

Київський національний торговельно-економічний університет
Кафедра обліку та оподаткування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**«ОБЛІК ВИТРАТ В УПРАВЛІННІ ОПЕРАЦІЙНОЮ
ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА
ГОТЕЛЬНОГО БІЗНЕСУ»**

Студентки 2 курсу, 2м групи,
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»,
спеціалізації «Облік,
оподаткування та оцінювання
в бізнесі»

Бондаренко Юлії
Андріївни

Науковий керівник
кандидат економічних наук,
доцент

Головіна Дар'я
Вікторівна

Гарант освітньої програми
доктор економічних наук,
професор

Бенько Микола
Миколайович

Київ 2019

Київський національний торговельно-економічний університет
 Факультет ФОАІС _ Кафедра обліку та оподаткування
 Ступінь вищої освіти магістр
 Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
 Спеціалізація «Облік, оподаткування та оцінювання в бізнесі»

Затверджую
 Зав. кафедри О.В.Фоміна

« ___ » _____ 201__ р.

Завдання
на випускню кваліфікаційну роботу студентові
Бондаренко Юлії Андріївні

- Тема випускної кваліфікаційної роботи
Облік витрат в управлінні операційною діяльністю підприємства готельного бізнесу
 Затверджена наказом ректора від «18» січня 2019 р. № 139
- Строк здачі студентом закінченої роботи
15.11.2019 р.
- Цільова установка та вихідні дані до роботи
Мета роботи
Поглиблення дослідження теоретико-методичних основ обліку витрат в управлінні операційною діяльністю підприємств та розробка практичних рекомендацій щодо їх удосконалення на прикладі готельного бізнесу.
Об'єкт дослідження процес обліку витрат операційної діяльності ДП «Готелю "Козацький" Міністерства оборони України.
Предмет дослідження
Теоретико-методологічні та практичні аспекти обліку витрат в управлінні операційною діяльністю підприємства готельного бізнесу.
- Консультанти по роботі (проекту) із зазначенням розділів, за якими здійснюється консультування:

Розділ	Консультант (прізвище, ініціали)	Підпис, дата	
		Завдання видано	Завдання виконано

5. Зміст випускної кваліфікаційної роботи (проекту) (перелік питань за кожним розділом)

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ В УПРАВЛІННІ ОПЕРАЦІЙНОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА ГОТЕЛЬНОГО БІЗНЕСУ

1.1. Економічна сутність витрат та їх класифікація

1.2. Концептуальні засади обліку витрат в управлінні операційною діяльністю підприємства готельного бізнесу

Висновки за розділом 1

РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ВИТРАТ В УПРАВЛІННІ ОПЕРАЦІЙНОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ ДП «ГОТЕЛЮ «КОЗАЦЬКИЙ» МО УКРАЇНИ

2.1. Організація обліку витрат на ДП «Готель «Козацький» МО України .

2.2. Фінансовий облік витрат операційної діяльності та узагальнення інформації у звітності підприємства

2.3 Управлінський облік витрат операційної діяльності

Висновки за розділом 2

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ В УПРАВЛІННІ ОПЕРАЦІЙНОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ ДП «ГОТЕЛЮ «КОЗАЦЬКИЙ» МО УКРАЇНИ

3.1. Напрями і заходи удосконалення обліку витрат в управлінні операційною діяльністю ДП «Готелю "Козацький" МО України

3.2. Удосконалення обліку витрат в управлінні операційною діяльністю за умов застосування інформаційних систем і технологій

Висновки за розділом 3

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

6. Календарний план виконання роботи

№ пор.	Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	
		за планом	фактично
1	Наукова стаття	12.09.2019	11.09.2019
2	1 розділ	28.06.2019	27.06.2019
3	2 розділ	06.09.2019	05.09.2019
4	Попередній розгляд двох розділів	25.09.2019	24.09.2019
5	3 розділ	25.10.2019	24.10.2019
6	Попередній захист роботи	12.11.2019	12.11.2019
7	Подання завершеної роботи на кафедру	15.11.2019	15.11.2019

7. Дата видачі завдання « ____ » _____ 201__ р.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ В УПРАВЛІННІ ОПЕРАЦІЙНОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА ГОТЕЛЬНОГО БІЗНЕСУ	6
1.1 Економічна сутність витрат та їх класифікація	6
1.2. Концептуальні засади обліку витрат в управлінні операційною діяльністю підприємства готельного бізнесу	11
Висновки за розділом 1	15
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ВИТРАТ В УПРАВЛІННІ ОПЕРАЦІЙНОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ ДП «ГОТЕЛЮ «КОЗАЦЬКИЙ» МО УКРАЇНИ	16
2.1. Організація обліку витрат на ДП «Готель «Козацький» МО України .	16
2.2. Фінансовий облік витрат операційної діяльності та узагальнення інформації у звітності підприємства	22
2.3. Управлінський облік витрат операційної діяльності	29
Висновки за розділом 2	34
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ В УПРАВЛІННІ ОПЕРАЦІЙНОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ ДП «ГОТЕЛЬ «КОЗАЦЬКИЙ» МО УКРАЇНИ	36
3.1. Напрями і заходи удосконалення обліку витрат в управлінні операційною діяльністю ДП «Готелю "Козацький" МО України	36
3.2. Удосконалення обліку витрат в управлінні операційною діяльністю за умов застосування інформаційних систем і технологій	40
Висновки за розділом 3	45
ВИСНОВКИ	46
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	48
ДОДАТКИ.....	53

ВСТУП

Готельні підприємства, як ключова складова туризму, виконують важливі функції, створюють, упорядковують і пропонують споживачам повноцінний готельний продукт, у просуванні якого беруть участь всі сектори й елементи туризму. В даний час світове готельне господарство нараховує близько 350 тис. комфортабельних готелів, що мають більш, ніж 14 млн. номерів (26 млн. місць). При цьому кількість номерів за останні 20 років щорічно в середньому збільшується на 3–4 %, що свідчить про значну динаміку зростання засобів розміщення туристів [1]. Окремі показники розвитку готельного господарства за країнами проаналізовано у додатку А, Б.

За 2018 р. готельне господарство України нараховувало 2 644 готелі та аналогічних засобів розміщення, з яких готелі склали 1 523 одиниці (57,6%). Номерний фонд готельного господарства за 2018 р. складав 69 237 номерів, житлова площа якого нараховувала 1 604,8 тис. кв. м, де було розташовано 135 518 місць, в яких було розміщено 3 814 201 особа та отримано доходу від надання готельних послуг на 3 404 439 тис. грн. [2].

Така ситуація свідчить про необхідність управління витратами готельного бізнесу, а отже потреби у формуванні якісного інформаційного забезпечення, що створюється в системі обліку.

Щоб вдосконалити обліковий процес на підприємстві особливу увагу слід акцентувати саме на витратах операційної діяльності, правильне дослідження та вивчення яких може забезпечити прибутковість діяльності суб'єктів господарювання. Тому з метою забезпечення ефективності їх діяльності доцільно особливу увагу акцентувати на походженні та видах витрат, формуванні аналітичної інформації щодо взаємозв'язку доходів і витрат. Адже на різних етапах розвитку економіки вимоги до достовірності і повноти інформації, що характеризують витрати, оперативності її надходження до основних користувачів, були і залишаються одними з найактуальніших.

Не зменшуючи вагомість проведених досліджень, залишаються невирішеними цілий ряд облікових питань щодо теоретичних та методологічних

аспектів обліку витрат готельного підприємства.

Облік витрат в управлінні операційною діяльністю є об'єктом дослідження багатьох вчених та дослідників, зокрема таких, як С.Я. Король [20], К.І. Ладиченко [23], А.В. Магалецький [24], О.П. Мельник [25], Ю.Я. Опанащук [34], І.В. Поплавська [49], В.І. Попович [38], І.В. Свида [44], С.В. Семіколенова [46], Прокопова О.М. [40] та інші.

Метою випускної кваліфікаційної роботи є поглиблення дослідження теоретико-методичних основ обліку витрат в управлінні операційною діяльністю підприємств та розробка практичних рекомендацій щодо їх удосконалення на прикладі готельного бізнесу.

Формування мети супроводжується визначенням конкретних завдань, а саме:

- проаналізувати економічну сутність витрат,
- удосконалити класифікацію витрат з метою управління готельним бізнесом;
- запропонувати концептуальні засади обліку витрат в управлінні операційною діяльністю підприємства готельного бізнесу;
- розглянути організацію обліку витрат на ДП «Готель "Козацький" Міністерства оборони України;
- проаналізувати фінансовий облік витрат операційної діяльності та узагальнити інформацію у звітності підприємства;
- охарактеризувати сучасний стан управлінського обліку витрат операційної діяльності;
- запропонувати напрями і заходи удосконалення обліку витрат в управлінні операційною діяльністю ДП «Готелю "Козацький" Міністерства оборони України
- удосконалити облік витрат в управлінні операційною діяльністю ДП «Готелю "Козацький" за умов застосування інформаційних систем і технологій.

Об'єктом дослідження є процес обліку витрат операційної діяльності ДП «Готелю "Козацький" Міністерства оборони України.

Предметом дослідження є теоретико-методологічні та практичні аспекти обліку витрат в управлінні операційною діяльністю підприємства готельного бізнесу.

В роботі використовувалися такі методи дослідження: структурно-логічний аналіз (при побудові логіки та структури дипломної роботи); метод економічного аналізу (при оцінці динаміки та структури витрат операційної діяльності); метод групувань (при дослідженні питання класифікації витрат операційної діяльності); різноманітні прийоми статистичних методів, зокрема порівняння – при зіставленні фактичних даних за відповідні періоди; методи аналізу та синтезу, індукції та дедукції.

Інформаційною базою наукового дослідження послужила первинна документація, реєстри обліку, звітність ДП «Готель «Козацький» Міністерства оборони України, нормативно-правові акти, статистичні матеріали Державної служби статистики України, наукові звіти НДР, статті, монографії, наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених-економістів.

Наукова новизна одержаних результатів проведеного дослідження полягає в розроблених рекомендаціях і пропозиціях щодо вдосконалення організації й методики обліку витрат операційної діяльності підприємства;

Практичне значення полягає в результатах проведеного дослідження, які становлять наукову новизну, характеризуються певними теоретичними і практичними положеннями, а саме в частині обліку витрат в управлінні операційною діяльністю.

Наукова гіпотеза ґрунтується на припущенні, що вдосконалена система обліку витрат операційної діяльності підприємств готельного бізнесу дасть можливість підвищити достовірність даних фінансової та управлінської звітності та ефективність системи управління їх діяльністю.

Апробація результатів випускної кваліфікаційної роботи. По темі випускної кваліфікаційної роботи опубліковано статтю «Управлінський облік витрат за центрами відповідальності підприємств готельного бізнесу» у Збірнику статей магістрів КНТЕУ.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ В УПРАВЛІННІ ОПЕРАЦІЙНОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА ГОТЕЛЬНОГО БІЗНЕСУ

1.1. Економічна сутність витрат та їх класифікація

Витрати є найважливішим якісним показником, що відображає результати господарської діяльності підприємства, та інструментом оцінки техніко-економічного рівня виробництва і праці, ефективності управління тощо. Виступаючи початковою базою ціноутворення, витрати впливають на дохід, рівень рентабельності підприємства, а також на формування загальнодержавного бюджету. Витрати на реалізацію послуг складаються з виробничих витрат, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і наднормативних виробничих витрат [33]. Розглянемо детально класифікацію витрат операційної діяльності для подальшого їх дослідження.

За видами діяльності витрати поділяють на витрати від звичайної діяльності та надзвичайної діяльності. В свою чергу витрати, що виникають в процесі звичайної діяльності, можна поділити на витрати від операційної (основної та іншої), інвестиційної, фінансової та іншої діяльності. Відповідно, витрати, пов'язані з операційною діяльністю, групують за функціями: витрати виробництва (реалізації), витрати на управління, збут та інші операційні витрати, а також за економічними елементами: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати.

При класифікації за порядком віднесення на собівартість всі операційні витрати підприємства розподіляються на:

- собівартість продукції (до їх складу включають виробничі витрати, як прямі, так і непрямі, пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробництвом);
- витрати, які не включають до собівартості продукції, а саме:
 - а) адміністративні витрати;

- б) витрати на збут;
- в) інші операційні витрати [34].

За способом перенесення на собівартість окремих видів продукції витрати поділяються на прямі і непрямі.

Прямі витрати безпосередньо пов'язані з виготовленням кожного конкретного виду продукції і можуть бути обчислені прямо (сировина і основні матеріали, прямі витрати на оплату праці, амортизація обладнання виробничих цехів, інші прямі витрати).

До непрямих належать витрати, пов'язані з виробництвом декількох видів продукції (на утримання і експлуатацію устаткування, загальновиробничі, загальногосподарські витрати), що включаються до собівартості за допомогою спеціальних розрахунків. Прикладом непрямих (накладних) загальновиробничих витрат є: допоміжні матеріали, оплата праці управлінського і обслуговуючого виробничого персоналу, інші накладні витрати.

Незважаючи на значні напрацювання в галузі обліку операційних витрат діяльності підприємства, проблеми організації обліку витрат операційної діяльності та формування собівартості продукції підприємств в науковій літературі висвітлено недостатньо. Облік витрат досліджували такі науковці, як М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, З.В. Задорожний, Я.Д. Крупка, Ю.С. Ігуманов, К.Ф. Лученко,

Г.О. Партин, В.Г. Сопко, Б.Ф.Усач, Т.В. Савицька, А.М. Турило, А.А. Турило, І.М. Яцків, та ін. Важливу роль у розвитку та вдосконаленні такої ділянки відіграють наукові роботи зарубіжних авторів, зокрема М. Ван Бреда, Е. Хендріксена, М. Метьюса, В. МакКензі, Дж. Ріса, Р. Витоні, К. Друрі. Однак окремі питання обліку витрат операційної діяльності потребують подальших досліджень.

Так, Л. Г. Мельник та О. І. Корінцева вважають, що “витрати” – це прямі і непрямі, фактичні і можливі виплати або упущена вигода, необхідні для того, щоб залучити й отримати ресурси в межах даного напрямку [25, с. 369].

А. М. Турило, Ю.Б.Кравчук, А.А.Турило стверджують, що витрати – “це

вартісне вираження абсолютної величини застосовано-споживаних ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети” [49, с.9-10].

За нашими оцінками, чимало науковців не дають власного визначення терміну “витрати” (зокрема, Ю.С.Цал-Цалко, [52], Ф.Ф.Бутинець [19] та інші), а користуються тим, яке вважається офіційним і подане у національному положення (стандарті) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”. Термін “витрати” тут подано в розумінні: “зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучень або розподілення власниками” [30].

Професор Л.В.Нападовська стверджує, що термін “витрати” згідно з національними стандартами, означає використання (відтік) грошових коштів. Вона переконана, що під затратами слід розуміти сукупність затрат на виробництво та її реалізацію. Термін “затрати” має інший економічний зміст та призначення на відміну від терміна “витрати”, який використовується в фінансовому обліку. В системі управлінського обліку, на думку Л.В. Нападовської, варто послуговуватись терміном “затрати” [29, с. 64,65].

Витратами, на наш погляд, доцільно називати повністю або частково використані у процесі господарсько-фінансової діяльності підприємства запаси, необоротні активи, трудові й інтелектуальні ресурси, а також зменшення (погашення) зобов’язань підприємства перед бюджетом, кредиторами та іншими юридичними і фізичними особами.

Детальний огляд підходів щодо визначення сутності операційних витрат, де відображено різні погляди на поняття “витрати”, з’ясували їх спільні ознаки та відмінності.

В багатьох наукових дослідженнях розглянуті питання класифікації витрат підприємства. Тому, не будемо додавати до існуючих класифікацій ще одну, а візьмемо за основу таку класифікацію витрат та доходів, подану нижче у формі таблиці (табл. 1.1).

Класифікаційні ознаки витрат

№ пор.	Ознака	Групування за ознакою
1.	Спосіб зарахування до собівартості	Прямі та непрямі.
2.	Відношення до обсягу виробництва	Постійні і змінні.
3.	Відношення до господарського процесу	Основні, накладні.
4.	Порядок віднесення на період генерування прибутку	На продукт, на період.
5.	За видами	Елементи витрат, статті калькуляції.
6.	За можливістю контролю	Контрольовані, неконтрольовані.
7.	За центрами витрат і центрами відповідальності	За окремими видами продукції, послугами, структурними підрозділами, відповідальними особами.
8.	За функціями управління	Виробничі, комерційні, адміністративні.

Джерело: складено автором на основі [13]

Крім перелічених в табл. 1.1 класифікаційних ознак операційних витрат, запропонуємо власну удосконалену класифікацію витрат для цілей управління ними як мінімум, за понад двадцятьма ознаками, які прямо або опосередковано згадують ті або інші автори:

- за роллю в господарському процесі (чисті; додаткові (затрати на збереження, транспортування, доопрацювання));
- за доцільністю (продуктивні, непродуктивні);
- за залежністю (залежні, незалежні);
- за охопленими бізнес-планами (заплановані, незаплановані);
- за охопленим нормуванням (нормовані, ненормовані);
- в залежності від потужності (обов'язкові, дискреційні);
- в залежності від ефективності (ефективні, неефективні);
- за складом (фактичні, планові (прогнозні));
- за видами діяльності (витрати звичайної та надзвичайної діяльності);

За результатами проведеного дослідження запропонуємо перелік ознак кла-

сифікації витрат готелю, які являють собою узгоджену ієрархічну систему (рис. 1.1) і є методологічною основою їх обліку.

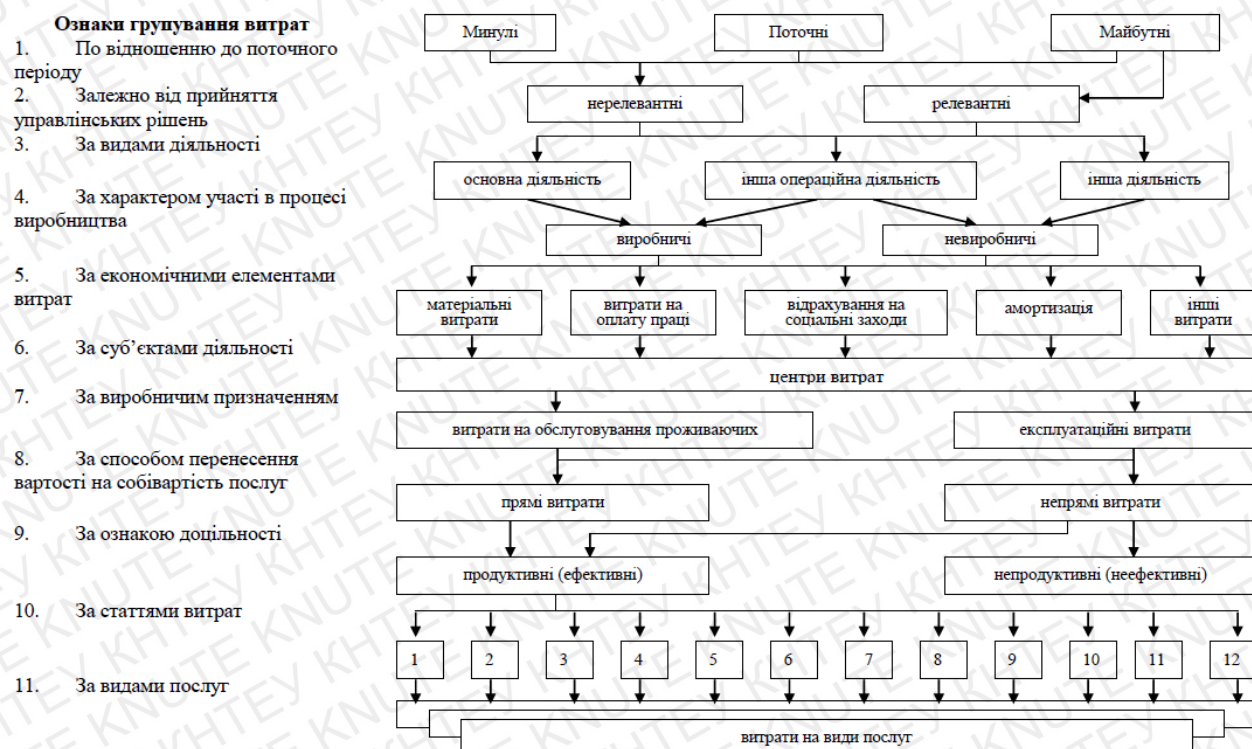


Рис. 1.1 Система класифікації витрат основної діяльності готелю

Джерело: складено автором на основі [20]

В економічній теорії витрати підприємства ґрунтуються на теоріях витрат праці капіталу, матеріалів та ресурсів і підприємницьких здібностей [8, с. 147]. Це важливо мати на увазі дослідникам, адже без загальноекономічного теоретичного підґрунтя неможливо забезпечити якісний рівень підтримки і розвитку теорії та методології обліку й контролю за витратами підприємств.

Отже, результати дослідження говорять про важливість категорії «витрати», які є стійкою рушійною силою, що дає можливість підприємству зберігати свої конкурентні позиції і бути прибутковим. Обґрунтовано, що витрати трактуються за різних підходів, які систематизовано так: ресурсно-виробничий, фінансово-грошовий, економічний, бухгалтерський, управлінський, маркетинговий, нормативно-правовий. Запропоновано уточнене трактування поняття «витрати», що враховує різносторонні аспекти цієї категорії, є більш пристосованим для

потреб управління, включає в себе компоненти за різних підходів та дає можливість поглибити розуміння цього терміну.

1.2. Концептуальні засади обліку витрат в управлінні операційною діяльністю підприємства готельного бізнесу

Для того щоб вдосконалити обліковий процес на підприємстві особливу увагу слід акцентувати саме на витратах операційної діяльності, правильне дослідження та вивчення яких може забезпечити прибутковість діяльності суб'єктів господарювання. Таким чином метою нашого дослідження – є забезпечення ефективного управління діяльністю підприємства. Тому доцільно особливу увагу акцентувати на походженні та видах витрат, формуванні аналітичної інформації щодо взаємозв'язку доходів і витрат.

Загальний підхід до сутності та критеріїв визнання операційних витрат як елемента, пов'язаного з оцінкою результатів діяльності у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід), визначено Концептуальною основою.

Аналіз літературних джерел дозволяє стверджувати про відсутність єдності поглядів на облік витрат операційної діяльності серед вчених-дослідників. Так, різні автори по-різному трактують сутність та напрями його розвитку (додаток Е).

У широкому розумінні операційні витрати – витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) і поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати [36].

Вони мають свою мету, завдання, об'єкт, предмет, принципи та методи.

Мета обліку операційних витрат полягає у підвищенні ефективності, оперативності та своєчасності прийняття управлінських рішень шляхом теоретичного обґрунтування та розробки перспективних напрямів удосконалення організації обліку витрат операційної діяльності.

Облік операційних витрат переслідує наступні основні завдання:

– забезпечення інформації щодо того, де, коли і в яких обсягах використовуються ресурси підприємства;

- прогноз того, де для чого і в яких обсягах необхідні додаткові ресурси підприємства;
- забезпечення максимально високого рівня віддачі від використання ресурсів у різних часових проміжках.
- забезпечення реальної і якісної інформації про собівартість окремих видів продукції;
- представлення об'єктивних даних для складання бюджету підприємства;
- можливість оцінки кожного підрозділу підприємства з фінансової точки зору;
- прийняття обґрунтованих і ефективних управлінських рішень.
- предметом операційного обліку – є господарська діяльність підприємства, яка планується.

Об'єкти – окремі види та напрями діяльності підприємства, центри відповідальності.

Операційний облік витрат забезпечує практичну реалізацію за допомогою чотирьох принципів обліку: безперервності, автономності, єдиного грошового вимірника та періодичності. І хоча ці принципи є фундаментальними та досить зрозумілими, зупинимося на розкритті їх змісту саме із практичної точки зору їх застосування.

В сучасний період у вітчизняному обліку відсутнє визначення методу обліку операційних витрат. Єдині визначання дано у підручнику Т.П. Карлової “Управлінський облік”: “Методом обліку операційних витрат – є сукупність різноманітних прийомів, способів, з допомогою яких відображається об'єкт управлінського обліку в інформаційній системі підприємства. “До основних елементів методу обліку операційних витрат автором віднесено: документацію, оцінку, групування і узагальнення, контрольні рахунки, нормування, планування і лімінування, контроль і аналіз.

Враховуючи, метод – це шлях до пізнання, теорія, наука, а основними об'єктами дослідження в управлінському обліку є затрати і доходи. Отже, методом обліку операційних витрат – є сукупність традиційних методів

планування і контроль, обліку, аналізу, нормування, прийняття управлінських рішень, що сприяють дослідженню поведінки затрат і доходів з метою управління ними тому специфіка методу управлінського обліку не у фіксації (відображення) величини затрат чи доходів, що характеризує фінансовий облік, а у дослідженні “поведінки” їх та впливу на них з метою оптимізації їх співвідношення. Крім того, в приведеній Карловою Т.П. сукупність елементів методу зведено воедино частину прийомів бухгалтерського обліку та деякі функції управління. З методологічної точки зору – це не вірно. Облік операційних витрат не підміняє контроль, аналіз, планування, а шляхом забезпечення їх необхідною інформацією, координує їх ефективне функціонування. Тому слід було у приведеному переліку дане уточнення: планування собівартості, нормування виробничих затрат, аналіз собівартості.

Сучасний стан та діюча практика ведення обліку та аналізу витрат не достатньою мірою відповідає потребам управління в умовах розвитку ринкової економіки та потребує подальшого вдосконалення. Пошук нових шляхів для удосконалення фінансової звітності щодо відображення витрат підприємства в частині витрат за економічними елементами формує функціонування підприємства, визначаючи його політику ціноутворення, величину прибутку, показники фінансового стану, конкурентоспроможність продукції та підприємства загалом, ефективність управління та ін. Взагалі, витрати відображають ціну залучених підприємством економічних ресурсів і, таким чином, просто характеризують ефективність його діяльності.

Внаслідок проведеного аналізу літературних джерел (дод. Е) з'ясовано, що сучасна теорія витрат сформувалася під впливом розробок учених-економістів різних шкіл та течій. Огляд і аналіз зарубіжної літератури з цих питань показали, що в ринковій економіці надається велика увага питанням обліку, аналізу й аудиту витрат підприємства.

Трансформація вітчизняної системи бухгалтерського обліку згідно з вимогами міжнародних бухгалтерських та аудиторських стандартів, прийнятих національних стандартів та Плану рахунків бухгалтерського обліку активів,

капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій призвели до істотної перебудови методології бухгалтерського обліку і необхідності перегляду питань його організації, зокрема обліку витрат за елементами.

Нові економічні умови значно розширюють можливості підприємств у визначенні правил ведення облікової політики. Вітчизняні підприємства, виходячи з вимог господарювання, можуть самостійно визначати конкретні методики та форми організації бухгалтерського обліку, обирати методи оцінки виробничих запасів при їх віднесенні на витрати виробництва, способи і методи обчислення собівартості продукції. У цих умовах зростають вимоги до бухгалтерського обліку, передусім в напрямку підвищення гнучкості, аналітичності та оперативності одержуваної інформації про витрати за економічними елементами з метою прийняття ефективних управлінських рішень. Вирішення цієї проблеми вимагає створення нової системи одержання інформації витрати, оптимізації результатів діяльності підприємства через використання принципів і методів управлінського обліку.

Отримані протягом багатьох років теоретичні та практичні розробки з проблем удосконалення обліку витрат економічними елементами мають велике значення для розвитку вітчизняної теорії обліку витрат. Проте дослідження діючої методики обліку витрат на підприємствах свідчать, що вона не повною мірою відповідає сучасним умовам господарювання. Вимагають практичної реалізації питання удосконалення обліку матеріальних витрат, зокрема вибору методу оцінки сировини і матеріалів, обліку витрат на оплату праці, обліку і розподілу непрямих витрат. Окрім цього, потребують удосконалення діючі форми документації з обліку витрат з метою належного їх застосування управлінському процесі.

Отже, в результаті проведених досліджень, автором узагальнено теоретичні підходи до обґрунтування поняття «витрати». Проаналізовано трактування поняття «витрати» в національних та зарубіжних стандартах з бухгалтерського обліку, а також згідно Податкового кодексу України, розглянуто бухгалтерський та економічний підходи до визначення сутності витрат.

Висновки за розділом 1

Узагальнення отриманих нами результатів дослідження, що містяться в першому розділі, дозволяє зробити наступні висновки:

– виграє є найважливішим якісним показником, що відображає результати господарської діяльності підприємства, та інструментом оцінки техніко-економічного рівня виробництва і праці, ефективності управління тощо.

Враховуючи зарубіжний досвід, виокремимо три напрямки класифікації витрат: для оцінки запасів та визначення фінансового результату; для прийняття управлінських рішень; для контролю і регулювання.

– мета обліку операційних витрат полягає у підвищенні ефективності, оперативності та своєчасності прийняття управлінських рішень шляхом теоретичного обґрунтування та розробки перспективних напрямів удосконалення організації обліку витрат операційної діяльності.

– нами побудовано концептуальну модель обліку витрат операційної діяльності, яка включає мету, предмет, об'єкт, завдання обліку операційних витрат і тд., де проаналізовано нормативно-правові акти щодо обліку витрат, зокрема П(С)БО 16.

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ВИТРАТ В УПРАВЛІННІ ОПЕРАЦІЙНОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ ДП «ГОТЕЛЮ "КОЗАЦЬКИЙ" МІНІСТЕРСТВА ОБОРОНИ УКРАЇНИ

2.1. Організація обліку витрат на ДП «Готель "Козацький" МО України

Державне підприємство «Готель «Козацький» засноване на державній власності і підпорядковане Міністерству оборони України. Юридичною адресою підприємства є: 01001, місто Київ, вул. Михайлівська, 1/3.

Основними напрямками діяльності державного підприємства «Готель «Козацький» (далі – Підприємство) є:

- організація та надання готельних послуг;
- здійснення усіх видів туристичної діяльності;
- екскурсійна діяльність;
- організація проживання туристів у готелях, мотелях, кемпінгах;
- організація обслуговування підприємствами харчування;
- надання послуг з перевезень пасажирів та вантажів автомобільним транспортом;
- організація послуг з перевезень пасажирів та вантажів морським, повітряним, залізничним транспортом;
- організація та надання послуг, пов'язаних з охороною державної та іншої власності, охороною громадян;
- невиробничі види побутового обслуговування населення, включаючи прокат предметів культурно-побутового призначення та господарського вжитку;
- організація агентств перекладів;
- рекламні послуги;
- здійснення усіх видів торгівельної діяльності (оптова та роздрібна торгівля);
- відкриття фірмових магазинів, крамниць, кав'ярень, ресторанів, барів та інших розважальних закладів;

- організація виставок-аукціонів;
- здійснення видавничої та поліграфічної діяльності, випуск усіх видів друкованої продукції та розповсюдження видань;
- будівельні та ремонтно-будівельні роботи;
- операції з нерухомим майном;
- продаж та здавання в найом (в оренду) нерухомого майна виробничо-технічного та невиробничого призначення;
- надання транспортно-експедиційних послуг;
- інвестиційна діяльність;
- ведення будь-якої іншої діяльності, що не заборонена законодавством України.

Підприємство здійснює бухгалтерський та оперативний обліки та веде статистичну звітність згідно з чинним законодавством.

У додатку Н ми здійснили аналіз фінансового стану ДП «Готель «Козацький» МО України за 2016-2019рр. на основі фінансової звітності та встановили позитивну динаміку щодо фінансового стану підприємства на 2019 рік.

Для ефективної роботи у ДП «Готель «Козацький» МО України є функціональна організаційна структура. Вона показує розташування кожної служби і посади в загальній організації готелю та ілюструє розподіл повноважень і обов'язків (рис.2.1).

Розглянемо докладно бухгалтерію. Ця служба відповідає за своєчасне складання бухгалтерської звітності в суворій відповідності з нормативними документами; несе відповідальність за дотримання фінансової і договірної дисципліни; проводить аналіз фінансово-господарської діяльності; організовує складання бізнес-планів; складає фінансово-господарські плани і кошториси за встановленими формами; несе відповідальність за своєчасність складання звітів, балансів і рахунків, прибутків і збитків; виконує роботу з обліку, введення в експлуатацію і списання матеріальних цінностей і обліку коштів у встановленому порядку; несе відповідальність за дотримання ціноутворення і правильності

складання тарифів; здійснює облік надходження і вибуття виробничих запасів відповідно до Положення (стандартів) бухгалтерського обліку; організовує роботу з одержання ліцензій.



Рис. 2.1 Організаційна структура ДП «Готель «Козацький» МО України

Джерело: узагальнено автором

У стандартній структурі готелю за принципом забезпечення основної діяльності готелю і відповідно до структури готельного “продукту” були виділені три види підрозділів (рис.2.2). Специфіка організації роботи готелю дозволяє визначити основні виробничі структурні одиниці номерного фонду як центри витрат, а номерний фонд в цілому – як центр прибутку.

Виходячи з вищевикладеного, обґрунтуємо деякі особливості організації бухгалтерського обліку на ДП «Готель «Козацький» МО України на основі наказу про облікову політику:

– бухгалтерський облік ведеться бухгалтерською службою на чолі з головним бухгалтером;

– для підвищення оперативності та аналітичності обліку підприємство обирало децентралізовану форму організації обліку. Така облікова структура враховує наявність звітних господарських сегментів, тобто включає відділ бухгалтерського обліку готелю, бізнес-комплексу та розважального комплексу, відділ бухгалтерського обліку ресторану та бару;

– важливу роль під час визначення організаційних питань обліку на готельному підприємстві відіграє комп'ютеризація та використання телекомунікаційних інформаційних систем як у веденні бухгалтерського обліку, так і в системі управління готелем. Комплексні інформаційні системи автоматизації готелю дозволяють 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.

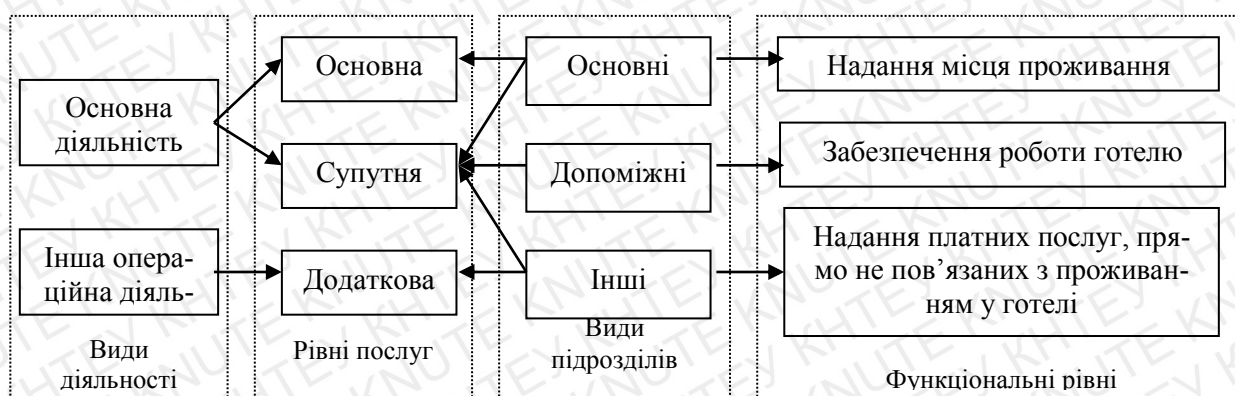


Рис. 2.2. Організаційний та функціональний зв'язок складових операційної діяльності готелю

Джерело: узагальнено автором

ДП «Готель «Козацький» використовує систему «1С: Бухгалтерія». У системі «1С: Бухгалтерія» реалізовано дві групи звітів: стандартні та регламентовані. Крім того, автоматизовані системи дають можливість одержати оперативну управлінську інформацію для внутрішніх користувачів.

Посадові обов'язки бухгалтера з обліку витрат:

– розподіл по відповідних рахунках і статтях витрати на електроенергію,

газ, воду, опалення, абонементну плату, радіо, телефон, поточний і капітальний ремонт та інші послуги;

– ведення аналітичного обліку і контролю витрат на поточний і капітальний ремонт, своєчасне доведення до відома головного бухгалтера про перевитрати на ремонт;

– забезпечення суворого дотримання розрахункової дисципліни і своєчасного стягнення дебіторської і погашення кредиторської заборгованості;

– перевірка при отриманні документів і звітів на :

а) правильність оформлення кожного документу та його законність;

б) правильність арифметичного підрахунку показників в кожному документі;

в) точність і достовірність всіх показників в документах і звітах;

г) наявність прикладених до звіту первинних документів.

– у кінці звітної періоду (кварталу, року) робити заключні записи, звіряти обороти зі всіх рахунків;

– систематично підвищувати свою кваліфікацію, брати участь у запровадженні передових форм і методів бухгалтерського обліку;

– крім вищеперерахованих обов'язків по вказівкам головного бухгалтера виконує другі обов'язки по бухгалтерському обліку.

У ДП «Готель «Козацький» МО України первинні документи складаються відповідно до Методичних рекомендацій щодо впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері побутових послуг, узгоджених із міжнародними стандартами [11].

На даний час, при обліку витрат операційної діяльності оформляються первинні документи, які затверджені Інструкцією про порядок ведення документообороту при наданні готельних послуг. До них відносять: представницькі засоби: квитанції на оплату послуг готелів, документи, що підтверджують оплату транспортних витрат, рахунки громадського харчування, акти, звіти, довідки та інші первинні документи, що свідчать про розмір здійснених витрат. [6].

Первинними документами з обліку витрат на збут є: накладні, рахунки, розрахунково-платіжні відомості, розрахунки бухгалтерії тощо. При відображенні списання витрат на збут первинним документом є довідка-розрахунок бухгалтерії. Це дає змогу здійснювати оперативний контроль за діяльністю підприємства, що сприяє достовірному формуванню собівартості наданих послуг та оперативному співставленню з витратами.

Для узагальнення інформації про понесені витрати ДП «Готель «Козацький» МО України використовує реєстри первинного обліку, які дають можливість групувати витрати у розрізі кожного структурного підрозділу з врахуванням особливостей діяльності суб'єкта бізнесу. З метою своєчасності й ефективності ведення первинного обліку на підприємстві є порядок організації складання й опрацювання первинних документів, або графік документообігу підприємства. Мета документообігу — прискорення руху носіїв інформації, а чим коротше і швидше організованим буде процес документообігу, тим він буде ефективнішим для користувачів, які зможуть вчасно отримати інформацію й ефективно впливати на ситуацію управлінськими рішеннями та здійснювати постійний контроль за фінансово-господарською діяльністю. У графіку документообігу вказуються дата створення або одержання від інших підприємств та установ документів, прийняття їх для відображення в обліку, передання їх до обробки й архіву. Графік документообігу є складовою Положення про облікову політику ДП «Готель «Козацький» МО України, який подається у вигляді таблиці з переліком робіт, пов'язаних зі створенням, перевіркою та обробкою документів, які виконує кожний структурний підрозділ підприємства, а також усіх виконавців, із зазначенням взаємозв'язку й термінів виконання.

Результати проведеного дослідження дають підстави стверджувати, що системі первинного обліку на ДП «Готель «Козацький» МО України приділяється недостатньо уваги на всіх рівнях управління. Враховуючи вищевикладене, основними вимогами до носіїв первинної інформації мають бути:

- підвищення ролі облікової інформації як основної управлінської інформації;

- удосконалення існуючих носіїв облікової інформації та розробка нових, які б відповідали сучасним управлінським вимогам;
- стандартизація та оптимізація джерел отримання облікової інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень;
- оперативність збору, реєстрації та обробки облікової інформації;
- достовірність об'єктів обліку та інформаційна повнота їх охоплення;
- відповідність змісту облікової інформації принципам обліку діяльності суб'єктів в цілому.

Отже, запровадження до діючої системи обліку пропозицій з удосконалення первинного обліку діяльності досліджуваного підприємства дасть змогу сформувати належне інформаційне забезпечення для прийняття адекватних управлінських рішень, що відповідають сучасним вимогам бізнесу.

2.2. Фінансовий облік витрат операційної діяльності та узагальнення інформації у звітності підприємства

Для підприємства важливо визначити методику формування витрат задля підвищення ефективності діяльності готелю. Головна мета оцінки ефективності діяльності підприємства – можливість подальшого його розвитку, що визначається за результатами аналізу фінансово-господарської діяльності.

Основними об'єктами витрат підприємства є такі показники:

- собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) та інших активів;
- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- виробнича собівартість наданих послуг і виконаних робіт в цілому та за статтями витрат підприємства та його структурних підрозділів;
- окремі елементи та статті витрат;
- витрати на одну гривню чистого доходу;
- витрати від операційної, фінансової, інвестиційної діяльності, надзвичайних подій, податку на прибуток, виплати дивідендів, покриття збитків.

Вищенаведені фактори зводяться: по-перше, до збуту продукції, що виражається у вартості благ, витрачених на реалізацію продукції; по-друге, фінансування, що означає співвідношення використання власного та можливість отримання залученого капіталу; по-третє, дослідження і розвиток, що забезпечує підвищення факторів виробництва і якість продукції. Представлені підходи являють собою систему, яка забезпечує підприємства в цілому і конкурентоспроможну продукцію. Значення кожного окремого фактору залежно від стану галузі, конкуренції в ній, стадії життєвого циклу продукції і розвитку підприємства.

Діяльність готельних господарств за своєю суттю відноситься до сфери послуг та пов'язана з наданням послуг з розміщення.

Особливостями готельних послуг є: одночасність їх надання і споживання; неможливість зберігання та накопичення послуг; наявність певної залежності від сезонів; вплив особливостей економіки та культури територій розміщення готелів; переважна нематеріальність послуг; потреба швидкого і якісного обслуговування; врахування особливостей споживачів послуг (клієнтів готелю); обмеженість ресурсів місткості готелю [1; 5; 7].

Основними для готелю є послуги з розміщення (проживання) гостей. Разом з тим, до складу готельних послуг може бути включене: харчування (сніданок, сніданок-обід, сніданок-обід-вечера, сніданок-вечера), відвідування медичного центру, відвідування басейну тощо. Розширення спектра послуг, що надаються готелем, прямо впливає на збільшення його доходів. Однак для надання додаткових послуг готель повинен мати відповідне оснащення центрів доходів (медичний центр, фітнес-зал, басейн, СПА-салон). Такий підхід цілком відповідає вимогам сучасного готелю. Наявність додаткових підрозділів безумовна для функціонування готелю у туристичних зонах, лікувально-рекреаційних територіях, що нівелює сезонність їх завантаження. Тому виникає потреба в організації обліку витрат як для надання основних послуг, так і для надання додаткових послуг з метою оптимізації та управління.

На мою думку, організація обліку витрат за місцями їх виникнення стане

передумовою здійснення калькулювання собівартості послуг за їх видами. З цією метою нами пропонується до рахунка 23 «Виробництво» відкривати рахунки за кожним місцем виникнення витрат, зокрема:

- 231 «Витрати на проживання і розміщення»;
- 232 «Витрати на харчування»;
- 233 «Витрати оздоровчого центру»;
- 234 «Витрати медичного центру».

В межах цих рахунків доцільно здійснювати аналітичний облік за статтями калькуляції, зокрема, до калькуляційних статей на проживання та розміщення слід віднести: витрати на продукти харчування (оснащення міні-бару в номері), витрати на оплату праці, витрати на соціальні заходи, експлуатаційні витрати номерів, амортизація необоротних активів, інші витрати загальновиробничого характеру. Означені статті калькуляції формують виробничу собівартість готельних послуг. Для визначення повної собівартості слід додати постійні нерозподілені загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут, інші витрати звичайної діяльності.

Рівень цін на готельні послуги залежить від багатьох факторів, серед яких – тип номеру. А тип номеру залежить від рівня сервісу, оснащення і площі номера. Тому доцільно в межах рахунку 231 «Витрати на проживання і розміщення» обліковувати витрати деталізовано за кожним з типів номерів на таких рахунках:

- 231 «Витрати на проживання і розміщення в номерах люкс»;
- 231 «Витрати на проживання і розміщення в номерах напівлюкс»;
- 231 «Витрати на проживання і розміщення в номерах стандарт»;
- 231 «Витрати на проживання і розміщення в номерах студію» тощо.

Рахунок 23 призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг).

Для обліку виробничих витрат і визначення собівартості виготовленої продукції призначений активний, калькуляційний рахунок 23 "Виробництво". За дебетом рахунку 23 "Виробництво" відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також виробничі накладні витрати та втрати від браку

продукції (робіт, послуг), з кредиту списуються суми фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом продукції (у дебет рахунків 26, 27), виконаних робіт та послуг (у дебет рахунку 90).

Ці рахунки застосовують для обліку прямих витрат. Для обліку загальновиробничих витрат за єдністю підходів слід відкривати рахунки:

- 911 «Загальновиробничі витрати на проживання і розміщення»;
- 912 «Загальновиробничі витрати на харчування»;
- 913 «Загальновиробничі витрати оздоровчого центру»;
- 914 «Загальновиробничі витрати медичного центру».

Для обліку адміністративних витрат призначений рахунок 92 «Адміністративні витрати». За допомогою його здійснюється узагальнення інформації про адміністративні витрати. Рахунок активний, в кінці місяця закривається, сума цих витрат вказується у Звіті про фінансові результати, в ряд. 070. Аналітичний облік ведеться за статтями витрат та елементами витрат.

Для обліку витрат на збут застосовується рахунок 93 «Витрати на збут», за допомогою якого узагальнюється інформація про витрати на збут. Рахунок активний, збиральний в кінці звітного періоду закривається, сума витрат вказується у Звіті про фінансові результати (ф.2), ряд. 080.

Аналітичний облік ведеться у відомостях або картках за статтями витрат, центрами відповідальності та за економічними елементами. Синтетичний облік витрат на збут ведуть в Журналі №5 або 5А. 2.6.3. Склад та облік витрат іншої операційної діяльності

Для готелю об'єкт калькулювання – це вид робіт, послуг або вид діяльності, які потребують визначення пов'язаних з їх наданням (виконанням) витрат. Вибір об'єктів калькулювання повинен здійснюватися з огляду на облікові ознаки та бути пов'язані з групуванням витрат в аналітичному обліку. Крім того, з метою надання керівництву необхідної інформації для прийняття управлінських рішень, вибір об'єктів калькулювання повинен забезпечувати належний контроль за використанням ресурсів та величиною прямих затрат, накладних затрат, за обґрунтованим розподілом загальновиробничих витрат на об'єкти калькуляції, за

порівнянням складових планової і фактичної собівартості.

Розглянемо кореспонденцію рахунків по операційним витратам готелю.

Таблиця 2.1

Кореспонденція рахунків по операційним витратам ДП «Готелю «Козацький»
МО України

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано заробітну плату працівникам пральні	91	661
2	Нараховано ЄСВ на заробітну плату працівників пральні	91	651
3	Нараховано амортизацію основних засобів загально-виробничого призначення пральні	91	131
4	Нараховано заробітну плату адміністративному персоналу	92	661
5	Нараховано ЄСВ на заробітну плату адміністративного персоналу	92	651
6	Нараховано амортизацію основних засобів адміністративного призначення	92	131
7	Нараховано заробітну плату працівникам відділу реалізації	93	661
8	Нараховано ЄСВ на заробітну плату відділу реалізації	93	651
9	Відображено отримані послуги з реклами	93	685

Джерело: складено автором на основі [36]

Особливість калькулювання витрат в готелі полягає в тому, що об'єктом калькулювання є обсяг випуску "продукції" номерного фонду або обсяг реалізації готельних послуг за поточний період, а калькуляційною одиницею – ліжко-доба.

Собівартість послуг готелю розраховують виходячи з фактичних витрат за відповідними елементами та статтями витрат. Фактичні калькуляції складають за даними обліку, тобто, фактичні витрати на виконання робіт (надання послуг) і відображають фактичну собівартість виконаних робіт. У фактичну собівартість виконаних робіт (надання послуг) включають також незаплановані витрати. Необхідно зазначити, що собівартість одного місця на добу визначають діленням повної собівартості на обсяг номерного фонду (з урахуванням категорії номерів "люкс", одномісних, двомісних тощо). Крім того, визначають вартість одного квадратного метра шляхом ділення повної собівартості на площу номерного фонду.

Собівартість готельного продукту (послуги) має тісний зв'язок з ціною і є

базою при ціноутворенні. В системі господарювання в сфері туризму як і в інших виробничих сферах, застосовується багато видів цін, які відрізняються за певними класифікаційними ознаками. Політика ціноутворення в туристичній сфері визначається різними факторами, тому методи ціноутворення застосовуються різноманітні, а саме:

– розрахунок ціни за методом "середні витрати плюс прибуток" – застосовується у готельному бізнесі, але має певні недоліки, оскільки не враховує попит, а також ціни конкурентів;

– розрахунок ціни на підставі фіксованого прибутку – ціну встановлену у жорстку залежність від загального розміру прибутку, яке підприємство передбачає одержати від певної кількості наданих послуг;

– розрахунок ціни за рівнем поточних цін – ціна розглядається та встановлюється на рівні цін конкурентів на аналогічні послуги або на рівні поточної ринкової ціни;

– метод ціноутворення "за рівнем попиту" – встановлення ціни за допомогою проби продажу туристичного продукту або послуг в різних сегментах ринку. При цьому враховуються умови продажу, супутні послуги тощо;

– метод ціноутворення на підставі закритих торгів – передбачає встановлення ціни на конкурсній основі з метою одержання замовлення на обслуговування.

Отже, вибір методу ціноутворення та встановлення до нього певного рівня ціни є початковим етапом розроблення цінової стратегії і тактики туристичного підприємства. Послідовність ціноутворення така: - визначення цілі ціноутворення; - визначення попиту; - оцінка витрат; - аналіз цін конкурентів; - вибір методу ціноутворення; - встановлення ціни. Всі вище перераховані методи ціноутворення враховують наступні можливі варіанти: дуже низька ціна, можлива ціна і дуже висока, але це не значить, що встановлені підприємством ціни залишаються без змін. Вони постійно коригуються підприємством згідно зі зміною кон'юнктури ринку [12, 180-184].

Фінансова звітність за період з 2016 р. по 2018 р. ДП «Готелю «Козацький»

МО України наведена у додатках (додатку Ж-М). Звіт про фінансові результати — це звіт про доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства. Нормативно регулює складання Звіту про фінансові результати П(с)БО 16 «Витрати». У звіті про фінансові результати зіставляються доходи і витрати від здійснення різних видів діяльності підприємства, — операційної, фінансової та інвестиційної.

В статті «Адміністративні витрати» Звіту про фінансові результати відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства. В статті «Витрати на збут» відображають витрати підприємства, пов'язані з реалізацією продукції. В статті «Інші операційні витрати» відображають собівартість реалізованих виробничих запасів, втрати від знецінювання запасів та інші витрати, що виникли в ході операційної діяльності підприємства. В статті «Надзвичайні витрати» відображаються втрати від надзвичайних подій. Операційні витрати відображаються в II розділі Звіту про фінансові результати. Матеріальні затрати відображаються в рядку 230, витрати на оплату праці в 240, а на соціальні заходи 250. Рядок 260 призначено для відображення нарахованої амортизації, а 270 для інших операційних витрат. Примітки до річної фінансової звітності (Форма №5) є наступним документом фінансової звітності в якому відображаються витрати. Примітки до фінансової звітності — сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію й обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними стандартами.

Отже, запровадження до діючої системи обліку пропозицій з удосконалення первинного обліку діяльності досліджуваного підприємства, кореспонденції рахунків операційних витрат, визначення методики формування витрат готельних послуг, насамперед калькулювання собівартості готельних послуг та їх відображення у фінансовій звітності змогу сформувати належне інформаційне забезпечення для прийняття адекватних управлінських рішень, що відповідають сучасним вимогам бізнесу.

2.3. Управлінський облік витрат операційної діяльності

Успішність і конкурентоспроможність готельного бізнесу в динамічних ринкових умовах не можлива без підвищення ефективності управління. Досягти цього можна впровадженням у практику вітчизняних підприємств готельного бізнесу управлінського обліку як цілісної, гнучкої, багатфункціональної системи, орієнтованої на задоволення специфічних інформаційних потреб оперативного та стратегічного управління з метою прийняття управлінських рішень.

Це дозволило нам побудувати алгоритм обліку та управління витратами операційної діяльності готелю (рис. 2.3), який передбачає облік витрат за центрами витрат, визначення фінансового результату та собівартості послуг за видами діяльності. Цей алгоритм базується на розробленій класифікації витрат і застосуванні простого методу обліку за центрами витрат, а також враховує особливості формування собівартості реалізованих готельних послуг [20].

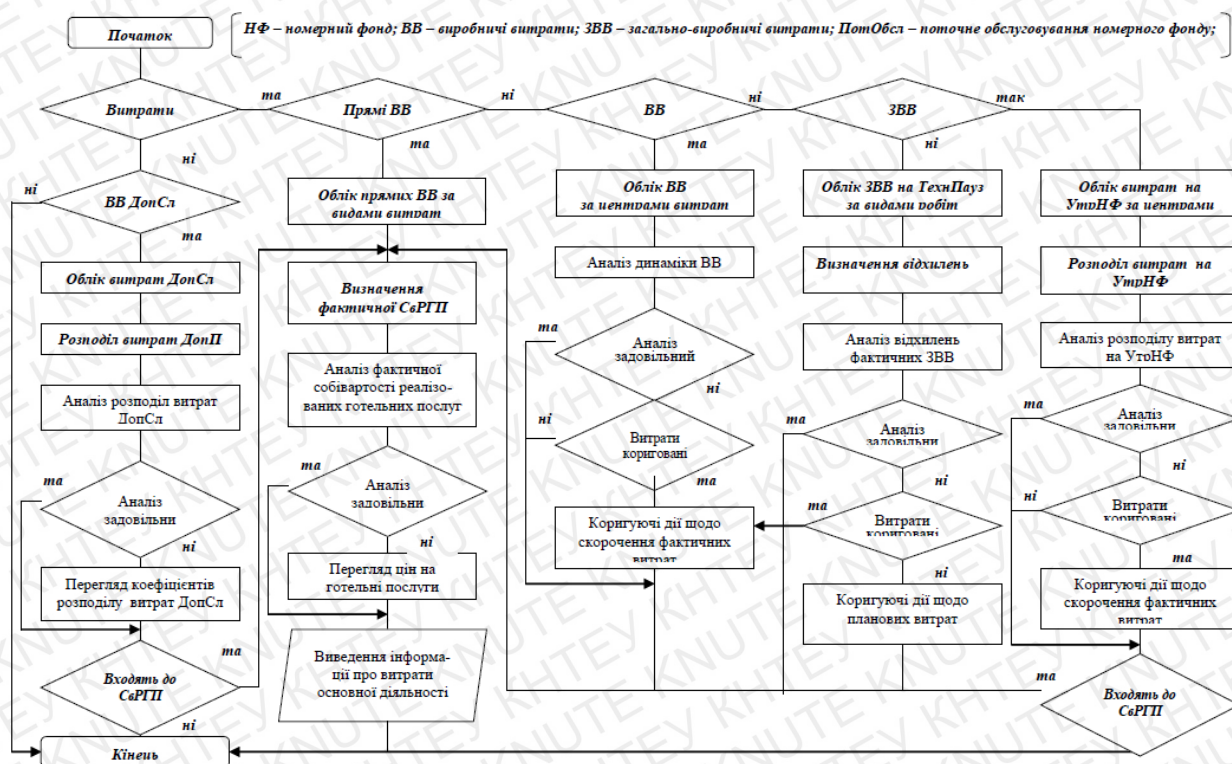


Рис. 2.3 Алгоритм обліку та управління витратами операційної діяльності готелю

Джерело: складено автором на основі [20]

Вибір системи класифікації витрат повинен визначатися галузевими особливостями підприємства та задачами управління витратами (рис. 2.4).



Рис.2.4 Основа побудови управління витратами ДП «Готель «Козацький» МО України

Джерело:складено автором на основі [30]

Групування витрат за різними класифікаційними ознаками повинно забезпечувати можливість управління ними в конкретних умовах.

В структурі задач управління витратами готелю основними завданнями є:

1. Складання кошторису (бюджету) готелю і контроль його виконання.
 - складання кошторисів окремих служб та готелю в цілому.
 - співставлення фактичного та планового рівнів витрат звітного періоду.
2. Калькулювання собівартості готельних послуг:
 - визначення повної собівартості послуг.
 - розрахунок нижньої та верхньої межі цін на готельні послуги.
3. Дослідження поведінки витрат та прийняття управлінських рішень:
 - визначення оптимального рівня завантаженості готелю.
 - визначення оптимальної програми реалізації готельних послуг (розробка тарифного плану, порядку бронювання та відмови від броні).

- розрахунок точки беззбитковості.
- співставлення фактичних витрат різних звітних періодів.

Управлінський облік у ДП «Готель «Козацький» МО України включає такі елементи :об’єкт калькулювання, калькуляційна одиниця, методика віднесення прямих витрат на окремі об’єкти обліку, методика розподілу непрямих витрат на об’єкти калькулювання, методика розрахунку планової та фактичної собівартості, а також особливості визначення маржінальної собівартості готельних послуг; основні засади організації управлінського обліку використання номерного фонду готелю, структури та характеру внутрішніх факторів, які впливають на прийняття управлінських рішень; можливості та особливості застосування методики аналізу основної діяльності за системою показників “дохід – витрати – обсяг реалізації”.

Враховуючи, що для визначення собівартості готельних послуг найбільш раціональним є методи простий удосконалений та постатейного калькулювання за центрами витрат, пропонується застосовувати систему “якісних” показників для оцінки питомої ваги номеру у загальній сумі витрат за підсумками роботи в поточному періоді та для розподілу прямих витрат за калькуляційними одиницями. Практичне впровадження цієї методики рекомендується здійснювати на основі розроблених спеціальних форм документів “Відомості розрахунку системи коефіцієнтів якісної оцінки номерного фонду готелю” та “Табеля використання номерного фонду готелю”.

Для документального забезпечення та представлення розрахунку собівартості послуг в готелі потрібно розробити форми калькуляційних відомостей, які враховують структуру вихідної облікової інформації та дозволяють розраховувати маржінальну, виробничу та повну собівартість послуг за видами номерів і проводити ретроспективний контроль і аналіз собівартості готельних послуг.

Ціль розробки функціональних бюджетів полягає у створенні прогнозованого Звіту про прибутки і збитки. Мета формування фінансового бюджету полягає у створенні прогнозованого балансу. Незважаючи на те, що процес бюджетування складний і трудомісткий, бюджетний, кошторисний підхід

в управлінні має суттєві переваги, оскільки дозволяє коригувати допустимі варіанти дій підприємства і його структурних підрозділів до того, як буде прийнято кінцевий варіант генерального бюджету. За такого підходу процес бюджетування є основним інструментом управлінського контролю.

В готелі в управлінському обліку широко використовується CVP-аналіз для оптимізації рішень щодо ціноутворення, диверсифікації послуг і тд.

Аналіз “витрати – обсяг – прибуток” – це системне дослідження взаємозв’язку витрат, обсягу діяльності та прибутку, що ґрунтується на поділі витрат на змінні та постійні, метою якого є визначення точки беззбитковості та величини прибутку при різних значеннях обсягу продажу, рівня витрат, ціни продажу.

Наприклад, ДП «Готель «Козацький» планує в 2019 р. збільшити ціну реалізації ліжко-добы у одномісному номері на 4%, до 780,00 грн. При цьому очікується зменшення обсягу реалізації на 3%, до 4 365 ліжко-діб у одномісному номері.

Розрахуємо вплив цих змін на майбутній прибуток.

Порівняння маржинальних звітів.

Таблиця 2.2

Маржинальний звіт по одномісних номерах за 2018 р., грн.

Показник	Значення
Виручка від реалізації	3 375 000
Змінні витрати	1 987 965
Маржинальний дохід	1 387 035
Постійні витрати	520 000
Прибуток	867 035

Для складання маржинального звіту на 2019 р. виконаємо такі розрахунки:

- а) обсяг реалізації у 2019 р., ліжко-діб: $4\,500 * 97\% = 4\,365$;
- б) виручка від реалізації у 2019 р., грн.: $4\,365 * 780,00 = 3\,404\,700$;
- в) зменшення змінних витрат у зв’язку зі зменшенням обсягів реалізації, грн.: $1\,987\,965 * 97\% = 1\,928\,326,00$.

Обчислені результати свідчать про те, що готель може підвищити ціну проживання в одномісному номері, це призведе до збільшення прибутку на $956374 - 867\,035 = 89\,339$ грн., не зважаючи на падіння обсягів реалізації.

Таблиця 2.3

Маржинальний звіт по одномісних номерах на 2019 р., грн.

Показник	Значення
Виручка від реалізації	3 404 700
Змінні витрати	1 928 326
Маржинальний дохід	1 476 374
Постійні витрати	520 000
Прибуток	956 374

Метою управлінського обліку є не стільки визначення фактичних (минулих) витрат, скільки прогнозування діяльності підприємства і його підрозділів на бюджетний період. Тому планування, як процес складання кошторисів і бюджетів та контроль за витратами, є невід'ємною частиною управлінського обліку. Процес підготовки кошторисів (бюджетів) називається бюджетуванням.

Узагальнюючи теоретичні дослідження, пов'язані з визначенням кількості та змісту етапів розробки бюджету, вважаємо за доцільне виділити такі принципові елементи:

- 1) аналіз ситуації, що передувє плановому періоду; уточнення політики складання кошторису на перспективу;
- 2) первісна підготовка бюджету;
- 3) обговорення варіанту бюджету з керівником;
- 4) координація бюджету з іншими бюджетами;
- 5) коригування й остаточне прийняття бюджету;
- 6) визначення термінів внесення змін до бюджетів у зв'язку зі зміною норм та відхилень від норм (зворотній зв'язок).

Взаємозв'язок операційних і фінансового бюджетів проявляється в структурі генерального бюджету (загального кошторису) Ця схема демонструє послідовність розробки кошторису, зокрема, фінансовий бюджет створюється

лише після проведення функціонального бюджетування. Схема відображає, неможливість складення прогнозованого Звіту про прибутки і збитки та прогнозованого балансу, на які можна орієнтувати управлінську діяльність, якщо буде відсутній хоча б один із функціональних бюджетів (рис. 3).

Калькулювання собівартості послуг є складовою системи управління витратами готельного підприємства і основою для визначення цін реалізації послуг та оцінки ефективності виробництва, роботи структурних підрозділів та апарату управління підприємством.

Отримання повної суми витрат за період не є самоціллю. Важливо представити здійснені витрати у розгорнутому (структурованому) вигляді, що дозволяє визначити коливання певних видів витрат, їх вплив на собівартість готельної послуги та результати діяльності підприємства.

Отже, розроблені рекомендації та пропозиції сприяють підвищенню ролі бухгалтерського обліку та посиленню вимог до якості облікової інформації для забезпечення системи управління операційною діяльністю підприємств готельної індустрії.

Висновки за розділом 2

Проведене дослідження обліку і аналізу витрат у другому розділі щодо надання послуг на прикладі підприємств готельного бізнесу дозволяє зробити такі висновки:

- головна мета оцінки ефективності діяльності підприємства – можливість подальшого його розвитку, що визначається за результатами аналізу фінансово-господарської діяльності;

- результати проведеного дослідження дають підстави стверджувати, що системі первинного обліку на ДП «Готель «Козацький» МО України приділяється недостатньо уваги на всіх рівнях управління. Враховуючи вищевикладене, основними вимогами до носіїв первинної інформації мають бути:

- підвищення ролі облікової інформації як основної управлінської інформації;

- удосконалення існуючих носіїв облікової інформації та розробка нових, які б відповідали сучасним управлінським вимогам;
 - стандартизація та оптимізація джерел отримання облікової інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень;
 - оперативність збору, реєстрації та обробки облікової інформації;
 - достовірність об'єктів обліку та інформаційна повнота їх охоплення;
 - відповідність змісту облікової інформації принципам обліку діяльності суб'єктів в цілому.
- з метою удосконалення оцінки ефективності роботи готелю, що базується на показниках діяльності підприємства в цілому або за видами діяльності, вперше пропонується здійснювати CVP-аналіз за видами номерів готелю. Розроблено систему алгоритмів і аналітичні відомості для визначення точки беззбитковості, планових показників діяльності готелю, контролю та аналізу покриття фактичних витрат, розрахунку цін за видами номерів.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ В УПРАВЛІННІ ОПЕРАЦІЙНОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ ДП «ГОТЕЛЮ "КОЗАЦЬКИЙ" МІНІСТЕРСТВА ОБОРОНИ УКРАЇНИ

3.1 Напрями і заходи удосконалення обліку витрат в управлінні операційною діяльністю ДП «Готелю "Козацький" Міністерства оборони України

Система управління готельним бізнесом може бути успішно запроваджена лише за умови повноцінного інформаційного забезпечення. Облік є основною частиною інформаційної системи підприємства, забезпечуючи більшість всього обсягу інформації фінансового характеру.

В сучасних умовах господарювання первинний облік виконує не лише початкову стадію сприйняття, вимірювання і реєстрації окремих господарських операцій, які характеризують певні процеси та явища на окремих стадіях, але й облікові, управлінські й контрольні функції, які насамперед полягають у виявленні відхилень у момент їх виникнення. Особливість первинного обліку полягає в тому, що він прямо пов'язаний з джерелом інформації, а саме господарськими операціями. Завдяки цьому в економічній літературі склалася така думка, що первинний облік — це вихідна база формування всієї системи обліку. Тому принципи достовірності, оперативності, аналітичності мають реалізовуватись на початках його ведення, тобто, на стадії первинного обліку.

Дослідження показують, що документальне оформлення діяльності ДП «Готель «Козацький» МО України потребує доопрацювання, зокрема є необхідність у застосуванні повідомлень про відхилення використання продукції під час приготування страв від встановлених норм, які в кінці звітної періоду узагальнюються у запропонованих нами контрольньо-накопичувальних відомостях. Доцільним також є впровадження відомостей обліку руху білизни й посуду у ресторані та барі. Проведені дослідження показали, що у діяльності готельного бізнесу, не існує єдиного підходу щодо документального оформлення

операцій за різними структурними підрозділами, що в подальшому призводить до формування нерелевантної інформації для системи управління про результати їх діяльності та раціональності використання активів підприємства.

Для узагальнення інформації про отримані доходи та понесені витрати на підприємстві пропонуються реєстри первинного обліку, які дають можливість групувати витрати у розрізі кожного структурного підрозділу з врахуванням особливостей діяльності суб'єкта бізнесу. З метою своєчасності й ефективності ведення первинного обліку на підприємстві готельного бізнесу слід забезпечити порядок організації складання й опрацювання первинних документів, або графік документообігу підприємства. У графіку документообігу вказуються дата створення або одержання від інших підприємств та установ документів, прийняття їх для відображення в обліку, передання їх до обробки й архіву. Графік документообігу є складовою Положення про облікову політику, який подається у вигляді таблиці з переліком робіт, пов'язаних зі створенням, перевіркою та обробкою документів, які виконує кожний структурний підрозділ підприємства, а також усіх виконавців, із зазначенням взаємозв'язку й термінів виконання.

Від правильної побудови та розуміння облікової політики багато в чому залежить ефективність діяльності готельного підприємства. Дані обліку за сегментами дозволяють контролювати витрати й результати на різних рівнях управління, а також задовольнити поточні інформаційні потреби управління. На їх основі складається звітність за сегментами, яка дозволяє аналізувати ефективність функціонування певного структурного підрозділу готелю. Таким чином, побудова облікової політики готельного підприємств за господарськими сегментами дозволяє раціоналізувати формування інформаційних ресурсів для управління підприємством, що сприяє підвищенню ефективності діяльності без суттєвих змін організаційної структури та значних фінансових вкладень.

Дослідження методичних положень облікової політики ДП «Готель «Козацький» МО України дозволило визначити такі недоліки: не створюються резерви на покриття збитків у разі відмови від готельних послуг та покриття завданої шкоди; потребує вдосконалення порядок віднесення доходів та витрат до

звітних періодів; не акцентується увага на моменті визнання доходів від надання готельних послуг; не передбачений механізм формування фінансового результату окремих господарюючих суб'єктів; не визначено особливості оцінки запасів на етапі вибуття в різних сегментах підприємств. Тому вдосконалення методичного розділу облікової політики підприємства із виділеними звітними сегментами пропонується здійснювати за такими напрямками:

- окрім методу визначення доходів від надання готельних послуг (за кожний прожитий у готелі день або в момент виїзду гостей), необхідно окремо розкривати особливості визначення доходів інших виділених сегментів;

- установити метод трансфертного ціноутворення внутрішніх передач та визначити методику розподілу постійних витрат між господарськими сегментами готельного підприємства; – методи амортизації необоротних активів готельного підприємства мають ураховувати особливості їх використання в різних господарських сегментах;

- визначити для оцінки вибуття запасів у сегменті готельних послуг методом ФІФО;

- визначити вартісний критерій капіталізації вартості спецодягу для готельного сегмента;

- формувати резерв для покриття збитків у разі відмови від готельних послуг та покриття завданої шкоди в розмірі, установленому відповідно до обсягів наданих готельних послуг;

- аналітичний облік витрат слід вести відповідно до потреб калькулювання собівартості готельних послуг за сегментами з урахуванням технології їх надання.

На основі системного підходу необхідно удосконалити методику калькулювання собівартості готельних послуг, у тому числі розробити номенклатуру статей калькуляції, методики віднесення прямих витрат на окремі об'єкти обліку, розподілу непрямих витрат на об'єкти калькулювання, розрахунку маржальної, виробничої та повної собівартості одиниці послуг на основі застосування системи якісних коефіцієнтів. Розробити економіко-математичний апарат розрахунку собівартості послуг за видами номерів, форми калькуляційних і

допоміжних відомостей. Впровадити дані рекомендацій, які дозволять оптимізувати цінову політику готелю.

З метою удосконалення оцінки ефективності роботи готелю, що базується на показниках діяльності підприємства в цілому або за видами діяльності здійснювати CVP-аналіз за видами номерів готелю, розробити систему алгоритмів і аналітичні відомості для визначення точки беззбитковості, планових показників діяльності готелю, контролю та аналізу покриття фактичних витрат, розрахунку цін за видами номерів.

Трансформація вітчизняної системи бухгалтерського обліку згідно з вимогами міжнародних бухгалтерських та аудиторських стандартів, прийнятих національних стандартів та Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій призвели до істотної перебудови методології бухгалтерського обліку і необхідності перегляду питань його організації, зокрема обліку витрат за елементами. Нові економічні умови значно розширюють можливості підприємств у визначенні правил ведення облікової політики. У цих умовах зростають вимоги до бухгалтерського обліку, передусім в напрямку підвищення гнучкості, аналітичності та оперативності одержуваної інформації про витрати за економічними елементами з метою прийняття ефективних управлінських рішень. Вирішення цієї проблеми вимагає створення нової системи одержання інформації витрати, оптимізації результатів діяльності підприємства через використання принципів і методів управлінського обліку. Отримані протягом багатьох років теоретичні та практичні розробки з проблем удосконалення обліку витрат економічними елементами мають велике значення для розвитку вітчизняної теорії обліку витрат. Проте дослідження діючої методики обліку витрат на підприємствах свідчать, що вона не повною мірою відповідає сучасним умовам господарювання. Вимагають практичної реалізації питання удосконалення обліку матеріальних витрат, зокрема вибору методу оцінки сировини і матеріалів, обліку витрат на оплату праці, обліку і розподілу непрямих витрат. Окрім цього, потребують удосконалення діючі форми документації з обліку витрат з метою

належного їх застосування в аналітичному та управлінському процесах. Таким чином в даній роботі ми запропонували власний план аналітичних рахунків для ДП «Готель «Козацький» МО України.

Для прийняття ефективних управлінських рішень на основі інформації управлінського обліку найбільшого значення набуває проведення групувань за елементами і статтями витрат, за місцями виникнення витрат та сферами відповідальності, за характером витрат. Для обрахування собівартості послуг готельного господарства необхідно використовувати специфічну номенклатуру статей витрат і спеціальні реєстри їх обліку.

Отже, ми навели теоретичні узагальнення і практичні вирішення проблеми управлінського обліку та маржинального аналізу витрат у готелях, шляхом розробки і впровадження моделі обліку й аналізу витрат, яка забезпечує одержання інформації, необхідної і для складання фінансової звітності, і для оцінки варіантів поточних управлінських рішень.

3.2 Удосконалення обліку витрат в управлінні операційною діяльністю за умов застосування інформаційних систем і технологій

Багато вітчизняних вчених акцентують увагу на певному спотворенні інформації, що відображається в обліку адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат підприємства. «Така ситуація пояснюється тим, що на деяких підприємствах існують випадки віднесення значної частини адміністративних витрат і деякої частини витрат на збут до складу інших операційних витрат. Доцільність даної операції викликає сумніви» [3]. Такі обставини сприяють значному викривленню інформації про витрати, особливо для зовнішніх користувачів, і є перешкодою для формування статусу підприємства як надійного ділового партнера.

Означена проблема неправильності віднесення статей витрат до адміністративних, збутових та інших операційних витрат полягає в першу чергу в тому, що на підприємствах належним чином не організована система управлінського обліку, яка б забезпечила чітке структурування згаданих витрат.

Загалом, сучасна практика ведення обліку адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат недостатньою мірою відповідає потребам управління в умовах розвитку ділового партнерства підприємств.

Таким чином, саме належним чином організований систематичний облік дасть змогу забезпечити інформацією проблемний облік невиробничих операційних витрат, бо систематизація фактів, які основані на досвіді, виникнення таких витрат дозволяє більш достовірно прогнозувати їх величину та динаміку зміни у процесі поточної діяльності підприємства, і, як наслідок, призведе до підвищення інформативності облікових показників для прийняття ефективних управлінських рішень.

Системи інформаційних технологій, що використовуються в індустрії гостинності мають комплексний характер, складаються, як правило, з комп'ютерної системи бронювання, системи проведення телеконференцій, відеосистем, комп'ютерів, інформаційних систем управління, електронних інформаційних систем авіаліній, електронної пересилки грошей, телефонних мереж, глобальних комп'ютерні системи резервування, інтегрованих комунікаційних мереж, системи мультимедіа, смарт-карток [55].

Виділяють такі інформаційні технології в готельному бізнесі: системи бронювання та резервування; глобальні розподільчі системи; послуги Інтернету; мобільні системи зв'язку; комплексні автоматизовані системи управління підприємством; спеціалізовані та універсальні програмні продукти.

Інформаційні системи в готельному бізнесі є економічно доцільними та ефективними за умови, якщо вони приносять готелю додаткові доходи, забезпечують конкурентні переваги на ринку, підвищують частку ринку, знижують витрати, вдосконалюють процес обслуговування, підвищують ефективність роботи окремих підрозділів та готелю в цілому. Також впровадження даних систем може кардинально змінювати методичну, інформаційну та технологічну складові управлінських процесів і здійснювати їх на якісно новому, більш ефективному рівні, що значно підвищує якість надання послуг у готелі. Згідно даних, Україна відстає від провідних розвинених країн

світу в сфері впровадження інформаційних технологій і автоматизації управління готелями. Проте в той же час є великі перспективи подальшого розвитку в цьому напрямку, тому що на українському ринку є понад десяти високоякісних сучасних систем автоматизації управління готелями, причому деякі з них - це не адаптація зарубіжних систем, а оригінальні розробки українських компаній і тому найбільш пристосовані до умов України. Впровадження таких систем істотно підвищить конкурентоспроможність українських готелів.

Складність управління фінансовим станом готельного бізнесу в умовах нестабільного середовища, в якому вони функціонують, та інтеграційних процесів потребує створення дієвої системи інформаційного забезпечення управління витратами операційної діяльності, а отже, пошуку нових підходів до вирішення проблеми належної організації їх обліку в контексті застосування комплексної автоматизації облікового процесу. Однією з основних умов успішної діяльності будь-якого підприємства є правильна організація на ньому управлінського, бухгалтерського, податкового обліку, тому необхідно використовувати нові методи і сучасні технічні засоби побудови різних інформаційних систем. Інформаційні бухгалтерські системи незалежно від їхнього масштабу, програмно-апаратної платформи і вартості повинні забезпечувати якісне ведення обліку, бути надійними і зручними в експлуатації. Особливої актуальності набуває питання організації системи обліку витрат виробництва, яка є важливою економічною категорією, що генерує ресурси для потреб управління із застосуванням новітніх автоматизованих систем обробки інформації.

У сучасних умовах господарювання найбільш раціональною формою ведення фінансового обліку в готельному бізнесі, як показує практика, є автоматизована журнальна форма бухгалтерського обліку. Здійснення раціонального автоматизованого оперативного обліку витрат дасть змогу уникнути негативних явищ утрати сировини і матеріалів підприємства, зведе вірогідність виникнення непродуктивних витрат до мінімуму. Облік операційних витрат є зведеною ділянкою облікового процесу по відношенню до інших ділянок, так як він базується майже на всіх документах первинного і зведеного обліку

діяльності підприємства, і документація по ньому повинна забезпечувати розподіл витрат за економічними елементами, місцями виникнення, статтями та об'єктами калькуляції. Вхідна інформація обліку операційних витрат являє собою сформовану на машинних носіях інформацію, що є результатом вирішення задач з обліку основних засобів, запасів, заробітної плати, фінансово-розрахункових операцій, обліку готової продукції, її відвантаження і реалізації. При автоматизованому бухгалтерському обліку витрат на якість послуг забезпечуються такі переваги:

- можливо формувати планові та фактичні калькуляції в розрізі аналітичних ознак на будь-яку дату поточного місяця;
- використовуючи розширені можливості аналітичного обліку, можлива побудова багаторівневих розрізів статей витрат, необхідних для управління, а також облік витрат за центрами відповідальності в розрізі конкретних видів продукції, що виготовляється [29].

Можна виокремити основні завдання автоматизації обліку операційних витрат:

- своєчасне, повне і достовірне відображення в обліку фактичних операційних витрат готельного бізнесу, а також невиробничих витрат;
 - контроль правильного використання сировини, матеріалів, палива, енергії, заробітної плати тощо;
- обґрунтування калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), правильне складання звітних калькуляцій;
- виявлення й усунення недоліків організації обліку виробництва і матеріально-технічного забезпечення, спрямованого на максимальну економію матеріальних і трудових витрат і на підвищення продуктивності праці [52].

Сучасні інформаційні системи дають змогу моделювати операційні витрати, завдяки чому забезпечується прийняття оптимальних управлінських рішень. Основною перевагою ведення обліку витрат на ДП «Готель «Козацький» за допомогою системи «1С: Бухгалтерія» є те, що синтетичні рахунки витрат можна побудувати на трьох-п'яти рівнях. Це дає можливість деталізувати виробничі

витрати за статтями й об'єктами, що сприятиме повнішому розподіленню непрямих витрат та уникненню арифметичних помилок під час здійснення такого розподілу. За рахунок упровадження комп'ютерної програми «1С: Бухгалтерія» можна досягти ефекту в частині: наскрізного і своєчасного оперативно-виробничого планування й обліку виробництва, що дає змогу на 20–30% знизити витрати безпосередньо в центрах відповідальності; уникнення нестач матеріальних цінностей на 3–5%; зниження необґрунтованої видачі запасів у виробничі підрозділи на 10–15%; зниження виробничої та повної собівартості продукції за рахунок скорочення загальновиробничих та адміністративних витрат на 3–5% [51]. У системі «1С: Бухгалтерія» реалізовано дві групи звітів: стандартні та регламентовані. Регламентовані звіти призначені для зовнішніх користувачів та вміщують інформацію по рахунку 23 «Виробництво». Стандартні звіти є складовою типової конфігурації та дають змогу отримувати бухгалтерські підсумки в розрізі рахунків, видів валют та видів «Субконто». Крім того, автоматизовані системи дають можливість одержати оперативну управлінську інформацію для внутрішніх користувачів. Так, звіт «Аналіз рахунка» надає інформацію про обороти рахунка, зв'язок з іншими рахунками за вибраний період, а також про сальдо на початок і кінець звітного періоду. «Картка рахунка» дає змогу отримати детальну інформацію про операції на рахунку. Зі звіту «Оборотно-сальдова відомість за рахунком», який сформовано для рахунків обліку операційних витрат, можна отримати інформацію про залишки розрізі видів затрат. Головна книга по рахунку використовується для виведення оборотів і залишків рахунку за кожен місяць, що може бути досить корисним при підбитті підсумків і складанні звітності [29].

Отже, на підприємствах інформаційна база обліку витрат діяльності не в достатній мірі використовується для прийняття управлінських рішень. Із метою покращання оперативності та аналітичності обліку запропоновано вдосконалену класифікацію операційних витрат та розроблено стадії, які слід упровадити при організації автоматизованого обліку операційних витрат, що дасть змогу контролювати їх стан на всіх рівнях обробки облікової документації та

можливість своєчасно відреагувати на суттєві або незаплановані коливання в обсязі та структурі витрат діяльності.

Висновки за розділом 3

Проведене дослідження щодо удосконалення обліку витрат в управлінні операційною діяльністю ДП «Готелю "Козацький" дозволяє зробити такі висновки:

– стандартна система накопичує в собі позитивний досвід експлуатації десятків і сотень готелів. Її впровадження може вимагати деяких змін у технології роботи підприємства, але це дасть дійовий ефект у майбутньому;

– стандартна система обов'язково підтримується фірмою-виробником. Персонал готелю не опиниться в ситуації, коли звільняється головний програміст і залишаються нерозв'язаними поточні проблеми. Готель працює не з конкретними особами, а з фірмою, на підтримку якої можна розраховувати у будь-який момент;

– стандартна система розвивається разом з потребами ринку та інформаційних технологій. Готель має можливість у разі необхідності удосконалити власну АСУ, перейти на використання більш нової версії програмного забезпечення;

– належним чином організований управлінський облік дасть змогу забезпечити інформацією проблемний облік операційних витрат, бо систематизація фактів, які основані на досвіді, виникнення таких витрат дозволяє більш достовірно прогнозувати їх величину та динаміку зміни у процесі поточної діяльності підприємства, і, як наслідок, призведе до підвищення інформативності облікових показників для прийняття ефективних управлінських рішень.

ВИСНОВКИ

Результатом дослідження є теоретичне узагальнення та нове вирішення наукової проблеми щодо обліку витрат в управлінні операційною діяльністю підприємства готельного бізнесу на основі ДП «Готель «Козацький». За результатами проведеного дослідження пропонується ряд наукових висновків і рекомендацій, зміст яких полягає в наступному:

1. Витрати – повністю або частково використані у процесі господарсько-фінансової діяльності підприємства запаси, необоротні активи, трудові й інтелектуальні ресурси, а також зменшення (погашення) зобов'язань підприємства перед бюджетом, кредиторами та іншими юридичними і фізичними особами.

Запропонуємо власну удосконалену класифікацію витрат для цілей управління ними як мінімум, за понад двадцятьма ознаками, які прямо або опосередковано згадують ті або інші автори:

- за роллю в господарському процесі (чисті; додаткові (затрати на збереження, транспортування, доопрацювання));

- за доцільністю (продуктивні, непродуктивні);

- за залежністю (залежні, незалежні);

- за охопленими бізнес-планами (заплановані, незаплановані);

- за охопленим нормуванням (нормовані, ненормовані);

2. Загальний підхід до сутності та критеріїв визнання операційних витрат як елемента, пов'язаного з оцінкою результатів діяльності у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід), визначено Концептуальною основою.

Вони мають свою мету, завдання, об'єкт, предмет, принципи та методи.;

3. запропоновано оптимальний склад статей калькуляції для обліку і аналізу витрат, що пов'язані з виробництвом і реалізацією готельних послуг, розроблено номенклатуру ознак класифікації витрат на ДП «Готель "Козацький", що дозволило розробити організаційну модель обліку витрат, визначення фінансового результату та калькулювання собівартості послуг;

4. проаналізовано фінансовий облік витрат операційної діяльності та

узагальнено інформацію у звітності підприємства, оскільки на практиці не вироблені єдині підходи щодо ідентифікації доходів реалізації готельних послуг, у відповідності до національних стандартів були уточнені критеріїв визнання, визначення розміру та відображення в обліку доходів основної діяльності готелю; розроблена система субрахунків і аналітичних рахунків, удосконалені форми аналітичних відомостей до журналу обліку доходів;

5. розглянуто управлінський облік витрат операційної діяльності, на основі системного підходу удосконалено методику калькулювання собівартості готельних послуг, у тому числі розроблено номенклатуру статей калькуляції, методики віднесення прямих витрат на окремі об'єкти обліку, розподілу непрямих витрат на об'єкти калькулювання, розрахунку маржинальної, виробничої та повної собівартості одиниці послуг на основі застосування системи якісних коефіцієнтів. Розроблено економіко-математичний апарат розрахунку собівартості послуг за видами номерів, форми калькуляційних і допоміжних відомостей. Впровадження даних рекомендацій дозволить оптимізувати цінову політику готелю;

6. оскільки на підприємствах інформаційна база обліку витрат діяльності не в достатній мірі використовується для прийняття управлінських рішень, із метою покращання оперативності та аналітичності обліку запропоновано напрями і заходи удосконалення обліку витрат в управлінні операційною діяльністю ДП «Готелю "Козацький»;

7. удосконалено облік витрат в управлінні операційною діяльністю ДП «Готелю "Козацький" за умов застосування інформаційних систем і технологій шляхом вдосконалення класифікації операційних витрат та розроблення стадії, які слід упровадити при організації автоматизованого обліку операційних витрат, що дало змогу контролювати їх стан на всіх рівнях обробки облікової документації та можливість своєчасно відреагувати на суттєві або незаплановані коливання в обсязі та структурі витрат діяльності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Maslennikov E.I., Voloschuk L.O., Nekipelova Y.A. Intangible assets in the context of the accounting policies of the industrial enterprise. Економіка: реалії часу. Науковий журнал. 2014. № 3 (13). С. 104-108. URL: <http://economics.opu.ua/files/archive/2014/n3.html>.
2. Бланк И.А. Словарь-справочник финансового менеджера. Київ : Ника-Центр, 2016. 480 с.
3. Бовш Л. А. Предприятия гостиничного хозяйства Украины: состояние и перспективы развития / Л. А. Бовш // Культура народов Причерноморья. Сер. экономическая. – 2017. – Вып. 167. – С. 23–27.
4. Бутинець Т. А. Розвиток науки господарського контролю: проблеми теорії, методології, практики: монографія. Житомир : ЖДТУ, 2011. 772 с.
5. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. 2-е вид., доп. і перероб. Житомир : ЖІТІ, 2015. 640 с.
6. Волкова І.А. Фінансовий облік – 2 : навч. посіб. Київ : Центр навчальної учбової літератури, 2014. 224 с.
7. Гаркавенко С.С. Маркетинг : підручник. Київ : Лібра, 2014. 712 с.
8. Голов С.Ф., Костюченко В.М., Кравченко І.Ю., Ямборко Г.А. Фінансовий облік: Підручник. Київ: Лібра, 2015. 976 с.
9. Державна служба статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
10. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: монографія. Тернопіль : ТНЕУ, «Економічна думка», 2016. 272 с.
11. Економічний словник / [уклад. Г.В. Осовська, О.О. Юшкевич, Й.С. Завадський]. – Київ : Кондор, 2019. 358 с.
12. Жукова М. А. Индустрия туризма: менеджмент организации / М. А. Жуков. – М. : Финансы и статистика, 2017. – 200 с
13. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. Фінансово-економічний словник. Київ: Знання, 2017. 1072 с.
14. Іщенко Н.А. Факторний аналіз формування прибутку підприємства.

URL:http://www.kntu.kr.ua/doc/zb_17_ekon/stat_17/33.pdf.

15. Климко Г.Н., Нестеренко В.П., Каніщенко Л.О. Основи економічної теорії: політекономічний аспект : підручник. за ред Г.Н. Климка, В.П. Нестеренка. 2-ге вид., перероб. і доп. Київ : Вища школа; Знання, 2017. 743 с.

16. Коблянська О.І. Фінансовий облік : навч. Посібник. 2-ге вид. Київ : Знання, 2017. 471 с.

17. Козак В.Г. Визначення поняття «витрати» та їх оцінка. Реформування економіки України: стан та перспективи : зб. матеріалів ІУ Міжнар. наук.-практ. конф. (26–27 листопада 2018 р., м. Київ). Київ, 2018. С. 129–131.

18. Колективні засоби розміщування. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2017/tur/zr_u.html.

19. Контроль и ревизия: [учебное пособие] / под ред. д-ра экон. наук, проф. М. Ф. Овсийчук. 2-е изд., испр. Москва : КНОРУС, 2016. 224 с.

20. Король С. Особливості організації та ведення бухгалтерського обліку підприємствами готельної індустрії. Вісник податкової служби України. 2015. № 37. С. 36 – 45.

21. Котлер Ф. Основы маркетинга: краткий курс / Ф. Котлер ; пер. с англ. Москва : Издат. дом «Вильямс», 2017. 656 с.

22. Кулішов В.В. Економіка підприємства: теорія і практика : навчальний посібник. Київ : Ніка-Центр, Ельга, 2014. 216 с.

23. Ладиченко К.І. Маркетинг відносин в управлінні підприємствами готельного господарства: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.04 / К.І. Ладиченко ; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. Київ, 2017. 24 с.

24. Магалецький А.В. Формування маркетингової політики підприємств готельного господарства : автореф. дис ... канд. экон. наук: 08.00.04 / Андрій Володимирович Магалецький. Київ : Б.в., 2018. 22 с.

25. Мельник.О.П. Удосконалення управління готельним господарством: Автореф. дис... канд. экон. наук: 08.06.02 / О.П. Мельник ; Київ. держ. торг.- экон. ун-т. Київ, 2018. 20 с.

26. Міжнародні стандарти фінансової звітності (International Financial

Reporting Standards). URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=240945

27. Міжнародні стандарти фінансової звітності (International Financial Reporting Standards). URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=240945

28. Москаленко М. А. Туристичний імідж України / М. А. Москаленко // Географія та туризм. – 2015. Вип.12 – С. 83–87.

29. Нападовська Л.В. Управлінський облік : підручник. Київ : Книга, 2014. 544 с.

30. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

31. Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік : навч. Посібник. Київ : Центр навчальної літератури, 2014. 464 с.

32. Овчаренко Л.В., Овчаренко А.В. Развитие гостиничного бизнеса: современные мировые тенденции. Мир человека. 2018. Т. 9. № 1. С. 120–126.

33. Опанащук Ю.Я. Формування системи послуг у готельному господарстві України: автореф. дис... канд. екон. наук : 08.00.04 / Ю.Я. Опанащук ; Укоопспілка, Львів. комерц. акад. Львів, 2019. 21 с.

34. Організація бухгалтерського обліку : навчальний посібник. за ред. В.С. Леня. Київ : Центр навчальної літератури, 2016. 696 с.

35. Поддєрьогін А.М. Фінанси підприємств : підручник Київ : КНЕУ, 2019. 460 с.

36. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 зі змінами та доповненнями : [Електронний ресурс]. – URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

37. Попович В.І. Розробка моделі управлінського обліку на підприємствах готельного бізнесу: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 / В.І. Попович; Я. О. Остапенко. Класифікація готельних послуг для цілей

бухгалтерського обліку та... Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України, № 1, 2014 152 Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. Київ, 2019. 21 с.

38. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV. URL: www.zakon.nau.ua

39. Прокопова О.М. Ризики туристичної діяльності в обліку / В.В.Сопко, О.М. Прокопова, О.В. Фоміна // Інвестиції практика та досвід. – № 22 (2018). URL: http://www.investplan.com.ua/pdf/22_2018/6.pdf

40. Прохар Н.В., Ночовна Ю.О. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики : монографія. Полтава : РВВ ПУЕТ, 2016. 257 с.

41. Пушкар М.С. Фінансовий облік : підручник. Тернопіль : Карт-бланш, 2017. 628 с.

42. Рахункова палата України / Офіційний сайт. URL: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16759603>.

43. Свида І.В. Регіональні механізми розвитку готельного бізнесу в умовах ринкової економіки (на матеріалах Закарпатської області): автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.05 / І.В. Свида ; Держ. вищ. навч. закл. "Ужгород. нац. ун-т". Ужгород, 2018. 20 с.

44. Секіріна Н.В. Загальні підходи до формування і класифікації нормативного забезпечення обліку і контролю витрат на виробництво готової продукції / Збірник наукових праць Хмельницького кооперативного торговельно-економічного інституту. 2014. № 2. С. 235–245. URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Znphktei/2011_2/statti_2/sekirina/sekirina.hm

45. Семіколенова С.В. Статистичне оцінювання стану та розвитку готельного господарства: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.10 / С.В. Семіколенова ; Держ. вищ. навч. закл. "Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана". Київ, 2018. 20 с.

46. Сидоров И.И. Логистическая концепция управления предприятием. СПб. : ДНТП «Знание», ИВЭСЭП, 2016. 168 с.

47. Статистичний аналіз підприємств готельного господарства та прогнозування його розвитку. URL: <http://global-national.in.ua/archive/8-2015/256.pdf>
48. Територіальна організація готельного господарства України: автореферат дис. ... канд. геогр. наук : 11.00.02 / І. В. Поплавська ; Київ. нац. ун-т ім. Т. Г. Шевченка. Київ : [б. в.], 2016. 20 с.
49. Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. Управління витратами підприємства : навч. посібник. Київ : Центр навчальної літератури, 2016. 120 с.
50. Управленческий учет / [Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар] ; пер. с англ. 10-е изд. СПб. : Питер, 2015. 1008 с.
51. Фінансовий простір. URL: <https://fp.cibs.ubs.edu.ua/files/1402/14ojoadi.pdf>
52. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2016. 656 с.
53. Циган Р.М., Савченко О.С. Проблеми формування прибутку підприємства в бухгалтерському обліку. Облік і фінанси АПК. 2015. № 2. С. 36–39.
54. Штейнман М. Я., Бутынец Ф. Ф. Контроль и ревизия в сельскохозяйственных предприятиях. Москва : Колос, 2014. 224 с.

ДОДАТКИ

Додаток А

Динаміка розвитку готельного господарства у країнах світу

Показник розвитку готельного господарства	Країни	
Потужність готельного фонду	3,5 млн. номерів	США
	1,65 млн. номерів	Японія
	1 млн. номерів	Італія
	0,5 млн. номерів	Франція, Іспанія, Англія, Китай, Австралія
	0,3млн. номерів	Австрія, Мексика, Канада, Греція
	0,15-0,23млн. номерів	Таїланд, Російська Федерація, Індонезія, Туреччина
Менше 0,15 млн. номерів	Швейцарія, Бразилія, Аргентина	
Темпи зростання готельного фонду	Туреччина, Китай, Малайзія, Сінгапур, Марокко, Іспанія, Німеччина, Аргентина	
Найбільший міжнародний туристичний обмін	Більше 3 млн. готельних місць	Італія
	Більше 2 млн. готельних місць	Німеччина, Франція, Іспанія, Англія
	900 тис. місць	Австрія, Канада, Мексика
	550 тис. місць	Греція, країни колишньої Югославії
Найбільші темпи готельного будівництва	Китай, Туреччина, Марокко, Сінгапур, Малайзія	
Світові показники розвитку готельного господарства		
Кількість готелів, тис. од	307,7	
Кількість номерів у готелях, млн. од.	11,1	
Темпи приросту номерного фонду готелів, %	10-15	
Кількість працівників готельного господарства, млн. осіб	11,2	
Середнє завантаження готелів у світі, %	67,7	
Середній дохід у світі за номер, дол. США	84,4	

Джерело: складено автором на основі [9]

Динаміка розвитку готельного господарства України за 2015–2018 рр

Рік	Кількість підприємств готельного типу, од.		Кількість номерів, од.		Житлова площа усіх номерів, тис. кв. м.	
	Абсолютне значення показника, од.	Темп зростання, %	Абсолютне значення показника, од.	Темп зростання, %	Абсолютне значення показника, м ² .	Темп зростання, %
2015	3162	182,67	76986	96,43	1624,6	95,53
2016	3144	99,43	81441	105,79	1805,3	111,12
2017	3582	113,93	89685	110,12	1996,1	110,57
2018	2644	73,81	69237	77,2	1604,8	80,4

Джерело: складено автором на основі [9]

Примітка: для дослідження обрано показники за останні чотири роки, так як Державною службою статистики до 2017 р. та після 2018 р. застосовувалась різна методика обробки показників, обумовлена зміною Класифікатора видів економічної діяльності.

Огляд підходів щодо визначення сутності витрат операційної діяльності

№ пор.	Назва підходу	Представники теорії
1	2	3
Ресурсно-виробничий підхід		
1	Спожиті ресурси або гроші, які необхідно заплатити за товари, роботи і послуги.	Ф.Ф. Бутинець [5]
2	Важливий елемент відтворювального процесу первинної ланки, що відтворює у собі витрати підприємства на всі спожиті ресурси на виробництво продукції.	І.А. Волкова [6]
3	Сума спожитих на виробництві товарів, робіт і послуг факторів виробництва (ресурсів).	М.С. Пушкар. [41, с. 389]
Фінансово-грошовий підхід		
4	Виражені в грошовій формі поточні витрати трудових, матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів на виробництво продукції.	І.А. Бланк [2, с. 19]
5	Обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для здійснення господарської діяльності.	В.П. Климко, Л.О. Нестеренко [15], А.М. Поддєрьогін [35]
Економічний підхід		
1	Формуються в процесі використання ресурсів під час здійснення певної його діяльності. Вони мають цільову спрямованість. Витрати підприємства визначаються як сума зменшення вартості активів або зменшення власного капіталу (збиток).	Економічний словник [11, с. 42]
2	Трата енергії і тільки енергії, зокрема інтелектуальної і фізичної енергії людини. На практиці ці витрати виявляються у вигляді цілеспрямованого й упорядкованого руху і використання деяких обмежених ресурсів: капіталовкладень, основних і оборотних фондів, природних багатств.	І.І. Сидоров [46, с. 18]
3	Сукупні витрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції становлять витрати господарської діяльності суб'єктів підприємництва.	Ю.С. Цал-Цалко [52, с. 5]
Бухгалтерський підхід		
1	Це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, яке призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).	Н.В. Прохар [40], В.В. Кулішов [22, с. 76]

Продовження дод. В

1	2	3
	Найважливіша частина фінансової діяльності підприємства, тому слід знати порядок їх здійснення, обліку й розподілу.	В.С. Лень [22, с. 449], О.І. Коблянська [16]
2	Споживання або використання матеріалів, товарів, робіт, послуг в процесі одержання доходу.	Г.В. Нашкерська [31, с. 390]
Управлінський підхід		
1	Одна з важливих категорій управлінського обліку та якісної оцінки діяльності підприємства. Для управління менеджером необхідні не просто витрати, а інформація про витрати на будь-що (продукт, або його партію, послуги тощо). Витрати, які впливають на управлінські рішення, розглядаються в системі управлінського обліку, оскільки лише в ній формуються релевантні витрати.	В.Г. Козак [17, с. 129]
2	Для управління виробничою собівартістю витрачення ресурсів у виробництві можна відображати через використання поняття «затрати», що є зменшенням економічних вигод протягом звітного періоду, або збільшення зобов'язань підприємства, що призводить до зменшення капіталу.	Л.В. Нападковська [29]
3	Для прийняття управлінських рішень потрібна інформація про витрати на «щось» (продукцію, обладнання, послуги, процес тощо). Автор називає це «щось» об'єктом обліку витрат або об'єктом калькулювання собівартості, згідно з яким і відбувається групування та вартісне вимірювання витрат.	Ч. Хорнгрен [50, с. 63]
Маркетинговий підхід		
1	Ф. Котлер виділяє три підходи до визначення базових, вихідних цін: основані на витратах, на думці споживачів і на ціни конкурентів.	Ф. Котлер [21, с. 298–299]
2	Витрати виступають інструментом цінової політики підприємства, тому що попит визначає верхній рівень ціни, а її мінімальну величину – витрати. Отже, під час управління маркетинговою діяльністю на певному етапі процесу ціноутворення, під час аналізу витрат з метою визначення ціни продукції їх класифікують на певні види за такими ознаками.	С.С. Гаркавенко [7]
Аналітичний підхід		
1	Вартісне вираження абсолютної величини застосовано-спожитих ресурсів, необхідних для здійснення ним поставленої мети.	А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило [49, с. 32]

1	2	3	
2	Собівартість продукції і прибуток перебувають в обернено-пропорційній залежності: зниження собівартості приводить до відповідного зростання суми прибутку, і навпаки.	Н.А. Іващенко [40]	
3	Фінансовий результат діяльності будь-якого підприємства визначається шляхом порівняння витрат і доходів підприємства. Дані автори зазначають, що для збільшення ефективності роботи кожне підприємство повинно контролювати витрати (проводити політику оптимізації витрат) з метою недопущення перевищення їх над доходами.	Р.М. Циган, О.С. Савченко [52]	
Нормативно-правовий підхід			
1	Або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення власного капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.	ПСБО 16 (п.6) [36], НПСБО 1 (п. 3) [30]	
2	Витрати – це зменшення економічних вигод протягом звітного періоду, що відбувається у формі відтоку або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, які ведуть до зменшення капіталу, не пов'язаних з його розподілом між учасниками акціонерного капіталу.	МСФЗ [27]	

Джерело: складено автором на основі [2, 5, 6, 7, 11, 15, 16, 17, 21, 22, 27, 29, 30, 35, 36, 40, 41, 46, 49, 50, 52]

Огляд ознак класифікації витрат операційної діяльності за джерелами інформації

№ пор.	Ознака класифікації	Джерело інформації (автор, нормативно-правова база)
1	За видами	<ul style="list-style-type: none"> – Закони України; – Укази і розпорядження Президента України; – Постанови і рішення Кабінету Міністрів України, міністерств та відомств; – НП(С)БО 1, П(С)БО: 9; 16, 30, 31; – МСФЗ 2, 6, 9, 11, 18, 23; – Міжнародні стандарти аудиту; – Кодекси України; – Методичні рекомендації, інструкції, вказівки; – Положення, порядок; – Листи, роз'яснення; – Плани рахунків бухгалтерського обліку; – Форми фінансової звітності; – Наказ про облікову політику в підприємстві; – Регістри бухгалтерського обліку; – Графіки документообігу, графіки виконання обліково-звітних і контрольних-ревізійних робіт.
2	За рівнями	<ul style="list-style-type: none"> I. Міжнародні або континентальні II. Загальнодержавні (національні) III. Галузеві (відомчі) IV. Регіональні (обласні, районні) V. Внутрішньогосподарські (внутрішньо фірмові)
3	За місцем і роллю в регулюванні бухгалтерського обліку, фінансової звітності, економічного контролю	<ul style="list-style-type: none"> 1. Нормативно-правові акти вищої юридичної сили і акти вищого органу в системі органів виконавчої влади (Закони України, постанови КМУ) 2. П(С)БО, інші нормативно-правові документи з бухгалтерського обліку та фінансової звітності 3. Нормативно-правові акти (інструкції, положення, вказівки) та методичні рекомендації Міністерства фінансів України, Головкинвестбанку, НБУ, Держкомстату, ДКУ та інших центральних виконавчих органів 4. Нормативно-правові акти місцевого походження 5. Рішення (накази, розпорядження) щодо форм організації бухгалтерського обліку і застосування конкретної облікової політики
4	За обов'язковістю виконання	<ul style="list-style-type: none"> – Обов'язкові – Необов'язкові (рекомендаційні)
5	За групами	<ul style="list-style-type: none"> Загальні документи За напрямками (ділянками) За галузевою спрямованістю бухгалтерського обліку і фінансової звітності, економічного контролю

Джерело: складено автором на основі [26]

Характеристика діючої нормативно–правової бази з обліку витрат

№ пор.	Нормативний документ	Основні положення	При розкритті яких питань в роботі доцільно використовувати
1	2	3	4
1.	Конституція України (основний закон). ВР України від 28.06.96 №30	Основний закон України	Загальні положення, що регулюють діяльність і функціонування підприємства, його правові засади
2.	Про оплату праці. Закон України. ВР України від 25.03.95 р. №144/95-ВР	Нормативне визначення зарплати і регулювання її оплати	Облік та контроль додержанням законодавчих положень з оплати праці
3.	Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. ВР України (із змінами і доповненнями) від 16.07 99 р. №996-XIV	Основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві. Первинні облікові документи та реєстри бухгалтерського обліку. Загальні вимоги до фінансової звітності	Регламентує організацію обліку витрат та відображення результатів обліку у фінансовій звітності
4.	Господарський кодекс України. ВР України від 16.01.2003р. №436 IV	Встановлює відповідно до конституції України правові основи господарської діяльності (господарювання), яка базується на різноманітності суб'єктів господарювання різних форм власності	Відповідність господарської діяльності підприємства чинному законодавству
5.	Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 16 „Витрати" МФУ від 28.10.98р. № 1706	Засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємств, а та її розкриття в фінансовій звітності	Для організації обліку операцій, пов'язаних з витратами підприємства
6.	Інструкція “Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій” МФУ №291 від 30.11.99 р.	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств	Для організації бухгалтерського обліку

Продовження дод. Д

1	2	3	4
7.	Інструкція про порядок проведення ревізій і перевірок органами даної КРС в Україні. КРУ України від 3.10.97 №121	Основні положення та завдання ревізій і перевірок. Планування, організація і проведення ревізій і перевірок, оформлення їх результатів та заходи щодо усунення виявлених недоліків і порушень	Законодавче регулювання планування, організації і проведення ревізій на підприємстві, термін ревізії, права і обов'язки ревізора
8.	Про затвердження типових форм первинного обліку. Наказ міністерства статистики України від 29.12. 95 №352	Впровадження типових форм первинного обліку	Для правильності оформлення первинних документів по відображенню витрат виробництва
9.	Податковий Кодекс України	регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.	– порядок визнання доходів і витрат в цілях оподаткування; – можливість надання і отримання пільг при здійсненні діяльності у сфері будівництва; – порядок оподаткування діяльності з надання будівельно-монтажних робіт; – склад витрат операційної діяльності (собівартість) та інших витрат (загально-виробничі, адміністративні, на збут тощо)
10.	Закон України «Про туризм»	Цей Закон визначає загальні правові, організаційні та соціально-економічні засади реалізації державної політики України в галузі туризму та спрямований на забезпечення закріплених Конституцією України (254к/96-ВР) прав громадян на відпочинок, свободу пересування, охорону здоров'я, на безпечне для життя і здоров'я довкілля, задоволення духовних потреб та інших прав при здійсненні туристичних подорожей.	Він встановлює засади раціонального використання туристичних ресурсів та регулює відносини, пов'язані з організацією і здійсненням туризму на території України.

Продовження дод. Д

1	2	3	4
11.	Закон України «Про стандартизацію»	<p>– Основні засади, процедури розроблення і прийняття та застосування національних стандартів, кодексів усталеної практики та змін до них;</p> <p>– інформаційне забезпечення та право власності на національні стандарти, кодекси усталеної практики та каталоги і використання коштів, одержаних від їх реалізації;</p> <p>– міжнародне співробітництво та фінансування робіт із стандартизації.</p>	Цей Закон установлює правові та організаційні засади стандартизації в Україні і спрямований на забезпечення формування та реалізації державної політики у відповідній сфері.
12.	Закон України "Про технічні регламенти та оцінку відповідності"	Цей Закон визначає правові та організаційні засади розроблення, прийняття та застосування технічних регламентів і передбачених ними процедур оцінки відповідності, а також здійснення добровільної оцінки відповідності.	<p>– Технічні регламенти та процедури оцінки відповідності;</p> <p>– особливості розроблення та прийняття технічних регламентів і процедур оцінки відповідності;</p> <p>– надання інформації про технічні регламенти, стандарти та процедури оцінки відповідності;</p> <p>– оцінка відповідності;</p> <p>– визнання результатів оцінки відповідності.</p>
13.	Закон України «Про захист прав споживачів»	Цей Закон регулює відносини між споживачами товарів, робіт і послуг та виробниками і продавцями товарів, виконавцями робіт і надавачами послуг різних форм власності, встановлює права споживачів, а також визначає механізм їх захисту та основи реалізації державної політики у сфері захисту прав споживачів.	Права споживачів та їх захист, громадські об'єднання споживачів (об'єднання споживачів), діяльність органів влади у сфері захисту прав споживачів.

Продовження дод. Д

1	2	3	4
14.	Наказ від 1 листопада 2010 року N 1300 «Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку фінансових витрат»	Застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ). Для цілей бухгалтерського обліку фінансові витрати включають: відсотки за користування короткостроковими і довгостроковими позиками банків, банківським овердрафтом; відсотки за облігаціями випущеними, вексями виданими; дисконт за облігаціями, амортизацію інших знижок, пов'язаних із позиками; відсотки за фінансову оренду активів. Фінансові витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони нараховані, за винятком частини фінансових витрат, яка капіталізується. Капіталізуються фінансові витрати у випадках створення кваліфікаційного активу. Капіталізовані фінансові витрати включаються до вартості кваліфікаційного активу. Кваліфікаційний актив - це актив, який потребує суттєвого часу для його створення.	Порядок капіталізації фінансових витрат; визначення витрат на створення кваліфікаційного активу; визначення суми фінансових витрат, які підлягають капіталізації; визначення норми капіталізації фінансових витрат; відображення інформації про фінансові витрати у бухгалтерському обліку; розрахунок дисконту за облігаціями у емітента; порядок визначення складових розрахунку фінансових витрат, що підлягають капіталізації; кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операцій з фінансовими витратами.
15.	Наказ від 2 березня 2010 року N 226 «Про внесення змін до Методичних рекомендацій з формування складу витрат та порядок їх планування у торговельній діяльності»	Ці Методичні рекомендації визначають склад поточних витрат торговельної діяльності і порядок їх планування в підприємствах усіх форм власності незалежно від організаційно-правових форм господарювання і носять рекомендаційний характер.	Розглядаються питання класифікації витрат, склад витрат операційної діяльності за економічними елементами.

1	2	3	4
16.	Наказ від 21 березня 2017 р. за N 384/30252 «Про затвердження Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі та Змін до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 "Подання фінансової звітності"	Цим Порядком визначається порядок розкриття інформації за статтями фінансової звітності розпорядниками бюджетних коштів, Державною казначейською службою України та державними цільовими фондами (далі - суб'єкти державного сектору).	Розглядаються питання порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі; порядок заповнення форм фінансової звітності.

Джерело: авторська розробка

Огляд спеціальної літератури з питань обліку витрат операційної діяльності підприємств готельного бізнесу

№ пор.	Джерело	Використання в роботі для удосконалення обліку, аналізу і контролю (аудиту)
1	2	3
1.	Голов С.Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні. – Дніпропетровськ, ТОВ”Баланс-клуб” 2015.-832с	Методологію бухгалтерського обліку за П(С)БО та новим планом рахунків.
2.	Грабова Н.Н., Добровський В.Н. Бухгалтерський учет в производственных и торговых предприятиях // Киев “А.С.К.”. — 2017 р.	При написанні даної роботи використано розділ присвячений обліку витрат.
3.	Даниленко О. Бухгалтерський облік, як відображення майбутнього української економіки // Бухгалтерія. — 2018 № 4	Використано в питанні організації бухгалтерського обліку на підприємстві.
4.	Кирей А. Ударим стандартом, по бухучету и разгильдяйству // Бухгалтерія. — 2017 № 48	Використано в питанні організації бухгалтерського обліку на підприємстві.
5.	Кім Г., Сопко В.В., Кім С.Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення: Навчальний посібник – Київ: Центр навчальної літератури, 2014. – 440с.	Використано розділ первинні документи витрат.
6.	Лень В.С. Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практики: Навчальний посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2018. – 576 с	Використано при висвітленні питання обліку витрат.
7.	Сопко В., Гуцайлюк З., Щирба М., Бенько М. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. – Тернопіль: Астон, 2015. – 496с.	Використано при висвітленні питання обліку витрат.

1	2	3
8.	Хрипаг В. Я. Экономика предприятия Мн.: Экономпресс. — 2018	Використано в питанні економічна суть витрат.
9.	Людмила Тринька. Виробництво без витрат: реалії вітчизняного обліку або яку собівартість ми визначаємо// Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. - № 11	В даній статті автор зосереджує увагу на практичній стороні обліку витрат на виробництво. А також запропонував своє розуміння суті витрат та порядку відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку.
10.	Микола Білуха, Світлана Іваніна. Контроль витрат виробництва на основі впровадження комплексної автоматизації ПЕОМ // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. - № 5	Автор розглядає питання контролю за витратами виробництва, також подає модель стандарту контролю операцій з виробництва, У своїй статті наводить схему автоматизованого обліку витрат виробництва на гумотехнічному підприємстві.
11.	Петро Хомин. Облік витрат виробництва за журнально-ордерною формою має відповідати вимогам фінансової і внутрішньої звітності // Бухгалтерський облік і аудит. – 2017. - № 6	Автор розглядає процес формування виробничої собівартості випущеної продукції на основі журнально-ордерної форми обліку , а саме Журналу-ордеру 5, 5А. У своїй статті запропонував деякі аспекти удосконалення обліку у даних журналах –ордерах.
12.	Лебедева. Порядок формування собівартості готової продукції // Все про бух. облік -2016.-22 вер.-с.7	Розглядає який порядок формування собівартості готової продукції, передбачений національними стандартами бухгалтерського обліку.
13.	Горфинкель В.Я., Швандар В.А «Економіка підприємства»	Витрати (собівартість продукції, робіт, послуг) представляють собою вартісну оцінку використовуваних в процесі виробництва продукції (робіт, послуг), природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних фондів, трудових ресурсів, а також інших витрат на її виробництво та реалізацію.
14.	Друрі К. Управлінський і виробничий облік / пер. з англ. під ред. В.Н. Єгорова. – М.: ЮНИТИ–ДАНА, 2012. – 1423 с.	Витрати – це засоби, які витрачені для отримання доходів.
15.	Фандель Г. «Теорія виробництва і витрат»	Витрати – це затрати факторів виробництва у вартісному вираженні.
16.	Макконнелл К., Кемпбелл Р., Брю С. «Економікс: принципи, проблема і політика»	Економічні витрати – витрати, які фірма повинна здійснити, або ті доходи, які вона повинна забезпечити постачальнику ресурсів для того, щоби відволікти ці ресурси від використання в альтернативних виробництвах.

Баланс (Звіт про фінансовий стан)

На 31 грудня 2016 рік

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
Нематеріальні активи	1000	3	3
первісна вартість	1001	143	124
накопичена амортизація	1002	140	121
Незавершені капітальні інвестиції	1005	–	–
Основні засоби	1010	195865	194320
первісна вартість	1011	245182	246770
знос	1012	49317	52450
Інвестиційна нерухомість	1015	–	–
Первісна вартість інвестиційної нерухомості	1016	–	–
Знос інвестиційної нерухомості	1017	–	–
Довгострокові біологічні активи	1020	–	–
Первісна вартість довгострокових біологічних активів	1021	–	–
Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів	1022	–	–
Довгострокові фінансові інвестиції: Які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	–	–
Інші фінансові інвестиції	1035	–	–
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	–	–
Відстрочені податкові активи	1045	–	–
Гудвіл	1050	–	–
Відстрочені аквізиційні витрати	1060	–	–
Залишок коштів у централізованих страхових резервних фондах	1065	–	–
Інші необоротні активи	1090	–	–
Усього за розділом I	1095	195868	194323
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	317	684
Виробничі запаси	1101	176	519
Незавершене виробництво	1102	–	–
Готова продукція	1103	–	–
Товари	1104	141	165
Поточні біологічні активи	1110	–	–
Депозити перестрашування	1115	–	–
Векселі одержані	1120	–	–
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	1640	1620

Продовження дод. Ж

1	2	3	4
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	–	–
з бюджетом	1135	376	1086
у тому числі з податку на прибуток	1136	116	–
Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів	1140	–	–
Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків	1145	–	–
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	784	1039
Поточні фінансові інвестиції	1160	–	–
Гроші та їх еквіваленти	1165	1430	2922
Готівка	1166	84	327
Рахунки в банках	1167	1295	2580
Витрати майбутніх періодів	1170	1877	643
Частка перестраховика у страхових резервах	1180	–	–
У тому числі в: резервах довгострокових зобов'язань	1181	–	–
Резервах збитків або резервах належних виплат	1182	–	–
Резервах незароблених премій	1183	–	–
Інших страхових резервах	1184	–	–
Інші оборотні активи	1190	1041	19
Усього за розділом II	1195	7465	8013
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	–	–
Баланс	1300	203333	202336
Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	206929	206929
Внески до незареєстрованого статутного капіталу	1401	–	–
Капітал у дооцінках	1405	–	–
Додатковий капітал	1410	–	–
Емісійний дохід	1411	–	–
Накопичені курсові різниці	1412	–	–
Резервний капітал	1415	–	–
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	(5309)	(5519)
Неоплачений капітал	1425	(–)	(–)
Вилучений капітал	1430	(–)	(–)
Інші резерви	1435	–	–
Усього за розділом I	1495	201620	201410

1	2	3	4
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	–	–
Пенсійні зобов'язання	1505	–	–
Довгострокові кредити банків	1510	–	–
Інші довгострокові зобов'язання	1515	–	–
Довгострокові забезпечення	1520	–	–
Довгострокові забезпечення витрат персоналу	1521	–	–
Цільове фінансування	1525	–	–
Благодійна допомога	1526	–	–
Страхові резерви	1530	–	–
у тому числі:	1531	–	–
резерв довгострокових зобов'язань			
резерв збитків або резерв належних виплат	1532	–	–
резерв незароблених премій	1533	–	–
інші страхові резерви	1534	–	–
Інвестиційні контракти	1535	–	–
Призовий фонд	1540	–	–
Резерв на виплату джек-поту	1545	–	–
Усього за розділом II	1595	–	–
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	–	–
Векселі видані	1605	–	–
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610	–	–
товари, роботи, послуги	1615	303	29
розрахунками з бюджетом	1620	653	138
У тому числі з податку на прибуток	1621	–	–
розрахунками зі страхування	1625	–	–
розрахунками з оплати праці	1630	5	440
Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами	1635	–	–
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками	1640	–	–
Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків	1645	–	–
Поточна кредиторська заборгованість за страховою діяльністю	1650	–	–
Поточні забезпечення:	1660	–	–
Доходи майбутніх періодів	1665	–	–
Відстрочені комісійні доходи від перестраховиків	1670	–	–
Інші поточні зобов'язання	1690	752	319
Усього за розділом III	1695	1713	926

1	2	3	4
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	–	–
V. Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду	1800	–	–
Баланс	1900	203333	202336

Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)
за 2016 рік

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	29803	27411
Чисті зароблені страхові премії	2010	-	-
Премії підписані, валова сума	2011	-	-
Премії, передані у перестраховання	2012	-	-
Зміна резерву незароблених премій, валова сума	2013	-	-
Зміна частки пере страховиків у резерві незароблених премій	2014	-	-
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(22492)	(23253)
Чисті понесені збитки за страховими виплатами	2070	-	-
Валовий: прибуток	2090	7311	4158
збиток	2095	(-)	(-)
Дохід (витрати) від зміни у резервах довгострокових зобов'язань	2105	-	-
Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів	2110	-	-
Зміна інших страхових резервів, валова сума	2111	-	-
Зміна частки пере страховиків в інших страхових резервах	2112	-	-
Інші операційні доходи	2120	189	243
Дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2121	-	-
Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2122	-	-
Дохід від використання коштів, вивільнених від оподаткування	2123	-	-
Адміністративні витрати	2130	(2135)	(2615)
Витрати на збут	2150	(3494)	(2463)
Інші операційні витрати	2180	(1724)	(118)
Витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2181	-	-
Витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2182	-	-
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	147	-

Продовження дод. 3

1	2	3	4
Збиток	2195	(-)	(795)
Доход від участі в капіталі	2200	-	-
Інші фінансові доходи	2220	-	-
Інші доходи	2240	1	7
Дохід від благодійної допомоги	2241	-	-
Фінансові витрати	2250	(-)	(-)
Втрати від участі в капіталі	2255	(-)	(-)
Інші витрати	2270	(-)	(4)
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	2275	-	-
Фінансовий результат до оподаткування:	2290	148	-
прибуток			
збиток	2295	(-)	(792)
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	(172)	-
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	-	-
Чистий фінансовий результат:	2350	-	-
прибуток			
збиток	2355	(24)	(792)

II. СУКУПНИЙ ДОХІД

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	-	-
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	-	-
Накопичені курсові різниці	2410	-	-
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	-	-
Інший сукупний дохід	2445	-	-
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	-	-
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	-	-
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	-	-
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	-24	-792

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	1497	835
Витрати на оплату праці	2505	8010	7081
Відрахування на соціальні заходи	2510	1772	1535

1	2	3	4
Амортизація	2515	3288	5212
Інші операційні витрати	2520	12098	13786
Разом	2550	26665	28449

IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

V. Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600	-	-
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	-	-
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	-	-
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	-	-
Дивіденди на одну просту акцію	2650	-	-

Баланс (Звіт про фінансовий стан)

На 31 грудня 2017 рік

Актив	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
Нематеріальні активи	1000	3	21
первісна вартість	1001	124	163
накопичена амортизація	1002	121	142
Незавершені капітальні інвестиції	1005	-	147
Основні засоби	1010	194320	192635
первісна вартість	1011	246770	248304
знос	1012	52450	55669
Інвестиційна нерухомість	1015	-	-
Первісна вартість інвестиційної нерухомості	1016	-	-
Знос інвестиційної нерухомості	1017	-	-
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-
Первісна вартість довгострокових біологічних активів	1021	-	-
Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів	1022	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції: Які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	-	-
Інші фінансові інвестиції	1035	-	-
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	-	-
Відстрочені податкові активи	1045	-	-
Гудвіл	1050	-	-
Відстрочені аквізиційні витрати	1060	-	-
Залишок коштів у централізованих страхових резервних фондах	1065	-	-
Інші необоротні активи	1090	-	-
Усього за розділом I	1095	194323	192803
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	684	699
Виробничі запаси	1101	519	520
Незавершене виробництво	1102	-	-
Готова продукція	1103	-	-
Товари	1104	165	179
Поточні біологічні активи	1110	-	-
Депозити перестраховування	1115	-	-
Векселі одержані	1120	-	-
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	1620	896

Продовження дод. II

1	2	3	4
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	-	-
з бюджетом	1135	1086	1273
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	-
Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів	1140	-	-
Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків	1145	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	1039	573
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	2922	4325
Готівка	1166	327	245
Рахунки в банках	1167	2580	4058
Витрати майбутніх періодів	1170	643	1972
Частка перестраховика у страхових резервах	1180	-	-
У тому числі в: резервах довгострокових зобов'язань	1181	-	-
Резервах збитків або резервах належних виплат	1182	-	-
Резервах незароблених премій	1183	-	-
Інших страхових резервах	1184	-	-
Інші оборотні активи	1190	19	52
Усього за розділом II	1195	8013	9790
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	-	-
Баланс	1300	202336	202593
Пасив	Код рядка	На початок звітної періоду	На кінець звітної періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	206929	206929
Внески до незареєстрованого статутного капіталу	1401	-	-
Капітал у дооцінках	1405	-	-
Додатковий капітал	1410	-	-
Емісійний дохід	1411	-	-
Накопичені курсові різниці	1412	-	-
Резервний капітал	1415	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	(5519)	(5581)
Неоплачений капітал	1425	(-)	(-)
Вилучений капітал	1430	(-)	(-)
Інші резерви	1435	-	-
Усього за розділом I	1495	201410	201348
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			

Продовження дод. II

1	2	3	4
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	-	-
Пенсійні зобов'язання	1505	-	-
Довгострокові кредити банків	1510	-	-
Інші довгострокові зобов'язання	1515	-	-
Довгострокові забезпечення	1520	-	-
Довгострокові забезпечення витрат персоналу	1521	-	-
Цільове фінансування	1525	-	-
Благодійна допомога	1526	-	-
Страхові резерви	1530	-	-
у тому числі:	1531	-	-
резерв довгострокових зобов'язань			
резерв збитків або резерв належних виплат	1532	-	-
резерв незароблених премій	1533	-	-
інші страхові резерви	1534	-	-
Інвестиційні контракти	1535	-	-
Призовий фонд	1540	-	-
Резерв на виплату джек-поту	1545	-	-
Усього за розділом II	1595	-	-
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Векселі видані	1605	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	29	52
розрахунками з бюджетом	1620	138	147
У тому числі з податку на прибуток	1621	-	-
розрахунками зі страхування	1625	-	39
розрахунками з оплати праці	1630	440	552
Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами	1635	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками	1640	-	-
Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків	1645	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за страховою діяльністю	1650	-	-
Поточні забезпечення:	1660	-	-
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-
Відстрочені комісійні доходи від перестраховиків	1670	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	319	485
Усього за розділом III	1695	926	1245

1	2	3	4
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	-	-
V. Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду	1800	-	-
Баланс	1900	202336	202593

Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)
за 2017 рік

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	30401	29803
Чисті зароблені страхові премії	2010	-	-
Премії підписані, валова сума	2011	-	-
Премії, передані у перестраховання	2012	-	-
Зміна резерву незароблених премій, валова сума	2013	-	-
Зміна частки пере страховиків у резерві незароблених премій	2014	-	-
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(23655)	(22492)
Чисті понесені збитки за страховими виплатами	2070	-	-
Валовий: прибуток	2090	6746	7311
збиток	2095	(-)	(-)
Дохід (витрати) від зміни у резервах довгострокових зобов'язань	2105	-	-
Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів	2110	-	-
Зміна інших страхових резервів, валова сума	2111	-	-
Зміна частки пере страховиків в інших страхових резервах	2112	-	-
Інші операційні доходи	2120	94	189
Дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2121	-	-
Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2122	-	-
Дохід від використання коштів, вивільнених від оподаткування	2123	-	-
Адміністративні витрати	2130	(3051)	(2135)
Витрати на збут	2150	(3801)	(3494)
Інші операційні витрати	2180	(50)	(1724)
Витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2181	-	-
Витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2182	-	-
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	-	147
збиток	2195	(62)	(-)
Доход від участі в капіталі	2200	-	-
Інші фінансові доходи	2220	-	-

Продовження дод. К

1	2	3	4
Інші доходи	2240	-	1
Дохід від благодійної допомоги	2241	-	-
Фінансові витрати	2250	(-)	(-)
Втрати від участі в капіталі	2255	(-)	(-)
Інші витрати	2270	(-)	(-)
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	2275	-	-
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	-	148
збиток	2295	(62)	(-)
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	-	(172)
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	-	-
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	-	-
збиток	2355	(62)	(24)

II. СУКУПНИЙ ДОХІД

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	-	-
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	-	-
Накопичені курсові різниці	2410	-	-
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	-	-
Інший сукупний дохід	2445	-	-
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	-	-
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	-	-
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	-	-
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	-62	-24

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	1495	1497
Витрати на оплату праці	2505	10742	8010
Відрахування на соціальні заходи	2510	2393	1772
Амортизація	2515	3743	3288
Інші операційні витрати	2520	8090	12098
Разом	2550	26463	26665

Закінчення дод. К

IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

V. Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600	-	-
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	-	-
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	-	-
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	-	-
Дивіденди на одну просту акцію	2650	-	-

Баланс (Звіт про фінансовий стан)

на 31 грудня 2018 рік

Актив	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
Нематеріальні активи	1000	21	11
первісна вартість	1001	163	163
накопичена амортизація	1002	142	152
Незавершені капітальні інвестиції	1005	147	138
Основні засоби	1010	192635	191984
первісна вартість	1011	248304	248324
знос	1012	55669	56340
Інвестиційна нерухомість	1015	-	-
Первісна вартість інвестиційної нерухомості	1016	-	-
Знос інвестиційної нерухомості	1017	-	-
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-
Первісна вартість довгострокових біологічних активів	1021	-	-
Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів	1022	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції: Які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	-	-
Інші фінансові інвестиції	1035	-	-
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	-	-
Відстрочені податкові активи	1045	-	-
Гудвіл	1050	-	-
Відстрочені аквізиційні витрати	1060	-	-
Залишок коштів у централізованих страхових резервних фондах	1065	-	-
Інші необоротні активи	1090	-	-
Усього за розділом I	1095	192803	192133
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	699	615
Виробничі запаси	1101	520	477
Незавершене виробництво	1102	-	-
Готова продукція	1103	-	-
Товари	1104	179	138
Поточні біологічні активи	1110	-	-
Депозити перестрашування	1115	-	-
Векселі одержані	1120	-	-
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	896	832

Продовження дод. Л

1	2	3	4
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	-	-
з бюджетом	1135	1273	1233
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	-
Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів	1140	-	-
Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків	1145	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	573	365
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	4325	4790
Готівка	1166	245	262
Рахунки в банках	1167	4058	4511
Витрати майбутніх періодів	1170	1972	1968
Частка перестраховика у страхових резервах	1180	-	-
У тому числі в: резервах довгострокових зобов'язань	1181	-	-
Резервах збитків або резервах належних виплат	1182	-	-
Резервах незароблених премій	1183	-	-
Інших страхових резервах	1184	-	-
Інші оборотні активи	1190	52	83
Усього за розділом II	1195	9790	9886
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	-	-
Баланс	1300	202593	202019
Пасив	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	206929	206929
Внески до незареєстрованого статутного капіталу	1401	-	-
Капітал у дооцінках	1405	-	-
Додатковий капітал	1410	-	-
Емісійний дохід	1411	-	-
Накопичені курсові різниці	1412	-	-
Резервний капітал	1415	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	(5581)	(7101)
Неоплачений капітал	1425	(-)	(-)
Вилучений капітал	1430	(-)	(-)
Інші резерви	1435	-	-
Усього за розділом I	1495	201348	199828
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			

1	2	3	4
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	-	-
Пенсійні зобов'язання	1505	-	-
Довгострокові кредити банків	1510	-	-
Інші довгострокові зобов'язання	1515	-	-
Довгострокові забезпечення	1520	-	-
Довгострокові забезпечення витрат персоналу	1521	-	-
Цільове фінансування	1525	-	-
Благодійна допомога	1526	-	-
Страхові резерви	1530	-	-
у тому числі:	1531	-	-
резерв довгострокових зобов'язань			
резерв збитків або резерв належних виплат	1532	-	-
резерв незароблених премій	1533	-	-
інші страхові резерви	1534	-	-
Інвестиційні контракти	1535	-	-
Призовий фонд	1540	-	-
Резерв на виплату джек-поту	1545	-	-
Усього за розділом II	1595	-	-
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Векселі видані	1605	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	52	238
розрахунками з бюджетом	1620	147	324
У тому числі з податку на прибуток	1621	-	-
розрахунками зі страхування	1625	39	183
розрахунками з оплати праці	1630	522	684
Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами	1635	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками	1640	-	-
Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків	1645	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за страховою діяльністю	1650	-	-
Поточні забезпечення:	1660	-	-
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-
Відстрочені комісійні доходи від перестраховиків	1670	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	485	762
Усього за розділом III	1695	1245	2191

1	2	3	4
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	-	-
V. Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду	1800	-	-
Баланс	1900	202593	202019

Додаток М

Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)
за 2018 рік

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	6308	6101
Чисті зароблені страхові премії	2010	-	-
Премії підписані, валова сума	2011	-	-
Премії, передані у перестраховання	2012	-	-
Зміна резерву незароблених премій, валова сума	2013	-	-
Зміна частки пере страховиків у резерві незароблених премій	2014	-	-
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(6136)	(5192)
Чисті понесені збитки за страховими виплатами	2070	-	-
Валовий: прибуток	2090	172	909
збиток	2095	(-)	(-)
Дохід (витрати) від зміни у резервах довгострокових зобов'язань	2105	-	-
Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів	2110	-	-
Зміна інших страхових резервів, валова сума	2111	-	-
Зміна частки пере страховиків в інших страхових резервах	2112	-	-
Інші операційні доходи	2120	9	8
Дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2121	-	-
Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2122	-	-
Дохід від використання коштів, вивільнених від оподаткування	2123	-	-
Адміністративні витрати	2130	(877)	(663)
Витрати на збут	2150	(823)	(777)
Інші операційні витрати	2180	(1)	(23)
Витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2181	-	-
Витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2182	-	-

Продовження дод. М

1	2	3	4
Фінансовий результат від операційної діяльності:	2190	-	-
прибуток			
збиток	2195	(1520)	(546)
Доход від участі в капіталі	2200	-	-
Інші фінансові доходи	2220	-	-
Інші доходи	2240	-	-
Дохід від благодійної допомоги	2241	-	-
Фінансові витрати	2250	(-)	(-)
Втрати від участі в капіталі	2255	(-)	(-)
Інші витрати	2270	(-)	(-)
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	2275	-	-
Фінансовий результат до оподаткування:	2290	-	148
прибуток			
збиток	2295	(1520)	(546)
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	-	(172)
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	-	-
Чистий фінансовий результат:	2350	-	-
прибуток			
збиток	2355	(1520)	(546)

II. СУКУПНИЙ ДОХІД

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	-	-
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	-	-
Накопичені курсові різниці	2410	-	-
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	-	-
Інший сукупний дохід	2445	-	-
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	-	-
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	-	-
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	-	-
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	-1520	-546

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	109	112
Витрати на оплату праці	2505	3158	2515
Відрахування на соціальні заходи	2510	692	547
Амортизація	2515	680	634
Інші операційні витрати	2520	2441	1982
Разом	2550	7080	5790

IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600	-	-
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	-	-
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	-	-
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	-	-
Дивіденди на одну просту акцію	2650	-	-

Додаток Н

ДОВІДКА ЩОДО ОСНОВНИХ ПОКАЗНИКІВ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ (У ТИС.ГРН.)

Найменування суб'єктів господарювання	Періоди	Основні показники діяльності											Показники виконання фінансових планів						Середня кількість працівників
		Вартість актів	Кредиторська заборгованість			Дебіторська заборгованість	Власний капітал	Скупні доходи	Скупні витрати	Чистий прибуток/збиток	Скупна сплата	Чистий дохід від реалізації продукції		Капітальні інвестиції		Адміністративні витрати			
			всього	в тому числі прострочена								Факт	% виконання	Факт	% виконання	Факт	% виконання		
				перед бюджетом та фондами	з оплати праці													інші	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
ДП«Готель«Козацький»МОУ	2016	203 33,00	171 3,00	0,00	0,00	0,00	2800,00	2016 20,00	2766 1,00	2845 3,00	-792,00	1093 4,00	2741 1,00	199,35	825,00	1044,30	261 5,00	93,39	132,00
ДП«Готель«Козацький»МОУ	2017	202 36,00	926,00	0,00	0,00	0,00	3745,00	2014 10,00	2999 3,00	2984 5,00	-24,00	1140 4,00	2980 3,00	135,47	174 2,00	871,00	213 5,00	44,29	121,00
ДП«Готель«Козацький»МОУ	2018	20259 3,00	124 5,00	0,00	0,00	0,00	2742,00	2013 48,00	3049 5,00	3055 7,00	-62,00	1183 1,00	3040 1,00	131,21	208 4,00	0,00	305 1,00	101,70	130,00
ДП«Готель«Козацький»МОУ	1 півріччя 2019	20282 6,00	145 0,00	0,00	0,00	0,00	2784,00	2013 76,00	1676 8,00	1674 0,00	28,00	6014,00	1673 4,00	0,00	200,00	0,00	172 1,00	0,00	133,00

