

Домбик О. М.,
аспірант, Львівська комерційна академія, м. Львів

ОБЛІК ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ГОТЕЛЬНО-РЕСТОРАННОГО БІЗНЕСУ: ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНИЙ АСПЕКТ

***Анотація.** У статті досліджено систему обліку витрат основної діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу в сучасних умовах господарювання. Визначено переваги та недоліки застосування сучасних методів обліку витрат і калькулювання собівартості на досліджуваних підприємствах. Рекомендовано реєстри обліку витрат, що дають можливість формувати належну інформацію для прийняття управлінських рішень. Запропоновано напрями ефективної організації та вдосконалення чинної методики обліку витрат підприємств готельно-ресторанного бізнесу як інформаційної складової системи управління. Запровадження до діючої системи обліку пропозицій із її вдосконалення дасть можливість підвищити ефективність цілісної системи управління та, відповідно, бізнесу.*

Ключові слова: облік, витрати, калькулювання, центр витрат, система управління, готельно-ресторанний бізнес.

Dombyk O. M.,
Postgraduate, Lviv Academy of Commerce, Lviv

COST ACCOUNTING OF ACTIVITIES OF HOTEL AND RESTAURANT BUSINESS ENTERPRISES: ORGANIZATIONAL AND METHODOLOGICAL ASPECT

***Abstract.** The article contains the research of the basic costs accounting system of enterprises of hotel and restaurant business in the current economic conditions. The advantages and disadvantages of the use of modern methods of cost accounting and costing at the enterprises are determined. The cost accounting registers that enable to form appropriate information for decision-making are recommended. The directions of effective organization and improvement of current methods of cost accounting of hotel and restaurant business enterprises as a part of an informational management system are proposed. The introduction to the current accounting system the proposed improvements, will enable to increase the effectiveness of an integrated management system and therefore business.*

Keywords: accounting, cost, calculation, cost center, management system, hotel and restaurant business.

Постановка проблеми. Діяльність підприємств готельно-ресторанного бізнесу в сучасних кризових умовах господарювання зумовлює об'єктивну необхідність постійного контролю за оптимізацією витрат основної діяльності, що є важливим аспектом ефективності системи управління. Це вимагає постійного вдосконалення обліково-аналітичного інформаційного забезпечення системи управління інформацією про понесені витрати з метою пошуку оптимальних і ефективних методів управління.

Результати дослідження дають підстави стверджувати, що чинна система обліку витрат і калькулювання собівартості діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу не в змозі задовольнити вимоги системи управління щодо оперативного та достовірного інформаційного забезпечення про суми понесених витрат, що потребує комплексного вдосконалення облікового забезпечення системи управління як головної інформаційної складової діяльності в сучасних умовах господарювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання обліку витрат на підприємствах готельно-ресторанного бізнесу в своїх працях досліджували З. А. Балченко, П. С. Безруких, Г. С. Дергільова [3], Г. І. Зима [5], Ю. В. Карпенко [6], С. Я. Король [7], П. О. Куцик [8], Л. І. Коваль [8], Ю. А. Маначинська [13], В. О. Озеран, О. М. Чабанюк [18], Л. М. Янчева [20, 21] та інші. Проте слід відзначити, що на даний час залишаються невирішеними певні проблемні аспекти системи обліку витрат основної діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу.

Постановка завдання. Запропонувати напрями вдосконалення системи обліку витрат підприємств готельно-ресторанного бізнесу як інформаційної складової системи управління.

Виклад основного матеріалу дослідження. Облік витрат основної діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу здійснюється відповідно до норм П(С)БО 16 "Витрати" [16] і Мето-

дичних рекомендацій щодо впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері громадського харчування і побутових послуг, гармонізованих з міжнародними стандартами [14]. За результатами проведеного дослідження виявлено існуючі недоліки та запропоновано напрями вдосконалення теоретико-методичних і практичних аспектів системи обліку досліджуваних підприємств.

Г. І. Зима пропонує для забезпечення ефективності системи управління витратами підприємств готельно-ресторанного бізнесу таку послідовність:

- обґрунтувати класифікацію витрат із урахуванням особливостей господарської діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу;
- виокремити калькуляційні одиниці;
- визначити метод калькулювання;
- вибрати базу розподілу непрямих витрат;
- розрахувати собівартість калькуляційної одиниці [5, с. 53].

Слід відзначити, що витрати підприємств готельно-ресторанного бізнесу залежать від виду послуги: розміщення (проживання) у готелі та харчування у ресторані. Відповідно, витрати досліджуваних підприємств поділяються на витрати виробництва (надання послуг із проживання та харчування), що відносять до собівартості реалізованих послуг, і витрати операційної діяльності.

Л. М. Янчева пропонує встановити перелік об'єктів обліку витрат за двома групами: до першої групи відносять центри витрат і місця виникнення витрат, центри відповідальності, а до другої групи – об'єкти витрат, які є носіями витрат, під якими слід розглядати види продукції різного ступеня готовності та види послуг, що реалізуються [21].

На підприємствах готельно-ресторанного бізнесу витрати класифікуються одночасно за статтями калькуляції та частково за економічними елементами. Групування витрат за калькуляційними статтями відображає їх склад у залежності від напряму витрат і місць їх утворення [6]. Відповідно до П(С)БО 16 “Витрати” перелік і склад статей виробничої собівартості (перелік фіксується в калькуляційній картці) самостійно встановлюються з урахуванням специфіки надання основних і додаткових послуг підприємств готельно-ресторанного бізнесу.

На думку О. М. Чабанюк, калькулювання – це основний метод системи обліку для підрахунку собівартості послуг, який дає змогу сформулювати ціну та ефективніше управляти господарською діяльністю [18].

Л. М. Янчева стверджує, що науково обґрунтоване визначення об'єктів калькулювання є обов'язковою умовою достовірності результатів, що є необхідним для пошуку резервів зі зниження собівартості основних та додаткових послуг підприємств готельно-ресторанного бізнесу [21].

П. О. Куцик вважає: собівартість – синтезований показник, що узагальнює інформацію про витрачання матеріальних, природних, трудових і інших ресурсів на створення кінцевого продукту [12, с. 246].

Вибір об'єктів калькулювання повинен здійснюватися з огляду на облікові ознаки та бути пов'язаним із групуванням витрат в аналітичному обліку. Крім того, з метою надання системі менеджмен-

ту 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 непрямих витрат на об'єкти калькуляції, за порівнянням складових планової та фактичної собівартості.

Для готелю об'єктом калькулювання є вид послуг або вид діяльності, які потребують визначення пов'язаних із їх наданням (виконанням) витрат [18]. На думку О. М. Чабанюк, вибір об'єктів калькулювання повинен здійснюватися з огляду на облікові ознаки та бути пов'язаним із групуванням витрат в аналітичному обліку [18].

Відповідно, калькуляційною одиницею у готельному підрозділі є готельна послуга. Результати дослідження дають підстави стверджувати, що на практиці формування цін на номери різної категорії встановлюється без відповідного економічного обґрунтування, тобто калькулювання вартості послуги у більшості випадків не проводиться. Інші підприємства при калькулюванні вартості готельної послуги беруть за основу диференціацію вартості за категорією номера. Її основу складають відповідні коефіцієнти середньої вартості однієї доби розміщення. На нашу думку, така методика не враховує змін в економіці та національного стандарту України “Класифікація готелів” та типів зірковості суб'єктів дослідження.

Залежно від різновиду послуг, які надаються у готелі, об'єктами калькулювання можуть бути: одна ліжка-доба; один номер (комплекс номерів); за окремими процесами, видами послуг і центрами відповідальності.

Калькуляційна картка у ресторанному закладі призначається для встановлення ціни окремо на кожну страву (виріб). Для більш точного визначення ціни однієї страви калькуляція може складатися з розрахунку вартості сировини на 100 порцій [8, с. 145]. У картці зазначається найменування страви, її номер за збірником рецептур (якщо це фірмова страва, то інформація береться з технологічної карти), вихід у грамах, перелік видів сировини в кількості на 100 порцій. У подальшому проставляються продажні ціни сировини за одиницею маси або за штуку (враховуючи рівень націнки, що залежить від категорії ресторанного закладу).

Результати дослідження показують, що на даний час розрахунок собівартості продукції власного виробництва у ресторанних закладах підприємств готельно-ресторанного бізнесу не здійснюють. На практиці у більшості випадків застосовується один із двох методів калькулювання відпускної ціни:

- до вартості сировинного набору страви додається націнка;
- націнка додається до кожного компонента сировини [21].

Незважаючи на обраний метод розрахунку, в калькуляції визначається вартість набору сировини. Підставою є продажна ціна страв і норми вкладення сировини, встановлені діючими збірниками рецептур (власними технологічними картами). Згідно з нормативами збірників рецептур, де нормою зак-

ладки передбачено різний вихід готової продукції, вартість сировини на першому етапі розраховують на різну калькуляційну одиницю. На другому етапі встановлюють вартість набору сировини в розрахунку на одну порцію, враховуючи вихід певного виду страви. Процедура калькулювання ціни на продукцію, що реалізовується у ресторани, завершується підбиттям підсумку вартості нормативних сировинних компонентів страви (якщо вартість сировинного набору визначається за купівельними цінами) з додаванням торговельної націнки та суми податку на додану вартість.

За результатами проведеного дослідження для документального забезпечення калькулювання собівартості готельних послуг нами запропоновані калькуляційні картки, які враховують особливості діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу та дозволяють розраховувати виробничу та повну собівартість наданих готельних послуг, є підставою для визначення сум відхилень фактичної собівартості від планової як за центрами відповідальності та центрами витрат, так і за статтями калькуляції. Застосування таких первинних документів дозволить підвищити рівень інформаційного забезпечення в управлінні витратами досліджуваних підприємств.

Для калькулювання послуг, що надаються підприємствами готельно-ресторанного бізнесу, доцільною є виробнича собівартість, яка включає в себе прямі й непрямі витрати.

Прямі витрати – витрати, пов'язані з розміщенням і обслуговуванням клієнтів готелю, номерного фонду готелю та ресторану; непрямі – витрати допоміжних структурних підрозділів, пов'язаних із функціонуванням готельно-ресторанного комплексу в цілому [13].

Г. І. Зима, Н. І. Самбурська під непрямыми витратами розглядають загальновиробничі витрати, пов'язані з обслуговуванням, утриманням та забезпеченням роботи всіх виробничих підрозділів готелю [5, с. 56].

Ю. А. Маначинська стверджує, що загальновиробничі витрати підприємств готельно-ресторанного бізнесу – це витрати, пов'язані з формуванням декількох видів готельного продукту, тому їх розподіляють по об'єктах обліку шляхом розподілу загальної суми в кінці звітної періоду [13].

З. А. Балченко наголошує, що загальновиробничі витрати підприємств пов'язані з формуванням декількох видів готельних продуктів, які слід поділяти на постійні та змінні:

- змінні витрати – змінюються разом зі зміною обсягу наданих послуг та включаються до виробничої собівартості готельних послуг у повному обсязі в момент їх виникнення;

- постійні витрати – це витрати, абсолютна величина яких із збільшенням (зменшенням) обсягів наданих послуг суттєво не змінюється та які включаються до виробничої собівартості готельних послуг тільки в сумі постійних розподілених загальновиробничих витрат.

С. Я. Король вважає, що непрямі витрати не слід розподіляти на змінні та постійні, а пропонує здійснювати групування за видами послуг, що надаються підприємствами готельно-ресторанного біз-

несу [7, с. 100]. Обґрунтувати таку позицію можливо тим, що всі прямі виробничі витрати в кінці місяця мають бути закритими, оскільки специфіка їх діяльності не передбачає незавершеного виробництва.

Відповідно до чинного законодавства непрямі витрати готельно-ресторанних комплексів, пов'язані з основною діяльністю (розміщення клієнтів у готелі, надання інших послуг), жодним чином не відповідають нормативним визначенням загально-виробничих витрат. У зв'язку з тим, що на суб'єктах дослідження відсутні виробничі цехи, дільниці та інші підрозділи основного й допоміжного виробництва, застосування рахунку 91 “Загальновиробничі витрати” є нелогічним. Думка вчених [7, 13, 17, 21], що кухня ресторану є виробничим підрозділом, є логічною, але така діяльність відноситься до сфери обігу – торгівлі.

Погоджуємося з думкою вчених [5, 6, 18], які стверджують, що відсутність відокремленого обліку непрямих виробничих витрат негативно впливає на достовірність інформації про собівартість реалізації та витрат операційної діяльності. У зв'язку з тим, що підприємства готельно-ресторанного бізнесу при здійсненні основної діяльності реалізують через структурні підрозділи (ресторан, бар) продукцію власного виробництва (кухні) та покупні товари, а також надають основні, додаткові та суміжні послуги, є необхідність у відокремленому обліку як прямих, так і непрямих витрат за кожним центром відповідальності.

Результати дослідження підтверджують, що важливим аспектом системи управління витратами підприємств готельно-ресторанного бізнесу є застосування сучасних методів обліку витрат і калькулювання собівартості: “Директ-кост”, “Стандарт-кост” та ABC (табл. 1).

На досліджуваних підприємствах, на нашу думку, найбільш логічним методом обліку витрат і калькулювання є застосування методу “Директ-кост”, оскільки він відображає вплив зміни факторів виробництва на зміну обсягів продажу. При цьому слід відзначити, що П(С)БО 16 “Витрати” передбачає розрахунок неповної собівартості із застосуванням часткового методу “Директ-кост” [10]. У нормативному документі передбачено, що загальновиробничі витрати не в повній сумі включаються до виробничої собівартості, а лише змінні на постійні розподілені витрати, а постійні нерозподілені включаються до собівартості реалізації з врахуванням нормативної потужності суб'єкта господарювання. Подібну методику обліку витрат зазначено і у Міжнародних стандартах обліку. Врахування особливостей надання послуг підприємствами готельно-ресторанного бізнесу (в більшості випадків номерний фонд готелю не завантажений на 100 %) дає підстави нам стверджувати, що дана методика є правильною. Адже за умов фактичної потужності нижче нормальної непрямі виробничі витрати, розподілені на одиницю наданих послуг, були б необґрунтовано завищеними.

Переваги та недоліки застосування сучасних методів обліку витрат і калькулювання собівартості на підприємствах готельно-ресторанного бізнесу

Назва методу	Характеристика	Переваги	Недоліки
Директ-кост	Система обліку собівартості, що базується на поділі загальних витрат підприємства на постійні, тобто не залежать від кількості продукції, виробленої за одиницю часу, і змінні, тобто змінюються витрати, прямо пов'язані з кількістю продукції, виробленої за одиницю часу. Група витрат – прями витрати та змінні непрямі витрати – залучається до обчислення собівартості виробів. Постійні витрати обліковуються на рахунок прибутків і збитків.	Надає можливість проведення порівняльного аналізу собівартості готельних послуг і різних страв; спрощує облік собівартості; надає можливість здійснення порівняльного аналізу собівартості та маржинального доходу; надає змогу провести факторний аналіз впливу на маржинальний дохід закладу; надає можливість визначення оптимальної структури продажу	Розрахунок собівартості здійснюється лише зі змінними витратами, а для розрахунку повної собівартості необхідно додатково затрачати час
Стандарт-кост	Система обліку собівартості, що передбачає заздалегідь визначені або передбачені кошториси витрат на виробництво одного виробу або декількох виробів одного виду протягом певного звітного і попереднього періоду, з яким порівнюють фактичну собівартість	Оперативний контроль за використанням ресурсів у частині калькулювання фактичної собівартості й порівняння її з плановою собівартостю. Він є ефективним у застосуванні для ресторану, оскільки здійснюється контроль за фактичним використанням інгредієнтів для приготування страв	При наданні основних готельних послуг можуть надаватися і додаткові послуги, що призводять до необхідності розробки великої кількості нормативів. Для ресторану – складність формування стандартів до кожної страви; залежність від ціни придбання інгредієнтів та напівфабрикатів; використання великої кількості інгредієнтів, ціни на які можуть змінюватися, складність застосування при приготуванні страв із інгредієнтів-замінників.
ABC	Метод калькулювання, що передбачає спочатку групування накладних затрат за основними видами діяльності, а потім розподіл їх між видами продукції, виходячи з того, які види діяльності потрібні для виготовлення цієї продукції	Дає змогу: калькулювання повної собівартості на основі включення виробничих і невиробничих витрат за найбільш точними факторами витрат; розрахунок найбільш точного фінансового результату послуг, що надаються підприємством; формування достовірної інформації для потреб управління витратами та прийняття рішень у системі менеджменту	Необхідність великого обсягу трудових затрат для впровадження даної системи, збору інформаційного забезпечення та її підтримки; калькулювання у розрізі основних та додаткових послуг у готелі, а також калькулювання у розрізі страв, що пропонуються рестораном; існує ризик формування для системи управління надміру деталізованої інформації

Примітка. Сформовано автором

Результати дослідження показують, що більшість підприємств готельно-ресторанного бізнесу при здійсненні своєї діяльності застосовують у системі управління виробничими витратами сучасні методи обліку витрат і калькулювання собівартості, що чітко дає змогу вибудувати ієрархію робочого плану рахунків управлінського обліку для підприємств готельно-ресторанного бізнесу.

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

Для обліку прямих витрат на надання готельних послуг пропонуємо до рахунка 23 “Виробництво” відкрити рахунок 231 “Надання готельних послуг”, до якого відкрити аналітичні рахунки за видами наявних номерів у готелі. Облік непрямих витрат на надання готельних послуг пропонуємо відображати на рахунку 2319 “Непрямі витрати на надання готельних послуг”.

Для обліку витрат на виробництво власної продукції у ресторані доцільно відкрити рахунок 232 “Виробництво власної продукції у ресторані”, де прямі витрати на виробництво відображати на рахунку 2321 “Витрати на виробництво власної продукції у ресторані”, а непрямі – на рахунку 2329 “Непрямі витрати на виробництво власної продукції”.

Витрати, понесені на надання інших послуг, пропонуємо відображати на рахунку 233 “Інші послуги готельно-ресторанного закладу”. Для відображення прямих витрат на надання таких послуг пропонуємо у робочому плані рахунків відкрити аналітичні рахунки за видами послуг, що пропонуються підприємством: 2331 “Витрати на надання послуг хімчистки”, 2332 “Витрати на надання послуг перукарні”, 2333 “Витрати на надання послуг відділу прокату” і т.д. Суму непрямих витрат на надання інших послуг доцільно відображати на рахунку 2339 “Непрямі витрати на надання інших послуг”.

Формування витрат за запропованою методикою дасть змогу для системи управління визначати достовірну інформацію про фактичну собівартість наданих послуг за їх видами у розрізі структурних підрозділів, що базується на закумульованій інформації за рахунком 23 “Виробництво” про суми понесених витрат за відповідний період.

Відповідно до запропованої системи обліку виробничих витрат досліджуваних підприємств нами розроблено та адаптовано до впровадження відомості обліку прямих витрат у розрізі виділених структурних підрозділів суб’єкта господарювання (за субрахунками рахунка 23 “Виробництво”). Запропоновані реєстри обліку дають змогу формувати витрати за місцем виникнення (центрами витрат) та достовірніше визначати собівартість реалізації послуг. Також передбачено групування витрат за

рахунком 23 “Виробництво” у зведеній відомості обліку.

Впровадження зазначених розробок у діяльність підприємств готельно-ресторанного бізнесу дають змогу побудувати систему обліку витрат діяльності за центрами відповідальності, що дозволить здійснювати оперативний контроль за фактично понесеними витратами, за раціональністю використання ресурсів відповідним структурним підрозділом і посилять відповідальність керівників підрозділів за результати їх діяльності.

Результати дослідження дають підстави стверджувати, що важливою складовою витрат ресторану є витрати, понесені в процесі обслуговування клієнтів, які складають значну питому вагу. До них відносять витрати на оплату праці офіціантів, барменів та іншого обслуговуючого персоналу, нарахування єдиного соціального внеску, витрати на утримання й амортизацію обладнання торговельного залу та бару, амортизацію необоротних і оборотних спеціалізованих робочих активів тощо. Облік таких витрат доцільно акумулювати на рахунку 93 “Витрати на збут”.

З метою визначення ефективності функціонування центрів витрат ресторану (торговельний зал, бар, відкритий літній майданчик тощо) нами обґрунтовано доцільність відкриття у робочому плані рахунків до рахунка 93 “Витрати на збут” субрахунки 931 “Витрати на збут товарів у торговельному залі”, 932 “Витрати на збут товарів у барі”, 933 “Витрати на збут товарів на відкритому літньому майданчику”. У кінці кожного місяця витрати закриваються на фінансовий результат діяльності ресторану за відповідним центром.

Результати дослідження показують, що у складі витрат підприємств готельно-ресторанного бізнесу є витрати, які стосуються основної діяльності, проте їх неможливо віднести до складу витрат відповідного центру. Такі витрати виникають у процесі комплексного обслуговування та функціонування всіх наявних центрів відповідальності підприємства. До них відносять: витрати на оплату праці (швейцара, служби охорони, господарського відділу, водіїв-паркувальників), відрахування на соціальні заходи, формений одяг працівників, оплата послуг торгових агентів і туристичних агенцій за розміщення клієнтів тощо. Значну питому вагу в складі таких витрат займають витрати на комунальні послуги (опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення тощо). На нашу думку, їх слід класифікувати як витрати загальногосподарського призначення.

Тому важливою складовою ефективного управління такими витратами підприємств готельно-ресторанного бізнесу є належна організація та методика їх обліку.

З метою визначення результатів діяльності наявних центрів відповідальності підприємства витрати загальногосподарського призначення впродовж звітного періоду акумулюються на запропонованому субрахунку 919 “Загальногосподарські витрати готельно-ресторанного закладу”, за статтями витрат. За своєю суттю витрати є непрямими, тому в кінці

кожного місяця вони розподіляються та списуються на витрати кожного центру. Базою розподілу можуть бути: сума доходів, отримана відповідним центром доходів, заробітна плата основних працівників, прямі витрати на надання послуг тощо (рис. 1).

у розрізі наданих послуг. Запровадження до діючої системи обліку пропозицій із її вдосконалення, що полягає у формуванні аналітичної інформації про суми понесених витрат за центрами відповідальності, дасть можливість підвищити ефективність цілісної системи управління та, відповідно, бізнесу.

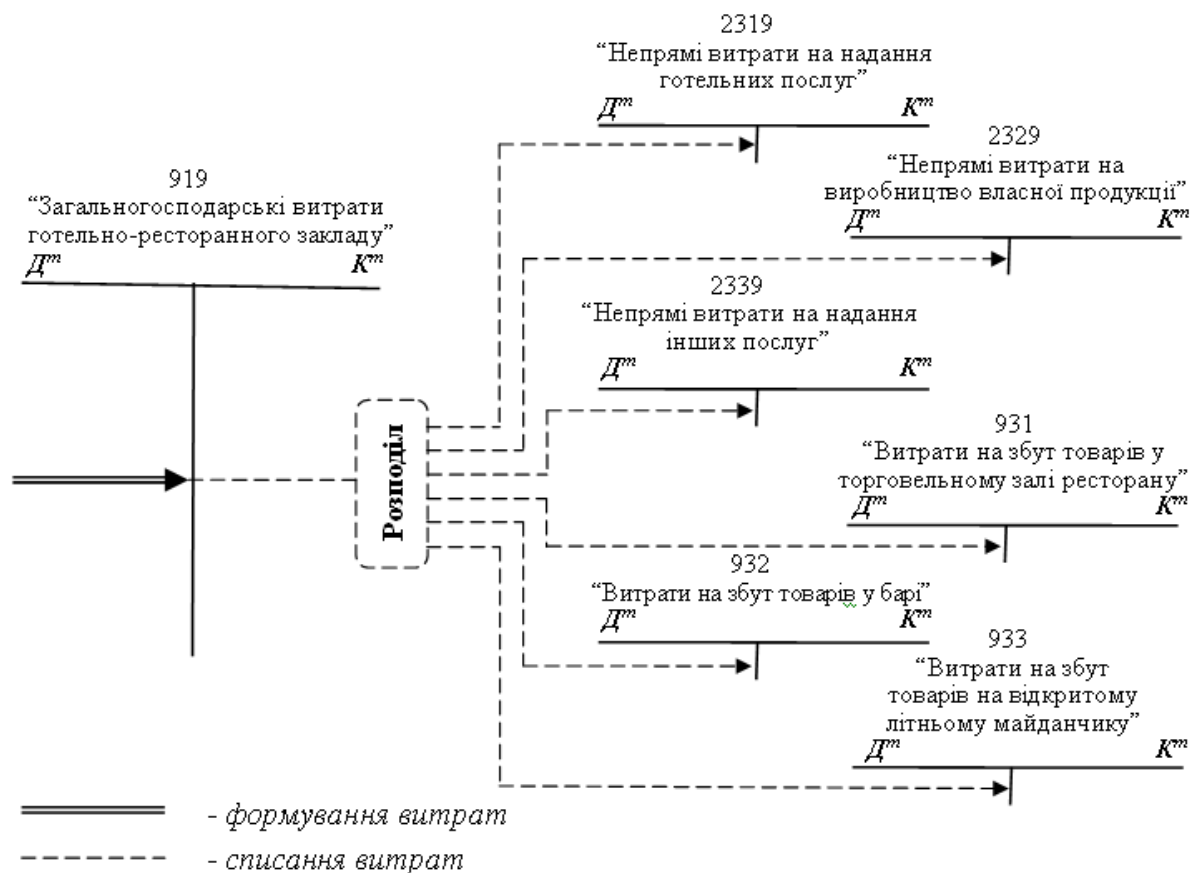


Рис. 1. Методика обліку загальногосподарських витрат підприємств готельно-ресторанного бізнесу (розроблено автором)

Для аналітичного обліку нами розроблено Відомість обліку загальногосподарських витрат, яка є адаптованою до використання в цілісній інформаційній системі.

Запропонована методика обліку загальногосподарських витрат в інтегрованій системі обліку дасть змогу більш повно визначити результативність діяльності структурних підрозділів підприємства та інформаційно забезпечувати цілісну систему управління.

Ефективність управління витратами основної діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу неможлива без визначення повної собівартості продажу послуг і товарів. З цією метою нами запропоновано відповідну схему обліку (рис. 2).

Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямі. Організаційні та методичні аспекти обліку витрат підприємств готельно-ресторанного бізнесу – важливий обліковий процес, який має забезпечити системний підхід до формування оперативної та достовірної інформації про суми понесених витрат структурними підрозділами

ЛІТЕРАТУРА

1. Герасимова Н. С. Методика обліку доходів та витрат готельного підприємства за сегментами / Н. С. Герасимова // Вісник ОНУ імені І. І. Мечникова. – 2014. – Вип. 2/6. Т. 19. – С. 28-30.
2. Гриценко О. Н. Удосконалення методики формування виробничої собівартості продукції на підприємствах ресторанного господарства в системі фінансового обліку / О. Н. Гриценко // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2014. – Вип. 6. Частина 5. – С. 129-131.
3. Дергільова Г. С. Облік і аналіз прибутку підприємств громадського харчування: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / Г. С. Дергільова. – Х., 2003. – С. 19.
4. Десяткіна І. В. Підходи до організації обліку виготовлення продукції в закладах ресторанного господарства / І. В. Десяткіна, О. М. Глушук // Міжнародний збірник наукових праць. – 2011. – № 3 (21), Ч. 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://pbo.ztu.edu.ua/article/view/45220/42251>.

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

6. Карпенко Ю. В. Формування собівартості готельних послуг: галузеві особливості та чинники впливу / Ю. В. Карпенко // *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі*. – 2012. – № 1 (52). – С. 189-193.

7. Король С. Я. Облік витрат туристичного підприємства / С. Я. Король // *Вісник Київського національного торговельно-економічного університету*. – 2011. – Вип. 4. – С. 72-84.

8. Куцик П. О. Бухгалтерський облік у торгівлі та ресторанному господарстві : навч. посібник / П. О. Куцик, Л. І. Коваль, Ф. Ф. Макарук. – Львів : Магнолія-2006, 2010. – 504 с.

9. Куцик П. О. Загальновиробничі витрати: порядок формування та розподілу / П. О. Куцик, О. М. Чабанюк // *Вісник Львівської комерційної академії*. – 2011. – № 35. – С. 206-212.

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

11. Куцик П. О. Обліково-аналітична концепція управління загальновиробничими витратами підприємства : монографія / П. О. Куцик, О. М. Мазуренко. – Львів : Видавництво “Растр-7”, 2014. – 288 с.

12. Куцик П. О. Собівартість послуг як об’єкт калькулювання: теоретичний та практичний аспект / П. О. Куцик, О. М. Чабанюк // *Економіка Крима*. – 2011. – № 2 (35). – С. 244-248.

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

14. Методичні рекомендації щодо впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері громадського харчування і побутових послуг, гармонізованих з міжнародними стандартами : наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 17.06.2003 р. № 157 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.uzakon.com/big/text451/pg1.htm>.

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

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

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

18. Чабанюк О. М. Особливості обліку витрат та калькулювання собівартості готельних послуг /

О. М. Чабанюк // *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі*. – 2012. – Вип. 9 (3). – С. 426-432.

19. Шільвінська О. Л. Особливості обліку витрат на підприємствах готельно-ресторанного комплексу / О. Л. Шільвінська // *Глобальні та національні проблеми економіки : вісник Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомилинського*. – 2015. – Вип. 5. – С. 1057-1060.

20. Янчева Л. М. Особливості формування собівартості готельних послуг / Л. М. Янчева, Н. С. Герасимова // *Розвиток харчових виробництв, ресторанного та готельного господарств і торгівлі: проблеми, перспективи, ефективність : тези доп. міжнар. наук.-практ. конф.* – Харків : ХДУХТ, 2014. – Ч. 2. – С. 73-74.

21. Янчева Л. М. Методичні підходи до організації бухгалтерського обліку витрат виробництва та обігу на підприємствах ресторанного господарства / Л. М. Янчева, Т. В. Шталь, М. О. Ільченко // *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг*. – 2012. – № 2. – С. 11-17.

REFERENCES

1. Herasymova, N. S. (2014), *Metodyka obliku dokhodiv ta vytrat hotel'noho pidpryemstva za sehmentamy*, *Visnyk ONU imeni I. I. Mechnykova*, vyp. 2/6. T. 19, s. 28-30.

2. Hrytsenko, O. N. (2014), *Udoskonalennia metodyky formuvannia vyrobnychoi sobivartosti produktsii na pidpryemstvakh restorannoho hospodarstva v systemi finansovoho obliku*, *Naukovyj visnyk Kherisons'koho derzhavnogo universytetu*, vyp. 6. Chastyna 5, s. 129-131.

3. Derhil'ova, H. S. (2003), *Oblik i analiz prybutku pidpryemstv hromads'koho kharchuvannia: avtoref. dys. ... kand. ekon. nauk : 08.06.04, Kh.*, s. 19.

4. Desiatkina, I. V. and Hluschuk, O. M. (2011), *Pidkhody do orhanizatsii obliku vyhotovlennia produktsii v zakladakh restorannoho hospodarstva*, *Mizhnarodnyj zbirnyk naukovykh prats'*, № 3 (21), Ch. 1, available at: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/view/45220/42251>

5. Zyma, H. I. and Samburs'ka, N. I. (2014), *Pidkhody do udoskonalennia obliku kal'kuliuvannia sobivartosti hotel'nykh posluh*, *Investytsii: praktyka ta dosvid*, № 20, s. 52-56.

6. Karpenko, Yu. V. (2012), *Formuvannia sobivartosti hotel'nykh posluh: haluzevi osoblyvosti ta chynnyky vplyvu*, *Naukovyj visnyk Poltav'skoho universytetu ekonomiky i torhivli*, № 1 (52), s. 189-193.

7. Korol' S. (2011), *Oblik vytrat turystychnoho pidpryemstva*, *Visnyk Kyivs'koho natsional'noho torhovel'no-ekonomichnoho universytetu*, vyp. 4, s. 72-84.

8. Kutsyuk, P. O. Koval', L. I. and Makaruk, F. F. (2010), *Bukhhalters'kyj oblik u torhivli ta restorannomu hospodarstvi*, *Mahnoliia-2006*, L'viv, 504 s.

9. Kutsyuk, P. O. and Chabaniuk, O. M. (2011), *Zahal'novyrobnychi vytraty: poriadok formuvannia ta rozpodilu*, *Visnyk L'vivs'koi komertsijnoi akademii*, № 35, s. 206-212.

10. Kutsyk, P. O. (2007), Kontseptual'ni ocnovy upravlinnia vytratamy pidpriemstv sanatorno-kurortnoi sfery, *Visnyk L'vivs'koi komertsijnoi akademii*, LKA, L'viv, s. 411-416.
11. Kutsyk, P. O. and Mazurenko, O. M. (2014), *Oblikovo-analitychna kontsepsiia upravlinnia zahal'no-vyrobnychymy vytratamy pidpriemstva*, Vydavnytstvo "Rastr-7", L'viv, 288 s.
12. Kutsyk, P. O. and Chabaniuk, O. M. (2011), Sobivartist' posluh iak ob'iekt kal'kuliuvannia: teoretychnyj ta praktychnyj aspekt, *Ekonomyka Kryma*, № 2 (35), s. 244-248
13. Manachyns'ka, Yu. A. Oblik nepriamykh vytrat na pidpriemstakh hotel'noho hospodarstva, available at: <http://oaji.net/articles/2014/797-1402907511.pdf>
14. Metodychni rekomendatsii schodo vprovadzhenia natsional'nykh polozhen' (standativ) bukhhalters'koho obliku u sferi hromads'koho kharchuvannia i pobutovykh posluh, harmonizovanykh z mizhnarodnymy standartamy : nakaz Ministerstva ekonomiky ta z pytan' ievropejs'koi intehratsii Ukrainy vid 17.06.2003 № 157, available at: <http://www.uazakon.com/big/text451/pg1.htm>
15. Pylypenko, A. A. Dz'obko, I. P. and Pysarchuk, O. V. (2011), *Formuvannia oblikovo-analitychnoho zabezpechennia upravlinnia vytratamy pidpriemstva ta ikh ob'iednan'*, KhNEU, Kh., 344 s.
16. Polozhennia (standart) bukhhalters'koho obliku 16 "Vytraty" : nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 31.12.1999 r. № 318, available at: <http://zakon.rada.gov.ua>.
17. Semeniuk, L. V. (2015), Oblik ta analiz vytrat u systemi upravlinnia produktom zakladiv restoranoho hospodarstva, *Biznesinform*, № 9, s. 271-276.
18. Chabaniuk, O. M. (2012), Osoblyvosti obliku vytrat ta kal'kuliuvannia sobivartosti hotel'nykh posluh, *Naukovyj visnyk Poltavskoho universytetu ekonomiky i torhivli*, vyp. 9 (3), s. 426-432.
19. Shil'vins'ka, O. L. (2015), Osoblyvosti obliku vytrat na pidpriemstvakh hotel'no-restorannoho kompleksu, Hlobal'ni ta natsional'ni problemy ekonomiky : visnyk Mykolaiivs'koho natsional'noho universytetu imeni V.O. Sukhomlyns'koho, vyp. 5, s. 1057-1060.
20. Yancheva, L. M. and Herasymova, N. S. (2014), Osoblyvosti formuvannia sobivartosti hotel'nykh posluh, Rozvytok kharchovykh vyrobnytstv, restoranoho ta hotel'noho hospodarstva i torhivli: problemy, perspektyvy, efektyvnist' : tezy dop. mizhnar. nauk.-prakt. konf. KhDUKhT, Kharkiv, Ch. 2, s. 73-74.
21. Yancheva, L. M. Shtal', T. V. and Il'chenko, M. O. (2012), Metodychni pidkhody do orhanizatsii bukhhalters'koho obliku vytrat vyrobnytstva ta obihu na pidpriemstvakh restoranoho hospodarstva, *Ekonomichna stratehiia i perspektyvy rozvytku sfery torhivli ta posluh*, № 2, s. 11-17.