

ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ ТУРИСТИЧНОГО ТА ГОТЕЛЬНО-РЕСТОРАННОГО БІЗНЕСУ

FEATURES OF ACCOUNTING OF COSTS OF TOURIST AND HOTEL AND RESTAURANT BUSINESS

УДК 657.1.012.1

DOI: <https://doi.org/10.32843/infrastuct66-39>

Шелеметьєва Т.В.

д.е.н., доцент,
професор кафедри туристичного,
готельного та ресторанного бізнесу
Національний університет
«Запорізька політехніка»

Гресь-Євреїнова С.В.

к.е.н.,
доцент кафедри туристичного,
готельного та ресторанного бізнесу
Національний університет
«Запорізька політехніка»

Мамотенко Д.Ю.

к.е.н., доцент,
доцент кафедри туристичного,
готельного та ресторанного бізнесу
Національний університет
«Запорізька політехніка»

Shelemetieva Tetiana

National University
"Zaporizhzhia Polytechnic"

Hres-Yevreinova Svitlana

National University
"Zaporizhzhia Polytechnic"

Mamotenko Daria

National University
"Zaporizhzhia Polytechnic"

Постановка проблеми. В контексті діяльності туристичного та готельно-ресторанного бізнесу бухгалтерський облік не тільки традиційно відіграє важливу роль у визначенні витрат і внутрішніх доходів, але також надає фінансову інформацію, яка фокусується на аспектах стратегічного планування. Процедура обліку вважається подушкою безпеки бізнесу для уникнення мимовільного чи навмисного розкриття інформації, а також уникнення втрати доходу від будь-яких помилок в роботі Організація бухгалтерського обліку на туристичних та готельно-ресторанних підприємствах не має єдиного підходу, оскільки ці підприємства мають специфічні види діяльності, які складаються з торгівлі, виробництва та надання послуг. Цим і зумовлена необхідність уточнення певних особливостей організації бухгалтерського

ключова функція бухгалтерського обліку – надання інформації для прийняття економічних рішень на підтримку парадигми економічного зростання та розвитку підприємства. Інформація бухгалтерського обліку щодо витрат підприємств туристичного та готельно-ресторанного бізнесу використовується для оцінки ефективності стратегічного планування. Витрати в бухгалтерському обліку підприємств сфери обслуговування у загальному розумінні відображаються одночасно із зменшенням активів або збільшенням зобов'язань так само, як і на інших підприємствах. У статті визначені спільні та відмінні риси у напрямках діяльності, складі та обліку витрат підприємств туристичної та готельно-ресторанної сфери послуг. Для цього у дослідженні висвітлені і уточнені такі економічні категорії, як «витрати турагента», «витрати туроператора», «витрати готелю» та «витрати ресторану», їх класифікація та місце в бухгалтерському обліку, визначені та обґрунтовані вибір методів обліку витрат на туристичних та готельно-ресторанних підприємствах, розглянуті кореспонденції рахунків, за допомогою яких ведеться бухгалтерський облік витрат цих підприємств, уточнено умови щодо застосування 8 або 9 класу Плану рахунків для цих підприємств.

Ключові слова: бухгалтерський облік, витрати, туристичне підприємство, готельно-ресторанне підприємство, бухгалтерські рахунки, методи нарахування витрат, кореспонденція рахунків.

The article identifies common and distinctive features in the areas of activity, composition and cost accounting of tourism and hotel and restaurant services. To this end, the study highlights and clarifies such economic categories as "travel agent costs", "tour operator costs", "hotel costs" and "restaurant costs", their classification and place in accounting, identified and justified choice of methods of accounting for travel and hotel and restaurant enterprises, considered correspondence of accounts, through which the accounting of costs of these enterprises, the conditions for the application of 8 or 9 class of the Chart of Accounts for these enterprises. Creation of the tour by the tour operator causes the occurrence of costs, which are accounted for in accounts 23 "Production", sub-account "Production of tourist services", 91 "General production costs", sub-account "General production costs of tourist services", 92 "Administrative costs", 93 "Sales costs", 94 "Other operating expenses", 95 "Financial expenses", sub-account 903 "Cost of sold works and services", sub-account of the second order "Cost of sold tourist services". In accounting, the cost of hotel services is formed on account 23 "Production", from where it is debited to sub-account 903 "Cost of work performed and services". In this case, if the hotel has separate units (laundry, dry cleaning, storage room, etc.), the costs of their activities can be accounted for in separate sub-accounts opened for account 23. Accounting for other operating expenses of the hotel is on accounts 91, 92, 93, 94. The specificity of the restaurant business is that it has features of production, retail and services, which is not a characteristic feature of most businesses in other sectors of the economy. Among the problems associated with the accounting of the restaurant business, we can highlight the composition of costs, methods of accounting for certain types of costs (including the cost of salaries to waiters, depreciation and maintenance of trade equipment, advertising costs, rental costs, depreciation and amortization and maintenance of premises and dining room equipment and others).

Key words: accounting, costs, travel company, hotel and restaurant company, accounting accounts, costing methods.

обліку туристичних та готельно-ресторанних підприємств, в тому числі і в обліку витрат цих підприємств.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням тлумачення категорії «витрати» займалися науковці різних напрямів економічної науки, зокрема таких, як економічна теорія, менеджмент, економіка підприємства, прикладна статистика, а також бухгалтерський облік та аудит. Дослідженню поняття «витрати» на підприємствах сфери послуг були присвячені праці І. Десяткіної, М. Рета, А. Безгодкової, Ю. Распопової, Л. Янчева, А. Янчева, Л. Кирильєва, Д. Шеховцова та інших вітчизняних та зарубіжних вчених [4; 5]. Серед проблем, які в різні роки вивчалися економістами, можна виділити питання визначення категорії «витрати», класифікації та складу витрат,

методики обліку окремих видів витрат різних галузей економіки.

Постановка завдання. Метою дослідження є уточнення визначення категорії «витрат» підприємств сфери послуг у розрізі бухгалтерського обліку, а саме туристичного та готельно-ресторанного бізнесу та виявлення специфіки бухгалтерського обліку витрат такого бізнесу.

Виклад основного матеріалу дослідження. Інтерес і підходи до бухгалтерського обліку в останні роки розширилися. Бухгалтерський облік відіграє істотну роль в успіху досягнення цілей бізнесу, в тому числі туристичного та готельно-ресторанного. Бухгалтерський облік забезпечує записи фінансових операцій підприємства за визначений період; точний облік вартості проданої продукції чи наданих послуг споживачам і вартості товарів, отриманих від постачальників. Вся інформація, отримана в результаті безперервного процесу бухгалтерського обліку, надається керівництву підприємств з метою покращення фінансових результатів діяльності цих підприємств. Тобто ключова функція бухгалтерського обліку – надання інформації для прийняття економічних рішень на підтримку парадигми економічного зростання та розвитку підприємства.

У цьому сенсі бухгалтерський облік відіграє життєво важливу роль, наприклад, у перевірці надходжень та витрат за сферами діяльності підприємства. Під терміном «сфери діяльності», наприклад, готелю мається на увазі такі: номери, бар, шведський стіл, ресторан.

Згідно з П(С)БО 16, витрати в бухгалтерському обліку відображаються одночасно із зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. Витрати підприємств туристичної та готельно-ресторанної сфери діяльності також регулюються П(С)БО 16 » [1; 2].

Бухгалтерський облік діяльності туроператора та турагента здійснюється згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» у вигляді комплексів чи вільного набору послуг. Спільні та відмінні характеристики туроператора і турагента впливають на особливості здійснення кожним із суб'єктів туристичної діяльності обліку своєї діяльності. Організація бухгалтерського обліку у туроператорів та турагентів залежить від багатьох факторів, а саме: особливостей документального оформлення господарських операцій, форми здійснення розрахунків, можливості застосування спрощеної форми обліку та ін.

Туристичні продукти є послугами, тому в бухгалтерському обліку їх обліковують за правилами, встановленими для послуг. Послуга – це те, що споживається у процесі надання і фіксувати надання туристичних послуг можна лише за фактом їх представлення, тобто після завершення туру. Для визначення собівартості

турпослуги, туроператор відображає витрати за дебетом рахунку 23 «Виробництво». Слід зазначити, що сумою витрат на придбання або створення турпродукту є оборот за кредитом рахунку 23 «Виробництво». У більшості випадків акт наданих послуг з туристами після закінчення туру не оформляється. Тому документальним підтвердженням доходу у туроператора може стати бухгалтерська довідка. Дохід відображається проводкою Дт 361 – Кт 703. Одночасно з доходами туроператор визнає і «пов'язані» з наданням турпослуг витрати – собівартість реалізованого турпродукту (Дт 903 – Кт 23). Собівартість визначають за кожним турпродуктом, і вона потрапляє до витрат у періоді визнання доходу, тобто за фактом надання турпослуг.

В основі організації бухгалтерського обліку витрат є їх класифікація на прямі і непрямі, виробничі і невиробничі. Під час віднесення витрат туроператора до певної категорії потрібно враховувати структуру турпродукту, договірні умови його формування та реалізації, організаційно-виробничу структуру підприємства та інші фактори. Витрати на виробництво туристичного продукту при плануванні та бухгалтерському обліку групуються суб'єктами туристичної діяльності за елементами та статтями витрат.

До витрат туроператорів відносять витрати на формування турпродукту, транспортні витрати на проїзд до місця відпочинку і назад, вартість окремих видів послуг, які входять у вартість турпродукту, страхові витрати, витрати на трансферт, витрати на екскурсійне обслуговування. Умови визнання та обсяг цих витрат прямо залежать від виду договору: купівлі-продажу, комісії, доручення, обміну або агентської угоди.

Створення туроператором туру зумовлює виникнення витрат, облік яких ведеться на рахунках 23 «Виробництво», субрахунок «Виробництво туристичних послуг», 91 «Загальновиробничі витрати», субрахунок «Загальновиробничі витрати туристичних послуг», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати», субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт та послуг», субрахунок другого порядку «Собівартість реалізованих туристичних послуг». Іноді туроператор може використовувати рахунки класу 8 «Витрати за елементами» з щомісячним списанням сальдо цих рахунків у кореспонденції з рахунком 23 «Виробництво» і рахунками класу 9 «Витрати діяльності» (див. табл. 1). Неоднозначним є питання обліку загальновиробничих витрат туроператора. Витрати можуть у момент їх появи відразу відноситися в дебет рахунку 23, або обліковуватись на рахунку 91. У другому варіанті вони списуються з кредиту рахунку 91 в дебет рахунку 23, або в повному

обсязі, або в сумі розподілених постійних загально-виробничих витрат. Нерозподілені постійні загально-виробничі витрати списуються з кредиту рахунка 91 безпосередньо в дебет субрахунка 903.

До витрат турагентів відносять вартість турпродукту, сформованого туроператором, витрати на маркетингові дослідження, оплата праці працівників турагенства, витрати на соціальні заходи, витрати на рекламу, витрати на збут, оренда офісу, амортизаційні відрахування, комунальні послуги, банківські послуги та ін. Турагенти можуть вести облік витрат тільки на рахунку 23, субрахунок «Виробництво турагентських послуг» або, як суб'єкт малого підприємництва, тільки на рахунках класу 8, тобто за елементами витрат, якщо надано дозвіл на ведення спрощеного обліку доходів і витрат [3].

Існують ситуації, коли турагент продає тур від імені туроператора за ціною, нижчою, ніж встановлена у договорі початкова ціна, якщо це передбачено договором з туроператором. Але на бухгалтерському обліку туроператора така знижка теж відобразиться. За фактом надання послуг туроператор відображає дохід (Дт 703) на суму фактичної вартості туру (з урахуванням знижки). Але оскільки турагент надає знижку за рахунок власної агентської винагороди, витрати туроператора на виплату такої винагороди турагенту (Дт 93) теж зменшаться. Тобто при реалізації турагентом туру зі знижкою і дохід, і витрати туроператора зменшаться на суму знижки. А отже фінансовий результат від цього не зміниться, хоч у дохідно-витратному обліку і буде відображено інші суми.

Що стосується виїзного туризму, в цілому принцип формування собівартості турпродукту

аналогічний до внутрішнього туризму. Особливість цієї ситуації – валютна складова у собівартості турпродукту. Адже турпослуги купуються в нерезидента.

Діяльність у сфері готельного бізнесу також фактично пов'язана з наданням послуг, тому облік таких операцій аналогічний обліку звичайних послуг. У підприємств готельного господарства є виробничі витрати номерного фонду (наприклад, матеріальні витрати, витрати на оплату праці; витрати на соціальні заходи; амортизація основних засобів і т. ін.), адміністративні витрати (наприклад, витрати на оплату праці адміністративно-управлінського персоналу готелю; відрахування на соціальні заходи; винагорода за професійні послуги витрати на зв'язок), витрати на збут готелів та інші операційні витрати.

В основі бухгалтерського обліку поточних витрат, що виникають при наданні готельних послуг, лежить система їх класифікації з урахуванням особливостей діяльності підприємства. Готельне підприємство, крім готельних послуг може надавати послуги харчування, побутові, транспортні та орендні послуги, здійснювати роздрібну торгівлю. Побудова бухгалтерського обліку витрат готелю повинна відповідати вимогам їх аналізу та контролю, створювати інформаційну базу для планування витрат, розрахунку собівартості готельних послуг за їх видами та періодами року (сезонами) та проведення зваженої цінової політики. Виходячи з вищезазначеного організується бухгалтерський облік поточних витрат підприємства в системі синтетичних та аналітичних рахунків. При цьому облік на синтетичних рахунках ведеться за центрами витрат, відповідно на

Таблиця 1

Порівняльні характеристики турагента та туроператора

Ознака порівняння	Турагент	Туроператор
Напрямок підприємницької діяльності	Просування сформованого туроператором турпродукту, рекламно-інформаційні та інші послуги	Формування, просування та реалізація турпродукту
Витрати підприємства:	<ul style="list-style-type: none"> – вартість турпродукту; сформованого туроператором; – витрати на маркетингові дослідження; – оплата праці працівників турагенства; – витрати на соціальні заходи; – витрати на рекламу; – витрати на збут; – оренда офісу; – амортизаційні відрахування; – комунальні послуги; – банківські послуги та ін. 	<ul style="list-style-type: none"> – витрати на розміщення та проживання туристів; – вартість транспортного обслуговування; – вартість харчування туристів; – вартість екскурсійного обслуговування; – вартість обслуговування гідями-перекладачами; – вартість оформлення візових документів тощо. – матеріальні витрати; – витрати на оплату праці супроводжуючих, керівників групи; – відрахування від заробітної плати на соціальні заходи супроводжуючих, керівників групи; – амортизація виробничих основних засобів; – інші прямі витрати, які безпосередньо пов'язані з формуванням туристичного продукту; – загально-виробничі витрати та ін.
Рахунки обліку витрат	Рахунок 23, рахунки класу 8	Рахунок 23, рахунки класу 9 або рахунки класу 9 і 8

аналітичних рахунках за статтями та/або елементами витрат. Порядок обліку загальновиробничих витрат на рахунках бухгалтерського обліку визначається обліковою політикою підприємства. Зокрема, облікова політика готелю повинна визначати: порядок обліку витрат допоміжних підрозділів підприємства, що забезпечують його роботу, а саме: пральні, котельні, ремонтної та ліфтової служб, служб телекомунікацій тощо [5].

Облік витрат діяльності таких підрозділів ведеться окремо й наприкінці звітного періоду повністю списується на витрати того підрозділу, роботу якого вони забезпечують. Якщо допоміжний підрозділ забезпечує роботу кількох підрозділів (наприклад, пральня обслуговує номерний фонд та ресторан готелю), його витрати підлягають розподілу. Метод розподілу витрат обирається кожним підприємством виходячи з його структурних особливостей, характеру послуг, що надаються, способу вимірювання та оцінки витрат.

У бухгалтерському обліку собівартість готельних послуг формується на рахунку 23 «Виробництво», звідки вона списується на субрахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг». При цьому, якщо готель має окремі підрозділи (пральню, хімчистку, камеру схову тощо), то витрати їх діяльності можуть обліковуватися на окремих субрахунках, що відкриваються до рахунка 23. Облік інших витрат операційної діяльності готелю ведеться на рахунках 91, 92, 93, 94. Витрати, пов'язані зі здачею в оперативну оренду площ готелю, обліковуються на рахунку 94 «Інші операційні витрати». Для розмежування поточних витрат за економічними видами діяльності до рахунків 23 «Виробництво» та 93 «Витрати на збут» необхідно відкрити відповідні субрахунки. Для забезпечення обліку витрат за економічними елементами підприємство готельного типу також як і туристичні підприємства може вести їх облік з використанням рахунків класу 8 «Витрати за елементами». При використанні одночасно з рахунками 23 «Виробництво», 92 «Адміністративні

витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати» рахунків класу 8 «Витрати» останні фактично є транзитними, тобто при відображенні витрати в бухгалтерському обліку за кожною господарською операцією послідовно записуються два проведення (один на дебет рахунка класу 8 «Витрати», другий – на кредит). Тоді субрахунок 231 «Номерний фонд» за дебетом буде кореспондувати з кредитом наступних рахунків.

Головна особливість ресторанного підприємства полягає в тому, що воно одночасно має ознаки виробництва, роздрібної торгівлі та сфери послуг.

Специфіка витрат ресторанного господарства полягає в тому, що вони включають витрати виробництва, витрати обігу (реалізації) і витрати з організації споживання [4], що не є характерною рисою для більшості підприємств інших галузей економіки (див. табл. 2).

Витратами виробництва ресторану є матеріальні витрати на виготовлення продукції власного виробництва (50–55% всіх витрат), а витрати обігу (10–15% всіх витрат) – витрати матеріальних, грошових і трудових ресурсів, що пов'язані з процесом обігу (придбання, реалізації) готової продукції та товарів, виражених в грошовій одиниці. Проте ще є витрати грошових та трудових ресурсів, які забезпечують процес виробництва, а також витрати на організацію споживання, частка яких є значною у загальній кількості витрат підприємств ресторанного господарства. На відміну від інших галузей економіки, в ресторанному господарстві вартість сировини та матеріалів у витрати виробництва не входить. Отже, витрати виробництва є не повною собівартістю готової продукції, а тільки затратами, що пов'язані з технологією її виготовлення.

Собівартість реалізованих купованих товарів та кухонної продукції (за собівартістю сировини) відображається за дебетом рахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів». Витрати, пов'язані з приготуванням страв у ресторані (зарплата кухарів,

Таблиця 2

Структура та зміст витрат ресторанного підприємства

Структура витрат ресторанного підприємства	Зміст витрат
Витрати виробництва	витрати на заробітну плату робітникам кухні, на амортизацію основних виробничих засобів, оренду й утримання виробничих приміщень, на газ і електроенергію для виробничих потреб й інші виробничі витрати.
Витрати обігу	витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів), як, зокрема, оплата праці продавців і працівників підрозділів, що забезпечують збут; витрати на передпродажну підготовку товарів та «інші витрати, пов'язані зі збутом товарів»
Витрати споживання	це витрати у грошовій формі, пов'язані з реалізацією товарів й доведення їх до конкретного споживача: на заробітну плату касирам і частково офіціантам, на амортизацію та утримання торговельного обладнання, витрати на рекламу тощо.

амортизація кухонного обладнання тощо), жодним чином не вписуються у нормативні визначення загальновиробничих витрат, оскільки вони традиційно мають місце у галузях зі складнішою структурою витрат та організацією управління (наприклад, промисловість, будівництво тощо), ніж ресторанний бізнес. При цьому на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» ведеться облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва й управління цехами, дільницями, бригадами й іншими підрозділами основного і допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання. Цей рахунок не застосовується підприємствами торгівлі, але якщо вважати, що ресторанне підприємство відноситься до торгово-виробничої сфери діяльності, то рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» варто використовувати на підприємствах ресторанного господарства для обліку витрат на оплату праці шеф-поварів, кухарів, сушістів, піццайолів, нарахування єдиного соціального внеску, нарахування сум за отримані комунальні послуги, оренду виробничого устаткування для кейтерингу, амортизацію необоротних активів, ремонт кейтерингового обладнання тощо. Для бухгалтерського обліку перерахованих загальновиробничих витрат пропонується застосовувати субрахунок 911 «Витрати обслуговування процесу виробництва». З метою отримання інформації про витрати послуг (послуги дизайнерів, аніматорів, флористів), витрати за послуги прокату столової білизни, спецодягу для обслуговуючого персоналу та інші витрати, пов'язані з обслуговуванням виїзних заходів, рекомендується використання субрахунку 912 «Витрати за наданими послугами», що в подальшому буде включено до собівартості кейтерингових послуг.

Ресторанні підприємства самостійно обирають один з двох методів ведення бухгалтерського обліку витрат: торговельний метод або виробничий метод.

Торговельний метод ґрунтується на тому, що запаси (продовольча сировина й купівельні товари) обліковуються на рахунку 28 «Товари»

(див. табл.3). На підставі калькуляції заздалегідь визначається відпускна ціна страви (як правило, це й облікова ціна). У кінці періоду (місяця) запаси списуються за цінами реалізації із застосуванням середнього відсотка торгової націнки згідно з П(С)БО 9. Усі інші витрати (прямі, змінні та постійні загальновиробничі витрати) належать до витрат звітного періоду та відображаються на рахунках 92 «Адміністративні витрати» і 93 «Витрати на збут». За виробничим методом калькуляція собівартості готової продукції здійснюється так само, як і на виробничих підприємствах. Цей метод базується на використанні стандартних методів та прийомів бухгалтерського обліку, що виявляється у веденні обліку запасів відповідно до П(С)БО 9 і витрат відповідно до П(С)БО 16, що є основною перевагою цього методу [2]. Виробничий метод використовує частину ресторанних підприємств, які виготовляють продукцію власного виробництва для реалізації гостям закладу або на замовлення (виготовлення тортів, тістечок, кулінарної продукції, напівфабрикатів).

Висновки з проведеного дослідження. Підводячи підсумки, можна сказати, що підприємства туристичного та готельно-ресторанного бізнесу з огляду специфіки їх діяльності мають певні особливості і стосовно бухгалтерського обліку витрат.

Створення туроператором туру зумовлює виникнення витрат, облік яких ведеться на рахунках 23 «Виробництво», субрахунок «Виробництво туристичних послуг», 91 «Загальновиробничі витрати», субрахунок «Загальновиробничі витрати туристичних послуг», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати», субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт та послуг», субрахунок другого порядку «Собівартість реалізованих туристичних послуг». Іноді туроператор може використовувати рахунки класу 8 «Витрати за елементами» з щомісячним списанням сальдо цих рахунків у кореспонденції з рахунком 23 «Виробництво» і рахунками

Таблиця 3

Порівняльна характеристика методів бухгалтерського обліку витрат ресторанних підприємств

Місце обліку витрат	Склад (комора) ресторану	Виробництво (кухня) ресторану
Виробничий метод обліку	На рахунках 20 «виробничі запаси» і 28 «товари» ведеться облік сировини і купівельних товарів	На рахунку 23 «виробництво» відображається тільки первісна вартість використаної сировини. Інші витрати, що пов'язані з виробництвом продукції, обліковують на рахунку 91 «загальновиробничі витрати». Решта витрат обліковується на рахунок 92 «адміністративні витрати» і 93 «Витрати на збут»
Торговельний метод обліку	На рахунку 28 «товари» ведеться облік сировини та купівельних товарів за цінами реалізації	На рахунку 23 «виробництво» у складі собівартості продукції обліковуються виключно вартість сировини, що використовується для виготовлення продукції за цінами продажу. Решта витрат на рахунок 92 «адміністративні витрати» і 93 «Витрати на збут»

класу 9 «Витрати діяльності». Турагенти можуть вести облік витрат тільки на рахунок 23, субрахунок «Виробництво турагентських послуг» або, як суб'єкт малого підприємництва, тільки на рахунках класу 8, тобто за елементами витрат.

У бухгалтерському обліку собівартість готельних послуг формується на рахунок 23 «Виробництво», звідки вона списується на субрахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг». При цьому, якщо готель має окремі підрозділи (пральню, хімчистку, камеру схову тощо), то витрати їх діяльності можуть обліковуватися на окремих субрахунках, що відкриваються до рахунка 23. Облік інших витрат операційної діяльності готелю ведеться на рахунках 91, 92, 93, 94. Витрати, пов'язані зі здачею в оперативну оренду площ готелю, обліковуються на рахунок 94 «Інші операційні витрати». Для забезпечення обліку витрат за економічними елементами підприємство готельного типу також як і туристичні підприємства може вести їх облік з використанням рахунків класу 8 «Витрати за елементами».

Специфіка діяльності ресторанного підприємства полягає в тому, що воно одночасно має ознаки виробництва, роздрібною торгівлі та сфери послуг, що не є характерною рисою для більшості підприємств інших галузей економіки. Серед проблем, пов'язаних з бухгалтерським обліком ресторанного підприємства, можна виділити питання складу витрат, методики обліку окремих видів витрат (зокрема витрат на заробітну плату офіціантам, витрат на амортизацію та утримання торговельного обладнання, витрат на рекламу, витрат на оренду, амортизацію і утримання приміщень і обладнання обідніх залів та інші).

Отже бухгалтерський облік відіграє життєво важливу роль у перевірці надходжень та витрат за сферами діяльності підприємства. Крім того, бухгалтерський облік включає дії, пов'язані з фінансуванням підприємства, тобто з капіталом, який необхідний для його успішного розвитку. Ризик втрати капіталу, а також кредитний ризик виявляються визначальними факторами життєздатності туристичного та готельно-ресторанного бізнесу. На жаль, вітчизняні підприємства не в повній мірі використовують інформацію бухгалтерського обліку для оцінки ефективності стратегічного планування.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: закон України від 16 липня 1999 р. № 966-XIV. Верховна Рада України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 21.05. 2022).
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 2001 р. № 318. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 10.02.2020).
3. Рожелюк В. М., Хомин П.Я. Витрати й доходи за обліковою політикою підприємства: концептуальний аспект. *Вісник ЛКА*. 2011. № 35. С. 379–383
4. Янчева Л. М., Янчев А. В., Кирильєва Л. О. Облік та аудит витрат підприємств ресторанного господарства: управлінський аспект : монографія : Харків. : Видавець Іванченко І. С., 2017. 262 с
5. Распопова Ю. О., Безгодкова А. О. Облік у галузях економіки. Особливості обліку на підприємствах ресторанного господарства : навч. посіб. Дніпро : НМетАУ, 2018. 34 с.

REFERENCES:

1. Zakon Ukrainy „Pro buhgalters'kyj oblik ta finansovu zvitnist' v Ukraini” No 996-HIV vid 16.07.1999 r. [The Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine" No. 996-XIV of 16.07.1999]. URL: <http://uapravo.net/data/base51/ukr51374.htm> (accessed 21 May 2022).
2. Polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku 16 «Vytraty» [Accounting Standard (Standard) 16 "Expenses"]. (2001, December 31) Available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-004> (accessed 10 May 2022).
3. Rozheljuk V. M. (2011) Vytraty j dokhody za oblikovoju politykoju pidpryjemstva: konceptualnyj aspekt [Costs and revenues of accounting policies of the enterprise: a conceptual aspect]. *Visnyk LKA*, no. 35, pp. 379–383.
4. Jancheva L. M., Janchev A. V., Kyrylijeva L. O. (2017) Oblik ta audyt vytrat pidpryjemstv restorannoho hospodarstva: upravlinskyi aspekt: monohrafiia [Accounting and audit of expenses of enterprises of restaurant economy: administrative aspect: monograph]. Kharkiv: Publisher Ivanchenko, 262 p.
5. Raspopova Ju. O., Bezghodkova A. O. (2018) Oblik u ghaluzjakh ekonomiky. Osoblyvosti obliku na pidpryjemstvakh restorannoho goshpodarstva [Accounting in the economy. Features of accounting in the restaurant industry: textbook]. Dnipro: NMetAU, 34 p.