

Г. І. Зима,

к. е. н., доцент, професор кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,  
ВНЗ Укоопспілки "Полтавський університет економіки і торгівлі"

Н. І. Самбурська,

к. е. н., старший викладач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,  
ВНЗ Укоопспілки "Полтавський університет економіки і торгівлі"

# ПІДХОДИ ДО УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ГОТЕЛЬНИХ ПОСЛУГ

G. Zyma,

Candidate of economic sciences, associate professor, professor of department of accounting and audit,  
HEE "Poltava University of Economics and Trade"

N. Samburska,

Candidate of economic sciences, senior lecturer of department of accounting and audit,  
HEE "Poltava University of Economics and Trade"

## APPROACH TO THE IMPROVEMENT OF CALCULATION OF HOTEL SERVICES PRIME PRICE

**У статті узагальнено особливості господарської діяльності підприємств готельного господарства, обґрунтовано їх вплив на організацію обліку витрат та калькулювання собівартості. Уточнено класифікацію прямих і загальновиробничих витрат. Внесено пропозиції щодо удосконалення робочого плану рахунків, що сприятиме інтеграції управлінського та фінансового обліку і забезпечить оперативне калькулювання виробничої собівартості готельних послуг та контролю за нею.**

**The features of economic activity of hotel enterprises, their influence on accounting organization and calculation of prime price are generalized in the article. Classification of direct and overhead cost is specified. Suggestions are brought in relation to the improvement of working card of accounts, which will be instrumental in integration of cost and financial accounting and provide the operative calculation of hotel services prime price and control after it.**

*Ключові слова: готельна послуга, витрати, калькулювання, класифікація, облік, собівартість.*  
*Key words: hotel services, cost, calculations, classification, accounting, prime price.*

### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

В умовах сучасних інтеграційних процесів, які відбуваються в Україні, підприємства готельного господарства мають широкі перспективи розвитку, оскільки на ринку послуг спостерігається тенденція до їх розвитку, які залежать від стану готельного господарства, якості і ціни основних і додаткових послуг. Ефективна діяльність готелів неможлива без раціонально налагодженого обліку витрат та калькулювання собівартості.

### АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Вирішенню цієї проблеми, присвячені праці українських науковців: П.Й. Атамаса, В.І. Бачинського, Ю.А. Вериги, С.Ф. Голова, О. В. Карпенко, П.О. Куцика, Л.В. Нападівської, В.Ф. Палія, В.В. Сопка, М.Г. Чумаченка. Підходи, вик-

ладені ними стали основою цього досліджень. Проте особливості господарської діяльності готелів мають свій вплив на облік витрат та калькулювання собівартості послуг. Тому дослідження собівартості як основної складової ціни актуальне, оскільки вона є важливим якісним критерієм діяльності підприємств готельного бізнесу, який впливає на величину їх прибутку та рентабельності.

Саме тому метою статті є узагальнення особливостей діяльності підприємств готельного господарства, їх впливу на організацію обліку та калькулювання собівартості послуг і розробка напрямів удосконалення.

### ВИКЛАДЕННЯ ОСНОВНИХ МАТЕРІАЛІВ ДОСЛІДЖЕННЯ

Класифікація витрат і калькулювання собівартості наданих послуг є складовою системи управління витратами

підприємства готельного господарства і основою для оцінки ефективності його діяльності господарства. Для забезпечення систематизації цього процесу пропонуємо наступну його послідовність:

- обґрунтувати класифікацію витрат з урахуванням особливостей господарської діяльності підприємств готельного бізнесу;
- виокремити калькуляційні одиниці;
- визначити метод калькулювання;
- вибрати базу розподілу загальновиробничих витрат;
- розрахунок собівартості калькуляційної одиниці.

Враховуючи особливість обліку калькулювання собівартості продукції (робіт і послуг) в різних галузях економіки, відповідно до галузевих стандартів міністерствам і відомствам України регламентовано права щодо врегулювання питання класифікації витрат шляхом затвердження відповідного інструктивного забезпечення для його використання на підприємствах [2]. На калькулювання та структуру витрат для готелів характерні особливості, до яких належать:

- вимоги до оснащення готелів відповідно до їх категорії (залежно від "зірковості");
- вимоги до персоналу (спецодяг, знання мов тощо);
- поєднання процесів виробництва, надання і споживання основних і додаткових послуг;
- нерівномірність споживання готельних послуг, їх сезонний характер;
- неможливість накопичення чи зберігання готельних послуг;
- процес обслуговування обмежений у часі;
- цілодобовий режим роботи;
- спеціалізація готелю.

Інструкцію про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій передбачено можливість відкриття субрахунків до рахунків. Ми пропонуємо до рахунку 23 "Виробництво" відкривати аналітичні рахунки:

- за видами послуг відповідно до їх категорії — основні чи додаткові;
- за підрозділами підприємства — готель, ресторан, пральня, транспортний відділ, магазин тощо;
- за центрами витрат і відповідальності;
- за статтями витрат і видами послуг, що надаються клієнтам.

Для рахунків 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності" доцільно відкривати аналітичні рахунки за статтями витрат.

Всі витрати готелю, які відносять до номерного фонду доцільно поділяти на:

- матеріальні витрати (малоцінні та швидкозношувані предмети, засоби гігієни, медикаменти, прання білизни, спеціальний одяг, рекламні матеріали, листівки, папір, брошури, канцелярські товари тощо),
- витрати на оплату праці (основна заробітна плата, додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати),
- витрати на соціальні заходи, амортизація, витрати на ресурсозабезпечення (опалення, електроенергія, водопостачання та каналізація);
- витрати на утримання та експлуатацію виробничого обладнання (утримання ліфтів, обслуговування виробничих приладів та устаткувань);
- витрати на ремонт основних засобів (поточний ремонт основних засобів; капітальний ремонт основних засобів в частині, що списується на поточні витрати підприємства);

— витрати на підготовку до осінньо-зимового періоду;

- витрати на проведення протипожежних заходів;
- інші виробничі витрати (телефонний зв'язок, вивезення та утилізація побутових відходів, технічне обслуговування охоронної сигналізації, ремонт та обслуговування побутових приладів (холодильників, пілососів, телевізорів, прасок, електричних чайників тощо),
- податки, збори та інші обов'язкові платежі, що входять до собівартості послуг (збір за спеціальне використання води, плата за землю).

Така класифікація дозволить відокремити прямі витрати та буде корисною при калькулюванні виробничої собівартості. Для цього доцільно використовувати рахунки 8 та 9 класів.

Узагальнюючи вищезазначене, нами запропоновано структуру рахунків синтетичного й аналітичного обліку витрат підприємств готельно-ресторанного господарства (табл. 1).

Зважаючи на необхідність визначення собівартості наданих готельних послуг є потреба в обґрунтованому виборі об'єкта калькулювання. Такими об'єктами, на нашу думку, є окремі види готельних послуг — вид робіт, послуг або вид діяльності. З об'єктом калькулювання пов'язані калькуляційні одиниці, які дають змогу визначити собівартість одиниці послуги. Калькуляційною одиницею відповідно необхідно визнавати людину-добу. Вибір цієї калькуляційної одиниці дозволить застосовувати знижки, пільги, додаткові послуги (як "комплімент від готелю") до конкретного об'єкта калькулювання.

Важливим етапом калькулювання собівартості послуг є методи обліку витрат та калькулювання собівартості, тобто сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво, а також економічних розрахунків з метою визначення собівартості. Погоджуючись з думкою проф. Л.В. Нападівської, яка зазначає, що для більш достовірного визначення собівартості продукції при виборі методу обліку витрат і калькулювання собівартості необхідно враховувати специфіку діяльності підприємства і насамперед технологію виробництва, а також досягнення яких цілей управління повинен забезпечити вибір методу [4]. Крім того, "...єдиною для усіх підприємств й у всіх деталях методики калькулювання собівартості продукції немає. Кожне підприємство з урахуванням своїх цілей та інтересів, виходячи з власних стратегій на свій розсуд, самостійно визначає правила і процедури калькулювання собівартості своєї продукції, не виходячи, однак, за межі положень та дотримуючись вимог, передовсім, П(С)БО 16 "Витрати" та інших стандартів обліку і відповідних державних нормативних актів і документів [6]. Розглянемо найпоширеніші методи калькулювання повної та виробничої собівартості.

Головним призначенням повної собівартості послуг є розрахунок ціни реалізації готельної послуги. Але цей спосіб калькулювання має недоліки, а саме: неточність, що пов'язана з включенням у собівартість розрахунковим шляхом непрямих витрат, значна трудомісткість і недостатня оперативність. Відомо, що облік повних витрат є доцільним, якщо виробничі потужності завантажені повністю і виробництво організоване на межі потужності, усі виробничі витрати є одночасно корисними (відсутні холості виробничі витрати)... та/або підприємство випускає один вид продукції" [5]. Проте особливості діяльності підприємства готельного господарства не відповідають таким характеристикам, тому повну собівартість такі підприємства використовувати не можуть.

Метод калькулювання виробничої собівартості передбачає включення всіх виробничих витрат, зокрема, прямих витрат структурних підрозділів та розподілених витрати за-

Таблиця 1. Структура рахунків синтетичного й аналітичного обліку витрат підприємств готельно-ресторанного господарства (\*)

Синтетичні рахунки		Субрахунки першого порядку		Субрахунки другого порядку		Аналітичні рахунки	
33	Виробництво	231	Основні послуги	2311	Послуги розміщення	23111	Проживання в номерних номерах
				2312	послуги харчування	23112	Проживання в номері з кухні
				2313	послуги побутово-консультативних служб	23113	Проживання в номері напівкокс
				2314	медично-оздоровчі послуги	23114	Проживання в номері стандарт
		2321	екскурсійні послуги	23115	Проживання в інших номерах		
		232	Додаткові послуги	2322	послуги ресторану	за видами (свідоцтва, кошти, валютні чеки) після ресторану, фруктові для закладів тощо)	
80	Матеріальні витрати	801	Витрати сировини і матеріалів	8011	молочні та молочнокислі продукти	за цеховими витратами (за виробничими службами готелю – послуги прачки, пральничої служби, служби прибирання приміщень, служби поховання, послуги складу, автостоянки тощо)	
				8012	масла і жири	за цеховими витратами (за виробничими службами готелю – кафе, бар, ресторан)	
				8013	медикаменти	перукарні, басейн, сауна, соларій, SPA, спортивні заклади тощо.	
				8014	рекламні матеріали (списки, картки, брошури)	за статистичні витрати	
				8015	пакувальні товари		
				8016	інші матеріали		
81	Витрати на оплату праці	811	Виплати зарплати в паріфами	8111	зарплата плати працівників зайнятих обслуговуванням номерного фонду	за статистичні виплати зарплати плати, нарахованої згідно з тарифними ставками, посадовими окладами, відрахуваннями	
				8112	зарплата працівників, зайнятих обслуговуванням апартаментів загальноготельного призначення		
				8113	зарплата працівників адміністративної		
				8114	зарплата плати інших працівників		
		812	Премії та докочення	8121	надбавки і доплати за роботу в нічний час	за статистичні витрати	
				8122	надбавки і доплати за суміщення професій		
				8123	надбавки і доплати за вищу школу		
				8124	надбавки і доплати за розміщення та обслуговування		
		813	Компенсації та виплати	за статистичні виплати за роботу у вихідні дні та святкові дні, у вихідні години		не застосовується	
		816	Інші витрати на оплату праці	8161	вартість безкоштовного формального одягу, що надається в особистому використанні	за статистичні витрати	
8162	інші виплати, що надаються до фонду оплати праці						
82	Відрахування на соціальні заходи	821	Відрахування на застраховані державне соціальне страхування	за статистичні нарахованої зарплатної плати		не застосовується	
83	Амортизація	831	Амортизація основних засобів	8311	амортизація основних засобів номерного фонду	за об'єктами	
				8312	амортизація основних засобів загальноготельного призначення		
				8313	амортизація основних засобів адміністративної		
				8314	амортизація інших основних засобів		
832	Амортизація інших необоротних матеріальних активів	ті ж самі, що й до субрахунку 831		за об'єктами			

84	Інші операційні витрати	841	витрати на ремонтівнеобчислення	8411	опалення	за видами витрат
				8412	електроенергія	
				8413	водостоківчанів та каналізація	
		842	витрати на утримання та експлуатацію виробничого обладнання	8421	утримання ліній	за видами витрат
				8422	обслуговування турбіничасті приладів та устаткування	
		8423	інші витрати на утримання та експлуатацію			
		843	витрати на ремонт основних засобів	за видами витрат	не застосовуються	
		844	витрати на підготовку до особливимового періоду	за видами витрат	не застосовуються	
		845	витрати на проведення кредитнофінансових заходів	за видами витрат	не застосовуються	
		846	витрати на оплату послуг сторонніх організацій	8461	нефінансові послуги	за статистичними витратами
				8462	платежі та утримання вбудованих відходів	
				8463	платежі за обслуговування автоматизованої системи	
				8464	обслуговування обчислювальної техніки	
8465	платежі за вантажі та перевезення вантажів					
8466	платежі за державні послуги					
847	інші виробничі витрати	8471	Витрати на проведення виробничого процесу	84711	обслуговування профілактичних оглядів працівників	
		8472	Витрати від невикористання матеріалівне цінностей, які відшкодовані клієнтами	84712	витрати на охорону праці і техніку безпеки	
91	Загальновиробничі витрати	911	витрати на управління виробництвом	9111	оплата праці адміністративного персоналу, який керує роботою налітнього фонду	не застосовуються
				9112	нарахування на до літнього фонду	
				9113	витрати на службові відрядження	
		912	амортизація необоротних активів загальновиробничого призначення	за видами витрат	не застосовуються	
		913	витрати на утримання, експлуатацію	за видами витрат (ремонт, страхування, оренда основних засобів)	не застосовуються	
		914	витрати на удосконалення технічної організації виробництва загальновиробничого обладнання	за видами витрат (кошти на підвищення кваліфікації та навчання персоналу тощо)	не застосовуються	
915	інші загальновиробничі витрати	за статистичними витратами	не застосовуються			

\*Примітка: курсивом виділено пропозиції автора

Звертаємо увагу, що залежно від категорії готелю, визначеною ДСТУ 4269:2003 "Послуги туристичні. Класифікація готелів" такі додаткові послуги як басейн, сауна, солярій, СПА, спортивна зала можуть бути включені до складу основних послуг, а, отже, до виробничої собівартості [1]

гальновиробничих (обслуговуючих) підрозділів. Виробнича собівартість реалізованих готельних послуг визначається в системі рахунків фінансового обліку щомісячно, запропонованого нами, і може бути використана для прийняття управлінських рішень за підсумками роботи за відповідний період. Таким чином, собівартість готельної послуги складатиметься із фактичних прямих витрат і загальновиробничих витрат.

Проблемою залишається вибір бази розподілу загальновиробничих витрат. У Методичних рекомендаціях з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства запропоновано такі бази розподілу загальновиробничих витрат:

- обсяг витрат на оплату праці робітників, зайнятих у основному виробництві;
- вартість основних виробничих засобів;
- обсяг виконання робіт (послуг) у натуральному виразі.

Але розподіл загальновиробничих витрат за даними про заробітну плату працівників основного виробництва є раціональним лише на підприємствах з високою питомою вагою заробітної плати в сумарних витратах на виготовлення продукції, що не характерно для готельного господарства [6, с. 122—124].

Так, до складу непрямих витрат готельного комплексу входять витрати, пов'язані із забезпеченням ресурсами загального користування, організацією управління та збуту готельного продукту. Непрямі виробничі витрати можна розглядати, як загальновиробничі витрати готелю, пов'язані з обслуговуванням, утриманням та забезпеченням роботи всіх виробничих підрозділів готелю. Проте вибір бази розподілу непрямих витрат повинен здійснюватися окремо для кожної з наступних статей витрат і визначатися у розпорядчому документі про облікову політику готелю [2, 3]. Наприклад:

- амортизація будівлі номера — на 1 м<sup>2</sup> площі готельного комплексу;
- амортизація меблів та оснащення номера — на 1000 грн їх вартості;
- заробітна плата прибиральниці — на 1 м<sup>2</sup> площі, яку вона прибирає;
- заробітна плата адміністратора та прибирання номерів — залежно від кількості заселених номерів;
- підготовка до осінньо-зимового періоду — на 1 м<sup>2</sup> площі готельного комплексу;
- прання білизни — залежно від кількості ліжок у заселених номерах;

Оскільки загальновиробничі витрати в частині, що відносяться на номерний фонд, є складовою собівартості готельних послуг, то такий підхід дозволить чітко визначити собівартість калькуляційної одиниці — людино-доби — та коригувати її залежно від сезонності.

## ВИСНОВКИ

Запропонована структура рахунків обліку витрат ґрунтується на галузевих особливостях діяльності готелів, розроблена відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку та діючої нормативно-законодавчої бази. Він сприятиме інтеграції управлінського та фінансового обліку, а також оперативному забезпеченню зовнішніх та внутрішніх користувачів об'єктивною, оперативною інформацією про розмір та склад витрат готелю для прийняття рішень.

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'язаним з групуванням витрат в аналітичному обліку.

Здійснення обліку витрат за місцями їх виникнення стане передумовою обліку за статтями калькуляції. Така аналітична побудова витрат потребує впровадження відповідного програмного забезпечення. Також цей підхід надасть можливість оперативного калькулювання виробничої собівартості готельних послуг та контролю за нею.

## Література:

1. ДСТУ 4269:2003 "Послуги туристичні. Класифікація готелів" [Електронний ресурс] / Держспоживстандарту України. Національний стандарт від 17 серпня 2004 р. № 18 1. — Режим доступу: [www.ligazakon.ua](http://www.ligazakon.ua)
2. Про облікову політику підприємства [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. Лист від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793. — Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>
3. Методичні рекомендації щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. Наказ від 17.12.2007 р. № 921 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>
4. Зима Г.І. Шляхи поліпшення калькулювання собівартості продукції хлібопекарень споживчої кооперації / Г.І. Зима, Б.В. Зима // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки. — 2005. — № 7. — Ч. 1. — С. 500—507.
5. Малафеева Н. Стратегическое планирование гостиничной деятельности / Н. Малафеева // Гостиничный и ресторанный бизнес. — 2012. — № 2. — С. 20—22
6. Нападівська Л. Управлінський облік: суть, значення та рекомендації щодо його використання в практичній діяльності вітчизняних підприємств / Л.В. Нападівська / Бухгалтерський облік і аудит. — 2005. — № 8—9. — С. 50—63.
7. Попович В.І. Розробка моделі управлінського обліку на підприємствах готельного бізнесу: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Попович В.І. — Тернопіль, 2008. — 184 с.

## References:

1. State committee is on questions the technical adjusting and consumer policy of Ukraine (2004), National standard "Tourist services. Classification of hotels", available at: [www.ligazakon.ua](http://www.ligazakon.ua) (Accessed 17 august 2004).
2. Ministry of Finance of Ukraine (2007), Official letter of Ministry of Finance of Ukraine "On the accounting policy of enterprise", available at: <http://www.minfin.gov.ua> (Accessed 21 december 2005).
3. Ministry of Finance of Ukraine (2005), Order of Ministry of Finance of Ukraine "Methodical recommendations are in relation to drafting of prescriptive document on the accounting policy of enterprise", available at: <http://search.ligazakon.ua> (Accessed 17 december 2007).
4. Zyma, G. I. and Zyma, B. V. (2005), "Ways of improvement of cost calculation of consumer co-operation unit bakeries", *Naukovi pratsi Kirovohrads'koho natsional'noho tekhnichnoho universytetu: Ekonomichni nauky*, vol. 1, no 7, pp. 500—507.
5. Malafeeva, N. (2012), "Strategic planning of hotel activity", *Hostynychny y restoranny byznes*, no 7, pp. 20—22.
6. Napadov'ska, L. (2005), "Cost accounting: essence, value and recommendations, is in relation to his use in practical activity of domestic enterprises", *Accounting and Audit*, no 8—9, pp.50—63.
7. Popovych, V. I. (2008), "Development of cost accounting model on the hotel business", *Abstract of Ph.D. dissertation, Accounting, analysis and audit*, Ternopil National Economic University, Ternopil, Ukraine.  
*Стаття надійшла до редакції 03.10.2014 р.*