ЛЬВІВСЬКИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ЛЬВІВСЬКИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

БІЛЬКО ОЛЕКСАНДР ОЛЕКСІЙОВИЧ

УДК [657.1:657.33]:640.412

ДИСЕРТАЦІЯ

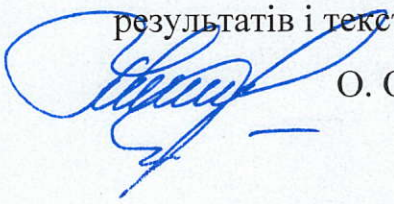
ОБЛІК І ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ГОТЕЛЬНОГО БІЗНЕСУ

Спеціальність 071 Облік і оподаткування

Галузь знань 07 Управління та адміністрування

Подається на здобуття ступеня доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело.



О. О. Білько

Науковий керівник: Воронко Роман Михайлович,
доктор економічних наук, професор

Львів – 2026

АНОТАЦІЯ

Білько О. О. Облік і внутрішній контроль основної діяльності підприємств готельного бізнесу. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 "Облік і оподаткування". – Львівський торговельно-економічний університет, Львів, 2026.

Досліджено теоретичні, організаційні та методичні особливості обліку та внутрішнього контролю основної діяльності підприємств готельного бізнесу. Визначено галузеві особливості формування облікової інформації, зумовлений комплексним характером готельної послуги, одночасністю її створення та споживання, різноманітністю джерел доходів, значною частиною непрямих витрат, сезонністю запиту, взаємодією структурних підрозділів та забезпеченістю оперативного опрацювання значних інформаційних потоків.

Доведено, що сучасний управлінський облік на підприємствах готельного бізнесу виходить за межі традиційного відображення витрат і доходів та є складовою інтегрованого інформаційного забезпечення управління. Він відповідає обліковим, аналітичним, плановим, контрольним і прогнозним функціям, забезпечуючи формування інформації про завантаженість номерного фонду, собівартість послуг, доходи, витрати, фінансові результати та результативність структурних підрозділів. Обґрунтовано необхідність інтеграції інформаційних структурних служб та автоматизованих систем готелю з процесами обліку, бюджетування, аналізу відхилень і формування управлінської звітності. На цій основі сформовано логіко-структурну модель інтегрованої системи управлінського обліку, орієнтовану на утворення оперативних завдань зі стратегічними цілями підприємства.

Обґрунтовано процесно орієнтований підхід до організації управлінського обліку та внутрішнього контролю основної діяльності підприємств готельного бізнесу. Запропоновано поділяти бізнес-процеси готелю на основні операційні та управлінсько-забезпечувальні. До основних операційних процесів віднесено

управління бронюванням і продажем послуг, прийом, розміщенням та супроводом гостей, обслуговуванням номерного фонду, наданням ресторанних і додаткових послуг, управління доходами та ціноутворенням, матеріально-ресурсним і технічним забезпечення. До управлінсько-забезпечувальних процесів віднесено управління витратами, обчислення собівартості, бюджетування, управління персоналом і якістю обслуговування, внутрішній контроль та управлінську звітність. Процесний підхід дозволяє забезпечити взаємозв'язок між використаними ресурсами, понесеними витратами, сформованими доходами й отриманими результатами.

Удосконалено методичні підходи до обліку витрат, доходів і фінансових результатів підприємств готельного бізнесу. Обґрунтовано доцільність застосування комбінованого підходу, який відповідає нормативним вимогам фінансового обліку з аналітичними можливостями управлінського обліку. Його застосування забезпечує формування інформації за структурними підрозділами, видами послуг, категоріями клієнтів, каналами продажу, центрами витрат, доходів і відповідальності, створюючи інформаційну основу для оцінки рентабельності окремих напрямів діяльності, виявлення внутрішніх резервів і контролю використання ресурсного потенціалу готелю.

Розроблено структурно-логічну модель формування в обліку витрат, доходів і фінансових результатів підприємств готельного бізнесу, яка відображає рух інформації від моменту виникнення витрат до визначення підсумкового фінансового результату. Модель передбачає накопичення прямих витрат, розподіл непрямих витрат, обчислення собівартості реалізованих послуг, визнання доходів та визначення фінансових результатів у розрізі видів послуг і центрів відповідальності.

Обґрунтовано організацію обліку за центрами витрат, центрами доходів, місцями виникнення витрат і центрами відповідальності. До центрів доходів пропонується відносити номерний фонд, ресторан, бар, SPA-зону, конференц-сервіс та інші підрозділи, які разом формують виручку. Центрами витрат визначено господарську, технічну, адміністративну та інші допоміжні служби.

Центри відповідальності сформовано відповідно до організаційної структури готелю та повноважень керівників підрозділів. Такий поділ сприяє локалізації витрат, персоніфікації відповідальності, контролю виконання бюджетів та оцінці результативності кожного сегмента діяльності.

Запропоновано систему кодифікації рахунків управлінського обліку. Аналітичні коди рахунків витрат передбачають відображення центру відповідальності, місця виникнення, виду послуги, статті продукту або використаного ресурсу. Коди рахунків доходів і фінансових результатів деталізуються за джерелами формування доходу, підрозділами, місцями надання послуг і центрами відповідальності. Запропонований підхід забезпечує формування деталізованої інформації про доходи, витрати та результати діяльності за окремими структурними одиницями й напрямками готельного бізнесу.

Удосконалено методику та організацію бухгалтерського обліку спеціалізованих робочих активів підприємств готельного бізнесу, що працюють під час надання послуг розміщення, харчування, побутового обслуговування та додаткового сервісу. Систематизовано їх склад і класифікаційні ознаки, обґрунтовано поєднання матеріального, строкового, сортового та функціонального критеріїв під час віднесення таких об’єктів до основних засобів, інших необоротних матеріальних активів або малоцінних і швидкозношуваних предметів. Запропоновано алгоритм облікової ідентифікації спеціалізованих активів, що сприяє уніфікації облікових рішень, достовірному відображенню майнового стану готелю та посиленому контролю за збереженням і використанням матеріальних ресурсів.

Удосконалено систему внутрішньої управлінської звітності підприємств готельного бізнесу. Управлінську звітність пропонується розглядати як внутрішню систему взаємопов’язаних показників і звітів, яка забезпечує керівництво інформацією про доходи, витрати, завантаженість номерного фонду, собівартість послуг, результати діяльності структурних підрозділів і відповідальності центрів. Форми звітності диференційовано відповідно до

стратегічного, тактичного й операційного рівнів управління, а час їх складання визначено залежно від характеру показників, потреби користувачів та факту виникнення істотних відхилень від планових або бюджетних значень.

Внутрішній контроль основної діяльності визначено як безперервний процес перевірки, аналізу й оцінки операційних процесів та їх результатів, спрямованих на потенційне виявлення відхилень і ризиків, встановлення причин їх виникнення та формування інформації для прийняття управлінських рішень. Обґрунтовано необхідність узгодження планування, прогнозування, контролю й реалізації коригувальних заходів у межах єдиного інформаційно-контрольного контуру.

Розроблено організаційну модель внутрішнього контролю операційної діяльності підприємств готельного бізнесу, яка забезпечує розмежування суб'єктів контролю за стратегічним, тактичним та операційним рівнями управління. На стратегічному рівні визначається прийнятий рівень ризиків і загальна контрольна політика. Тактичний рівень забезпечує координацію підрозділів, аналіз відхилень і розроблення коригувальних заходів. На операційному рівні встановлено первинний контроль бронювання, поселення гостей, розрахунків, стану номерного фонду, матеріальних цінностей та підтримки стандартів обслуговування. Такий розподіл забезпечує персоніфікацію відповідальності та належний обмін контрольною інформацією.

За результатами оцінювання системи внутрішнього контролю досліджуваних підприємств встановлено, переважно, частковий характер застосування контрольних процедур. Обґрунтовано вибіркові напрями їх удосконалення, зокрема розроблення внутрішніх регламентів, автоматизацію обліково-контрольних процесів, посилення персональної відповідальності працівників, систематичне оцінювання ризиків і моніторинг виконання наданих рекомендацій.

Запропоновано методику внутрішнього контролю результатів діяльності підприємств готельного бізнесу на основі прогнозування та бюджетування.

Методика передбачає визначення контрольних завдань, формування інформаційної бази, ідентифікацію й оцінку ризиків, здійснення прогнозно-сценарних розрахунків, розроблення бюджетів, встановлення контрольних показників і допустимих меж відхилень, зіставлення фактичних результатів із прогнозними та бюджетними значеннями, визначення причин відхилень, формування коригувальних і профілактичних заходів, а також моніторинг їх виконання. Наступне застосування визначених процедур забезпечує циклічність контрольного процесу та повернення уточненої інформації до попередніх етапів. Удосконалена методика ґрунтується на принципах системності, безперервності, релевантності, адаптивності, ризик-орієнтованості та зворотного зв'язку. Ризик-орієнтований підхід забезпечує концентрацію контрольних ресурсів на найбільш ризикових операціях, процесах і показниках, формування реєстру ризиків, встановлення порогових показників значущості та визначення оптимальності контрольних процедур. Адаптивність забезпечується переглядом показників, прогнозних моделей, контрольних процедур та управлінських заходів відповідно до змін умов функціонування готелю.

Удосконалено методичний інструментарій моделювання результативності діяльності підприємств готельного бізнесу, який, на відміну від існуючих науково-методичних розробок, ґрунтується на комплементарно-агрегаційному підході, у межах якого поєднуються методики багатофакторного, темпорально-когнітивного та економетрично-ідентифікаційного аналізу. Обґрунтовано поетапну архітектуру моделювання результативності діяльності підприємств готельного бізнесу, у якій передбачається: системно-структурне декомпонування результативності на кадрову, матеріально-технічну, операційно-сервісну та фінансову компоненти (концептуально-діагностичний етап); нормування різнорідних індикаторів-стимуляторів і дестимуляторів на основі процедури min-max, екстрагування латентних індикаторів і редукція розмірності даних із застосуванням методу головних компонент (Principal Component Analysis, PCA), визначення локальних і міжкомпонентних вагових коефіцієнтів на основі

дворівневого використання методу ентропійного зважування (Entropy Weighting Method, EWM), побудова агрегованого інтегрального показника результативності (економетрично-аналітичний етап); інтерпретація впливу латентних і стохастичних факторів на результативність діяльності та формування інформаційно-аналітичного підґрунтя для визначення альтернативних траєкторій розвитку підприємств готельного бізнесу (сценарно-управлінський етап).

Доведено, що поєднання прогнозування, бюджетування, оцінки ризиків, аналізу відхилень і коригувальних управлінських рішень у межах єдиного контрольного циклу дає можливість перейти від переважно ретроспективної перевірки господарських операцій до превентивного й адаптивного контролю, орієнтованого на попередження негативних і тимчасове реагування на зміни внутрішнього та зовнішнього середовища.

Практичне значення отриманих результатів полягає у розробленні та обґрунтуванні моделей, методик, алгоритмів, робочого плану рахунків, системи аналітичного кодування, форм управлінської звітності та процедур внутрішнього контролю, придатних для впровадження на підприємствах готельного бізнесу. За допомогою запропонованих розробок є можливість підвищити якість обліково-аналітичної інформації, визначити точність вартості готельних послуг, посилити контроль за формуванням доходів, здійсненням витрат і використанням ресурсів, забезпечити об’єктивне оцінювання діяльності центрів відповідальності та швидке реагування на виявлену інформацію.

Ключові слова: готельний бізнес, основна діяльність, управлінський облік, бухгалтерський облік, внутрішній контроль, бізнес-процеси, витрати, доходи, фінансові результати, собівартість готельних послуг, спеціалізовані робочі активи, центри відповідальності, управлінська звітність, бюджетування, прогнозування, ризики, аналіз відхилень, управлінські рішення.

SUMMARY

Bilko O.O. Accounting and internal control of the main activity of hotel business enterprises. – Qualification scientific work on manuscript rights.

Dissertation for obtaining the scientific degree of Doctor of Philosophy in specialty 071 - Accounting and taxation. – Lviv University of Trade and Economics, Lviv, 2026.

The theoretical, organizational and methodical principles of accounting and internal control of the main activity of hotel business enterprises have been studied. The sectoral features of the formation of accounting information are determined, due to the complex nature of the hotel service, the simultaneity of its creation and consumption, the variety of sources of income, a significant part of indirect costs, the seasonality of the request, the interaction of structural subdivisions and the provision of prompt processing of significant information flows.

It has been proven that modern management accounting at hotel business enterprises goes beyond the traditional display of costs and income and is a component of integrated management information support. It corresponds to accounting, analytical, planning, control and forecasting functions, ensuring the formation of information about the workload of the number fund, the cost of services, income, expenses, financial results and the effectiveness of structural divisions. The need to integrate information structural services and automated hotel systems with the processes of accounting, budgeting, analysis of deviations and formation of management reporting is substantiated. On this basis, a logical-structural model of an integrated management accounting system was formed, focused on the formation of operational tasks with strategic goals of the enterprise.

A process-oriented approach to the organization of management accounting and internal control of the main activities of hotel business enterprises is substantiated. It is proposed to divide the hotel's business processes into the main operating and management and support processes. The main operational processes include management of reservation and sale of services, reception, accommodation and escort of guests, room fund service, provision of restaurant and additional

services, revenue and pricing management, material, resource and technical support. Management and support processes include cost management, cost calculation, budgeting, personnel and quality of service management, internal control and management reporting. The process approach allows for a relationship between the resources used, the costs incurred, the revenue generated and the results obtained.

Methodical approaches to accounting for expenses, income and financial results of hotel business enterprises have been improved. The expediency of using a combined approach that meets the regulatory requirements of financial accounting with the analytical capabilities of management accounting is substantiated. Its application ensures the formation of information by structural subdivisions, types of services, categories of customers, sales channels, centers of costs, income and responsibility, creating an information basis for assessing the profitability of individual areas of activity, identifying internal reserves and controlling the use of the hotel's resource potential.

A structural and logical model of formation in the accounting of expenses, income and financial results of hotel business enterprises has been developed, which reflects the movement of information from the moment of occurrence of expenses to the determination of the final financial result. The model provides for the following accumulation of direct costs, distribution of indirect costs, calculation of the cost of implemented services, recognition of income and determination of financial results in terms of types of services and centers of responsibility.

The organization of accounting by cost centers, income centers, places of occurrence of costs and centers of responsibility is substantiated. We suggest that income centers include a room fund, a restaurant, a bar, a SPA area, a conference service and other divisions that together form revenue. Economic, technical, administrative and other auxiliary services are defined as cost centers. The responsibility centers are formed in accordance with the organizational structure of the hotel and the powers of the heads of divisions. This division contributes to the localization of costs, the personalization of responsibility, the control of budget implementation and the evaluation of the effectiveness of each segment of activity.

A system of codification of management accounting accounts is proposed. Analytical codes of expense accounts provide for the display of the center of responsibility, place of origin, type of service, product item or used resource. Revenue and financial result account codes are detailed by revenue generation sources, divisions, service delivery locations and responsibility centres. The proposed approach ensures the formation of detailed information about income, expenses and results of activity by individual structural units and directions of the hotel business.

The methodology and organization of accounting of specialized working assets of hotel business enterprises operating during the provision of accommodation, catering, household services and additional services has been improved. Their composition and classification features are systematized, the combination of material, time, varietal and functional criteria when classifying such objects as fixed assets, other non-current material assets or low-value and fast-wearing items is substantiated. An algorithm for accounting identification of specialized assets is proposed, which contributes to the unification of accounting decisions, a reliable display of the property status of the hotel, and increased control over the preservation and use of material resources.

The system of internal management reporting of hotel business enterprises has been improved. Management reporting is proposed to be considered as an internal system of interrelated indicators and reports, which provides management with information about income, expenses, number load, cost of services, results of activities of structural units and responsibilities of centers. Reporting forms are differentiated according to the strategic, tactical and operational levels of management, and the time of their compilation is determined depending on the nature of the indicators, the needs of users and the fact of significant deviations from planned or budget values.

Internal control of the main activity is defined as a continuous process of verification, analysis and evaluation of operational processes and their results, aimed at the potential identification of deviations and risks, establishing the causes of their

occurrence and forming information for making management decisions. The need to coordinate the planning, forecasting, control and implementation of corrective measures within the framework of a single information and control circuit is substantiated.

An organizational model of internal control of the operational activities of hotel business enterprises has been developed, which ensures the separation of control entities by strategic, tactical and operational levels of management. At the strategic level, control, the accepted level of risks and the general control policy began. The tactical level ensures coordination of units, analysis of deviations and development of corrective measures. At the operational level, initial control of reservations, accommodation of guests, calculations, condition of the room fund, material values and maintenance of service standards has been established. This distribution ensures the personalization of responsibility and the proper exchange of control information.

Based on the results of the evaluation of the internal control system of the investigated enterprises, the mainly partial nature of the application of control procedures was established. Selective directions for their improvement are substantiated, in particular, the development of internal regulations, automation of accounting and control processes, strengthening of personal responsibility of employees, systematic risk assessment and monitoring of the implementation of the provided recommendations.

A methodology for internal control of the results of hotel business enterprises based on forecasting and budgeting is proposed. Methodology for setting control tasks, forming an information base, identifying and assessing risks, predictive and scenario calculations, developing budgets, establishing benchmarks and permissible limits of deviations, comparing actual results with forecast and budget values, determining the causes of deviations, forming corrective and preventive measures, as well as monitoring their implementation. The following application of the defined procedures ensures the cyclicality of the control process and the return of the specified information to the previous stages.

The improved technique is grounded in the principles of systematicity, continuity, relevance, adaptability, risk-orientation and feedback. The risk-oriented approach ensures the concentration of control resources on the most risky operations, processes and indicators, the formation of a risk register, the establishment of threshold indicators of significance and the determination of the optimality of control procedures. Adaptability is ensured by reviewing indicators, forecast models, control procedures and management measures in accordance with changes in hotel operating conditions.

The methodical toolkit for modeling the effectiveness of hotel business enterprises has been improved, which, unlike existing scientific and methodological developments, is based on a complementary-aggregational approach, within which the methods of multifactorial, temporal-cognitive and econometric-identification analysis are combined. The step-by-step architecture of modeling the effectiveness of hotel business enterprises is substantiated, which provides for: system-structural decomposition of effectiveness into personnel, material-technical, operational-service and financial components (conceptual-diagnostic stage); rationing of heterogeneous indicators-stimulators and destimulators based on the min-max procedure, extraction of latent indicators and reduction of data dimensionality using the method of principal components (Principal Component Analysis, PCA), determination of local and intercomponent weighting coefficients based on the two-level use of the entropy weighing method (Entropy Weighting Method, EWM), construction of an aggregated integral performance indicator (econometric-analytical stage); interpretation of the influence of latent and stochastic factors on the effectiveness of activities and the formation of an information and analytical basis for determining alternative development trajectories of hotel business enterprises (scenario-management stage).

It has been proven that the combination of forecasting, budgeting, risk assessment, analysis of deviations and corrective management decisions within a single control cycle makes it possible to move from mainly retrospective verification of business operations to preventive and adaptive control focused on the prevention

of negative and temporary response to changes in the internal and external environment.

The practical significance of the obtained results lies in the development and substantiation of models, methods, algorithms, work plan of accounts, analytical coding system, forms of management reporting and internal control procedures suitable for implementation at hotel business enterprises. With the help of the proposed developments, it is possible to improve the quality of accounting and analytical information, determine the accuracy of the cost of hotel services, strengthen control over the formation of income, the implementation of expenses and the use of resources, ensure an objective assessment of the activities of responsibility centers and a quick response to the identified information.

Keywords: hotel business, main activity, management accounting, accounting, internal control, business processes, costs, income, financial results, cost of hotel services, specialized work assets, responsibility centers, management reporting, budgeting, forecasting, risks, analysis deviations, management decisions.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Білько О. О. (2026). Центри витрат, центри доходів, центри відповідальності та місця виникнення витрат у системі організації управлінського обліку підприємств готельного бізнесу. *Цифрова економіка та економічна безпека*, № 2 (23), С. 495–500. DOI: https://doi.org/10.32782/dees.23-72 – 0,68 друк. арк.

2. Куцик П. О., Воронко Р. М., Білько О. О. (2026). Облік спеціалізованих активів підприємств готельного бізнесу: теоретичні та практичні аспекти. *Via Economica*, 13, С.205-210. DOI: https://doi.org/10.32782/2786-8559/2026-13-24 0,65 друк. арк. (особисто автору належить 0,35 друк. акр. - визнання, первісної оцінки, документального оформлення, амортизації та аналітичного обліку спеціалізованих активів).

3. Білько О. О. (2025). Методика здійснення внутрішнього контролю витрат готельного бізнесу: теорія та практика. *Вісник Львівського торговельно-економічного університету. Економічні науки*, № 83. С. 192–198. DOI: https://doi.org/10.32782/2522-1205-2025-83-28. – 0,7 друк. арк.

4. Білько О. О. (2025). Облік витрат і доходів операційної діяльності готельних підприємств: організаційно-практичні аспекти. *Via Economica*, № 11, С.15-20. DOI: https://doi.org/10.32782/2786-8559/2025-11-2 - 0,65 друк. арк.

5. Білько О. О. (2025). Особливості організації системи внутрішнього контролю підприємств готельного бізнесу. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*, (63), С.20-26. DOI: https://doi.org/10.32782/2413-2675/2025-63-3 http://www.vestnik-econom.mgu.od.ua/index.php/63-2025 – 0,67 друк. арк.

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

6. Білько О. О. Підприємства готельного бізнесу: особливості діяльності та вплив на побудову обліку. *The 5th International scientific and practical conference "Scientific research in the modern world"* (March 9-11, 2023) Perfect Publishing, Toronto, Canada. 2023. P.353-356. - 0,2 друк. арк.

7. Білько О. О. Управлінські стратегії розвитку готельних підприємств // *Сучасні напрями розвитку економіки, підприємництва, технологій та їх правового забезпечення*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Львів, 01-02 червня 2023 р.). Львів: ЛТЕУ, 2023. С. 124-126. – 0,15 друк. арк.

8. Білько О. О. Теоретичні аспекти внутрішнього контролю діяльності підприємств сфери обслуговування. *Проблеми та перспективи розвитку бізнесу в Україні*: матеріали 4-ї міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених і студентів (м. Львів, 22 лютого 2024 р.). Львів: ЛТЕУ, 2024. С. 554-555. – 0,14 друк. арк.

9. Білько О. О. Підходи до внутрішнього контролю на підприємствах готельного бізнесу. *Сучасні напрями розвитку економіки, підприємництва,*

технологій та їх правового забезпечення: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Львів, 29-30 травня 2024 р.). Львів: ЛТЕУ, 2024. С. 105-106. – 0,14 друк.

10. Білько О. О. Первинний облік в управлінській системі готельного бізнесу. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні:* матеріали 7-ої Міжнар. науково-прак. конф. (26-27 вересня 2024 р., м. Тернопіль, ЗУНУ). Тернопіль: ЗУНУ, 2024. С. 56-58. – 0,18 друк. арк.

11. Білько О. О. Облік доходів підприємств готельного бізнесу: особливі аспекти. *Розвиток системи обліку, аналізу, аудиту та оподаткування в Україні: теорія, методологія, організація*: матеріали XXIII Всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Київ, 27 березня 2025 р., НАСОА). К.: НВП Інтерсервіс, 2025. С.211-213. – 0,16 друк. арк.

12. Білько О. О. Організаційний аспект внутрішнього контролю діяльності суб'єктів готельного бізнесу. *Облік, контроль і оподаткування на шляху повоєнного відновлення України та досягнення цілей сталого розвитку*: матеріали X Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 10-11 квітня 2025 р., КНЕУ). К.: КНЕУ, 2025. С.261-262. – 0,14 друк. арк.

13. Білько О. О. Елементи організації системи внутрішнього контролю підприємств готельного бізнесу. *Сучасні напрями розвитку економіки, підприємництва, технологій та їх правового забезпечення*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Львів, 29-30 травня 2025 р.). Львів: ЛТЕУ, 2025. С. 128-130. – 0,14 друк. арк.

14. Білько О. О. Облікова політика готелю як основа організації обліку доходів, витрат і фінансових результатів. *Сучасні напрями розвитку економіки, підприємництва, технологій та їх правового забезпечення*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Львів, 27-28 травня 2026 р.). Львів: ЛТЕУ, 2026. С. 109-110. – 0,15 друк. арк.

ЗМІСТ

Стор.

Вступ 17

Розділ 1. Концептуальні основи обліку і контролю основної діяльності підприємств готельного бізнесу 27

1.1. Сучасні концепції управлінського обліку в системі управління підприємств готельного господарства 27

1.2. Вплив особливостей діяльності підприємств готельного бізнесу на їх обліково-інформаційну систему управління 44

1.3. Бізнес-процеси як об'єкт обліку і внутрішнього контролю основної діяльності підприємств готельного бізнесу 60

Висновки до розділу 1 75

Розділ 2. Облік основної діяльності підприємств готельного бізнесу 79

2.1. Методичні підходи до обліку витрат, доходів і фінансових результатів на підприємствах готельного бізнесу 79

2.2. Методика та організація обліку спеціалізованих експлуатаційних активів підприємств готельного господарства 98

2.3. Управлінська звітність в системі прийняття рішень 118

Висновки до розділу 2 139

Розділ 3. Внутрішній контроль в системі управління основною діяльністю підприємств готельного бізнесу 144

3.1. Організаційні засади внутрішнього контролю основної діяльності підприємств готельного бізнесу 144

3.2. Методика внутрішнього контролю результатів діяльності підприємств готельного бізнесу 161

3.3. Моделювання результативності діяльності підприємств готельного бізнесу в системі управлінського контролю 171

Висновки до розділу 3 191

Висновки 194

Список використаних джерел 200

Додатки 239

ВСТУП

Актуальність теми. Ефективне функціонування підприємств готельного бізнесу залежить від організації обліку та внутрішнього контролю основної діяльності. Специфіка готельних послуг, безперервність операційних процесів, різноманітність джерел доходів і витрат, сезонні коливання попиту та високі вимоги до якості обслуговування зумовлюють необхідність формування достовірної, своєчасної й деталізованої інформації про результати діяльності підприємства. Облікова система має забезпечувати відображення господарських операцій, що пов'язані із наданням готельних послуг з розміщення та супутнього обслуговування, використанням ресурсів підприємства, формуванням витрат, доходів і результатів основної діяльності.

Внутрішній контроль основної діяльності підприємств готельного бізнесу спрямований на перевірку законності, доцільності та ефективності господарських операцій, виявлення відхилень і ризиків, запобігання втратам та забезпечення збереження активів. Його дієвість залежить від чіткого визначення об'єктів, суб'єктів, завдань, процедур і методів контролю, а також від належного інформаційного взаємозв'язку з обліковою системою. Комплексне дослідження організаційних і методичних засад обліку та внутрішнього контролю дає змогу обґрунтувати напрями підвищення достовірності облікових даних, посилення контрольного середовища та вдосконалення інформаційного забезпечення управління основною діяльністю готельних підприємств.

Наукову проблематику організації та методики бухгалтерського й управлінського обліку, формування доходів, витрат і фінансових результатів, а також організаційно-методичного забезпечення внутрішнього контролю основної діяльності підприємств готельного бізнесу розглядали у своїх працях вчені: Н. Г. Виговська, Р. М. Воронко, О. М. Домбик, І. К. Дрозд, В. І. Євдощак, Ю. В. Ковтуненко, П. О. Куцик, К. І. Кузьмінська, С. Ф., Маначинська, Р. А. Марценюк, М. В. Реслер, В. О. Шевчук, І. Й. Яремко та ін. У працях зазначених науковців висвітлено теоретичні, організаційні й методичні положення обліку та

внутрішнього контролю доходів, витрат, фінансових результатів, спеціалізованих активів і господарських процесів підприємств сфери гостинності.

Визнаючи вагомий внесок науковців у розвиток обліку та внутрішнього контролю, слід зазначити, що сучасні умови діяльності підприємств готельного бізнесу потребують перегляду підходів до формування й використання обліково-контрольної інформації. Розширення переліку послуг, сезонність попиту, цифровізація операцій та посилення ризиків зумовлюють необхідність удосконалення методики обліку і контролю основної діяльності, що підтверджує актуальність обраної теми та визначає ключові напрями дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дослідження аспіранта Білько О. О. проведено у відповідності до плану науково-дослідних робіт за темами "Удосконалення методології та організації обліку, аналізу і контролю в системі управління підприємств основних галузей економіки (державний реєстраційний номер 0111U010540) та "Обліково-аналітичне та контрольне забезпечення стратегічного управління суб'єктами господарювання в умовах євроінтеграції (державний реєстраційний номер 0120U002157). У межах зазначених тем автором проведено дослідження, спрямоване на удосконалення системи методики й організації управлінського обліку та внутрішнього контролю як складових інформаційного забезпечення управління основною діяльністю та її результатами на підприємствах готельного бізнесу.

Мета і завдання дослідження. Метою наукової роботи є обґрунтування теоретико-методологічних положень та напрацювання науково-практичних рекомендацій з вдосконалення обліку та внутрішнього контролю основної діяльності підприємств готельного бізнесу для підвищення якості інформаційного забезпечення управління.

Досягнення мети дослідження передбачало вирішення таких завдань:

– розглянути концепції управлінського обліку в системі управління підприємств готельного господарства як основи його належної методики та організації;

– дослідити вплив особливостей діяльності підприємств готельного бізнесу на обліково-інформаційну систему управління їх основною діяльністю;

– розкрити зміст бізнес-процесів основної діяльності підприємств готельного бізнесу, здійснити їх класифікацію та систематизацію програм, склад облікових і контрольних об’єктів у межах процесів бронювання, розміщення, обслуговування;

– дослідити організаційні та методичні засади обліку витрат основної діяльності підприємств готельного бізнесу, уточнити їх склад і класифікацію, розробити порядок розподілу між видами послуг, структурними підрозділами та центрами відповідальності й обґрунтовувати напрями вдосконалення обліку їх доходів і фінансових результатів для забезпечення достовірності управлінської звітності та підвищення обґрунтованості рішень;

– уточнити економічну сутність, склад і класифікацію спеціалізованих експлуатаційних активів підприємств готельного бізнесу, дослідити порядок їх визнання, оцінювання, документального оформлення та запропонувати напрями удосконалення методики їх обліку для посилення аналітичності інформації про наявність і ефективне використання;

– розглянути сутність управлінської звітності і бюджетування та їх значення у системі прийняття рішень;

– поглибити теоретичні положення внутрішнього контролю основної діяльності підприємств готельного бізнесу, уточнити його мету, завдання, принципи, функції, суб’єкти та об’єкти, а також обґрунтувати організаційну складову для забезпечення виконання завдань контролю;

– запропонувати методику внутрішнього контролю результатів основної діяльності підприємств готельного господарства, застосування послідовності контрольних процедур, інформаційних джерел, способів перевірки здійснених витрат, отриманих доходів і фінансових результатів, підходу до оцінки ризиків і відхилення для досягнення мети діяльності;

– розвинути методичні підходи до моделювання результативності діяльності підприємств готельного бізнесу, встановити систему впливу факторів на ключові операційні та фінансові показники, побудувати економіко-математичну модель їх взаємозв'язку та обґрунтувати порядок використання прогнозних оцінок у внутрішньому контролі, бюджетуванні і формуванні управлінської діяльності.

Гіпотеза наукового дослідження базується на припущенні, що удосконалена система організації і методики обліку та внутрішнього контролю дасть змогу покращити інформаційно-аналітичне забезпечення системи управління діяльністю підприємств готельного господарства.

Об'єктом дослідження є система управлінського обліку та внутрішнього контролю основної діяльності підприємств готельного господарства.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методико-організаційних і практичних засад обліку та внутрішнього контролю діяльності підприємств готельного господарства.

Методи дослідження. Методологічною основою наукової роботи є сукупність загальнонаукових і спеціальних методів дослідження. Методи аналізу, синтезу, індукції, дедукції, наукової абстракції та узагальнення використовуються для уточнення теоретичних положень обліку та внутрішнього контролю основної діяльності підприємств готельного бізнесу. Історико-порівняльний метод застосовано для вивчення розвитку наукових підходів до формування обліково-контрольної системи та зіставлення вітчизняної та зарубіжної практики. За допомогою методів групування, класифікації та конкретизації систематизовано бізнес-процесів, спеціалізованих робочих активів, витрат, доходів і фінансових результатів готельних підприємств. Методи спостереження, документального дослідження та порівняння дали виявити проблеми чинної організації обліку та внутрішнього контролю. Системний і процесний підходи, аналогію та моделювання застосовано для розробки організаційно-методичних положень обліку й контролю основної діяльності, а формалізації, факторного аналізу та економіко-математичного моделювання – для оцінювання впливу ключових

чинників, визначення результатів діяльності та обґрунтування управлінських рішень прогноз.

Інформаційну базу дослідження становлять праці вітчизняних і зарубіжних учених з проблематики обліку та внутрішнього контролю підприємств готельного бізнесу; законодавчі й нормативно-правові акти України, міжнародні стандарти та зарубіжні нормативні документи; офіційні статистичні матеріали й інформація з відкритих електронних ресурсів; первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, управлінська, фінансова та статистична звітність підприємств готельного господарства.

Наукова новизна одержаних результатів дослідження полягає в теоретичному обґрунтуванні і формуванні відповідних практичних рекомендацій з удосконалення діючої системи обліку та внутрішнього контролю операційної діяльності підприємств готельного бізнесу, зокрема:

удосконалено:

– класифікацію бізнес-процесів основної діяльності підприємств готельного бізнесу за функціональним призначенням, місцем виникнення, участю у створенні готельного продукту, рівнем відповідальності та впливу на результати діяльності, що дає змогу конкретизувати об’єкти бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю та посилити аналітичність інформації про процеси бронювання, прийому і розміщення гостей, обслуговування номерного фонду та надання супутніх послуг;

– методичні засади обліку витрат основної діяльності підприємств готельного бізнесу шляхом уточнення їх складу, класифікації та порядку розподілу за видами послуг, бізнес-процесами, структурними підрозділами, місцями виникнення та центрами формування, що дає змогу обґрунтовано визначити собівартість послуг розміщення та супутнього обслуговування, контролювати рівень витрат і виявляти резерви їх оптимізації, а також інформаційно-облікове забезпечення формування доходів і фінансових результатів, що передбачає деталізацію аналітичного обліку за видами послуг, каналами реалізації, сегментами споживачів і центрами відповідальності, що

забезпечує надійність визначення результатів діяльності та створює інформаційну основу для оцінювання ефективності окремих напрямів готельного обслуговування;

– класифікацію спеціалізованих експлуатаційних активів підприємств готельного бізнесу з урахуванням їх функціонального призначення, строків корисного використання, вартості, місця експлуатації, інтенсивності використання та належності до центрів відповідальності, що створює методичні підґрунтя для їх обґрунтованого визнання, оцінювання, документування, динамічного відображення та контролю за наявністю, рухом і ефективним використанням, а також обліку їх у складі необоротних активів або запасів, що дає змогу забезпечувати достовірне визначення вартості, відображення руху та посилення контролю за збереженням і раціональним використанням;

– теоретичні положення внутрішнього контролю через уточнення його сутності, мети, завдань, принципів, функцій, суб'єктів, об'єктів та інформаційного забезпечення, а відповідно, організацію внутрішнього контролю основної діяльності підприємств готельного бізнесу, яка розглядається як цілеспрямована сукупність взаємопов'язаних елементів, що охоплює контрольне середовище, розподіл повноважень і відповідальності, ідентифікацію та оцінку ризиків, контрольні процедури, інформаційний обмін і моніторинг результатів;

– методику внутрішнього контролю результатів діяльності підприємств готельного бізнесу, яка обґрунтовується на зіставленні фактичних, бюджетних і прогнозних показників, встановлені допустимі межі відхилень, оцінювання ризиків, факторному аналізі та формуванні управлінських рішень, що забезпечують перехід від переважно ретроспективного контролю до поточного й оцінювального прогнозу ефективності діяльності. Складовою методики є модель, що забезпечує розмежування контрольних повноважень між стратегічним, тактичним та операційним рівнями управління, визначенням відповідальних осіб і порядку інформаційної взаємодії між структурними підрозділами, яка передбачає можливість створення окремої служби

внутрішнього контролю або залучення зовнішніх спеціалістів залежно від масштабу й організаційної структури підприємства;

– методичний інструментарій моделювання результативності діяльності підприємств готельного бізнесу, який, на відміну від існуючих науково-методичних розробок, ґрунтується на комплементарно-агрегаційному підході, у межах якого поєднуються методики багатофакторного, темпорально-когнітивного та економетрично-ідентифікаційного аналізу, а його поетапна реалізація передбачає: системно-структурне декомпонування результативності діяльності на кадрову, матеріально-технічну, операційно-сервісну та фінансову компоненти (концептуально-діагностичний етап); нормування індикаторів-стимуляторів і дестимуляторів за процедурою min-max, екстрагування латентних індикаторів та редукцію розмірності даних із застосуванням методу головних компонент (Principal Component Analysis, PCA), визначення локальних і міжкомпонентних вагових коефіцієнтів на основі дворівневого використання методу ентропійного зважування (Entropy Weighting Method, EWM), побудову агрегованого інтегрального показника результативності (економетрично-аналітичний етап); інтерпретацію впливу латентних і стохастичних факторів на результативність діяльності та розвиток підприємств готельного бізнесу (сценарно-управлінський етап);

отримали подальший розвиток:

– теоретичні положення щодо економічного змісту основної діяльності підприємств готельного бізнесу та її впливу на побудову системи обліку і внутрішнього контролю з урахуванням безперервності обслуговування, сезонності запиту, одночасності виробництва та споживання послуг, незалежно від результатів і рівня завантаження номерного фонду та значної частини постійних витрат;

– підходи до формування інформаційних потоків у системі управління підприємствами готельного бізнесу, які обґрунтовуються на поєднанні даних бухгалтерського, управлінського й оперативного обліку, внутрішнього контролю,

бюджетування та прогнозування відповідно до інформаційних потреб менеджменту та центрів відповідальності;

– методичні аспекти управлінської звітності та бюджетування основної діяльності підприємств готельного бізнесу, які передбачають формування взаємопов'язаних бюджетів доходів, витрат, завантаження номерного фонду, використання ресурсів та оновлення спеціалізованих організаційних трудових активів, що створює передумови для оперативного контролю виконання планових показників і поточного коригування діяльності.

Практичне значення отриманих результатів полягає у розроблені рекомендації щодо вдосконалення обліку, управлінської звітності, обліку спеціалізованих експлуатаційних активів, витрат, доходів і фінансових результатів, а також методики та організації внутрішнього контролю основної діяльності підприємств готельного господарства. Практичне застосування пропонованих положень дає змогу посилити аналітичність облікової інформації, підвищити контроль ефективності за використанням ресурсів, остаточно виявити відхилення та сформувати обґрунтовані управлінські рішення щодо підвищення ефективності діяльності підприємств.

Результати проведеного дослідження були впроваджені в практичну діяльність суб'єктів бізнесу: ТОВ "ПЕРЕФЕКТ ЛОФЕ 47" (довідка № 13 від 28 січня 2026 р.); ТОВ "ГОТЕЛЬ "НОБЛ" (довідка № 03/01 від 17 березня 2026 р.); ПП "ДРЕВНІЙ ГРАД" (довідка № 4 від 17 червня 2026 року).

Окремі результати дослідження використані в освітньому процесі університету при підготовці навчально-методичних матеріалів (методичних рекомендацій для навчальних занять, ситуаційних завдань тощо) з освітніх компонент "Управлінський облік" і "Контроль діяльності суб'єктів бізнесу" (довідка № 125/01-1.08 від 01.05.2026 р.).

Особистий внесок здобувача. Подані у дисертаційній роботі теоретичні положення та практичні результати, сформульовані висновки й відповідні рекомендації отримані дисертантом особисто. З наукових праць, що були опубліковані автором у співавторстві, використано тільки власний внесок.

Апробація результатів дисертації. Результати наукового дослідження обговорювались й отримали позитивну оцінку на міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференціях, зокрема: The 5th International scientific and practical conference “Scientific research in the modern world” (March 9-11, 2023); Міжнародній науково-практичній конференції “Сучасні напрями розвитку економіки, підприємництва, технологій та їх правового забезпечення” (м. Львів, 01-02 червня 2023 р.); 4-й Міжнародній науково-практичній конференції молодих вчених і студентів “Проблеми та перспективи розвитку бізнесу в Україні” (м. Львів, 22 лютого 2024 р.); Міжнародній науково-практичній конференції “Сучасні напрями розвитку економіки, підприємництва, технологій та їх правового забезпечення” (м. Львів, 29-30 травня 2024 р.); 7-й Міжнародній науково-практичній конференції “Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні” (26-27 вересня 2024 р., м. Тернопіль, ЗУНУ); XXIII Всеукраїнській науково-практичній конференції “Розвиток системи обліку, аналізу, аудиту та оподаткування в Україні: теорія, методологія, організація” (м. Київ, 27 березня 2025 р., НАСОА); X Міжнародній науково-практичній конференції “Облік, контроль і оподаткування на шляху повоєнного відновлення України та досягнення цілей сталого розвитку” (м. Київ, 10-11 квітня 2025 р., КНЕУ); Міжнародній науково-практичній конференції “Сучасні напрями розвитку економіки, підприємництва, технологій та їх правового забезпечення”: (м. Львів, 29-30 травня 2025 р.); Міжнародній науково-практичній конференції “Сучасні напрями розвитку економіки, підприємництва, технологій та їх правового забезпечення” (м. Львів, 27-28 травня 2026 р.).

Публікації. Результати дослідження опубліковано в 14 наукових працях, з них 4 статті одноосібні та 1 стаття в співавторстві, у виданнях, які включені до переліку наукових фахових видань України, загальним обсягом 3,35 друк. арк. – автору належить 3,05 друк. арк., та 9 наукових праць, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації – 1,4 друк. арк. Загальний обсяг наукових праць 4,75 друк. арк. – автору належить 4,45 друк. арк.

Структура та обсяг дисертації. Дисертаційна робота містить анотації, вступ, три розділи, висновки, список використаних джерел і додатки. Основний текст роботи викладений на 183 сторінках, ілюстрований 23 рисунками і 15 таблицями. Список використаних джерел містить 297 найменувань і наведений на 39 сторінках. Дисертація містить 64 додатки.

Використання технологій штучного інтелекту. Під час підготовки рукопису дисертації технології штучного інтелекту використовувалися виключно як допоміжний інструмент, зокрема *ChatGPT*, для вдосконалення стилістичного оформлення тексту, уточнення формулювань та перевірки мовної коректності. Усі наукові положення, результати дослідження, інтерпретації отриманих даних, аналітичні розрахунки та висновки сформульовані особисто автором.

РОЗДІЛ 1
КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ГОТЕЛЬНО БІЗНЕСУ

1.1. Сучасні концепції управлінського обліку в системі управління підприємств готельного господарства

Сучасний готельний бізнес функціонує в умовах динамічного ринкового середовища, де результативність діяльності підприємства залежить не лише від якості надання послуг, а й від здатності керівництва своєчасно отримувати, опрацьовувати та використовувати управлінську інформацію. Посилення конкуренції, нестабільність попиту, зміна очікувань клієнтів і потреба в раціональному використанні матеріальних, трудових та фінансових ресурсів зумовлюють необхідність упровадження дієвих підходів до організації внутрішнього управління.

Одним із ключових засобів інформаційної підтримки управлінських рішень виступає управлінський облік. Його значення полягає у формуванні аналітичних даних, які дають змогу оцінити ефективність роботи готелю загалом, окремих служб, видів послуг, джерел надходжень і напрямів використання ресурсного потенціалу. Завдяки цьому управлінський облік стає не лише інструментом поточного контролю, а й основою для планування, прогнозування та вибору оптимальних напрямів розвитку підприємства.

Роль управлінського обліку в інформаційному забезпеченні підприємства по-різному розкривається в роботах вітчизняних науковців. Зокрема, М. С. Пушкар розглядає управлінський облік як складову загальної облікової системи інформації, що забезпечує потреби внутрішнього управління підприємством [241, с. 94–110]. Н. С. Сікач акцентує увагу на тому, що обліково-аналітичне забезпечення має системний характер і охоплює облік, аналіз та аудит як взаємопов’язані складові формування інформації для прийняття управлінських рішень [246, с. 155–163]. У положеннях, викладених у документі “Концепції управлінського обліку”, управлінський облік

розглядається як багатофункціональна система забезпечення внутрішніх інформаційних потреб підприємства [35]. Цей підхід використовується як основа для подальшої систематизації концепцій. О. В. Побережець, зазначає, що облік доцільно розглядати не лише як засіб фіксування господарських операцій, а як комплексну інформаційну систему, яка забезпечує реалізацію функцій планування, організації, контролю, мотивації та прийняття рішень [210]. Водночас О. Польова наголошує на необхідності формування обліково-економічної інформаційної системи, яка включає блоки обліку, планування, прогнозування, контролю, аналізу та звітності [215]. О. Шалева обґрунтовує доцільність використання системи KPI для управління бізнес-процесами підприємств готельного бізнесу [275], а Ю. Земліна та А. Букатов підкреслюють значення інформаційних технологій для підвищення конкурентоспроможності, якості обслуговування та гнучкості готельно-ресторанного бізнесу [127].

Порівняння наведених підходів процесу, що управлінський облік є частиною загальної системи управління готелем і взаємодіє з плануванням, контролем, аналізом та внутрішньою звітністю. Поєднання облікових даних з результатами аналізу та контролю дає керівництву можливість оцінити поточний стан підприємства і остаточно реагувати на виявлені відхилення. Управлінський облік операційної діяльності готелю охоплює облік і контроль доходів, витрат, завантаженості номерного фонду, собівартості послуг та результатів роботи підрозділів, забезпечуючи керівництво інформацією для виявлення відхилень і прийняття ефективних управлінських рішень. Тому дослідження сучасної концепції управлінського обліку необхідне для визначення підходів, які можуть бути використані під час побудови внутрішньої інформаційної системи готелю. Особливу увагу доцільно приділити концепціям, пов’язаним з обліком витрат, бюджетуванням, оцінюванням роботи підрозділів та формуванням управлінської звітності.

Для подальшого дослідження концепції управлінського обліку необхідно уточнити зміст терміну “концепція”. Так, у науковій літературі

термін “концепція” розглядається як базова категорія, що відображає загальне бачення певного явища, процесу або напряму дослідження. Зокрема, у Словнику іншомовних слів за редакцією О. С. Мельничука концепція трактується як “система поглядів на певне явище; спосіб розуміння, тлумачення якихось явищ; основна ідея будь-якої теорії” [252, с. 360]. Подібний підхід подано й у Великому тлумачному словнику сучасної української мови за редакцією В. Т. Бусела, де концепція визначається як “система доказів певного положення; система поглядів на те чи інше явище” [93, с. 562]. В “Енциклопедії сучасної України” наведено детальніше визначення цього термін “система поглядів, понять про ті чи інші явища або процеси, спосіб їхнього розуміння, тлумачення”, а також “основна ідея будь-якої теорії, головний задум” [118]. Дане визначення дає змогу розглядати концепцію не лише як сукупність поглядів, а й як теоретичну основу, що визначає логіку аналізу, напрями дослідження та практичного застосування певних положень.

Таким чином під концепцією управління готелем слід розуміти сукупність науково обґрунтованих підходів, принципів і методів, що визначають порядок організації управлінського обліку на підприємствах готельного бізнесу. Вона спрямована на узгодження роботи підрозділів, ефективне використання ресурсів, забезпечення належного рівня сервісу та досягнення довгострокових цілей розвитку готелю.

Міжнародна федерація бухгалтерів (IFAC) у своїх дослідженнях виокремлює чотири взаємопов’язані групи концепцій, які розкривають призначення управлінського обліку, напрями використання його результатів, зв’язок з управлінськими процесами й технологіями: від контролю витрат і фінансових показників до підтримки планування, раціонального використання ресурсів та формування вартості [35].

У науковій літературі можна виокремити кілька підходів до визначення концепції управлінського обліку. М. Абдель-Кадер і Р. Лютер, досліджуючи підхід IFAC, наголошують, що ці концепції мають еволюційний характер і

відображають послідовне розширення їх змістового наповнення: від контрольної орієнтації до стратегічного спрямування на створення цінності [1]. Такий підхід дає змогу розглядати концепції не як відокремлені теоретичні положення, а як взаємопов'язані етапи розвитку обліково-аналітичного забезпечення управління. Водночас Р. Каплан і Г. Джонсон звертають увагу на обмеженість традиційних підходів, які тривалий час були зосереджені переважно на внутрішньому фінансовому контролі та не повною мірою відповідали потребам менеджменту в умовах ускладнення бізнес-процесів [42]. Їхня позиція посилила наукову дискусію щодо необхідності оновлення концептуальних засад і переходу від вузького контролю витрат до ширшого аналітичного й стратегічного бачення.

Практичну спрямованість управлінського обліку детальніше розкривають Ч. Горнгрен, С. Датар і М. Раджан. Науковці підкреслюють практичне значення концептуальних підходів, оскільки різні управлінські завдання потребують різної інформаційної бази для обґрунтування рішень [25]. У їхньому підході склад і деталізація інформації залежать від конкретного управлінського завдання: планування, вибір між альтернативами, контроль витрат або оцінювання результатів. М. Бромвіч обґрунтовує необхідність використання інформації не лише для внутрішнього контролю, а й для формування стратегії підприємства в конкурентному середовищі [5]. Такий підхід передбачає використання не лише внутрішніх облікових показників, а й даних про конкурентів, зміни попиту та поведінки споживачів. У готельному бізнесі це можуть бути тарифи конкурентів, структура каналів бронювання, сезонні зміни попиту та оцінки гостей.

Серед вітчизняних дослідників інформаційну спрямованість управлінського обліку підтримує Л. В. Нападовська, Н. В. Шалімова, І. В. Смірнова, Н. В. Смірнова. Зокрема, Л. В. Нападовська пов'язує концептуальні засади з формуванням дієвої системи управління підприємством, у якій обліково-аналітична інформація виступає основою для контролю, аналізу та прийняття рішень [191]. Н. В. Шалімова, І. В. Смірнова та Н. В. Смірнова акцентують увагу на

тому, що концепція обліку в системі управління не може бути відірваною від реальних потреб підприємства, оскільки має враховувати інформаційні запити менеджменту, власників та інших учасників управлінського процесу [276].

Отже, наукова полеміка щодо концепцій зосереджується навколо різного розуміння їх змісту й практичного призначення. Традиційний підхід пов'язує їх переважно з контролем витрат і фінансових результатів; функціональний – із забезпеченням планування, аналізу та контролю; стратегічний – із формуванням конкурентних переваг, оптимізацією використання ресурсів і створенням вартості. На наш погляд, для подальшого аналізу доцільно використовувати чотири напрямки, запропоновані IFAC, які відображають функції управлінського обліку, способи його результатів, зв'язок з управлінськими процесами та професійний потенціал використання відповідних фахівців (табл.1.1).

Таблиця 1.1

Систематизація концепцій управлінського обліку за функціональним спрямуванням

Категорія	Сутність
Концепції, пов'язані з функцією	Орієнтована на збільшення продуктивності використання ресурсів, досягненні поставлених цілей.
Концепції, пов'язані з використанням результатів	Підзвітність, результативність та порівняння з еталоном; вартість, додана управлінським обліком, вимірюється мірою досягнення цілей
Концепції, пов'язані з процесом і технологією	Зв'язок управлінського обліку з бізнес-процесами підприємства; основа для розроблення технологій; оцінки витрачених ресурсів, понесених витрат з отриманими вигодами
Концепції, пов'язані з потенціалом функції	Компетентність, безперервне вдосконалення, творчі можливості та критична свідомість

Джерело: Сформовано автором на основі [1; 5; 35; 42; 25; 191; 276]

На основі результатів дослідження, наведених у табл. А, додаток А, концепції управлінського обліку можна розглядати як сукупність взаємопов'язаних підходів, що визначають порядок формування, систематизації та використання обліково-аналітичної інформації в процесі управління підприємством. Значення цих концепцій відображено у

визначених правилах формування інформації для планування, контролю, оцінювання роботи підрозділів і вибору управлінських альтернатив [293]. Для підприємств готельного господарства це особливо актуально, адже результативність операційної діяльності залежить від узгодженої роботи структурних підрозділів, рівня завантаженості номерного фонду, якості сервісу, раціонального використання ресурсів і здатності керівництва своєчасно реагувати на зміни попиту. Розглянемо зміст основних концепцій та особливості їх застосування в діяльності підприємств готельного бізнесу.

Концепція інформаційного забезпечення управління орієнтована на створення такої системи даних, яка дає змогу керівництву своєчасно отримувати необхідну інформацію для планування, контролю й прийняття управлінських рішень. Облікові показники в рамках цієї концепції доповнюються аналітичними розрахунками, зокрема порівнянням фактичних і планових результатів, визначенням рентабельності послуг та оцінкою використання ресурсів. Існують різні думки авторів щодо управлінського обліку в системі інформаційного забезпечення. Одні дослідники (М. С. Пушкар) розглядають його як складову загальної облікової системи підприємства, що взаємодіє з фінансовим обліком, аналізом і контролем [241, с. 94–110]. Інші автори наголошують на його відносній самостійності, оскільки управлінський облік орієнтований на внутрішніх користувачів, не обмежується вимогами фінансової звітності та може включати нефінансові показники, внутрішні звіти, бюджети й прогнози [188]. Для готелю ця концепція може бути реалізована через єдину систему показників, яка відповідає за дані PMS, бухгалтерського обліку, ресторану та інших підрозділів. Наприклад, зіставлення завантажуваності номерів із середнім тарифом і витратами на обслуговування дає змогу оцінити дохідність номерного фонду. Така інформація є основою для формування цінової політики, планування роботи персоналу, контролю витрат і підвищення ефективності функціонування готелю [246, с. 155–163].

Концепція обліку за центрами відповідальності полягає в тому, що підприємство поділяється на окремі ділянки управління — центри витрат, доходів, прибутку та інвестицій, за які відповідають конкретні керівники. Завдяки цьому облікова інформація формується не лише загалом по підприємству, а й за кожним підрозділом окремо.

У дослідженнях цієї концепції можна виокремити контрольний та організаційний підходи. О. Мірошниченко, Н. Винниченко й Н. Андрєєва пов'язують її з контролем та оцінюванням результатів підрозділів [185]. Н. Тлучкевич, І. Садовська та О. Нужна наголошують на розмежуванні повноважень, відповідальності та внутрішньої звітності [258]. Зарубіжні дослідники Ч. Хорнгрен, С. Датар, М. Раджан і К. Друрі пов’язують цю концепцію з бюджетуванням, аналізом відхилень і мотивацією менеджерів [16; 25]. Для підприємств готельного бізнесу концепція може застосовуватися через виділення номерного фонду, ресторану, бару, конференц-залів чи СПА-зони як центрів доходів або прибутку, а технічної служби, служби прибирання, охорони та адміністрації – як центрів витрат. Це дає змогу керівництву бачити, які підрозділи формують основний дохід, де виникають зайві витрати та хто відповідає за конкретні результати. А. Пайрок підкреслює, що для готельної сфери поділ на центри відповідальності є доцільним через різний вплив служб на фінансовий результат [52], а Ф. Кампос, Л. Сантос, К. Гомес і Л. Кардозу розглядають управлінський облік у готелях ширше – як інструмент не лише контролю, а й підтримки управлінських рішень та підвищення конкурентоспроможності [8]. Для готелю практичне значення цієї концепції полягає у зіставленні результатів номерного фонду, ресторану та додаткових послуг з бюджетами показниками й наділеними повноваженнями керівників відповідних центрів.

Концепція управління витратами забезпечує групування витрат за підрозділами, послугами, бізнес-процесами та центрами відповідальності. Отримані дані використовуються для визначення собівартості, контролю бюджетів і виявлення непродуктивного використання ресурсів.

У науковій літературі управління витратами розглядається з кількох позицій. Г. Чумак пов'язує його з досягненням прибутковості [274], О. Ємельянов, О. Курило та Т. Петрушка – із застосуванням методів впливу на рівень і структуру витрат [119], а Ч. Горнгрен, С. Датар, М. Раджан і К. Друрі – з калькулюванням, бюджетуванням та аналізом відхилень [16; 25]. Для підприємств готельного типу дана концепція застосовується через контроль витрат номерного фонду, ресторану, СПА-зони, конференц-залів, технічної та господарської служб. Вона дає змогу визначати собівартість проживання й додаткових послуг, виявляти зайві витрати та приймати рішення щодо цін і ресурсів. Ф. Кампос, Л. Сантос, К. Гомес і Л. Кардозу розглядають управлінський облік у готелях як інструмент підтримки управлінських рішень [8], тоді як Б. Машайєхі та М. Ара наголошують на значенні калькулювання за видами діяльності для точнішого визначення собівартості готельних послуг [50].

Концепція калькулювання собівартості спрямована на визначення вартості окремих видів продукції, робіт або послуг шляхом групування витрат і їх розподілу між об’єктами калькулювання. У її межах застосовують повне, змінне, нормативне, позамовне, попроцесне та функціонально-вартісне калькулювання. Н. Домбровська розглядає калькулювання як складову обліку витрат і формування собівартості [115], В. Яценко акцентує увагу на класифікації систем обліку витрат і методах калькулювання [197], тоді як Ч. Хорнгрен, С. Датар, М. Раджан і К. Друрі пов’язують цю концепцію не лише з розрахунком собівартості, а й з бюджетуванням, ціноутворенням, аналізом відхилень і прийняттям управлінських рішень [16; 25]. У готельному бізнесі концепція калькулювання собівартості використовується для визначення вартості проживання, харчування, конференц-послуг, СПА-сервісу, пральні, паркінгу та комплексних пакетів обслуговування. Вона дає змогу враховувати витрати на персонал, комунальні послуги, прибирання, ремонт, амортизацію, продукти, бронювання та інші ресурси. Ф. Кампос, Л. Сантос, К. Гомес і Л. Кардозу підкреслюють значення управлінського обліку в готелях для контролю витрат і підтримки рішень менеджерів [8], а Б. Машайєхі та М. Ара

доводять, що функціонально-вартісне калькулювання забезпечує точніше визначення собівартості готельних послуг [50]. Дана концепція допомагає готелю обґрунтовувати ціни, контролювати витрати й оцінювати прибутковість окремих послуг.

Концепція бюджетування охоплює складання, погодження та контроль бюджетів доходів, витрат, руху грошових коштів і фінансових результатів на визначений період. Так, С. Пилипенко розглядає бюджетування як інструмент управлінського обліку та фінансового управління [208], А. Ткаченко – як провідну ланку фінансового планування підприємства [126], а О. Мошковська пов’язує його зі стратегічним управлінським обліком і фінансовим прогнозуванням [187]. Зарубіжні вчені Ч. Хорнгрен, С. Датар, М. Раджан і К. Друрі трактують бюджетування ширше – як засіб координації підрозділів, контролю відхилень, оцінювання результатів і мотивації менеджерів [16; 25]. Таким чином одні автори акцентують увагу на фінансово-плановій ролі бюджетування, а інші – на його управлінському, контрольному й мотиваційному значенні. У готелі бюджетування може застосовуватися для планування доходів від проживання, ресторану, бару, конференц-послуг, СПА-зони та інших сервісів, а також для контролю витрат на персонал, енергоносії, ремонт, рекламу, закупівлі й обслуговування номерів. Такий підхід дає змогу враховувати сезонність попиту, прогнозувати грошові надходження, порівнювати фактичні показники з плановими та своєчасно коригувати управлінські рішення. Ф. Кампос, Л. Сантос, К. Гомес і Л. Кардозу підкреслюють значення управлінського обліку в готелях для підтримки управлінських рішень [8], а Т. Джонс доводить важливість бюджетування для планування, моніторингу та перегляду показників діяльності готельних організацій [39].

Концепція аналізу відхилень передбачає зіставлення фактичних показників діяльності підприємства з плановими, нормативними або прогнозними значеннями для виявлення причин розбіжностей і прийняття своєчасних управлінських рішень. Науковці трактують по різному дану

концепцію: Л. Шевців розглядає аналіз відхилень як елемент нормативного обліку та контролю, що дає змогу порівнювати фактичні витрати з установленими нормами й оперативно реагувати на перевищення [278, с. 393–404]; С. Пилипенко акцентує увагу на його значенні в системі бюджетування, де відхилення виступають основою для оцінювання виконання планових показників [206]; К. Сорочук підкреслює, що результати аналізу відхилень залежать від побудови центрів відповідальності та способу розподілу управлінських повноважень [65]. На досліджуваних підприємствах концепцію можна застосовувати для зіставлення планових і фактичних показників завантаженості номерів, доходів від проживання, ресторану, СПА-зони, конференц-послуг, а також витрат на персонал, енергоносії, ремонт і рекламу. Такий підхід допомагає з'ясувати причини недоотримання доходів або перевищення витрат і визначити відповідальних осіб. Ф. Кампос, Л. Сантос, К. Гомес і Л. Кардозу зазначають, що аналіз бюджетних відхилень широко використовується в готельній індустрії [8], а Д. Леонандрі розглядає бюджетування й аналіз відхилень як практичний інструмент контролю доходів і витрат готелю [45].

Концепція релевантної інформації орієнтована на використання в управлінні лише тих даних, які є суттєвими для конкретного рішення та можуть змінити його результат. Тобто про майбутні витрати, доходи, грошові потоки, ризики й показники діяльності, що залежать від обраної управлінської альтернативи. О. Лега пов'язує релевантність із здатністю облікової інформації бути корисною для аналізу управлінських рішень [168], В. Євдокименко та В. Кузь наголошують на необхідності формування інформації відповідно до запитів менеджменту [119], а З.-М. Задорожний, В. Муравський, В. Семанюк та І. Омецінська розглядають релевантні доходи й витрати як такі, що змінюються залежно від прийнятого рішення [123, с. 198–202]. У діяльності готелю концепція може використовуватися під час вибору ціни номера, надання знижок, відкриття нових сервісів, перегляду витрат або розподілу ресурсів між підрозділами.

Концепція стратегічного управлінського обліку передбачає використання обліково-аналітичної інформації для обґрунтування довгострокових управлінських рішень. Її особливість полягає в тому, що вона орієнтується не лише на внутрішні показники підприємства, а й на зовнішні чинники: конкурентне середовище, зміни попиту, поведінку споживачів, ринкові ризики та перспективи розвитку. Л. Шевців розглядає стратегічний управлінський облік як інформаційну основу стратегічного аналізу, планування й контролю [278, с. 79–80], В. Говоруха підкреслює його місце в системі менеджменту підприємства [103], а Н. Абдулла, С. Крішнан, А. Закарія та М. Морріс пов'язують його із забезпеченням конкурентних переваг [2]. Дана концепція може застосовуватися для вибору ринкової стратегії, визначення цільових груп гостей, аналізу конкурентів, планування інвестицій і розвитку нових послуг. Зокрема, М. Сарі та В. Вібово доводять, що стратегічний управлінський облік у готелях залежить від зовнішнього середовища, якості інформаційних систем і рівня децентралізації управління [61].

Концепція управління за видами діяльності / процесами базується на тому, що витрати доцільно аналізувати не лише за підрозділами, а й за конкретними операціями підприємства. Такий підхід дає змогу простежити, які процеси споживають найбільше ресурсів, які з них формують цінність для клієнта, а які потребують оптимізації. Л. Шевців пов'язує калькулювання на основі діяльності з розподілом накладних витрат за окремими видами діяльності [278, с. 365–370], І. Склярук розглядає процесний підхід як інструмент підвищення ефективності управління витратами [249], а Р. Купер і Р. Каплан підкреслюють значення зв'язку між ресурсами, операціями та об'єктами витрат [10]. У готелі використовується для оцінювання витрат на бронювання, поселення гостей, прибирання номерів, прання білизни, ресторанне обслуговування, технічну підтримку, СПА-послуги та конференц-сервіс. Б. Машайєхі та М. Ара зазначають, що калькулювання витрат за видами діяльності у готельній сфері дає точніші дані про собівартість

послуг [50], а А. Еко Путрі, К. Віджанті та Р. Тауфік доводять, що управління за видами діяльності сприяє скороченню витрат без зниження якості обслуговування [58].

Концепція оцінювання ефективності структурних підрозділів полягає у визначенні внеску кожної служби або центру відповідальності в загальний фінансовий результат. Вона дає змогу оцінювати не лише фінансові результати – доходи, витрати, прибутковість і виконання бюджету, а й якісні показники: рівень сервісу, продуктивність працівників, швидкість виконання завдань і досягнення встановлених цілей. Н. Тлучкевич, І. Садовська та О. Нужна акцентують увагу на зв'язку такого оцінювання з внутрішньою звітністю та управлінським контролем [258], а О. Мірошниченко, Н. Винниченко та Н. Андрєєва підкреслюють значення чіткого закріплення відповідальності за керівниками окремих підрозділів [184]. Для номерного фонду важливими є розрахунок завантаженості і доходу на номер, для ресторану – обсяг реалізації та собівартість страв, для технічної служби – витрати на ремонт і оперативність усунення несправностей. Г. Пауліно розглядає KPI та збалансовану систему показників як інструменти управлінського контролю в готелі [54], а К. Гомес, Ф. Кампос, Л. Ліма Сантос і К. Малейруш наголошують на значенні операційних показників для оцінювання результативності готельного бізнесу [20].

Концепція внутрішньої управлінської звітності передбачає створення системи звітів для внутрішніх користувачів, які допомагають керівництву оперативно оцінювати стан підприємства та приймати управлінські рішення. Її зміст полягає у поданні інформації про доходи, витрати, виконання бюджетів, використання ресурсів, відхилення від плану та результати роботи окремих підрозділів. О. Лемішовська, А. Хомицька та О. Матковська розглядають управлінську звітність як інструментальну складову управління підприємством [170], І. Омецінська підкреслює її значення для якісного інформаційного забезпечення управлінських рішень [199], а К. Кузьмінська, Р. Марценюк, Р. Бойко акцентують увагу на співвідношення понять внутрішньогосподарської та

управлінської звітності [152]. На підприємствах готельного бізнесу звітність може використовуватися як основа щоденного й періодичного контролю за основними бізнес-процесами. Вона дає змогу отримувати деталізовану інформацію за підрозділами, процесами. Це сприяє швидкому виявленню відхилень від плану, оцінюванню результативності підрозділів і прийняттю рішень щодо цін, витрат, ресурсів та якості сервісу. І. Діавастіс зазначає, що поєднання сучасних практик управлінського обліку з обліковими інформаційними системами позитивно пов’язане з результативністю готелю [14], а Д. Леонандрі та В. Ерпуріні підкреслюють використання управлінської облікової інформації для розподілу персоналу, бюджету й операційних активів у готелях [45].

Концепція цифровізації управлінського обліку полягає у використанні сучасних інформаційних технологій для швидкого збирання, обробки та аналізу управлінських даних. Тобто роль управлінського обліку стає інструментом оперативної аналітики, прогнозування, контролю витрат і підтримки управлінських рішень. О. Онищенко зазначає, що цифровізація дає змогу швидше формувати інформацію для менеджменту в умовах мінливого бізнес-середовища [200], П. Добровольська акцентує увагу на використанні ERP-систем, хмарних технологій, штучного інтелекту та блокчейну в управлінському обліку [111], а Д. Хаяті підкреслює, що цифрові технології змінюють функції управлінського бухгалтера, посилюючи його аналітичну й стратегічну роль [23]. У готельному бізнесі дана концепція може реалізовуватися через PMS-системи, CRM, ERP, BI-платформи, електронний документообіг і цифрові панелі показників. Завдяки цьому керівництво готелю може в реальному часі відстежувати завантаженість номерів, доходи від проживання, ресторану, СПА-зони та конференц-послуг, витрати на персонал, ремонт, рекламу й енергоносії. Такі цифрові рішення допомагають швидше виявляти відхилення від бюджету, прогнозувати попит, аналізувати прибутковість послуг і контролювати якість сервісу. І. Діавастіс доводить, що

поєднання практик управлінського обліку з обліковими інформаційними системами позитивно впливає на результативність готелів [14].

Концепції управлінського обліку слід розглядати як сукупність взаємопов'язаних елементів, оскільки вони взаємодіють між собою та доповнюють одна одну. Інформаційне забезпечення створює основу для отримання необхідних даних, управління витратами передбачає здійснення контролю і раціоналізацію використання ресурсів, а бюджетування дає змогу визначити планові показники, необхідні для розвитку підприємства. Такий взаємозв'язок формує передумови для побудови моделі управлінського обліку, адаптованої до особливостей готельного бізнесу. У межах цієї моделі кожна концепція виконує окрему функцію, проте лише їх поєднання забезпечує цілісне бачення фінансово-господарських процесів готелю.

Враховуючи результати проведеного дослідження можна стверджувати, що сучасна система управління готелем має розглядатися як інтегрована модель, у якій облік, аналіз, контроль, цифрові технології та показники ефективності забезпечують не лише оперативне адміністрування діяльності, а й стратегічний розвиток, персоналізацію сервісу, підвищення конкурентоспроможності та стійкість готельного підприємства.

На нашу думку, формування інтегрованої моделі управлінського обліку готелю на основі поєднання концепцій інформаційного забезпечення управління, управління витратами та бюджетування доцільно здійснювати поетапно. Такий підхід дає змогу послідовно організувати рух управлінської інформації – від її первинного збору в підрозділах до використання у процесі прийняття управлінських рішень. Поетапність побудови моделі також дозволяє уникнути фрагментарності облікових даних і забезпечити узгодженість між стратегічними цілями підприємства та поточними операційними завданнями.

Логіко-структурну модель інтегрованої системи управлінського обліку підприємств готельного бізнесу наведено на рис. 1.1.

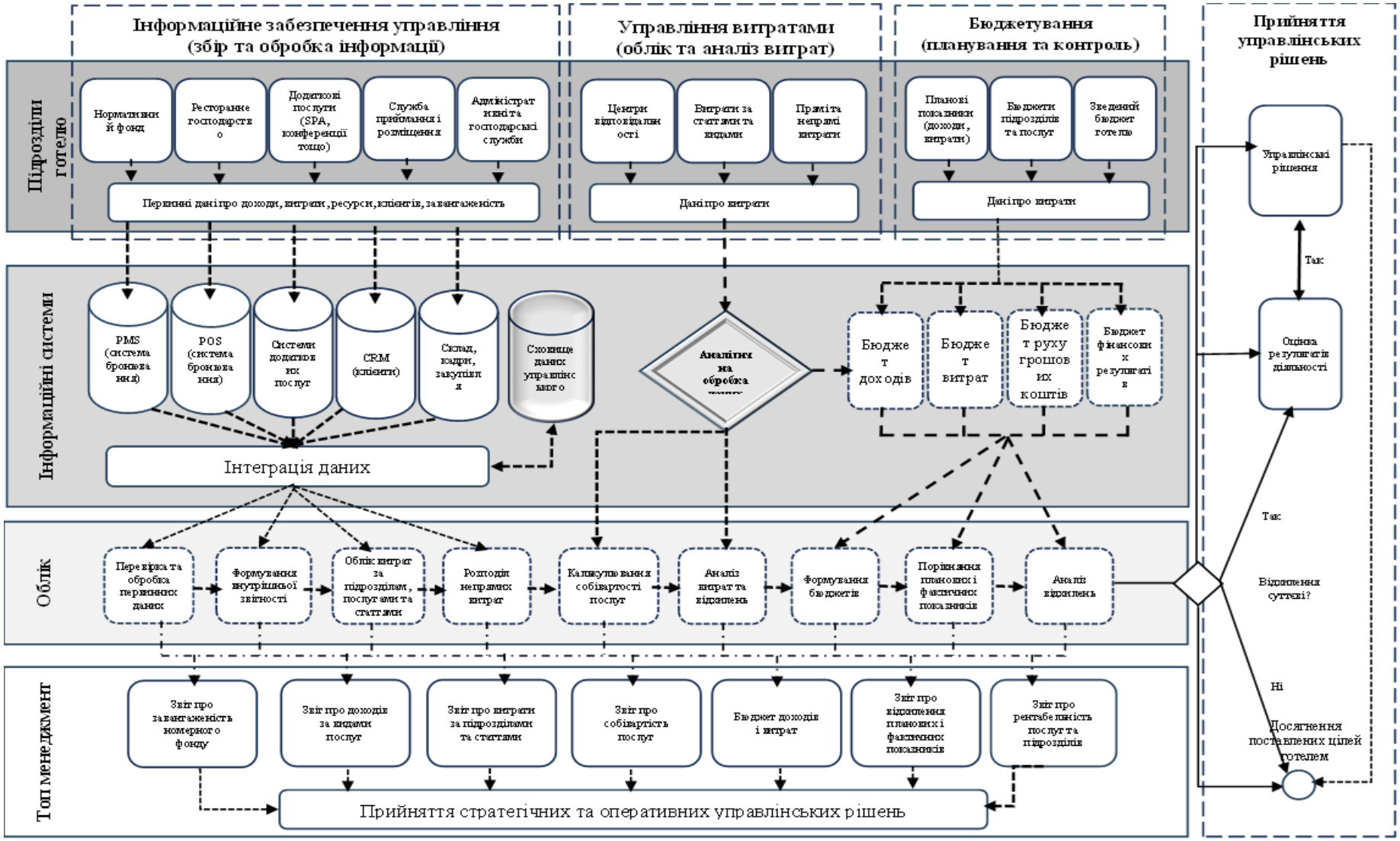


Рис. 1.1. Логіко-структурна модель інтегрованої системи управлінського обліку готелю на основі застосування концепцій обліку

Джерело: Розроблено автором

На першому етапі формування інтегрованої моделі управлінського обліку визначаються мета її впровадження, основні завдання та очікувані результати. На цьому етапі важливо визначити відповідальних осіб, підрозділи, які братимуть участь у зборі й обробці даних, а також показники, за якими оцінюватиметься діяльність готелю. Крім того, доцільно встановити порядок руху інформації між підрозділами та напрями її використання для планування, контролю й прийняття управлінських рішень

Другий етап формування інтегрованої моделі управлінського обліку пов'язаний з організацією інформаційного забезпечення управління. Важливо визначити, з яких джерел надходитиме інформація та яким чином вона буде використовуватися в управлінському процесі. Отримані дані необхідно систематизувати за основними напрямами діяльності, структурними підрозділами, видами послуг, доходами, витратами та ресурсами. Це дає змогу сформувати єдину інформаційну базу, яка є основою для подальшого аналізу, планування, контролю та прийняття управлінських рішень.

Третій етап передбачає побудову системи обліку витрат з урахуванням особливостей діяльності готелю. Витрати доцільно групувати не лише за економічними елементами чи статтями, а й за центрами відповідальності, підрозділами та окремими видами послуг. Так, окремого облікового відображення потребують витрати номерного фонду, ресторанного господарства, служби приймання і розміщення, адміністративного апарату, господарської служби, пральні, конференц-сервісу, SPA-зони та інших додаткових напрямів діяльності.

Четвертий етап охоплює формування системи бюджетування. На основі зібраної та впорядкованої інформації складаються бюджети доходів, витрат, руху грошових коштів і фінансових результатів. Крім загального бюджету готелю, доцільно розробляти окремі бюджети за основними центрами відповідальності: номерним фондом, рестораном, адміністрацією, господарською службою, відділом маркетингу та підрозділами додаткових послуг. Бюджетування дає змогу не лише визначити планові показники

діяльності, а й узгодити поточні завдання підрозділів із загальною стратегією розвитку готелю.

П’ятий етап передбачає здійснення контролю та аналізу відхилень. Його зміст полягає у зіставленні фактичних результатів діяльності з плановими показниками, визначеними у бюджетах. У разі виявлення суттєвих розбіжностей необхідно встановити їх причини.

Шостий етап полягає у формуванні внутрішньої управлінської звітності. Внутрішня звітність має бути орієнтована не лише на фіксацію результатів, а й на виявлення проблемних ділянок, оцінювання ефективності управлінських рішень і підготовку інформаційної основи для подальшого планування.

Завершальний етап пов’язаний із використанням результатів управлінського обліку для прийняття рішень і подальшого вдосконалення моделі. На основі отриманої інформації керівництво готелю може ухвалювати рішення щодо зміни цінової політики, оптимізації витрат, перегляду штатного розпису, удосконалення системи закупівель, розвитку додаткових послуг, посилення маркетингової активності або коригування бюджетних показників.

Таким чином, застосування сучасних концепцій управлінського обліку в діяльності готельного підприємства дає змогу сформувати більш цілісну й практично орієнтовану систему управління. Її значення полягає не лише у зборі та узагальненні облікових даних, а передусім у тому, що така інформація стає основою для планування доходів і витрат, контролю використання ресурсів, оцінювання роботи підрозділів та своєчасного реагування на зміни попиту. Для підприємств готельного бізнесу це особливо важливо, оскільки результат діяльності залежить від багатьох взаємопов’язаних чинників. Саме тому інтегрована модель управлінського обліку має поєднувати інформаційне забезпечення, облік витрат, бюджетування, контроль відхилень, внутрішню звітність і цифрові інструменти. Такий підхід дозволяє не лише краще бачити поточний стан підприємства, а й приймати більш обґрунтовані рішення щодо його подальшого розвитку, підвищення прибутковості та зміцнення конкурентних позицій на ринку готельних послуг.

1.2. Вплив особливостей діяльності підприємств готельного бізнесу на їх обліково-інформаційну систему управління

Побудова управлінського обліку визначається характером діяльності підприємства, специфікою його операційних процесів і рівнем технологічного розвитку. Зміни в організації виробництва чи наданні послуг потребують відповідного оновлення системи обліку витрат, щоб вона забезпечувала ефективне використання ресурсів, контроль за витратами та прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Готельний бізнес є важливою складовою сфери послуг і охоплює діяльність, спрямовану на тимчасове розміщення гостей та забезпечення їх необхідними умовами для проживання. Відповідно до КВЕД, діяльність готелів і подібних засобів тимчасового розміщування належить до класу 55.10 і охоплює надання впорядкованого житла для короткострокового перебування туристів, відряджених осіб та інших споживачів [130]. Сутність готельного бізнесу полягає не лише у забезпеченні місця для ночівлі, а у формуванні комплексного сервісу, що охоплює комфорт, безпеку, інформаційне, побутове, ресторанне обслуговування та організація дозвілля. Його продукт має переважно нематеріальний характер, оскільки послуга створюється і споживається одночасно.

Основне призначення готельного бізнесу полягає у створенні зручного, безпечного й комфортного середовища для клієнта, що сприяє формуванню позитивного враження від перебування. Готельні послуги передбачає виконання певних дій та операцій, які спрямовані на забезпечення кофортних умов проживання гостей та задоволення їх додаткових потреб (побутових, інформаційних, харчових, дозвіллєвих тощо). За ДСТУ 4527:2006 готельна діяльність пов’язана з наданням послуг тимчасового розміщення, а також із функціонуванням відповідних служб і підрозділів готелю [116].

Так, класифікація готельних послуг дає змогу систематизувати напрями діяльності готелю, визначити джерела доходів, правильно організувати облік

витрат і оцінити якість обслуговування гостей. Для управлінського обліку такий поділ є важливим, оскільки кожна група послуг має власні витрати, відповідальних осіб, порядок ціноутворення та вплив на фінансовий результат підприємства. Класифікація послуг підприємств готельного бізнесу наведено на рис. Б Додатку Б. Проте перелік і якість таких послуг не є однаковими для всіх підприємств готельного бізнесу, оскільки вони залежать від типу готелю, його категорії, цільової аудиторії та умов функціонування.

Питання класифікації та категоризації готелів розглядається науковцями не лише як формальний поділ засобів розміщення, а й як інструмент підвищення якості послуг, конкурентоспроможності та адаптації готельного бізнесу до сучасних умов. Зокрема, О. В. Шикіна досліджує розвиток категоризованих готелів України та звертає увагу на те, що проходження категоризації пов’язане не тільки з нормативними вимогами, а й з орієнтацією готелю на певну цільову аудиторію, рівень сервісу та ринкове позиціонування. Авторка підкреслює, що система категоризації в Україні поступово переходить від адміністративного механізму контролю до інструменту забезпечення конкурентоспроможності [283; 284]. Ю. Г. Коросташивець акцентує увагу на необхідності уніфікації правил надання готельних послуг відповідно до європейських стандартів. На думку дослідниці, готельна сфера потребує єдиного інформаційного та правового простору, який би забезпечував зрозумілі вимоги до якості послуг, категоризації та стандартів обслуговування [145].

Д. О. Харенко, О. В. Шикіна та Л. А. Тітомир досліджують готельний бізнес України в умовах війни й наголошують, що сучасна організація діяльності готелів залежить від здатності підприємств адаптуватися до кризового середовища. Автори виокремлюють такі напрями адаптації, як орієнтація на внутрішній ринок, цифровізація управління, диверсифікація послуг і підвищення рівня безпеки. Це свідчить про те, що класифікація готелів має враховувати не лише традиційні критерії, а й сучасні умови функціонування підприємств гостинності [265]. С. С. Галасюк, досліджуючи розвиток національних готельних

мереж України, звертає увагу на недостатній рівень розвитку мережевого готельного бізнесу, але водночас підкреслює його значний потенціал [99].

Таким чином, одні автори роблять акцент на нормативній категоризації готелів за рівнем комфорту, інші – на ширшому багатокритеріальному підході, який охоплює призначення, місце розташування, місткість, форму організації діяльності, тривалість перебування та адаптацію до нових ринкових умов. Саме тому запропонована схема класифікації видів готелів (рис.1.3) є доцільною, оскільки вона поєднує традиційні ознаки поділу готелів із сучасним баченням їх функціонування в умовах конкуренції, цифровізації, воєнних ризиків і європейської інтеграції.

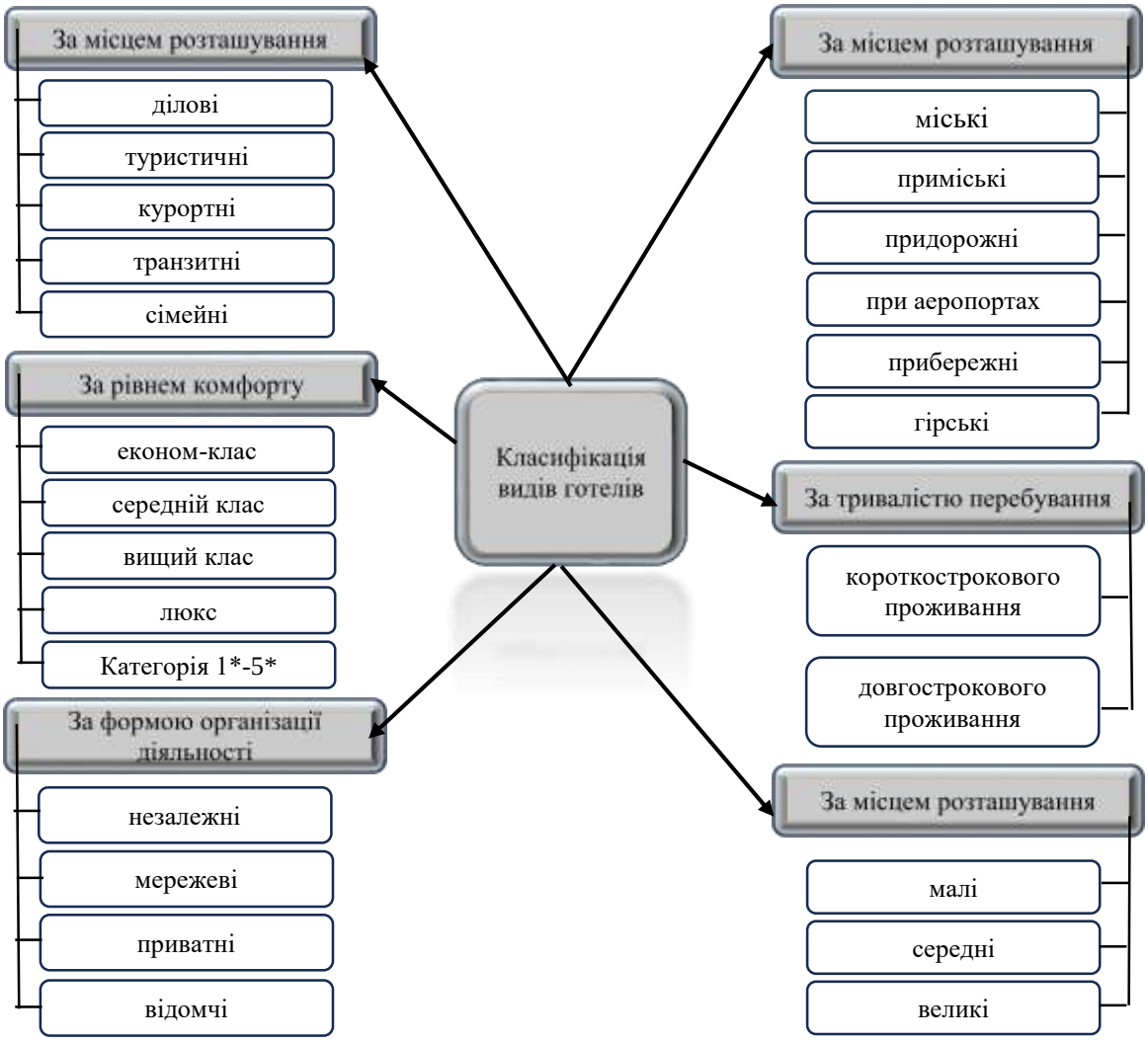


Рис.1.2. Класифікація видів готелів за основними ознаками

Джерело: Узагальнено автором на основі [99;145; 265; 283; 284]

Функціонування готельного підприємства здійснюється в межах визначеного нормативно-правового поля. Його діяльність регламентують законодавчі та підзаконні акти, що встановлюють вимоги до державної реєстрації суб'єкта господарювання, порядку надання готельних послуг, захисту прав споживачів, оподаткування, організації бухгалтерського обліку, трудових відносин, охорони праці та безпеки гостей. Основні нормативні документи, які мають безпосередній вплив на діяльність підприємств готельного бізнесу, систематизовано в Додатку В.

Разом із тим дотримання законодавчих норм є лише однією з передумов стабільної роботи готелю. Не менш важливим чинником виступає раціонально сформована система внутрішнього управління, оскільки саме вона забезпечує узгодженість дій персоналу, розподіл повноважень між підрозділами та відповідальність за виконання ключових функцій. У цьому контексті особливого значення набуває аналіз організаційної структури готельного підприємства, яка відображає не лише ієрархію управління, а й логіку взаємодії основних служб у процесі обслуговування гостей.

Проведене дослідження дає підстави стверджувати, що категорія готелю істотно впливає на складність його організаційної побудови та характер облікового забезпечення управління. Згідно з ДСТУ 4269:2003, категорія готелю визначається сукупністю характеристик, зокрема рівнем комфорту, якістю оснащення, технічним станом устаткування, обсягом послуг і відповідністю встановленим вимогам [256]. Отже, підвищення зірковості готелю зазвичай супроводжується розширенням спектра послуг, ускладненням управлінських зв'язків, збільшенням кількості центрів відповідальності та потребою в більш деталізованій системі управлінського обліку [270, с. 59–60; 193, с. 82–124].

Для готелів нижчих категорій здебільшого характерна спрощена лінійна модель управління. У таких підприємствах окремі працівники часто поєднують кілька функцій, зокрема адміністративні, контрольні, господарські та облікові. У готелях вищої категорії формується складніша функціональна або лінійно-функціональна структура, у межах якої окремі служби спеціалізуються на

прийманні та розміщенні гостей, експлуатації номерного фонду, ресторанному обслуговуванні, маркетингу, фінансах, управлінні персоналом, безпеці, технічному забезпеченні та наданні додаткових сервісів [74, с. 132–190].

З погляду організації обліку зірковість готелю визначає рівні аналітичного групування доходів і витрат. У готелях категорії 1–2 зірки облікова система, як правило, орієнтована переважно на основну послугу – тимчасове розміщення гостей. Відповідно, найбільша увага приділяється доходам від проживання, витратам на утримання номерного фонду, оплаті праці персоналу, комунальним платежам і поточним господарським витратам. Така побудова обліку зумовлена обмеженим набором додаткових послуг і переважанням доходів від проживання у загальній структурі надходжень [116].

У готелях категорії 3 зірки облікове забезпечення управління стає більш диференційованим. Виникає потреба у відокремленому відображенні доходів і витрат за основними напрямами діяльності, зокрема за службою приймання і розміщення, номерним фондом, харчуванням, адміністративним забезпеченням та технічним обслуговуванням [270, с. 111–124]. Для готелів категорії 4–5 зірок доцільним є застосування управлінського обліку за центрами відповідальності, доходів, витрат і прибутку, оскільки діяльність таких підприємств охоплює значну кількість основних, супутніх і додаткових послуг [80].

Отже, категорія готелю характеризує не лише рівень комфорту та якість сервісу, а й ступінь складності внутрішньої організації підприємства. Зі зростанням зірковості посилюється потреба у формалізації бізнес-процесів, автоматизації облікових процедур, бюджетуванні, внутрішньому контролі, оцінюванні рентабельності окремих послуг і визначенні результативності роботи структурних підрозділів [270, с. 111–124; 80].

Дослідження організаційної структури готельних підприємств дає можливість простежити особливості управлінської ієрархії, підпорядкування персоналу та взаємодії ключових бізнес-процесів. Слід зауважити, що організаційна структура готелю не може бути абсолютно однаковою для всіх підприємств, оскільки її зміст залежить від категорії, місткості номерного фонду,

переліку послуг, форми власності, рівня автоматизації, кадрового потенціалу та масштабів господарської діяльності.

Водночас у більшості готелів можна виокремити типові функціональні блоки, пов’язані із загальним управлінням, прийманням і розміщенням гостей, обслуговуванням номерного фонду, фінансово-обліковим супроводом, матеріально-технічним забезпеченням, маркетингом, безпекою та додатковим сервісом. Узгоджена робота цих підрозділів забезпечує безперервність готельного циклу, підтримання належної якості послуг, ефективне використання ресурсів і формування інформаційної основи для прийняття управлінських рішень.

На основі аналізу організаційної структури досліджуваних підприємств готельного бізнесу, поданої у Додатках Г.1–Г.5, нами розроблено узагальнену схему організаційної структури підприємств готельного бізнесу, яку зображено на рис. 1.3.

Схема відображає організаційну структуру управління готелем, у якій вищий рівень управління представлений власником або генеральним директором, що координує діяльність основних функціональних служб. До ключових підрозділів належать служба прийому і розміщення, ресторанна служба, служба номерного фонду, фінансово-економічна служба, відділ продажу та маркетингу, HR-служба, інженерно-технічна служба та служба безпеки. Кожен із цих підрозділів має власні напрями роботи: прийом і бронювання гостей, організацію харчування, прибирання та обслуговування номерів, ведення бухгалтерського й управлінського обліку, просування готельних послуг, кадрове забезпечення, технічне обслуговування будівлі та контроль безпеки. Окремо в схемі виділено додаткові служби, склад яких залежить від формату, категорії та спеціалізації готелю, зокрема SPA & Здоров’я, конференц-сервіс, анімація, трансфер, продажі та інші напрями обслуговування. Така структура показує розподіл управлінських функцій між службами готелю та показує взаємозв’язок основних і допоміжних бізнес-процесів, що забезпечують безперервне надання готельних послуг.

Рис. 1.3. Узагальнена універсальна організаційна структура управління готелем

Джерело: Сформовано автором на основі додатків Г.1-Г.5

Розгляд організаційної структури підприємств готельного типу дає змогу перейти до аналізу характеристик його діяльності, які визначають особливості побудови облікової системи, внутрішнього контролю та управлінського інформаційного забезпечення. Так, діяльність досліджуваних підприємств має комплексний характер, оскільки поєднує різнорідні, але взаємопов'язані процеси: приймання, розміщення та обслуговування гостей, експлуатація номерного фонду, організація харчування, комунікація зі споживачами, технічне утримання приміщень, забезпечення безпеки, а також надання додаткових послуг.

Враховуючи різносторонність видів діяльності готельну послугу доцільно розглядати не лише як результат надання місця для тимчасового проживання, а як інтегрований сервісний продукт, що формується через сукупність основних, допоміжних та управлінських процесів. Її створення пов'язане із задоволенням побутових, інформаційних, харчових, рекреаційних та інших потреб споживачів, що зумовлює необхідність деталізованого облікового відображення доходів, витрат, ресурсів і результатів діяльності. Вплив зірковості готелю на формування основних та додаткових послуг, характерних для діяльності підприємств досліджуваної галузі, наведено в Додатку Д.1.

Специфіку діяльності підприємств готельного бізнесу розглянемо з позиції її впливу на формування центрів відповідальності, організацію аналітичного обліку, систему внутрішнього контролю та прийняття управлінських рішень. У цьому контексті особливого значення набуває процесний підхід, який дає можливість розглядати діяльність готелю як сукупність бізнес-процесів, що виступають самостійними об'єктами обліку і контролю основної діяльності підприємств готельного бізнесу. Слід зазначити що у працях науковців простежуються різні підходи щодо значення процесного підходу на практиці. В. А. Дерій і М. В. Гуменна-Дерій пов'язують його насамперед з удосконаленням управлінського обліку, аналізу та інформаційного забезпечення керівництва [110]. І. М. Перерва робить акцент на організаційних перевагах процесного управління, зокрема на підвищенні ефективності взаємодії між

підрозділами [204]. Н. В. Куліш і Ю. В. Давидюк розглядають процесний підхід як основу системного управління бізнес-процесами підприємства [154]. Саме висвітлений підхід покладено в основу запропонованої логіко-структурної моделі інтегрованої системи управлінського обліку готелю.

Однією із особливостей є комплексність готельної послуги, яка одночасно поєднує різні напрямки діяльності – розміщення, харчування, організації додаткового сервісу та інших супутніх послуг. Така специфіка, на нашу думку, ускладнює формування облікової інформації, оскільки узагальнення доходів і витрат лише в цілому по підприємству та не дає змоги об'єктивно оцінити результативність окремих напрямів роботи. Так, Г. О. Партин та А. Г. Загородній розглядають облік як важливу складову інформаційного забезпечення управлінських рішень [122, с. 35–37]. Л. Ю. Шевців основну увагу зосереджує на центрах відповідальності та оцінюванні результатів діяльності окремих структурних одиниць [278, с. 86–101], тоді як В. Р. Шевчук пов'язує розвиток управлінського обліку з формуванням інформації стратегічного характеру та підтримкою конкурентних рішень [279, с. 281–285]. Вважаємо, що для підприємств готельного бізнесу зазначені підходи мають бути поєднані, оскільки управлінська інформація повинна не лише відображати поточні витрати, а й давати можливість визначити внесок кожної служби у створення кінцевої готельної послуги.

Дещо інший підхід простежується у працях П. О. Куцика, В. І. Бачинського та О. А. Полянської, які приділяють увагу інформаційному забезпеченню операційної діяльності підприємства [156]. Це, на нашу думку, створює підґрунтя для виокремлення окремих бізнес-процесів готелю як самостійних об'єктів управлінського обліку. Водночас А. І. Ясінська, Н. І. Демків, О. С. Лемішовська [296, с. 305–312] та В. О. Михайловський [169, с. 179–188]. розкривають значення внутрішньої звітності для задоволення інформаційних потреб менеджменту. На наш погляд, у готельному бізнесі така звітність має формуватися не лише за структурними підрозділами, а й за ключовими бізнес-процесами – бронюванням, поселенням, проживанням і наданням додаткових послуг. Саме поєднання процесного

підходу, центрів відповідальності та деталізації за видами послуг дасть змогу сформувати більш змістовну облікову інформацію для оперативного й стратегічного управління готелем.

Слід відмітити, що характерною особливістю є невіддільність готельної послуги від моменту її надання. Це означає, що непроданий номер за певну добу вже не може бути використаний для отримання доходу в наступному періоді. Так, Д. Джеффрі, Р. Барджесс та Л. Керр пов'язують результати діяльності готелю з рівнем завантаження номерного фонду [37], тоді як Л. Ю. Шевців акцентує на необхідності оперативної інформації за центрами відповідальності [278, с. 86–101]. На нашу думку, ця особливість передбачає розрахунок не тільки доходів і витрат, а й постійне спостереження за показниками фактичної діяльності. Тому в обліку доцільно відображати кількість реалізованих номеро-діб, рівень завантаження та обсяг наданих послуг, що дає змогу своєчасно оцінювати втрати від невикористаних потужностей.

Відмінності простежуються й у підходах до управлінської звітності. А. І. Ясінська та Н. І. Демків орієнтують її на інформаційні потреби менеджменту [296, с. 305–312], тоді як Р. С. Шмідгалл наголошує на стандартизації галузевих показників [44]. Найбільш обґрунтованим є поєднання цих підходів: стандартну звітність слід доповнювати оперативною інформацією про завантаження номерного фонду та перебіг основних процесів обслуговування. На наш погляд, саме така деталізація перетворює облік із засобу констатації вже отриманих результатів на інструмент оперативного управління діяльністю готелю.

Значна частка постійних витрат притаманна підприємствам готельного бізнесу суттєво впливає на організацію обліку. Це пов'язано з тим, що витрати на утримання приміщень, амортизацію, оплату праці окремих категорій персоналу та забезпечення роботи служб виникають навіть за низького завантаження номерного фонду. Л. Ю. Шевців розглядає взаємозв'язок витрат, обсягу діяльності та фінансового результату як важливу основу прийняття управлінських рішень [278, с. 459–479]. Водночас І. Й. Яремко наголошують на посиленні ролі обліково-аналітичної інформації в системі менеджменту

підприємства [196]. Т. О. Герасименко пов’язує управлінський облік витрат із бізнес-процесами та потребою формування інформації для управління ними [159]. Тобто недостатньо лише розмежувати витрати на постійні та змінні, необхідно також установити місця їх виникнення та зв’язок із конкретними процесами обслуговування гостей.

Висока частка постійних витрат потребує як реєстрації витрат, так і контролю рівня їх покриття отриманими доходами. У цьому контексті обґрунтованим є підхід О. С. Лемішовської та В. О. Михайловського, які акцентують на формуванні управлінської звітності відповідно до інформаційних потреб менеджменту [169, с. 179–188]. Для готелю звітність має містити дані про постійні витрати, маржинальний результат і завантаження номерного фонду за центрами відповідальності та бізнес-процесами. Саме це дасть можливість оцінювати не лише величину понесених витрат, а й їх реальний вплив на прибутковість готельної діяльності.

Сезонність і коливання попиту безпосередньо позначаються на доходах готелю, завантаженні номерного фонду та величині фінансового результату. Р. В. Бойко, К. І. Кузьмінська Р. А. Марценюк досліджуючи управлінський облік фінансових результатів готелів, наголошують на необхідності посилення аналітичної складової обліку та формування інформації, придатної для оперативного управління результатами діяльності [152]. Дещо ширше проблему розглядають П. О. Куцик та І. Й. Яремко, пов'язуючи ефективність управління з якістю обліково-аналітичного забезпечення й адаптацією інформації до змін середовища діяльності підприємства [196]. На нашу думку, в умовах сезонного попиту облік у готелі має не лише відображати вже отримані доходи й понесені витрати, а й забезпечувати їх порівняння за періодами, категоріями номерів і напрямами надання послуг. Саме така деталізація дозволяє встановити, які зміни фінансового результату спричинені сезонними коливаннями, а які є наслідком внутрішніх управлінських рішень.

Т. І. Квик та І. М. Згоба звертають увагу на використанні сучасних обліково-аналітичних інструментів для управління фінансовими результатами у

сфері туризму, зокрема на посиленні ролі управлінського обліку й аналітичних систем [132]. Таким чином, одні науковці зосереджуються на формуванні облікової інформації про результат, інші – на її аналітичному опрацюванні для потреб управління. Ми вважаємо, управлінський облік готелю повинен забезпечувати прогнозне й фактичне зіставлення доходів, витрат і завантаження номерного фонду, а виявлені відхилення необхідно аналізувати за бізнес-процесами. Це дасть змогу перейти від констатації сезонних змін до своєчасного реагування на них.

Диференціація номерного фонду передбачає необхідність деталізації аналітичного обліку, оскільки номери різних категорій відрізняються площею, рівнем комфорту, тарифами та набором включених послуг. О. М. Чабанюк наголошує, що багатокомпонентність готельних послуг потребує належної деталізації доходів, витрат і фінансових результатів, а фрагментарне ведення обліку знижує якість інформації для управління [266]. Ми вважаємо, для готелю недостатньо відображати дохід лише від реалізації послуг проживання загалом. Аналітичні дані доцільно формувати за категоріями номерів, тарифними планами та видами бронювання, адже однаковий дохід за різної структури реалізації номерного фонду може мати неоднаковий вплив на прибутковість.

Інший акцент робить О. І. Шалева, яка обґрунтовує використання ключових показників ефективності для аналізу бізнес-процесів готельного підприємства [275]. Авторка розглядає KPI як інструмент вимірювання, аналізу та контролю результатів, що дає змогу оцінювати ефективність готельних процесів на основі кількісних даних. На наш погляд, саме така побудова аналітичного обліку дає можливість визначити, які категорії номерного фонду фактично формують фінансовий результат, а які потребують перегляду тарифів, витрат або умов реалізації.

Попередня оплата за бронювання є специфічною рисою підприємств готельного бізнесу, оскільки надходження коштів і фактичне споживання послуги можуть припадати на різні звітні періоди. Л. Малюга наголошує на необхідності формування достовірної інформації про доходи і витрати

підприємств готельно-ресторанної сфери для оцінювання результатів їх діяльності [174]. Водночас Д. О. Батюк обґрунтовує доцільність поглибленого аналітичного обліку за видами готельних послуг і категоріями номерів [77]. На наш погляд, у випадку попереднього бронювання важливо окремо відображати отримані аванси та доходи від фактично наданих послуг. Інакше виникає ризик завищення поточних результатів і викривлення інформації, яка використовується керівництвом для оцінювання діяльності готелю. Дану позицію доповнюють Л. Гевлич та І. Гевлич, які пов’язують його визнання з виконанням зобов’язань перед клієнтом [100]. Вважаємо, що для готелю наведені положення доцільно розширити в межах управлінського обліку. Зокрема, передоплати варто деталізувати за каналами бронювання, категоріями номерів і запланованими датами проживання. На нашу думку, такий підхід дає змогу одночасно контролювати правильність визнання доходів, оцінювати майбутнє завантаження номерного фонду та прогнозувати очікувані грошові потоки.

Слід відмітити, залежність підприємств готельного бізнесу від онлайн-платформ і посередників стала важливою моделлю продажу послуг. Н. В. Погуда звертає увагу на посилення ролі OTA-каналів у туристичній індустрії та поширення комісійного механізму взаємодії між готелями й онлайн-агентствами [212, с. 43–51]. Водночас оцінювати такі канали лише за кількістю отриманих бронювань, на нашу думку, недоцільно. Високий обсяг реалізації через посередника може супроводжуватися значними комісійними витратами й, відповідно, нижчою фактичною дохідністю. Саме тому в управлінському обліку варто окремо зіставляти дохід, комісійну винагороду та кінцевий фінансовий результат за кожним каналом продажу. Вважаємо, що аналітика за окремими каналами продажу дає змогу виявити економічно вигідні напрями реалізації, своєчасно переглядати структуру бронювань і зменшувати надмірну залежність від окремих посередників.

Роль якості сервісу та людського чинника є визначальною для готельного бізнесу, оскільки рівень обслуговування безпосередньо залежить від роботи

персоналу служб приймання і розміщення, номерного фонду, ресторанного господарства та інших підрозділів. Т. В. Шрам, Т. А. Пінчук і М. В. Бородіна пропонують ширше розглядати людський капітал у системі бухгалтерського обліку, наголошуючи на необхідності формування окремої інформації про його створення та розвиток [288]. Існує інший підхід, де зазначено, що основну увагу приділяє контролю витрат і центрам відповідальності [78]. На нашу думку, ці підходи відображають різні сторони однієї проблеми: контроль витрат на персонал є необхідним, однак їх скорочення без урахування впливу на якість обслуговування може мати протилежний економічний ефект.

Зокрема Л. В. Транченко, О. М. Транченко та Р. І. Лопатюк, які розглядають мотивацію і матеріальне стимулювання персоналу індустрії гостинності як чинники трудової активності працівників [260, с. 86–99]. Для управлінського обліку готелю важливо простежувати їх зв'язок із продуктивністю праці, якістю сервісу та результатами окремих центрів відповідальності. Саме така аналітика дає змогу відрізнити необґрунтоване зростання витрат на персонал від вкладень у сервісну спроможність готелю, здатних формувати майбутній економічний результат.

Специфіка контролю матеріальних ресурсів у готельному бізнесі зумовлена неоднорідністю запасів та різною інтенсивністю їх використання. Частина матеріалів споживається безпосередньо під час обслуговування гостя, тоді як білизна, рушники, посуд та інвентар проходять багаторазові цикли експлуатації. І. Дутчак акцентує увагу на значенні облікової оцінки запасів та її впливі на фінансові показники й управління ними [117]. Водночас З. Кадюк розглядає управління запасами у взаємозв'язку з плануванням потреби в ресурсах і матеріальних потоків підприємства [129]. Для готелю наведені підходи потребують галузевого уточнення: контроль гостьової косметики й мийних засобів доцільно пов'язувати з нормами використання та обсягом наданих послуг, а білизни, інвентарю і посуду – з місцями експлуатації, рухом та фактичним зношенням. Вважаємо, що саме характер споживання ресурсу, а не лише його належність до запасів, має визначати деталізацію аналітичного обліку.

З одного боку, поглиблений контроль дає можливість своєчасно виявляти наднормативне використання та втрати ресурсів; з іншого – надмірна кількість аналітичних ознак підвищує трудомісткість облікових процедур. Дослідження внутрішнього контролю запасів пов'язують його організацію із систематичними перевірками руху ресурсів та врахуванням ризиків окремих операцій [211]. На нашу думку, в готельному бізнесі недоцільно застосовувати однакову модель контролю до всіх матеріальних ресурсів. Найбільш обґрунтованим є диференційований підхід, за якого рівень деталізації визначається вартістю запасу, швидкістю його споживання, ризиком втрат і впливом на якість обслуговування гостя. Така організація обліку дасть змогу контролювати собівартість послуг без невиправданого перевантаження облікової системи.

Потреба у спеціалізованій управлінській звітності для готелю пояснюється тим, що показники фінансової звітності не дають повного уявлення про ефективність використання номерного фонду та результативність окремих напрямів обслуговування. К. І. Кузьмінська, Р. А. Марценюк і Р. В. Бойко пов’язують підвищення якості управління готелем із деталізацією інформації про доходи, витрати та фінансові результати за окремими сегментами діяльності [152]. Дещо інший акцент робить О. І. Шалева, яка обґрунтовує використання системи ключових показників для оцінювання бізнес-процесів [275]. Таким чином, управлінська звітність має показувати не лише суму отриманого доходу, а й джерело його формування. Саме тому до внутрішніх звітів готелю варто включати показники завантаження номерного фонду, середньої ціни реалізованого номера, доходу на доступний номер і витрат, пов’язаних з обслуговуванням номерного фонду.

Дискусійним залишається питання щодо ступеня уніфікації управлінської звітності. Галузевий підхід, закладений у USALI, передбачає єдину логіку групування фінансових та операційних показників готельного підприємства [69]. Водночас, жорстке перенесення стандартизованої моделі без урахування особливостей конкретного готелю може звузити інформаційні можливості управлінського обліку. Невеликий міський готель, курортний комплекс і

багатофункціональний готельно-ресторанний об’єкт мають різний склад послуг і різну організацію бізнес-процесів. Тому вважаємо, що USALI доцільно використовувати як базову структуру показників, доповнюючи її внутрішньою аналітикою за центрами відповідальності, видами послуг і бізнес-процесами.

Специфіка автоматизації в готельному бізнесі полягає в тому, що протягом доби одночасно формується великий обсяг взаємопов’язаних даних про бронювання, поселення і виїзд гостей, оплату, використання номерного фонду, харчування та додаткові послуги. Ю. В. Сотнікова і В. М. Лугова пов’язують автоматизацію з удосконаленням управлінських процесів [254], тоді як Л. М. Пилипенко та О. І. Тивончук акцентують на створенні єдиного електронного середовища управлінського обліку [206]. На нашу думку, для готелю особливо важливо забезпечити безперервний обмін даними між системою бронювання, службою приймання і розміщення, рестораном, складом та бухгалтерією, адже повторне або несвоєчасне введення інформації може призвести до розбіжностей у показниках доходів, витрат і завантаження.

Результати узагальнення впливу організаційних, технологічних та економічних особливостей готельної діяльності на побудову обліку наведено в Додатку Д 2.

Таким чином, галузева специфіка готельного бізнесу безпосередньо визначає вимоги до побудови обліково-інформаційної системи. Комплексність послуг, сезонність попиту, значна частка постійних витрат, диференціація номерного фонду, попередня оплата, залежність від каналів бронювання, роль персоналу та неоднорідність матеріальних ресурсів потребують деталізації доходів, витрат і результатів не лише за підрозділами, а й за бізнес-процесами та центрами відповідальності. При цьому ключовим напрямом удосконалення обліку в готелях є формування інтегрованої процесно орієнтованої системи, яка поєднує оперативні й фінансові показники, забезпечує контроль відхилень, оцінювання результативності окремих напрямів діяльності та своєчасне інформаційне забезпечення управлінських рішень.

1.3. Бізнес-процеси як об’єкт обліку і внутрішнього контролю основної діяльності підприємств готельного бізнесу

Сучасні умови функціонування підприємств готельного бізнесу характеризуються високим рівнем конкуренції, динамічністю ринкового середовища, зростанням вимог споживачів до якості обслуговування та необхідністю постійного підвищення ефективності управління. У таких умовах особливого значення набуває раціональна організація бізнес-процесів, які формують основу операційної діяльності підприємств та безпосередньо впливають на їх фінансові результати, конкурентоспроможність і стабільність розвитку.

У науковій літературі поняття терміну “бізнес-процес трактується неоднозначно (Додаток Е.1, табл. 1), що зумовлено різними підходами до визначення його сутності, структури та ролі у функціонуванні підприємства. В одних працях їх сутність розкривається через послідовність і взаємозв’язок дій, спрямованих на досягнення визначеної мети [245]. Інші науковці акцентують увагу на використанні та трансформації ресурсів, формуванні результату і створенні цінності в процесі діяльності підприємства. Водночас управлінський напрям досліджень пов’язує бізнес-процеси з координацією господарських дій, оцінюванням їх результативності та досягненням цілей підприємства [287]. Поширення цифрових технологій доповнило наукові підходи інформаційною складовою, що передбачає автоматизацію операцій, накопичення та оперативну обробку даних [271]. Таким чином термін “бізнес-процес” являє собою керовану систему господарських дій, що забезпечує трансформацію ресурсів у результат та формує інформаційну основу для обліку, управління і контролю та поєднує процесні, ресурсні, результативні, управлінські та інформаційні характеристики.

Ми вважаємо, що бізнес-процеси підприємств готельного бізнесу охоплюють комплекс взаємопов’язаних операцій, спрямованих на бронювання, розміщення та обслуговування гостей, надання основних і додаткових послуг, організацію розрахунків із клієнтами, управління матеріальними, трудовими та

фінансовими ресурсами. Їх реалізація супроводжується використанням ресурсів, виникненням витрат і формуванням результатів, інформація про які підлягає ідентифікації, оцінюванню та відображенню в обліковій системі. Тобто специфіка діяльності готелів зумовлює необхідність оперативного відображення операцій, належного документального забезпечення та формування достовірної інформації про доходи, витрати і результати діяльності. Саме тому бізнес-процеси доцільно розглядати як важливий об'єкт бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.

Виділення бізнес-процесів підприємства є дискусійним питанням, оскільки їх склад і межі залежать від обраних критеріїв класифікації. На нашу думку, формування системи бізнес-процесів лише відповідно до організаційної структури підприємства не дає змоги повною мірою розкрити взаємозв'язки між окремими операціями та результатами діяльності. За такого підходу існує ризик ототожнення бізнес-процесу з функціями структурного підрозділу, тоді як один процес може охоплювати діяльність кількох функціональних служб.

Л. І. Чорнобай та О. І. Дума розглядають бізнес-процеси через систему класифікаційних ознак і структурно-ієрархічних взаємозв'язків, що підтверджує необхідність їх дослідження поза межами функціонального підходу [272]. Водночас у науковій літературі відсутня єдність щодо групування бізнес-процесів. Так, М. Портер розмежовує первинні та підтримувальні види діяльності [218], а Система класифікації процесів Американським центром продуктивності та якості (American Productivity & Quality Center (APQC)) передбачає поділ процесів на операційні та процеси управління і підтримки [3]. І. В. Кононова наголошує, що склад окремих груп залежить від обраної класифікаційної ознаки [21]. С. В. Філіна та О. І. Крутько також звертають увагу на різноманітність наукових підходів до визначення складу бізнес-процесів підприємства [263]. Поширеною є поділ бізнес-процесів на основні, забезпечувальні та управлінські.

Проведені дослідження свідчать про відсутність єдиного підходу до класифікації бізнес-процесів. Тому для підприємств готельного бізнесу доцільно

враховувати специфіку формування і надання готельної послуги, послідовність здійснення операцій, характер використання ресурсів та участь окремого процесу у формуванні результату діяльності. Особливого значення такий підхід набуває для цілей обліку і контролю, оскільки дає змогу простежити взаємозв'язок між використаними ресурсами, понесеними витратами, сформованими доходами та отриманими результатами. З огляду на це критерієм виокремлення бізнес-процесів готелю доцільно визначати можливість ідентифікації їх входів, сукупності операцій, результатів та пов'язаних із ними об'єктів обліково-контрольного спостереження.

Враховуючи специфіку діяльності підприємств готельного бізнесу, пропонуємо поділяти їх бізнес-процеси на основні операційні та управлінсько-забезпечувальні.

До основних операційних бізнес-процесів підприємства готельного бізнесу віднесено: управління бронюванням і продажем готельних послуг; приймання, розміщення та супровід гостей; обслуговування номерного фонду; надання ресторанних послуг; надання додаткових готельних послуг; управління доходами та ціноутворенням; матеріально-ресурсне забезпечення готельних послуг; технічне забезпечення та підтримання експлуатаційної готовності готелю. Зазначені процеси безпосередньо пов'язані з формуванням та наданням комплексу готельних послуг, виникненням доходів і витрат та використанням матеріальних, трудових і технічних ресурсів. Саме тому їх доцільно розглядати як основні об'єкти управлінського обліку і внутрішнього контролю операційної діяльності готелю. Розглянемо більш детально кожен із запропонованих бізнес-процесів готелю.

Бізнес-процес управління бронюванням і продажем готельних послуг доцільно розглядати як сукупність послідовних операцій, що формують інформаційну базу для прийняття управлінських рішень. Дані про категорію номера, період проживання, тариф, канал продажу, статус бронювання та відповідального працівника повинні систематизуватися в розрізі відповідних аналітичних ознак. Л. Транченко та Н. Терещук пов'язують удосконалення

бізнес-процесів із підвищенням ефективності діяльності готельного підприємства [260], тоді як В. Ю. Сіромаха та Н. Ю. Буга акцентують увагу на інформаційному забезпеченні управління бронюванням та номерним фондом [248]. На нашу думку в системі управлінського обліку зазначена інформація має використовуватися для оцінювання завантаженості номерного фонду, структури продажів, дохідності тарифів і результативності окремих каналів реалізації послуг.

Організація контролю в межах досліджуваного процесу повинна охоплювати перевірку параметрів бронювання, своєчасності його підтвердження, причин скасування та можливих фінансових наслідків відповідних операцій. Л. Слюсарчук наголошує на інтеграції інформації між функціональними підсистемами підприємства [253], а М. В. Реслер розглядає обліково-контрольне забезпечення як складову цілісного інформаційного середовища управління [243]. Таким чином, поєднання управлінського обліку й контролю дає змогу не лише фіксувати результати процесу бронювання, а й виявляти відхилення, оцінювати причини скасувань, контролювати використання номерного фонду та формувати аналітичну інформацію для оперативного коригування управлінських рішень. Схему процесу наведено в Додатку Е.2, рис. Е.2.

Як видно з рис. Е.3, Додатку Е.3, бізнес-процес “Прийняття, розміщення та супровід гостей” охоплює реєстрацію клієнта, оформлення поселення, надання основних і додаткових послуг, ведення особового рахунку та проведення остаточних розрахунків. Для цілей управлінського обліку інформацію, що виникає на окремих етапах цього процесу, доцільно групувати за видами послуг, центрами відповідальності, виконавцями та сумами нарахувань. К. І. Кузьмінська підкреслює роль центрів витрат і відповідальності у формуванні належної системи управлінського обліку [151], а О. В. Мірошниченко, Н. В. Винниченко та Н. Л. Андрєєва пов’язують їх функціонування з посиленням інформаційного забезпечення управління результатами діяльності [184]. Ми вважаємо, що застосування такого підходу до досліджуваного бізнес-процесу дає змогу

деталізувати дані про тривалість перебування гостей, обсяг реалізованих послуг та результати роботи структурних підрозділів.

Основними об’єктами контролю при цьому виступають правильність реєстрації та поселення гостя, своєчасність внесення вартості спожитих послуг до особового рахунку, повнота нарахувань і достовірність остаточних розрахунків. Р. М. Воронко обґрунтовують необхідність узгодження внутрішнього контролю з інформацією управлінського обліку та визначення контрольних точок у межах відповідних зон відповідальності [96]. Вважаємо, що така організація контролю забезпечує оперативне виявлення неточностей у рахунках, а отримана інформація може використовуватися для оцінювання результативності процесу обслуговування гостей.

Функціональна послідовність бізнес-процесу “Обслуговування номерного фонду” детально представлена на рис. Е.4, Додатку Е.4 та включає прибирання номерів, заміну білизни й комплектування, поповнення мінібару, одержання необхідних матеріальних ресурсів і перевірку готовності номера до подальшого використання. З позиції організації управлінського обліку інформацію про використані матеріали доцільно формувати в розрізі окремих операцій бізнес-процесу, номерів, видів витрат і центрів відповідальності, що забезпечує можливість оцінювання ресурсомісткості обслуговування. Т. П. Шепель приділяє особливу увагу документальному відображенню та контролю руху запасів [282], тоді як О. В. Мірошниченко, Н. В. Винниченко та Н. Л. Андрєєва акцентують на деталізації облікових даних за центрами відповідальності [184]. Р. М. Воронко та К. І. Кузьмінська, обґрунтовують необхідність визначення контрольних точок у межах окремих бізнес-процесів [96]. Вважаємо, що для обслуговування номерного фонду найбільш доцільним є поєднання процесного та відповідального підходів, за якого рух і фактичне використання ресурсів простежуються на кожному етапі виконання робіт. Контроль доцільно зосередити на обґрунтованості видачі матеріалів, відповідності фактичних витрат установленим нормам, повноті комплектування номера та достовірності інформації про його готовність. Така організація обліково-контрольних

процедур сприятиме своєчасному виявленню відхилень, встановленню причин перевитрат і формуванню релевантної інформації для управління витратами на утримання номерного фонду.

Послідовність бізнес-процесу “Надання ресторанних послуг” наведено на рис. Е 5, Додатку Е.5 та охоплює планування потреби в продуктах, їх закупівлю й оприбуткування, передачу сировини на кухню, приготування страв, реалізацію замовлення, розрахунок із гостем і списання використаних запасів. З позиції організації управлінського обліку інформацію доцільно формувати за видами продукції, статтями витрат і центрами відповідальності. О. М. Чабанюк та К. І. Кузьмінська наголошують на інформаційній ролі управлінського обліку [269], тоді як Г. В. Головчак і А. І. Ганусик акцентують на калькулюванні та контролі витрат [105]. К. Назарова, Т. Копотієнко та В. Негоденко розглядають контроль ширше – як засіб виявлення відхилень і ризиків у формуванні витрат [190]. На нашу думку, у цьому бізнес-процесі контрольні точки доцільно зосередити на закупівлі, оприбуткуванні, передачі сировини, дотриманні норм її витрачання та списанні запасів, що забезпечить достовірність облікової інформації й своєчасне виявлення перевитрат.

Бізнес-процес “Надання додаткових готельних послуг” включає в себе запит гостя передбачає перевірку доступності та бронювання послуги, її безпосереднє надання або пропонування альтернативи, завершення обслуговування, нарахування вартості на рахунок гостя й відображення операції у фінансовому підрозділі. З позиції організації управлінського обліку інформацію доцільно деталізувати за видами додаткових послуг, сумами доходів, структурними підрозділами та центрами відповідальності. І. Й. Яремко, О. С. Лемішовська та М. В. Плекан обґрунтовують необхідність формування оперативної й деталізованої інформації про доходи, витрати та прибутковість окремих видів готельних послуг [293]. Водночас О. В. Мірошниченко, Н. В. Винниченко та Н. Л. Андрєєва акцентують на відповідальності структурних підрозділів за результати їх діяльності [184], тоді як Р. М. Воронко і К. І. Кузьмінська зміщують увагу на вбудовування контрольних процедур у відповідні етапи процесу [96].

На нашу думку, контрольними точками цього бізнес-процесу мають бути підтвердження факту надання послуги, правильність її тарифікації, своєчасність включення вартості до рахунку гостя та повнота відображення доходу. Такий підхід забезпечує простежуваність операцій і створює інформаційну основу для оцінювання дохідності окремих додаткових послуг та результативності відповідальних підрозділів. Деталізація бізнес-процесу наведено на рис. Е.6, Додатку Е.6.

Бізнес-процес “Управління доходами та ціноутворенням”, послідовність операцій якого розкрито у Додатку Е.7 на рис. Е.7, передбачає збір інформації про попит, бронювання та ринкові ціни, аналіз конкурентного середовища, опрацювання даних системи управління готелем (Property Management System (PMS)), установлення тарифів і обмежень, їх затвердження та подальше коригування відповідно до очікуваних параметрів дохідності. З позиції організації управлінського обліку доцільним є накопичення інформації про доходи, рівень завантаження номерного фонду, середню ціну реалізації номера та прибутковість окремих готельних послуг. І. Й. Яремко, О. С. Лемішовська та М. В. Плекан акцентують на необхідності формування оперативної й деталізованої облікової інформації для оцінювання доходів і рентабельності готельних послуг [293]. Водночас І. В. Левицька пов’язує управління дохідністю насамперед із прогнозуванням попиту та вибором цінової стратегії [166], а О. В. Шикіна та І. Ю. Ремігайло наголошують на гнучкому ціноутворенні як ключовому інструменті управління доходами [285]. Ми вважаємо, зазначені підходи доцільно доповнити обліково-контрольною складовою: контрольними точками цього бізнес-процесу мають бути достовірність вихідних даних PMS, обґрунтованість зміни тарифів, відповідність фактичних показників плановим та своєчасність коригування цін. Така організація обліку й контролю забезпечує простежуваність управлінських рішень щодо тарифів і створює інформаційну основу для оцінювання їх впливу на дохідність готельного підприємства.

Матеріально-ресурсне забезпечення готельних послуг об’єднує операції, пов’язані з визначенням потреби в запасах, їх придбанням, прийманням,

передачею у використання та подальшим списанням. Для потреб управлінського обліку рух ресурсів доцільно відображати за їх видами, місцями споживання та центрами відповідальності. О. А. Полянська, О. М. Чабанюк і С. В. Кондрич наголошують на важливості аналітичного забезпечення управління запасами [216], Т. П. Шепель акцентує на належному документуванні операцій з ними [282], а Р. М. Воронко та К. І. Кузьмінська розглядають контроль як невід'ємну складову облікового процесу [96]. Вважаємо, що контрольні процедури мають охоплювати обґрунтованість заявленої потреби, повноту оприбуткування, цільове використання та достовірність списання матеріальних ресурсів. Порівняння фактичних витрат із нормативними показниками дає змогу оперативно виявляти перевитрати та причини відхилень. Послідовність виконання зазначеного бізнес-процесу представлено на рис. Е.8, додатка Е.8.

Технічне утримання номерного фонду включає планування ремонтних заходів, діагностику стану об'єктів, визначення потреби в аварійному втручанні, виконання ремонтних робіт і перевірку їх результатів. З позиції організації управлінського обліку витрати на матеріали та виконані роботи доцільно групувати за об'єктами ремонту, видами робіт і центрами відповідальності. Р. В. Бойко наголошує на необхідності контролю фактичних витрат на ремонт та їх зіставлення з установленими лімітами [89], тоді як Чабанюк О. М., Воронко Р. М., Лобода Н. О. звертають увагу на визначенні контрольних точок і ризиків у процесі формування витрат [268]. Послідовність операцій цього бізнес-процесу та взаємодію відповідальних підрозділів відображено на рис. Е. 9, Додатка Е. 9. Така організація обліку й контролю сприяє виявленню перевитрат, підвищенню прозорості ремонтних операцій та оцінюванню ефективності технічного обслуговування номерного фонду.

Узагальнення результатів дослідження основних операційних бізнес-процесів підприємств готельного бізнесу дало змогу виокремити характерні для кожного з них об'єкти обліку і контролю, систематизовані в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Основні операційні бізнес-процеси підприємств готельного бізнесу та об’єкти їх обліку і контролю

№	Основний операційний бізнес-процес	Зміст бізнес-процесу	Основні об’єкти обліку і контролю
1	Управління бронюванням і продажем готельних послуг	Приймання та підтвердження бронювань; реалізація номерів через прямі й непрямі канали; застосування тарифів, знижок; облік передоплат і скасувань	Кількість бронювань; доходи за каналами продажу; передоплати; скасування; комісії посередників; знижки; вартість залучення бронювання
2	Приймання, розміщення та супровід гостей	Реєстрація гостей; оформлення заїзду; поселення; фіксація спожитих послуг; оформлення виїзду та проведення розрахунків	Кількість заїздів і виїздів; номеро-доби; тривалість проживання; доходи від проживання; розрахунки з гостями
3	Обслуговування номерного фонду	Підготовка номерів до поселення; комплектація номерів; обслуговування мінібарів; контроль готовності й стану номерів	Витрати на прибирання; білизну; готельну косметику; мийні засоби; оплату праці; собівартість номеро-доби
4	Надання ресторанних послуг	Закупівля і використання продуктів; виробництво страв; ресторанне обслуговування; бар; сніданки; room service; банкетне обслуговування	Доходи ресторану і бару; продуктові витрати; списання продуктів; собівартість страв; товарооборот; втрати і відходи
5	Надання додаткових готельних послуг	SPA-послуги; конференц-сервіс; пральня; паркінг; трансфер; організація дозвілля та інші додаткові сервіси	Доходи і витрати за видами послуг; обсяг реалізованих послуг; собівартість; завантаженість об’єктів
6	Управління доходами та ціноутворенням	Аналіз попиту; прогнозування завантаженості; формування тарифів; управління тарифними планами; аналіз категорій номерів і каналів продажу	Завантаженість; дохід за категоріями номерів; дохід за каналами продажу; цінові відхилення; маржинальний дохід
7	Матеріально-ресурсне забезпечення готельних послуг	Визначення потреб у ресурсах; закупівля; приймання; зберігання; передача ресурсів підрозділам; використання та списання матеріальних ресурсів	Запаси; закупівельні ціни; витрати матеріалів; норми використання; складські залишки; нестачі; втрати; списання
8	Технічне забезпечення та підтримання експлуатаційної готовності готелю	Технічне обслуговування будівлі, номерів та обладнання; профілактичні роботи; ремонт; усунення несправностей; забезпечення безперервності готельного сервісу	Витрати на ремонт; запасні частини; енергоносії; кількість несправностей; простої номерів; витрати на технічне обслуговування

Джерело: Систематизовано автором на основі проведеного дослідження

Група управлінських і забезпечувальних бізнес-процесів підприємств готельного бізнесу об'єднує процеси, що забезпечують координацію діяльності та належні умови для виконання основних операцій. До їх складу запропоновано віднести управління витратами й калькулювання собівартості готельних послуг, управління персоналом, управління якістю обслуговування та взаємовідносинами з гостями, а також бюджетування, внутрішній контроль і формування управлінської звітності. Узагальнену характеристику змісту зазначених бізнес-процесів та їх значення для організації обліку і контролю наведено в табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Характеристика управлінських і забезпечувальних бізнес-процесів підприємств готельного бізнесу та їх значення для обліку і контролю

№	Управлінський / забезпечувальний бізнес-процес	Зміст бізнес-процесу	Значення для обліку і контролю
1	Управління витратами та калькулювання собівартості готельних послуг	ідентифікація витрат; їх групування за процесами, послугами та центрами відповідальності; розподіл непрямих витрат; калькулювання собівартості	формування інформації про витрати і собівартість кожного операційного бізнес-процесу
2	Управління персоналом і кадрове забезпечення бізнес-процесів	планування чисельності; підбір; розподіл персоналу; облік робочого часу; навчання; мотивація та оцінювання продуктивності	контроль витрат на персонал; продуктивності праці; забезпеченості процесів трудовими ресурсами
3	Управління якістю обслуговування та взаємовідносинами з гостями	контроль стандартів сервісу; обробка скарг і відгуків; оцінювання задоволеності; CRM; програми лояльності	нефінансові KPI; кількість скарг; повторні звернення; рівень задоволеності; оцінка якості процесів
4	Бюджетування, внутрішній контроль та управлінська звітність	планування доходів і витрат; формування бюджетів; план-фактичний контроль; аналіз відхилень; формування внутрішніх звітів та інформації для менеджменту	бюджети процесів; відхилення; KPI; внутрішні управлінські звіти; інформаційне забезпечення рішень

Джерело: Узагальнено автором

З огляду на визначений склад цієї групи, доцільно послідовно розкрити зміст кожного управлінського та забезпечувального бізнес-процесу,

акцентуючи увагу на особливостях формування облікової інформації й організації контрольних процедур.

Бізнес-процес "Управління витратами та калькулювання собівартості готельних послуг" охоплює ідентифікацію, накопичення й розподіл витрат за бізнес-процесами та центрами відповідальності, а також калькулювання собівартості. П. О. Куцик та Н. Г. Міценко пов'язують організацію управлінського обліку з групуванням витрат за центрами витрат і формуванням інформації для прийняття рішень [162], тоді як Л. Г. Медвідь і Т. О. Герасименко обґрунтовують доцільність їх відображення в розрізі бізнес-процесів [177]. Для підприємств готельного бізнесу доцільно поєднувати облік і контроль витрат із порівнянням фактичної собівартості з плановими показниками та виявленням причин відхилень. Взаємозв'язок операцій управлінського обліку й контролю наведено на рис. 1.4.

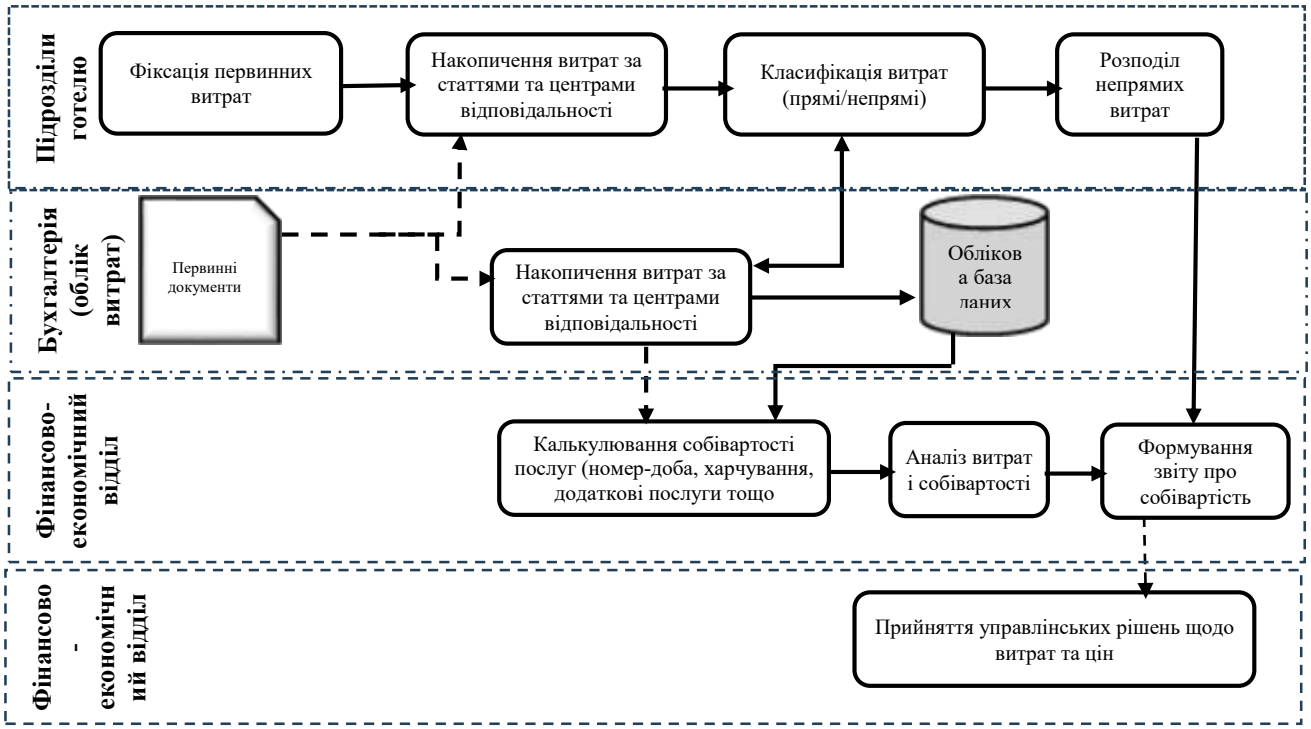


Рис. 1.4. Схема бізнес-процесу "Управління витратами та калькулювання собівартості готельних послуг"

Джерело: Систематизовано автором на основі даних ТОВ "ПЕРЕФЕКТ ЛОФЕ 47, ТОВ "ГОТЕЛЬ "НОБЛ" і ПП "ДРЕВНІЙ ГРАД"

Бізнес-процес “Управління персоналом і кадрове забезпечення бізнес-процесів” охоплює планування потреби у працівниках, їх добір, адаптацію, облік робочого часу, нарахування виплат та оцінювання результатів праці. П. О. Куцик, В. І. Бачинський розглядають облікову інформацію як важливу складову інформаційного забезпечення управління діяльністю підприємства [155, с. 14–18], тоді як В. Д. Попова та С. В. Вечеря акцентують на вдосконаленні облікового забезпечення розрахунків з оплати праці [217]. Вважаємо, що в межах цього бізнес-процесу облік і контроль мають забезпечувати достовірність інформації про використання трудових ресурсів, витрати на персонал та результати його діяльності. Особливого значення набуває деталізація відповідних показників за структурними підрозділами та центрами відповідальності, що дає змогу оцінювати ефективність використання персоналу. Контрольні процедури доцільно спрямовувати також на виявлення відхилень у використанні робочого часу та витратах на оплату праці. Взаємозв’язок кадрових, облікових і контрольних процедур наведено на рис. 1.5.

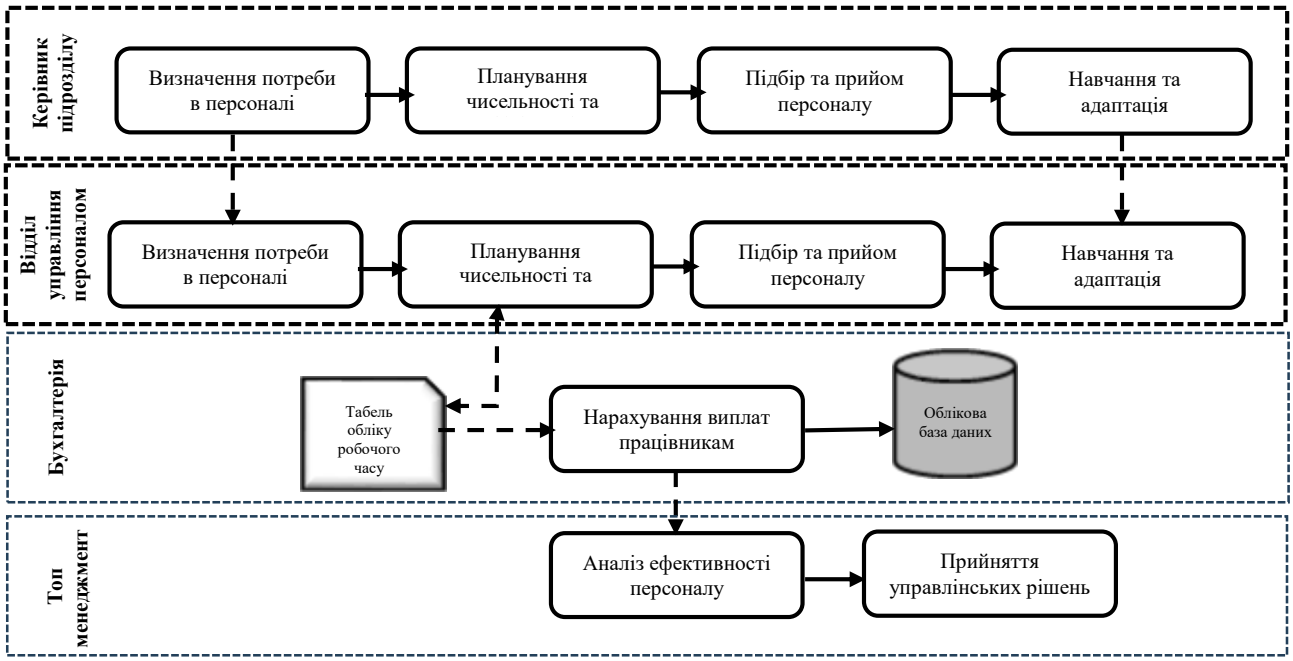


Рис. 1.5. Схема бізнес-процесу “Управління персоналом і кадрове забезпечення бізнес-процесу”

Джерело: Систематизовано автором на основі даних ТОВ “ПЕРЕФЕКТ ЛОФЕ 47”, ТОВ “ГОТЕЛЬ “НОБЛ” і ПП “ДРЕВНІЙ ГРАД”

Бізнес-процес “Управління якістю обслуговування та взаємовідносинами з гостями” формується як безперервний цикл збирання, опрацювання й використання інформації про якість сервісу та реакцію споживачів на отримані послуги. Г. М. Тарасюк пов’язує результативність управління якістю з дотриманням сервісних стандартів і здатністю підприємств гостинності адаптуватися до змін зовнішнього середовища [257], тоді як О. А. Ніколайчук, Р. І. Ауліна та Я. С. Миснік основну увагу приділяють оцінюванню рівня обслуговування й пошуку напрямів його поліпшення [195]. Логіку проходження інформації від отримання відгуків гостей до аналізу даних і вироблення коригувальних рішень представлено на рис. 1.6.

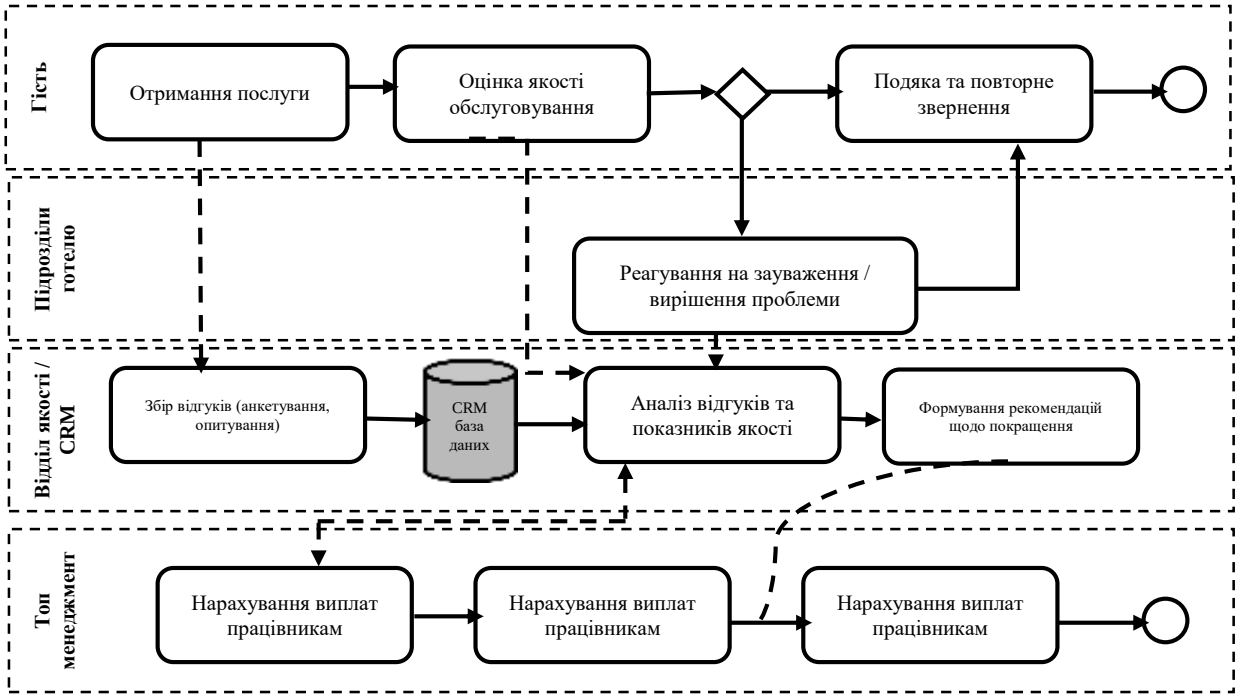


Рис. 1.6. Схема бізнес-процесу “Управління якістю обслуговування та взаємовідносинами з гостями”

Джерело: Систематизовано автором на основі даних ТОВ “ПЕРЕФЕКТ ЛОФЕ 47”, ТОВ “ГОТЕЛЬ “НОБЛ” і ПП “ДРЕВНІЙ ГРАД”

У системі управлінського обліку, в межах наведеного бізнес процесу, доцільно накопичувати відомості про звернення, повторні візити, рівень

задоволеності та наслідки реалізованих заходів, тоді як контроль має бути спрямований на виявлення порушень стандартів і оперативне реагування на недоліки сервісу. Така побудова дає змогу оцінювати якість обслуговування у взаємозв'язку з результатами діяльності підрозділів і відповідальністю їх працівників.

Бізнес-процес "Бюджетування, внутрішній контроль та управлінська звітність" охоплює формування бюджетів доходів і витрат, їх погодження та затвердження, контроль виконання, аналіз відхилень і підготовку внутрішніх звітів для менеджменту. До його організації існують різні погляди вчених. Так, Л. Г. Медвідь і С. М. Сернівка акцентують на взаємозв'язку бюджетування з внутрішньою управлінською звітністю, виокремленні центрів відповідальності та участі структурних підрозділів у бюджетному процесі [179]. Автори фактично розглядають бюджетування як елемент цілісної системи управлінського обліку й контролю. Натомість О. Г. Мельник і О. Є. Кузьмін трактують бюджетування передусім як управлінську технологію формування та використання бюджетів для досягнення встановлених цілей підприємства [107]. Такий підхід більшою мірою зосереджений на планово-координаційній функції бюджетів.

П. О. Куцик, Р. М. Бойко, Т. О. Герасименко та Р. А. Марценюк розширюють традиційне розуміння внутрішнього контролю, обґрунтовуючи комплексний підхід, що поєднує обліково-аналітичну, організаційно-управлінську, ризик-орієнтовану та цифрову складові [157]. Науковці наголошують на необхідності своєчасного виявлення відхилень у доходах і витратах та використанні зворотного зв'язку для коригування результатів діяльності підприємств готельного бізнесу. Водночас І. Б. Садовська, О. А. Нужна та К. Є. Нагірська зміщують акцент на управлінську звітність як інформаційний інструмент прийняття рішень і обґрунтовують необхідність її адаптації до інформаційних потреб управління [244]. Послідовність формування бюджетів, контролю їх виконання, аналізу відхилень і підготовки управлінської звітності відображено на рис. 1.7. На нашу думку, для

підприємств готельного бізнесу зазначені підходи доцільно інтегрувати в єдиний бізнес-процес, у межах якого бюджетні показники виступають базою контролю, виявлені відхилення – об'єктом аналітичного опрацювання, а управлінська звітність – інформаційною основою для прийняття та коригування управлінських рішень.

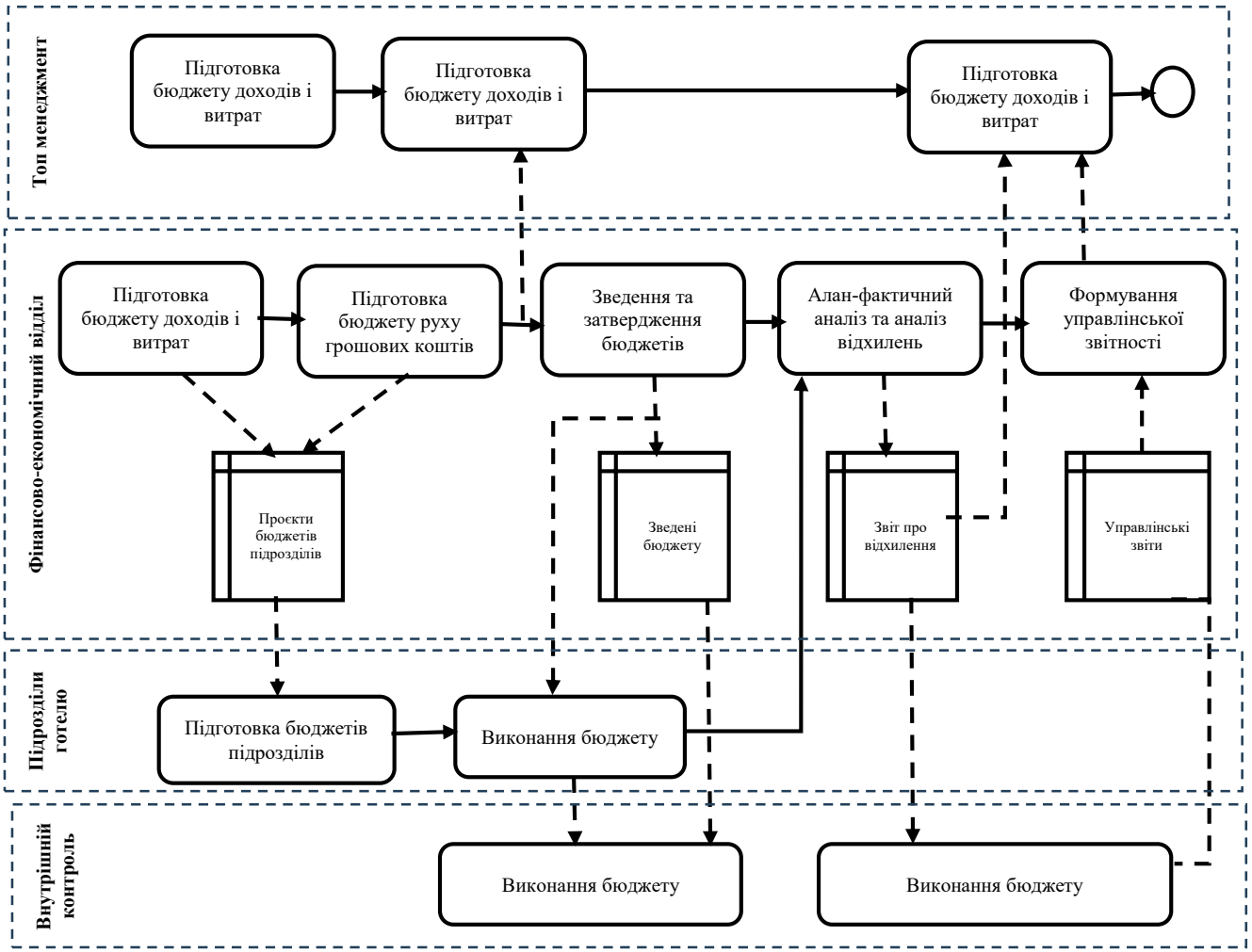


Рис. 1.7. Схема бізнес-процесу "Бюджетування, внутрішній контроль та управлінська звітність"

Джерело: Систематизовано автором на основі даних ТОВ "ПЕРЕФЕКТ ЛОФЕ 47", ТОВ "ГОТЕЛЬ "НОБЛ" і ПП "ДРЕВНІЙ ГРАД"

Таким чином, результати проведеного дослідження дають змогу розглядати бізнес-процеси підприємств готельного бізнесу не лише як об'єкти управлінського обліку та внутрішнього контролю, а й як організаційну основу побудови обліково-контрольної системи. Виокремлення основних

операційних та управлінсько-забезпечувальних бізнес-процесів дозволяє пов’язати використання ресурсів, виникнення витрат, формування доходів і результатів із конкретними операціями та центрами відповідальності. Запропоноване групування бізнес-процесів дозволяє конкретизувати їх зміст, визначити центри відповідальності, інформаційні взаємозв’язки й ключові ділянки контролю . Отже, процесна організація обліково-контрольної системи створює підґрунтя для своєчасного виявлення відхилень, оцінювання результатів окремих напрямів діяльності та підвищення обґрунтованості управлінських рішень.

Висновки до розділу 1

Проведене дослідження концептуальних засад обліку і контролю основної діяльності підприємств готельного бізнесу дало змогу сформулювати такі висновки.

1. Уточнено сутність і роль управлінського обліку в системі управління підприємствами готельного бізнесу. Встановлено, що управлінський облік є інтегрованою інформаційно-аналітичною системою, яка поєднує облікову, планову, контрольну, аналітичну та прогнозну функції. Систематизовано сучасні концепції управлінського обліку, зокрема інформаційного забезпечення управління, обліку за центрами відповідальності, управління витратами, калькулювання собівартості, бюджетування, аналізу відхилень, релевантної інформації, стратегічного управлінського обліку, управління за видами діяльності, оцінювання ефективності підрозділів, внутрішньої управлінської звітності та цифровізації обліку. Їх комплексне застосування забезпечує формування інформації відповідно до потреб стратегічного, тактичного й операційного управління готелем.

2. Систематизовано галузеві особливості діяльності підприємств готельного бізнесу та визначено їх вплив на побудову обліково-інформаційної системи. До таких особливостей віднесено комплексний характер готельної

послуги, одночасність її створення і споживання, неможливість накопичення нереалізованих послуг, сезонність попиту, значну частку постійних і непрямих витрат, диференціацію номерного фонду, попередню оплату, застосування онлайн-каналів бронювання та залежність якості обслуговування від роботи персоналу. Встановлено, що діяльність готелю охоплює послуги розміщення, ресторанне обслуговування, побутові, транспортні, оздоровчі, інформаційні, конференційні та інші додаткові послуги. Кожна з них має окремі джерела доходів, об’єкти витрат, ресурси, відповідальних виконавців і показники результативності, що зумовлює необхідність деталізації облікових даних за видами послуг, категоріями номерів, каналами продажу, структурними підрозділами та центрами відповідальності.

3. Удосконалено процесно орієнтований підхід до побудови системи управлінського обліку та внутрішнього контролю підприємств готельного бізнесу. Бізнес-процес запропоновано розглядати як цілеспрямовану й керовану сукупність взаємопов’язаних операцій, у результаті виконання яких матеріальні, трудові, фінансові та інформаційні ресурси трансформуються у готельну послугу та відповідний економічний результат. Доведено доцільність визнання бізнес-процесів комплексними об’єктами обліку і контролю, що забезпечує можливість оцінити взаємозалежність між спожитими ресурсами, витратами, доходами, якістю обслуговування та загальною результативністю діяльності. Практичне впровадження такого підходу передбачає визначення вхідних ресурсів, послідовності операцій, відповідальних структурних підрозділів, первинної документації, інформаційних потоків, контрольних процедур і показників ефективності за кожним бізнес-процесом.

4. Удосконалено класифікацію та конкретизовано зміст основних бізнес-процесів підприємств готельного бізнесу. Запропоновано поділяти їх на основні операційні та управлінсько-забезпечувальні. До основних операційних віднесено бронювання і продаж послуг, приймання та розміщення гостей, обслуговування номерного фонду, надання ресторанних і додаткових послуг, управління доходами та ціноутворенням, матеріально-

ресурсне і технічне забезпечення. Управлінсько-забезпечувальні процеси охоплюють управління витратами, калькулювання собівартості, бюджетування, управління персоналом і якістю обслуговування, внутрішній контроль та управлінську звітність. Практичний зміст зазначених процесів охоплює приймання заявок і підтвердження бронювань, реєстрацію та розміщення гостей, підготовку номерів, оформлення ресторанних і додаткових послуг, установлення тарифів, закупівлю та використання запасів, проведення технічних робіт і відображення відповідних операцій в обліку.

5. Визначено практичні передумови впровадження процесно орієнтованої обліково-контрольної системи на підприємствах готельного бізнесу**.** Аналіз організаційних структур досліджуваних підприємств засвідчив необхідність узгодження повноважень служби приймання і розміщення, служби номерного фонду, ресторанного підрозділу, фінансової, господарської та інженерно-технічної служб. Поєднання функціональної організаційної структури із системою бізнес-процесів дає змогу визначити центри доходів, витрат і відповідальності, місця виникнення витрат, відповідальних осіб, первинні документи та контрольні процедури. Практичне значення отриманих результатів полягає у можливості їх використання під час розроблення внутрішніх регламентів, робочого плану рахунків, системи аналітичного кодування, бюджетів, форм управлінської звітності та процедур внутрішнього контролю. Це створює наукове підґрунтя для подальшого вдосконалення методики обліку доходів, витрат, собівартості та фінансових результатів основної діяльності підприємств готельного бізнесу.

Отже, управлінський облік на підприємствах готельного бізнесу доцільно розглядати як комплексну інформаційну систему, що забезпечує планування, контроль, аналіз і прийняття управлінських рішень. Його організація має враховувати сезонність попиту, різноманітність послуг, значну частку постійних витрат та взаємодію структурних підрозділів. Застосування процесного підходу дає змогу пов’язати використані ресурси, понесені витрати, отримані доходи та результати діяльності. Практичне впровадження

такого підходу передбачає визначення відповідальних осіб, контрольних точок, первинних документів і показників результативності за кожним бізнес-процесом. Це сприяє підвищенню якості управлінської інформації, посиленню контролю та ефективнішому управлінню діяльністю готельного підприємства.

Основні результати дослідження цього розділу відображені у наукових працях автора [84, 85, 86].

РОЗДІЛ 2
ОБЛІК ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ГОТЕЛЬНОГО БІЗНЕСУ

2.1. Методичні підходи до обліку витрат, доходів і фінансових результатів на підприємствах готельного бізнесу

Облік результатів діяльності підприємств готельного бізнесу базується на загальних принципах бухгалтерського обліку, проте має виразну галузеву специфіку, зумовлену комплексністю послуг, багатоначальністю формування доходів, високою питомою вагою непрямих витрат, сезонністю попиту та поєднанням основних, додаткових і супутніх сервісів. У зв'язку з цим методичні підходи до обліку результатів діяльності готелю повинні забезпечувати не лише достовірне визначення прибутку або збитку звітного періоду, а й створювати інформаційну основу для прийняття дієвих управлінських рішень.

Нормативною базою такого обліку витрат, доходів та фінансових результатів виступають НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", НП(С)БО 15 "Дохід" та НП(С)БО 16 "Витрати", які визначають методологічні засади формування фінансових результатів через визнання, оцінку та зіставлення доходів і витрат [230; 232; 233].

Чинні нормативні положення визначають основні правила ведення обліку активів, зобов'язань та визначення результатів діяльності готелю. Проте на практиці цього не завжди достатньо для прийняття ефективних управлінських рішень. У наукових джерелах існують різні погляди на те, як саме слід організовувати такий облік, щоб він був не лише правильним, а й корисним для управління. Ю. А. Маначинська наголошує, що специфіка діяльності підприємств готельного бізнесу безпосередньо впливає на організацію обліку та аналізу, а тому формування фінансового результату потребує не лише дотримання загальних вимог стандартів, а й урахування особливостей надання готельних послуг [176]. Подібної позиції дотримуються

Н. А. Коморджанова та В. І. Муцецька, які підкреслюють, що облік у готельному бізнесі повинен бути адаптований до структури доходів і витрат, що виникають у межах основних, додаткових і супутніх послуг [141].

Також відсутня єдина позиція вчених щодо питання вибору між нормативно-регламентованим підходом і більш аналітичними моделями обліку. З одного боку, традиційний фінансовий підхід забезпечує достовірність та зіставність звітних показників, а міжнародний стандарт МСФЗ (IFRS) 15 “Дохід від договорів з клієнтами” вимагає визнавати дохід у міру виконання зобов’язань перед клієнтом [28]. З іншого боку, Д. О. Батюк і С. В. Брік обґрунтовують потребу в розширенні облікової системи за рахунок внутрішнього контролю, деталізації доходів і витрат та пристосування методики до особливостей готельного продукту [76; 90]. Додатковим аргументом на користь сегментного підходу є Уніфікована система бухгалтерського обліку для підприємств готельної індустрії (Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (USALI)) [69].

Узагальнення наукових підходів і нормативних положень дає змогу систематизувати основні методичні підходи до обліку результатів діяльності підприємств готельного бізнесу та визначити їх прикладне значення для практики управління. Детальна характеристика підходів до обліку фінансових результатів, у межах якої відображено їх сутність, ключові переваги, обмеження та практичну цінність для готельних підприємств наведено в Додатку Ж, табл. Ж.

На нашу думку найбільш обґрунтованим для підприємств готельного бізнесу є комбінований підхід, що поєднує вимоги фінансових стандартів із сегментним, аналітичним і галузево-адаптованим баченням обліку.

Слід зазначити, що ефективність функціонування підприємства відображається у його фінансових результатах, які виникають як різниця між отриманими доходами та понесеними витратами. Ряд науковців зазначають, що прибуток або збиток є прямим індикатором якості управління ресурсним потенціалом (О. В. Назаренко [189], Д. В. Шлапак [286]). Водночас окремі

автори акцентують увагу на його економічній, обліковій, управлінській або галузевій сутності (С. Друрі [16], О. І. Степаненко [255], Ю. А. Маначинська[176]). Для узагальнення наукових підходів до трактування категорії “фінансовий результат” складено у Додатку Л. Ми вважаємо, що для підприємств готельного бізнесу фінансовий результат слід розглядати як узагальнюючий показник ефективності діяльності, сформований під впливом як загальних облікових принципів, так і специфіки готельних послуг

Суттєвого значення набуває також питання взаємозв’язку фінансового та управлінського обліку фінансових результатів (Додатки К.1, табл. К.1 та Додатки К.2, табл. К.2). Якщо фінансовий облік орієнтований на узагальнення інформації про прибуток або збиток підприємства та її подання зовнішнім користувачам у складі фінансової звітності, то управлінський облік спрямований на внутрішню деталізацію результатів за структурними підрозділами, видами послуг, категоріями клієнтів і центрами відповідальності. Такий підхід розширює аналітичні можливості облікової системи та підвищує якість управлінських рішень. Як підкреслює К. Друрі, система обліку витрат і доходів повинна забезпечувати не лише вимірювання фінансового результату, а й слугувати інформаційною базою для планування, контролю та оцінки ефективності діяльності [16]. У готельному бізнесі це обумовлює необхідність інтеграції фінансового та управлінського обліку з метою одночасного задоволення вимог зовнішньої звітності та потреб внутрішнього управління.

Ефективна організація управлінського обліку фінансових результатів передбачає побудову системи обліку, яка забезпечуватиме менеджмент інформацією за напрямами формування витрат і доходів. У науковій літературі організацію у обліку пов’язують із побудовою системи планування, контролю та оцінки діяльності підрозділів підприємства.

Так, А. Г. Паскалова виділяє центри відповідальності, центри витрат і місця виникнення витрат, та розглядає їх як взаємопов’язані елементи системи управління підприємством [203]. Проте інші вченні ці питання не пов’язують

між собою та вивчають відокремлено. Зокрема, Л. І. Пославська прямо наголошує, що “центри витрат й центри відповідальності різні поняття” [220]. Водночас С. Ф. Голова центр відповідальності розглядає як “окрему структурну одиницю, у межах якої встановлено персональну відповідальність менеджера за показники її діяльності” [104]. Для підприємств готельного бізнесу така дискусія є особливо актуальною, оскільки галузева специфіка потребує деталізації обліку за підрозділами, видами послуг і місцями формування витрат.

Отже, наукова полеміка стосується передусім методики виокремлення таких об’єктів обліку та визначення меж відповідальності в системі управлінського обліку. Дослідження організаційно-функціональної структури підприємств готельного бізнесу дає підстави виокремити в їх діяльності центри витрат, центри доходів і центри відповідальності, що забезпечує належний рівень аналітичності облікової інформації та підвищує ефективність управління фінансовими результатами. Такий підхід дає змогу не лише локалізувати витрати за місцями їх виникнення, а й установити підрозділи, відповідальні за формування доходів, контроль витрачання ресурсів і досягнення запланованих показників діяльності.

З урахуванням особливостей діяльності готелю до центрів витрат доцільно віднести службу номерного фонду, господарську службу, пральню, адміністративно-управлінські підрозділи, а також ресторанне господарство в частині здійснення виробничих і обслуговуючих витрат. У межах цих підрозділів виникають витрати на оплату праці, матеріали, енергію, амортизацію, утримання приміщень та інші витрати, пов’язані з наданням послуг (Додаток Л.1, табл. Л.1). Тобто, центр витрат – це структурний підрозділ, ділянка діяльності або внутрішня організаційна одиниця підприємства, у межах якої акумулюються, обліковуються та контролюються витрати, пов’язані з використанням ресурсів [251].

Центр доходів слід розуміти як структурний підрозділ або сегмент діяльності підприємства, відповідальний за формування доходів від реалізації

товарів, робіт чи послуг, результати якого оцінюються насамперед за показниками виручки [221]. До центрів доходів у готельному бізнесі доцільно відносити підрозділи, діяльність яких безпосередньо спрямована на формування виручки від надання послуг. До них насамперед належать служба прийому та розміщення, номерний фонд, ресторан, бар, конференц-сервіс, SPA-зона, а також інші підрозділи, що забезпечують надання додаткових і супутніх послуг. Їх виокремлення дає можливість оцінювати ефективність окремих напрямів діяльності, аналізувати структуру доходів і визначати найбільш прибуткові сегменти (Додаток Л.2, табл. Л.2).

Важливим є також питання сутності центрів відповідальності та їх ролі в системі обліку витрат. Л. І. Пославська наголошує на необхідності уточнення змісту поняття “центр відповідальності” та вдосконалення підходів до групування доходів і витрат за такими центрами [219]. Своєю чергою, О. В. Мірошниченко, Н. В. Винниченко та Н. Л. Андрєєва підкреслюють, що організація обліку за центрами відповідальності залежить від структури підприємства, технології діяльності, стилю управління та розподілу повноважень [184]. На нашу думку центр відповідальності слід розглядати як окремий структурний підрозділ, напрям діяльності чи сегмент підприємства, за яким закріплюється відповідальна особа, уповноважена контролювати витрати, доходи, фінансові результати та забезпечувати досягнення планових показників. До центрів відповідальності підприємств готельного бізнесу доцільно відносити керівників структурних підрозділів та самі підрозділи, які відповідають за планування, використання ресурсів і досягнення встановлених результатів діяльності. Такими центрами можуть бути служба прийому та розміщення, служба номерного фонду, ресторан, бар, господарська служба, технічна служба, SPA-зона, конференц-сервіс, а також адміністративно-управлінські підрозділи. Їх виділення забезпечує контроль за витратами і доходами, дає змогу оцінювати результативність роботи підрозділів та сприяє прийняттю обґрунтованих управлінських рішень (Додаток Л.3, табл. Л.3).

Важливе значення в системі обліку мають місця виникнення витрат, тобто конкретні ділянки, де виникають витрати та споживаються ресурси. У готелі до них належать номерний фонд, рецепція, кухня, ресторанний зал, пральня, складські приміщення, інженерні системи, обладнання та робочі місця працівників. Так, Місце виникнення витрат – це конкретний об'єкт або ділянка діяльності підприємства, де безпосередньо формуються витрати в процесі використання ресурсів [251]. Їх виділення забезпечує більш точний контроль витрат і є основою для обчислення собівартості окремих послуг (Додаток Л.4, табл. Л.4).

Взаємозв'язок центрів витрат, центрів доходів, центрів відповідальності та місць виникнення витрат на підприємствах готельного бізнесу подано на рис. 2.1.

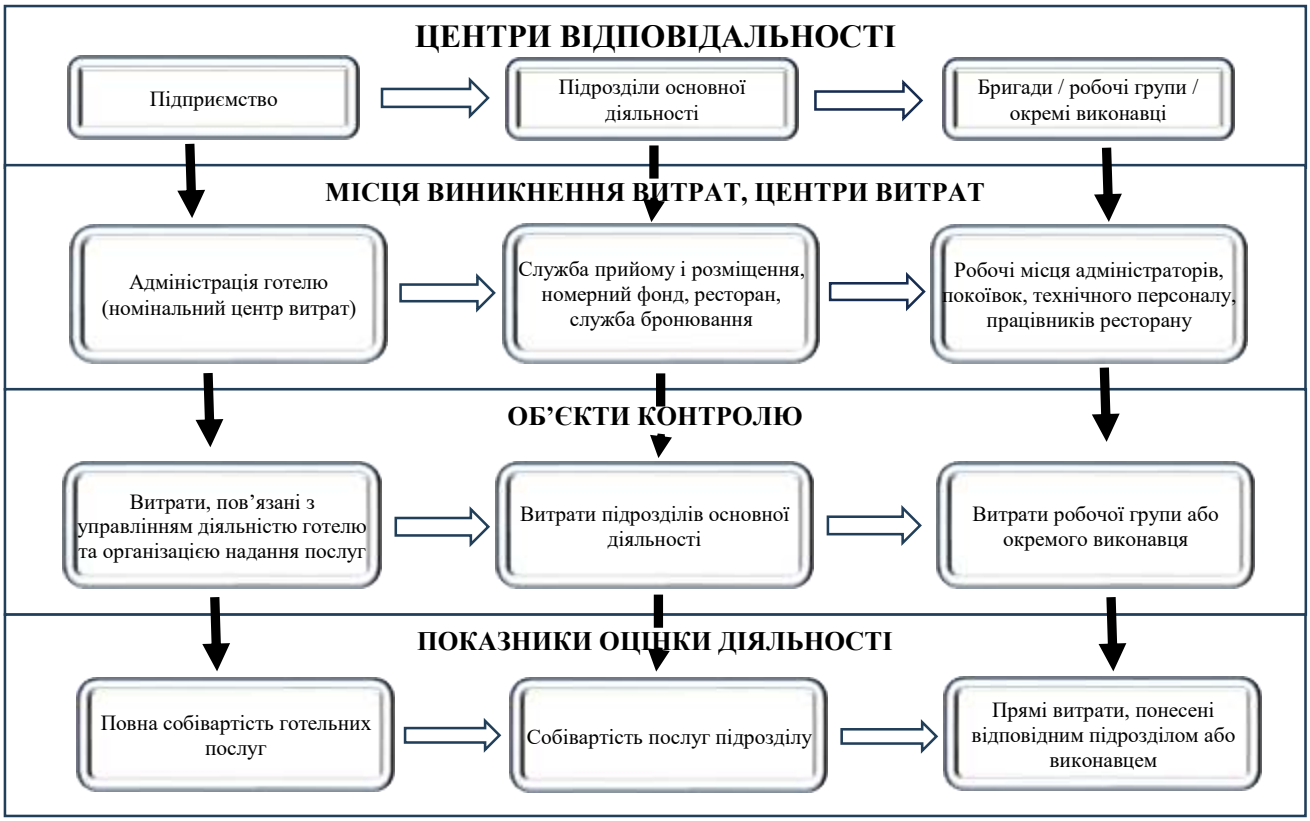


Рис. 2.1. Схема структуризації центрів витрат, центрів доходів, центрів відповідальності та місць виникнення витрат на підприємствах готельного бізнесу за принципом підпорядкування

Джерело: Авторська розробка

Проведені дослідження свідчать, що в діяльності підприємств готельного бізнесу місця виникнення витрат та операційно-технологічні процеси доцільно виокремлювати з метою організації обліку витрат і калькулювання собівартості готельних послуг. Водночас центри відповідальності формуються насамперед для регулювання рівня витрат, управління собівартістю послуг, оцінювання результатів діяльності окремих структурних підрозділів і посилення внутрішнього контролю. Практика ведення обліку підтверджує необхідність виділення системи показників для оцінки діяльності центрів відповідальності, що дає змогу підвищити обґрунтованість управлінських рішень і результативність контролю за використанням ресурсів (табл. 2.1).

Теоретичною основою обліку фінансових результатів готелю є принципи бухгалтерського обліку, насамперед принцип нарахування та відповідності доходів і витрат. Відповідно до НП(С)БО 15 “Дохід”, дохід визнається в момент отримання коштів чи продажу готельної послуги, що зумовлює зростання власного капіталу. Наголосимо на тому, що сума доходу має бути достовірно визначеною. Зокрема, НП(С)БО 16 “Витрати” визначає методологічні засади формування інформації про витрати підприємства та їх відображення у звітності [232; 233].

Отже, фінансовий результат готелю формується на основі правильного визнання, оцінки й співставлення доходів від надання послуг із витратами, понесеними для їх отримання. Саме тому виникає необхідність більш детального дослідження обліку витрат та доходів підприємств готельного бізнесу, які забезпечують формування інформації для оцінки ефективності їх діяльності. з огляду на специфіку діяльності підприємств готельного бізнесу виникає необхідність більш детального розгляду складу та економічного змісту доходів і витрат, що формуються у процесі надання основних, додаткових і супутніх послуг.

Таблиця 2.1

Показники оцінки діяльності центрів відповідальності

Центри відповідальності	Місця виникнення витрат, центри витрат	Об'єкти контролю	Показники оцінки діяльності
1	2	3	4
Підприємство	Адміністрація готелю (номінальний центр витрат)	Витрати, пов'язані з управлінням діяльністю готелю, обслуговуванням гостей та реалізацією готельних послуг	Повна собівартість готельних послуг; загальний фінансовий результат діяльності
Підрозділи основної діяльності	Служба прийому і розміщення; номерний фонд; служба бронювання; ресторанне господарство	Витрати окремих підрозділів основної діяльності, пов'язані з наданням основних і додаткових послуг	Собівартість послуг підрозділу; дохід підрозділу; прибутковість підрозділу
Допоміжні підрозділи	Пральня; технічна служба; служба прибирання; складське господарство; служба безпеки	Витрати допоміжних підрозділів, пов'язані із забезпеченням безперебійного функціонування готелю	Кошторис витрат підрозділу; рівень відхилень від бюджету
Служби та дільниці	Робочі місця адміністраторів, покоївок, технічного персоналу	Прямі витрати за місцями виникнення та операційними процесами	Прямі витрати на виконання операцій; витрати за робочими місцями;
Окремі центри доходів	Відділ бронювання; ресторан; конференц-сервіс; SPA-зона; додаткові послуги	Доходи від реалізації окремих видів готельних послуг	Обсяг доходу; виконання плану доходів; середній дохід на одиницю послуги
Центри прибутку	Ресторанний комплекс; SPA-комплекс; конференц-зал; готель у цілому	Співвідношення доходів і витрат за окремими напрямами діяльності	Прибуток центру; рентабельність послуг; маржинальний дохід

Джерело: Сформовано автором на основі дослідження діяльності ПП "ДРЕВНІЙ ГРАД"

Теоретичні засади відображення в обліковій системі витрат підприємств готельного бізнесу формуються на основі загальних принципів бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей діяльності у сфері гостинності. Проте застосування лише загальних норм є недостатнім, оскільки специфіка діяльності готелю пов'язана з наданням основних, додаткових і супутніх послуг, сезонністю попиту та значною часткою непрямих витрат, що

потребує більш детального внутрішнього обліку. Відповідно до НП(С)БО 16 “Витрати”, витрати відображаються в обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов’язань. Витрати звітного періоду визнаються в тоді, коли зумовлюють зменшення власного капіталу підприємства та можуть бути достовірно оцінені [233]. Разом із тим для потреб управлінського обліку такої інформації недостатньо, оскільки тут витрати повинні визнаватися не лише як об’єкт фінансового відображення, а і як інформаційна база для бюджетування, калькулювання, аналізу, контролю.

Виділяють декілька підходи до побудови системи обліку витрат у готельному бізнесі. Так, О. Л. Шільвінська, Н. А. Глигало та Ю. М. Кулик основну увагу приділяють організаційним аспектам обліку витрат і наголошують на необхідності вдосконалення його побудови [64]. Водночас О. М. Домбик зазначає, що чинна система обліку не забезпечує керівництво достатньо оперативною та достовірною інформацією про витрати, а тому потребує вдосконалення [113]. Ми вважаємо, що проблема пов’язана не лише з недоліками самої системи обліку, а й з недостатньою адаптацією її методики до особливостей готельних послуг, які мають складну структуру та різні напрями формування витрат. Зокрема, В. Однолько підкреслює необхідність розроблення спеціальних рекомендацій щодо планування, обліку та калькулювання собівартості готельних послуг [197]. На нашу думку, такий підхід є ефективним лише за умови його поєднання з внутрішнім контролем, бюджетуванням і оцінкою діяльності центрів відповідальності. Це особливо важливо для підприємств готельного бізнесу, які працюють в умовах конкуренції та нестабільного попиту.

У науковій літературі існують різні підходи до трактування цього процесу. Так, С. Ф. Голов пов’язує управлінський облік із формуванням інформації для планування, оцінки та контролю, а також наголошує на самостійності управлінського обліку як підсистеми бухгалтерської системи [104, с. 299]. Натомість Л. В. Нападовська розглядає управлінський облік як

інтегровану систему підготовки й забезпечення різних рівнів управління обробленою інформацією для прийняття рішень [192, с. 251].

Отже, визнання витрат у системі управлінського обліку є ширшим, ніж у фінансовому обліку, оскільки охоплює не лише фактично понесені витрати, а й планові, нормативні, релевантні та контрольовані витрати, необхідні для управління діяльністю підприємства. Такий підхід є особливо важливим для підприємств готельного бізнесу, де витрати формуються в розрізі центрів відповідальності, місць виникнення, видів послуг і об'єктів калькулювання.

Важливим є не тільки фіксування витрат для звітності, а й забезпечення їх накопичення, узагальнення та використання для прийняття рішень [16]. Тому для підприємств готельного бізнесу доцільно організовувати облік витрат не лише за економічними елементами і статтями калькуляції, а й за місцями виникнення витрат, центрами витрат і центрами відповідальності. Саме це зумовлює розгляд їх подальшої класифікації як передумови належної організації обліку, контролю та формування фінансових результатів готелю. Її застосування дає змогу не лише систематизувати витрати за різними ознаками, а й адаптувати облікову систему до специфіки діяльності підприємств сфери гостинності. З метою удосконалення системи обліку витрат готелю на основі проведеного дослідження (Додаток М.1, табл. М.1) нами запропонована їх класифікація (рис. 2.2), яку покладено в основу побудови системи управлінського обліку.

Наведена класифікація витрат у межах підсистем управлінського обліку відображає функціональне призначення кожної з них у системі управління підприємством готельного бізнесу. У підсистемі бюджетування домінують класифікації, пов'язані з плануванням і прогнозуванням витрат; у калькулюванні – з формуванням собівартості послуг; в обліку – з їх накопиченням та систематизацією; в аналізі – з оцінкою ефективності та виявленням резервів; у контролі – з перевіркою дотримання норм, бюджетів і закріпленням відповідальності. Такий підхід дає змогу сформувати цілісну інформаційну базу для прийняття обґрунтованих управлінських рішень у готелі.

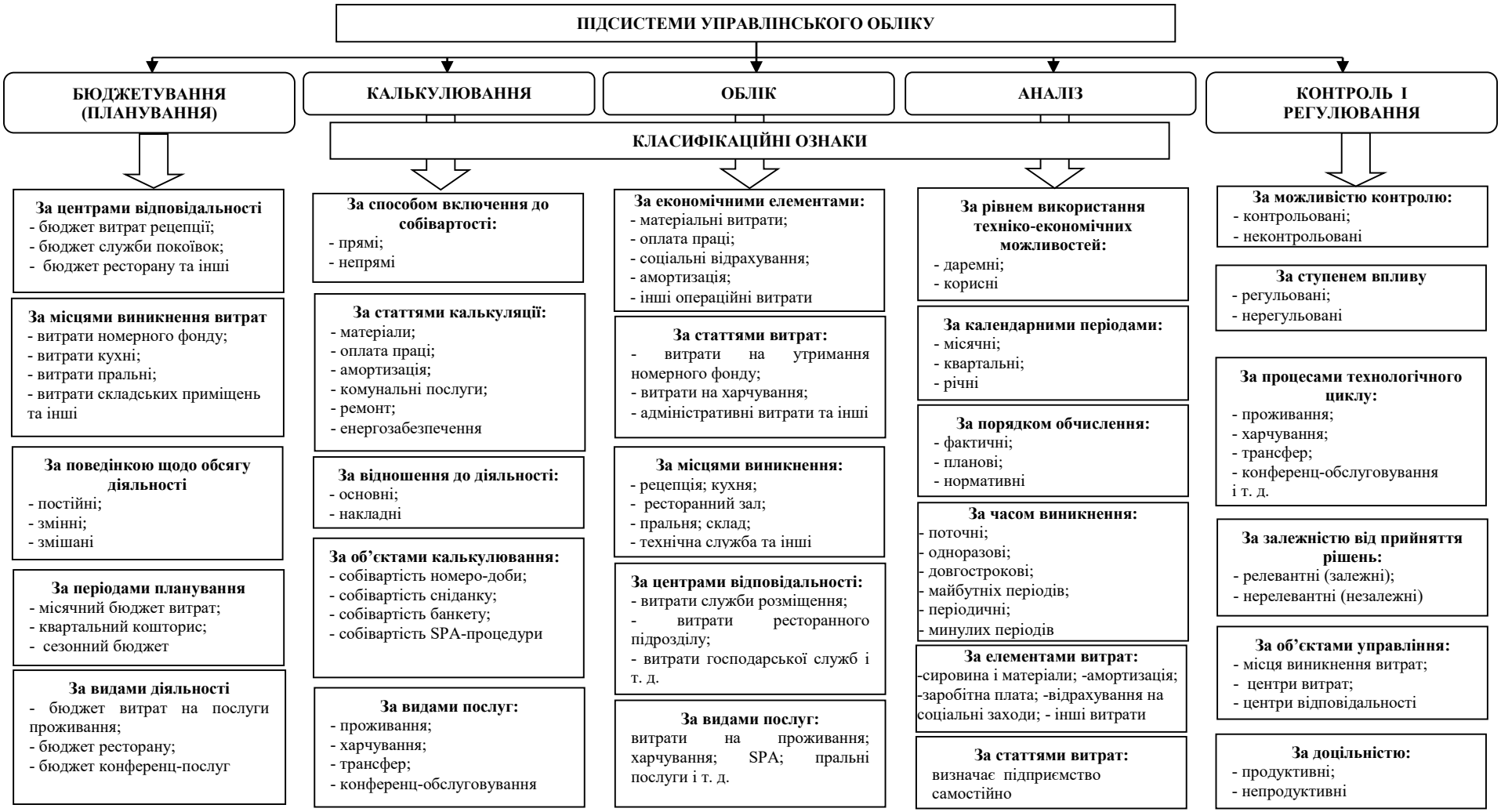


Рис. 2.2. Класифікація витрат за підсистемами управлінського обліку витрат підприємств готельного бізнесу

Джерело: Систематизовано автором

Визнання доходів для цілей управлінського обліку передбачає поєднання нормативних критеріїв фінансового обліку з інформаційними запитами системи управління підприємством.

Згідно з НП(С)БО 15 “Дохід” суми попередньої оплати, авансів і завдатку не визнаються доходом, а дохід від надання послуг визначається за ступенем завершеності операції на дату балансу, якщо результат такої операції може бути достовірно оцінений [232]. Для підприємства готельного бізнесу це означає, що кошти, отримані авансом за бронювання номерів, конференц-обслуговування, SPA-послуги чи інші сервіси, не формують дохід до моменту фактичного надання відповідної послуги.

Так, в управлінського обліку дохід розглядається як інструмент оцінювання результативності діяльності та інформаційної підтримки управління. О. Мірошниченко, Н. Винниченко та Н. Андрєєвої наголошують, що для прийняття управлінських рішень необхідна узагальнена інформація про доходи, витрати й результати діяльності. Це необхідно для контролю відхилень за місцями виникнення витрат та визначити відповідальних осіб. Тобто центр відповідальності пов’язується з діяльністю, яка генерує доходи, витрати, ресурси та фінансові результати, що підтверджує доцільність визнання доходів у розрізі відповідних підрозділів [184, с. 72–73]. Тому в управлінському обліку доходи готелю доцільно систематизувати не лише за моментом їх нормативного визнання, а й за центрами доходів, видами послуг, каналами продажу та категоріями клієнтів Для готельного бізнесу це дає змогу формувати релевантну інформацію про доходи від проживання, харчування, конференц-сервісу та інших додаткових послуг, що є підставою для оцінки прибутковості окремих підрозділів і напрямів діяльності.

Водночас визначення моменту визнання доходів не виключає їх класифікація. У сучасних дослідженнях підкреслюється, що система бухгалтерського обліку має формувати різносторонню інформацію не лише про витрати, а й про доходи, а для ефективного управління фінансовими результатами доцільним є розширення класифікаційних ознак доходів

залежно від управлінських потреб. Зокрема, у праці В. Фаріона, С. Пителя та І. Корнят запропоновано інтегровану класифікацію доходів за такими критеріями, як вид послуг, стадія діяльності, календарний і звітний періоди, форма отримання та вплив управління, що підтверджує значення класифікації як інструменту обліку, контролю й управління фінансовими результатами [262].

Нами запропоновано класифікація доходів у межах підсистем бюджетування, обліку, аналізу та контролю дає змогу адаптувати інформацію про доходи підприємства готельного бізнесу до конкретних управлінських потреб, яка зображена на рис. 2.3.

Для забезпечення необхідного рівня аналітичності обліку доцільно застосовувати кодування рахунків у розрізі центрів відповідальності, центрів витрат, центрів доходів і місць виникнення витрат. Такий підхід дає змогу деталізувати інформацію про формування витрат, доходів і фінансових результатів за окремими структурними підрозділами та напрямами діяльності готелю. Структура кодування відповідних рахунків наведено у Додатках М.2 – М.4.

Запропонована система кодифікації рахунків відображає в одному аналітичному коді як ознаки фінансового обліку, так і параметри внутрішнього управління. Для рахунків витрат структура коду є більш деталізованою, оскільки додатково враховує статтю витрат або вид використаного ресурсу. Для рахунків доходів і фінансових результатів кодифікація орієнтована на джерело формування доходу чи результату, центр відповідальності та місце надання послуги або формування фінансового результату. Це забезпечує високий рівень аналітичності облікової інформації та створює належну основу для ефективного управління діяльності підприємств готельного бізнесу.

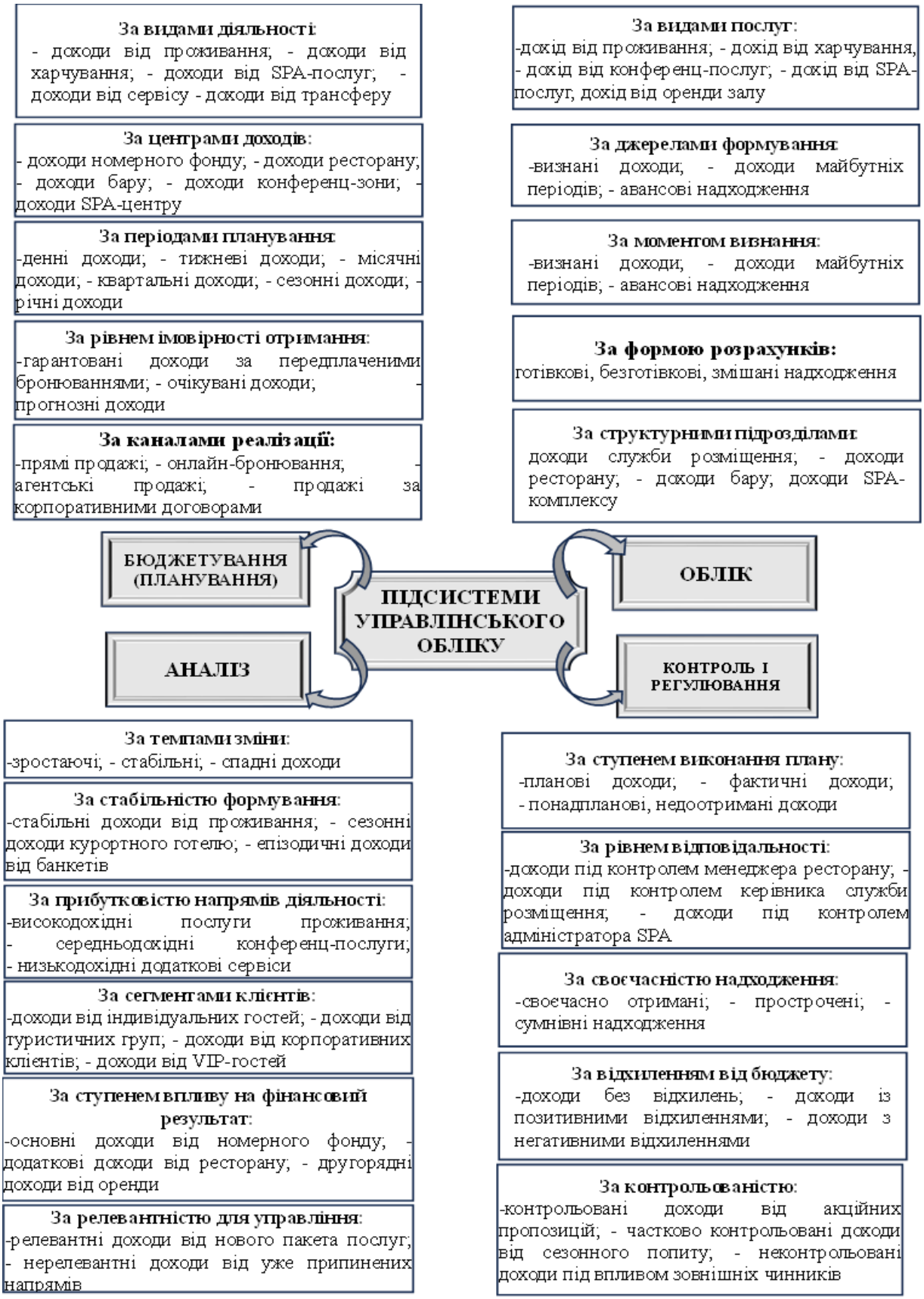


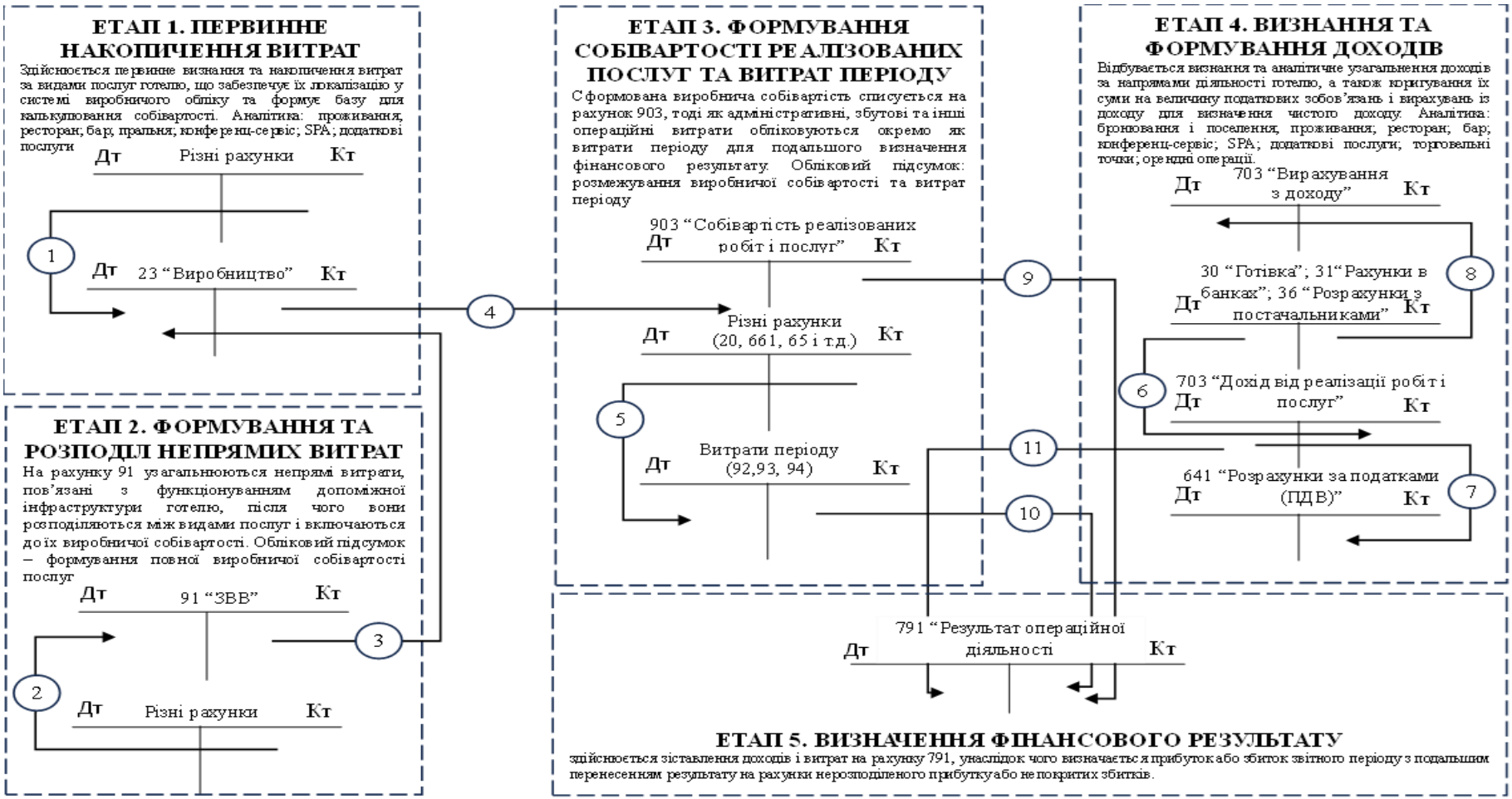
Рис. 2.3. Класифікація доходів за підсистемами управлінського обліку підприємств готельного бізнесу

Джерело: Розроблено автором

Запровадження запропонованої системи кодування потребує її офіційного закріплення у внутрішніх нормативних документах підприємства. де визначено перелік рахунків і субрахунків, а також необхідні аналітичні розрізи. Це сприятиме формуванню єдиного інформаційного простору та забезпечить взаємозв'язок між даними фінансового й управлінського обліку. У зв'язку з цим наступним кроком є формування робочого плану рахунків, адаптованого до організаційної структури готелю, його центрів відповідальності, напрямів діяльності та особливостей надання основних і додаткових послуг. Фрагмент робочого плану, запропонований автором, наведеного у табл. М, Додаток М.

Робочий план рахунків, побудований відповідно до запропонованого підходу, формує підґрунтя для створення моделі облікового відображення та визначення фінансових результатів діяльності готелю. Її застосування дає змогу поєднати вимоги фінансового обліку з інформаційними потребами управління, систематизувати дані за окремими підрозділами та видами діяльності, а також підвищити аналітичність облікової інформації. Отримані відомості можуть використовуватися для контролю господарських процесів і оцінювання результативності роботи готельного підприємства. Отже план рахунків розроблений на основі запропонованої системи кодифікації є основою для формування моделі обліку визначення фінансових результатів готелю (рис. 2.4).

Функціонування цієї моделі передбачає, що кожна господарська операція відображатиметься не лише за відповідним синтетичним рахунком, а й за встановленими аналітичними ознаками. Такими ознаками можуть бути структурний підрозділ, центр відповідальності, вид послуги, стаття доходів або витрат. У результаті керівництво отримує можливість формувати звітність у різних розрізах і визначати результати діяльності як готелю загалом, так і його окремих сегментів, зокрема номерного фонду, ресторанного підрозділу, конференц-сервісу та інших додаткових напрямів.



1 – відображено первинне накопичення прямих витрат на надання готельних послуг; **2 –** накопичено непрямі витрати допоміжних та обслуговуючих підрозділів; **3 –** розподілено загальновиробничі витрати між видами послуг готелю; **4** – списано виробничу собівартість реалізованих послуг; **5 –** відображено адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати операційної діяльності; **6** – визнано дохід від реалізації послуг готелю; **7** – нараховано податкові зобов'язання з ПДВ; **8** – відображено знижки, компенсації або інші вирахування з доходу; **9** – списано собівартість реалізованих послуг на фінансовий результат; **10** – списано вирахування з доходу на фінансовий результат; **11** – списано дохід від реалізації на фінансовий результат.

Рис.2.4. Структурно-логічна модель формування в обліку витрат, доходів і фінансових результатів підприємства готельного бізнесу

Джерело: Розроблено автором

Зокрема, модель відображає послідовність формування витрат, доходів і фінансових результатів підприємства готельного бізнесу та демонструє взаємозв'язок між відповідними рахунками бухгалтерського обліку. Її зміст полягає в тому, що обліковий процес у готелі розглядається як цілісна система, у межах якої кожний етап пов'язаний із наступним.

На першому етапі відображено первинне накопичення витрат. Джерелами формування таких витрат виступають виробничі запаси, малоцінні та швидкозношувані предмети, витрати на оплату праці тощо.. Усі ці елементи накопичуються на рахунок 23 "Виробництво" за окремими видами послуг готелю: проживання, ресторанне обслуговування, бар, пральня, конференц-сервіс, SPA-послуги та додаткові послуги. Такий підхід дає змогу відразу віднести витрати до конкретного напряму діяльності й забезпечити їх подальше аналітичне групування.

На другому етапі показано формування та розподіл непрямих витрат, які обліковуються на рахунку 91 "Загальновиробничі витрати". У готельному бізнесі до них належать витрати технічної служби, господарської служби, служби безпеки, складського господарства та інших допоміжних підрозділів. Особливість моделі полягає в тому, що вона враховує значну частку непрямих витрат, характерну саме для готелю, де функціонування номерного фонду, ресторану, SPA-зони чи конференц-сервісу залежить від роботи допоміжної інфраструктури. Саме тому після накопичення ці витрати підлягають розподілу між окремими видами послуг і списуються з рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" на рахунок 23 "Виробництво", унаслідок чого формується повна виробнича собівартість послуг.

Вибір бази розподілу загальновиробничих витрат у підприємстві готельного бізнесу повинен ґрунтуватися на причинно-наслідковому зв'язку між характером витрат і об'єктами їх віднесення. Такий підхід відповідає НП(С)БО 16, згідно з яким загальновиробничі витрати розподіляються між об'єктами витрат за обраною підприємством базою розподілу, зокрема годинами праці, заробітною платою, обсягом діяльності або прямими витратами [233]. У

науковій літературі це питання є дискусійним. Зокрема, Т. Ю. Кодимська наголошує, що правильний вибір методу обліку загальновиробничих витрат і бази їх розподілу безпосередньо впливає на повноту включення таких витрат до собівартості [138]. Натомість Ю. Б. Скорнякова акцентує, що база розподілу має не просто відповідати галузевій специфіці, а бути тісно пов'язаною з самими витратами, оскільки лише за такої умови забезпечується об'єктивне визначення частки загальновиробничих витрат, яка включається до собівартості конкретного виду продукції чи послуг [250]. Це підкреслює важливість диференційованого підходу до вибору баз розподілу ЗВВ залежно від напряму діяльності, виду послуг і специфіки функціонування окремих підрозділів, що сприяє більш достовірному калькулюванню собівартості та точнішому визначенню прибутковості структурних сегментів готелю. Методика розподілу ЗВВ для досліджуваних підприємств наведена у Додатку Н, табл. Н.1.

На третьому етапі відбувається формування собівартості реалізованих послуг. Після завершення накопичення прямих і розподілу непрямих витрат витрати, узагальнені на рахунку 23 "Виробництво", списуються на рахунок 903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг". Поряд із цим у моделі окремо виділено рахунки 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут" і 94 "Інші витрати операційної діяльності", які не включаються безпосередньо до виробничої собівартості, але впливають на загальний фінансовий результат діяльності готелю.

На четвертому етапі показано визнання та формування доходів. На схемі показано, що можуть доходи надходять через касу, поточні рахунки або розрахунки з покупцями і замовниками та узагальнюються на рахунку 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг". У межах цього рахунку доходи деталізуються за основними та додатковими напрямами діяльності готелю: бронювання і поселення, проживання, ресторанне обслуговування, бар, конференц-сервіс, SPA-послуги, додаткові послуги, торговельні точки та орендні операції. Окремо в моделі враховано рахунок 704 "Вирахування з

доходу", що дає змогу відобразити знижки, компенсації або повернення, а також рахунок 641 "Розрахунки за податками" для обліку податкових зобов'язань з ПДВ.

П'ятий етап передбачає формування фінансового результату підприємства готельного бізнесу із забезпеченням його аналітичного розмежування за окремими напрямами діяльності та структурними підрозділами. На рахунку 791 "Результат операційної діяльності" здійснюється зіставлення доходів від реалізації послуг та іншого операційного доходу із собівартістю реалізованих послуг, адміністративними витратами, витратами на збут, іншими операційними витратами та вирахуванням з доходу. За рахунок аналітичної деталізації обліку забезпечується можливість визначення фінансового результату не лише в цілому по готелю, а й за окремими видами послуг, центрами доходів, центрами витрат і центрами відповідальності. Це дає змогу оцінити прибутковість номерного фонду, ресторанного господарства, конференц-сервісу, SPA-послуг та інших напрямів діяльності, а також виявити ефективність функціонування відповідних підрозділів. Підсумковий фінансовий результат звітного періоду списується на рахунки 441 "Прибуток нерозподілений" або 442 "Непокриті збитки"

Таким чином запропонована модель формування фінансового результату підприємств готельного бізнесу відображає поетапний рух облікової інформації від моменту виникнення витрат до визначення підсумкового фінансового результату. Її перевага полягає в тому, що вона дає змогу не лише відобразити стандартну кореспонденцію рахунків, а й врахувати галузеву специфіку готельного бізнесу, яка проявляється у багатокомпонентності послуг, поєднанні основної та додаткової діяльності. У поєднанні з аналітичним кодуванням рахунків така модель створює належне інформаційне підґрунтя для контролю, калькулювання собівартості, аналізу дохідності окремих підрозділів і управління фінансовими результатами готелю.

2.2. Методика та організація обліку спеціалізованих експлуатаційних активів підприємств готельного господарства

Діяльність підприємств готельного бізнесу вимагає належного обліку майна, яке забезпечує надання основних і додаткових послуг. До цієї групи належать матеріальні об’єкти, які безпосередньо використовуються у щоденній діяльності готелю та забезпечують можливість надання послуг відповідно до встановлених стандартів якості й комфорту. Від їх наявності, технічного стану, комплектності та раціонального використання значною мірою залежать комфорт споживачів, ритмічність операційної діяльності, стабільність функціонування окремих підрозділів і загальна ефективність роботи підприємства. У цьому контексті такі активи доцільно розглядати не лише як сукупність матеріальних цінностей, а як важливий елемент ресурсної бази, що бере участь у формуванні споживчої цінності готельної послуги.

Питання сутності та місця спеціалізованих активів у матеріальній базі готелю набуває практичного значення насамперед з позиції методики та організації їх обліку. Від підходу до трактування таких об’єктів залежить порядок їх документування, оцінки, відображення на рахунках, списання вартості або нарахування амортизації. Специфіка готельної діяльності зумовлює необхідність розглядати ці ресурси не лише як матеріальні цінності, а як важливий елемент забезпечення якості послуг і стандартів обслуговування. Тому їх облікове відображення охоплює не тільки питання класифікації, а й організацію аналітичного обліку, контролю за рухом, збереженням і фактичним станом інвентарю. Саме з цих позицій доцільно розглянути основні підходи до трактування спеціалізованих активів готелю в межах вітчизняної та міжнародної практики.

Досліджуючи поняття спеціалізованих активів у контексті готельного бізнесу можна виділити два підходи щодо їх трактування функціональний та ринково-трансакційний. Ряд дослідників у сфері бухгалтерського обліку (Т. В. Момот, Ю. А. Моначинська [186]) розглядають спеціалізовані активи у

контексті функціональної та технічної обмеженості – як об’єкти, що внаслідок конструктивних або технологічних характеристик не можуть бути перепрофільовані без суттєвих витрат. Для готелів це насамперед ліфтові комплекси, СПА-інфраструктура, системи централізованого кондиціонування та інженерні мережі, специфічні особливості яких не передбачають альтернативного застосування поза межами підприємства. Основою даного підходу є те, що саме технічна природа об’єкта визначає його спеціалізованість незалежно від ринкової кон’юнктури.

Існує альтернативний підхід – ринково-транзакційний, що поєднує вимоги МСФЗ 13 “Оцінка справедливої вартості” [27] та теорію транзакційних витрат (Купер, Ханарт, Сільверман [11]). Спеціалізований актив ідентифікується не через технічні характеристики, а через відсутність активного ринку. Вартість такого активу залежить від конкретного господарського контексту. Для готелю це означає унікальні архітектурні об’єкти, брендовані меблеві концепції або локально специфічну інфраструктуру (гірськолижний підйомник, причал), що суттєво втрачають вартість поза межами підприємства. Основна ідея цього підходу – менеджменту потрібна не стільки технічна класифікація активів, скільки розуміння їхньої цінності в конкретному ринковому та операційному контексті.

Узагальнюючи підходи до трактування даного терміну, ми під спеціалізованими робочими (експлуатаційними) активами підприємств готельного бізнесу розумітимемо частину активів готелю, яка безпосередньо використовується у процесі створення, надання та забезпечення основних і додаткових готельних послуг. До таких активів відносять активи номерного фонду, служби приймання і розміщення, ресторанного господарства, господарської служби, інженерно-технічного забезпечення, а також активи, пов’язані з наданням додаткових послуг. Їх економічна сутність полягає в тому, що вони використовуються у процесі надання послуг, забезпечують отримання майбутніх економічних вигід і, відповідно до загальних принципів

обліку основних засобів, підлягають визнанню, оцінці та амортизації за правилами, встановленими чинним законодавством. Деталізований склад та облікове призначення спеціалізованих активів підприємства готельного бізнесу наведено в табл. 2.2 [158].

Таблиця 2.2

Спеціалізовані робочі (експлуатаційні) активи підприємств готельного бізнесу

Група активів	Склад активів	Призначення
Активи номерного фонду	ліжка, шафи, столи, тумби, матраци, телевізори, мініхолодильники, сейфи, сантехнічне обладнання, текстиль	забезпечення умов проживання гостей
Активи служби прийому і розміщення	рецепція, комп'ютери, касове обладнання, POS-термінали, системи бронювання, електронні ключі, засоби зв'язку	організація реєстрації, обліку, розміщення та інформаційного обслуговування гостей
Активи ресторанного господарства	кухонне обладнання, холодильники, печі, меблі ресторану, барне обладнання, посуд, столові прибори	забезпечення послуг харчування та обслуговування гостей
Активи господарської служби	прибиральна техніка, візки покоївок, пральні та сушильні машини, інвентар для прибирання	підтримання санітарного стану номерів і приміщень, догляд за білизною
Інженерно-експлуатаційні активи	системи опалення, вентиляції, кондиціонування, водопостачання, каналізації, ліфти, освітлення, пожежна сигналізація	забезпечення безперервного функціонування будівлі та безпечного перебування гостей
Активи додаткових послуг	обладнання SPA, фітнес-залу, басейну, конференц-залів, бізнес-центру, транспорт для трансферу	надання додаткових сервісів і підвищення конкурентоспроможності готелю
Малоцінні експлуатаційні активи	постільна білизна, рушники, халати, спецодяг, дрібний господарський інвентар	щоденне обслуговування гостей і забезпечення поточних операційних потреб

Джерело: Сформовано автором [158]

Слід зазначити, що нормативно-правові засади обліку спеціалізованих активів готелів формуються на перетині законодавства, національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, галузевих вимог до діяльності

засобів розміщення та внутрішньої облікової політики підприємства (Додаток П.1, табл. П.1). Водночас у чинній нормативній базі поняття “спеціалізовані активи готелю” не виокремлене як самостійний об’єкт обліку, тому їх відображення здійснюється за загальними правилами обліку активів залежно від економічної природи: як основні засоби, малоцінні необоротні матеріальні активи, запаси, нематеріальні активи або об’єкти оренди.

Класифікація активів є необхідною для їх систематизації за економічним змістом, функціональним призначенням, строком використання та обліковою природою, що забезпечує правильну організацію бухгалтерського обліку, контролю й управління ними. Її застосування дозволяє обґрунтовано визначати порядок визнання, оцінки, документування, відображення активів на рахунках і включення їх вартості до витрат, а також формувати аналітичну інформацію для прийняття управлінських рішень. Зокрема, для підприємств готельного бізнесу класифікація активів має особливе значення, оскільки дозволяє систематизувати спеціалізовані робочі (експлуатаційні) активи за функціональним призначенням, місцем експлуатації, строком використання, обліковою природою, центрами відповідальності та центрами витрат.

Класифікація активів готелю є дискусійним питанням, оскільки в обліку їх поділяють за загальними критеріями – строком використання, вартістю та способом споживання економічних вигід відповідно до НП(С)БО 7 “Основні засоби” [194], НП(С)БО 9 “Запаси” [193]., НП(С)БО 32 “Інвестиційна нерухомість” [229] та МСБО (IFRS) 16 “Оренда” [32]. Водночас для готельної діяльності цього недостатньо, адже такі активи виконують не лише облікову, а й сервісну функцію, безпосередньо впливаючи на якість послуг [226].

Поділ спеціалізованих активів підприємств готельного бізнесу на оборотні та необоротні зумовлений їх економічною природою, строком використання та функціональною роллю в операційній діяльності підприємства. Проте в практиці такий поділ не завжди є однозначним, оскільки щодо частини активів складно достовірно визначити строк корисного використання. Це стосується предметів невисокої вартості, які багаторазово

використовуються в операційній діяльності та швидко зношуються внаслідок інтенсивної експлуатації [133; 139; 194]. Дане питання є актуальним щодо білизни, текстилю, посуду, дрібного інвентарю, предметів оснащення номерів і службових приміщень. Такі об’єкти поєднують ознаки багаторазового використання та порівняно невисокої вартості за одиницю, тому в сформувалися різні підходи до їх класифікації. Зокрема, Г. С. Кесарчук і М. В. Машика акцентують увагу на проблемності розмежування малоцінних предметів через одночасне застосування строкового і вартісного критеріїв [133].

Так, О. Колісник, Ю. Семенюк, В. Судак підкреслюють необхідність чіткого визначення критеріїв визнання малоцінних активів у складі оборотних або необоротних активів [139]. Натомість П. О. Куцик, Р. Р. Шумило наголошують, що визначення економічної суті швидкозношуваних та малоцінних необоротних предметів є передумовою раціональної організації їх обліку і контролю [164]. У контексті готельного господарства такий підхід є особливо виправданим. У працях вчених спостерігається наближення облікової системи до галузевої специфіки підприємств готельно-ресторанного бізнесу. Зокрема, у публікації О. М. Домбик щодо обліку доходів і результатів діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу[113]. О. М. Чабанюк підкреслює важливість узгодження загальних облікових правил із особливостями сервісної діяльності [164, с. 45–47]. З огляду на це, для підприємств готельного бізнесу доцільно поєднувати строковий, вартісний і функціональний критерії класифікації спеціалізованих активів. Саме такий підхід створює більш обґрунтовану основу для їх подальшої оцінки, організації аналітичного обліку та контролю за використанням.

Запропонована нами класифікація спеціалізованих активів узагальнена на рис. 2.5.

Рис. 2.5. Класифікація малоцінних необоротних і швидкозношуваних активів з метою організації їх обліку і контролю

Джерело: Розроблено автором

Якщо класифікація спеціалізованих активів формує їх змістову та організаційну основу, то оцінка визначає методичні засади їх облікового відображення. Саме тому наступним етапом дослідження є аналіз підходів до оцінки спеціалізованих активів готелю залежно від їх виду, порядку використання та вимог чинних нормативних актів (Додаток П.2, табл. П.2).

Так, активи тривалого використання м'який і твердий інвентар, меблі номерного фонду, обладнання кухні та ресторанних служб, визнаються необоротними активами відповідно до НП(С)БО 7 "Основні засоби" та оцінюються за первісною вартістю, яка включає витрати на придбання, доставку, монтаж і доведення до стану придатності до використання. Тобто до малоцінних необоротних матеріальних активів належать предмети, строк корисного використання яких перевищує один рік або нормальний операційний цикл, якщо його тривалість є більшою за один рік, за умови, що їх вартість не перевищує межі, установленої в обліковій політиці підприємства [194]. Надалі такі об'єкти можуть обліковуватися за первісною або переоціненою вартістю з нарахуванням амортизації [32; 194].

Спеціалізовані активи готелю, що споживаються у процесі обслуговування гостей або використовуються нетривалий час, належать до запасів і оцінюються за правилами обліку запасів. При надходженні вони відображаються за первісною вартістю, а на дату балансу – за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації [224; 226]. Водночас відповідно до НП(С)БО 9 "Запаси" до малоцінних та швидкозношуваних предметів відносять активи, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він перевищує один рік [193].Таке розмежування має суттєве значення для достовірного відображення фінансового стану та витрат підприємства, оскільки його відсутність може викривлювати як структуру активів, так і показники витрат [229, с. 87–89].

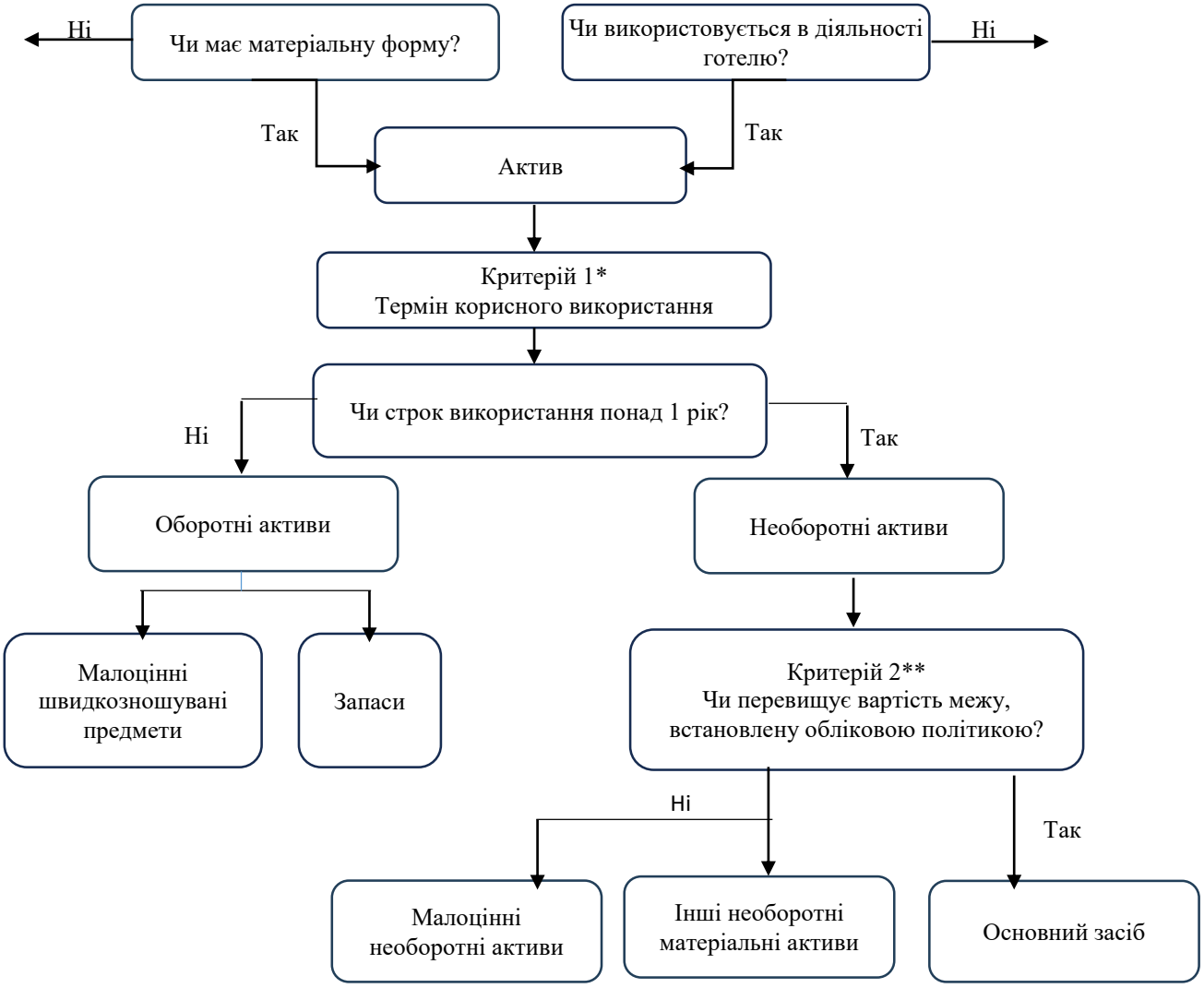
На основі узагальнення підходів до класифікації спеціалізованих активів підприємств готельного бізнесу нами запропоновано послідовний алгоритм їх

облікової ідентифікації та розподілу. Насамперед визначається, чи належить об’єкт до спеціалізованих активів готелю, тобто чи використовується він безпосередньо у процесі надання послуг розміщення, харчування, побутового, адміністративного або додаткового сервісу. Після цього уточняється наявність у нього матеріальної форми, що дає підстави для подальшого розгляду об’єкта як матеріального активу. Наступним етапом є оцінка строку корисного використання: якщо об’єкт використовується понад один рік або один операційний цикл, його розглядають як необоротний актив, тоді як активи зі строком використання до одного року або одного операційного циклу відносять до малоцінних і швидкозношуваних предметів.

Для активів, строк використання яких перевищує один рік, додатково застосовується вартісний критерій, визначений наказом про облікову політику підприємства. Якщо вартість такого об’єкта перевищує встановлену межу, його відносять до складу основних засобів, а якщо не перевищує до інших необоротних матеріальних активів. Завершальним етапом алгоритму є уточнення функціонального призначення активу шляхом його розподілу за відповідними групами, зокрема за номерним фондом, ресторанним господарством, службою приймання і розміщення, службою покоївок, адміністративною, інженерно-технічною службами та службою додаткового сервісу. Такий підхід забезпечує не лише обґрунтоване відображення активів у системі бухгалтерського обліку, а й створює належну основу для організації аналітичного обліку, контролю за використанням майна та його прив’язки до центрів витрат і центрів відповідальності готелю.

Нами запропоновано алгоритм облікової ідентифікації спеціалізованих активів готелю, що враховує матеріальну форму об’єкта, строк його корисного використання та вартісний критерій, визначений обліковою політикою підприємства. Це дає змогу обґрунтовано відносити активи до основних засобів, інших необоротних матеріальних активів або малоцінних і швидкозношуваних предметів. Для наочного відображення послідовності такого розподілу на рис. 2.6 подано відповідний алгоритм класифікації активів

за групами обліку. Його використання сприяє підвищенню аналітичності облікової інформації та посиленню внутрішнього контролю за використанням активів готелю. Крім того, запропонований підхід забезпечує єдність облікових рішень щодо однотипних об'єктів у різних підрозділах підприємства. Це формує належну інформаційну основу для подальшого аналізу, контролю витрат і прив'язки активів до центрів відповідальності готелю.



* Критерій 1. Менше (більше) одного року або операційного циклу, якщо він триває понад рік;

** Критерій 2.Менше (більше) вартісної межі встановленої в обліковій політиці готелю

Рис. 2.6. Алгоритм визнання спеціалізованих експлуатаційних активів підприємства готельного бізнесу з метою відображення їх в обліковому процесі

Джерело: Розроблено автором

Досліджуючи праці науковців, які присвячених обліку малоцінних активів, немає єдності щодо того, яким саме має бути підхід до встановлення межі між малоцінними необоротними матеріальними активами та малоцінними швидкозношуваними предметами. Одні автори виходять із того, що головним орієнтиром має бути строк використання та формальна відповідність об'єкта ознакам необоротного або оборотного активу. Інші наполягають, що в умовах практичної діяльності вирішальним є не стільки сам строк служби, скільки суттєвість об'єкта для звітності та відображення в облікової політики підприємства. Саме на дискусійність критеріїв визнання малоцінних активів і необхідність їх чіткого розмежування звертають увагу О. Колісник, Ю. Семенюк і В. Судак, підкреслюючи, що відсутність узгодженого підходу ускладнює побудову належної системи обліку [139].

Для підприємств готельного бізнесу зазначена проблема є ще більш відчутною, ніж для багатьох інших суб'єктів господарювання. Це пов'язано з тим, що в готелі велика кількість активів сервісного призначення одночасно має невисоку вартість, масовий характер використання та різну тривалість експлуатації. До таких об'єктів належать постільна білизна, рушники, халати, предмети дрібного оснащення номерів, посуд, столові прибори, прибиральний інвентар, офісні дрібниці, господарські матеріали та окремі елементи внутрішнього оснащення. У науковій літературі зазначається, що саме контроль за запасами текстилю, прибиральних засобів, гостьових належностей та іншого експлуатаційного інвентарю становить одну з ключових функцій служби господарського забезпечення оскільки ці ресурси прямо впливають на безперервність обслуговування та якість готельної послуги [134].

На цій підставі вважаємо, що для готелю недостатньо застосовувати суто формальний або наперед фіксований вартісний поріг. Більш обґрунтованим є адаптивний підхід, за якого межа істотності визначається не абстрактно, а з урахуванням структури витрат, масштабів діяльності, фактичної інтенсивності використання маловартісних предметів і прогнозної потреби в них. Такий підхід відповідає як положенням Закону України "Про бухгалтерський облік

та фінансову звітність в Україні" у частині самостійного формування облікової політики [223], так і міжнародній концепції суттєвості, відповідно до якої матеріальність інформації оцінюється в контексті конкретного підприємства, а не за універсальним шаблоном [143; 182].

У цьому контексті наукова полеміка може бути зведена до двох основних позицій. Перша полягає в тому, що для упорядкування обліку доцільно використовувати відносно стабільний критерій, який спрощує групування активів і забезпечує однорідність облікових рішень. Друга позиція ґрунтується на тому, що малоцінні активи не можуть оцінюватися лише за формальним ціновим показником, оскільки їхня облікова значущість визначається місцем у системі витрат, масштабом використання та впливом на фінансову інформацію. Саме до другого підходу схиляються дослідники, які акцентують увагу на категорії суттєвості та праві підприємства самостійно врегульовувати порядок облікового відображення таких активів у межах власної облікової політики [139; 164].

З урахуванням галузевої специфіки готелю алгоритм визначення вартісного критерію істотності для розмежування МНМА і МШП доцільно подати у вигляді послідовних етапів.

На першому етапі необхідно встановити, яка саме стаття витрат є найбільш підходить для маловартісних активів готелю. На відміну від універсального підходу, тут доцільно орієнтуватися не на сукупні витрати підприємства, а на ту їх частину, де відповідні активи використовуються найбільш інтенсивно. Для готелю такою базою можуть бути витрати на утримання номерного фонду, адміністративно-господарське забезпечення, витрати служби прибирання або витрати, пов'язані з обслуговуванням гостей. Саме в межах цієї статті витрат доцільно встановлювати абсолютну межу істотності, наприклад у відсотковому співвідношенні до її загального обсягу. Такий підхід узгоджується з логікою суттєвості та з правом підприємства самостійно визначати елементи облікової політики [139; 143].

На наступному етапі відбувається первинне групування активів за вартістю та функціональним призначенням. Всі відповідні об’єкти слід упорядкувати за зростанням вартості, але для готелю цього замало. Одночасно потрібно здійснити їх розподіл за функціональними групами: предмети номерного фонду, текстиль, ресторанне забезпечення, прибиральний інвентар, господарські дрібниці, офісне використання, технічна служба. Це тому, що в готелі низьковартісні активи рідко функціонують як поодинокі об’єкти; зазвичай вони споживаються масово, в різних підрозділах і з різною інтенсивністю. Тому їх облікова значущість визначається не лише ціною одиниці, а й роллю у сервісному процесі [59].

Після групування визначається сукупність предметів (3 етап), витрати на які в межах відповідної статті не мають істотного впливу на показники діяльності готелю. Це означає, що такі активи є не неважливими для операційної діяльності, просто їх сумарна вартість не є визначальною для прийняття рішень користувачами фінансової звітності. Саме тут проявляється сутність полеміки: якщо прихильники формального підходу зосереджуються на межі ціни як такій, то прихильники концепції суттєвості оцінюють значущість активу в ширшому контексті його впливу на облікову інформацію [139; 164].

Наступний етап – обчислення середньої частки несуттєвих витрат за декілька років**.** На цьому етапі розраховуємо, яку частку у загальному обсязі витрат на МНМА і МШП становлять ті групи активів, що визнані несуттєвими, а також визначити середню кількість одиниць у таких групах. Для підвищення достовірності розрахунку доцільно використовувати дані не одного, а щонайменше трьох попередніх років. Для готельного бізнесу це особливо важливо через сезонність попиту, коливання завантаженості номерного фонду, зміну інтенсивності використання текстилю та інвентарю, а також нерівномірність їх оновлення. Усереднення за кілька періодів дає можливість нейтралізувати випадкові коливання і сформувати більш стійку основу для подальших розрахунків [59].

Важливим кроком є визначення функціональної залежності між витратами на маловартісні активи та показниками ділової активності готелю. Такими показниками можуть бути планова завантаженість номерного фонду, кількість номеро-днів, обсяг наданих послуг харчування, кількість прибирань або обсяг господарського обслуговування. У результаті вартісна межа починає відображати не лише історичну статистику, а й прогнозовану потребу в ресурсах. Саме це перетворює алгоритм із суто технічного прийому на інструмент аналітичного забезпечення облікової політики.

Після визначення планових витрат на маловартісні активи, середньої частки несуттєвих витрат і середньої кількості предметів у відповідній групі розраховується цінова межа для класифікації активів. Тобто в розрахунок мають включатися планові витрати саме на ті групи активів, які фактично забезпечують сервісний процес готелю: білизну, рушники, міні-інвентар, посуд, господарські предмети, прибиральне оснащення тощо. За такого підходу вартісна межа формується не умовно, а на основі реальної структури ресурсоспоживання [139].

Цінову межу доцільно визначати за такою формулою (2.1):

$$ЦМВ = (Вп \times Чнв) / Кср, \qquad (2.1)$$

де:

ЦМВ — цінова межа вартості одного предмета для його віднесення до МНМА або МШП;

Вп — планова сума витрат на малоцінні необоротні матеріальні активи та малоцінні швидкозношувані предмети у плановому періоді;

Чнв — середня частка несуттєвих витрат у загальній сумі витрат на МНМА і МШП, визначена за даними попередніх років;

Кср — середня кількість одиниць активів, які входять до групи предметів із несуттєвою сукупною вартістю.

Застосування наведеної формули дає змогу розрахувати граничний вартісний показник, який може бути використаний у наказі про облікову

політику готелю для розмежування малоцінних необоротних матеріальних активів і малоцінних швидкозношуваних предметів. Практична цінність такого підходу полягає в тому, що він поєднує ретроспективну інформацію про фактичне використання активів із плановими параметрами діяльності готелю, забезпечуючи більш обґрунтоване прийняття управлінських рішень.

Приклад розрахунку цінової межі для маловартісних активів готелю наведено в табл. Р.1, Додатку Р.1. Зведена таблиця відображає всі етапи алгоритму визначення цінової межі на підставі даних за 2023-2025 рр. і планових показників на 2026 рік. Для забезпечення прозорості розрахунку вихідні дані за 2023-2025 рр., які використано для визначення частки несуттєвих витрат, середньої кількості одиниць активів і подальшого обчислення цінової межі наведено у табл. Р.2, Додатку Р.2.

На основі аналізу нормативно-правового законодавства та сучасних галузевих підходів до обліку спеціалізованих активів, нами було виявлено суттєві розбіжності, що зумовлює необхідність систематизації існуючих методик для обґрунтованого вибору моделі управління капіталом готелю. Узагальнення ключових характеристик, переваг та сфери застосування національних підходів (МШП, МНМА, ОЗ) у порівнянні з міжнародним стандартом USALI представлено у Додатку Р.3, табл. Р.3. Систематизація підходів є базою для формування облікової політики підприємств готельного бізнесу у частині організації обліку спеціалізованих активів готелю.

Так, при організації обліку важливе місце посідає облікова політика, у межах якої мають бути регламентовані не лише критерії визнання та класифікації спеціалізованих активів, а й методичні засади їх оцінки, оскільки саме облікова політика визначається як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності [224]. З огляду на специфіку діяльності підприємств готельного бізнесу, саме в обліковій політиці мають бути закріплені вартісна межа розмежування активів, підходи до їх класифікації, порядок аналітичного обліку та особливості відображення

спеціалізованих активів у розрізі служб, центрів витрат і центрів відповідальності готелю, підходи до формування первісної вартості таких активів залежно від джерел їх надходження, порядку їх оцінки при передачі в експлуатацію, методів нарахування амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів, а також засад ведення аналітичного обліку і контролю за їх збереженням та використанням [198; 228]. Тобто науковці справедливо наголошують, що облікова політика не повинна зводитися лише до технічного вибору методів обліку, а має розглядатися як інструмент організації облікового процесу, контролю та управління підприємством [72, с. 56–61].

Інакше кажучи, наявність альтернативних підходів, то облікова політика підприємств готельного бізнесу має перетворити теоретичну полеміку на чітке внутрішнє регламентоване рішення, узгоджене з вимогами законодавства та інформаційними потребами управління [198, с. 244–248]. З огляду на це, наступним розглянемо, яким саме чином у наказі про облікову політику підприємства мають бути відображені положення щодо класифікації, аналітичного обліку та контролю спеціалізованих робочих активів, щоб забезпечити не лише формальну правильність обліку, а й реальну ефективність управління ними.

Регламентація ключових параметрів обліку спеціалізованих активів готелю, включаючи вартісні межі та методи списання витрат можна деталізувати у структурі елементів облікової політики, що наведено в табл.2.3.

Фрагмент Наказу про облікової політики готелю у частині обліку спеціалізованих активів наведено у додатку Р 4. Водночас специфіка діяльності підприємств готельного бізнесу зумовлює потребу не лише у формальному закріпленні зазначених положень в обліковій політиці, а й у їх практичній реалізації через відповідну систему синтетичних і аналітичних рахунків. У зв’язку з цим запровадження деталізованого аналітичного обліку спеціалізованих активів обумовлює важливість удосконалення їх відображення на рахунках обліку.

Таблиця 2.3

Облікова політика щодо спеціалізованих експлуатаційних активів

Елемент облікової політики	Регламентоване положення (вміст пункту наказу)
1	2
Класифікація та визнання	Спеціалізовані активи (білизна, посуд, уніформа) класифікуються як експлуатаційні запаси та оснащення) незалежно від їхньої вартості.
Вартісний критерій	Для активів групи основні засоби (меблі, обладнання) встановити поріг у 20 000 грн. Активи групи оборотних активів (запаси, МШП, ІНМА) обліковуються за функціональним призначенням.
Механізм списання витрат	Списання на собівартість послуг здійснюється поетапно, згідно з встановленими циклами оновлення інвентарю (планове відновлення).
Контроль якості та стану	Впровадити аналітичний облік за групами з обов'язковим відстеженням технічного зносу для підтримання стандартів сервісу.
Інвентаризація	Проводити щоквартальну перевірку фактичної наявності та фізичного стану активів ІНМА, МШП з фіксацією ступеня втрати якості.

Джерело: Сформовано автором на основі [32;128; 194; 193; 222; 224]

Запровадження деталізованого аналітичного обліку спеціалізованих активів підприємств готельного бізнесу має забезпечувати формування повної та достовірної інформації про їх надходження, використання, амортизацію, поліпшення, зменшення корисності та вибуття. На відміну від універсальних об'єктів, спеціалізовані активи мають чітко визначене функціональне призначення і використовуються переважно для забезпечення процесу надання послуг розміщення, харчування, сервісного обслуговування гостей, організації дозвілля, конференц-сервісу та підтримання належного рівня комфорту. Для забезпечення належного бухгалтерського відображення активів готелю доцільно застосовувати багаторівневу систему синтетичного й аналітичного обліку.

З метою вдосконалення обліку спеціалізованих активів підприємств готельного бізнесу пропонуємо впровадити 10-значну систему кодифікації, яка забезпечує високий рівень аналітичності та поєднує в одному обліковому

коді ознаки фінансового й управлінського обліку. У межах такої системи перші три знаки коду відображають рахунок або субрахунок активу відповідно до Плану рахунків, четвертий і п’ятий – центр відповідальності, шостий і сьомий – центр витрат, восьмий – місце експлуатації об’єкта, дев’ятий – групу активу, а десятий –порядковий номер конкретного об’єкта в межах відповідної групи (рис. 2.7).

Кодифікація дає змогу ефективно застосовуватися як для основних засобів, так і для інших необоротних матеріальних активів та МШП, забезпечуючи їх ідентифікацію за рахунком обліку, центром відповідальності, центром витрат, місцем експлуатації та функціональною групою. Це підвищує рівень деталізації облікової інформації, посилює внутрішній контроль за наявністю і використанням активів, а також створює належне інформаційне підґрунтя для аналізу витрат і прийняття управлінських рішень.

На основі досліджень розроблено кодифікації рахунків основних засобів, інших необоротних активів, МШП розроблено фрагмент робочого плану рахунків кваліфікаційних активів підприємств досліджуваної галузі, який представлено у табл. М, Додаток М.

Запропонований робочий план рахунків поєднує синтетичний та аналітичний облік і дає змогу відстежувати активи на всіх етапах їх використання – від надходження до вибуття. Це підвищує достовірність облікових даних і створює основу для комплексного управління спеціалізованими активами.

На основі проведеного дослідження запропоновано методику відображення повного циклу функціонування спеціалізованих активів підприємств готельного бізнесу, в межах якого кожна господарська операція розглядається як окремий елемент єдиної інформаційної системи управління активами. Її теоретична основа полягає у поєднанні процедур визнання, оцінки, класифікації, аналітичної ідентифікації та подальшого контролю за змінами вартості об’єкта.

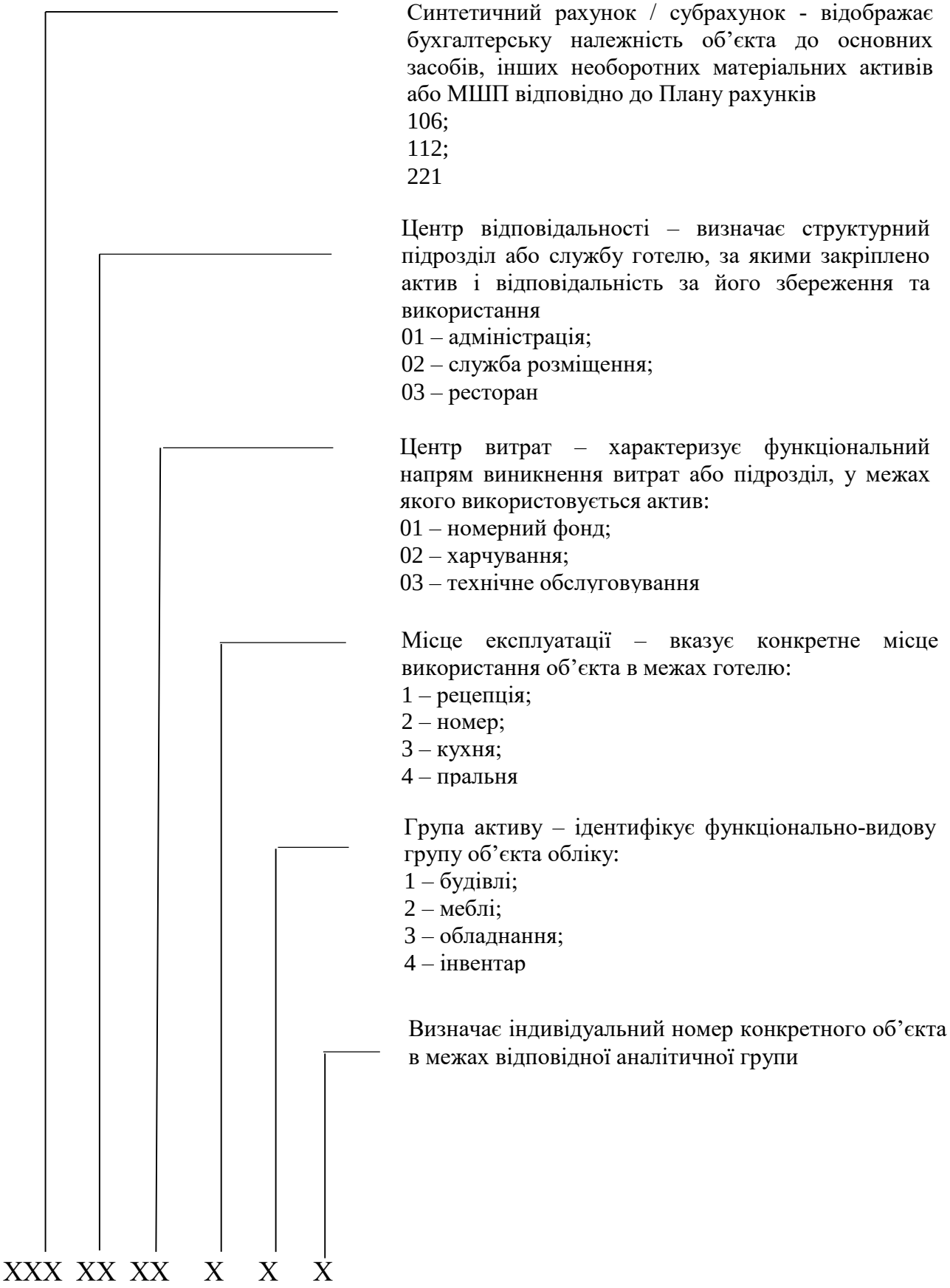


Рис. 2.7. Схема кодування рахунків основних засобів, інших необоротних активів, МШП підприємств готельного бізнесу

Джерело: Розроблено автором

Для основних засобів, як показано на рис. С.1 Додатку С.1, обліковий цикл охоплює придбання або створення об’єкта, накопичення витрат на рахунку 152 “Придбання (виготовлення) основних засобів”, аналітичну ідентифікацію за встановленою системою кодування, введення в експлуатацію на рахунку 10 “Основні засоби” в розрізі об’єктів, подальше нарахування амортизації, облік ремонтів, модернізації, реконструкції та остаточне списання чи реалізацію. Такий порядок є цілком виправданим, оскільки саме основні засоби формують матеріально-технічну базу готелю: номерний фонд, меблі, обладнання рецепції, кухні, пральні, системи безпеки, вентиляції, ліфтове господарство тощо. Водночас дискусійним залишається питання розмежування поточного ремонту та поліпшення об’єкта. Для готельного бізнесу доцільно орієнтуватися не лише на формальні критерії, а й на економічний зміст витрат, оскільки оновлення об’єктів часто спрямоване на підтримання їх стану та підвищення якості сервісу.

Схема обліку інших необоротних матеріальних активів, наведена на рис. С.2 Додатку С.2, продовжує загальну систему обліку спеціалізованих активів, однак має власну методичну специфіку. Витрати спочатку накопичуються на рахунку 153 “Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів”, після чого актив вводиться в експлуатацію на аналітичні рахунки групи 112 “Інші необоротні матеріальні активи” з деталізацією за кодом. Особливістю цієї групи активів є залежність методики обліку від установленої вартісної межі. Однак лише вартісного критерію недостатньо, оскільки окремі активи можуть мати невисоку ціну, але вагоме значення для безперебійного обслуговування гостей. Саме тому більш обґрунтованим є комбінований підхід, за якого поряд із вартістю враховуються строк використання, функціональна роль активу та інтенсивність його застосування.

Облік МШП, поданий на рис. С.3, Додатку С.3, має іншу методику відображення. Такі предмети оприбутковуються на рахунок 22 “МШП”, проходять аналітичну ідентифікацію за відповідними ознаками, а при передачі в експлуатацію їх вартість списується на витрати. Надалі бухгалтерський облік

вартості вже не ведеться, однак зберігається кількісний контроль за місцями використання та матеріально відповідальними особами. Для готелю це особливо важливо, адже саме МШП є найбільш рухомою, схильною до втрат групою активів. Тому спрощений порядок списання активів поєднується з посиленим внутрішнім контролем через кодування, інвентаризацію та аналітичні реєстри.

Таким чином запропонована методика відображає цілісну модель обліку спеціалізованих активів готелю, у якій поєднано єдиний підхід до аналітичної ідентифікації та різні до перенесення вартості на витрати. Для основних засобів домінує капіталізація з поступовим перенесенням вартості через амортизацію, для ІНМА – поєднання вартісного критерію та строку використання, а для МШП – оперативне списання вартості з посиленим кількісним контролем. Така методика виступає не лише засобом бухгалтерського відображення операцій, а й інструментом формування інформації для управління активами, витратами та якістю готельних послуг.

Отже, облік спеціалізованих активів готелю має бути організований з урахуванням їх функціонального призначення, строку використання, вартості та місця експлуатації, що забезпечує правильну класифікацію, належний контроль і формування якісної інформації для управління активами, витратами та готельними послугами. Запропоновані підходи до їх облікової ідентифікації, оцінки та аналітичного відображення сприяють підвищенню достовірності облікових даних і посиленню внутрішнього контролю. Це, своєю чергою, створює основу для більш ефективного управління ресурсами готелю та підтримання належного рівня сервісу.

2.3. Управлінська звітність в системі прийняття рішень

Ефективність управління підприємствами готельного бізнесу значною мірою визначається якістю інформаційного забезпечення процесу прийняття рішень. Важливе місце в цій системі посідає управлінська звітність, яка забезпечує керівництво своєчасною та релевантною інформацією про доходи, витрати, результати діяльності структурних підрозділів і готелю загалом. Використання такої звітності дає змогу обґрунтовувати оперативні, тактичні й стратегічні рішення, посилювати контроль за використанням ресурсів і підвищувати ефективність діяльності.

У науковій літературі відсутній єдиний підхід до трактування сутності управлінської звітності (табл. Т.1, Додаток Т.1), що зумовлює наявність певної полеміки щодо її змісту, функцій і місця в системі управління підприємством. Так, одні дослідники розглядають управлінську звітність передусім як елемент обліково-аналітичного забезпечення менеджменту, акцентуючи увагу на її інформаційній та аналітичній функціях [28; 264]. Інші вчені підкреслюють її прикладне значення як інструмента внутрішнього контролю, планування та обґрунтування управлінських рішень, наголошуючи на необхідності своєчасності, релевантності й адаптивності звітних показників до потреб керівництва [102; 214; 289]. Окремі автори пов’язують управлінську звітність із системою центрів відповідальності та внутрішньою структурою підприємства, що особливо важливо для готельно-ресторанної сфери, де результати діяльності формуються в розрізі підрозділів, видів послуг і напрямів обслуговування [94; 100]. Саме тому узагальнення наукових підходів до визначення управлінської звітності дає змогу глибше розкрити її сутність і обґрунтувати значення для підприємств готельного бізнесу.

Під управлінською звітністю готелю розумітимемо внутрішню систему взаємопов’язаних показників і звітів, яка формується для забезпечення керівництва інформацією про доходи, витрати, завантаженість номерного

фонду, результати діяльності підрозділів і центрів відповідальності з метою прийняття оперативних, тактичних і стратегічних рішень.

Вимоги до змісту управлінської звітності доцільно формувати з урахуванням інформаційних запитів керівників центрів відповідальності та інших посадових осіб, які беруть участь у процесі управління підприємством готельного бізнесу. При побудові такої звітності необхідно враховувати як галузеву специфіку діяльності готелю, так і особливості формування ключових показників його господарської діяльності. Зокрема, управлінська звітність має забезпечувати належне відображення доходів і витрат, достатній рівень інформаційної насиченості для виявлення відхилень фактичних результатів від запланованих або нормативних, узгодженість даних щодо доходів і витрат за видами послуг та бізнес-процесами, відповідність обсягу показників організаційно-технологічним особливостям функціонування окремих підрозділів готелю, а також достовірність внутрішньої звітної інформації

Питання формування управлінської звітності є предметом наукової дискусії, оскільки різні автори по-різному визначають її сутність, зміст і функціональне призначення. Так, О. Т. Поліщук і Н. О. Шимко акцентують увагу на тому, що управлінська звітність має забезпечувати керівництво релевантною інформацією про результати діяльності, ключові показники ефективності та виконання бюджетів, тобто її зміст повинен бути орієнтований насамперед на аналітичні потреби менеджменту [214]. Натомість П. В. Штуфт і О. В. Артюх підкреслюють, що внутрішньогосподарська звітність повинна бути оперативною, короткою та подаватися саме тоді, коли вона є необхідною для прийняття конкретного управлінського рішення, отже, пріоритет надається своєчасності й практичній придатності інформації [289]. Своєю чергою Я. В. Волковська, досліджуючи підприємства готельно-ресторанного комплексу, пов’язує вимоги до змісту звітності з інформаційними запитами користувачів, етапами її побудови та необхідністю адаптації показників до підрозділів і центрів відповідальності,

що є особливо важливим для готелю [94]. Отже, для підприємств готельного бізнесу зміст управлінської звітності доцільно формувати як поєднання інформаційної повноти, оперативності подання та адаптації показників до організаційної структури й видів послуг.

Нормативне забезпечення також не встановлює єдиного прямого регламенту саме для управлінської звітності, що посилює дискусійність цього питання. З одного боку, Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", НП(С)БО 15 "Дохід" і НП(С)БО 16 "Витрати" формують методичну основу для побудови показників, на яких ґрунтується внутрішня звітність [182; 223; 232; 233]. З іншого боку, міжнародні підходи, відображені у Практичному положенні МСФЗ (IFRS) 1 "Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності" [31], МСФЗ (IFRS) 8 "Операційні сегменти" [30], МСФЗ (IFRS) 18 "Подання та розкриття інформації у фінансовій звітності" [29] та "Принципах корпоративного управління G20/OECP 2023" [51] висвітлюють інформацію не з позиції формального регламентування складу звітності, а з позиції забезпечення релевантності, прозорості, сегментованості та корисності інформації для користувачів. Саме тому в теорії й практиці управлінська звітність розглядається не як жорстко стандартизована система, а як гнучкий інформаційний інструмент, зміст якого повинен визначатися з урахуванням потреб управління.

Для підприємств готельного бізнесу така полеміка має важливе значення, оскільки специфіка їх діяльності вимагає одночасного поєднання всіх зазначених підходів. Управлінська звітність готелю повинна бути аналітично змістовною, щоб забезпечувати оцінку доходів, витрат і фінансових результатів; оперативною, щоб слугувати основою для швидкого реагування на зміни завантаженості, попиту чи витрат; і водночас структурованою за підрозділами, видами послуг та центрами відповідальності. На відміну від уніфікованого підходу, для готельного бізнесу доцільно розглядати управлінську звітність як комплексну систему внутрішньої

інформації, що формується на перетині облікових правил, управлінських потреб і галузевої специфіки діяльності підприємства.

Питання розроблення принципів і правил формування управлінської звітності для потреб управління підприємствами готельного бізнесу досліджували як вітчизняні, так і зарубіжні науковці. Серед вітчизняних учених вагомий внесок у розвиток теоретико-методичних засад управлінської звітності зробили В. І. Бачинський [148, с. 116], М. В. Корягін [146, с. 291], П. О. Куцик [155, с. 145], Л. В. Нападовська [192, с. 481] та ін. Їхні наукові підходи мають важливе значення для побудови системи внутрішньої звітності на підприємствах готельного бізнесу, діяльність яких характеризується багатопрофільністю послуг, сезонністю попиту, значною часткою непрямих витрат, а також потребою в оцінюванні результативності окремих центрів відповідальності. Узагальнення наукових напрацювань зазначених авторів дає підстави стверджувати, що ефективна система управлінської звітності готельного підприємства повинна формуватися з урахуванням галузевої специфіки, інформаційних потреб менеджменту та вимог до аналітичності, своєчасності й контрольованості звітних показників.

При розробленні системи управлінської звітності для підприємств досліджуваної галузі необхідно дотримуватися сукупності принципів, які забезпечують її інформаційну цінність, практичну придатність для управління та відповідність організаційним особливостям діяльності підприємства. Більш детальніше розглянемо кожен із принципів:

– ієрархічності передбачає чітке розмежування інформації за рівнями управління відповідно до функцій і повноважень користувачів. Тобто зміст, деталізація та обсяг показників управлінської звітності мають визначатися залежно від рівня управління, для якого така звітність призначена. Інформація, необхідна керівникам нижчих центрів відповідальності для оперативного контролю, не повинна безпідставно дублюватися у звітності середньої та вищої ланок, якщо вона не має значення для стратегічного чи тактичного управління. Такий підхід сприяє раціоналізації інформаційних потоків,

зменшує перевантаження управлінського персоналу другорядними даними та підвищує адресність звітної інформації;

– конфіденційності полягає в тому, що передання, використання та зберігання інформації, відображеної в управлінській звітності, повинні перебувати під контролем керівництва підприємства. Оскільки така звітність містить внутрішню інформацію про витрати, доходи, рентабельність окремих підрозділів, відхилення від планових показників, а також інші дані, що становлять комерційну цінність, доступ до неї має бути обмежений колом осіб, безпосередньо залучених до процесу управління. Дотримання цього принципу забезпечує захист внутрішньої інформації підприємства та мінімізує ризики її несанкціонованого використання;

– своєчасності означає, що управлінська звітність повинна формуватися і надаватися користувачам у такі строки, які дають змогу використати її для прийняття управлінських рішень. Інформація, подана із запізненням, втрачає свою практичну цінність, навіть якщо є достовірною і повною. Саме тому строки складання внутрішньої звітності мають бути узгоджені з циклом оперативного, поточного і стратегічного управління, а також із періодичністю контролю діяльності центрів відповідальності;

– аналітичності передбачає, що управлінська звітність має містити не лише фактичні показники діяльності центрів відповідальності, а й дані, необхідні для їх поглибленого аналізу. Зокрема, доцільним є відображення у звітності відхилень фактичних результатів від планових, нормативних, бюджетних або очікуваних значень, а також причин таких відхилень і осіб, відповідальних за їх виникнення. Це посилює аналітичні можливості звітності та перетворює її з простого джерела інформації на інструмент контролю, оцінювання й регулювання діяльності структурних підрозділів;

– зіставності забезпечує можливість порівняння показників звітного періоду з аналогічними показниками попередніх періодів, плановими даними, бюджетними орієнтирами або результатами діяльності інших структурних підрозділів. Завдяки цьому створюються умови для виявлення тенденцій,

оцінювання динаміки змін, встановлення причин коливань показників і визначення резервів підвищення ефективності діяльності. Реалізація цього принципу потребує єдності методичних підходів до формування показників звітності, стабільності облікових процедур і узгодженості системи внутрішніх стандартів підприємства;

– контрольованості полягає в тому, що у звітності структурних підрозділів мають відображатися лише ті показники, на величину яких керівник відповідного центру відповідальності може реально впливати в межах наданих йому повноважень. Це забезпечує справедливість оцінювання результативності діяльності підрозділів, підвищує об’єктивність внутрішнього контролю та створює передумови для персоніфікації відповідальності за досягнуті результати. У разі недотримання цього принципу звітність втрачає свою управлінську спрямованість, оскільки не дає змоги адекватно пов’язати результати діяльності з діями конкретного керівника.

Дотримання вище наведених принципів дає змогу сформувати таку систему внутрішньої звітності, яка не лише відображає результати діяльності окремих центрів відповідальності, а й створює належну інформаційну основу для планування, контролю, оцінювання відхилень і прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Разом з тим управлінська звітність повинна бути оперативною, лаконічною, але достатньо інформативною, доцільною, достовірною, об’єктивною, адресною, зрозумілою, порівнянною та аналітичною. Вона має надаватися у строки, що забезпечують можливість своєчасного прийняття управлінських рішень, не містити надлишкової інформації та відповідати конкретним інформаційним потребам користувачів. Періодичність її подання визначається характером діяльності підприємства та управлінськими завданнями й може варіювати від щоденної до річної, а також формуватися за фактом виникнення відхилень від норм, планових чи бюджетних показників.

На підприємствах готельного бізнесу управлінська звітність формується відповідно до ієрархії центрів відповідальності, центрів доходів і центрів витрат, що забезпечує належний рівень інформаційної підтримки управлінських рішень на стратегічному, тактичному та оперативному рівнях. На рівні вищого управлінського персоналу – директора, його заступників, фінансового менеджменту – зосереджується інформація узагальненого характеру щодо результатів діяльності підприємства в цілому та за ключовими сегментами бізнесу. Така звітність відображає показники доходів, витрат і фінансових результатів як у цілому по готелю, так і в розрізі окремих центрів відповідальності, що дає змогу оцінити ефективність функціонування основних і допоміжних підрозділів, виявити вплив внутрішніх і зовнішніх чинників на результативність діяльності та сформувати планові й прогнозні орієнтири на майбутні періоди.

Керівники середньої ланки управління, які очолюють окремі структурні підрозділи готелю, виступають суб’єктами відповідних центрів відповідальності та отримують деталізовану управлінську звітність за напрямами, що входять до сфери їх контролю. Зокрема, служба прийому та розміщення, номерний фонд, ресторанне господарство, бар, SPA-зона, конференц-сервіс та інші підрозділи можуть розглядатися як центри доходів, діяльність яких оцінюється за показниками обсягу реалізації послуг, виручки, середнього чека, завантаженості, дохідності номерного фонду чи окремих сервісів. Водночас господарська служба, пральня, технічна служба, служба безпеки, адміністративно-управлінський персонал та інші забезпечувальні підрозділи доцільно розглядати як центри витрат, для яких пріоритетне значення мають показники ресурсоспоживання, дотримання кошторисів, рівня непрямих витрат і ефективності використання трудових та матеріальних ресурсів.

На основі відповідної внутрішньої звітності керівники центрів відповідальності здійснюють контроль виконання планових показників, аналізують відхилення фактичних результатів від бюджетних або

нормативних значень, оцінюють причини таких відхилень та визначають заходи щодо підвищення ефективності діяльності підрозділів. Спеціалісти окремих служб у межах своїх функціональних повноважень використовують інформацію, що характеризує результати діяльності відповідних центрів доходів і витрат, а також фактори, які впливають на якість обслуговування, рівень витрат, обсяг реалізації послуг і формування фінансових результатів. Отже, управлінська звітність у готельному бізнесі є не лише засобом відображення показників діяльності, а й важливим інструментом координації, контролю та оцінювання результативності центрів відповідальності, центрів доходів і центрів витрат на всіх рівнях управління.

Одним із доступних способів визначення складу та строків подання даних у системі управлінської звітності готелю є метод інтерв'ювання менеджерів, який дає змогу виявити їхні інформаційні потреби відповідно до рівня управління та сфери відповідальності. Це забезпечує формування звітності, орієнтованої на реальні запити користувачів і своєчасне прийняття управлінських рішень.

У готельному бізнесі частина облікової інформації повинна надходити не лише періодично, а й у режимі реального часу. Насамперед це стосується даних про зміну тарифів на енергоносії, вартості ресурсів, рівень завантаженості номерного фонду, скасування бронювань, динаміку доходів від основних і додаткових послуг, а також непродуктивні витрати, простої та втрати. Окреме значення має інформація про спеціалізовані активи готелю – номерний фонд, меблі, пральне, кухонне, ресторанне, кліматичне, безпекове та SPA-обладнання, технічний стан, знос і витрати на їх утримання. Оперативне отримання таких даних дає змогу контролювати витрати, підтримувати належний рівень обслуговування та своєчасно реагувати на відхилення, що впливають на фінансові результати готелю.

Основні форми управлінської звітності підприємств готельного бізнесу доцільно виокремлювати відповідно до інформаційних потреб управління та специфіки діяльності підприємства. До них належать звіти про доходи за

видами послуг і підрозділами, звіти про витрати за центрами відповідальності, бюджети та звіти про їх виконання, звіти про фінансові результати, а також аналітичні звіти щодо завантаженості номерного фонду, ефективності додаткових послуг і відхилень фактичних показників від запланованих. Сукупність таких форм забезпечує керівництво інформацією для контролю, аналізу та прийняття управлінських рішень.

З огляду на організаційну структуру підприємств готельного бізнесу та інформаційні потреби менеджерів, що визначаються рівнем управління, колом їхніх повноважень і особливостями функціонування окремих підрозділів, запропоновано схему інформаційних потреб менеджерів і відповідні види внутрішньогосподарської звітності (рис. 2.8). Її побудова спрямована на забезпечення належного інформаційного підґрунтя для контролю, аналізу та прийняття своєчасних управлінських рішень.

Побудова схеми здійснюється у кілька послідовних етапів, кожен з яких відображає логіку формування системи внутрішньогосподарської звітності на підприємствах готельного бізнесу. На першому етапі визначаються основні групи користувачів управлінської інформації відповідно до організаційної структури готелю. До них віднесено вище керівництво, керівників служб і центрів відповідальності, а також операційних керівників підрозділів. Такий поділ зумовлений відмінностями у функціональних обов’язках, масштабах прийнятих рішень і рівні відповідальності за результати діяльності.

На другому етапі ідентифікуються інформаційні потреби кожної групи менеджерів. Для вищого керівництва пріоритетною є узагальнена інформація про доходи, витрати, фінансові результати, завантаженість номерного фонду, рентабельність послуг і стан спеціалізованих активів. Для керівників середньої ланки вагоме значення мають дані про виконання бюджетів, витрати за центрами відповідальності, відхилення фактичних показників від запланованих, доходи окремих підрозділів та ефективність використання ресурсів. Операційні керівники, своєю чергою, потребують оперативної

інформації про бронювання, заїзди та виїзди гостей, непродуктивні витрати, простої, втрати, забезпеченість ресурсами й технічний стан обладнання.

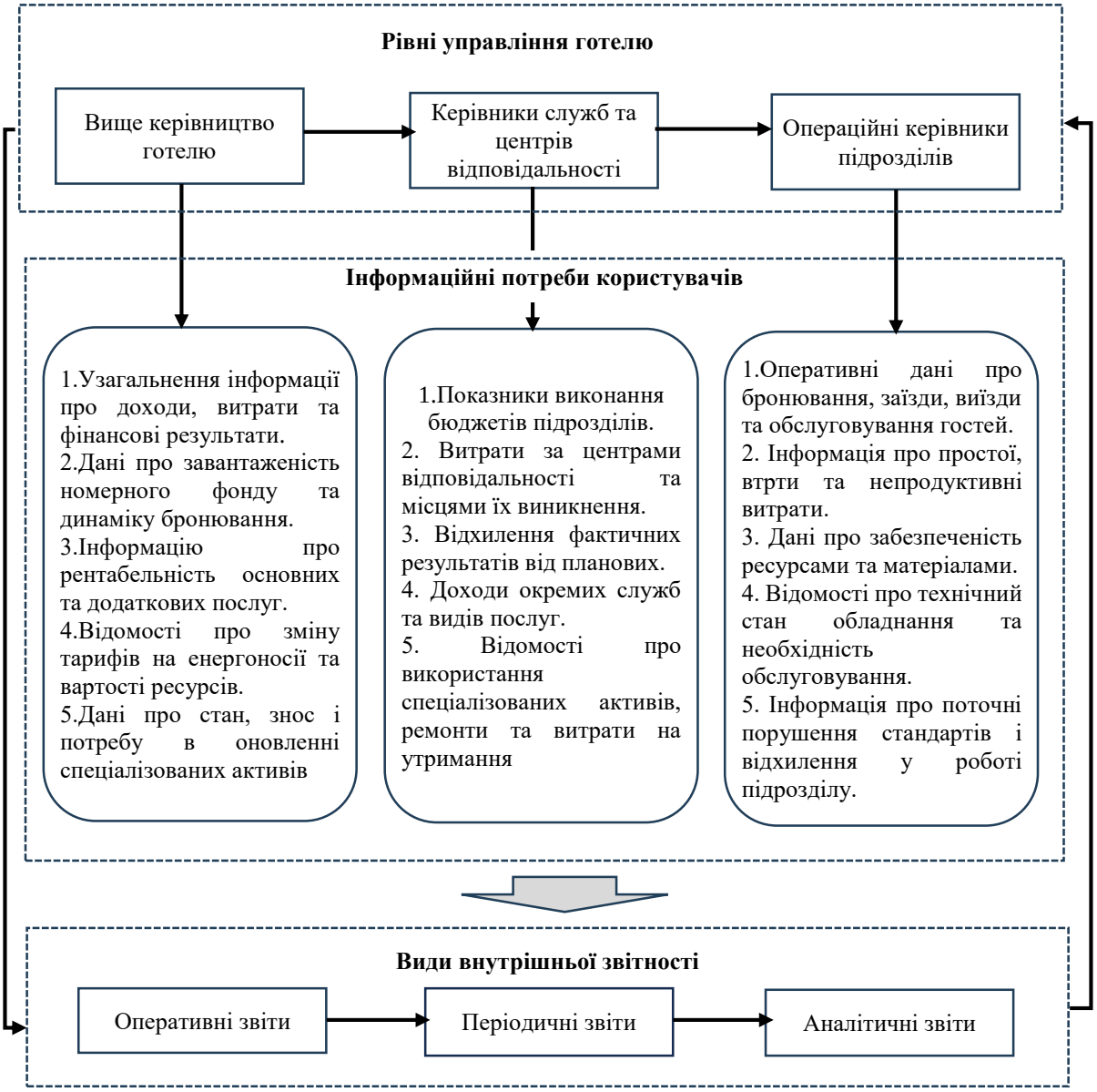


Рис. 2.8. Інформаційні потреби менеджерів у системі управлінської звітності підприємства готельного бізнесу

Джерело: Розроблено автором

На третьому етапі встановлюється взаємозв’язок між виявленими інформаційними потребами та параметрами управлінської звітності. Саме на цьому рівні визначаються зміст звітних показників, ступінь їх деталізації, строки подання та форма узагальнення. У результаті управлінська звітність

формується не за формальним принципом, а відповідно до конкретних запитів користувачів та управлінських завдань, які вони вирішують.

На четвертому етапі виокремлюються відповідні види внутрішньогосподарської звітності, що забезпечують задоволення інформаційних потреб менеджерів. До них належать оперативні, періодичні та аналітичні звіти. Оперативні звіти орієнтовані на негайне реагування на зміни у діяльності готелю, періодичні – на контроль і оцінювання результатів за певний звітний період, а аналітичні – на поглиблене дослідження причин відхилень, оцінювання ефективності окремих підрозділів і обґрунтування управлінських рішень.

На завершальному етапі всі зазначені елементи інтегруються в єдину схему, яка відображає послідовний перехід від суб’єктів управління до їхніх інформаційних потреб, а далі – до форм внутрішньогосподарської звітності. Така побудова дає змогу показати, що система управлінської звітності готелю повинна формуватися на основі узгодження інформаційних запитів менеджерів різних рівнів із відповідними формами подання даних. Це забезпечує підвищення релевантності звітної інформації, посилення контрольної функції обліку та створює інформаційне підґрунтя для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Запропонована схема складається з чотирьох взаємопов’язаних між собою блоків. Перший блок відображає рівні управління та окреслює основних користувачів інформації в системі управлінської звітності. Другий блок характеризує зміст інформаційних потреб цих користувачів залежно від їхніх функцій і повноважень. Третій блок показує, що інформаційні потреби виступають основою для формування змісту й параметрів звітності. Четвертий блок відображає конкретні види внутрішньогосподарської звітності, за допомогою яких відбувається задоволення потреб менеджерів у необхідній інформації. У сукупності всі блоки формують цілісну модель інформаційного забезпечення управління підприємством готельного бізнесу.

Відповідно до запропонованої схеми інформаційного забезпечення, що враховує інформаційні потреби менеджерів різних рівнів управління, доцільно розробити відповідні форми внутрішньогосподарської звітності підприємств готельного бізнесу.

Вдосконалення форм внутрішньогосподарської звітності на підприємствах готельного бізнесу доцільно пов'язувати не лише з уніфікацією їхньої структури, а й з адаптацією змісту до потреб конкретних центрів відповідальності та рівнів управління. С. Я. Король розглядає управлінську звітність як систематизований інформаційний продукт, ефективність якого значною мірою залежить від чіткого алгоритму формування показників і логічної побудови звітних форм [144]. З.-М. В. Задорожний та І. Я. Омецінська акцентують увагу на тому, що внутрішньогосподарська звітність повинна формуватися передусім як елемент системи управління підприємством, а отже її зміст, деталізація та періодичність мають визначатися інформаційними запитами конкретних користувачів [124]. Така відмінність у підходах відображає наукову полеміку між стандартизованим та більш адаптивним підходами до побудови внутрішньої звітності. Для підприємств готельного бізнесу, діяльність яких характеризується багатопрофільністю послуг, сезонними коливаннями попиту, значною роллю додаткових сервісів і високою питомою вагою непрямих витрат, більш обґрунтованим є поєднання обох підходів, за якого уніфікація форми поєднується з гнучкістю змістового наповнення.

Зокрема, І. Ясінська підкреслює, що результативність управлінської звітності безпосередньо залежить від її зв'язку з центрами фінансової відповідальності та системою ключових показників ефективності, що особливо важливо для підприємств, де управлінські рішення приймаються на різних рівнях організаційної ієрархії [295]. Подібної позиції дотримується І. О. Гладій, яка вбачає призначення управлінської звітності не лише у фіксації поточних результатів, а й у стратегічній підтримці управління, тобто в забезпеченні керівництва інформацією для контролю, аналізу й коригування діяльності

підприємства [102]. Водночас І. Й. Яремко та М. В. Заворітній наголошують, що управлінська звітність повинна інтегрувати функції управління й планування, а отже включати не тільки фактичні показники, а й планові, прогнозні та аналітичні параметри [292]. На нашу думку саме такий підхід є найбільш прийнятним для готельного бізнесу, оскільки дає змогу одночасно оцінювати доходи від проживання, ресторанних і додаткових послуг, контролювати витрати за центрами відповідальності, аналізувати завантаженість номерного фонду та виявляти відхилення від бюджетних орієнтирів.

Важливим є виокремлення форм управлінської звітності, які забезпечують інформаційні потреби менеджменту підприємств готельного бізнесу в частині контролю доходів, витрат, використання спеціалізованих активів, формування собівартості послуг і оцінювання фінансових результатів. Такі форми мають бути адаптовані до організаційно-технологічних особливостей готелю та орієнтовані на потреби центрів відповідальності різних рівнів.

На основі проведеного дослідженнями нами запропоновано основні форми управлінської звітності підприємств готельного бізнесу: оперативний звіт про завантаженість номерного фонду; звіт про доходи від основних, додаткових і супутніх послуг; звіт про витрати центрів відповідальності; звіт про використання спеціалізованих активів; звіт про витрати на їх утримання та експлуатацію; бюджетний звіт про виконання планових показників; аналітичний звіт про собівартість послуг; звіт про фінансові результати за видами послуг; звіт про рентабельність структурних підрозділів; звіт про відхилення фактичних показників від запланованих. Узагальнена інформація про форми звітів наведена в табл. Т 2, додатку Т 2. Більш детальніше розглянемо основні форми.

Звіт про доходи від основних, додаткових і супутніх послуг відображає структуру та обсяг доходів, сформованих у межах різних напрямів діяльності готелю. У звіті доцільно виокремлювати доходи від проживання, конференц-

сервісу, SPA-послуг та інших додаткових послуг. Інформація може наводитися як у загальному підсумку, так і в розрізі підрозділів, центрів доходів або окремих видів послуг. Вона дає можливість оцінити внесок кожного напряму діяльності у формування сукупного доходу готелю. На її основі можна визначити, які послуги є найбільш прибутковими, які мають стабільний попит, а які потребують перегляду цінової чи збутової політики. Така форма важлива для фінансового менеджера, керівника готелю та керівників структурних підрозділів, оскільки забезпечує інформаційну базу для аналізу дохідності та прийняття рішень щодо розвитку окремих сегментів готельного бізнесу. Форма звіту наведена в табл. Т.3, Додатку Т.3.

Так, Оперативний звіт про завантаженість номерного фонду (табл.2.5) призначений для щоденного контролю стану використання номерного фонду готелю. Він узагальнює дані про загальну кількість номерів, кількість доступних до продажу номерів, фактично зайняті номери, вільні номери, заброньовані, але ще не заселені, а також номери, виведені з експлуатації через ремонт або технічне обслуговування. У формі звіту доцільно відображати показники завантаженості у відсотках, середню вартість номера за добу, дохід від реалізації послуг проживання та кількість гостей. Призначення звіту полягає у забезпеченні адміністрації готелю оперативною інформацією для поточного управління номерним фондом. Він дозволяє своєчасно реагувати на зміни попиту, коригувати тарифну політику, контролювати рівень завантаженості та оцінювати ефективність використання основного активу готелю – номерного фонду. Для служби прийому він є інструментом щоденного моніторингу, а для керівництва – основою для ухвалення рішень щодо управління бронюванням та підвищення доходності.

Таблиця 2.5

“Затверджую”
Левковський А. Б.
“ 01” квітня 2026 року

Підприємство / готель ПП “ДРЕВНІЙ ГРАД”
Одиниця виміру *грн*
Структурний підрозділ *Служба прийому та розміщення*

Оперативний звіт про завантаженість номерного фонду

на *31 березня 2026 року*
(період)

Категорія номера	К-ть номерів у наявності	К-ть зайнятих номерів	К-ть вільних номерів	Рівень завантаженості, %	Середня ціна, грн	Дохід, грн
Стандарт	40	34	6	85,0	2 100	71 400
Покращений стандарт	24	20	4	83,3	2 850	57 000
Напівлюкс	12	10	2	83,3	3 900	39 000
Люкс	8	6	2	75,0	5 400	32 400
Апартаменти	4	3	1	75,0	6 800	20 400
Разом	88	73	15	83,0	—	220 200
Скасовані бронювання	9	—	—	—	—	—
Незаселені з технічних причин	2	—	—	—	—	—

Склав: Старший адміністратор *Петренко В. К.* (підпис)

Прийняв та перевірив: головний бухгалтер *Кравцов В. К.* (підпис)

“17” березня 2026 року

Форму доцільно складати щоденно для оперативного контролю використання номерного фонду.

Джерело: Авторська розробка

На нашу думку, Звіт про витрати центрів відповідальності орієнтований на узагальнення інформації про витрати у розрізі центрів відповідальності. У звіті відображаються прямі витрати, непрямі витрати, планові показники, фактичні витрати, а також відхилення. Даний звіт має важливе контрольне значення, оскільки дозволяє оцінити рівень витрат у кожному структурному підрозділі та виявити причини їх перевищення або економії. На його основі можливо встановити відповідальність керівників центрів, посилити контроль за використанням ресурсів та підвищити обґрунтованість внутрішнього управління витратами. Даний звіт є одним з ключових, оскільки забезпечує зв'язок між місцем виникнення витрат і суб'єктом відповідальності за їх рівень. Форма звіту наведена в табл. Т.4, Додатку Т.4.

Звіт про використання спеціалізованих активів готелю (рис.2.5) важливий тим, що узагальнює інформацію щодо наявності, стану, руху та ефективності використання активів, що безпосередньо беруть участь у процесі надання готельних послуг. Призначення звіту полягає у контролі рівня забезпеченості підрозділів готелю матеріально-технічними ресурсами та оцінюванні ефективності їх використання. Звіт дає змогу встановити, які активи використовуються інтенсивно, які потребують ремонту, заміни або модернізації. У системі управління готелем така інформація є необхідною для планування капітальних вкладень, технічного оновлення та забезпечення безперервності процесу обслуговування.

Так, Звіт про витрати на утримання та експлуатацію спеціалізованих активів (табл. Т.5, Додаток Т.5) деталізуються витрати, пов'язані з функціонуванням спеціалізованих активів готелю. У ній можуть відображатися витрати на технічне обслуговування, ремонт, амортизацію, енергозабезпечення, водопостачання, господарське обслуговування, закупівлю витратних матеріалів, заміну текстилю, дрібний інвентар та інші витрати, безпосередньо пов'язані з підтриманням активів у придатному для експлуатації стані.

Таблиця 2.6

"Затверджую"
Левковський А. Б.
" 01" квітня 2026 року

Підприємство / готель ПП "ДРЕВНІЙ ГРАД"
Одиниця виміру *грн*
Структурний підрозділ *Служба номерного фонду та SPA-зона*

Звіт про використання спеціалізованих активів готелю

на *31 березня 2026 року*
(період)

Найменування активу	Інвентарний номер	Кількість	Первісна вартість, грн	Знос, грн	Залишкова вартість, грн	Ступінь використання, %	Технічний стан
Ліжка готельні	NF-001	88	1 320 000	396 000	924 000	100	Добрий
Матраци ортопедичні	NF-014	88	704 000	211 200	492 800	100	Добрий
Текстиль номерного фонду	NF-033	260 компл.	468 000	163 800	304 200	96	Задовільний
Міні-холодильники	NF-052	52	416 000	187 200	228 800	89	Задовільний
Пральні машини	LA-006	4	380 000	152 000	228 000	92	Добрий
Сушильні машини	LA-010	4	296 000	118 400	177 600	90	Добрий
SPA-капсули	SPA-004	2	540 000	162 000	378 000	84	Задовільний
Котел електричний	ENG-002	1	260 000	91 000	169 000	100	Потребує моніторингу

Склав: Інженер з експлуатації *Мельник І. К.* (підпис)

Прийняв та перевірив: головний бухгалтер *Кравцов В. К.* (підпис)

"17" березня 2026 року

До спеціалізованих активів належать номерний фонд, меблі, текстиль, кухонне, пральне, SPA- та інше обладнання
Джерело: Авторська розробка

Значну увагу менеджмент готелю повинен приділяти Звіту про виконання планових показників (табл. Т.6, Додаток Т.6), який призначений для порівняння планових і фактичних показників діяльності готелю. У ній можуть узагальнюватися показники доходів, витрат, фінансових результатів, завантаженості номерного фонду, середньої ціни номера, витрат на обслуговування підрозділів та інші параметри, які закладені в бюджетах. Обов'язковими складовими такої форми є також абсолютні та відносні відхилення, а в окремих випадках – пояснення причин цих відхилень. Звіт виконує функцію контролю за реалізацією планових орієнтирів і є основою бюджетного управління в готелі.

Зокрема, Аналітичний звіт про собівартість готельних послуг (табл. Т.7, Додаток Т.7) спрямований на узагальнення даних про витрати, які формують собівартість окремих видів послуг готелю. У ній можуть відображатися витрати на проживання, ресторанне обслуговування, послуги SPA, пральні, конференц-сервісу та інших допоміжних напрямів. Структура звіту передбачає групування витрат за статтями калькуляції, видами послуг, центрами витрат або місцями виникнення витрат. Основне призначення форми полягає у визначенні фактичної собівартості послуг та виявленні резервів її зниження. Вона дозволяє оцінити, які елементи витрат найбільше впливають на собівартість, наскільки ефективно використовуються ресурси, а також чи є доцільним перегляд методики розподілу непрямих витрат. У готельному бізнесі ця форма є особливо важливою, оскільки собівартість послуг формується в умовах багатокомпонентної структури витрат і значної частки непрямих витрат.

При цьому одним із найважливіших звітів є Аналітичний звіт про фінансові результати за видами послуг, який відображає результати діяльності готелю за окремими видами послуг. Звіт може містити показники доходу, витрат, маржинального доходу, прибутку або збитку за проживанням, харчуванням, SPA-послугами, конференц-обслуговуванням, трансфером та іншими напрямами. За потреби він формується також у розрізі структурних

підрозділів або центрів відповідальності. Ця форма є одним аналітичним інструментом управління, оскільки дозволяє оцінити прибутковість кожного напряму діяльності та визначити, які послуги формують основний фінансовий результат підприємства. Вона створює основу для стратегічних рішень щодо розширення, скорочення або трансформації окремих видів послуг, а також сприяє більш обґрунтованому управлінню асортиментом і структурою готельного продукту. Форму звіту зображено в табл. 2.7.

Звіт про рентабельність структурних підрозділів (табл. Т.8, Додаток Т.8) призначена для оцінювання ефективності діяльності окремих підрозділів готелю. У ній можуть відображатися показники доходів, витрат, прибутку, рентабельності, витратомісткості, продуктивності та інших індикаторів, які характеризують результативність функціонування служб і підрозділів. Найчастіше така оцінка здійснюється щодо номерного фонду, ресторану, SPA-зони, конференц-сервісу та інших центрів відповідальності. Значення цієї форми полягає в тому, що вона дозволяє не лише визначати фінансову віддачу від діяльності кожного підрозділу, а й порівнювати їх між собою. Для готелю, де різні служби мають неоднаковий вплив на кінцевий результат, така форма є важливим інструментом управлінського аналізу.

Поряд з іншими Звіт про відхилення фактичних показників від запланованих (табл. Т.9, Додаток Т.9) систематизує інформацію про відхилення між плановими і фактичними показниками доходів, витрат, завантаженості, собівартості, прибутковості та інших результативних параметрів діяльності. Вона може містити не лише числові значення відхилень, а й аналітичні пояснення щодо причин їх виникнення, відповідальних осіб та можливих коригувальних заходів. Головне призначення цього звіту полягає у своєчасному виявленні негативних тенденцій і забезпеченні зворотного зв’язку в системі управління. Він дає змогу оцінити, наскільки реальні результати відповідають запланованим, у яких саме сегментах діяльності виникають проблеми.

Таблиця 2.7

"Затверджую"
Левковський А. Б.
" 01" квітня 2026 року

Підприємство / готель ПП "ДРЕВНІЙ ГРАД"
База групування за видами послуг

Аналітичний звіт про фінансові результати за видами послуг

на *31 березня 2026 року*
(період)

Вид послуги	Дохід, грн	Повна собівартість, грн	Валовий прибуток, грн	Адміністративні та збутові витрати, грн	Фінансовий результат, грн
Проживання	6 832 800	3 855 000	2 977 800	648 000	2 329 800
Ресторан	2 041 200	1 535 000	506 200	126 000	380 200
Бар	365 400	254 000	111 400	24 000	87 400
SPA-послуги	438 900	311 000	127 900	31 000	96 900
Конференц-сервіс	121 680	83 000	38 680	11 000	27 680
Пральня	54 800	38 000	16 800	4 000	12 800
Усього	9 854 780	6 076 000	3 778 780	844 000	2 934 780

Склав: Економіст *Петренко В. К.* (підпис)

Прийняв та перевірив: фінансовий менеджер *Іванов В. К.* (підпис)

"17" березня 2026 року

Звіт дає змогу оцінити фінансовий результат кожного напряму діяльності та визначити найбільш прибуткові послуги.

Джерело: Авторська розробка

Узагальнюючи інформацію доцільним є виокремлення форм управлінської звітності, які забезпечують інформаційні потреби менеджменту в частині контролю доходів, витрат, використання спеціалізованих активів, формування собівартості послуг і оцінювання фінансових результатів. Такі форми мають бути адаптовані до організаційно-технологічних особливостей готелю та орієнтовані на потреби центрів відповідальності різних рівнів. Зокрема, в табл. 2.8 наведена зведена інформація щодо формування звітності на основними напрямками управління.

Таблиця 2.8

Основні форми управлінської звітності готелю та їх значення для прийняття управлінських рішень

Форма управлінської звітності	Зміст	Значення для готелю
Звіти про доходи за видами послуг і підрозділами	Містять інформацію про обсяги, структуру та джерела доходів у розрізі окремих видів послуг і структурних підрозділів готелю.	Дають змогу оцінити дохідність окремих напрямів діяльності, визначити найбільш прибуткові послуги та підрозділи, а також виявити резерви зростання доходів.
Звіти про витрати за центрами витрат і відповідальності	Узагальнюють дані про витрати за підрозділами, місцями їх виникнення та центрами відповідальності.	Забезпечують контроль за використанням ресурсів, виявлення перевитрат і формування інформації управління собівартістю
Бюджети та звіти про їх виконання	Відображають заплановані показники діяльності та фактичний стан їх досягнення за доходами, витратами, рухом коштів	Дають можливість порівнювати планові та фактичні показники, оцінювати виконання поставлених завдань і виявляти причини відхилень.
Звіти про фінансові результати готелю	Узагальнюють інформацію про доходи, витрати, прибуток або збиток у цілому по готелю та за окремими напрямами діяльності.	Дозволяють оцінити загальну ефективність функціонування готелю, визначити прибутковість підрозділів і приймати рішення щодо підвищення результативності.
Аналітичні звіти про завантаженість, рентабельність послуг і відхилення показників	Містять дані про рівень завантаженості номерного фонду, рентабельність окремих послуг, середні показники діяльності	Сприяють оперативному аналізу діяльності готелю, виявленню проблемних аспектів роботи та обґрунтуванню управлінських рішень щодо підвищення ефективності.

Джерело: Сформовано автором на основі [100; 102; 124; 144; 295] і даних ПП “ДРЕВНІЙ ГРАД”

Таким чином, внутрішньогосподарська звітність підприємств готельного бізнесу доцільно розглядати не лише як сукупність стандартизованих форм, а як гнучку систему інформаційного забезпечення управління, зміст якої повинен визначатися специфікою діяльності підрозділів, рівнем управління та характером рішень, що приймаються. При цьому нормативне підґрунтя для формування її показників створюють Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, НП(С)БО 15 “Дохід” і НП(С)БО 16 “Витрати”, які, хоча й не регламентують безпосередньо форми управлінської звітності, проте визначають загальні методичні засади формування інформації про доходи, витрати та результати діяльності. Тому розроблення форм внутрішньої звітності для підприємств готельного бізнесу доцільно здійснювати на основі поєднання наукових підходів до її побудови, галузевої специфіки та інформаційних потреб менеджерів різних рівнів управління.

Висновки до розділу 2

У другому розділі роботи здійснено комплексне дослідження теоретико-методичних і організаційно-практичних засад обліку основної діяльності підприємств готельного бізнесу.

1. Узагальнено методичні підходи до обліку витрат, доходів і фінансових результатів підприємств готельного бізнесу та обґрунтовано доцільність застосування комбінованого підходу, який поєднує нормативні вимоги фінансового обліку з аналітичними можливостями управлінського обліку. Практичним результатом дослідження стало розроблення “Структурно-логічної моделі формування в обліку витрат, доходів і фінансових результатів підприємства готельного бізнесу”, яка відображає послідовність накопичення прямих і непрямих витрат, їх розподілу,

обчислення собівартості послуг, визнання доходів і визначення фінансового результату. Застосування моделі дає змогу формувати показники як за підприємством загалом, так і за номерним фондом, рестораном, баром, SPA-зоною, конференц-сервісом та іншими напрямами діяльності.

2. Запропоновано організацію управлінського обліку шляхом розмежування центрів витрат, центрів доходів, центрів відповідальності та місць виникнення витрат відповідно до організаційної структури підприємства готельного бізнесу. До центрів доходів віднесено номерний фонд, службу прийому та розміщення, ресторан, бар, SPA-зону, конференц-сервіс та інші підрозділи, діяльність яких безпосередньо формує виручку. Центрами витрат визначено господарську, технічну, адміністративну, пральну, складську та інші допоміжні служби, а місцями виникнення витрат – рецепцію, номери, кухню, ресторанний зал, пральню, складські приміщення, інженерні системи та робочі місця персоналу. Центри відповідальності сформовано за окремими структурними підрозділами із закріпленням відповідальних керівників і визначенням показників оцінювання їхньої діяльності. Практичне застосування такого поділу забезпечує деталізацію доходів і витрат, локалізацію місць споживання ресурсів, персоніфікацію відповідальності та об’єктивне оцінювання результативності кожного підрозділу готелю

3. Удосконалено класифікацію витрат і доходів підприємств готельного бізнесу відповідно до інформаційних потреб бюджетування, калькулювання, обліку, аналізу та контролю. Практичними розробками стали “Класифікація витрат за підсистемами управлінського обліку витрат підприємств готельного бізнесу” та “Класифікація доходів за підсистемами управлінського обліку підприємств готельного бізнесу”. Їх застосування дає змогу групувати витрати за видами послуг, статтями калькуляції, місцями виникнення і центрами відповідальності, а доходи – за структурними підрозділами, видами послуг, каналами продажу, категоріями клієнтів і центрами доходів. Це підвищує точність обчислення собівартості проживання, харчування, конференц-

обслуговування, SPA-послуг та інших сервісів, а також допомагає визначати найбільш прибуткові напрями діяльності.

4. Розроблено систему аналітичного кодування рахунків витрат, доходів і фінансових результатів, сформовано “Робочий план рахунків управлінського обліку підприємства готельного бізнесу” та запропоновано “Структурно-логічну схему облікового відображення витрат, доходів і фінансових результатів підприємства готельного бізнесу”. Система кодифікації передбачає деталізацію облікової інформації за структурними підрозділами, центрами відповідальності, місцями виникнення витрат, видами готельних послуг, статтями використаних ресурсів і джерелами формування доходів. Дана схема обліку відображає послідовність накопичення прямих витрат, обліку непрямих витрат допоміжних підрозділів, розподілу загальновиробничих витрат, формування собівартості реалізованих послуг, визнання доходів і списання відповідних сум на фінансовий результат. Практичне застосування робочого плану рахунків і схеми облікового відображення забезпечує накопичення та автоматизоване групування даних про діяльність номерного фонду, ресторану, бару, SPA-зони, конференц-сервісу й допоміжних служб, а також дає змогу визначати фінансові результати за окремими сегментами діяльності готелю.

5. Удосконалено методичні засади обліку спеціалізованих експлуатаційних активів, що використовуються під час надання послуг розміщення, харчування, побутового обслуговування та додаткового сервісу. Практичним результатом стало розроблення класифікації спеціалізованих активів підприємств готельного бізнесу, алгоритму їх облікової ідентифікації, схеми облікового відображення руху спеціалізованих активів і методики організації їх бухгалтерського обліку. Запропонована методика охоплює етапи надходження, первісної оцінки, визнання, введення в експлуатацію, нарахування амортизації, внутрішнього переміщення, ремонту, інвентаризації та списання таких об’єктів. Алгоритм передбачає послідовне визначення функціонального призначення активу, його матеріальної форми, строку

корисного використання, вартості, місця експлуатації, центру відповідальності та матеріально відповідальної особи

6. Розроблено систему кодифікації рахунків спеціалізованих активів, яка передбачає відображення в аналітичному коді виду активу, структурного підрозділу, місця експлуатації, центру відповідальності, матеріально відповідальної особи та строку використання. На цій основі меблі номерного фонду, готельний текстиль, кухонне й ресторанне обладнання, посуд, інвентар для прибирання, технічне оснащення та інші об’єкти обґрунтовано відносяться до основних засобів, інших необоротних матеріальних активів або малоцінних і швидкозношуваних предметів. Практичне застосування розробленої схеми, методики та системи кодування забезпечує уніфікацію облікових процедур, автоматизоване накопичення інформації про рух активів, контроль їх збереження і технічного стану, своєчасне виявлення пошкоджень та потреби в заміні, а також точніше віднесення витрат на відповідні підрозділи й види готельних послуг.

7. Удосконалено систему внутрішньої управлінської звітності підприємств готельного бізнесу шляхом розроблення комплексу практичних форм: “Оперативний звіт про завантаженість номерного фонду”, “Звіт про доходи від основних, додаткових і супутніх послу”, “Звіт про витрати центрів відповідальності”, “Звіт про використання спеціалізованих активів”, “Звіт про витрати на утримання та експлуатацію спеціалізованих активі”, “Бюджетний звіт про виконання планових показників”, “Аналітичний звіт про собівартість послуг”, “Звіт про фінансові результати за видами послуг”, “Звіт про рентабельність структурних підрозділів” і “Звіт про відхилення фактичних показників від запланованих”. Практичне значення запропонованих форм полягає у забезпеченні керівництва своєчасною та деталізованою інформацією про завантаженість номерного фонду, структуру доходів і витрат, собівартість та прибутковість окремих послуг, використання спеціалізованих активів, виконання бюджетів і результативність центрів відповідальності. Їх застосування дає змогу оперативно виявляти відхилення, встановлювати

причини їх виникнення, оцінювати ефективність роботи структурних підрозділів і формувати обґрунтовані коригувальні рішення на оперативному, тактичному та стратегічному рівнях управління.

Отже, у другому розділі сформовано комплексне організаційно-методичне забезпечення обліку основної діяльності підприємств готельного бізнесу. Запропоновані класифікації, схеми, алгоритми, кодифікація рахунків і форми управлінської звітності підвищують точність обліку та контроль за доходами, витратами, активами й результатами діяльності підрозділів. Їх застосування створює належну інформаційну основу для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Основні результати дослідження цього розділу відображені у наукових працях автора [80, 81, 82, 90, 158].

РОЗДІЛ 3
ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ОСНОВНОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВ ГОТЕЛЬНОГО БІЗНЕСУ

3.1. Організаційні засади внутрішнього контролю основної діяльності підприємств готельного бізнесу

Результативність підприємств готельного бізнесу значною мірою залежить від належної організації систем внутрішнього контролю основних операційних процесів, зокрема бронювання, розміщення гостей, надання послуг, здійснення розрахунків і використання ресурсів. Чітке визначення суб'єктів, об'єктів і процедури контролю за позитивним виявленням відмови та отримання інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень.

У науковій літературі представлено інші підходи до визначення поняття "внутрішньогосподарський контроль". Р. В. Бойко розглядає систему внутрішнього контролю як складову інформаційну систему управління підприємством, призначену для забезпечення керівництва інформацією, необхідною для прийняття рішень [89]. Р. А. Марценюк і М. Ю. Чік акцентують увагу на переході від контролю, який лише фіксує факти, до контрольно-аналітичного забезпечення менеджменту, орієнтованого на підвищення ризиків і виявлення резервів підвищення результативності діяльності [97].

Такий підхід узгоджується з концепцією COSO, відповідно до якої внутрішній контроль є процесом, що здійснюється керівництвом і працівниками організації для забезпечення обґрунтованої впевненості в досягненні цілей у сферах операційної діяльності, звітності та дотримання встановлених вимог [4; 9].

І. Й. Яремко досліджує внутрішній контроль у взаємозв'язку з обліковою системою та обґрунтовує необхідність отримання релевантної обліково-контрольної інформації для управління операційною діяльністю підприємства. Науковець наголошує на доцільності узгодження облікових і

контрольних процесів, що дає змогу оцінювати результати діяльності структурних підрозділів та використовувати отримані дані для обґрунтування управлінських рішень [291].

Якщо Р. В. Бойко визначає місце внутрішнього контролю в інформаційній системі управління, то І. Й. Яремко конкретизує напрями практичного використання обліково-контрольної інформації. Превентивний аспект внутрішнього контролю розкрито у працях Р. М. Воронка та К. І. Кузьмінської, які пов'язують його зі своєчасним виявленням відхилень, установленням причин їх виникнення та прийняттям коригувальних управлінських рішень [96]. Узагальнення підходів вітчизняних і зарубіжних науковців до визначення поняття "внутрішній контроль" наведено в табл. У.1, Додатка У.1.

Узагальнюючи розглянуті наукові підходи, під внутрішнім контролем операційної діяльності готелю пропонуємо розуміти безперервний процес перевірки, аналізу й оцінювання операційних процесів та їх результатів, метою якого є своєчасне виявлення відхилень і ризиків, установлення причин їх виникнення та отримання інформації для прийняття управлінських рішень. Як елемент системи управління готелем, внутрішній контроль сприяє підвищенню ефективності його діяльності.

Організація дієвої системи внутрішнього контролю операційної діяльності готелю передбачає узгодження процесів планування, прогнозування, контролю та реалізації коригувальних заходів. За такого підходу контроль не обмежується фіксацією фактичних результатів, а забезпечує своєчасне виявлення відхилень у процесах бронювання, поселення гостей, здійснення розрахунків, використання ресурсів і надання послуг. Оскільки внутрішній контроль є складовою інформаційної системи управління підприємством [89, с. 107], його результативність залежить від оперативності збирання, опрацювання та використання контрольних даних у процесі прийняття управлінських рішень.

Внутрішній контроль варто розглядати не як інструмент повного уникнення ризиків, а як механізм своєчасного реагування на невизначеність,

що супроводжує діяльність готелю. Його значення полягає у здатності виявляти ранні ознаки негативних змін, оцінювати їх можливі наслідки для операційної діяльності та визначати необхідні заходи реагування. За такого розуміння контроль виходить за межі ретроспективної перевірки й набуває превентивного характеру, створюючи інформаційну основу для прогнозування змін, реалізації запобіжних заходів і коригування управлінських рішень. До його ключових завдань можна віднести:

– перевірку законності, економічної обґрунтованості та належного документального оформлення операцій із бронювання, розміщення гостей, надання основних і додаткових послуг;

– забезпечення керівництва необхідною інформацією про результати операційної діяльності за бізнес-процесами, структурними підрозділами, центрами відповідальності та видами послуг;

– зіставлення фактичних показників із плановими, бюджетними й нормативними значеннями, визначення величини відхилень і причин їх виникнення;

– оцінювання ефективності використання номерного фонду, трудових, матеріальних і фінансових ресурсів;

– виявлення операційних ризиків і негативних тенденцій, а також розроблення пропозицій щодо усунення недоліків та вдосконалення діяльності готелю.

Організація внутрішнього контролю залежить від його цілей, часу проведення, суб’єктів, об’єктів і джерел інформації. Різноманітність контрольних завдань у готельному бізнесі зумовлює необхідність їх класифікації. Водночас у науковій літературі представлено різні підходи до визначення її ознак і видів, узагальнені в табл. У 2, додатку У 2. З урахуванням результатів їх критичного аналізу автором запропоновано класифікацію внутрішнього контролю операційної діяльності підприємств готельного бізнесу, наведену в табл. 3.1.

Таблиця 3.1.

Узагальнена класифікації внутрішньогосподарського контролю для підприємств готельного бізнесу

Класифікаційна ознака	Види внутрішньогосподарського контролю	Характеристика з позиції готелю	Значення для діяльності готелю
1	2	3	4
За часом здійснення	Попередній, поточний, наступний	Контроль проводиться до здійснення операції, у процесі обслуговування гостя або після завершення відповідних процедур.	Дає змогу запобігати помилкам під час бронювання і поселення, своєчасно виявляти відхилення та оцінювати результати роботи.
За функціональною спрямованістю	Адміністративний, бухгалтерський, фінансовий, операційний, технологічний	Охоплює роботу адміністрації, бухгалтерії, служби прийому та інших служб готелю.	Забезпечує узгодженість роботи підрозділів і дотримання встановлених стандартів обслуговування.
За інформаційною основою	Документальний, фактичний, комбінований	Ґрунтується на перевірці рахунків гостей, касових документів, даних системи бронювання тощо	Підвищує достовірність облікової інформації та допомагає виявляти нестачі, помилки й розбіжності.
За повнотою охоплення	Суцільний, вибірковий, комбінований	Передбачає перевірку всіх або окремих операцій бронювання, поселення, розрахунків, закупівель і використання ресурсів.	Дає змогу зосередити контроль на найбільш ризикових операціях і раціонально використовувати ресурси готелю.
За суб'єктами здійснення	Контроль власника, керівництва, керівників служб, відповідальних працівників, самоконтроль	Контрольні функції розподіляються між адміністрацією готелю, бухгалтерією, керівниками підрозділів і працівниками.	Формує персональну відповідальність за результати роботи та знижує ризик дублювання контрольних процедур.
За об'єктами контролю	Контроль доходів, витрат, майна, розрахунків із гостями, номерного фонду, якості послуг	Спрямовується на основні процеси та результати діяльності готелю.	Забезпечує повноту доходів, обґрунтованість витрат, збереження майна, правильність розрахунків і належну якість обслуговування.

Джерело: Систематизовано автором

За результатами дослідження виокремлено попередній, поточний і наступний контроль, послідовне застосування яких забезпечує безперервність контрольного процесу. Як зазначають П. О. Куцик, Р. В. Бойко, Т. О. Герасименко та Р. А. Марценюк, внутрішній контроль у готельному бізнесі має охоплювати доходи, витрати, якість послуг, ризики та основні бізнес-процеси підприємства [157].

Попередній контроль здійснюється до початку господарської операції та передбачає перевірку її законності, доцільності й економічної обґрунтованості. На цьому етапі перевіряються та погоджуються бюджети, нормативи використання ресурсів, стандарти обслуговування, тарифи на проживання й додаткові послуги, прогнозні показники завантаження номерного фонду, потреба в персоналі та матеріальному забезпеченні. Основним призначенням попереднього контролю є запобігання неефективним витратам, порушенням і прийняттю необґрунтованих управлінських рішень.

Поточний контроль здійснюється безпосередньо під час надання готельних послуг і полягає у зіставленні фактичних показників із плановими, бюджетними та нормативними значеннями. Він охоплює контроль завантаження номерного фонду, доходів і витрат, стану бронювання, якості обслуговування, роботи персоналу та дотримання внутрішніх стандартів. Т. Г. Мельник та У. І. Клим основним його завданням визначають своєчасне виявлення й усунення порушень і відхилень [180]. Отримані дані використовуються для оперативного коригування роботи структурних підрозділів готелю.

Наступний контроль здійснюється після завершення господарських операцій або звітного періоду. Він охоплює перевірку достовірності облікової інформації, аналіз виконання бюджетів, оцінювання доходів, витрат і фінансових результатів за видами послуг, структурними підрозділами та центрами відповідальності. У процесі такого контролю визначають причини відхилень і виявляють резерви зниження витрат, збільшення доходів та підвищення якості послуг. Отримані результати враховуються під час

удосконалення планування й організації діяльності готелю в наступних періодах.

Л. Г. Медвідь зазначає, що однією з проблем побудови належної системи внутрішнього контролю є визначення кола його об'єктів [178]. До об'єктів внутрішнього контролю належать господарські процеси, операції, ресурси, результати діяльності та інформація про них, фактичний стан яких підлягає перевірці, оцінюванню і зіставленню із затвердженими планами, нормативами, стандартами та встановленими вимогами. Як зазначають Р. М. Воронко та К. І. Редченко, визначення об'єктів контролю має ґрунтуватися на змісті господарської діяльності підприємства й охоплювати ті її складові, фактичний стан яких потребує перевірки та оцінювання [180]. На підприємствах готельного бізнесу такими об'єктами є окремі господарські операції та взаємопов'язані бізнес-процеси, у межах яких надаються готельні послуги й формуються результати діяльності.

Суб'єктом внутрішнього контролю є організаційно визначений учасник контрольного процесу, наділений повноваженнями щодо проведення перевірок, оцінювання їх результатів і підготовки пропозицій за виявленими відхиленнями. Суб'єктами контролю можуть бути посадові особи, структурні підрозділи та колегіальні органи, функції яких охоплюють організацію й виконання контрольних процедур та інформаційне забезпечення управлінських рішень. П. О. Куцик, Т. О. Герасименко та Л. Г. Медвідь зазначають, що провідну роль в організації внутрішнього контролю відіграють власники й управлінський персонал підприємства [162].

Організаційна структура підприємств готельного бізнесу, наведена на рис. 1.3 у розділі 1, передбачає розмежування повноважень між посадовими особами та структурними підрозділами залежно від характеру рішень, строків їх реалізації та сфер відповідальності. З огляду на це пропонуємо виокремити суб'єктів внутрішнього контролю за трьома рівнями управління: стратегічним, тактичним та операційним.

Стратегічний рівень управління представлений власниками готелю, загальними зборами учасників, наглядовою радою, директором або генеральним менеджером. На цьому рівні внутрішній контроль охоплює оцінювання досягнення стратегічних цілей, ефективності використання капіталу, фінансової стійкості, дотримання корпоративних стандартів і відповідності господарських ризиків установленому прийнятному рівню. П. О. Куцик вважає, що вище керівництво готелю необхідно розглядати не лише як користувача результатів контролю, а й як основного суб'єкта, який формує контрольне середовище, визначає цілі контролю та розподіляє повноваження між відповідальними особами [161].

До тактичного рівня управління належать заступники директора, фінансовий директор, головний бухгалтер, керівник служби внутрішнього контролю або внутрішнього аудиту, а також керівники служби розміщення, ресторанного підрозділу, господарської служби, відділів маркетингу, закупівель, персоналу та безпеки. Т. О. Герасименко та Л. Г. Медвідь пов'язують організацію внутрішнього контролю на цьому рівні з упорядкуванням інформаційних потоків, закріпленням відповідальності та розробленням методичного забезпечення контрольних процедур [160]. Контрольні функції суб'єктів тактичного рівня полягають у зіставленні планових і фактичних показників, визначенні причин відхилень, координації діяльності структурних підрозділів і розробленні коригувальних заходів.

Операційний рівень управління охоплює адміністраторів, старших змін, портьє, касирів, бухгалтерів, відповідальних за окремі ділянки обліку, менеджерів із бронювання, завідувачів поверхів, супервайзерів, комірників, працівників ресторану, покоївок та інших матеріально відповідальних осіб. Вони безпосередньо виконують господарські операції та здійснюють їх первинний контроль. На цьому рівні перевіряються правильність оформлення бронювань і поселення гостей, нарахування плати за проживання й додаткові послуги, проведення касових операцій, стан номерів, наявність матеріальних цінностей, дотримання стандартів прибирання та обслуговування. О. М. Чабанюк,

досліджуючи облік витрат і калькулювання собівартості готельних послуг, наголошує на важливості суб’єктів операційного рівня, оскільки саме вони формують первинну інформацію про використання матеріалів, надання додаткових послуг, зайнятість номерів і витрати робочого часу. Недостовірність або несвоєчасність цих даних призводить до викривлення собівартості послуг та ускладнює об’єктивне оцінювання результатів діяльності окремих підрозділів [267].

Розглянуті рівні управління утворюють цілісну систему внутрішнього контролю, у межах якої стратегічні рішення керівництва конкретизуються на тактичному рівні та реалізуються через щоденні контрольні процедури операційних підрозділів. Узгодження функцій, методів і регламентів забезпечує безперервність контрольного процесу та своєчасне реагування на виявлені відхилення. Оперативний обмін звітною інформацією між суб’єктами різних рівнів сприяє підвищенню обґрунтованості управлінських рішень. Кожний рівень виконує визначені контрольні завдання та застосовує відповідні методи їх реалізації, що забезпечує охоплення основних бізнес-процесів готельного підприємства.

Взаємодія суб’єктів внутрішнього контролю має здійснюватися через установлену систему передавання та опрацювання контрольної інформації. Працівники операційного рівня фіксують виявлені відхилення й передають їх керівникам підрозділів, які аналізують причини, оцінюють наслідки та розробляють коригувальні заходи. Інформація про суттєві порушення і ризики передається вищому керівництву для прийняття відповідних рішень. Такий порядок забезпечує послідовність контрольних дій і зворотний зв’язок між рівнями управління.

Ефективність такої системи залежить від чіткого розподілу контрольних повноважень, налагодженої взаємодії між рівнями управління, формалізації контрольних процедур і своєчасного документування їх результатів. Для цього необхідно визначити відповідальних осіб, періодичність перевірок, джерела контрольної інформації, порядок узагальнення виявлених відхилень і способи

реагування на них. Дотримання цих умов дає змогу уникнути дублювання функцій, посилити персональну відповідальність працівників, підвищити прозорість господарських процесів і використовувати результати контролю для запобігання ризикам та підвищення ефективності діяльності готелю. Схему організації системи внутрішнього контролю наведено на рис. 3.1.

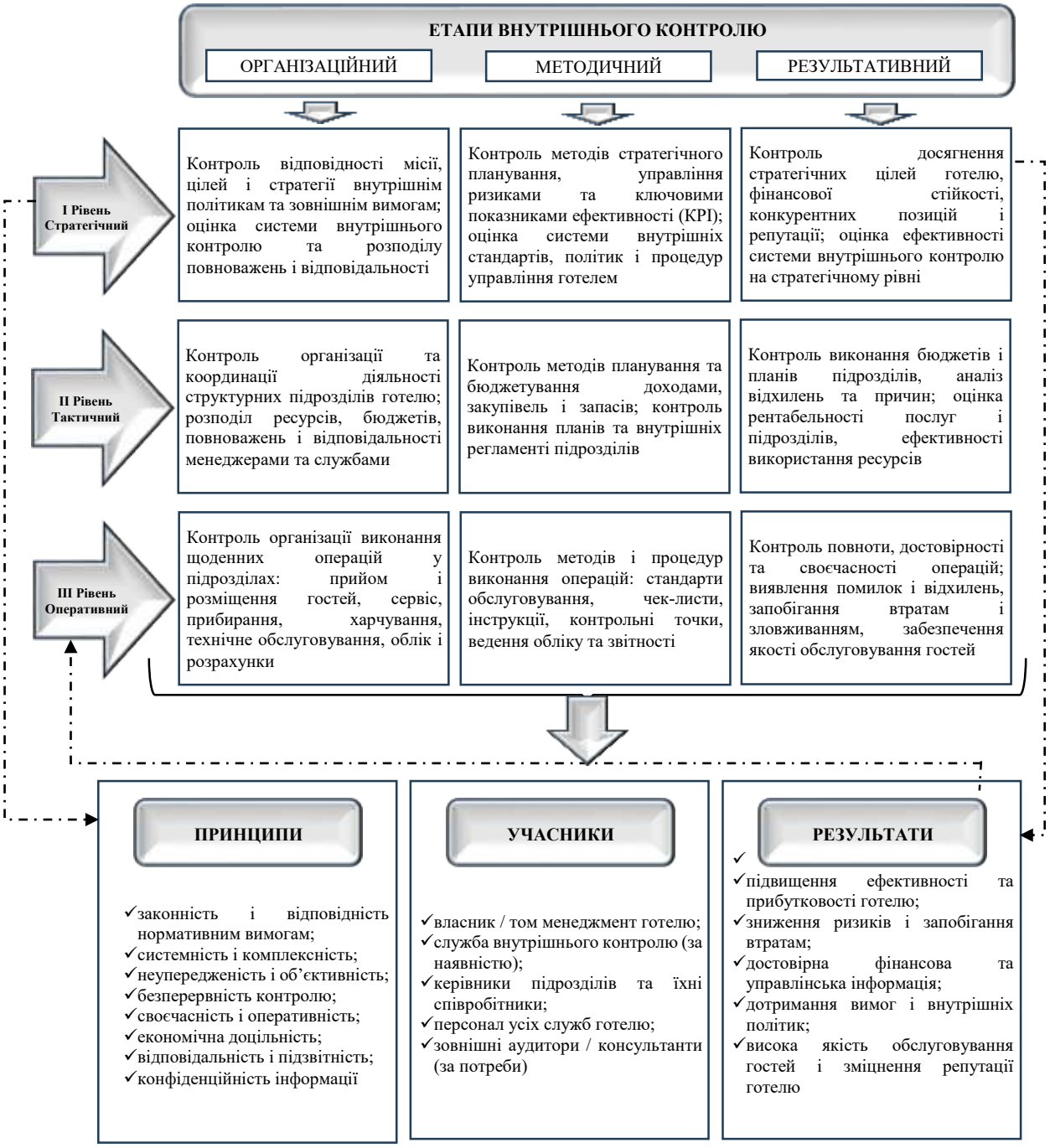


Рис. 3.1. Схема організації внутрішнього контролю за рівнями управління підприємством готельного бізнесу

Джерело: Розроблено автором

Як видно з рис. 3.1, внутрішній контроль на підприємствах готельного бізнесу охоплює три взаємопов’язані етапи.

Організаційний етап передбачає побудову системи внутрішнього контролю, розподіл повноважень між відповідальними особами та визначення порядку їх взаємодії. Як зазначають П. О. Куцик та М. М. Воронко, організація внутрішнього контролю має ґрунтуватися на “встановленні відповідальності конкретних осіб за результати діяльності” [75]. На стратегічному рівні визначаються цілі контролю та основні ризики, на тактичному – розподіляються повноваження між службами готелю, а на операційному – здійснюється контроль бронювання, розрахунків, стану номерів і якості обслуговування гостей.

Методичний етап охоплює вибір методів, процедур і показників, за допомогою яких здійснюється внутрішній контроль. О. В. Артюх розглядає його як “сукупність методів, прийомів і процедур, які використовуються на підприємстві” [178]. На стратегічному рівні встановлюються критерії оцінювання діяльності готелю, на тактичному – розробляються стандарти, регламенти та форми контрольних документів, а на операційному – застосовуються визначені процедури перевірки окремих господарських операцій і бізнес-процесів.

Підсумковий етап передбачає узагальнення результатів внутрішнього контролю та оцінювання виявлених відхилень у діяльності готелю. На стратегічному рівні аналізується ступінь досягнення поставлених цілей, на тактичному – оцінюється результативність роботи окремих служб, а на операційному – реалізуються заходи щодо усунення недоліків у процесах бронювання, розрахунків, обслуговування гостей і підготовки номерного фонду. Результати контролю використовуються для коригування управлінських рішень та вдосконалення роботи готелю

Реалізація наведених етапів забезпечує послідовність контрольного процесу – від визначення його цілей і відповідальних осіб до оцінювання результатів та реалізації коригувальних заходів. Взаємозв’язок цих етапів

забезпечує безперервність контролю, своєчасне виявлення відхилень і прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Погоджуємося з думкою Р. М. Воронка, який характеризує внутрішній контроль як невід'ємну складову системи управління підприємством, що реалізується за допомогою спеціальних процедур і контрольних дій [95]. Під процедурою внутрішнього контролю пропонуємо розуміти визначений внутрішніми політиками, положеннями та регламентами порядок послідовного виконання перевірочних операцій, спрямованих на запобігання порушенням, зниження ризиків і досягнення цілей підприємства [70; 231]. Контрольні дії є конкретними заходами, які розробляються керівництвом і виконуються відповідальними працівниками з метою запобігання ризикам або зменшення їх впливу [70]. До них належать погодження та затвердження операцій, перевірка документів, звіряння даних, розмежування обов'язків, контроль доступу до ресурсів, інвентаризація й аналіз результатів діяльності [231]. Отже, процедура визначає загальний порядок, періодичність і послідовність перевірки, а контрольні дії – конкретні операції, які виконуються під час її проведення. Перелік контрольних процедур наведено в табл. У.3, додатка У.3.

Операційна діяльність готелю охоплює сукупність взаємопов'язаних бізнес-процесів, зокрема бронювання, приймання та розміщення гостей, прибирання номерів, організацію харчування, надання додаткових послуг, технічне обслуговування і проведення розрахунків. Реалізація цих процесів потребує узгодженої взаємодії структурних підрозділів і служб. У їх межах функціонують центри відповідальності, зокрема центри витрат, діяльність, витрати та результати яких підлягають внутрішньому контролю.

Організаційна модель внутрішнього контролю залежить від масштабів діяльності готелю, складності його структури, обсягу операцій, переліку послуг і рівня автоматизації. У міру розширення номерного фонду та збільшення кількості структурних підрозділів система контролю може змінюватися: від виконання окремих контрольних функцій керівником або

адміністратором до створення спеціалізованого підрозділу внутрішнього контролю чи розподілу відповідних повноважень між центрами відповідальності. Конкретну модель готель обирає з урахуванням категорії закладу, складності бізнес-процесів, наявних ресурсів та характеру ризиків.

Для дослідження системи внутрішнього контролю підприємств готельного бізнесу можуть застосовуватися опис системи, опитування працівників і керівників, а також спеціальні контрольні тести. Опис системи доцільно використовувати переважно в невеликих готелях, де контрольні повноваження зосереджені серед обмеженого кола працівників. Опитування має охоплювати питання організації контролю, змісту контрольних процедур, розподілу відповідальності та періодичності перевірок. Для комплексного оцінювання системи внутрішнього контролю можуть застосовуватися наскрізні тести та тести відповідності, характеристику яких наведено в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Тести оцінювання стану системи внутрішнього контролю підприємства готельного бізнесу

Ознака	Наскрізні тести	Тести відповідності
Мета	простеження проходження операції та перевірка наявності контрольних процедур	оцінювання дотримання та результативності встановлених процедур
Об’єкт	окрема операція або бізнес-процес	визначені контрольні процедури та ризикові операції.
Прийоми	спостереження, опитування, перевірка документів	звіряння, повторна перевірка, інвентаризація
Результат	виявлення відсутності контролю	встановлення недоліків у побудові або виконанні контролю та оцінювання ступеня дотримання встановлених вимог.

Джерело: Сформовано автором

Наскрізне тестування дає змогу простежити весь шлях господарської операції на підприємстві – від її первинного документального оформлення до відображення в обліку та звітності. Такий підхід охоплює окремі бізнес-процеси й центри відповідальності та дає можливість оцінити, наскільки

належно функціонують контрольні механізми на кожному етапі здійснення операції [202]. Цінність наскрізних тестів полягає у:

– дослідженні повного циклу операцій, зокрема бронювання, поселення, надання основних і додаткових послуг, проведення розрахунків із гостями та відображення відповідних даних в обліку;

– виявленні ділянок, на яких контрольні процедури виконуються формально або несвоєчасно;

– визначенні ризиків помилок, зловживань і фінансових втрат;

– підготовці пропозицій щодо своєчасного усунення недоліків у роботі структурних підрозділів і відповідальних осіб.

Служба внутрішнього контролю готелю оцінює діяльність центрів відповідальності, зокрема центрів витрат, а також виконання контрольних функцій керівниками відповідних підрозділів. Для тестування розробляються таблиці із запитаннями, що охоплюють ключові аспекти діяльності досліджуваного підрозділу або бізнес-процесу. Кожному запитанню може присвоюватися ваговий коефіцієнт залежно від його значущості для загальної оцінки системи контролю. Варіанти відповідей мають забезпечувати кількісне оцінювання впливу окремого чинника та рівня контрольного ризику. Методику визначення вагових коефіцієнтів і підрахунку підсумкової оцінки доцільно окремо обґрунтувати.

У табл. Ф.1, Додатку Ф.1 наведено анкету, яку можна використовувати для оцінювання внутрішнього контролю операцій складського господарства готелю, зокрема надходження, обліку, зберігання та використання запасів.

Оцінювання стану організації внутрішнього контролю на підприємствах готельного бізнесу здійснювалося шляхом анкетування працівників і керівників ПрАТ “Тернопіль-готель”, ПрАТ ТГК “Дністер”, ТОВ “ПЕРФЕКТ ЛОФТ 47”, ПП “ДРЕВНІЙ ГРАД” і ТОВ “ГОТЕЛЬ “НОБЛ”. Питання анкети були згруповані за такими напрямами: визначення суб’єктів внутрішнього контролю та рівня їх мотивації, наявність і практичне застосування внутрішніх регламентів, організація бухгалтерського обліку та контроль основних бізнес-

процесів готелю. Основними критеріями оцінювання були доцільність, надійність і належність виконання контрольних процедур. Узагальнені результати дослідження подано в табл. Ф.2, додатка Ф.2.

Результати оцінювання свідчать, що на досліджуваних підприємствах переважає часткове впровадження елементів системи внутрішнього контролю. Найкраще організовано контроль бухгалтерських і касових операцій, розрахунків із гостями, проведення інвентаризацій та дотримання стандартів обслуговування. Водночас на більшості підприємств відсутні окрема служба внутрішнього контролю, належне внутрішнє нормативне забезпечення, системне управління ризиками та контроль за виконанням наданих рекомендацій. Виявлені недоліки свідчать про необхідність організаційного вдосконалення системи внутрішнього контролю.

Для організації поточного та наступного контролю на підприємствах готельного бізнесу доцільно розподіляти контрольні процедури між різними рівнями управління. На робочих місцях працівники здійснюють самоконтроль, керівники нижчої та середньої ланки проводять поточний моніторинг, а вище керівництво організовує періодичні внутрішні перевірки або внутрішній аудит. П. О. Куцик, Ф. Ф. Макарук та Р. А. Марценюк наголошують на доцільності делегування окремих контрольних функцій безпосереднім виконавцям бізнес-процесів. Водночас надмірна децентралізація може знизити об’єктивність контролю, оскільки працівники фактично оцінюватимуть результати власної роботи [165, с. 118–129].

Зосередження всіх контрольних повноважень лише на рівні вищого керівництва також не можна вважати ефективним, оскільки це уповільнює виявлення та усунення порушень. На нашу думку, доцільно поєднувати самоконтроль працівників із поточним моніторингом керівників підрозділів і періодичними перевірками адміністрації. Такий підхід забезпечить своєчасне реагування на недоліки в процесах бронювання, проведення розрахунків із гостями, підготовки номерного фонду, використання ресурсів і надання додаткових послуг.

Внутрішній контроль має здійснюватися відповідно до затвердженої політики готелю, яка визначає його принципи, завдання, суб'єкти, об'єкти та загальний порядок проведення перевірок. Основні положення цієї політики доцільно формалізувати у Положенні про організацію внутрішнього контролю. Формального затвердження документа недостатньо: його зміст необхідно періодично переглядати з урахуванням змін у діяльності підприємства, нових ризиків і результатів попередніх перевірок. Рекомендовану структуру Положення наведено в табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Структура Положення про організацію внутрішнього контролю готельного підприємства

№ розділу	Назва підрозділу	Характеристика
I	Загальні положення	Визначають призначення внутрішнього контролю, підстави його здійснення, сферу застосування Положення, основні терміни та строк його дії.
II	Організація внутрішнього контролю	Розкриває структуру системи контролю, місце відповідальної служби або окремих працівників, а також порядок їх взаємодії.
III	Мета і завдання внутрішнього контролю	Передбачає забезпечення збереження майна, достовірності облікової інформації, дотримання стандартів обслуговування, запобігання порушенням і зниження ризиків.
IV	Порядок здійснення внутрішнього контролю	Визначає особливості стратегічного, тактичного й оперативного контролю бізнес-процесів
V	Організація контрольних процедур	Містить перелік суб'єктів і об'єктів контролю, періодичність перевірок, порядок планування, проведення та документального оформлення контрольних заходів.
VI	Порядок прийняття управлінських рішень	Визначає порядок здійснення контролю на стратегічному, тактичному й операційному рівнях управління, а також особливості попереднього, поточного та наступного контролю основних бізнес-процесів.
VII	Відповідальність учасників контролю	неналежне виконання контрольних процедур, несвоєчасне подання інформації, приховування відхилень і невиконання коригувальних заходів.
VIII	Оцінювання ефективності внутрішнього контролю	Передбачає визначення критеріїв і показників результативності контролю, періодичність оцінювання та напрями вдосконалення

Джерело: Сформовано автором

Належне документування процедур внутрішнього контролю є важливою передумовою стабільної діяльності готельного підприємства. Воно дає змогу впорядкувати контрольні заходи, зменшити ймовірність помилок і зловживань, забезпечити збереження майна та сприяти підвищенню якості готельних послуг.

З метою систематизації контрольної роботи запропоновано складати план-графік, форму якого наведено в табл. Х.1, Додатку Х.1. У ньому мають зазначатися об’єкти перевірки, послідовність контрольних процедур, строки їх виконання та відповідальні особи. Проведення контрольного заходу доцільно поділяти на три етапи: підготовчий, що передбачає вивчення внутрішніх документів і результатів попередніх перевірок; основний, у межах якого перевіряються операції з бронювання, поселення, розрахунків, обліку доходів і витрат, використання запасів та обслуговування номерного фонду; підсумковий, спрямований на узагальнення результатів і розроблення заходів щодо усунення виявлених недоліків.

На нашу думку, важливим є також складання Програми внутрішнього контролю, запропонованої в табл. Х.2, Додатку Х.2. Вона має містити перелік контрольних процедур, джерела інформації, методи перевірки, форми робочих документів, склад виконавців і строки проведення контролю. Для підвищення дієвості системи необхідно розробити внутрішні регламенти, використовувати автоматизовані системи обліку.

Запропоновані організаційні та методичні заходи спрямовані на впорядкування контрольної роботи, чіткий розподіл повноважень між відповідальними особами та своєчасне документування результатів перевірок. Застосування плану-графіка, програми внутрішнього контролю, анкет і контрольних тестів дає змогу систематизувати перевірки основних бізнес-процесів готелю, установлювати причини виявлених відхилень і контролювати виконання коригувальних заходів. Це створює передумови для підвищення дієвості внутрішнього контролю та посилення його ролі в інформаційному забезпеченні управління підприємством.

Важливою умовою подальшого розвитку системи внутрішнього контролю є використання автоматизованих інформаційних систем, які забезпечують оперативне накопичення, опрацювання та зіставлення контрольних даних. Автоматизація дає змогу швидше виявляти відхилення у доходах, витратах, завантаженні номерного фонду та розрахунках із гостями, а також зменшувати ризик помилок під час підготовки звітної інформації. Використання спеціалізованого програмного забезпечення дає можливість установлювати допустимі межі відхилень і формувати повідомлення про перевищення контрольних значень. Крім того, автоматизовані системи сприяють посиленню контролю за виконанням коригувальних заходів та дотриманням установлених строків. Ефективність їх застосування залежить від достовірності первинних даних, належного розмежування прав доступу та відповідальності працівників за внесення інформації. Водночас контрольні процедури й внутрішні регламенти мають періодично переглядатися з урахуванням змін у діяльності готелю, результатів попередніх перевірок і нових операційних ризиків.

Отже, проведене дослідження засвідчило, що результативність внутрішнього контролю готельного підприємства залежить від чіткого розподілу повноважень, формалізації процедур і налагодження інформаційного обміну між стратегічним, тактичним та операційним рівнями управління. Поєднання попереднього, поточного і наступного контролю дає змогу охопити основні бізнес-процеси готелю та своєчасно реагувати на виявлені відхилення. Враховуючи частковий характер упровадження елементів контролю на досліджених підприємствах, пріоритетними напрямами його вдосконалення є розроблення внутрішніх регламентів, автоматизація обліково-контрольних процедур, посилення персональної відповідальності працівників, систематичне оцінювання ризиків і контроль за виконанням наданих рекомендацій.

3.2. Методика внутрішнього контролю результатів діяльності підприємств готельного бізнесу

Результативність внутрішнього контролю залежить від чіткого визначення послідовності контрольних процедур, критеріїв оцінювання та способів опрацювання отриманої інформації. Отримані під час контролю результати мають використовуватися не лише для констатації відхилень, а й для обґрунтування змін у господарських процесах підприємства.

Формування дієвої методики внутрішнього контролю потребує уточнення її змісту, структури та місця в системі управління підприємством. Особливого значення це набуває для підприємств готельного бізнесу, діяльність яких характеризується сезонністю попиту, тарифної політики та ефективності використання ресурсів.

Аналіз наукових підходів засвідчив відмінності у визначенні змісту поняття. Так, Н. І. Петренко і Т. А. Бутинець розмежовують поняття методології та методики: методологія формує загальні теоретичні засади пізнання об’єкта, тоді як методика конкретизує їх у вигляді сукупності методів, прийомів і процедур, необхідних для розв’язання визначених контрольних завдань [205, с. 301–307]. Отже, методика конкретизує методологічні положення та визначає практичну послідовність виконання контрольних дій.

Х. Кузьма пропонує ширше трактування методики внутрішнього контролю. У такому розумінні методика охоплює не лише прийоми перевірки, а й організацію всього контрольного процесу (послідовністю етапів перевірки, визначенням об’єктів контролю, джерел інформації, форм документування та порядку узагальнення отриманих результатів) [149, с. 59–67]. Тобто методика постає як цілісна модель практичного здійснення внутрішнього контролю. Н. Кінзерська наголошує на процедурно-документальному аспекті методичного забезпечення, включаючи до нього об’єкти контролю, інформаційні джерела, контрольні процедури, робочі документи, оцінювання ризиків та порядок формування

підсумкової контрольної інформації [135]. Наявні підходи відрізняються насамперед визначенням меж методики: від сукупності окремих контрольних прийомів до комплексної системи організаційних, інформаційних і документальних процедур. О. Генк зазначає, що в науковій літературі сформувалися два підходи до внутрішнього контролю: вузький, за якого контроль спрямований переважно на забезпечення достовірності фінансової звітності, та широкий – стратегічний, у межах якого внутрішній контроль охоплює ефективність операцій, дотримання нормативних вимог, управління ризиками та створення доданої цінності для організації [24, с. 239–273]. Відповідно, за вузького підходу методика внутрішнього контролю зводиться переважно до перевірочних процедур, тестування документів і виявлення помилок. Широке трактування передбачає поєднання контрольних процедур з аналізом ризиків, прогнозуванням, оцінюванням операційної ефективності та підготовкою управлінських рішень.

У цьому дослідженні внутрішній контроль операційної діяльності готелю визначено як систематичне спостереження, перевірку й оцінювання господарських операцій та їх результатів. Такий контроль має забезпечувати виявлення відхилень і ризиків та формування інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень. Контроль доцільно інтегрувати з плануванням, прогнозуванням і процесом управлінського реагування.

Об’єктами внутрішнього контролю визначено бізнес-процеси, ресурси, господарські операції, управлінські рішення та результати діяльності готелю. Для комплексного оцінювання діяльності готелю об’єкти контролю систематизовано за чотирма взаємопов’язаними компонентами:

– кадрова компонента охоплює показники чисельності, структури та кваліфікації персоналу, продуктивності праці, плинності кадрів, витрат на оплату праці й якості виконання посадових обов’язків;

– матеріально-технічна компонента характеризує стан номерного фонду, обладнання й інженерних систем, ефективність використання майна та витрати на його ремонт і технічне обслуговування;

– Операційно-сервісна компонента включає показники завантаження номерного фонду, тривалості проживання, швидкості й якості обслуговування, кількості скарг, задоволеності гостей та дотримання стандартів сервісу;

– фінансова компонента охоплює доходи, витрати, фінансові результати, рентабельність, ліквідність, платоспроможність, рух грошових коштів, дебіторську та кредиторську заборгованість, а також виконання бюджетних показників.

Поєднання зазначених компонентів дає змогу оцінити не лише фінансові результати, а й кадрові, ресурсні та операційні чинники їх формування [53; 55; 60].

Реалізація методики внутрішньогосподарського контролю на підприємствах готельного бізнесу має ґрунтуватися на сукупності взаємопов'язаних принципів, дотримання яких забезпечує системність, об'єктивність, своєчасність і результативність контрольних процедур. Їх характеристика наведена в табл. Ц.1, Додатку Ц.1.

Застосування методики потребує дотримання принципів системності, об'єктивності, своєчасності, безперервності та результативності контролю. Методика охоплює прогнозування показників, формування бюджетів, установлення контрольних меж, аналіз фактичних відхилень, визначення їх причин і відповідальних осіб, оцінювання впливу на фінансові результати та контроль коригувальних заходів:

- прогнозування ключових операційних і фінансових показників;
- формування взаємопов'язаних бюджетів підприємства;
- встановлення контрольних значень і допустимих меж відхилень;
- зіставлення фактичних результатів із прогнозами, бюджетами та нормативами;
- визначення причин і відповідальних осіб за відхилення;
- оцінювання впливу відхилень на фінансовий результат;
- розроблення та контроль виконання коригувальних заходів.

Метою методики є своєчасне виявлення ризиків невиконання бюджетів, недоотримання доходів, перевищення витрат і зниження рентабельності готельного підприємства. Для досягнення цієї мети визначено такі завдання контролю:

– формування достовірної інформаційної бази прогнозування;

– прогнозування попиту та завантаження номерного фонду;

– визначення планових доходів, витрат і фінансових результатів;

– розподіл бюджетних показників між центрами відповідальності;

– установлення контрольних індикаторів і меж допустимих відхилень;

– оперативне виявлення негативних тенденцій; факторний аналіз бюджетних відхилень;

– оцінювання результативності підрозділів і відповідальних менеджерів;

– формування коригувальних управлінських рішень;

– уточнення прогнозів і бюджетів на основі фактичних даних.

Визначені мета, завдання, об’єкти та принципи внутрішнього контролю дали змогу сформувати логічну послідовність контрольного процесу, орієнтованого на своєчасне виявлення ризиків і відхилень у діяльності готельного підприємства. Запропонований підхід поєднує організаційні, інформаційно-аналітичні, прогнозні, оціночні та коригувальні процедури, що забезпечує взаємозв’язок між плануванням, бюджетуванням, контролем і прийняттям управлінських рішень. При цьому кожний наступний етап ґрунтується на результатах попереднього, а отримана контрольна інформація використовується для уточнення прогнозів, бюджетних параметрів і допустимих меж відхилень. Така побудова методики надає їй циклічного характеру та дає змогу адаптувати контрольні дії до змін внутрішнього й зовнішнього середовища підприємства.

Результати дослідження покладено в основу методики внутрішнього контролю, структурно-функціональну модель якої наведено на рис. 3.2.

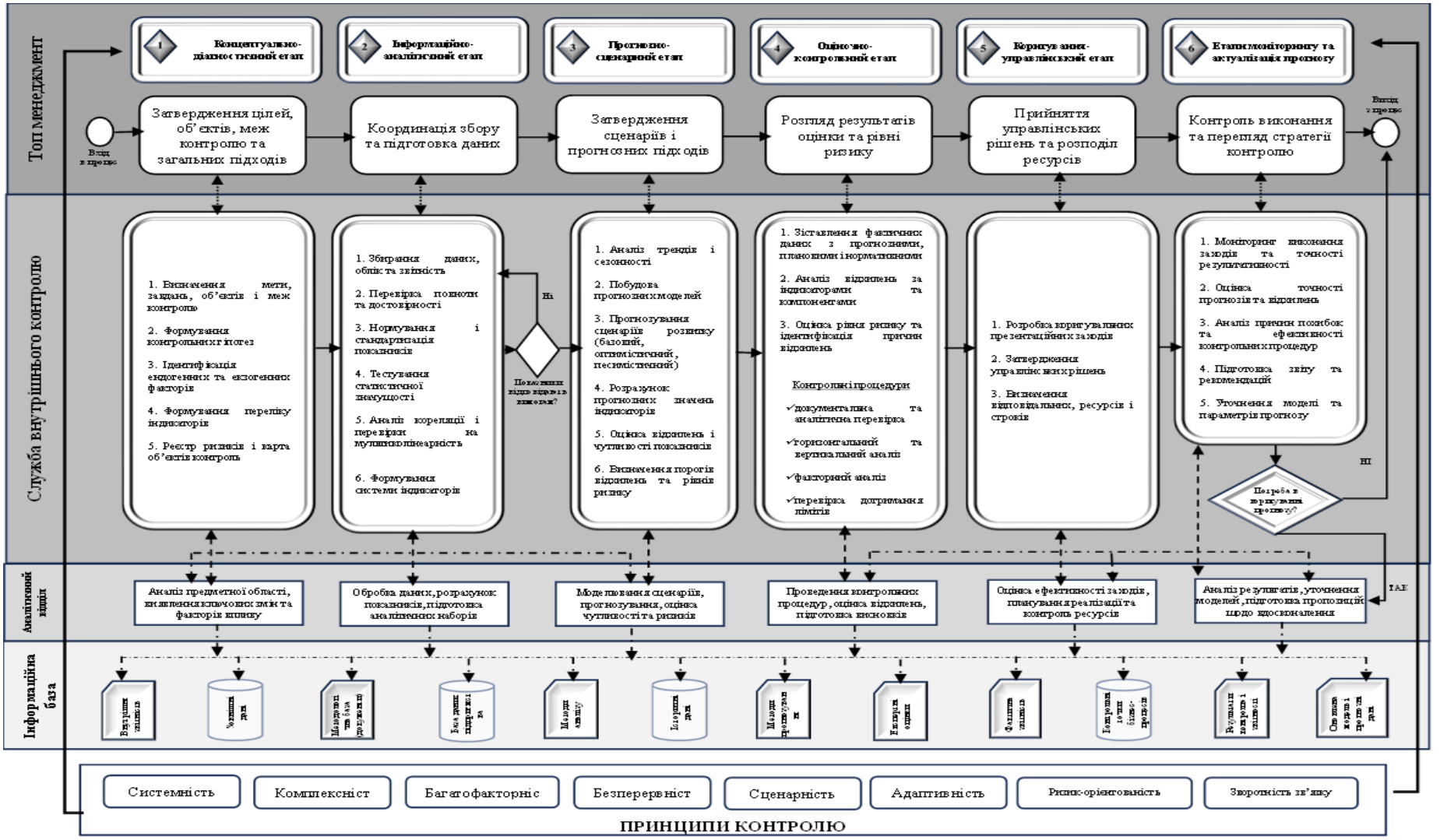


Рис. 3.2. Функціональна модель внутрішнього контролю на основі прогнозування та ризик-орієнтованого підходу

Джерело: Авторська розробка

В основу методики, поданої на рис. 3.2, покладено поєднання попереднього, оперативного та наступного контролю. Попередній контроль охоплює встановлення бюджетів, нормативів, тарифів і стандартів обслуговування. Оперативний контроль передбачає поточне зіставлення фактичних показників із бюджетними. Наступний контроль спрямований на оцінювання виконання бюджетів, причин відхилень і невикористаних резервів. Логіка методики полягає в переході від визначення цілей і формування інформаційної бази до прогнозування, оцінювання відхилень, управлінського реагування та уточнення прогнозної моделі.

Концептуально-аналітичний етап визначає організаційні та методичні засади подальшого контролю. Топ менеджмент готелю затверджує цілі контролю, перелік об'єктів, допустимі межі відхилень і основні підходи до оцінювання результатів. Служба внутрішнього контролю виконує такі процедури:

– визначає мету, завдання, об'єкти та межі контролю, зокрема період перевірки, перелік показників, структурних підрозділів і центрів відповідальності;

– формулює контрольні гіпотези (сформулюється припущення щодо можливих причин відхилень і факторів, які впливають на результати діяльності);

– ідентифікує ендогенні та екзогенні фактори (ідентифікує внутрішні фактори, пов'язані з персоналом, витратами, станом номерного фонду та якістю обслуговування, а також зовнішні фактори – сезонність, туристичні потоки, конкуренцію, макроекономічні й безпекові зміни);

– формує перелік індикаторів (визначаються кількісні та якісні показники, за якими оцінюватиметься діяльність підприємства);

– формує реєстри ризиків і карти об'єктів контролю (ризики групуються за видами, імовірністю та рівнем впливу. На цій основі визначаються бізнес-процеси, структурні підрозділи та показники, що потребують посиленого контролю

Аналітичний підрозділ на цьому етапі здійснює аналіз предметної області, визначає ключові зміни та фактори впливу. Інформаційною базою є внутрішня звітність, зовнішні дані, методологічні матеріали та база даних підприємства. Після завершення етапу мають бути визначені концепція контролю, перелік об’єктів, контрольні гіпотези, система індикаторів і реєстр основних ризиків.

На інформаційно-аналітичному етапі перевіряється якість даних і формується інформаційна база для прогнозування та подальших контрольних процедур. Керівництво організовує збирання й підготовку інформації, а служба внутрішнього контролю оцінює її повноту, достовірність і зіставіть. До основних процедур належать: збирання облікових і звітних даних; перевірка їх повноти та достовірності; нормування і стандартизація показників; тестування статистичної значущості; кореляційний аналіз; перевірка на мультиколінеарність; формування системи індикаторів; формування системи індикаторів. Дані, які не відповідають установленим вимогам, повторно перевіряються, очищуються або замінюються. Етап завершується після формування перевіреної, нормованої та структурованої системи індикаторів, придатної для побудови прогнозних моделей. Аналітичний підрозділ відповідає за опрацювання даних, розрахунок показників і підготовку аналітичних масивів.

Центральне місце в методиці посідає прогнозно-сценарний етап, під час якого визначаються очікувані результати діяльності та можливі варіанти розвитку підприємства. На цьому етапі здійснюються моделювання сценаріїв, прогнозування показників, аналіз їх чутливості та оцінювання ризиків. Інформаційною основою є історичні дані, поточна звітність, експертні оцінки та результати застосування методів прогнозування. Керівництво погоджує сценарні припущення та обрані методи прогнозування:

– аналізує тренди, сезонні коливання та циклічні зміни показників, зокрема завантаження номерного фонду, тарифів і доходів;

– будує прогнозні моделі із застосуванням трендових, регресійних, факторних, економетричних або експертних методів;

– формує базовий, оптимістичний і песимістичний сценарії розвитку підприємства;

– розраховує за кожним сценарієм прогнозні значення завантаження, доходів, витрат, прибутку, продуктивності праці та рентабельності;

– оцінює чутливість прогнозних результатів до зміни ключових факторів.

На оціночно-контрольному етапі фактичні результати порівнюються з прогнозними, бюджетними, плановими та нормативними показниками. Керівництво аналізує отримані результати та визначає допустимість установлених відхилень і ризиків. Служба внутрішнього контролю визначає абсолютні й відносні відхилення; групує їх за компонентами та центрами відповідальності; оцінює рівень ризику; встановлює внутрішні й зовнішні причини відхилень; аналіз відхилень за індикаторами й компонентами, під час якого результати групуються за кадровою, матеріально-технічною, операційно-сервісною та фінансовою складовими. За потреби застосовуються такі контрольні процедури:

– документальна й аналітична перевірки для підтвердження достовірності первинних документів і звітності;

– горизонтальний аналіз для оцінювання динаміки показників і вертикальний аналіз для визначення їх структури;

– перевірка встановлених лімітів для виявлення порушень бюджетних, нормативних і ризикових обмежень.

За результатами аналізу формується перелік відхилень, визначається рівень їх ризику, встановлюються причини та готуються контрольні висновки.

На коригувально-управлінському етапі результати контролю використовуються для підготовки конкретних управлінських рішень. Рішення мають забезпечити усунення причин відхилень і зменшити ризик їх повторення.

Служба внутрішнього контролю розробляє коригувальні та превентивні заходи, а керівництво обирає економічно та організаційно обґрунтований спосіб реагування. Для кожного заходу встановлюються відповідальні виконавці,

строки, необхідні ресурси та очікувані результати. Затверджені рішення передаються відповідним структурним підрозділам і центрам відповідальності для виконання. Для готельного підприємства коригувальні рішення можуть передбачати перегляд тарифів, бюджетів, графіків роботи персоналу та структури каналів бронювання. До превентивних заходів можуть належати оновлення стандартів обслуговування, посилення маркетингової діяльності, скорочення непродуктивних витрат і модернізація обладнання. Етап завершується затвердженням плану коригувальних і превентивних дій із визначеними виконавцями, строками, ресурсами та очікуваними результатами.

Завершальний етап охоплює моніторинг виконання прийнятих рішень та уточнення прогнозних розрахунків. На цьому етапі перевіряються повнота і своєчасність реалізації заходів, їх фактичний вплив на діяльність підприємства та актуальність прогнозних параметрі. Метою моніторингу є оцінювання виконання запланованих заходів, їх результативності та необхідності подальшого коригування системи контролю. Одночасно фактичні показники зіставляються з прогнозними, розраховується величина відхилень і оцінюється точність прогнозних моделей. Це дає змогу встановити систематичне завищення або заниження прогнозних значень. Причини розбіжностей аналізуються окремо за внутрішніми та зовнішніми чинниками. До внутрішніх причин можуть належати низька якість даних, невдалий вибір індикаторів, помилки специфікації моделі або неналежне виконання заходів; до зовнішніх – зміни ринкового, нормативного чи безпекового середовища.

Результати моніторингу узагальнюються у звіті про стан виконання рішень, їх ефективність, точність прогнозів і виявлені недоліки. У разі втрати актуальності прогнозних параметрів переглядаються склад індикаторів, контрольні межі, порогові значення ризиків, сценарні припущення та коефіцієнти моделі. За наявності істотних відхилень уточнені дані передаються на попередні етапи для повторного аналізу та побудови нового прогнозу. За результатами етапу оцінюється виконання управлінських заходів, уточняється прогноз і формуються рекомендації на наступний контрольний період.

Повернення уточненої інформації до попередніх етапів забезпечує циклічність методики та своєчасне реагування на зміни в діяльності готелю.

Послідовність визначених етапів відображає логіку руху контрольної інформації: від постановки завдань і підготовки даних до оцінювання фактичних результатів та перевірки виконання прийнятих рішень. Водночас розподіл функцій між керівництвом, службою внутрішнього контролю й аналітичним підрозділом забезпечує організаційну впорядкованість процедур і персоніфікацію відповідальності на кожному етапі методики.

Отже, запропонована методика внутрішнього контролю результатів діяльності підприємств готельного бізнесу поєднує прогнозування, бюджетування, оцінювання ризиків, аналіз відхилень і розроблення коригувальних управлінських рішень у межах єдиного контрольного циклу. Її застосування дає змогу перейти від переважно ретроспективної перевірки господарських операцій до системного контролю, орієнтованого на попередження негативних тенденцій і своєчасне реагування на зміни внутрішнього та зовнішнього середовища. Послідовне виконання концептуально-аналітичного, інформаційно-аналітичного, прогнозно-сценарного, оціночно-контрольного, коригувально-управлінського та моніторингового етапів забезпечує комплексне оцінювання кадрових, матеріально-технічних, операційно-сервісних і фінансових результатів діяльності готелю. Водночас зворотний зв’язок між етапами створює можливість уточнювати прогнози, бюджети, контрольні індикатори та допустимі межі відхилень на основі фактичних даних.

3.3. Моделювання результативності діяльності підприємств готельного бізнесу в системі управлінського контролю

В умовах посилення невизначеності та впливу екзистенційних викликів процеси прийняття і реалізації управлінських рішень потребують значного масиву аналітичних даних, для забезпечення достовірності та значущості яких застосовуються сучасні методичні підходи. Відповідно менеджмент підприємств отримує значні обсяги інформації, вивчення та опрацювання яких потребує трудомістких зусиль і високого рівня кваліфікації. При цьому, необхідно проводити перевірку її об'єктивності та значущості, щоб, таким чином, ефективно організувати оновлення бази даних. У контексті удосконалення обліку та внутрішнього контролю діяльності до аналітичних даних зростають вимоги стосовно їх комплексності та практичної придатності. Відтак, виникає необхідність впровадження інтегрованого інформаційно-аналітичного інструментарію та оновлення методичних підходів до обґрунтування й інтерпретації отриманих результатів.

Підприємницька діяльність з огляду на галузеві особливості характеризується специфікою здійснення обліку та внутрішнього контролю. З одного боку, модель управлінського обліку, повнота управлінської звітності та інші якісні й кількісні чинники формують передумови досягнення результативності діяльності, а з іншого – галузева специфіка доповнює та конкретизує вимоги до організації управлінських процесів. Так, підприємствам готельного бізнесу властива підвищена залежність від коливань попиту, сезонності та оперативного реагування на ринкові зрушення. Глобальні виклики, пов'язані з пандемією та повномасштабним воєнним вторгненням, критично вплинули на організацію обліку та контролю підприємницької діяльності в сфері готельного бізнесу України. Переважно при визначенні стратегічних цілей менеджмент вітчизняних підприємств орієнтується на короткострокові перспективи та оцінює потреби у ресурсному забезпеченні відповідно до результативності операційної діяльності. Відтак вибір чинників та оцінювання

їхнього впливу повинні здійснюватися аргументовано і з високим рівнем достовірності й значущості.

Традиційні методичні підходи до обліку та контролю у сфері готельного бізнесу здебільшого базуються на інформаційно-аналітичних даних, отриманих у результаті проведених бухгалтерських операцій. Відповідно результати діяльності підприємства оцінюються згідно із законодавчо встановленими стандартними формами подання бухгалтерської інформації та не враховують значну кількість чинників, що мають латентний вплив та проявляються у довгостроковій перспективі. Наслідком такого підходу є постійний перегляд та коригування даних, ускладнення бізнес-операцій та поглиблення інших проблем в управлінській системі підприємства. Таким чином, існує необхідність використання методичного інструментарію, завдяки якому вдається оновити механізми управлінського обліку та посилити якість контролю результативності підприємницької діяльності.

Примітно, що фреймворк моделювання результативності діяльності у сфері готельного бізнесу є логічною поетапною процедурою, яка з кожним новим календарним періодом поповнюється додатковими даними, опрацювання яких слугує комплементарною основою для модернізації системи обліку та внутрішнього контролю основної діяльності підприємств (рис. 3.3). Ключовими характеристиками такого моделювання є проведення численних економіко-математичних розрахунків, завдяки яким вдається підвищити рівень об’єктивності та достовірності управлінського обліку і внутрішнього контролю. Йдеться про врахування багатофакторності функціонування підприємства готельного бізнесу та виявлення ендогенних і екзогенних детермінант його розвитку. Також у даному підході виділяються галузеві особливості готельного бізнесу, обґрунтування яких доречно здійснювати за допомогою темпорально-когнітивної методики, здатної якісно порівнювати динаміку та інтенсивність тенденцій і виявляти лагові зрушення у підприємницькій діяльності.

Відмінності від традиційних підходів	**Етапи моделювання**
∗ *врахування багатофакторності функціонування* підприємств готельного бізнесу; ∗ *моделювання* системних взаємозв'язків *ендогенних та екзогенних детермінант* розвитку готельного бізнесу; ∗ *темпорально-когнітивне обґрунтування* галузевих зрушень; ∗ *оцінювання резильєнтності* обліково-контрольної системи до екзистенційних викликів; ∗ *інтеграція облікових та контрольних операцій* у єдину інформаційно-аналітичну систему підтримки управлінських рішень; ∗ *ідентифікація ортогональних латентних компонентів та стохастичних взаємозв'язків* між індикаторами діяльності підприємств готельного бізнесу; ∗ *агрегування індикаторів у інтегральні компоненти* оцінювання результатів підприємницької діяльності; ∗ *сценарна симуляція та ідентифікація альтернативних траєкторій* розвитку готельного бізнесу; ∗ оцінювання *еластичності індикаторів* підприємницької діяльності до зміни ключових каталізаторів розвитку галузі	**1** *Концептуально-діагностичний* - визначення специфікації моделювання та постановка дослідницьких гіпотез; - побудова та структуризація системи ендогенних і екзогенних індикаторів; - формування інформаційно-аналітичної бази дослідження та визначення часових меж аналізу; - перевірка повноти та репрезентативності обліково-аналітичних даних **2** *Економетрично-аналітичний* - проведення нормування та стандартизація індикаторів; - тестування статистичної значущості та виявлення мультиколінеарності й кореляційних зв'язків індикаторів; - екстракція латентних індикаторів та редукція розмірності масиву даних; - обчислення інтегрального індексу результативності діяльності підприємств готельного бізнесу; - перевірка адекватності та статистичної значущості параметрів моделювання **3** *Сценарно-управлінський* - інтерпретація впливу латентних індикаторів на результативність підприємств готельного бізнесу; - оцінювання чутливості результатів моделювання до зміни ключових індикаторів і факторних навантажень; - сценарне моделювання та ідентифікація альтернативних траєкторій розвитку готельного бізнесу; - розроблення рекомендацій щодо вдосконалення обліку та внутрішнього контролю у сфері готельного бізнесу

Рис. 3.3. Фреймворк моделювання результативності діяльності підприємств готельного бізнесу

Джерело: Авторська розробка

Іншими концептуальними відмінностями авторської методики моделювання результативності діяльності підприємств готельного бізнесу є оцінювання резильєнтності обліково-контрольної системи та її інтеграції в єдиний комплекс накопичення інформаційно-аналітичних даних, на основі яких визначаються тактичні плани, розробляються стратегічні документи та дорожні карти. Науково-прикладна цінність такого моделювання підтверджується значною увагою до проведення економетричних розрахунків, зокрема в контексті ідентифікації ортогональних латентних компонентів та стохастичних взаємозв'язків між індикаторами діяльності підприємств готельного бізнесу. Також обґрунтування управлінських операцій з обліку та внутрішнього контролю підприємницької діяльності передбачає використання економетричного інструментарію для агрегування індикаторів у інтегральні індекси та оцінювання їхньої еластичності до зміни ключових каталізаторів розвитку галузі. На нашу думку, отримані результати економетричного моделювання дають змогу менеджменту підприємств готельного бізнесу якісно розробляти сценарії симуляції результативності та ідентифікувати альтернативні траєкторії розвитку економічної діяльності.

Відповідно методичний алгоритм моделювання результативності діяльності підприємств готельного бізнесу передбачає послідовне здійснення економіко-математичних розрахунків за такими етапами:

- *концептуально-діагностичний*, у межах якого визначаються специфікації моделювання та формуються дослідницькі гіпотези, здійснюються відбір та структуризація системи ендогенних і екзогенних індикаторів, формується інформаційно-аналітична база дослідження, встановлюються часові межі аналізу та оцінюються повнота і репрезентативність обліково-аналітичних даних;

- *економетрично-аналітичний*, на якому здійснюється нормування та стандартизація індикаторів, тестування їх статистичної значущості, оцінювання мультиколінеарності й кореляційних зв'язків, екстракція латентних індикаторів та редукція розмірності даних, розрахунок інтегрального індексу

результативності діяльності та перевірка адекватності інтегральної моделі й достовірності її параметрів;

- *сценарно-управлінський,* що передбачає інтерпретацію впливу латентних індикаторів на результативність діяльності підприємств, оцінювання чутливості результатів моделювання до зміни ключових індикаторів і факторних навантажень, сценарне моделювання та ідентифікацію альтернативних траєкторій розвитку та розроблення рекомендацій щодо вдосконалення обліку і внутрішнього контролю у сфері готельного бізнесу.

Поетапний процес моделювання охоплює комплекс взаємозв'язаних аналітичних операцій, обґрунтованість та значущість яких переважно залежать від якості інформаційних даних та набору економетричних інструментів. Водночас часові межі дослідження в українських реаліях доречно визначити з врахуванням кризових явищ, спричинених глобальною пандемією та повномасштабним воєнним вторгненням, оскільки їхній вплив суттєво змінив підходи до управління діяльністю підприємств готельного бізнесу.

Вважаємо, що ключове значення на підготовчому етапі має формування компонентів та індикаторів підприємницької діяльності, за допомогою яких можливо аргументовано довести гіпотези дослідження та напрацювати комплекс рекомендацій для удосконалення обліково-контрольної системи. Насамперед потрібно спиратися на галузеві особливості, врахування яких дає змогу повною мірою провести темпоральне оцінювання та сформувати компаративні висновки про досягнення очікуваного рівня результативності діяльності. Також вибір компонентів та індикаторів необхідно здійснити відповідно до принципів релевантності та недопущення мультиколінеарності й кореляційних зв'язків.

З огляду на наведені аргументами системно-структурне декомпонування результативності діяльності підприємств готельного бізнесу побудовано на фінансовій, кадровій, матеріально-технічній та операційно-сервісній компонентах (табл. 3.4). Саме врахування ресурсного забезпечення та якості сервісного обслуговування дозволяє комплексно оцінити багатофакторність функціонування та рівень результативності готельного бізнесу.

Таблиця 3.4

Системно-структурне декомпонування результативності діяльності підприємств готельного бізнесу

Компоненти	**Індикатори**	**Одиниці виміру**	**Характер впливу**	
			стимулятори (⬆) / дестимулятори (⬇)	
Кадрова	- продуктивність праці	тис. грн / осіб	⬆	
	- рівень плинності кадрів	%		⬇
	- зарплатомісткість готельних послуг			⬇
	- частка працівників, що підвищили в поточному році кваліфікацію, пройшла навчання		⬆	
	- кількість працівників на один готельний номер	осіб / номер	⬆	
Матеріально-технічна	- фондовіддача	грн	⬆	
	- рівень придатності основних засобів	%	⬆	
	- рівень капітального інвестування		⬆	
	- коефіцієнт оновлення основних засобів		⬆	
Операційно-сервісна	- рівень завантаженості номерного фонду	%	⬆	
	- частка повторних гостей		⬆	
	- дохід на один готельний номер	тис. грн	⬆	
	- середня тривалість перебування гостей	дні	⬆	
Фінансова	- коефіцієнт оборотності активів	рази	⬆	
	- коефіцієнт фінансової незалежності	%	⬆	
	- коефіцієнт поточної ліквідності		⬆	
	- дохід на 1 грн власного капіталу	тис. грн	⬆	

Джерело: Авторська розробка

Так, через *кадрову компоненту* характеризуються рівень сформованості соціально-трудових відносин та ефективності використання інтелектуального

потенціалу, на основі яких безпосередньо забезпечується необхідний рівень якості сервісу в готельному бізнесі; *матеріально-технічну* – забезпеченості та стану ресурсної бази для надання готельних послуг; *операційно-сервісну* – бізнес-процесів, які трансформують ресурси в послуги та визначають рівень їхньої якості й результативності; *фінансову* – результатів використання ресурсів і сервісного обслуговування та стабільності й стійкості функціонування і розвитку підприємства.

На економетрично-аналітичному етапі моделювання насамперед необхідно привести обрані індикатори до єдиних одиниць виміру та порівняльного вигляду. Так, використання методики нормування дає змогу забезпечити їхню зіставність та трансформувати різнорідні підходи економіко-математичного вимірювання в єдину аналітичну базу (формули (3.1)-(3.2)).

$$r_{ij}^{benefit} = \frac{x_{ij} - x_{ij}^{min}}{x_{ij}^{max} - x_{ij}^{min}}, \tag{3.1}$$

$$r_{ij}^{cost} = \frac{x_{ij}^{max} - x_{ij}}{x_{ij}^{max} - x_{ij}^{min}}, \tag{3.2}$$

де $r_{ij}^{benefit}$, r_{ij}^{cost} – нормовані значення i-го індикатора (стимулятора ($benefit$) та дестимулятора ($cost$)) j-ої компоненти результативності діяльності підприємства готельного бізнесу;

x_{ij} – фактичне (вихідне) значення i-го індикатора j-ої компоненти результативності діяльності підприємства готельного бізнесу;

x_{ij}^{min}, x_{ij}^{max} – мінімальне та максимальне значення i-го індикатора j-ої компоненти результативності діяльності підприємства готельного бізнесу.

Тестування статистичної значущості та виявлення мультиколінеарності й кореляційних зв’язків індикаторів є необхідною умовою побудови адекватної інтегральної моделі, у якій виключено надлишкові та статистично незначущі індикатори, що можуть викривляти результати моделювання та знижувати достовірність сформованих висновків. Виявлені кореляційні зв’язки та виключення мультиколінеарності дають змогу усунути дублювання аналітичної

інформації та сформувати збалансовану систему індикаторів моделювання. Таким чином, на основі отриманих результатів та економетричного відсіювання необхідно здійснити екстракцію латентних індикаторів і редукцію розмірності даних. Зокрема, доречно застосувати економетричний інструментарій *Principal Component Analysis (PCA*, метод головних компонент), завдяки якому уніфікується вибірка індикаторів без суттєвих втрат пояснювальної здатності моделі та забезпечується її інтерпретованість. Відповідно, набір індикаторів є статистично обґрунтованим та придатним для побудови агрегованих значень компонентів моделювання. Хоча отримані агреговані значення відображають внесок кожної компоненти у покращенні результативності діяльності підприємства готельного бізнесу, для комплексного врахування їхньої ролі доречно розрахувати компонентний індекс (формула (3.3)).

$$CI_j^t = \begin{cases} \begin{vmatrix} HC_t^{ag} = \sum_{j=1}^{n} \omega_{ij}^{(HC)} \cdot r_{ij}^{norm\ t(HC)} \\ MT_t^{ag} = \sum_{j=1}^{n} \omega_{ij}^{(MT)} \cdot r_{ij}^{norm\ t(MT)} \\ OS_t^{ag} = \sum_{j=1}^{n} \omega_{ij}^{(OS)} \cdot r_{ij}^{norm\ t(OS)} \\ FP_t^{ag} = \sum_{j=1}^{n} \omega_{ij}^{(FP)} \cdot r_{ij}^{norm\ t(FP)} \end{vmatrix} \\ \sum_{j=1}^{p} \omega_{ij}^{(HC,MT,OS,FP)} \cdot r_{ij}^{norm\ t(HC,MT,OS,FP)} \end{cases} \quad (3.3)$$

$$j \in J\ \{HC, MT, OS, FP\}, \qquad \sum_{i=1}^{n} \omega_{ij} = 1$$

де $HC_t^{ag}, MT_t^{ag}, OS_t^{ag}, FP_t^{ag}$ – агреговані компоненти (кадрова, матеріально-технічна, операційно-сервісна, фінансова) результативності діяльності підприємства готельного бізнесу в *t*-періоді часу;

ω_{ij} – локальний ваговий коефіцієнт *i*-го індикатора *j*-го компонента результативності діяльності підприємства готельного бізнесу;

$r_{ij}^{norm\ t}$ – нормовані значення *i*-го індикатора *j*-ої компоненти результативності діяльності підприємства готельного бізнесу;

J – множина компонент результативності діяльності підприємства готельного бізнесу;

CI_j^t – j-й компонентний індекс результативності діяльності підприємства готельного бізнесу в t-періоді часу;

n – кількість індикаторів j-ої компоненти;

p – кількість компонент.

Водночас, за умови високої інформаційної насиченості та варіативності аналітичних даних, для об'єктивного визначення локальних ваг індикаторів доречно використати економетричний інструментарій *Entropy Weighting Method* (*EWM*, метод ентропійного зважування), результати якого дають змогу оцінити рівень значущості та аналітичної цінності кожного індикатора. Згідно з такою методикою коефіцієнт вагової значущості індикаторів визначається на основі побудованих кореляційних матриць у межах кожної компоненти моделювання (формули (3.4)-(3.5)).

$$\omega_i = \frac{d_i}{\sum_{i=1}^{n} d_i}, \tag{3.4}$$

$$d_i = 1 - k \sum_{i=1}^{n} s_i \ln(s_i), \tag{3.5}$$

де ω_i – ваговий коефіцієнт i-го індикатора;

d_i – ентропійна міра варіації i-го індикатора;

s_i – нормалізовані значення елементів кореляційної матриці i-го індикатора;

$k = \frac{1}{\ln(h)}$ – нормалізуючий коефіцієнт коригування для h-ї групи матриці.

Примітно, що внесок кожної компоненти є неоднаковим у визначенні загального рівня результативності діяльності підприємств готельного бізнесу. Тому після розрахунку компонентних індексів виникає необхідність повторного застосування ентропійного зважування для визначення міжкомпонентних ваг. Таким чином, формується дворівнева система моделювання, за якої на першому рівні визначається статистична значущість індикаторів у межах кожної компоненти, а на другому – внесок кожної компоненти у структуру інтегрального показника. Таке ієрархічне ентропійне зважування формує стійкий

до мультиколінеарності та надлишкової кореляції механізм агрегування, який забезпечує коректну інтерпретацію латентної структури економетричної конструкції інтегрального показника результативності діяльності підприємств готельного бізнесу (формула (3.6)).

$$HPI_t = \sum_{j=1}^{m} lw_j \cdot CI_j^t, \quad (3.6)$$

де HPI_t – інтегральний показник результативності діяльності підприємств готельного бізнесу в t-періоді часу;

lw_j – ваговий коефіцієнт j-ї компоненти результативності діяльності підприємства готельного бізнесу.

Ключовим підтвердженням економіко-математичної обґрунтованості інтегрального показника є врахування ступеня варіації та ентропійної міри системи індикаторів і компонент. Також перевагою такої економетричної конструкції є формування порівняльної оцінки підприємств готельного бізнесу в крос-секційних розрізах багатовимірного аналізу їхньої результативності діяльності.

Що стосується інформаційно-аналітичного базису дослідження, то його сформовано на основі даних діяльності наступної вибірки підприємств готельного бізнесу: ПрАТ “Тернопіль-готель”, ПрАТ ТГК “Дністер”, ТОВ “ПЕРФЕКТ ЛОФТ 47”, ПП “ДРЕВНІЙ ГРА”, ТОВ “ГОТЕЛЬ “НОБЛ”. Зазначені підприємства обрано відповідно до таких критеріїв:

(1) функціонують у межах єдиного галузевого середовища;

(2) надають типові послуги тимчасового розміщення та супутнього сервісного обслуговування;

(3) розташовані поблизу туристично привабливих дестинацій;

(4) демонструють здатність до гнучкої адаптації в умовах екзистенційних викликів на ринку готельних послуг;

(5) володіють достатнім конкурентним потенціалом для впровадження новітніх управлінських підходів та вдосконалення обліково-контрольних процесів.

Потрібно врахувати, що одним із ключових завдань моделювання результативності діяльності підприємств готельного бізнесу є ідентифікація чинників, які найбільшою мірою впливають на побудову ефективної обліково-контрольної системи. Так, визначення вагової значущості сформованого комплексу індикаторів дає змогу повною мірою обґрунтувати якість та ефективність управлінської політики стосовно забезпечення результативності діяльності підприємства. Важливо, що запропонований підхід до формування аналітичної бази даних враховує багатоаспектний характер функціонування підприємств готельного бізнесу та поєднує оцінювання ресурсного забезпечення їхньої діяльності з урахуванням особливостей ринку готельних послуг.

Результати проведених розрахунків свідчать, що пріоритетність та вага напрямів управління результативністю діяльності у досліджуваній вибірці підприємств готельного бізнесу суттєво відрізняються. Такий висновок сформовано на основі даних табл. 3.5, де індикатори запропонованих компонентів мають різну значущість з огляду на специфіку ресурсного забезпечення та основної діяльності підприємств.

Так, у кадровій компоненті результативність діяльності досліджуваних підприємств готельного бізнесу переважно обумовлена змінами продуктивності праці – вага індикатора коливається в межах 27,2-32,4 %. Відповідна оцінка цілком підтверджує сучасну практику управління підприємницькою діяльністю, за якої значна увага приділяється підвищенню ефективності соціально-трудових відносин та створенню умов для зростання продуктивності праці. Також підприємствам готельного бізнесу важливо забезпечити оптимальну кількість працівників на один готельний номер (вага індикатора 11,4-16,9 %) та підвищення їхньої кваліфікації (10,9-22,1 %). Водночас для окремих досліджуваних підприємств, зокрема ТОВ “ПЕРФЕКТ ЛОФТ 47” та ПП “ДРЕВНІЙ ГРАД”,

вплив професійного розвитку персоналу на результативність діяльності є дещо нижчим.

Таблиця 3.5

Коефіцієнти вагової значущості індикаторів результативності діяльності підприємств готельного бізнесу України у 2020-2025 рр., %

Компоненти	Індикатори	Підприємства				
		ПрАТ "Тернопіль-готель"	ПрАТ ТГК "Дністер"	ТОВ "ПЕРФЕКТ ЛОФТ 47"	ПП "ДРЕВНІЙ ГРАД"	ТОВ "ГОТЕЛЬ "НОБЛ"
Кадрова	- продуктивність праці	28,7	30,1	32,4	29,8	27,2
	- рівень плинності кадрів	18,7	23,7	15,9	17,6	22,8
	- зараплатомісткість готельних послуг	19,8	18,4	17,2	19,5	20,2
	- частка працівників, що підвищили в поточному році кваліфікацію, пройшла навчання	17,1	10,9	22,1	21,7	15,6
	- кількість працівників на один готельний номер	15,7	16,9	12,4	11,4	14,2
Матеріально-технічна	- фондовіддача	32,6	31,4	29,5	28,1	31,8
	- рівень придатності основних засобів	24,3	25,1	26,8	19,8	25,6
	- рівень капітального інвестування	16,2	21,8	24,5	25,5	22,3
	- коефіцієнт оновлення основних засобів	26,9	21,7	19,2	26,6	20,3
Операційно-сервісна	- рівень завантаженості номерного фонду	31,8	29,9	30,7	32,4	30,8
	- частка повторних гостей	19,7	21,7	24,1	22,3	23,0
	- дохід на один готельний номер	26,4	31,2	29,8	28,5	33,3
	- середня тривалість перебування гостей	22,1	17,2	15,4	16,8	12,9
Фінансова	- коефіцієнт оборотності активів	28,8	27,8	28,3	26,7	21,1
	- коефіцієнт фінансової незалежності	23,5	19,2	26,9	24,2	23,8
	- коефіцієнт поточної ліквідності	15,1	23,3	17,9	19,1	22,2
	- дохід на 1 грн власного капіталу	32,6	29,7	26,9	30,0	32,9

Джерело: побудовано автором на основі додатків Ш.1- Ш.2

Відомо, що здатність підприємств адаптуватися до цифровізації та технологізації створює основні конкурентні переваги на ринку і дає змогу активніше залучати та формувати постійну клієнтську базу. Відтак у межах матеріально-технічної компоненти результативності діяльності підприємств готельного бізнесу пріоритетне значення має фондовіддача, коефіцієнт вагомості якої коливається від 28,1 % до 32,6 %. Натомість рівні капітального інвестування та оновлення основних засобів характеризуються вищою варіативністю і, таким чином, відображають нерівномірний доступ підприємств готельного бізнесу до стабільних джерел фінансування та відсутність у них співставних можливостей для реалізації альтернативних підходів до залучення зовнішніх інвестицій.

В операційно-сервісній компоненті до найбільш вагомих індикаторів результативності діяльності підприємств готельного бізнесу належать рівень завантаженості номерного фонду (29,9-32,4 %) та дохід на один готельний номер (26,4-33,3 %). Саме ефективність використання номерного фонду та здатність генерувати дохід від наданих послуг становить основу підвищення прибутковості готельного бізнесу. Не менш пріоритетне значення має гостинність та якість сервісного обслуговування, від рівня яких залежить частка повторних гостей, ваговий коефіцієнт якої становить 19,7-24,1 %.

Стосовно фінансової компоненти результативності підприємствам готельного бізнесу доречно ухвалювати управлінські рішення стосовно динаміки доходу на 1 грн власного капіталу (коефіцієнт вагомості індикатора становить 26,9-32,9 %) та коефіцієнта оборотності активів (21,1-28,8 %). Крім того, менеджменту відповідних підприємств необхідно посилити увагу до ризиків зниження фінансової незалежності (коефіцієнт вагомості індикатора становить 19,2-26,9 %) та поточної ліквідності (15,1-23,3 %). Тому вважаємо, що управлінська політика у готельному бізнесі має позачергово орієнтуватися на ефективність використання фінансових ресурсів та недопущення погіршення ділової активності.

Інтегральне оцінювання результативності діяльності підприємств готельного бізнесу згідно із запропонованою методикою передбачає розрахунок

субіндексів, значення яких відображають рівень ефективності управління окремими бізнес-операціями та готовність менеджменту гнучко адаптуватися до екзистенційних викликів різної масштабності й сили впливу. Така аналітика важлива у контексті коригування облікової політики та визначення пріоритетів внутрішнього контролю, щоб мінімізувати ризики зниження дохідності основної підприємницької діяльності.

Потрібно відмітити, що динаміка кадрової компоненти результативності діяльності підприємств готельного бізнесу України переважно пов'язана з впливом глобальної пандемії та повномасштабного воєнного вторгнення (рис. 3.4). Якщо у 2021 р. в готельному бізнесі розпочалося відновлення ділової активності після пандемічних обмежень, то з 2022 р. функціонування ринку готельних послуг трансформувалося у режим постійної адаптивності та зниження рівня безпеки і стабільності. Вимушена міграція економічно активного населення, посилення дефіциту висококваліфікованих працівників та інші зрушення на внутрішньому ринку праці України призвели до значного погіршення індикаторів кадрової компоненти. Упродовж 2023-2025 рр. соціально-трудові відносини на вітчизняних підприємствах готельного бізнесу здебільшого базувалися на принципах збереження наявного персоналу та недопущення погіршення якості й ефективності праці. Так, поліпшення умов зайнятості, розвиток фахових компетентностей, посилення соціальних гарантій та інші заходи розглядаються як необхідна передумова формування стабільного інтелектуально-кадрового забезпечення.

Серед досліджуваних підприємств найбільш позитивна динаміка удосконалення кадрової політики у контексті покращення результативності діяльності характерна для ПрАТ "Тернопіль-готель", де після значного спаду у 2022 р. коефіцієнт кадрової компоненти зріс з 0,216 до 0,404 у 2025 р. Поступово вдалося адаптуватися до зрушень на внутрішньому ринку праці ТОВ "ПЕРФЕКТ ЛОФТ 47", яке не лише зберегло персонал, а й збільшило його чисельність. Також результати аналізу розвитку соціально-трудових відносин ПрАТ ТГК "Дністер" підтверджують здатність підприємства в умовах значних кризових

явищ зберегти та зміцнити кадровий потенціал. У 2022 р. на підприємстві працювало 156 осіб, що на 30 осіб або 23,9 % більше порівняно з попереднім періодом і така позитивна динаміка продовжилася й у наступні роки – 2023 р. – 168 осіб, 2024 р. – 174 особи, 2025 р. – 197 осіб. Важливо, що поряд із збільшенням кількості працівників, стабільно зростала продуктивність праці на підприємстві – з 543,5 тис. грн у 2022 р. до 908,0 тис. грн у 2025 р.

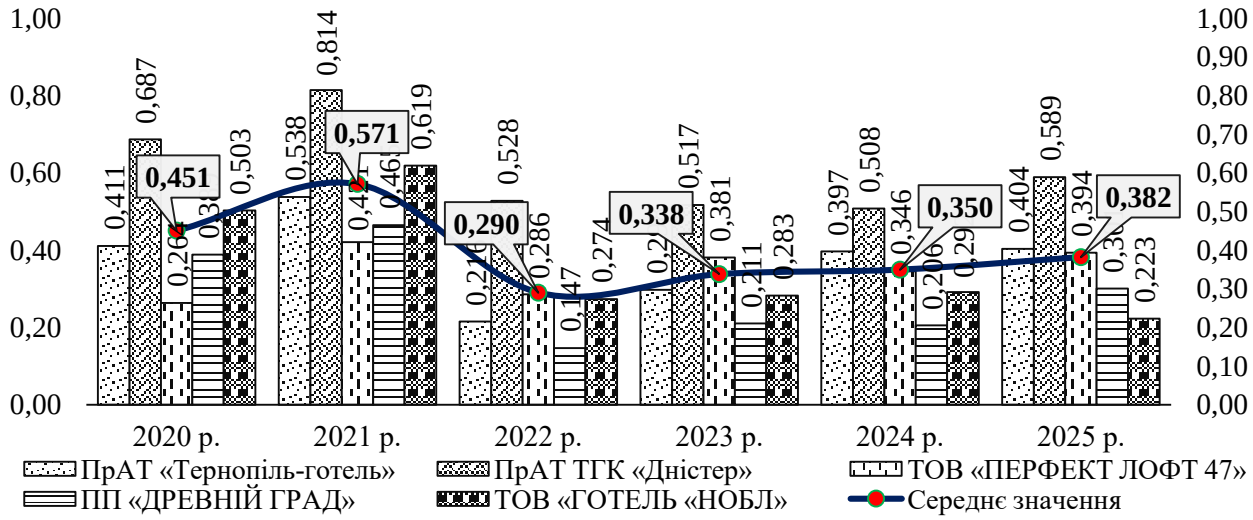


Рис. 3.4. Зважені коефіцієнти "Кадрової компоненти" результативності діяльності підприємств готельного бізнесу України у 2020-2025 рр., %

Джерело: Побудовано автором на основі додатків Ш.1- Ш.2

Для матеріально-технічної компоненти вплив зовнішнього ринку пов'язаний насамперед із технологічними змінами та появою нових, більш сучасних засобів сервісного обслуговування. Тому у процесі підвищення результативності діяльності ключовим завданням менеджменту підприємств готельного бізнесу є підтримання належного стану та забезпечення оновлення матеріально-технічної бази. Зокрема, підвищення капіталізації, стабільне осучаснення та збереження високого рівня придатності основних засобів характерне ТОВ "ПЕРФЕКТ ЛОФТ 47": коефіцієнт матеріально-технічної компоненти після 2022 р. зріс з 0,378 до 0,482 у 2025 р. (рис. 3.6).

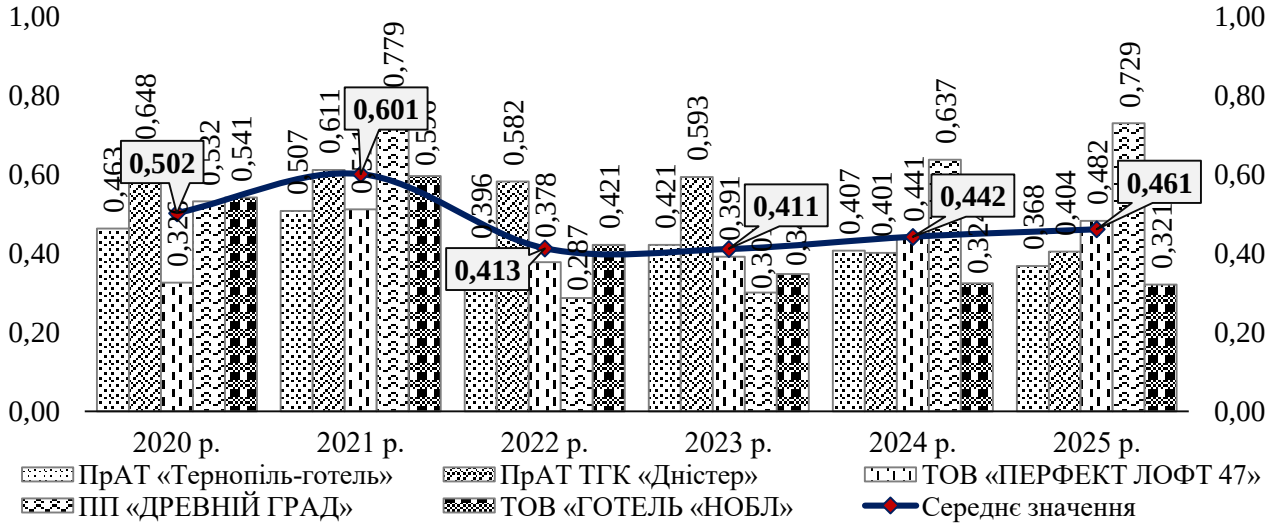


Рис. 3.5. Зважені коефіцієнти "Матеріально-технічної компоненти" результативності діяльності підприємств готельного бізнесу України у 2020-2025 рр.

Джерело: Побудовано автором на основі додатків Ш.1- Ш.2

Водночас менеджмент ТОВ "ГОТЕЛЬ "НОБЛ" та ПрАТ ТГК "Дністер" виявився недостатньо готовим до переформатування політики модернізації матеріально-технічного забезпечення, про що свідчить динаміка відповідної компоненти. Впровадження цифрових розробок, електронного документообігу та інших прогресивних технологій на підприємствах відбувається досить повільно порівняно із сучасною динамікою техніко-технологічних зрушень ринку готельних послуг. Загалом частка витрат підприємств готельного бізнесу на оновлення основних засобів після початку війни суттєво зменшилася, тому модернізація матеріально-технічної бази переважно відбувається на принципах оптимізації та мінімальної капіталізації. Вважаємо, що така політика досліджуваних підприємств пов'язана з високим рівнем придатності основних засобів до початку повномасштабного воєнного вторгнення, коли після глобальної пандемії ринок готельних послуг суттєво активізувався.

На відміну від кадрової та матеріально-технічної компоненти, коливання операційно-сервісної компоненти відбуваються з вищою динамікою, оскільки результативність діяльності підприємств готельного бізнесу суттєво залежить

від інтенсивності туристичних потоків та сезонних факторів впливу. Доведено, що війна суттєво змінила структуру попиту на готельні послуги та умови функціонування підприємств галузі. Хоча дохідність підприємств і надалі значною мірою залежить від рівня завантаженості номерного фонду, ключові пріоритети у готельному бізнесі України змістилися в бік підвищення рівня безпеки гостей і персоналу/

Підвищення гнучкості операційної діяльності та адаптація сервісу до нових потреб споживачів розглядаються у готельному бізнесі як базис підвищення частоти повторних гостей та збільшення їхньої тривалості розміщення. З рис. 3.7 помітно, що операційно-сервісна робота на досліджуваних підприємствах готельного бізнесу поступово відновлюється – середній індекс компоненти у 2023-2025 рр. покращився на 0,071 і перевищив значення 2020 р.

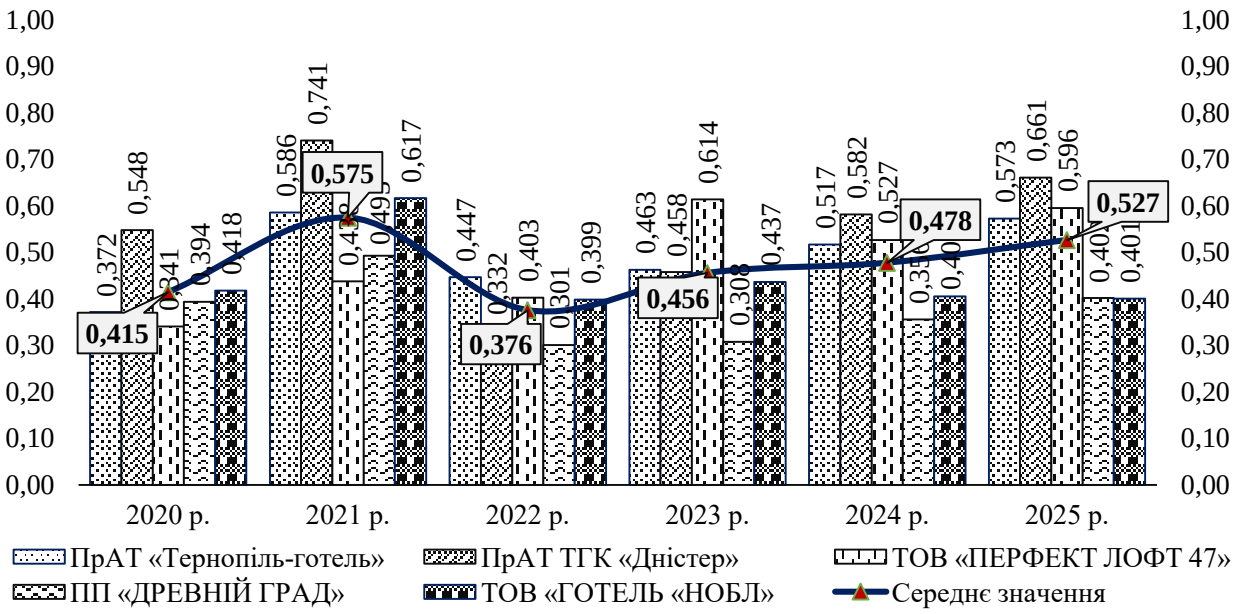


Рис. 3.6. Зважені коефіцієнти "Операційно-сервісної компоненти" результативності діяльності підприємств готельного бізнесу України у 2020-2025 рр.

Джерело: Побудовано автором на основі додатків Ш.1- Ш.2

На нашу думку, сучасною передумовою підвищення результативності діяльності підприємств готельного бізнесу України стало розширення ними переліку додаткових сервісних послуг та виконання функцій, традиційно

притаманних туристичним агенціям, закладам ресторанного господарства, розважальним і рекреаційним комплексам. Зокрема, найвищі значення коефіцієнта характерні ПрАТ ТГК “Дністер” та ПрАТ “Тернопіль-готель”, у яких упродовж 2023-2025 рр. показник постійно зростав і перевищив довоєнний рівень. Натомість менеджменту ПП “ДРЕВНІЙ ГРАД” не вдалося швидко адаптуватися до нових вимог ринку готельних послуг і лише з 2024 р. операційно-сервісну політику підприємства можна оцінити як таку, що здатна забезпечити прибутковість діяльності. ТОВ “ПЕРФЕКТ ЛОФТ 4” досі перебуває у перехідному періоді, про що свідчать постійні зміни у напрямах сервісного обслуговування та несформованість бізнес-моделі функціонування.

Вплив зовнішніх чинників у готельному бізнесі України є найбільш суттєвим для фінансової результативності, яка різко знизилася у період глобальної пандемії, а з початку повномасштабного воєнного вторгнення негативна динаміка суттєво пришвидшилася. Так, середнє значення коефіцієнта фінансової компоненти у 2022 р. становило 0,223, що майже вдвічі менше, ніж у довоєнний період (рис. 3.8).

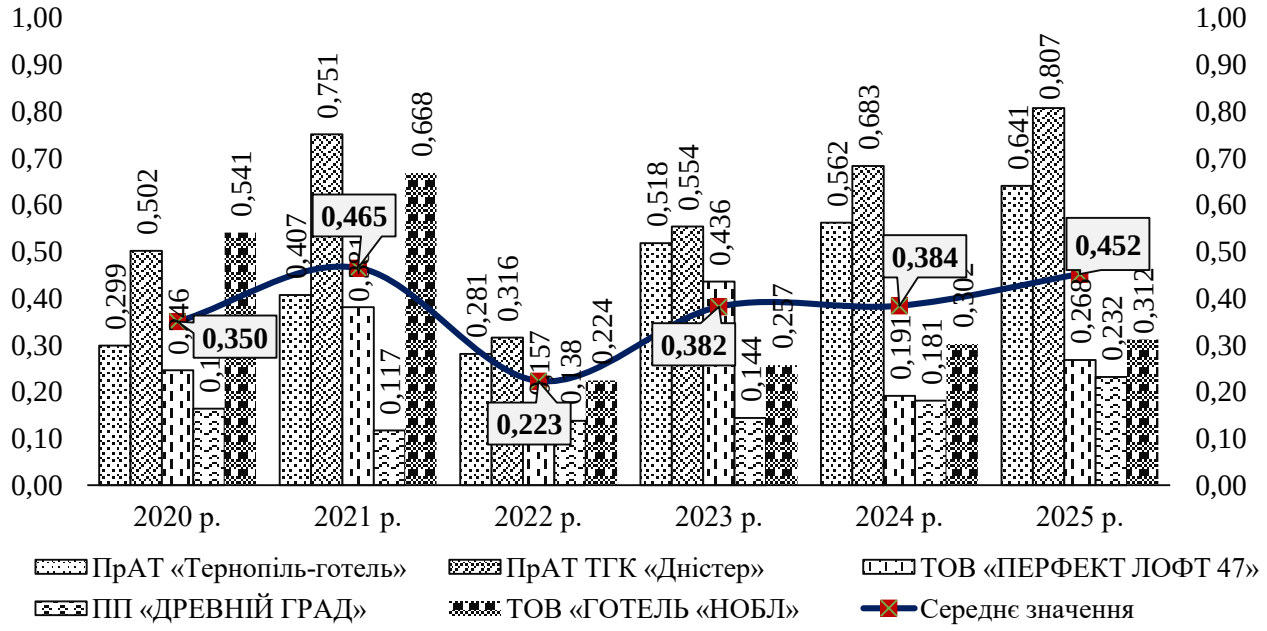
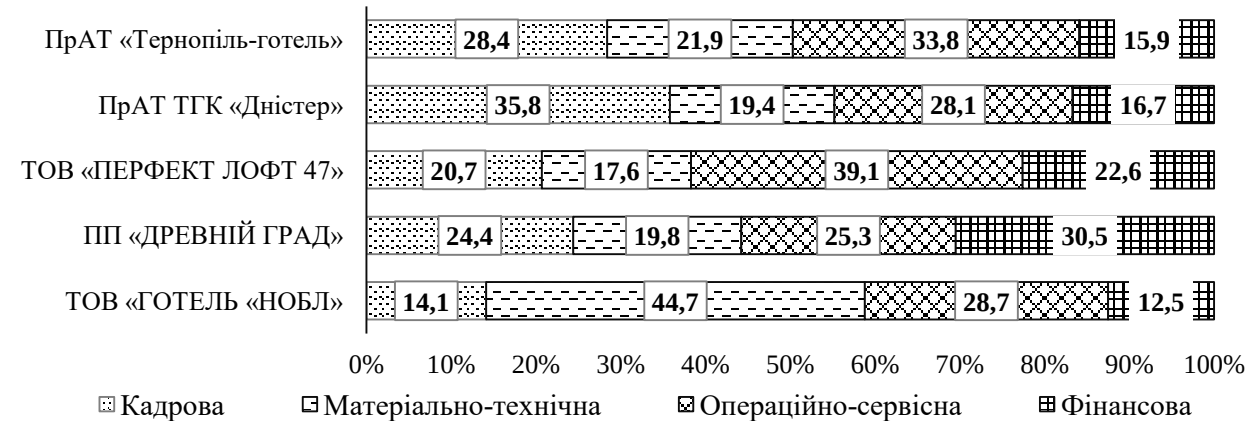


Рис. 3.7. Зважені коефіцієнти “Фінансової компоненти” результативності діяльності підприємств готельного бізнесу України у 2020-2025 рр.

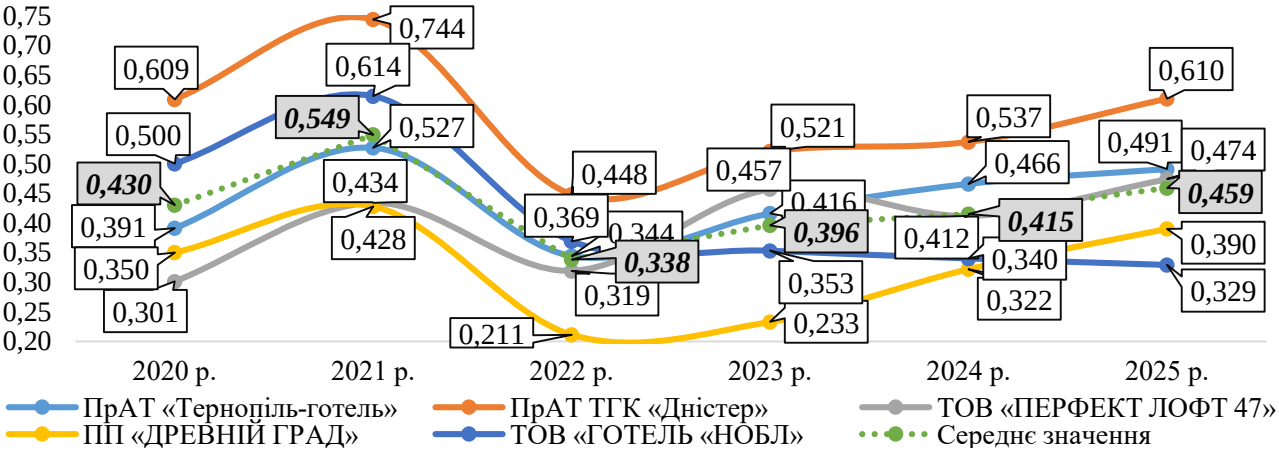
Джерело: Побудовано автором на основі додатків Ш.1- Ш.2

Серед досліджуваних підприємств показовим є досвід фінансового управління ПрАТ “Тернопіль-готель”, яке щороку покращує результативність діяльності: упродовж 2024-2025 рр. дохід збільшився на 57,32 %, чистий прибуток – у 5,0 разів. Подібні результати характерні і ПрАТ ТГК “Дністер”, рентабельність якого у 2025 р. становила 12,74 %, що на 11,75 в. п. більше порівняно з 2022 р.

Звернімо увагу на виявлену майже рівномірну значущість впливу операційно-сервісної компоненти та переважання кадрової й фінансової компонентів у структурі інтегрального показника результативності діяльності окремих досліджуваних підприємств готельного бізнесу (рис. 3.9).



а) коефіцієнти вагової значущості компонентів



б) інтегральні індекси

Рис. 3.8. Коефіцієнти вагової значущості компонентів та інтегральні індекси результативності діяльності підприємств готельного бізнесу України у 2020-2025 рр.

Джерело: Побудовано автором на основі додатків Ш.1- Ш.2

Так, рівномірна вагомість операційно-сервісної компоненти (в межах 25,3-39,1 %) обумовлена галузевою приналежністю підприємств, для яких надання послуг тимчасового розміщення та супутнього сервісного обслуговування є основним джерелом формування доходу. Натомість коливання інших компонентів переважно пов'язані з рівнем ресурсного забезпечення підприємницької діяльності та готовністю бізнесу адаптуватися і гнучко реагувати на трансформації ринку готельних послуг.

Отримані результати розрахунку інтегрального показника результативності діяльності підприємств готельного бізнесу України підтвердили високу чутливість галузі до впливу зовнішніх чинників. Криза глобальної пандемії та повномасштабне воєнне вторгнення критично переформатували ринок готельних послуг та водночас змінили управлінські підходи підприємств готельного бізнесу до функціонування і підвищення результативності діяльності. Так, у 2020 р. середнє значення інтегрального показника у досліджуваній сукупності підприємств становило 0,430, тоді як у 2021 р. спостерігалося його зростання до 0,549; у 2022 р. показник знизився до 0,338, що стало найнижчим значенням у межах досліджуваного періоду. Якщо у 2020-2021 рр. динаміка показника свідчила про поступову адаптацію підприємств до наслідків пандемічних обмежень та часткове відновлення попиту на готельні послуги, то упродовж воєнного стану помірне відновлення рівня результативності діяльності підприємств готельного бізнесу підтверджує формування адаптивної управлінської системи для забезпечення стабільного функціонування та поступового підвищення ефективності використання наявного ресурсного потенціалу. Зокрема, середнє значення інтегрального показника збільшилося з 0,396 у 2023 р. до 0,415 у 2024 р., а у 2025 р. досягло 0,459.

Запропонована методика інтегрального моделювання результативності діяльності підприємств готельного бізнесу підтверджує практичну значущість використання багатофакторного підходу, у якому комплексно враховано процеси кадрового, матеріально-технічного, операційно-сервісного та

фінансового забезпечення. Відтак впровадження авторської інтегральної методики дає змогу не лише провести порівняльне оцінювання підприємств, а й виявити загальні тенденції розвитку галузі та ринку готельних послуг в умовах трансформації глобального бізнес-середовища і національної економіки.

Висновок до розділу 3

Проведене наукове дослідження організаційно-методичних засад внутрішнього контролю основної діяльності готельних підприємств та практики його застосування дало змогу сформулювати такі висновки.

1. Внутрішній контроль основної діяльності підприємства готельного бізнесу запропоновано розглядати як безперервний процес перевірки, аналізу й оцінювання господарських операцій, бізнес-процесів та їх результатів, спрямований на своєчасне виявлення ризиків і відхилень, установлення причин їх виникнення та формування інформації для прийняття управлінських рішень. Обґрунтовано необхідність поєднання попереднього, поточного й наступного контролю, що на практиці дає змогу перевіряти обґрунтованість бюджетів, тарифів і нормативів, оперативно виявляти порушення під час обслуговування гостей та оцінювати достовірність облікової інформації й результати діяльності після завершення операцій.

2. Запропоновано організаційну модель внутрішнього контролю за стратегічним, тактичним та операційним рівнями управління. На стратегічному рівні визначаються цілі контролю, контрольна політика та прийнятний рівень ризиків; на тактичному – аналізуються відхилення, координується робота структурних підрозділів і розробляються коригувальні заходи; на операційному – здійснюється первинна перевірка бронювань, розрахунків, стану номерного фонду та використання ресурсів. Практичне застосування цієї моделі забезпечує чіткий розподіл повноважень, персоніфікацію відповідальності, зменшення дублювання функцій і своєчасний обмін контрольною інформацією.

3. Для формалізації контрольних процедур запропоновано використовувати “Положення про організацію внутрішнього контролю готельного підприємства”, “План-графік проведення внутрішнього контролю” та “Програму внутрішнього контролю”. У цих документах визначаються об’єкти перевірки, відповідальні особи, строки, джерела інформації, методи контролю та порядок оформлення результатів. За результатами оцінювання досліджуваних підприємств установлено частковий характер упровадження внутрішнього контролю: найбільш організованими є контроль бухгалтерських і касових операцій, розрахунків із гостями та проведення інвентаризацій, тоді як оцінювання ризиків, внутрішня регламентація і моніторинг виконання рекомендацій потребують удосконалення. Для їх практичного оцінювання запропоновано застосовувати анкети, наскрізні тести та тести відповідності.

4. Удосконалено методику внутрішнього контролю результатів діяльності, яка поєднує прогнозування, бюджетування, оцінювання ризиків, аналіз відхилень і управлінське реагування. Методика передбачає формування інформаційної бази, визначення контрольних показників і допустимих меж відхилень, зіставлення фактичних результатів із плановими та встановлення причин розбіжностей. Для документального оформлення результатів запропоновано форми “Зведена відомість виявлених порушень і відхилень”, “План коригувальних і профілактичних заходів” та “Звіт і висновок за результатами внутрішнього контролю”. Їх практичне застосування дає змогу систематизувати порушення, визначити відповідальних осіб, установити строки усунення недоліків і контролювати виконання управлінських рішень.

5. Для аналізу результатів діяльності запропоновано використовувати “Звіт про відхилення фактичних показників від запланованих”,”Аналітичний звіт про фінансові результати за видами послуг” і “Звіт про рентабельність структурних підрозділів”. Зазначені форми дають змогу оцінювати виконання планів, визначати фінансові результати за окремими послугами, виявляти прибуткові та збиткові напрями й аналізувати діяльність центрів відповідальності. Практичне впровадження запропонованих моделей, методик і

форм звітності забезпечує перехід від фрагментарного ретроспективного контролю до превентивної, ризик-орієнтованої та адаптивної системи, що сприятиме підвищенню достовірності інформації, ефективності використання ресурсів, якості готельних послуг і результативності структурних підрозділів

6. Методичний алгоритм моделювання результативності діяльності підприємств готельного бізнесу реалізується через взаємопов'язані етапи: (1) *концептуально-діагностичний*, у межах якого визначаються дослідницькі гіпотези, відбираються індикатори та формується інформаційно-аналітична база дослідження; (2) *економетрично-аналітичний*, на якому нормуються та тестуються індикатори за процедурою *min-max*, оцінюються стохастичні взаємозв'язки, проводиться редукція розмірності даних та розраховується і перевіряється адекватність інтегрального індексу результативності із застосуванням методів головних компонент (*Principal Component Analysis, PCA*) та ентропійного зважування (*Entropy Weighting Method, EWM*); (3) *сценарно-управлінський*, який передбачає інтерпретацію впливу латентних індикаторів, оцінювання чутливості результатів моделювання до факторних навантажень, сценарне моделювання та формування рекомендацій стосовно вдосконалення обліку і внутрішнього контролю у сфері готельного бізнесу.

Отже, запропоновані положення змінюють спрямованість внутрішнього контролю від фіксації вже допущених порушень до попередження ризиків, прогнозування відхилень і підготовки обґрунтованих управлінських рішень. Їх практичне використання сприятиме підвищенню достовірності інформації, ефективності використання ресурсів, якості готельних послуг і фінансової стійкості підприємств.

Основні результати дослідження цього розділу відображені у наукових працях автора [78, 79, 83, 87, 88].

ВИСНОВКИ

У роботі обґрунтування теоретичні положення і розробленні організаційно-методичні та практичні рекомендації щодо вдосконалення обліку і внутрішнього контролю основної діяльності підприємств готельного бізнесу. Отримані результати спрямовані на підвищення достовірності, оперативності й аналітичності інформаційного забезпечення управління, посилення контролю за використанням ресурсів та формуванням фінансових результатів. За підсумками дослідження сформульовано такі висновки.

1. На основі системного, інформаційного та управлінського підходів обґрунтовано концептуальні засади організації управлінського обліку основної діяльності підприємств готельного бізнесу. Управлінський облік запропоновано розглядати як інтегровану інформаційну підсистему управління, що забезпечує взаємозв'язок між документуванням операцій, плануванням, бюджетуванням, контролем, аналізом і прийняттям рішень. Теоретичне значення такого підходу полягає в розширенні функціонального призначення управлінського обліку: від накопичення ретроспективних даних до формування релевантної інформації про ресурси, витрати, доходи, ризики та результати бізнес-процесів. Практичну реалізацію положень представлено в логіко-структурній моделі інтегрованої системи управлінського обліку готелю, яка поєднує інформацію служби бронювання, рецепції, номерного фонду, ресторанного комплексу, SPA-зони, фінансового відділу та інших підрозділів. На практиці модель може бути використана для налаштування єдиних інформаційних потоків між PMS-системою, бухгалтерською програмою та внутрішніми реєстрами, визначення відповідальних за введення даних і встановлення строків подання управлінської інформації. Її застосування дає змогу керівництву щоденно отримувати узгоджені дані про завантаженість, доходи, витрати та відхилення від плану, що підвищує оперативність управлінських рішень.

2. Розглянуто теоретичні положення процесно орієнтованого підходу до організації обліку і внутрішнього контролю підприємств готельного бізнесу. Бізнес-процес запропоновано трактувати як керовану сукупність

взаємопов’язаних операцій, у межах яких матеріальні, трудові, фінансові та інформаційні ресурси перетворюються на готельну послугу та відповідний економічний результат. Такий підхід обґрунтовує доцільність визнання бізнес-процесів комплексними об’єктами управлінського обліку і контролю, оскільки вони забезпечують простежуваність зв’язку між використаними ресурсами, понесеними витратами, отриманими доходами, якістю обслуговування та відповідальністю виконавців. Для практичної реалізації розроблено схеми бізнес- процесів “Управління бронюванням і продажем готельних послуг” та “Обслуговування номерного фонду”, у яких визначено входи і результати процесів, послідовність операцій, відповідальні підрозділи, первинні документи, інформаційні потоки та контрольні точки. У практичній діяльності ці схеми можуть застосовуватися як робочі регламенти для адміністраторів, менеджерів із бронювання, покоївок, працівників бухгалтерії та керівників підрозділів. Їх використання дозволяє перевіряти повноту внесення бронювань, своєчасність підготовки номерів, правильність нарахування оплати, відповідність наданих послуг рахункам і своєчасність передачі даних до облікової системи.

3. На основі положень теорії витрат, концепції калькулювання та принципу причинно-наслідкового зв’язку удосконалено методичні засади формування інформації про витрати, доходи і фінансові результати готельних підприємств. Теоретично обґрунтовано необхідність поєднання функціональної класифікації витрат із їх групуванням за бізнес-процесами, видами послуг, місцями виникнення, центрами відповідальності та каналами реалізації. Це дозволило розробити структурно-логічну модель обліку витрат, доходів і фінансових результатів основної діяльності, яка охоплює накопичення прямих витрат, вибір баз розподілу непрямих витрат, калькулювання собівартості послуг, визнання доходів і визначення результатів за окремими сегментами. Практично модель може застосовуватися для розрахунку собівартості проживання одного гостя, прибирання одного номера, надання сніданку, проведення конференції, трансферу чи SPA-процедури. Отримані розрахунки можуть використовуватися під час установлення тарифів, підготовки сезонних пропозицій, визначення

мінімально допустимої ціни, вибору вигідних каналів продажу та припинення надання нерентабельних послуг. Це дає змогу керівництву не лише констатувати загальний фінансовий результат, а й визначати конкретні види діяльності, що формують прибуток або збиток.

4. Проаналізовано положення обліку за центрами відповідальності, відповідно до яких об’єктом оцінювання є не лише фінансовий показник, а й сфера повноважень конкретного керівника. Теоретичним підґрунтям запропонованого підходу є принцип контрольованості, за яким керівник підрозділу має відповідати лише за показники, на формування яких він може впливати. З урахуванням цього обґрунтовано розмежування центрів витрат, доходів, прибутку та інвестицій і запропоновано багаторівневе аналітичне кодування господарських операцій за підрозділом, видом послуги, бізнес-процесом, статтею витрат, каналом продажу та відповідальною особою. Практичними інструментами реалізації є форми звітів: “Звіт про витрати центрів відповідальності”,”Звіт про фінансові результати за видами послу” і “Звіт про рентабельність структурних підрозділів”. На практиці ці документи можуть складатися щомісячно керівниками номерного фонду, ресторану, SPA-центру, служби маркетингу та технічного обслуговування. Вони дають змогу порівнювати планові й фактичні показники, визначати причини перевитрат, оцінювати виконання бюджетів і встановлювати відповідальних за усунення виявлених відхилень.

5. Поглиблено теоретичні положення щодо економічної сутності та облікової класифікації спеціалізованих експлуатаційних активів готельного підприємства. Доведено, що їх віднесення до об’єктів обліку має ґрунтуватися не лише на вартісних і часових критеріях, а й на функціональній ролі в технології надання готельної послуги, інтенсивності використання, здатності генерувати економічні вигоди та необхідності забезпечення належної якості обслуговування. На цій основі сформовано класифікаційну модель спеціалізованих активів готелю та алгоритм їх облікової ідентифікації, що дозволяють визначати порядок визнання меблів, текстилю, кухонного,

прального, кліматичного, SPA- та іншого обладнання у складі основних засобів, інших необоротних матеріальних активів або малоцінних і швидкозношуваних предметів. Для практичного контролю запропоновано документи “Звіт про використання спеціалізованих активів готелю” і “Звіт про витрати на утримання та експлуатацію спеціалізованих активів”. Практичне використання цих форм дозволяє вести облік активів за номерами, поверхами, службами й матеріально відповідальними особами, визначати частоту ремонтів, фактичний строк використання, рівень зносу та доцільність подальшої експлуатації. На основі цих даних керівництво може формувати графіки заміни текстилю, меблів та обладнання, планувати капітальні витрати і попереджати простої через технічні несправності.

6. На основі дослідження інформаційних потреб управління та принципів релевантності, своєчасності, адресності й суттєвості сформовано систему внутрішньої управлінської звітності підприємств готельного бізнесу. Теоретично обґрунтовано, що зміст, деталізація і періодичність внутрішніх звітів мають визначатися рівнем управління, характером рішень та швидкістю зміни контрольованих показників. Практичний результат представлено комплексом форм звітності: “Оперативний звіт про завантаженість номерного фонду”, “Оперативний звіт про доходи від основних, додаткових і супутніх послуг”, “Звіт про витрати центрів відповідальності”, “Бюджетний звіт про виконання планових показників”, “Аналітичний звіт про собівартість послуг”, “Звіт про фінансові результати за видами послуг”, “Звіт про рентабельність структурних підрозділів” і “Звіт про відхилення фактичних показників від запланованих”. Звіти доцільно складати щоденно або щотижнево, бюджетні та аналітичні – щомісячно, а звіти про рентабельність – щоквартально. Дані цих форм можуть використовуватися для коригування цін, зміни обсягів закупівель, перегляду графіків роботи персоналу, запровадження акцій у періоди низького попиту та оперативного реагування на перевитрати.

7. Удосконалено теоретико-організаційні засади внутрішнього контролю основної діяльності готельних підприємств на основі поєднання

функціонального, процесного та ризик-орієнтованого підходів. Внутрішній контроль запропоновано розуміти як безперервний процес ідентифікації ризиків, перевірки господарських операцій, оцінювання відхилень та забезпечення досягнення встановлених цілей. Теоретично обґрунтовано розподіл контрольних повноважень між стратегічним, тактичним та операційним рівнями, що забезпечує відповідність контрольних процедур характеру управлінських рішень. Практичне впровадження положень передбачає використання організаційної моделі внутрішнього контролю, схеми розподілу контрольних повноважень, графіків документообігу, контрольних карт, наскрізних тестів і тестів відповідності. На практиці схема розподілу може визначати, хто погоджує знижки, перевіряє скасовані бронювання, контролює повернення коштів, проводить інвентаризацію та підтверджує списання матеріальних цінностей. Контрольні карти можуть використовуватися адміністраторами й керівниками служб для щоденної перевірки касових операцій, стану номерів, відповідності замовлень, фактичного споживання матеріалів і повноти оформлення документів.

8. Розроблено методичний підхід до контролю результатів діяльності, теоретичною основою якого є концепція управління за відхиленнями та ризик-орієнтована модель контролю. Обґрунтовано, що контроль має спрямовуватися передусім на операції з підвищеною ймовірністю виникнення помилок, втрат або зловживань, а інтенсивність контрольних процедур повинна залежати від рівня ризику та суттєвості можливих наслідків. Практичний порядок охоплює формування реєстру ризиків, визначення контрольних точок бізнес-процесів, установлення допустимих меж відхилень, проведення план-фактичного аналізу та контроль виконання коригувальних заходів. У реєстрі ризиків доцільно фіксувати ризик, його джерело, імовірність, можливі наслідки, відповідальну особу, контрольну процедуру та строк реагування. Підвищеному контролю мають підлягати бронювання без передоплати, скасування замовлень, ручні коригування тарифів, надання знижок, розрахунки з онлайн-посередниками, списання продуктів і сервісного інвентарю. Результати перевірки

відображаються у “Звіті про відхилення фактичних показників від запланованих” із зазначенням причин, суми впливу, відповідального працівника та строку усунення відхилення.

9. На основі методики багатофакторного, темпорально-когнітивного та економетрично-ідентифікаційного аналізу розроблено комплементарно-агрегаційний підхід до моделювання результативності діяльності підприємств готельного бізнесу, реалізація якого здійснюється через концептуально-діагностичний, економетрично-аналітичний та сценарно-управлінський етапи. За результатами системно-структурного декомпонування визначено кадрову, матеріально-технічну, операційно-сервісну та фінансову компоненти результативності діяльності підприємств готельного бізнесу. Для побудови агрегованої конструкції інтегрального показника результативності діяльності підприємств готельного бізнесу використано процедуру *min-max* нормування, метод головних компонент (*Principal Component Analysis, PCA*) та метод ентропійного зважування (*Entropy Weighting Method, EWM*), завдяки чому: по-перше, приведено різнорідні індикатори-стимулятори і дестимулятори до порівняльного вигляду; по-друге, здійснено екстрагування латентних індикаторів та редукцію розмірності даних; по-третє, визначено локальні та міжкомпонентні вагові коефіцієнти; по-четверте, обчислено субіндекси кадрової, матеріально-технічної, операційно-сервісної та фінансової компонент.

Проведене дослідження забезпечило досягнення визначеної мети та виконання поставлених завдань. Сформовані наукові положення, організаційні рішення й методичні розробки становлять взаємопов’язаний комплекс обліково-контрольного забезпечення діяльності підприємств готельного бізнесу. Його впровадження сприятиме підвищенню надійності обліково-аналітичних даних, ефективнішому використанню ресурсного потенціалу, удосконаленню контрольних процедур і прийняттю обґрунтованих управлінських рішень.

Список використаних джерел

1. Abdel-Kader M., Luther R. IFAC's conception of the evolution of management accounting: a research note. *Advances in Management Accounting*. 2006. Vol. 15. P. 229–247. URL: https://bura.brunel.ac.uk/bitstream/2438/1374/1/AIMA%202006.pdf

2. Abdullah N. H. N., Krishnan S., Zakaria A. A., Morris G. Strategic management accounting practices in business: A systematic review of the literature and future research directions. *Cogent Business & Management*. 2022. Vol. 9, № 1. DOI: https://doi.org/10.1080/23311975.2022.2093488 URL: https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/23311975.2022.2093488

3. APQC. Process Classification Framework (PCF). Houston : APQC. URL: https://www.apqc.org/process-frameworks

4. Blockchain and Internal Control: The COSO Perspective. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). N.Y. 2020.URL:https://www.coso.org/_files/ugd/3059fc_20098cf01dfe4bacb2cc2d289b15ebfb.pdf

5. Bromwich M. The case for strategic management accounting: The role of accounting information for strategy in competitive markets. *Accounting, Organizations and Society*. 1990. Vol. 15, № 1–2. P. 27–46. DOI: 10.1016/0361-3682(90)90011-I. URL: https://ideas.repec.org/a/eee/aosoci/v15y1990i1-2p27-46.html

6. Campos F., Gomes C., Cardoso L., Lima Santos L. Management Accounting Practices in the Hospitality Industry: The Portuguese Background. *International Journal of Financial Studies*. 2022. Vol. 10, No. 4. Article 88. DOI: 10.3390/ijfs10040088. URL: https://www.mdpi.com/2227-7072/10/4/88

7. Campos F., Lima Santos L., Gomes C., Cardoso L. Management Accounting Practices in the Hospitality Industry: A Systematic Review and Critical Approach // Tourism and Hospitality. 2022. Vol. 3, No. 1. P. 243–264. DOI: https://doi.org/10.3390/ijfs10040088 URL: https://www.mdpi.com/2673-5768/3/1/17

8. Campos F., Santos L. L., Gomes C., Cardoso L. Management Accounting Practices in the Hospitality Industry: A Systematic Review and Critical Approach. *Tourism and Hospitality*. 2022. Vol. 3. P. 243–264. DOI: https://doi.org/10.3390/tourhosp3010017

9. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. *Internal Control — Integrated Framework: Executive Summary*. Durham, NC: COSO, 2013. URL: https://www.coso.org/guidance-on-ic/

10. Cooper R., Kaplan R. S. Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage. *Accounting Horizons*. 1992. Vol. 6, № 3. P. 1–13. URL: https://coin.wne.uw.edu.pl/~pmodzelewski/Activity%20based%20systems%20measuring%20the%20cost%20of%20resource%20usage.pdf

11. Cuypers I. R. P., Hennart J.-F., Silverman B. S., Ertug G. Transaction Cost Theory: Past Progress, Current Challenges, and Suggestions for the Future. *Academy of Management Annals*. — 2021. — URL: https://josephmahoney.web.illinois.edu/BA545_Fall%202022/Cuypers,%20Hennart,%20Silverman%20and%20Ertug%20(2021).pdf

12. Dang L. A. Factors affecting responsibility accounting and its impact on the management performance. *Cogent Business & Management*. 2024. Vol. 11, Issue 1. DOI: 10.1080/23311975.2024.2371067. URL: https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/23311975.2024.2371067

13. Davenport T. H. Process Innovation: Reengineering Work through Information Technology. Boston. Harvard Business School Press, 1993. С. 5. 337 p. URL: https://books.google.com/books/about/Process_Innovation.html?id=kLlIOMGaKnsC

14. Diavastis I. E. Exploring the Intersection of Contemporary Management Accounting Practices and Accounting Information Systems: The Impact on Hotel Performance. *Journal of Risk and Financial Management*. 2024. Vol. 17, № 11. Article 516. DOI: https://doi.org/10.3390/jrfm17110516. URL: https://www.mdpi.com/1911-8074/17/11/516

15. Diavastis I. E., Chrysafis K. A., Papadopoulou G. C. Determinants of Accounting Information Systems Success: The Case of the Greek Hotel Industry. *International Journal of Financial Studies*. 2024. Vol. 12, No. 2. Article 42. DOI: 10.3390/ijfs12020042. URL: https://www.mdpi.com/2227-7072/12/2/42

16. Drury C. Management and cost accounting. 10th ed. – Andover: Cengage Learning EMEA, 2018. – 816 p.

17. Fonseca D. B., Dias Á. Adopting Circular Economy in Hospitality: a Grounded Theory Approach. *Circular Economy and Sustainability*. 2025. Vol. 5. P. 2653–2677. DOI:10.1007/s43615-025-00562-yURL: https://link.springer.com/article/10.1007/s43615-025-00562-y

18. Global Management Accounting Principles. *Chartered Global Management Accountant*. 2nd ed. 2026. URL: https://www.aicpa-cima.com/resources/download/gmap-global-accounting-principles

19. Goldratt E. M., Cox J.The Goal: A Process of Ongoing Improvement. 3rd rev. ed. Great Barrington. *North River Press*, 2004. 384 p. URL: https://northriverpress.com/the-goal-a-process-of-ongoing-improvement/

20. Gomes C., Campos F., Lima Santos L., Malheiros C. Success in Hospitality Industry: Evaluating Performance Through Operating Indicators. *Tourism and Hospitality Management*. 2025. Vol. 31, № 4. P. 507–519. DOI: https://doi.org/10.20867/thm.31.4.2 URL: https://hrcak.srce.hr/file/493443

21. Hammer M., Champy J. Reengineering the Corporation: A Manifesto for Business Revolution. New York: Harper Business, 1993. C. 35. 272 p. URL: https://books.google.com/books/about/Reengineering_the_Corporation.html?id=O6QOAQAAMAAJ

22. Harrington H. J. Business Process Improvement: The Breakthrough Strategy for Total Quality, Productivity, and Competitiveness. New York: McGraw-Hill, 1991. C. 9. 274 p. URL:https://cdn.chools.in/LEAN_PDF/Business-Process-Improvement,Dr.%20H.%20J.%20Harrington.pdf

23. Hayati D. I. Digital Transformation in Management Accounting: A Literature Review on Current Practices, Challenges, and Future Directions. Proceedings of the Padang International Conference on Economics Education, Economics, Business and Management, Accounting and Entrepreneurship. 2025. DOI:10.2991/978-94-6463-839-4_15 URL: https://www.atlantis-press.com/proceedings/piceeba-2-22/126016079

24. Henk O. Internal control through the lens of institutional work: a systematic literature review. *Journal of Management Control*. 2020. Vol. 31. P. 239–273. DOI: 10.1007/s00187-020-00301-4 URL: https://link.springer.com/article/10.1007/s00187-020-00301-4/

25. Horngren C. T., Datar S. M., Rajan M. V. Horngren's Cost Accounting: A Managerial Emphasis. 17th ed. Harlow : Pearson, 2021.

26. Hospitality Financial and Technology Professionals (HFTP). Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (USALI). 11th ed. New York: *American Hotel & Lodging Educational Institute*, 2014. 380 p.

27. IFRS 13 Fair Value Measurement. International Accounting Standards Board, 2011. — URL: https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-13-fair-value-measurement/

28. IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. IFRS Foundation. URL: https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers/

29. IFRS Foundation. IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements. URL: ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-18-presentation-and-disclosure-in-financial-statements/

30. IFRS Foundation. IFRS 8 Operating Segments. URL: ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-8-operating-segments/

31. IFRS Foundation. IFRS Practice Statement 1 Management Commentary. 2025. URL: ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/management-commentary-practice-statement

32. International Accounting Standard 16 Property, Plant and Equipment. IFRS Foundation. URL: https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/ias-16-property-plant-and-equipment.pdf

33. International Accounting Standard 32 Financial Instruments: Presentation. IFRS Foundation. URL: https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/ias-32-financial-instruments-presentation.pdf

34. International Accounting Standards Board. IAS 36 Impairment of Assets. London: IFRS Foundation, 2004 (rev. 2013). URL: https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-36-impairment-of-assets

35. International Federation of Accountants. Management Accounting Concepts: International Management Accounting Practice Statement Number 1. New York : IFAC, 1998. URL: https://www.researchgate.net/publication/235314988_IFAC's_Conception_of_the_Evolutionof_Management_Accounting_A_Research_Note

36. International Organization for Standardization. ISO 31000:2018 Risk Management — Guidelines. Geneva: ISO, 2018. URL: https://www.iso.org/standard/65694.html

37. Jeffrey D., Barden R. R. D., Buckley P. J., Hubbard N. J. What makes for a successful hotel? Insights on hotel management following 15 years of hotel occupancy analysis in England. *The Service Industries Journal*. 2002. Vol. 22, No. 2. P. 73–88. DOI: https://doi.org/10.1080/714005076

38. Johansson H. J., McHugh P., Pendlebury A. J., Wheeler W. A. Business Process Reengineering: BreakPoint Strategies for Market Dominance. Chichester: John Wiley & Sons, 1993. C. 16. 256 p.

39. Jones T. A. Changes in hotel industry budgetary practice. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*. 2008. Vol. 20, № 4. P. 428–444. URL: https://eprints.glos.ac.uk/718/

40. Kaplan R. S., Cooper R. Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance. Boston : Harvard Business School Press, 1998. 357 p. URL: https://www.hbs.edu/faculty/Pages/item.aspx?num=238

41. Kaplan R. S., Norton R. S. The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action. Boston: Harvard Business School Press, 1996. 322 p. URL: https://www.hbs.edu/faculty/Pages/item.aspx?num=8831

42. Kaplan R. S., Johnson H. T. Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting. Boston: Harvard Business School Press, 1987. URL: https://www.hbs.edu/faculty/Pages/item.aspx?num=8857

43. Kareem H. B., Ali M. H., Al-Ibraheemi H. A. K. The role of the relationship between planning systems and open accounting records in the hotel systems in terms of the quality of accounting information. *Economic Annals-XXI*. 2021. Vol. 188, Issue 3–4. P. 182–187. DOI: 10.21003/ea.V188-21. URL: https://ea21journal.world/index.php/ea.V188-21/

44. Kwansa F., Schmidgall R. S. The Uniform System of Accounts for the Lodging Industry: its importance to and use by hotel managers. *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*. 1999. Vol. 40, No. 6. P. 88–94. DOI: https://doi.org/10.1177/001088049904000620

45. Leonandri D. G., Erpurini W. The Qualitative Study on the Use of Managerial Accounting Information in Resource Allocation Decision-Making in Hotels. JASa. *Jurnal Akuntansi, Audit dan Sistem Informasi Акuntansi*. 2025. Vol. 9, № 1. P. 12–20. DOI: https://doi.org/10.36555/jasa.v9i1.2731. URL: https://journalfeb.unla.ac.id/index.php/jasa/article/view/2731

46. Leonandri D. Hotel's Budgeting and Variance Analysis. 2020. URL: https://www.slideshare.net/slideshow/hotels-budgeting-and-variance-analysis-by-dino-leonandri/241533776

47. Li Y., Singal M. Capital structure in the hospitality industry: The role of the asset-light and fee-oriented strategy. *Tourism Management*, 2019. Vol. 70. P. 124–133. DOI: 10.1016/j.tourman.2018.08.004

48. Liang S., Yu R., Liu Z., Wang W., Wu L., Hu X. An empirical study on the asset-light operation and corporate performance of China's tourism listed companies. *Heliyon*. 2023, Vol. 9, issue 2. Art. e13391. DOI: 10.1016/j.heliyon.2023.e13391.

49. Lussi S., Masset P., Weisskopf J.-P., Blal I. Cross-dimensional measures of asset lightness and fee orientation in lodging groups. *International Journal of Hospitality Management*. 2023. Vol. 109. Art. 103391. DOI: 10.1016/j.ijhm.2022.103391.

50. Mashayekhi B., Ara M. Activity-Based Costing in the Hospitality Industry: A Case Study in a Hotel. *International Journal of Social, Behavioral, Educational, Economic, Business and Industrial Engineering*. 2017. Vol. 11, № 9. DOI: https://doi.org/10.5281/zenodo.1132030 URL: https://publications.waset.org/10007835/activity-based-costing-in-the-hospitality-industry-a-case-study-in-a-hotel

51. OECD. G20/OECD Principles of Corporate Governance 2023. URL: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2023/09/g20-oecd-principles-of-corporate-governance-2023_60836fcb/ed750b30-en.pdf

52. Pajrok A. Responsible Accounting in the Hospitality Industry. *Journal of Education Culture and Society*. 2014. № 2. P. 53–60. URL: https://jecs.pl/index.php/jecs/article/view/685/545

53. Papademetriou C., Anastasiadou S., Papalexandris S. The Effect of Sustainable Human Resource Management Practices on Customer Satisfaction, Service Quality, and Institutional Performance in Hotel Businesses. *Sustainability*. 2023. Vol. 15. № 10. Article 8251. DOI: 10.3390/su15108251. URL: https://www.mdpi.com/2071-1050/15/10/8251.

54. Paulino G. A. L. Management accounting in hospitality: case study in a Lisbon historical hotel. *Master's dissertation. Lisboa*: Iscte — Instituto Universitário de Lisboa, 2023. URL: https://repositorio.iscte-iul.pt/handle/10071/28066

55. Pérez Brito A. E., Bojórquez Zapata M. I., Lima Santos L., Gomes C. Impact of Management Indicators on the Business Performance of Hotel SMEs in Mexico. *Journal of Risk and Financial Management*. 2025. Vol. 18. № 5. Article 271. DOI: 10.3390/jrfm18050271. URL: https://www.mdpi.com/1911-8074/18/5/271

56. Petropoulos F., Apiletti D., Assimakopoulos V. та ін. Forecasting: Theory and Practice. *International Journal of Forecasting*. 2022. Vol. 38. № 3. P. 705–871. DOI: 10.1016/j.ijforecast.2021.11.001. URL: https://doi.org/10.1016/j.ijforecast.2021.11.001

57. Poyrok O. The Practice of the Hungarian Hotel Industry in the Application of Cost Allocation Procedures. *Acta Academiae Beregsasiensis. Economics*. 2022. Vol. 1. P. 297–311. URL: https://aab-economics.kmf.uz.ua/aabe/article/download/28/25

58. Putri A. E., Widjanti K., Taufiq R. The Analysis of Activity-Based Management Implementation to Increase Cost Efficiency in Hotel XY Semarang. *Ilomata International Journal of Management*. 2022. Vol. 3, № 2. C. 305–313. DOI: https://doi.org/10.52728/ijjm.v3i2.444. URL: https://www.ilomata.org/index.php/ijjm/article/view/444

59. Role of Inventory Management Systems in Housekeeping Department. *International Journal of Advanced Research in Science, Communication and Technology*. URL: https://ijarsct.co.in/Paper12689.pdf

60. Sampaio C., Régio M., Sebastião J. R. Beyond Financial Metrics: A Systematic and Bibliometric Review of Hotel Business Performance. *Administrative Sciences*. 2025. Vol. 15. № 5. Article 179. DOI: 10.3390/admsci15050179. URL: https://www.mdpi.com/2076-3387/15/5/179

61. Sari M. P., Wibowo W. A. Empirical analysis of hotel strategic management accounting practices. *Advances in Accounting Innovation*. 2025. Vol. 1, № 2. P. 167–177. DOI: https://doi.org/10.69725/aai.v1i2.192 URL: https://analysisdata.co.id/index.php/aai/article/view/192

62. Schoemaker P. J. H. Scenario Planning: A Tool for Strategic Thinking. *Sloan Management Review*. 1995. Vol. 36. № 2. P. 25–40. URL: https://sloanreview.mit.edu/article/scenario-planning-a-tool-for-strategic-thinking/

63. Seo K., Woo L., Mun S. G., Soh J. The asset-light business model and firm performance in complex and dynamic environments: The dynamic capabilities view. *Tourism Management*. 2021. Vol. 85. Art. 104311. DOI: 10.1016/j.tourman.2021.104311 URL: https://www.researchgate.net/publication/349867682_The_asset-light_business_model_and_firm_performance_in_complex_and_dynamic_environments_The_dynamic_capabilities_view

64. Shilvinska O., Hlygalo N., Kulyk Y. The current state of costs accounting organizing in hotel and restaurant business. *Economy and Entrepreneurship*. 2020. No. 44. DOI: https://doi.org/10.33111/EE.2020.44.ShilvinskaO_GlygaloN_KulykY

65. Sorochuk C. Budget Variance Analysis for Various Numbers and Combinations of Responsibility Centers. *Journal of Theoretical Accounting Research*. 2023. Vol. 24. P. 22–54. URL: https://shu.elsevierpure.com/en/publications/budget-variance-analysis-for-various-numbers-and-combinations-of-

66. Srimindarti C., Hardiningsih P., Lisiantara G. A., Payamta. Determinants of Accounting Information System Quality and Its Impact on Accounting Information Quality: Study on Hospitality in Semarang City, Indonesia. *WSEAS Transactions on Business and Economics*. 2024. Vol. 21. DOI: 10.37394/23207.2024.21.107. URL: https://wseas.com/journals/bae/2024/c205107-2595.pdf

67. The Institute of Internal Auditors. Continuous Auditing and Monitoring. 3rd ed. Global Technology Audit Guide. Lake Mary, FL: The Institute of Internal Auditors, 2025. URL: https://www.theiia.org/en/content/guidance/recommended/supplemental/gtags/continuous-auditing-and-monitoring/

68. The Institute of Internal Auditors. Global Internal Audit Standards. Lake Mary, FL: The Institute of Internal Auditors, 2024. URL: https://www.theiia.org/en/standards/2024-standards/global-internal-audit-standards/

69. Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (USALI). Hospitality Financial and Technology Professionals. URL: https://usali.hftp.org/

70. United States Government Accountability Office. Standards for Internal Control in the Federal Government (Green Book). Washington, DC: U.S. GAO, 2025. URL: https://www.gao.gov/products/gao-25-107721

71. Williams B. K., Brown E. D. Adaptive Management: From More Talk to Real Action. *Environmental Management*. 2014. Vol. 53. № 2. P. 465–479. DOI: 10.1007/s00267-013-0205-7. URL: https://doi.org/10.1007/s00267-013-0205-7

72. Zamlynskyi V., Voloshyna O., Stepanenko S. Accounting policy and economic security in the enterprise management system. *Ukrainian Journal of Applied Economics and Technology*. 2024. Vol. 9, No. 1. P. 56–61. URL: https://ujae.org.ua/wp-content/uploads/2024/02/ujae_2024_r01_a9.pdf

73. Zhuravka F., Nebaba N., Yudina O., Haponenko S., Filatova H. The hospitality market in Ukraine: War challenges and restoration possibilities. *Innovative Marketing*. 2023. Vol. 19, No. 1. P. 140–150. DOI:http://dx.doi.org/10.21511/im.19(1).2023.12 URL: https://www.businessperspectives.org/index.php/journals/innovative-marketing/issue-422/the-hospitality-market-in-ukraine-war-challenges-and-restoration-possibilities

74. Арпуль О. В., Абрамова А. Г., Мирошник Ю. А., Собін О. В. Готельна справа : навч. посіб. Київ : Кондор, 2021. 300 с.

75. Артюх О. В. Теоретичні засади внутрішнього контролю в системі управління підприємством. Науковий вісник Одеського національного економічного університету. 2023. С. 30–36. DOI:10.32680/2409-9260-2023-5-6 -306-307-31-40 URL:https://nv-oneu.com.ua/index.php/journal/article/download/418/364

76. Батюк Д. О. Контроль доходів і витрат підприємств готельного господарства. *Магістерська робота*. Тернопіль, 2022. URL: http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/47349

77. Батюк Д. О. Облік доходів і витрат підприємств готельного господарства: організаційно-методичні аспекти. 2022. URL: https://dspace.wunu.edu.ua/bitstreams/2237c8a0-9c62-4021-bc23-6b687588f16d/download

78. Білько О. О. Елементи організації системи внутрішнього контролю підприємств готельного бізнесу. *Сучасні напрями розвитку економіки, підприємництва, технологій та їх правового забезпечення*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Львів, 29-30 травня 2025 р.). Львів: ЛТЕУ, 2025. С. 128-130.

79. Білько О. О. Методика здійснення внутрішнього контролю витрат готельного бізнесу: теорія та практика. *Вісник Львівського торговельно-економічного університету. Економічні науки*, 2025. № 83. С. 192–198. DOI: https://doi.org/10.32782/2522-1205-2025-83-28

80. Білько О. О. Облік доходів підприємств готельного бізнесу: особливі аспекти. Розвиток системи обліку, аналізу, аудиту та оподаткування в Україні: теорія, методологія, організація: матеріали XXIII Всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Київ, 27 березня 2025 р., НАСОА). К.: НВП Інтерсервіс, 2025. С.211-213.

81. Білько, О. О. Облік витрат і доходів операційної діяльності готельних підприємств: організаційно-практичні аспекти. *Via Economica*, 2025 № 11, С.15-20. DOI: https://doi.org/10.32782/2786-8559/2025-11-2

82. Білько О. О. Облікова політика готелю як основа організації обліку доходів, витрат і фінансових результатів. *Сучасні напрями розвитку економіки, підприємництва, технологій та їх правового забезпечення*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Львів, 27-28 травня 2026 р.). Львів: ЛТЕУ, 2026. С. 109-110.

83. Білько О. О. Особливості організації системи внутрішнього контролю підприємств готельного бізнесу. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету,* 2025. (63), С.20-26. DOI: https://doi.org/10.32782/2413-2675/2025-63-3 http://www.vestnik-econom.mgu.od.ua/index.php/63-2025

84. Білько О. О. Організаційний аспект внутрішнього контролю діяльності суб'єктів готельного бізнесу. *Облік, контроль і оподаткування на шляху повоєнного відновлення України та досягнення цілей сталого розвитку*: матеріали X Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 10-11 квітня 2025 р., КНЕУ). К.: КНЕУ, 2025. С.261-262.

85. Білько О. О. Первинний облік в управлінській системі готельного бізнесу. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні*: матеріали 7-ої Міжнар. науково-прак. конф. (26-27 вересня 2024 р., м. Тернопіль, ЗУНУ). Тернопіль: ЗУНУ, 2024. С. 56-58.

86. Білько О. О. Підприємства готельного бізнесу: особливості діяльності та вплив на побудову обліку. *The 5th International scientific and practical conference "Scientific research in the modern world"* (March 9-11, 2023) Perfect Publishing, Toronto, Canada. 2023. P.353-356.

87. Білько О. О. Підходи до внутрішнього контролю на підприємствах готельного бізнесу. *Сучасні напрями розвитку економіки, підприємництва, технологій та їх правового забезпечення*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Львів, 29-30 травня 2024 р.). Львів: ЛТЕУ, 2024. С. 105-106.

88. Білько О. О. Теоретичні аспекти внутрішнього контролю діяльності підприємств сфери обслуговування. *Проблеми та перспективи розвитку бізнесу в Україні*: матеріали 4-ї міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених і студентів (м. Львів, 22 лютого 2024 р.). Львів: ЛТЕУ, 2024. С. 554-555.

89. Білько О. О. Управлінські стратегії розвитку готельних підприємств // *Сучасні напрями розвитку економіки, підприємництва, технологій та їх правового забезпечення*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Львів, 01-02 червня 2023 р.). Львів: ЛТЕУ, 2023. С. 124-126.

90. Білько О. О. Центри витрат, центри доходів, центри відповідальності та місця виникнення витрат у системі організації управлінського обліку підприємств готельного бізнесу. *Цифрова економіка та економічна безпека*, 2026, № 2 (23), С. 495–500. DOI: https://doi.org/10.32782/dees.23-72

91. Бойко Р. В. Внутрішній контроль в інформаційній системі управління будівельною компанією. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації.* 2016. Вип. 4. С. 102–108. URL: https://ibo.wunu.edu.ua/index.php/ibo/article/viewFile/303/303

92. Бюджетний кодекс України : Кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. Законодавство України. Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17

93. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. Київ ; Ірпінь : Перун, 2005. 1728 с.

94. Волковська Я. В. Формування управлінської звітності на прикладі підприємств готельно-ресторанного комплексу. *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг.* 2017. Вип. 2(26). С. 128–140. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uproz_2013_15_52

95. Воронко Р. М. Внутрішній контроль як невід'ємна складова системи управління підприємств та організацій споживчої кооперації. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка»*. 2015. Вип. 1 (45). Т. 2. С. 376–381.

96. Воронко Р. М., Кузьмінська К. І. Особливості здійснення внутрішнього контролю витрат в системі управління проєктами підприємства. *Підприємництво і торгівля*. 2026. № 48. С. 14–21. DOI: 10.32782/2522-1256-2026-48-2. URL: https://www.journals-lute.lviv.ua/index.php/pidpr-torgi/article/download/2261/2111/

97. Воронко Р. М., Марценюк Р. А., Чік М. Ю. Сутність внутрішнього контролю та питання його організації на підприємствах з прокату майна. *Економіка та суспільство*. 2024. Вип. 64. DOI: 10.32782/2524-0072/2024-64-43. URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/download/4251/4176/

98. Воронко Р. М., Редченко К. І., Бурдик О. ю. Роль внутрішнього контролю в системі управління торговельним підприємством. Підприємство і торгівля. 2023. Вип. 35. С. 11–20. URL: https://www.journals-lute.lviv.ua/index.php/pidpr-torgi/article/view/1295

99. Галасюк С. С. Моніторинг сучасного розвитку національних готельних мереж в Україні. *Економіка та суспільство*. 2025. № 73. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-73-27
URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/download/5843/5784/

100. Гевлич Л., Гевлич І. Особливості бухгалтерського обліку в різних секторах економіки: порівняльний аспект. *Облік і оподаткування*. 2026. DOI: 10.31558/2307-2318.2020.1.5 URL: https://ibo.wunu.edu.ua/index.php/ibo/article/download/621/664

101. Гейдор А. П., Заремба К. В. Бізнес-процеси суб'єктів малого бізнесу: оптимізація та визначення ефективності. *Ефективна економіка*. 2020. № 8. DOI: 10.32702/2307-2105-2020.8.58 URL: https://nbuv.gov.ua/j-pdf/efek_2020_8_27.pdf

102. Гладій І. О. Управлінська звітність підприємства: принципи формування. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2018. Вип. 23. С. 604–608. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2018_33_44

103. Говоруха В. Сутність та місце стратегічного управлінського обліку в системі менеджменту підприємства. *Економіка та суспільство.* 2025. № 81. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-81-99
URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/7118

104. Голов С. Ф. Управлінський облік : підручник. 2-ге вид. Київ : Лібра, 2004. 704 с.

105. Головчак Г. В., Ганусик А. І. Облік, аналіз та внутрішній контроль процесу калькулювання за повними витратами: вітчизняний та міжнародний досвід. *Наукові праці Міжрегіональної Академії управління персоналом. Економічні науки*. 2021. Вип. 4 (63). С. 112–119. DOI: https://doi.org/10.32689/2523-4536/63-18 URL: https://journals.maup.com.ua/index.php/economics/article/view/1218

106. Гончаренко О., Стародубцева Л. Організація обліку витрат за центрами відповідальності на підприємстві. *Агросвіт*. 2024. № 11. URL: https://nayka.com.ua/index.php/agrosvit/article/download/3915/3951/9176

107. Гук О. В., Мохонько Г. А., Шендерівська Л. П. Теоретичні засади ефективного бюджетування на підприємстві. *Економіка та суспільство*. 2024. Вип. 68. DOI: 10.32782/2524-0072/2024-68-30. URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/download/4863/4803/

108. Давидович І. Є. Контролінг. Навч. посіб.. Київ: Центр учбової літератури, 2008. 552 с. URL: https://dspace.wunu.edu.ua/items/45c95db7-3783-46b2-857f-bd7a5ea6af38

109. Дерій В. А., Гуменна-Дерій М. В. Управлінський облік і аналіз бізнес-процесів у підприємстві. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2018. Вип. 2(40). С. 12–18. DOI: https://doi.org/10.26642/pbo-2018-2(40)-12-18

110. Дерій, В., Гуменна-Дерій М. Контроль за витратами та економією ресурсів у процесі логістичної діяльності будівельних підприємств: методика, організація. *Вісник Економіки*, no. 1 (March 1, 2021): 111–127. Accessed July 29, 2024. URL: https://visnykj.wunu.edu.ua/index.php/visnykj/article/view/1219

111. Добровольська П. Переваги впровадження цифрових технологій у систему управлінського обліку. 2025. С. 67–70. URL: https://dspace.mnau.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/21633/1/umrak-off-2025-67-70.pdf

112. Домбик О. М. Внутрішній контроль результатів діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу. *Торгівля, комерція, підприємництво*. 2014. Вип. 17. С. 101–104. URL: https://journals-lute.lviv.ua/journal/17_2014/23.pdf

113. Домбик О. М. Облік витрат діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу: організаційно-методичний аспект. *Торгівля, комерція, підприємництво.* 2015. Вип. 19. С. 115–123. URL: https://journals-lute.lviv.ua/journal/19_2015/25.pdf

114. Домбик О. М. Облік спеціалізованих робочих активів підприємств готельно-ресторанного бізнесу: організаційно-методичний аспект. *Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна*. 2015. Вип. 49. С. 176–184.

115.Домбровська Н. Особливості методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. *Економіка та суспільство*. 2021. № 29. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-29-40 URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/508

116. ДСТУ 4527:2006. Послуги туристичні. Засоби розміщення. Терміни та визначення. Чинний від 2006-10-01. Київ: Держспоживстандарт України, 2006. URL: https://dnaop.com/html/59525/doc-%D0%94%D0%A1%D0%A2%D0%A3_4527_2006

117. Дутчак І. Порівняльний аналіз методів оцінки запасів в Україні та зарубіжних країнах: вплив на фінансову звітність та управління. *Економіка та суспільств*о. 2024. Вип. 62. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-62-63 URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/3955

118. Енциклопедія сучасної України. URL: https://esu.com.ua/article-3256

119. Євдокименко В. К., Кузь В. І. Інструментарій управлінського обліку: ідентифікація та ефективність. *Бізнес Інформ*. 2023. № 1. С. 123–129. DOI: https://doi.org/10.32983/2222-4459-2023-1-123-129. URL: https://www.business-inform.net/article/?abstract=2023_1_0_123_129&year=2023

120. Ємельянов О., Курило О., Петрушка Т. Механізм, методи та способи управління витратами підприємств як інструменти підвищення ефективності їх господарської діяльності. *Економіка та суспільство*. 2022. № 38. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-38-58
URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/1311

121. Єршова Н. Ю. Концептуальні основи стратегічного управлінського обліку. *Проблеми економіки*. 2017. № 1. С. 195–202. URL: https://www.problecon.com/export_pdf/problems-of-economy-2017-1_0-pages-195_202.pdf

122. Загородній А. Г., Партин Г. О. Управлінський облік як система інформаційного забезпечення управлінських рішень. *Бухгалтерський облік і аудит.* 2004. № 7. С. 35–37. URL: https://ena.lpnu.ua/bitstreams/e6bdad54-cabb-4984-beb0-c8375e99d376/download

123. Задорожний З.-М. В., Муравський В. В., Семанюк В. З., Омецінська І. Я. Управлінський облік : навч. посіб. Тернопіль : ВПЦ «Університетська думка», 2023. 293 с.

124. Задорожний З.-М. В., Омецінська І. Я. Внутрішньогосподарська звітність у системі управління підприємством. *Вісник Тернопільського національного економічного університету.* – 2020. – № 4. – С. 169–184. – URL: https://visnykj.wunu.edu.ua/index.php/visnykj/article/view/1193

125. Замула І. В., Танасієва М. М. Внутрішній контроль : навч. посіб. Чернівці : Технодрук, 2021. 336 с. ISBN 978-617-7611-97-3. URL: https://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/7959/%D0%97%D0%B0%D0%BC%D1%83%D0%BB%D0%B0.pdf?isAllowed=y&sequence=1

126. Засадний Б. А., Ткаченко А. В. Система бюджетування як провідна ланка фінансового планування бізнес-процесів підприємства. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2021. Вип. 35. С. 33–37. URL: https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/handle/lib/66386

127. Земліна Ю., Букатов А. Інформаційні технології як фактор конкурентоспроможності готельно-ресторанного підприємства: аналітичний зріз ринку України. *Ресторанний і готельний консалтинг. Інновації*. 2024. Т. 7, № 2. С. 207–219. DOI: 10.31866/2616-7468.7.2.2024.335173 URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/7330

128. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом М-ва фінансів України від 30.11.1999 № 291. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99

129. Кадюк З. Управління запасами на виробничому підприємстві. Економіка та суспільство. 2025. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-75-71 URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/download/6198/6141

130. КВЕД-2010. Клас 55.10. Діяльність готелів і подібних засобів тимчасового розміщування. Державна служба статистики України. URL: https://kved.ukrstat.gov.ua/KVED2010/55/KVED10_55_10.html

131. КВЕД-2010. Розділ 55. Тимчасове розміщування. Державна служба статистики України. URL: https://kved.ukrstat.gov.ua/KVED2010/55/KVED10_55.html

132. Квик Т. І., Згоба І. М. Обліково-аналітичні інструменти управління фінансовими результатами у сфері туризму в умовах кризових викликів. *Дослідження та інновації.* 2024. Т. 1, № 2. С. 13–21. URL: https://rni.com.ua/index.php/ri/article/download/18/16

133. Кесарчук Г. С., Машика М. В. Облік МШП: актуальні проблеми та шляхи вдосконалення. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка.* 2014. Вип. 1 (42). С. 223–226. URL: https://dspace.uzhnu.edu.ua/items/989d3d67-47e1-46b5-a15b-6032a0ccf16e?utm_source=chatgpt.com

134. Китайчук Т. Г. Актуальні питання обліку малоцінних активів. *Економіка та держава*. 2021. № 7. DOI: https://doi.org/10.32702/2306-6806.2021.7.16 URL: http://www.economy.in.ua/?op=1&z=4970&i=2

135. Кінзерська Н. Методичне забезпечення внутрішнього контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємств торгівлі. *Економіка та суспільство*. 2021. Вип. 27. DOI: 10.32782/2524-0072/2021-27-34. URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/442/

136. Кодекс законів про працю України : Кодекс України; Закон, Кодекс від 10.12.1971 № 322-VIII. База даних «Законодавство України». Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/322-08

137. Кодекс цивільного захисту України : Кодекс України; Закон, Кодекс від 02.10.2012 № 5403-VI. База даних «Законодавство України». Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/5403-17

138. Кодимська Т. Ю. Шляхи покращення обліку та розподілу загальновиробничих витрат на підприємствах. *Економіка: реалії часу*. 2013. № 1 (6). С. 196–200. URL: https://economics.net.ua/files/archive/2013/No1/196-200.pdf?utm_source=chatgpt.com

139. Колісник О. П., Семенюк Ю. Р., Судак В. О. Особливості визнання та обліку малоцінних активів. *Економіка та суспільство*. 2023. № 55. DOI: 10.32782/2524-0072/2023-55-24. URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2849

140. Командровська В. Є., Морозенко О. Ю. Бізнес-процеси підприємства: сутність та методи удосконалення. *Проблеми підвищення ефективності інфраструктури.* 2011. № 30. URL: https://jrnl.kai.edu.ua/index.php/PPEI/article/view/325

141. Коморджанова Н . А., Муцецька В. І. Особливості обліку витрат, доходів та фінансових результатів підприємств готельного бізнесу. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки*. 2012. Вип. 1 (45).

142. Кононова І. В. Ключові поняття бізнес-процесів. *Наукові перспективи.* 2024. № 3(45). С. 532–544. DOI: 10.52058/2708-7530-2024-3(45)-532-544. URL: https://doi.org/10.52058/2708-7530-2024-3(45)-532-544

143. Концептуальна основа фінансової звітності (пер. укр. Мовою). Міністерство фінансів України. Дата звернення: 14.03.2026. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/2019_RB_ConceptualFramework_ukr_AH.pdf

144. Король С. Я. Управлінська звітність: сутність і алгоритм формування. Бізнес Інформ. 2014. № 7. С. 325-331. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2014_7_58

145. Коросташивець Ю. Г. Уніфікація правил надання готельних послуг за європейськими стандартами. *Нове українське право*. 2022. Спецвипуск. DOI: https://doi.org/10.51989/NUL.2022.6.1.27. URL: https://newukrainianlaw.in.ua/index.php/journal/article/view/376

146. Корягін М. В., Куцик П. О. Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку : монографія. Львів : Видавництво ЛКА, 2015. 239 с. URL: https://www.lute.lviv.ua/fileadmin/www.lac.lviv.ua/data/kafedry/Buh_Obliku/Docs/Konceptualnii_rozvitok_metodologiji_bukhgalterskogo_obliku.pdf

147. Костякова А. А. Стратегічний управлінський облік: сутність та поняття. *Причорноморські економічні студії*. 2019. Вип. 39, ч. 2. С. 99–103. URL: https://bses.in.ua/journals/2019/39_2_2019/21.pdf

148. Кошкаров С. А., Бачинський В. І., Куцик П. О. Внутрішньогосподарський оперативний облік і контроль у системі управління діяльністю виробничих підприємств : монографія. Чернівці : Золоті литаври, 2012. 264 с.

149. Кузьма Х. Методика внутрішнього контролю на підприємствах, які здійснюють комісійні операції. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2018. Вип. 3–4. С. 59–67. DOI: 10.35774/ibo2018.03.059. URL: https://ibo.wunu.edu.ua/index.php/ibo/article/view/384/

150. Кузьмінська К. І. Стан та перспективи застосування методів калькулювання у системі обліку. *Бухгалтерський облік, аналіз і контроль в системі управління підприємства* : матеріали 5-ї наук.-практ. конф. студентів, аспірантів та молодих вчених. – 2010. – Львів. – С. 23–24.

151. Кузьмінська К. І. Центри витрат та центри відповідальності як елементи організації управлінського обліку витрат. *Зб. наук. праць. ЛНТУ*. –2011. – № 8 (29) – С. 172–177. URL: https://www.lute.lviv.ua/fileadmin/www.lac.lviv.ua/data/pidrozdily/Naukovo_Doslidna_Chastyna/Docs/2025/499_materiali_z_obklad.pdf

152. Кузьмінська К. І., Марцинюк Р. А., Бойко Р. В. Управлінський облік фінансових результатів як інструмент підвищення ефективності діяльності підприємств готельного бізнесу. *Вісник ЛТЕУ. Економічні науки, 2026,* № 85. DOI: https://doi.org/10.32782/2522-1205-2026-85-01

153. Кузьмінська К. І., Чабанюк О. М. Основні підходи до організації обліку витрат, доходів та фінансових результатів підприємств торговельно-розважального комплексу. *Вісник ХНТУ*. 2020. №2 (73). URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vkhdtu_2020_2_11

154. Куліш Н. В., Давидюк Ю. В. Процесний підхід як основа управління бізнес-процесами підприємства. URL: https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2020/02/133.pdf

155. Куцик П. О., Бачинський В. І., Воронко Р. М. та ін. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством. (підручник / за ред. П. О. Куцика. 3-тє вид.). Львів: Вид-во Львівського торговельно-економічного університету, 2023. 308 с. URL: https://www.lute.lviv.ua/fileadmin/www.lac.lviv.ua/data/kafedry/Buh_Obliku/Kucik/Docs/Bukhgalter._oblIk_v_upravlIn._pIdpr._Pidruchnik__Redag._24.05.2023_7_KINCEVII_.pdf

156. Куцик П. О., Бачинський В. І., Полянська О. А. Управлінський облік операційної діяльності підприємств оптової торгівлі. *Монографія*. Львів : Растр-7, 2015. 312 с. URL: https://www.lute.lviv.ua/fileadmin/www.lac.lviv.ua/data/kafedry/Buh_Obliku/Kucik/Docs/K4_Optova_torgivlia.pdf

157. Куцик П. О., Бойко Р. М., Герасименко Т. О., Марценюк Р. А. Організація ефективної системи внутрішнього контролю результатів діяльності підприємств готельного бізнесу. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки.* 2026. Т. 354, № 3. С. 395–402. DOI: https://doi.org/10.31891/2307-5740-2026-354-55 URL: https://heraldes.khmnu.edu.ua/index.php/heraldes/article/download/2867/2924

158. Куцик П. О., Воронко Р. М., Білько О. О. (2026). Облік спеціалізованих активів підприємств готельного бізнесу: теоретичні та практичні аспекти. *Via Economica*, 13, С.205-210. DOI: https://doi.org/10.32782/2786-8559/2026-13-24

159. Медвідь Л. Г., Герасименко Т. О. Управлінський облік витрат бізнес-процесів у торгівлі. *Економіка та суспільство*. 2025. Вип. 78. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-78-10

160. Куцик П. О., Герасименко Т. О., Медвідь Л. Г. Організація внутрішнього контролю в системі управління логістичними витратами торговельних підприємств. *Вісник Львівського торговельно-економічного університету. Економічні науки*. 2024. № 78. С. 7–15. URL: https://journals-lute.lviv.ua/index.php/visnyk-econom/article/view/1762/

161. Куцик П. О., Марценюк Р. А., Воронко Р. М. Внутрішній контроль прокату майна в управлінні підприємством: теоретико-методичний аспект. *Підприємництво і торгівля*. 2024. № 41. С. 39–46. DOI: 10.32782/2522-1256-2024-41-05. URL: https://journals-lute.lviv.ua/index.php/pidpr-torgi/article/view/1644/

162. Куцик П. О., Медвідь Л. Г., Герасименко Т. О., Міценко Н. Г. Організація управлінського обліку в туроператорів. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2021. Вип. 3–4. С. 13–21. DOI: 10.35774/ibo2021.03-04.013. URL: https://dspace.wunu.edu.ua/bitstreams/8fa04dfe-cf33-433c-b717-7aa0a417a134/download

163. Куцик П. О., Чабанюк О. М., Макарук Ф. Ф. Бухгалтерський облік : навчальний посібник. Львівська комерційна академія. Львів, 2015. 364 с.

164. Куцик П. О., Шумило Р. Р. Визначення економічної суті швидкозношуваних та малоцінних необоротних предметів як передумова раціональної організації їх обліку і контролю. *Економічний аналіз*. 2010. № 6. С. 99–102.

165. Куцик П., Макарук Ф., Марценюк Р. Внутрішній контроль діяльності ринків за центрами відповідальності: теоретичні і практичні аспекти. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2019. Випуск 1-2. С. 118-129. DOI: https://doi.org/10.35774/ibo2019.01.118

166. Левицька І. В. Revenue management в готельному бізнесі. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки.* 2019. № 6. Т. 1. С. 84–90. DOI: 10.31891/2307-5740-2019-276-6-89-95. URL: https://journals.khnu.km.ua/vestnik/wp-content/uploads/2021/01/18-13.pdf

167. Левицька С. О., Сич Д. М. Управлінський облік у системі управління підприємством. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Сері: Економіка*. 2017. № 4. С. 42–47. URL: https://ecj.oa.edu.ua/articles/2017/32/42.pdf

168. Лега О. В. Управлінські рішення: аналіз релевантності облікової інформації. *Причорноморські економічні студії*. 2022. Вип. 74. С. 228–234. URL: https://bses.in.ua/journals/2022/74_2022/36.pdf

169. Лемішовська О. С., Михайловський В. О. Управлінська звітність підприємства: теоретико-методичні аспекти та принципи формування. *Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. 2023. Т. 5, № 1. С. 179–188. URL: https://ena.lpnu.ua/handle/ntb/111566

170. Лемішовська О. С., Хомицька А. С., Матковська О. М. Управлінська звітність підприємства. *Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. 2023. № 1(9). С. 183–192. URL: https://science.lpnu.ua/sites/default/files/journal-paper/2023/sep/31274/menedzhment-183-192.pdf

171. Лепетан І. М., Гайворонюк Н. В. Управління витратами підприємства: обліково-аналітичний аспект. *Ефективна економіка*. 2024. № 4. С. 1–16. URL: https://dspace.vnmu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/6737/Lepetan%2C%20Haivoroniuk%20%281%29.pdf

172. Ляхович Г. І., Воськало Н. М., Воськало В. І. Організація обліку витрат за центрами відповідальності. *Агросвіт*. 2024. № 11. С. 57–62. URL: https://nayka.com.ua/index.php/agrosvit/article/download/3915/3951/9176

173. Мадяр Р. О. Контроль логістичної діяльності на підприємствах в умовах глобалізації. *Економіка та держава*. 2018. № 12. С. 31–34. DOI: https://doi.org/10.32702/2306-6806.2018.12.31

174. Малюга Л., Загороднюк О., Терещук Н., Пенькова О., Харенко А. Статистика обліку доходів і витрат в управлінні підприємствами готельно-ресторанної сфери. *Економіка та суспільство*. 2023. Вип. 47. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-47-69 URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2146

175. Маначинська Ю. А. Змістові характеристики готельних послуг та їхній вплив на облік фінансових результатів. *Туристична бібліотека InfoTour*.in.ua. URL: https://tourlib.net/statti_ukr/manachynska4.htm

176. Маначинська Ю. А. Облік і аналіз фінансових результатів в готельному господарстві. Монографія. Чернівці : Чернів. торг.-ек. інст. КНТЕУ, 2014. 423 с.URL: https://chite.edu.ua/ua/content/download/nayka/monography/oblik_analiz_2014.pdf

177. Медвідь Л. Г., Герасименко Т. О. Управлінський облік витрат бізнес-процесів у торгівлі. *Економіка та суспільство.* 2025. Вип. 78. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-78-10 URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/download/6416/6356/

178. Медвідь Л. Г., Левкович А. В. Організаційно-методичні основи внутрішнього контролю логістичних витрат виробничих підприємств. *Економіка і фінанси: науковий журнал*. 2017. Вип. 12. С. 57–75. URL: https://journals-lute.lviv.ua/index.php/visnyk-econom/article/view/1266

179. Медвідь Л. Г., Сернівка С. М. Управління витратами підприємств із переробки сої. *Вісник Львівського торговельно-економічного університету. Економічні науки.* 2024. Вип. 75. DOI: https://doi.org/10.32782/2522-1205-2024-75-16. URL: https://journals-lute.lviv.ua/index.php/visnyk-econom/article/view/1524

180. Мельник Т. Г., Клим У. І. Внутрішній контроль доходів та витрат готельних підприємств. *Економіка. Фінанси. Право*. 2019. № 3. С. 14–16. URL: https://elar.navs.edu.ua/items/92b99957-63cd-4bc5-a7de-ec1f20202d63

181. Мельничук Я. П. Теоретичні засади внутрішньогосподарського контролю. *Облік і фінанси*. 2016. № 4 (74). С. 132–139. URL: https://afj.org.ua/pdf/438-teoretichni-zasadi-vnutrishnogospodarskogo-kontrolyu.pdf

182. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) Подання фінансової звітності. База даних «Законодавство України». Верховна Рада України (дата звернення: 14.03.2026). https://zakon.rada.gov.ua/go/929_013

183. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: від 10.08.2024 р. : URL: https://www.iaasb.org/publications/mizhnarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-auditu-oglyadu-inshogo-nadannya-vpevnenosti-ta-suputnikh-0

184. Мірошниченко О. В., Винниченко Н. В., Андрєєва Н. Л. Розвиток обліку за центрами відповідальності в системі управління підприємством. *Економіка та суспільство*. 2021. № 27. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-27-17 URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/423

185. Мірошниченко О., Тополь К. Розвиток обліку за центрами відповідальності в системі управління підприємством. *Економіка та суспільство*. 2021. № 26. URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/423

186. Моначинська Ю. А. Змістові характеристики готельних послуг та їхній вплив на облік фінансових результатів. URL: https://tourlib.net/statti_ukr/manachynska4.htm

187. Мошковська О. Фінансове прогнозування в системі стратегічного управлінського обліку. *Економіка та суспільство.* 2024. № 66. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-66-46. URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/4288

188. Мурашко І. Бухгалтерський та управлінський облік як основа інформаційного забезпечення управлінської діяльності. *Економіка та суспільство.* 2022. Вип. 41. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-41-48.

189. Назаренко О. В., Лукаш Р. В. Фінансові результати: сутність та особливості організації бухгалтерського обліку. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 22. С. 19–25. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ipd_2018_22_5

190. Назарова К., Копотієнко Т., Негоденко В. Внутрішній аудит витрат підприємства. *Scientia fructuosa*. 2022. Т. 146, № 6. С. 128–138. DOI: https://doi.org/10.31617/1.2022(146)10 URL: https://journals.knute.edu.ua/scientia-fructuosa/article/view/1613

191. Нападовська Л. В. Теоретико-методологічні засади управлінського обліку в системі управління підприємством. *Облік і фінанси АПК*. URL: https://magazine.faaf.org.ua/teoretiko-metodologichni-zasadi-upravlinskogo-obliku-v-sistemi-upravlinnya-pidpriemstvom.html

192. Нападовська Л. В. Управлінський облік. Підручник. 2-ге вид., доопрац. та допов. Київ : КНТЕУ, 2010. 647 с.

193. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" : затв. наказом М-ва фінансів України від 27.04.2000 № 92. Офіційний вісник України. 2000. № 21. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00

194. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси": затв. наказом М-ва фінансів України від 20.10.1999 № 246. Офіційний вісник України. 1999. № 44. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99

195. Ніколайчук О. А., Ауліна Р. І., Миснік Я. С. Удосконалення управління якістю обслуговування у готельному закладі. *Торгівля і ринок України.* 2023. № 1 (53). С. 64–80. DOI: 10.33274/2079-4762-2023-53-1-64-80. URL: https://torgivlyan.donnuet.edu.ua/index.php/torgivlya/

196. Обліково-аналітичне забезпечення менеджменту економічних систем: проблеми і шляхи розвитку. Колективна монографія / за ред. П. О. Куцика, І. Й. Яремка. Львів : Растр-7, 2024. 443 с. URL: https://www.lute.lviv.ua/fileadmin/www.lac.lviv.ua/data/News/Nauka/2024/01/Kucik_P._O.__JAremko_I._I._tain._OAZMES-2024_web.pdf

197. Однолько В. Облік витрат з надання послуг на підприємствах готельного бізнесу. *Розвиток методів управління та господарювання на транспорті*. 2023. Т. 4, № 85. DOI: https://doi.org/10.31375/2226-1915-2023-4-157-165. URL: https://daemmt.odesa.ua/index.php/daemmt/article/view/496

198. Оляднічук Н. В. Організація облікової політики у підприємстві // *Сталий розвиток економіки*. 2024. № 1 (48). С. 244–248. DOI: https://doi.org/10.32782/2308-1988/2024-48-34 URL: https://economdevelopment.in.ua/index.php/journal/article/view/911

199. Омецінська І. Я. Управлінська звітність підприємства. *Сталий розвиток економіки.* 2026. URL: https://humanitarian.com.ua/index.php/economics/article/view/2156

200. Онищенко О. В. Вплив цифровізації на управлінський облік малих та середніх підприємств. *Актуальні питання економічних наук*. 2025. № 8. DOI: https://doi.org/10.5281/zenodo.14974799. URL: https://a-economics.com.ua/index.php/home/article/view/300

201. Основи аудиту: Навчально практичний посібник. — К.: Кондор, 2009 р. – 378 с.

202. Остапенко Я. О. Класифікація готельних послуг для цілей бухгалтерського обліку. *Туристична бібліотека InfoTour.in.ua*. URL: https://tourlib.net/statti_ukr/ostapenko.htm

203. Паскалова А. Г. Фінансовий контролінг в управлінні витратами підприємств : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08. Київ, 2016. 247 с. URL: https://kneu.edu.ua/userfiles/d-26.006.04/2016/dis_Paskalova.pdf

204. Перерва І. М. Переваги впровадження процесного підходу до управління підприємством. *Економіка і суспільство*. 2021. № 29. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-29-3

205. Петренко Н. І., Бутинець Т. А. Методологія і методика в господарському контролі. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу.* 2011. Вип. 3 (21). Ч. 1. С. 301–307. URL: https://eztuir.ztu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/4509/1/35.pdf

206. Пилипенко Л. М., Тивончук О. І. Особливості формування електронної інформаційної системи управлінського обліку та управлінської звітності корпорацій. *Економіка та суспільство*. 2024. Вип. 64. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-64-145. URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/4345

207. Пилипенко С. Бюджетування як інструмент управлінського обліку та фінансового управління підприємством. *Економічний простір*. 2026. URL: https://www.economdevelopment.in.ua/index.php/journal/article/view/1725

208. Пилипенко С., Банера Н., Демко І. Бюджетування як інструмент управлінського обліку в системі фінансового управління та прийняття управлінських рішень. *Сталий розвиток економіки*. 2026. № 1(58). С. 306–312. DOI: https://doi.org/10.32782/2308-1988/2026-58-41. URL: https://economdevelopment.in.ua/index.php/journal/article/view/1725/1669

209. Плетньова Є. С., Розіт Т. В. Управлінська звітність: сутність, склад, порядок складання. *Економіка і регіон*. 2025. № 4(99). С. 153–159. DOI: 10.26906/EiR.2025.4(99).4167. URL: https://journals.nupp.edu.ua/eir/uk/article/view/4167

210. Побережець О. В. Облік в системі управління підприємством. *Ринкова економіка: сучасна теорія і практика управління.* 2025. Т. 24, № 1(59). С. 139–153. DOI: https://doi.org/10.18524/2413-9998.2025.1(59).333227
URL: https://rinek.onu.edu.ua/article/view/333227

211. Поврозник А. Організація і методика внутрішнього контролю запасів підприємства. *Економіка та суспільство*. 2025. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-81-160 URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/7169

212. Погуда Н. В. The influence of OTA channels on the tourism industry. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Серія: Економіка і управління*. 2023. Т. 34 (73), № 2. С. 43–51. DOI: https://doi.org/10.32782/2523-4803/73-2-8. URL: https://www.econ.vernadskyjournals.in.ua/journals/2023/34_73_2/10.pdf

213. Податковий кодекс України : Кодекс України; Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI. База даних «Законодавство України». Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17

214. Поліщук О. Т., Шимко Н. О. Управлінська звітність підприємства: інформаційне значення й оптимальна структура. *Економіка та суспільство*. 2021. Вип. 32. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-32-42 URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/784

215. Польова О. Обліково-інформаційне забезпечення формування бухгалтерської звітності в АПК. *Економіка та суспільство*. 2024. DOI: DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-59-126. URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/3491

216. Полянська О. А., Чабанюк О. М., Кондрич С. В. Управлінський облік товарних запасів: напрями удосконалення методики. *Економіка та суспільство*. 2018. Вип. 19. С. 1325–1333. DOI: 10.32782/2524-0072/2018-19-197. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/19_ukr/197.pdf

217. Попова В. Д., Вечеря С. В. Облік оплати праці: проблеми та напрями удосконалення облікового забезпечення управління персоналом. *Молодий вчений*. 2019. № 10 (74). DOI: https://doi.org/10.32839/2304-5809/2019-10-74-156. URL: https://molodyivchenyi.ua/index.php/journal/article/view/1821/

218. Портер М. Конкурентна перевага. Як досягти стабільно високих результатів (пер. з англ. І. Ємельянова, І. Гнатковська). – К.: Наш формат, 2019. – 624с.

219. Пославська Л. І. Облік доходів і витрат за центрами відповідальності у будівництві : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Тернопіль, 2015. URL: https://dspace.wunu.edu.ua/items/d02f13de-588e-45c4-9b01-215bbdecc285

220. Пославська Л. І. Поняття і класифікація центрів відповідальності. URL: https://dspace.wunu.edu.ua/bitstreams/e510b5e5-71d1-40d2-abbf-50e4c87fac1f/download

221. Пославська Л. І., Ясишена В. В. Облік доходів за сферами відповідальності у будівництві. *Економічний аналіз*. 2016. Т. 24, № 2. С. 114–122. URL: www.econa.org.ua/index.php/econa/article/download/1121/929

222. Правила користування готелями й аналогічними засобами розміщення та надання готельних послуг : затв. наказом Держ. туристичної адміністрації України від 16.03.2004 № 19. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0413-04

223. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. База даних «Законодавство України». Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/996-14

224. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16.01.2020 № 466-IX. Закон України. Відомості Верховної Ради України. 2020. № 26. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20

225. Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб — підприємців та громадських формувань: Закон України від 15.05.2003 № 755-IV. База даних «Законодавство України». Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/755-15

226. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів: наказ Міністерства фінансів України від 10.01.2007 № 2. База даних «Законодавство України». Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/v0002201-07

227. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів : наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003 № 561. База даних «Законодавство України». Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/v0561201-03

228. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України: наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 635. База даних «Законодавство України». Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/v0635201-13

229. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість»: наказ Міністерства фінансів України від 02.07.2007 № 779. База даних «Законодавство України». Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/z0823-07

230. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. База даних «Законодавство України». Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/z0336-13

231. Про затвердження Основних засад здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001: Постанова Кабінету Міністрів України від 12.12.2018 № 1062. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1062-2018-%D0%BF

232. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290. База даних «Законодавство України». Верховна Рада України. URL: https://zaon.rada.gov.ua/go/z0860-99

233. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318. База даних «Законодавство України». Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/z0027-00

234. Про затвердження Порядку встановлення категорій готелям: постанова Кабінету Міністрів України від 29 липня 2009 р. № 803. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/803-2009-%D0%BF

235. Про затвердження Правил користування готелями й аналогічними засобами розміщення та надання готельних послуг: Наказ Державної туристичної адміністрації України від 16.03.2004 № 19. База даних «Законодавство України». Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/z0413-04

236. Про затвердження Правил пожежної безпеки в Україні: Наказ Міністерства внутрішніх справ України від 30.12.2014 № 1417. База даних «Законодавство України». Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/z0252-15

237. Про захист персональних даних : Закон України від 01.06.2010 № 2297-VI. База даних «Законодавство України». Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/2297-17

238. Про захист прав споживачів : Закон України від 12.05.1991 № 1023-XII. База даних «Законодавство України». Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/1023-12

239. Про туризм : Закон України від 15.09.1995 № 324/95-ВР. База даних «Законодавство України». Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/324/95-%D0%B2%D1%80

240. Пушкар М. С. Чумаченко М. Г. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація. Монографія. Тернопіль : ТНЕУ : Карт-бланш, 2011. 335 с.

241. Пушкар М. С., Пушкар М. Р. Управлінський облік – складова загальної облікової системи інформації. *Вісник Економіки*. 2024. № 1. С. 94–110. DOI: 10.35774/visnyk2024.01.094. URL: https://visnykj.wunu.edu.ua/index.php/visnykj/article/view/1578

242. Реслер М. В. Облік і контроль якості готельних послуг: організаційно-методичні засади управлінського аспекту. *Via Economica*. 2026. № 13. DOI: https://doi.org/10.32782/2786-8559/2026-13-48

243. Реслер М. В. Цифровізація обліку та внутрішнього контролю в готельній сфері. *Трансформаційна економіка*. 2026. № 3 (16). С. 121–126. DOI: 10.32782/2786-8141/2026-16-19.
URL: https://www.transformations.in.ua/index.php/journal/article/view/354/

244. Садовська І. Б., Нужна О. А., Нагірська К. Є. Управлінська звітність в системі економічної безпеки підприємств аграрного бізнесу. Вісник Львівського торговельно-економічного університету. *Економічні науки*. 2024. Вип. 78. С. 87–95. URL: https://journals-lute.lviv.ua/index.php/visnyk-econom/article/download/1627/1531/

245. Світлишин І. І. Категоріальний аналіз поняття «бізнес-процес». *Економіка, управління та адміністрування*. 2023. № 2 (104). С. 58–64. DOI: 10.26642/jen-2023-2(104)-58-64. URL: https://www.researchgate.net/publication/372934555_Kategorialnij_analiz_ponatta_biznes-proces

246. Сікач Н. С. Сутність і структура обліково-аналітичного забезпечення системи управління підприємницької діяльності. *Регіональна економіка*. 2024. № 2. С. 155–163. DOI: 10.36818/1562-0905-2024-2-16. URL: https://re.gov.ua/re202402/re202402_155_SikachNS.pdf

247. Сіменко І. В., Косова Т. Д. Аналіз господарської діяльності. Навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2013. С. 192. 384 с. URL: https://socrates.vsau.org/b04213/html/cards/getfile.php/20645.pdf

248. Сіромаха В. Ю., Буга Н. Ю. Автоматизація обслуговування клієнтів в готельному господарстві. *Вісник студентського наукового товариства ДонНУ імені Василя Стуса*. 2024. С. 158–162. URL: https://jvestnik-sss.donnu.edu.ua/article/view/16861/16761/

249. Склярук І. П., Крот Л. М. Управління витратами в умовах економічної нестабільності: сучасні підходи та інструменти. *Економіка та суспільство*. 2025. № 72. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-72-44. URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/5459

250. Скорнякова Ю. Б. Вибір та обґрунтування бази розподілу загальновиробничих витрат. *Ефективна економіка*. 2018. № 7. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/7_2018/10.pdf

251. Скрипник С., Матюха М., Гуменна-Дерій М., Потриваєва Н., Коваль Н. Управлінський облік на підприємствах України в умовах кризових явищ. *Економіка та суспільство*. 2023. № 49. DOI: 10.32782/2524-0072/2023-49-32.

252. Словник іншомовних слів (за ред. О. С. Мельничука). Київ : Головна редакція УРЕ, 1974. URL: https://archive.org/details/inshomovnyx1974

253. Слюсарчук Л. Автоматизація облікових бізнес-процесів виробничих підприємств. *Сталий розвиток економіки*. 2025. № 2 (53). С. 485–489. DOI: 10.32782/2308-1988/2025-53-68. URL: https://economdevelopment.in.ua/index.php/journal/article/view/1280/

254. Сотнікова Ю. В., Лугова В. М. Автоматизація управлінської діяльності в умовах цифрової економіки. *Економіка та суспільство*. 2024. Вип. 65. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-65-74 URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/4457

255. Степаненко О. І. Інтерпретація обліково-економічної категорії "фінансові результати", їх класифікація. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2022. Вип. 41. С. 112–117. DOI: https://doi.org/10.32782/2413-9971/2022-41-21

256. СТУ 4269:2003. Послуги туристичні. Класифікація готелів. Київ. Держспоживстандарт України, 2004. URL: https://dbn.co.ua/load/normativy/dstu/5-1-0-940

257. Тарасюк Г. М. Управління якістю послуг закладів готельно-ресторанного бізнесу та особливості їх функціонування у воєнний час. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2024. Вип. 3 (59). С. 37–43. DOI: 10.26642/pbo-2024-3(59)-37-43. URL: https://eztuir.ztu.edu.ua/handle/123456789/8794

258. Тлучкевич Н., Садовська І., Нужна О. Організаційні та комунікативні аспекти обліку за центрами відповідальності. *Галицький економічний вісник*. 2025. № 3 (94). С. 42–48. DOI: https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2025.03.042. URL: https://galicianvisnyk.tntu.edu.ua/pdf/94/1442.pdf

259. Транченко Л. В., Транченко О. М., Лопатюк Р. І. Системи мотивації та матеріального стимулювання в індустрії гостинності із застосуванням цифрових технологій. *Підприємництво і торгівля*. 2025. № 45. С. 86–99. DOI: https://doi.org/10.32782/2522-1256-2025-45-11. URL: https://journals-lute.lviv.ua/index.php/pidpr-torgi/article/view/1998

260. Транченко Л., Терещук Н. Автоматизація бізнес-процесів як механізм підвищення ефективності діяльності готельного підприємства. *Інновації та технології в сфері послуг і харчування.* 2021. № 1–2 (3–4). С. 14–24. DOI: 10.24025/2708-4949.1-2(3-4).2021.241949. URL: https://www.journals.chdtu.ck.ua/index.php/itsf/article/view/11/

261. Тур О. В., Матусевич А. С. Управління бізнес-процесами на підприємстві. *Ефективна економіка*. 2018. № 6. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6415

262. Фаріон В., Питель С., Корнят І. Інтегрована облікова класифікація витрат і доходів основної діяльності пасажирських перевізників. *Вісник Економіки.* 2022. № 4. С. 61–73. DOI: 10.35774/visnyk2022.04.061. URL:https://visnykj.wunu.edu.ua/index.php/visnykj/article/view/1418

263. Філіна С. В., Крутько О. І. Структурна модель класифікації основних бізнес-процесів підприємства. *Економіка та суспільство*. 2025. Вип. 82. DOI: 10.32782/2524-0072/2025-82-77. URL: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-82-77

264. Фоміна О. В. Управлінська звітність в системі обліково-аналітичного забезпечення менеджменту підприємства. *Вісник Одеського національного університету імені І. І. Мечникова.* 2016. Т. 21, вип. 6(48). С. 201–205. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu_econ_2016_21_6_45

265. Харенко Д. О., Шикіна О. В., Тітомир Л. А. Сучасний стан та організація готельного бізнесу України в умовах війни. *Економіка та суспільство*. 2025. № 79. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-79-30. URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/download/6650/6591/

266. Чабанюк О. М. Організація та методика обліку доходів, витрат і фінансових результатів у готельному бізнесі. *Вісник Львівського торговельно-економічного університету. Економічні науки.* 2026. URL: https://journals-lute.lviv.ua/index.php/visnyk-econom/article/view/2235

267. Чабанюк О. М. Особливості обліку витрат та калькулювання собівартості готельних послуг. *Економічні науки. Серія "Облік і фінанси"*. 2012. Вип. 9 (3). С. 426–432. URL: https://tourlib.net/statti_ukr/chabanjuk3.htm?utm_source=chatgpt.com

268. Чабанюк О. М., Воронко Р. М., Лобода Н. О. Організація та методика обліку доходів, витрат і фінансових результатів у готельному бізнесі. *Вісник Львівського торговельно-економічного університету. Економічні науки.* 2026. № 85. С. 125–130. DOI: https://doi.org/10.32782/2522-1205-2026-85-16

269. Чабанюк О. М., Кузьмінська К. І. Обліково-інформаційне забезпечення в управлінні діяльністю підприємств ресторанного господарства. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2018. Вип. 22. С. 1006–1010. URL: http://global-national.in.ua/issue-22-2018/30-vipusk-22-kviten-2018-r/4040-chabanyuk-o-m-kuzminska-k-i-oblikovo-informatsijne-zabezpechennya-v-upravlinni-diyalnistyu-pidpriemstv-restorannogo-gospodarstva

270. Чепурда Л. М., Таньков К. М., Куракін О. Б. Організація готельного господарства. Теорія і практика : навч. посіб. Черкаси : ЧДТУ, 2015. 338 с. URL: https://er.chdtu.edu.ua/handle/ChSTU/3208

271. Чернікова Н. М., Долина Р. М., Діденко О. П. Удосконалення поняття бізнес-процесів підприємств в умовах цифрових змін. *Економічний простір.* 2022. № 181. С. 158–161. DOI: 10.32782/2224-6282/181-27. URL: https://prostir.pdaba.dp.ua/index.php/journal/article/view/1168

272. Чорнобай Л. І., Дума О. І. Бізнес-процеси підприємства: загальна характеристика та економічна суть. *Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку.* 2013. № 769. С. 125–131. URL: https://ena.lpnu.ua/handle/ntb/23273

273. Чорнобай Л. І., Дума О. І. Бізнес-процеси підприємства: класифікація та структурно-ієрархічна модель. *Економічний аналіз*. 2015. Т. 22, № 2. С. 171–182. URL: https://www.econa.org.ua/index.php/econa/article/download/952/787

274. Чумак Г. Управління витратами підприємства: функціональний аспект. *Modeling the Development of the Economic Systems*. 2022. № 4. С. 160–165. DOI: https://doi.org/10.31891/mdes/2022-6-21.
URL: https://mdes.khmnu.edu.ua/index.php/mdes/article/view/140

275. Шалева О. І. Система KPI як сучасний інструмент управління бізнес-процесами готельних підприємств. *Економіка та суспільство*. 2024. Вип. 65. С. 983–992. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-65-147. URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/4527

276. Шалімова Н. В., Смірнова І. В., Смірнова Н. В. Розвиток концепції обліку в системі управління підприємством. *Центральноукраїнський науковий вісник. Економічні науки.* 2023. Вип. 9(42). С. 142–153. URL: https://dspace.kntu.kr.ua/server/api/core/bitstreams/b02e1d47-0776-45cd-9202-d9eebb0469e4/content

277. Шевців Л. Ю. Стратегічний управлінський облік і аналіз. Навч. посіб. Львів: ГАЛИЧ-ПРЕС, 2025. 504 с. URL: https://financial.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2025/03/STRATEHICHNYY-OBLIK_NaSayt-1_compressed.pdf

278. Шевців Л. Ю. Управлінський облік. Навч. посіб. Львів : Растр-7, 2022. 642 с. URL: https://financial.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2023/11/SHevtsiv-Upravlinck-oblik-.pdf

279. Шевчук В. Р. Стратегічний управлінський облік як система інформаційної підтримки конкурентної стратегії підприємства. *Вісник Національного університету "Львівська політехніка"*. 2012. С. 281–285. URL: https://ena.lpnu.ua/bitstreams/adbb3588-44d2-46da-bcc3-152200419362/download

280. Шевчук К. В. Роль управлінської звітності в обліково-інформаційній системі підприємства та особливості її формування. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2016. Вип. 6, ч. 3. С. 137–140. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2016_6%283%29__35

281. Шеєр А.-В. Бізнес-процеси: основні поняття, теорія, методи. 2-ге вид., перероб. і доп. 1999. 154 с. – С. 151.

282. Шепель Т. П. Організація обліку виробничих запасів та основні напрями його вдосконалення на підприємстві. *Сталий розвиток економіки*. 2025. № 1 (52). С. 121–127. DOI: 10.32782/2308-1988/2025-52-17. URL: https://economdevelopment.in.ua/index.php/journal/article/download/1157/1109/

283. Шикіна О. В. Аналіз категоризації готелів Одеської області. *Економіка та суспільство.* 2026. № 85. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2026-85-189. URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/download/8000/7983/

284. Шикіна О. В. Сучасні тенденції розвитку категоризованих готелів України. *Вісник соціально-економічних досліджень.* 2021. № 2 (77). С. 163–179. URL: https://vsed-oneu.com.ua/index.php/journal/article/view/126/125

285. Шикіна О. В., Ремігайло І. Ю. Поняття revenue менеджменту в готельному бізнесі. *Економіка та суспільство*. 2021. Вип. 34. DOI: 10.32782/2524-0072/2021-34-8. URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/969/

286. Шлапак Д. В. Фінансові результати діяльності підприємства: сутність, порядок формування та відображення в обліку. *Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України* : матеріали X Всеукр. наук.-практ. конф. Одеса, 2016. С. 85–88/ Economic Scientific Portal. URL: https://economics.net.ua/oaz

287. Шматько Н. М., Яковенко С. В. Аналітичний огляд бізнес-процесів підприємства. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Серія: Економіка і управління*. 2025. Т. 36 (75), № 1. С. 119–124. DOI: 10.32782/2523-4803/75-1-18. URL: https://www.econ.vernadskyjournals.in.ua/journals/2025/36_75_1/20.pdf

288. Шрам Т. В., Пінчук Т. А., Бородіна М. В. Відображення людського капіталу в обліковому процесі підприємства. *Економіка та суспільство*. 2023. Вип. 48. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-48-16. URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2194

289. Штуфт П. В., Артюх О. В. Внутрішньогосподарська звітність як інструмент для прийняття управлінських рішень // Економіка та суспільство. 2021. № 26. DOI: 10.32782/2524-0072/2021-26-82.

290. Як отримати звірки? ДП "Укрметртестстандарт". URL: https://csm.kiev.ua/index.php?Itemid=174&id=5160&lang=uk&option=com_content&view=article

291. Яремко І. Й. Інформаційна функція обліку і внутрішнього контролю в управлінні операційною діяльністю торгівельних підприємств. *Економіка та суспільство*. 2025. Вип. 73. DOI: 10.32782/2524-0072/2025-73-110. URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/download/5947/5886/

292. Яремко І. Й., Заворітній М. В. Управлінська звітність в системах управління та планування на підприємстві: особливості формування та змістові параметри. *Ефективна економіка*. – 2022. – № 5. – URL: https://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=10282

293. Яремко І. Й., Лемішовська О. С., Плекан М. В. Управлінський облік і внутрішній контроль на підприємствах готельного господарства. *Актуальні питання економічних наук.* 2026. № 23. DOI: 10.5281/zenodo.20351881. URL: https://a-economics.com.ua/index.php/home/article/view/1485/

294. Яремко І.Й. Облік і внутрішній контроль як інформаційний інструментарій в системі операційного менеджменту торгівельних підприємстві. *Ефективна економіка*. 2025.No4. DOI: https://doi.org/10.32702/2307-2105.2025.4.5

295. Ясінська А. І. Методологія формування управлінської звітності в системі управління підприємством. *Економіка та суспільство*. – 2024. – № 66. DOI: 10.32782/2524-0072/2024-66-88

296. Ясінська А. І., Демків Н. І. Методика формування управлінської звітності підприємства. *Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Серія: Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. Львів : Вид-во Львівської політехніки, 2017. № 862. С. 305–312. URL: https://ena.lpnu.ua/handle/ntb/41590

297. Яценко В. Ф. Класифікація систем обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції. *Таврійський науковий вісник. Серія: Економіка*. 2020. № 3. С. 172–179. URL: https://tnv-econom.ksauniv.ks.ua/index.php/journal/article/view/75

ДОДАТКИ

Додаток А

Таблиця А.1

Аналіз сучасних концепцій управлінського обліку

Назва концепції	Зміст концепції	Переваги застосування	Дискусійні питання
1	2	3	4
Стратегічний управлінський облік	Передбачає формування облікової інформації для довгострокового управління підприємством. Охоплює аналіз витрат, ринку, споживачів, конкурентів, ризиків і напрямів розвитку.	Допомагає пов’язати облік зі стратегією підприємства, оцінити конкурентні переваги та обґрунтувати управлінські рішення на перспективу.	Зарубіжні науковці більше уваги приділяють аналізу конкурентного середовища, тоді як вітчизняні автори наголошують на поєднанні обліку, аналізу, контролю і прогнозування.
Облік витрат за видами діяльності	Сутність концепції полягає у розподілі непрямих витрат за окремими видами діяльності та чинниками, які ці витрати спричиняють.	Дає змогу точніше визначати собівартість продукції, виявляти неефективні процеси та приймати обґрунтовані рішення щодо скорочення витрат.	Прихильники підходу вважають його точнішим за традиційне калькулювання, однак критики звертають увагу на складність упровадження, значні витрати часу та потребу у великому обсязі інформації.
Управління витратами за видами діяльності	Використовує дані обліку витрат за видами діяльності для поліпшення процесів, усунення зайвих операцій і підвищення прибутковості підприємства.	Сприяє раціональному використанню ресурсів, підвищує ефективність управління процесами та дозволяє визначити напрями оптимізації діяльності.	Дискусійним є питання доцільності застосування цієї концепції на малих підприємствах, де витрати на її впровадження можуть перевищувати очікуваний управлінський ефект.
Облік цільової собівартості	Передбачає визначення допустимої собівартості продукції на основі ринкової ціни та бажаного прибутку ще до початку виробництва.	Орієнтує підприємство на потреби споживачів і ринкові умови, дозволяє контролювати витрати ще на етапі проєктування продукції.	Перевагою є ринкова спрямованість, але проблемним є застосування цієї концепції за умов нестабільного попиту, слабкого планування або недостатньої взаємодії між підрозділами.

Продовження додатку А

Продовження табл. А.1

1	2	3	4
Облік безперервного зниження витрат	Спрямований на поступове скорочення витрат у процесі виробництва шляхом постійного вдосконалення технологій, організації праці та управлінських процедур.	Забезпечує постійне підвищення ефективності, залучає працівників до пошуку шляхів економії ресурсів і поліпшення виробничих процесів.	Дискусійним є те, що така концепція потребує розвиненої організаційної культури, дисципліни працівників і стабільної системи мотивації, що не завжди характерно для вітчизняних підприємств.
Ощадливий управлінський облік	Орієнтується на усунення втрат, спрощення внутрішньої звітності, облік потоків створення цінності та використання не лише фінансових, а й кількісних і якісних показників.	Дозволяє зменшити непродуктивні витрати, спростити облікові процедури та зосередити увагу на ефективності всього процесу, а не лише окремих підрозділів.	Прихильники вважають цю концепцію альтернативою надмірно деталізованим традиційним системам обліку. Критики зазначають, що повна відмова від традиційного калькулювання може ускладнити ціноутворення і фінансовий контроль.
Облік пропускної спроможності	Ґрунтується на визначенні обмежень у діяльності підприємства та оцінюванні управлінських рішень через їхній вплив на загальний фінансовий результат.	Допомагає виявити «вузькі місця» у діяльності підприємства, швидко оцінити наслідки управлінських рішень і зосередити ресурси на найважливіших напрямах.	Перевагою є простота і практична спрямованість, однак дискусійним є надмірне спрощення класифікації витрат і недостатність цього підходу для складного довгострокового аналізу.
Збалансована система показників	Передбачає оцінювання діяльності підприємства за кількома напрямами: фінансові результати, споживачі, внутрішні процеси, навчання та розвиток працівників.	Дає змогу поєднати фінансові й нефінансові показники, а також пов’язати поточну діяльність підприємства зі стратегічними цілями.	Дискусія полягає в тому, що за формального впровадження ця система може перетворитися на звичайний набір показників без реального зв’язку зі стратегією підприємства.
Контролінг	Поєднує планування, бюджетування, управлінський облік, аналіз відхилень, внутрішню звітність і координацію управлінських рішень.	Забезпечує комплексну інформаційну підтримку керівництва, посилює узгодженість дій між підрозділами та сприяє досягненню цілей підприємства.	У науковій літературі існує полеміка щодо співвідношення контролінгу й управлінського обліку. Одні автори розглядають контролінг як частину управлінського обліку, інші — як ширшу систему координації управління.

Продовження додатку А

Продовження табл. А.1

1	2	3	4
Цифровий управлінський облік	Передбачає використання сучасних інформаційних систем, автоматизованої обробки даних, електронної звітності, інформаційних панелей і прогнозних розрахунків.	Підвищує швидкість опрацювання інформації, забезпечує оперативність управлінських рішень і дає змогу формувати прогнози розвитку підприємства.	Дискусійним є питання, чи цифровізація змінює сутність управлінського обліку, чи лише вдосконалює вже відомі методи за допомогою нових технічних засобів.
Концепція управління цінністю підприємства	Розглядає управлінський облік як систему інформаційного забезпечення створення, збереження і зростання цінності підприємства.	Дозволяє перейти від простого контролю витрат до оцінювання того, як управлінські рішення впливають на розвиток підприємства, прибутковість і конкурентні позиції.	Зарубіжні науковці пов’язують цю концепцію з оновленням управлінського обліку, а вітчизняні автори наголошують на потребі її адаптації до української практики господарювання.

Джерело: Складено автором на основі [5, с. 27–46; 41, с. 538–578; 104; 108; 166; 167; 119, с. 195–202; 184, с. 99–103; 241, с. 17–73]

Додаток Б

Рис. Б.1. Класифікація готельних послуг

Джерело: систематизовано автором на основі [116; 175; 202; 235; 239]

Додаток В

Таблиця В.1

Основні чинні нормативно-правові акти, що регулюють діяльність готельного підприємства в Україні

№	Нормативно-правовий акт	Сфера регулювання для готелю	Практичне значення для діяльності готелю
1	Господарський кодекс України	Загальні засади господарської та підприємницької діяльності	Визначає правові основи здійснення господарської діяльності, статус суб'єктів господарювання, договірні відносини та відповідальність підприємства
2	Цивільний кодекс України	Договірні та майнові відносини	Регулює укладання договорів із клієнтами, постачальниками, орендодавцями, підрядниками, а також питання відповідальності за неналежне надання послуг
3	Закон України "Про туризм"	Туристична діяльність і надання готельних послуг	Визначає правові, організаційні та соціально-економічні засади туризму; охоплює питання готельного обслуговування, категоризації готелів та прав туристів
4	Закон України "Про захист прав споживачів"	Захист прав клієнтів готелю	Регулює відносини між споживачами послуг і надавачами послуг; застосовується до якості готельного обслуговування, інформування гостей, розгляду скарг і відшкодування збитків
5	Закон України "Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб — підприємців та громадських формувань"	Реєстрація суб'єкта господарювання	Визначає порядок створення, реєстрації, внесення змін та припинення діяльності юридичних осіб і ФОП, які можуть провадити готельну діяльність
6	Податковий кодекс України	Оподаткування діяльності готелю	Регулює сплату податку на прибуток, ПДВ, єдиного податку, туристичного збору, податку на нерухомість та інших обов'язкових платежів
7	Кодекс законів про працю України	Трудові відносини з персоналом	Визначає порядок прийняття працівників, оплату праці, робочий час, відпустки, дисципліну праці та гарантії працівників готелю

Продовження додатку В

Продовження табл. В.1

1	2	3	4
8	Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”	Організація бухгалтерського обліку	Визначає правові засади ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності, документального оформлення господарських операцій
9	Закон України “Про захист персональних даних”	Обробка даних гостей і працівників	Застосовується під час бронювання номерів, реєстрації гостей, ведення клієнтських баз, обробки паспортних, контактних і платіжних даних
10	Кодекс цивільного захисту України	Пожежна та техногенна безпека	Встановлює загальні вимоги щодо цивільного захисту, пожежної безпеки, евакуації людей, запобігання надзвичайним ситуаціям у готелі
11	Правила пожежної безпеки в Україні	Практичні вимоги пожежної безпеки	Визначають вимоги до утримання приміщень, евакуаційних шляхів, систем пожежної сигналізації, інструктажів і протипожежного режиму в закладах розміщення
12	Правила користування готелями й аналогічними засобами розміщення та надання готельних послуг	Безпосереднє регулювання готельного обслуговування	Встановлюють основні вимоги до користування готелями, порядку поселення, проживання, оплати, бронювання та взаємовідносин між готелем і споживачем

Джерело: Складено автором на основі [222; 223; 224; 225; 226; 227; 228; 229; 230; 231; 232; 233; 234; 235; 236; 237; 238; 239]

Додаток Г.1

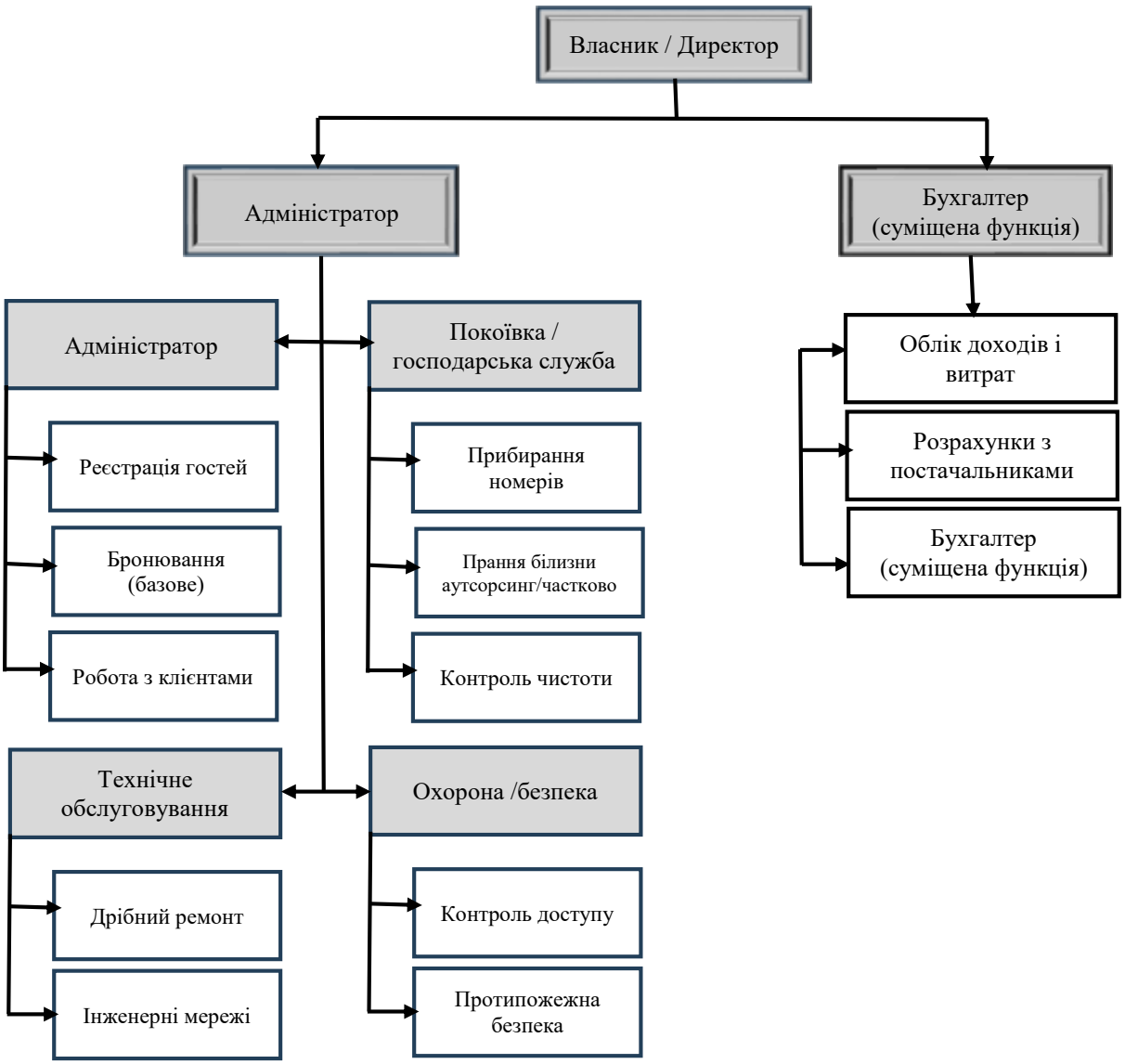


Рис. Г.1. Організаційна структура готелю категорії 1 зірка

Джерело: Систематизовано автором на основі даних ТОВ "ПЕРЕФЕКТ ЛОФЕ 47; ТОВ "ГОТЕЛЬ "НОБЛ"; ПП "ДРЕВНІЙ ГРАД"

Додаток Г.2

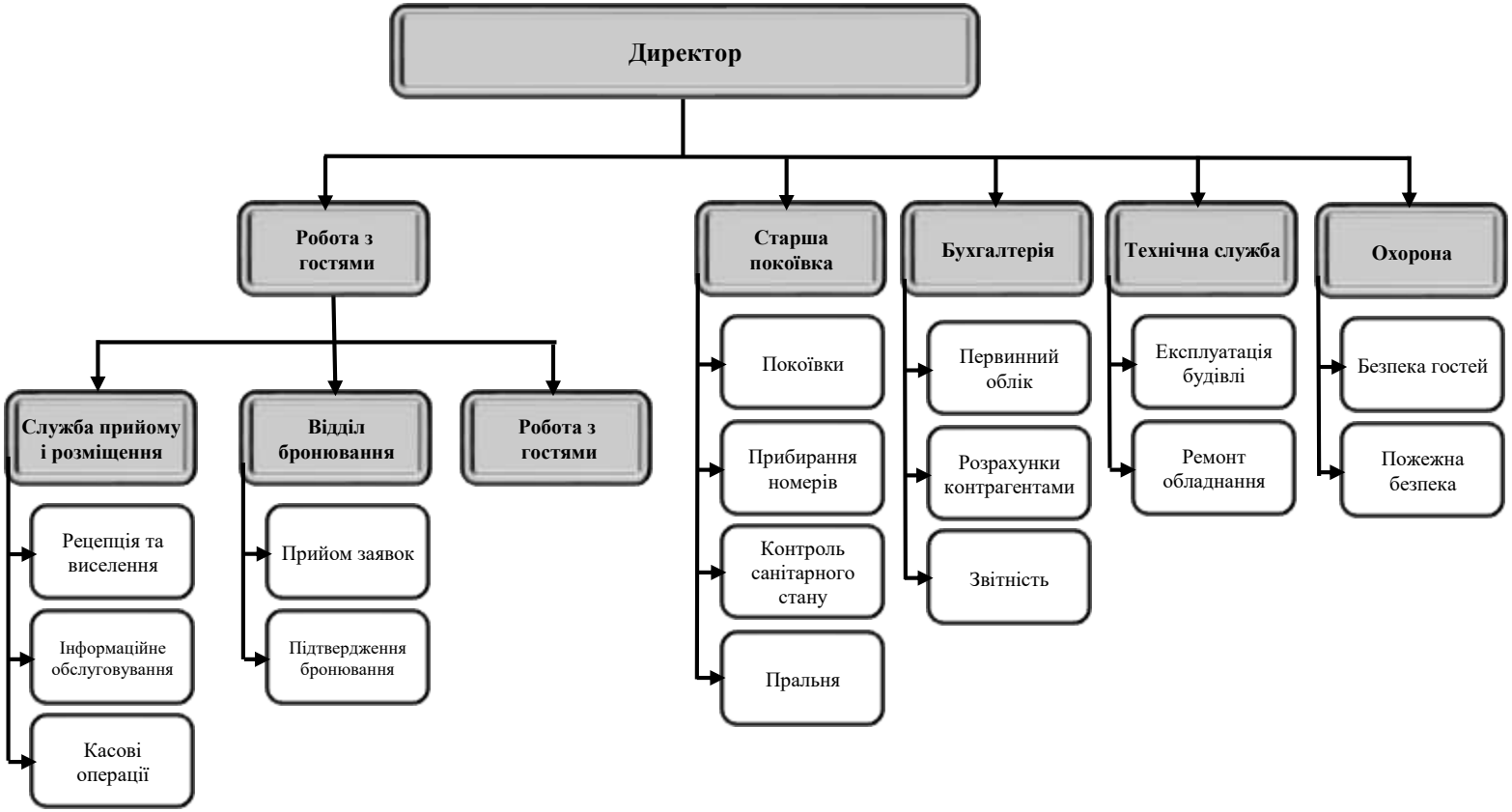


Рис. Г.2. Організаційна структура готелю категорії 2 зірка

Джерело: Систематизовано автором на основі даних ТОВ “ПЕРЕФЕКТ ЛОФЕ 47; ТОВ “ГОТЕЛЬ “НОБЛ”; ПП “ДРЕВНІЙ ГРАД”

Додаток Г.3

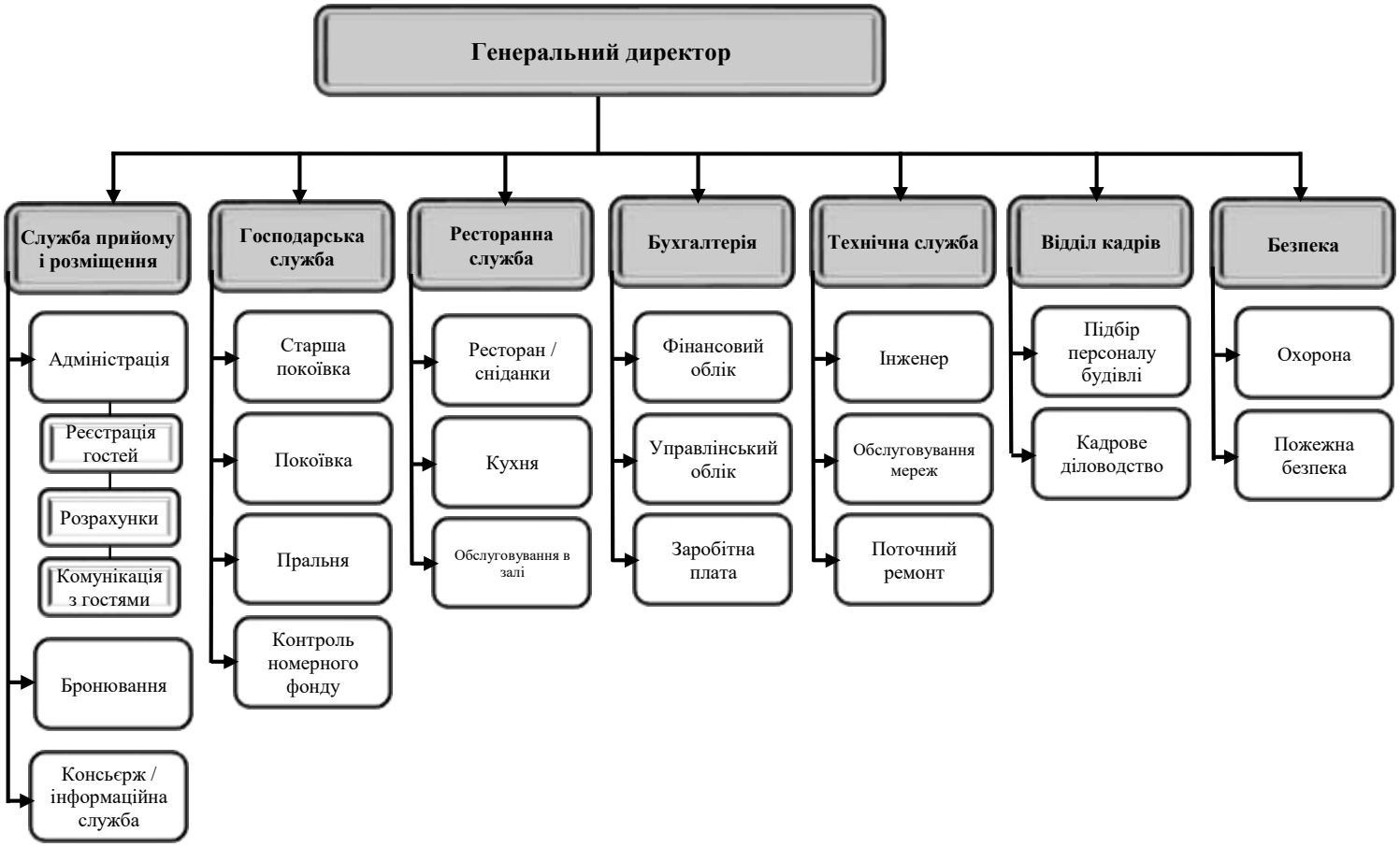


Рис. Г.3. Організаційна структура готелю категорії 3 зірка

Джерело: Систематизовано автором на основі даних ТОВ “ПЕРЕФЕКТ ЛОФЕ 47; ТОВ “ГОТЕЛЬ “НОБЛ”; ПП “ДРЕВНІЙ ГРАД”

Додаток Г.4

Рис. Г.4. Організаційна структура готелю категорії 4 зірка

Джерело: Систематизовано автором на основі даних ТОВ “ПЕРЕФЕКТ ЛОФЕ 47; ТОВ “ГОТЕЛЬ “НОБЛ”; ПП “ДРЕВНІЙ ГРАД”

Додаток Г.5

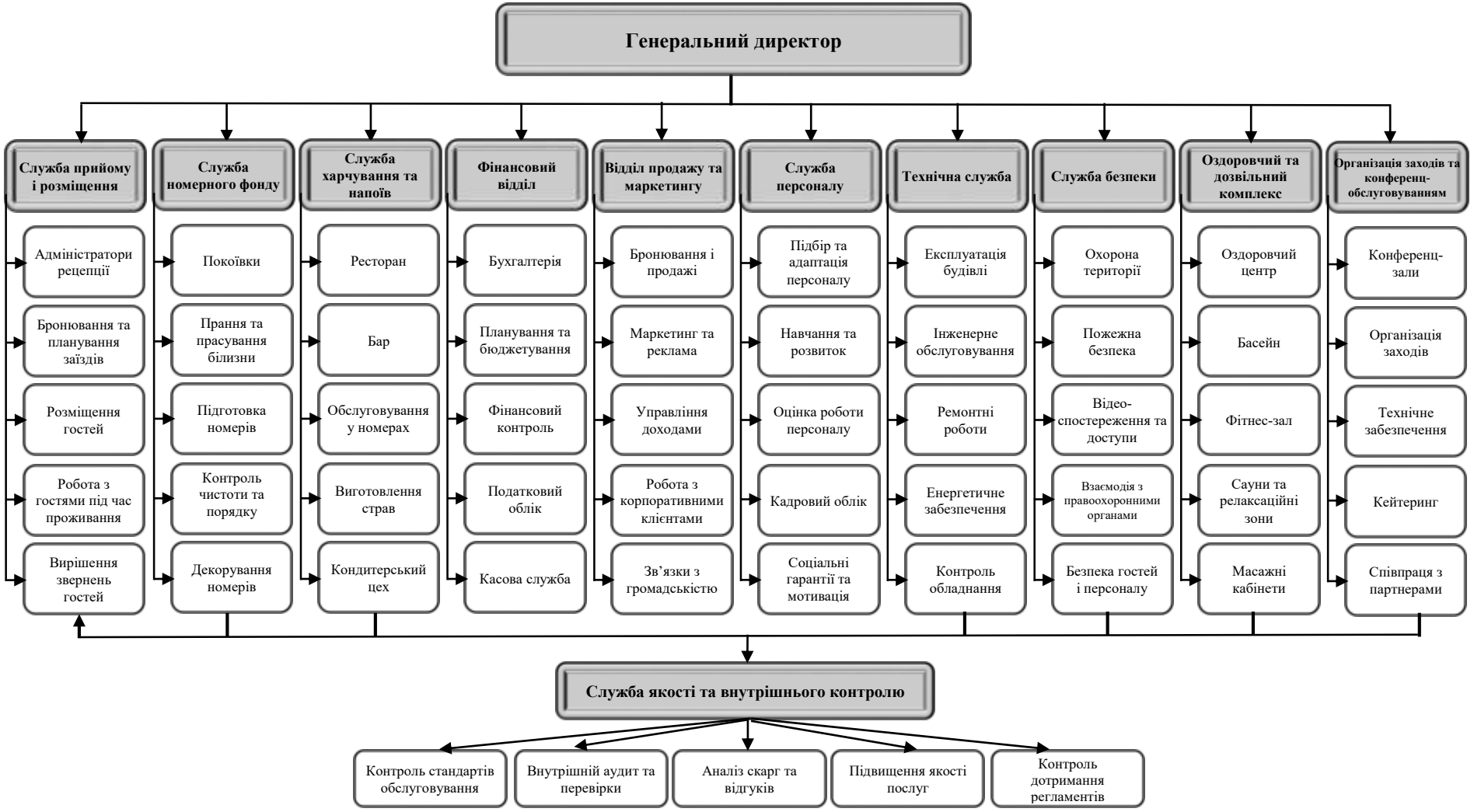


Рис. Г.5. Організаційна структура готелю категорії 5 зірка

Джерело: Систематизовано автором на основі даних ТОВ "ПЕРЕФЕКТ ЛОФЕ 47; ТОВ "ГОТЕЛЬ "НОБЛ"; ПП "ДРЕВНІЙ ГРАД"

Додаток Д.1

Таблиця Д.1

Вплив зірковості готелю на організаційну структуру та облік

Категорія готелю	Особливості організаційної структури	Особливості організації обліку
1 зірка	Організаційна структура є найпростішою. Управління часто здійснює власник або керуючий. Окремі служби можуть бути відсутні, а працівники поєднують кілька функцій. Основними є служба приймання, покоївки, господарське та технічне обслуговування.	Облік має спрощений характер і зосереджується на доходах від проживання, витратах на утримання номерів, оплаті праці, комунальних послугах і закупівлі господарських матеріалів. Управлінський облік переважно ведеться за загальними статтями витрат без глибокої деталізації.
2 зірки	Структура залишається відносно простою, але вже може передбачати адміністратора зміни, окрему службу номерного фонду, технічну службу, елементи охорони та харчування, наприклад сніданки або буфет.	Облік деталізується за основними напрямами: проживання, прибирання, пральня, харчування, ремонт, охорона. Виникає потреба у контролі витрат за підрозділами, але система управлінського обліку ще не є складною.
3 зірки	Формується більш чітка лінійно-функціональна структура. Окремо можуть діяти служба приймання і розміщення, служба номерного фонду, служба харчування, адміністративна служба, технічна служба та служба безпеки.	Облік доцільно організовувати за основними службами готелю. Окремо відображаються доходи від проживання, харчування, додаткових послуг, а також витрати на персонал, матеріали, комунальні ресурси, ремонт і обслуговування номерного фонду.
4 зірки	Організаційна структура стає розгалуженою. З'являються служба маркетингу і продажів, конференц-сервіс, guest relations, планово-економічний відділ, закупівлі, підрозділи контролю якості та безпеки. Кожна служба має визначену зону відповідальності.	Управлінський облік будується за центрами відповідальності. Окремо контролюються витрати номерного фонду, ресторанної служби, конференц-сервісу, маркетингу, адміністрації, технічного обслуговування та безпеки. Важливими стають бюджетування, план-фактний аналіз і контроль рентабельності окремих послуг.
5 зірок	Структура є найбільш складною та багаторівневою. Крім основних служб, функціонують ресторанна служба, банкетна служба, SPA/оздоровлення, фітнес, анімація, управління доходами, PR, служба персоналу, IT-підтримка, охорона праці, служба якості та персоналізованого сервісу.	Облік має бути максимально деталізованим і автоматизованим. Доцільним є поділ на центри доходів, витрат, прибутку та інвестицій. Окремо аналізуються рентабельність проживання, ресторану, SPA, конференц-послуг, банкетів, мінібару, обслуговування кімнат та інших сервісів. Особлива увага приділяється контролю якості, нормуванню витрат, бюджетуванню та управлінню доходами.

Джерело: Складено автором на основі [116; 256; 290]

Додаток Д.2

Таблиця Д.2

Особливості діяльності готелю та їх вплив на побудову обліку

Особливість діяльності готелю	Економічний зміст особливості	Вплив на побудову бухгалтерського й управлінського обліку	Наукова полеміка
1	2	3	4
Комплексний характер готельної послуги	Готель реалізує не лише проживання, а й супутні послуги: харчування, конференц-сервіс, SPA, паркінг, трансфер, прання, екскурсійне обслуговування тощо. Правила користування готелями регламентують діяльність усіх готелів у сфері надання послуг розміщення споживачам	Облік має будуватися не лише за загальним рахунком доходів, а за центрами доходів: номерний фонд, ресторан, додаткові послуги, оренда приміщень, конференц-зали. Доцільно відкривати аналітичні субрахунки до рахунків доходів і витрат, щоб визначати прибутковість кожного напряму.	Частина дослідників розглядає готель як єдиний сервісний комплекс, де головним показником є загальний фінансовий результат. Натомість прихильники управлінського підходу наполягають на сегментному обліку, адже без поділу за службами неможливо оцінити реальну рентабельність проживання, харчування чи додаткових послуг. Цей підхід близький до логіки USALI, яка орієнтована на уніфікацію показників доходів і витрат готелю
Невіддільність послуги від процесу її надання	Готельна послуга виробляється і споживається одночасно: номер не можна «виготовити наперед» або зберегти на складі.	У готелі відсутній класичний облік готової продукції, характерний для промисловості. Основна увага переноситься на облік фактично наданих послуг, щоденну фіксацію поселення/виїзду гостей, завантаження номерного фонду, кількості реалізованих номеро-діб.	Науковці дискутують, чи достатньо для готелів традиційної фінансової звітності. Одна позиція полягає в тому, що НП(С)БО забезпечують необхідну базу для обліку доходів і витрат. Інша позиція полягає в тому, що через специфіку послуг потрібна деталізована управлінська звітність, оскільки стандартна фінансова звітність не показує оперативної ефективності номерного фонду.

Продовження додатку Д.2

Продовження табл. Д.2

1	2	3	4
Висока частка постійних витрат	Значна частина витрат готелю не залежить прямо від кількості гостей: амортизація будівлі, утримання приміщень, комунальні платежі, охорона, адміністративний персонал, програмне забезпечення, мінімальний штат служб.	Необхідно розмежовувати постійні та змінні витрати, вести облік витрат за центрами відповідальності, розраховувати точку беззбитковості, маржинальний дохід, собівартість номеро-доби. НП(С)БО 16 визначає методологічні засади формування інформації про витрати та її розкриття у фінансовій звітності.	Полеміка полягає в тому, що традиційний бухгалтерський облік групує витрати за економічними елементами й статтями, тоді як управлінський облік потребує класифікації за поведінкою витрат. Для готелю це принципово, бо навіть при низькому завантаженні значна частина витрат залишається незмінною.
Сезонність і коливання попиту	Попит на готельні послуги залежить від сезону, ділової активності, туристичних потоків, подій у місті, безпекової ситуації, святкових періодів.	Облік має забезпечувати порівняння доходів і витрат за сезонами, місяцями, каналами бронювання, категоріями номерів. Для управління важливі бюджети продажів, прогноз cash flow, аналіз відхилень фактичних показників від планових.	Одні автори акцентують на тому, що сезонність можна відображати через бюджетування і план-фактний аналіз. Інші наголошують, що для готелю цього недостатньо, оскільки управлінська система має швидко реагувати на зміну тарифів, каналів продажу й завантаженості.
Диференціація номерного фонду	Номери відрізняються за категоріями, площею, рівнем комфорту, тарифами, умовами бронювання й пакетом включених послуг.	Потрібний аналітичний облік доходів за категоріями номерів, тарифними планами, типами гостей, корпоративними договорами, онлайн-бронюваннями. Це дає змогу визначати ADR, RevPAR, рівень завантаження та прибутковість різних категорій номерів.	У наукових працях простежується відмінність між бухгалтерським і менеджерським баченням: для фінансового обліку достатньо визнати дохід від реалізації послуг, тоді як для менеджменту важливо знати, який саме номер, тариф або канал продажу сформував цей дохід. Мороз, Носарєва і Курденко зазначають, що для власників готелів управлінський облік є проблемним саме через потребу детального аналізу доходів і витрат.

Продовження додатку Д.2

Продовження табл. Д.2

1	2	3	4
Наявність попередніх оплат і бронювань	Гості часто здійснюють передоплату за проживання або бронюють номер через онлайн-платформи. Частина бронювань може бути скасована.	Потрібно правильно розмежовувати аванси, доходи майбутніх періодів і фактично визнані доходи. За НП(С)БО 15 дохід визнається за правилами формування інформації про доходи підприємства та її розкриття у звітності. За логікою IFRS 15 дохід визнається тоді, коли виконано зобов'язання перед клієнтом і послуга передана споживачу.	Дискусійним є питання моменту визнання доходу: при отриманні коштів, при заїзді гостя чи після фактичного надання послуги. Більш обґрунтованим є підхід, за яким передоплата не є доходом до моменту фактичного надання послуги розміщення.
Залежність від онлайн-платформ і посередників	Значна частина продажів здійснюється через Booking, Expedia, туристичних агентів, корпоративних партнерів або власний сайт. Це формує комісійні витрати.	Облік має окремо відображати доходи за каналами реалізації та комісії посередників. Доцільно вести аналітику: прямі бронювання, OTA-платформи, корпоративні клієнти, туристичні оператори.	Полеміка полягає в тому, чи розглядати комісію онлайн-платформ як витрати на збут, чи як елемент зменшення фактичної дохідності каналу продажу. Для фінансового обліку це переважно витрати на збут, але для управлінського аналізу важливо оцінювати чистий дохід після комісій.
Висока роль якості сервісу та людського фактора	Якість проживання залежить від роботи персоналу: служби прийому, покоївок, ресторану, технічної служби, охорони, менеджерів із продажу.	В обліку необхідно деталізувати витрати на оплату праці за службами, контролювати продуктивність персоналу, витрати на навчання, мотивацію, форму, харчування працівників.	Частина дослідників вважає, що витрати на персонал слід розглядати переважно як операційні витрати. Інший підхід полягає в тому, що персонал у готельному бізнесі є ключовим ресурсом формування якості послуг, тому витрати на навчання й мотивацію мають оцінюватися не тільки як витрати періоду, а й як інвестиції в сервісну конкурентоспроможність.

Продовження додатку Д.2

Продовження табл. Д.2

1	2	3	4
Необхідність внутрішнього контролю матеріальних ресурсів	Готель використовує значні обсяги білизни, мийних засобів, косметики, продуктів харчування, інвентарю, посуду, малоцінних і швидкозношуваних предметів.	Потрібен облік запасів за місцями зберігання й матеріально відповідальними особами, ліміти списання, контроль норм витрачання, інвентаризація білизни, посуду, мінібарів, складських залишків.	Дискусія стосується рівня деталізації: надмірна деталізація збільшує трудомісткість обліку, однак недостатня деталізація створює ризик втрат, крадіжок, необґрунтованого списання й викривлення собівартості послуг.
Потреба в галузевій управлінській звітності	Для готелю важливі спеціальні показники: завантаженість номерного фонду, середня ціна номера, дохід на доступний номер, дохід за службами, собівартість номеро-доби.	Доцільно поєднувати фінансовий облік за НП(С)БО з управлінським обліком за центрами відповідальності та галузевими показниками. USALI позиціонується як уніфікована система рахунків для готельної індустрії; її 12-та редакція орієнтована на підвищення прозорості звітності, а обов'язкова дата застосування зазначена як 01.01.2026.	Візняк та співавтори підкреслюють, що сучасні практики управлінського обліку є важливими для підприємств готельно-ресторанного комплексу, а їх аналіз має здійснюватися критично. Водночас Мороз, Носарєва і Курденко акцентують саме на USALI як інструменті деталізації доходів, витрат і показників ефективності готелю. Отже, полеміка полягає не в потребі управлінського обліку як такого, а в тому, чи має він бути повністю уніфікованим за міжнародною моделлю, чи адаптованим до розміру й організаційної структури конкретного готелю.
Автоматизація операцій і великий обсяг щоденних даних	Щоденно формуються дані про бронювання, поселення, оплату, знижки, скасування, харчування, додаткові послуги, роботу персоналу.	Потрібна інтеграція PMS, CRM, бухгалтерської програми, касового обліку, складського обліку й банківських виписок. Це зменшує ризик дублювання інформації та прискорює управлінську звітність.	Одні автори розглядають автоматизацію як технічний інструмент ведення обліку. Інші наголошують, що цифровізація змінює саму логіку управління: бухгалтерія переходить від реєстрації минулих операцій до формування оперативної аналітики для менеджменту.

Джерело: Складено автором на основі [8; 28; 50; 52; 69;115; 120; 126; 208; 274; 297]

Додаток Е.1

Таблиця Е.1

Наукові підходи до визначення терміну “бізнес-процес”

Автор (автори)	Визначення поняття «бізнес-процес»
М. Хаммер, Дж. Чампі	Бізнес-процес розглядається як сукупність видів діяльності, у межах яких один або декілька видів вхідних ресурсів трансформуються у результат, що має цінність для споживача
А.-В. Шеєр	Бізнес-процес визначається як взаємопов'язана сукупність повторюваних дій, у результаті виконання яких матеріальні та інформаційні входи перетворюються на кінцевий продукт відповідно до встановлених цілей
Г. Дж. Йоханссон та ін.	Бізнес-процес є сукупністю взаємопов'язаних дій, які трансформують вхідні елементи у вихідний результат; таке перетворення має забезпечувати підвищення цінності результату для його одержувача
Дж. Гаррінгтон	Бізнес-процес трактується як логічно пов'язана послідовність завдань, що використовує ресурси підприємства для одержання визначених результатів на підтримку його цілей
М. Портер	Бізнес-процес доцільно розглядати крізь систему видів діяльності підприємства, виконання яких передбачає використання ресурсів та спрямовується на формування цінності й доданої вартості
В. Є. Командровська, О. Ю. Морозенко	Бізнес-процес характеризується як цілеспрямована сукупність взаємопов'язаних видів діяльності підприємства, що забезпечує перетворення входів у результати та орієнтується на задоволення потреб споживача
О. В. Тур, А. С. Матусевич	Бізнес-процес визначається як сукупність внутрішніх взаємопов'язаних операцій підприємства, реалізація яких спрямована на створення продукції або послуги, що відповідає вимогам споживача
Л. І. Чорнобай, О. І. Дума	Бізнес-процес — система взаємопов'язаних і керованих дій, спрямованих на створення доданої вартості шляхом трансформації ресурсів та передачу цінності споживачеві через бізнес-модель підприємства
І. В. Сіменко, Т. Д. Косова	Бізнес-процес розглядається як сукупність бізнес-операцій та внутрішніх видів діяльності, які розпочинаються з одного або декількох входів і завершуються створенням продукту, необхідного зовнішньому або внутрішньому клієнту
А. П. Гейдор, К. В. Заремба	Бізнес-процес — сукупність безперервних і взаємопов'язаних видів діяльності, ключових для створення споживчої цінності, які забезпечують трансформацію вхідних елементів із використанням ресурсів і механізмів управління у результат, цінний для внутрішнього або зовнішнього клієнта
І. І. Світлишин	Бізнес-процес визначається як сукупність керованих, повторюваних, гнучких і взаємопов'язаних дій щодо формування входів, їх трансформації у виходи та інтеграції результатів процесу в наступні процеси з метою досягнення цілей підприємства

Джерело: Систематизовано автором на основі [13; 21; 38; 218; 245; 247; 271; 287]

Додаток Е.2

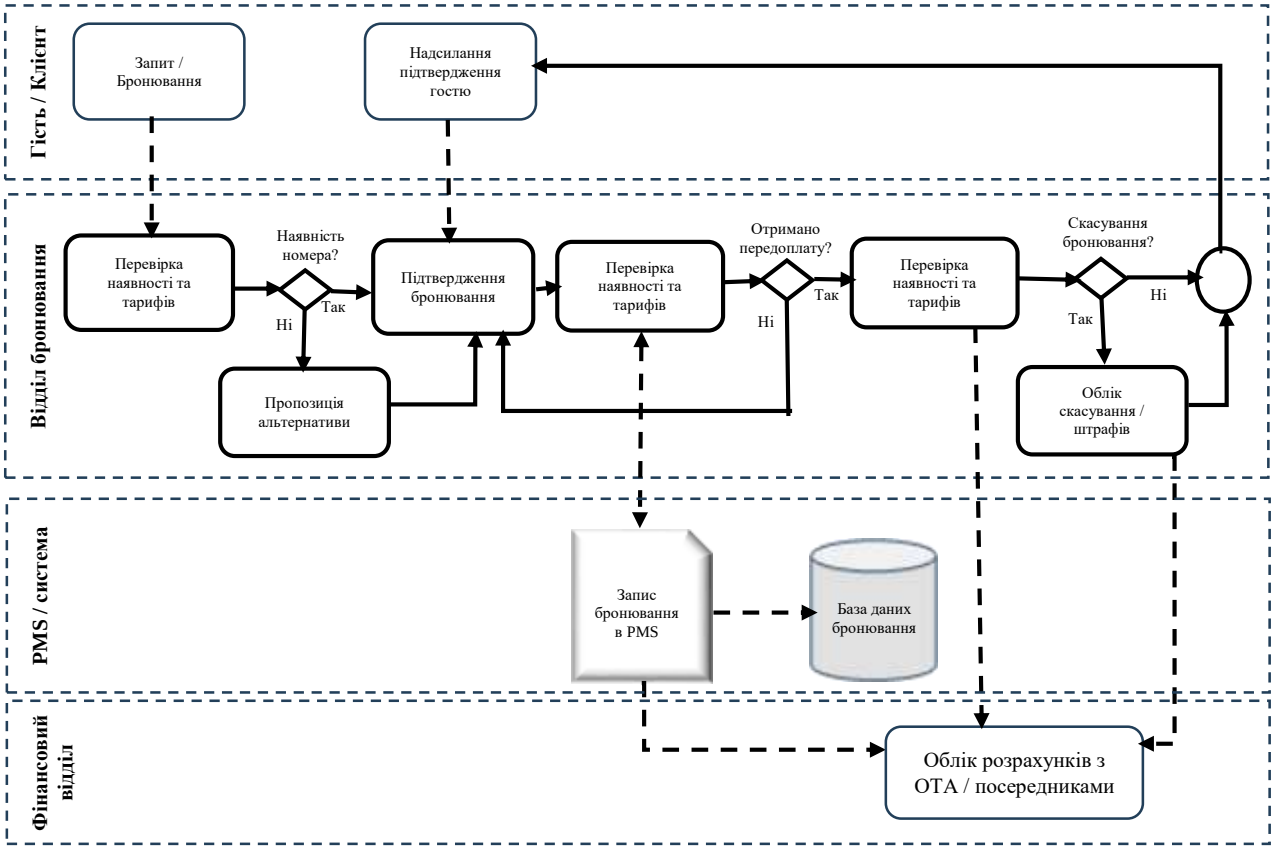


Рис. Е.2. Схема бізнес-процесу “Управління бронюванням і спродажем готельних послуг”

Джерело: Систематизовано автором на основі даних ТОВ “ПЕРЕФЕКТ ЛОФЕ 47; ТОВ “ГОТЕЛЬ “НОБЛ”; ПП “ДРЕВНІЙ ГРАД”

Додаток Е.3

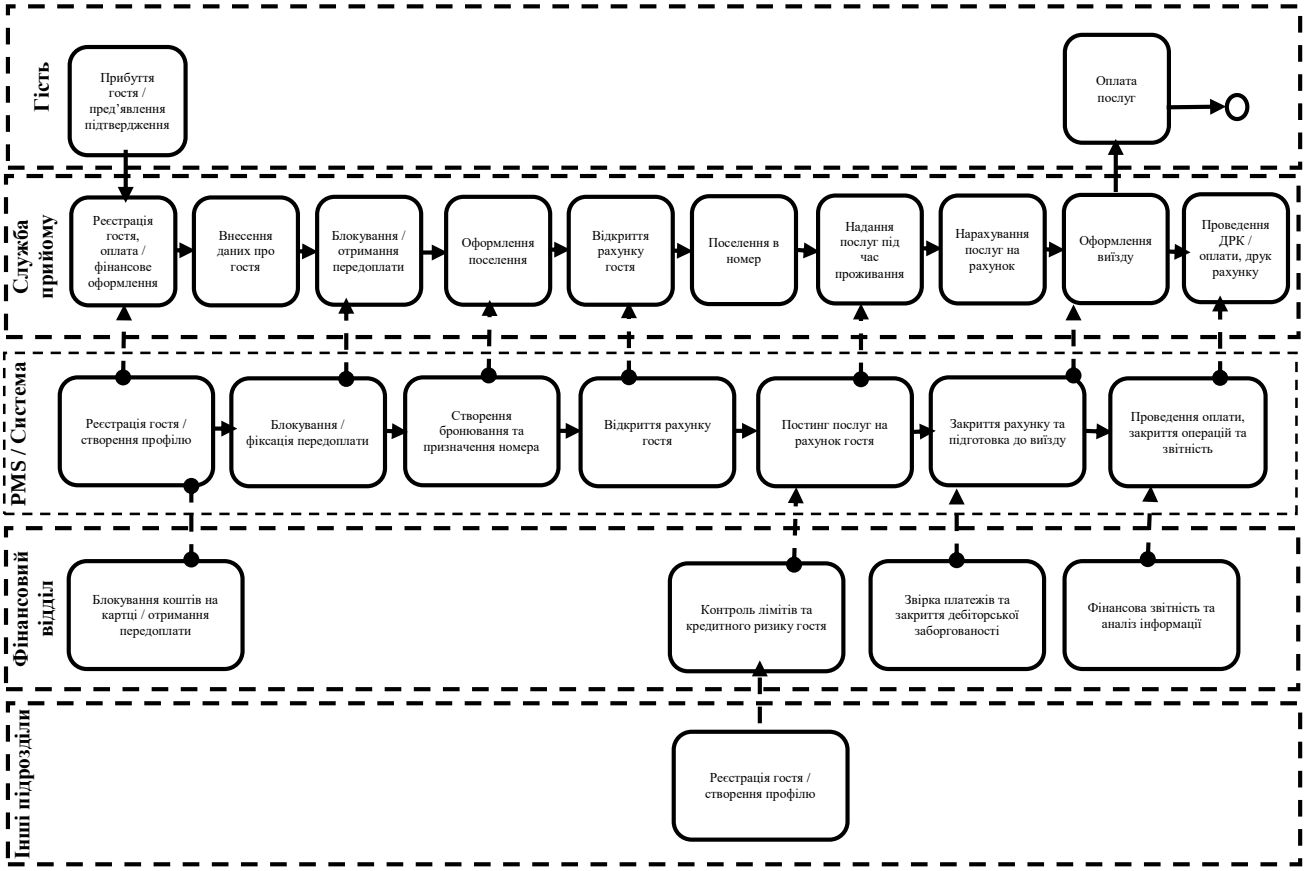


Рис. Е.3. Схема бізнес-процесу "Прийняття, розміщення та супровід гостей"

Джерело: Систематизовано автором на основі даних ТОВ "ПЕРЕФЕКТ ЛОФЕ 47; ТОВ "ГОТЕЛЬ "НОБЛ"; ПП "ДРЕВНІЙ ГРАД"

Додаток Е.4

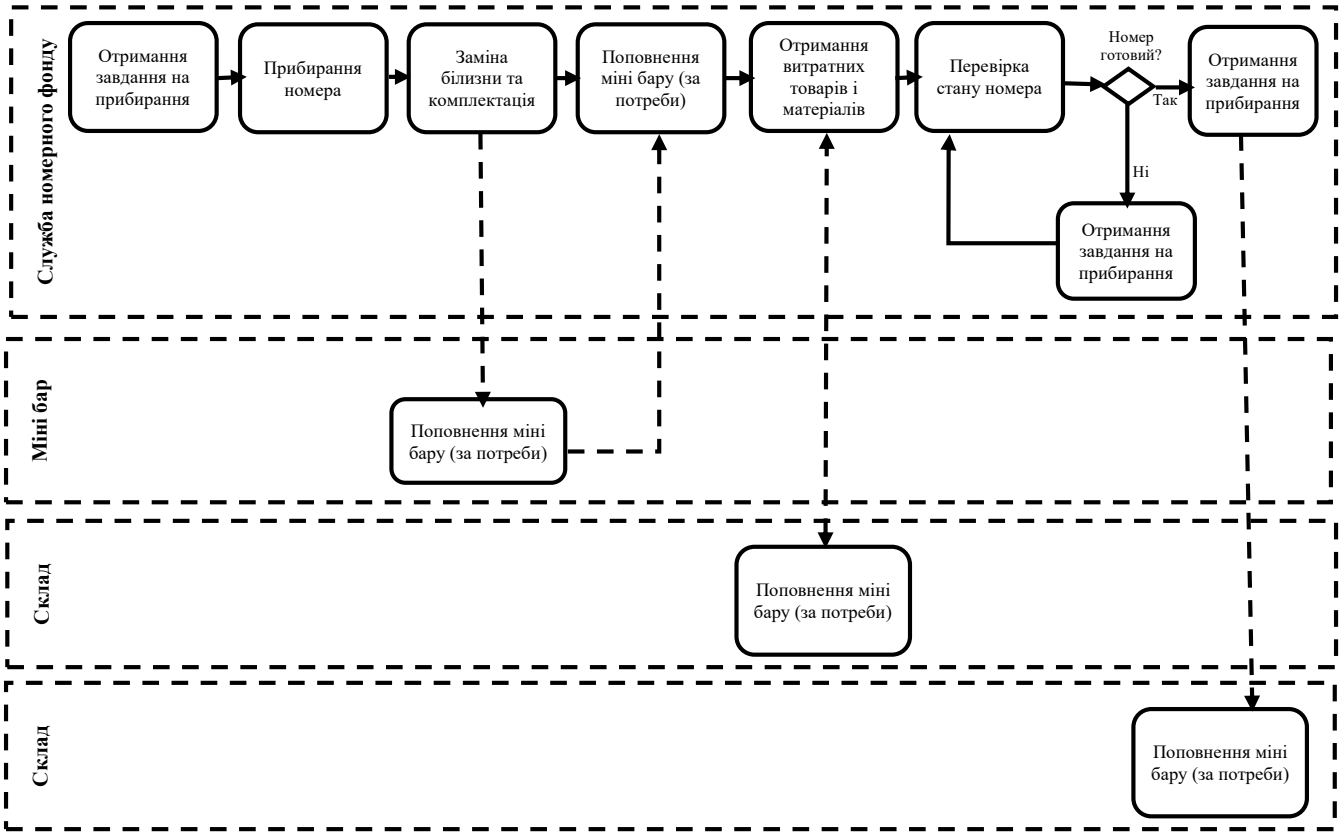


Рис. Е.4. Схема бізнес-процесу “Обслуговування номерного фонду”

Джерело: Систематизовано автором на основі даних ТОВ “ПЕРЕФЕКТ ЛОФЕ 47; ТОВ “ГОТЕЛЬ “НОБЛ”; ПП “ДРЕВНІЙ ГРАД”

Додаток Е.5

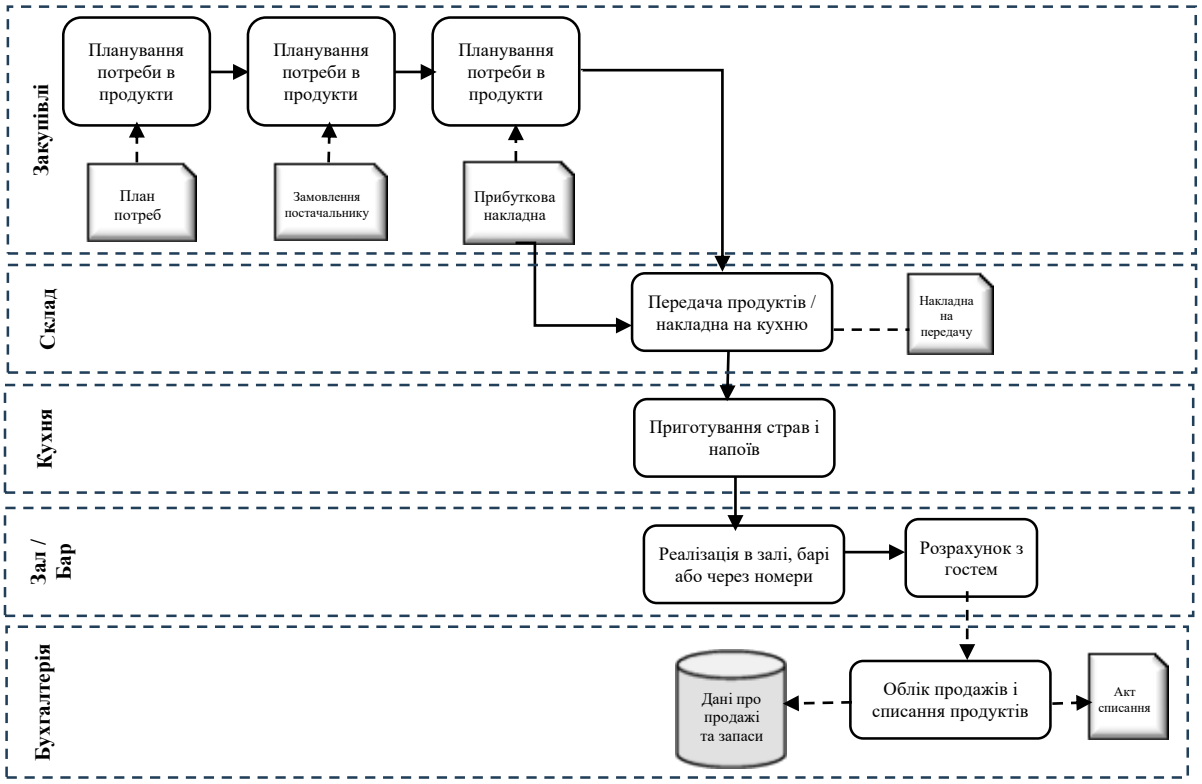


Рис. Е.5. Схема бізнес-процесу “Надання ресторанних послуг”

Джерело: Систематизовано автором на основі даних ТОВ “ПЕРЕФЕКТ ЛОФЕ 47; ТОВ “ГОТЕЛЬ “НОБЛ”; ПП “ДРЕВНІЙ ГРАД”

Додаток Е.6

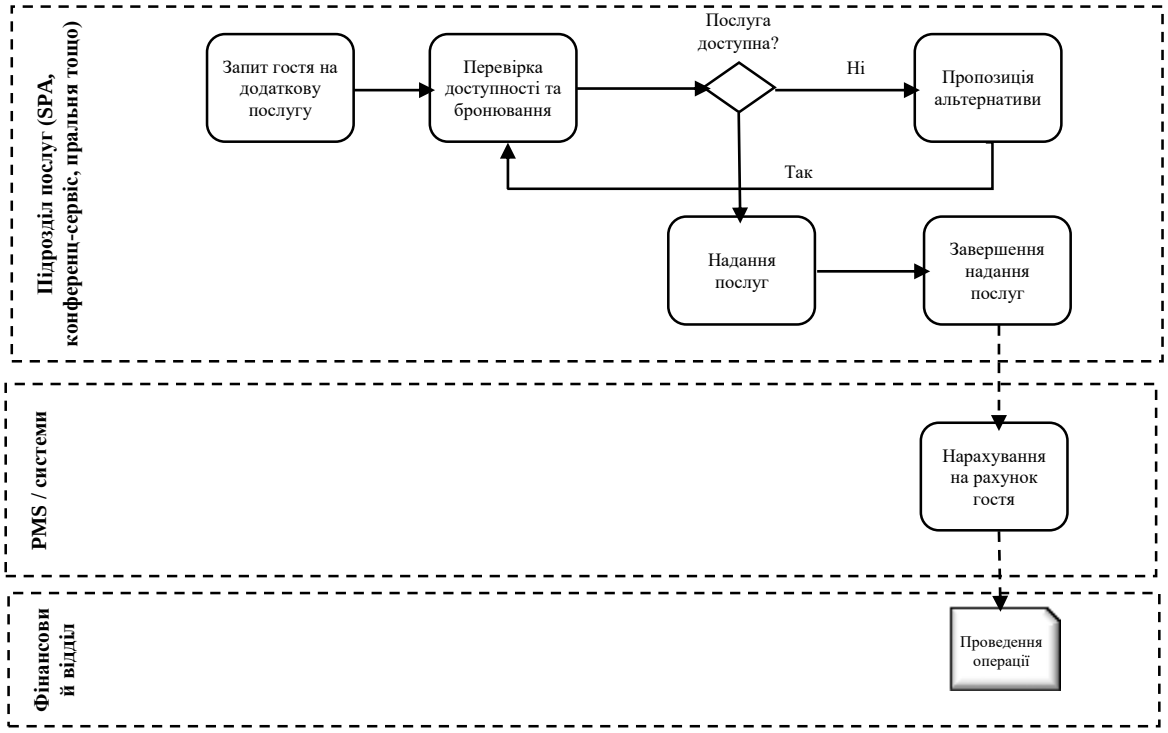


Рис. Е.6. Схема бізнес-процесу “Надання додаткових послуг”

Джерело: Систематизовано автором на основі даних ТОВ “ПЕРЕФЕКТ ЛОФЕ 47; ТОВ “ГОТЕЛЬ “НОБЛ”; ПП “ДРЕВНІЙ ГРАД”

Додаток Е.7

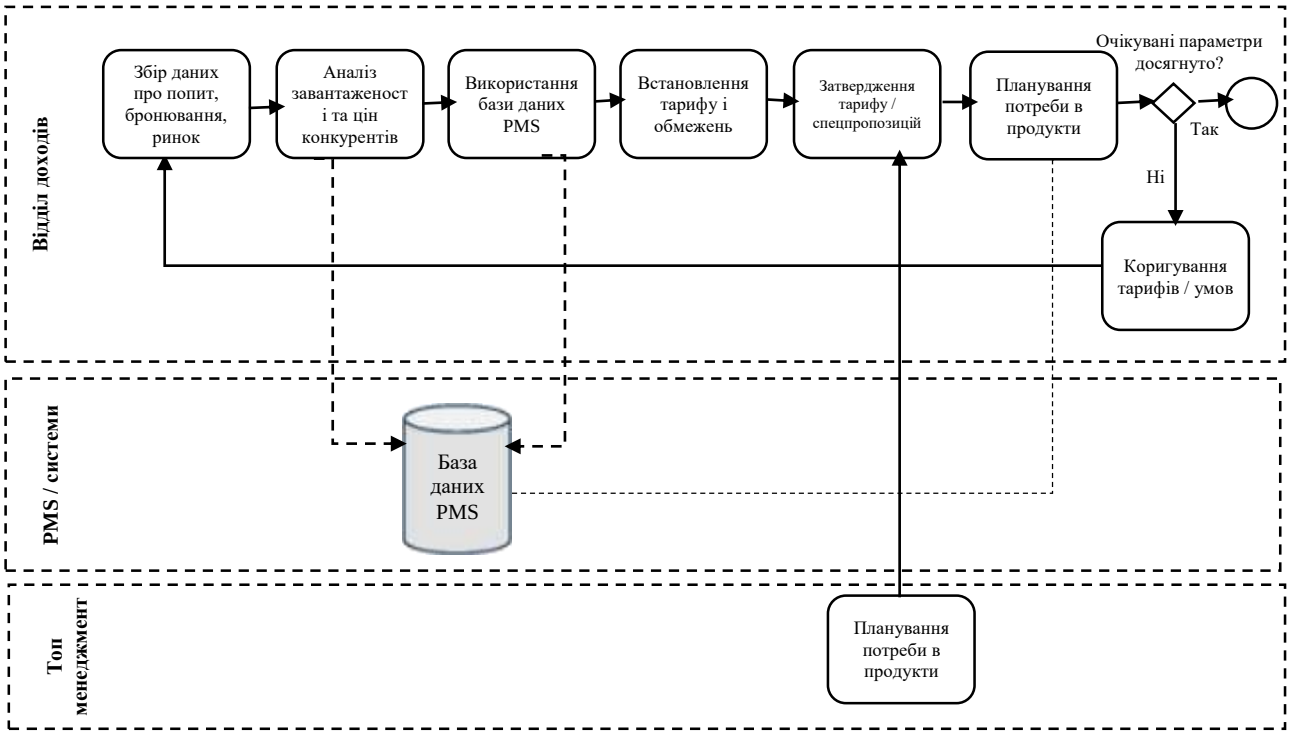


Рис. Е.7. Схема бізнес-процесу “Управління доходами та ціноутворенням”

Джерело: Систематизовано автором на основі даних ТОВ “ПЕРЕФЕКТ ЛОФЕ 47; ТОВ “ГОТЕЛЬ “НОБЛ”; ПП “ДРЕВНІЙ ГРАД”

Додаток Е.8

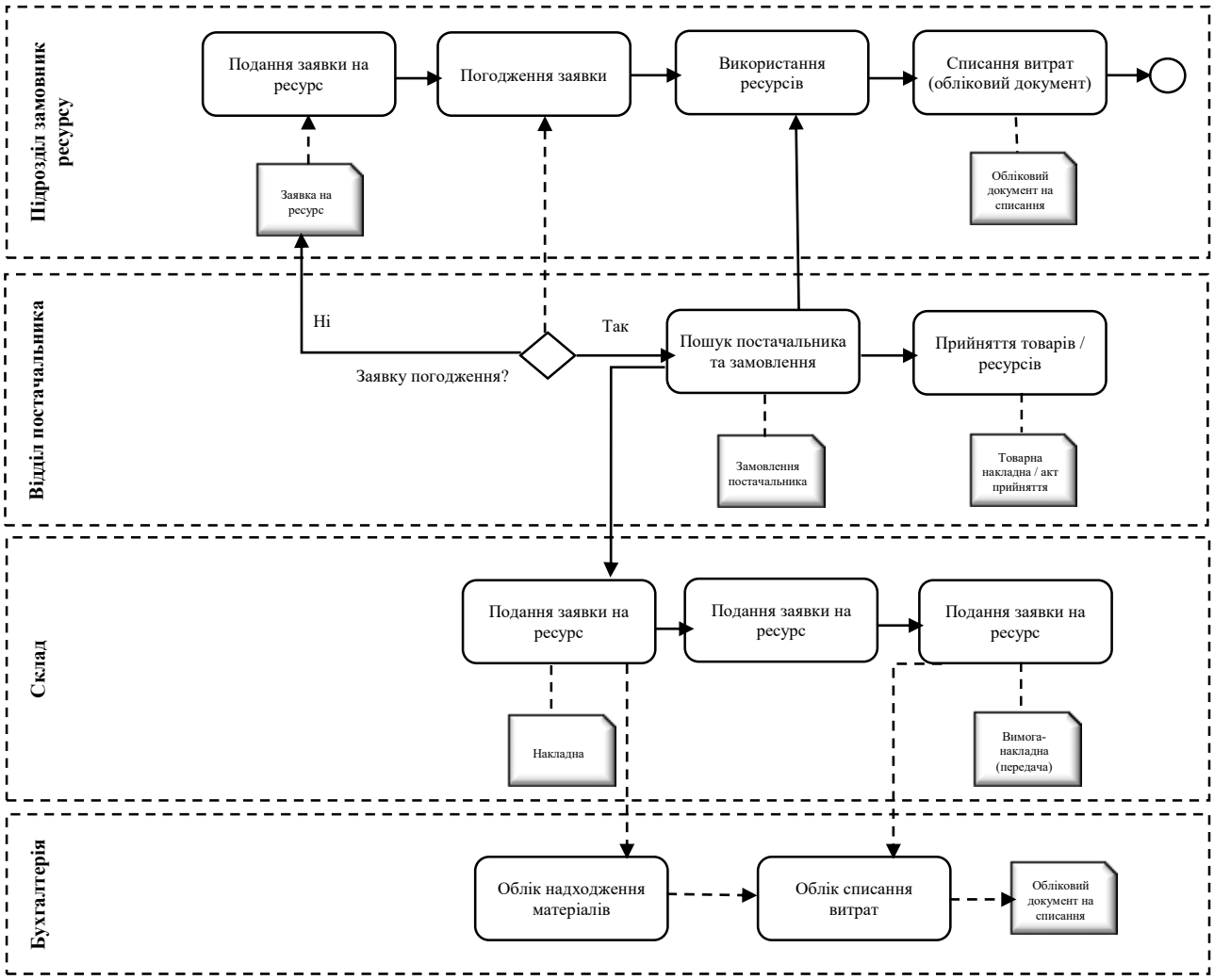


Рис. Е.8. Схема бізнес-процесу “Матеріально-ресурсне забезпечення готельних послуг”

Джерело: Систематизовано автором на основі даних ТОВ “ПЕРЕФЕКТ ЛОФЕ 47; ТОВ “ГОТЕЛЬ “НОБЛ”; ПП “ДРЕВНІЙ ГРАД”

Додаток Е.9

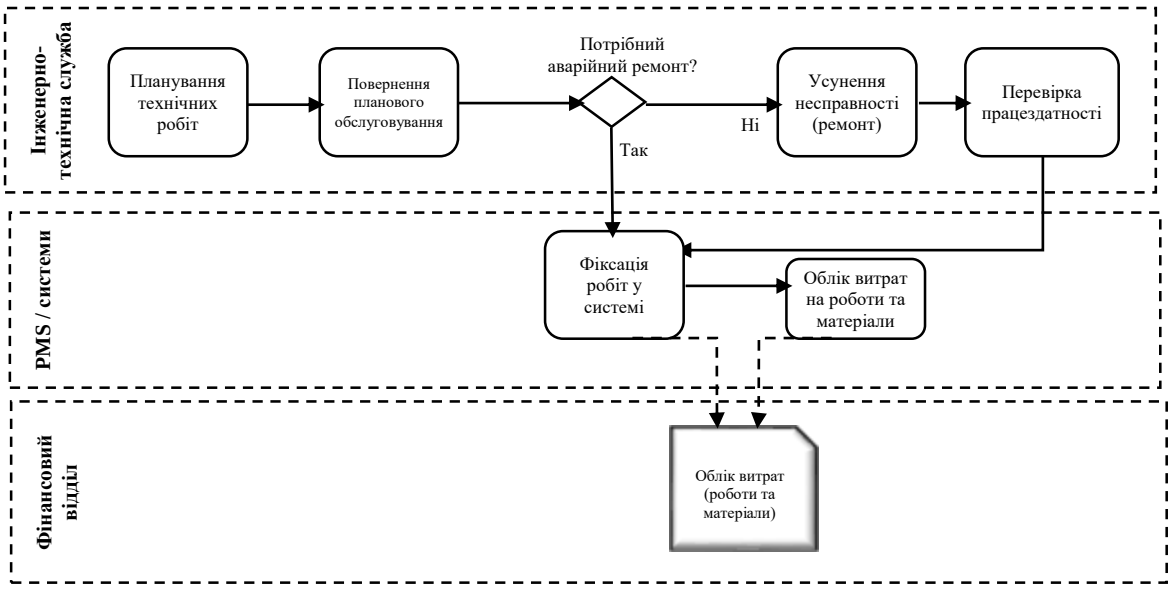


Рис. Е.9. Схема бізнес-процесу “Обслуговування номерного фонду”

Джерело: Систематизовано автором на основі даних ТОВ “ПЕРЕФЕКТ ЛОФЕ 47; ТОВ “ГОТЕЛЬ “НОБЛ”; ПП “ДРЕВНІЙ ГРАД”

Додаток Ж

Таблиця Ж.1

Порівняння методичних підходів до обліку фінансових результатів діяльності підприємств готельного бізнесу

Методичний підхід	Сутність підходу	Переваги	Обмеження / проблемні аспекти	Практичне значення для готельного бізнесу
1	2	3	4	5
Нормативно-регламентований	Формування фінансового результату через визнання та зіставлення доходів і витрат відповідно до НП(С)БО 1, НП(С)БО 15, НП(С)БО 16	Забезпечує правомірність, зіставність і придатність даних для фінансової звітності	Дає переважно узагальнений результат; недостатньо відображає ефективність окремих послуг і підрозділів	Необхідний для офіційного визначення прибутку або збитку готелю та складання фінансової звітності
Підхід на основі принципу нарахування та відповідності доходів і витрат	Доходи визнаються в періоді надання послуг, а витрати -у періоді, в якому вони пов'язані з отриманими доходами; особливо важливий для бронювання, авансів, пакетних послуг і скасувань	Дозволяє точніше визначити реальний фінансовий результат звітного періоду	Практично складний при комплексних готельних послугах, де один пакет включає проживання, харчування, трансфер та інші сервіси	Забезпечує коректний розподіл доходів між періодами та складовими готельного продукту
Сегментний	Фінансовий результат визначається не лише в цілому по підприємству, а й за окремими сегментами: номерний фонд, ресторан, SPA, конференц-сервіс, оренда площ тощо	Дає змогу виявити прибуткові й збиткові напрями, оцінити маржинальність послуг, підвищити якість управлінських рішень	Потребує розвиненої аналітики, автоматизації та обґрунтованого розподілу непрямих витрат між сегментами	Дає можливість аналізувати рентабельність конкретних центрів доходу та витрат у готелі
Інтегрований обліково-аналітичний	Поєднує фінансовий облік результатів із бюджетуванням, внутрішньою звітністю, аналізом відхилень, контролем витрат і оцінкою рентабельності	Підвищує управлінську цінність облікової інформації, підтримує оперативний контроль прибутковості	Вимагає методичного, кадрового й технічного забезпечення; складніший в організації порівняно з традиційним фінансовим обліком	Особливо корисний у готелях через високу частку постійних витрат, залежність від завантаженості номерного фонду та сезонність попиту

Продовження додатку Ж

Продовження табл. Ж.1

1	2	3	4	5
Галузево-адаптований	Передбачає побудову обліку результатів з урахуванням специфіки готельної послуги: одночасність надання і споживання, нематеріальний характер, тарифні плани, канали продажу, категорії номерів, додаткові сервіси	Найкраще враховує реальну економіку готельного бізнесу; підвищує точність внутрішнього аналізу	За надмірної деталізації може ускладнювати систему обліку та знижувати універсальність порівняння між підприємствами	Дозволяє аналізувати результативність за категоріями номерів, тарифами, каналами бронювання та типами клієнтів
Комбінований	Поєднує стандартизовані правила фінансового обліку з сегментним, аналітичним та галузево-орієнтованим підходами	Найповніше відображає як вимоги зовнішньої звітності, так і потреби управління	Потребує чіткої регламентації внутрішніх процедур і належного інформаційного забезпечення	Найбільш доцільний для сучасних готельних підприємств, оскільки дозволяє поєднати достовірність звітності та аналітичну глибину

Джерело: Складено автором на основі [6; 7; 14; 15; 43; 66; 73]

Додаток К.1

Таблиця К.1

Порівняння методичних підходів до обліку фінансових результатів діяльності підприємств готельного бізнесу

Автор	Визначення / сутність підходу	Для готелю
Назаренко О. В., Лукаш Р. В. [189, с. 19–20]	Фінансовий результат розглядається як підсумковий показник діяльності підприємства, що формується шляхом зіставлення доходів і витрат та характеризує ефективність господарювання.	Дозволяє оцінити загальну прибутковість готелю
Степаненко О. І. [255, с. 126–127]	Фінансовий результат трактується як економічна й облікова категорія, що відображає підсумок діяльності підприємства та є об'єктом бухгалтерського обліку і звітності.	Дає змогу поєднати теоретичне тлумачення з практикою обліку в готелі
Шлапак Д. В. [286, с. 85–86]	Фінансовий результат визначається як кінцевий результат господарської діяльності підприємства, відображений у формі прибутку або збитку та залежить від правильності формування доходів і витрат.	Дає основу для характеристики прибутку або збитку готельного підприємства
Маначинська Ю. А. [176]	Для підприємств готельного господарства фінансовий результат є підсумком взаємодії доходів, витрат і галузевих чинників, зокрема структури послуг, методів калькулювання та особливостей готельної діяльності.	Найбільш релевантний підхід для теми про готель
Drury C. [16, p. 7–9]	У межах управлінського підходу фінансовий результат пов'язується з інформацією про доходи, витрати та маржинальність, яка необхідна для контролю, планування й прийняття управлінських рішень.	Дозволяє розглядати фінансовий результат як базу для управління ефективністю готелю

Джерело: Складено автором на основі [16; 176; 189; 255; 286].

Додаток К.2

Таблиця К.2

Узагальнення результатів досліджень бухгалтерського та управлінського обліку в готельній індустрії

Країна / група країн	Узагальнення результатів досліджень
Міжнародний рівень	У міжнародних дослідженнях з управлінського обліку в готельній індустрії виокремлено 20 практик управлінського обліку. Найбільш поширеною є бюджетування, яке представлене більш ніж у 63 % досліджень. Також часто застосовуються готельні коефіцієнти та індикатори, USALI [7]
Португалія	Для португальського готельного сектору характерне домінування основних показників й індикаторів діяльності готелю, бюджетування, USALI та бенчмарки. У вибірці авторів залишилося 52 дослідження, тоді як 2282 джерела було виключено. Дві наукові установи забезпечили 77 % досліджень, а центр CiTUR — 64 % публікацій [6].
Україна	Українські дослідження у сфері гостинності переважно акцентують увагу на фінансовій стійкості, адаптації бізнес-моделей і антикризовому управлінні. За результатами опитування 282 представників готельного бізнесу у 10 регіонах України у 2022 році майже 23 % підприємств призупинили діяльність, 54 % працювали частково, а 36 % адаптували бізнес-стратегії [73].
Греція	У грецькому готельному секторі дослідження зосереджені на взаємозв'язку сучасних практик управлінського обліку, облікових інформаційних систем та результативності готелів. На вибірці 141 готелю встановлено статистично значущий позитивний вплив сучасних практик управлінського обліку на результати діяльності. Також доведено, що успішність облікової інформаційної системи залежить від якості системи, якості інформації, рівня використання системи, сервісної підтримки, розміру підприємства, тривалості використання системи та IT-інтеграції [14; 15].
Індонезія	В індонезійських готелях встановлено, що якість облікової інформаційної системи суттєво залежить від компетентності користувачів і організаційної культури. У дослідженні було розповсюджено 82 анкети серед працівників бухгалтерських підрозділів готелів м. Семаранг. Отримані результати підтвердили позитивний вплив цих чинників на якість AIS та якість облікової інформації [66].
Ірак / готельні системи	У дослідженні готельних систем доведено, що якість бухгалтерської інформації залежить від інтеграції систем планування ресурсів із системою open accounting records. Серед ключових проблем названо неповноту інформації та недостатню узгодженість систем [43].

Джерело: Складено автором на основі [6; 7; 14; 43; 66; 73].

Додаток Л.1

Таблиця Л.1

Перелік центрів витрат підприємств готельного бізнесу та їх функціональна характеристика

Код	Найменування	Характеристика
01	Номерний фонд	Витрати, пов'язані з утриманням і експлуатацією номерів
02	Ресторанне обслуговування	Витрати на організацію харчування та обслуговування гостей
03	Адміністративне забезпечення	Загальногосподарські та управлінські витрати
04	Технічне обслуговування	Витрати на ремонт, наладку та утримання обладнання
05	Прибирання та утримання приміщень	Витрати на санітарне обслуговування та господарське забезпечення
06	Прання білизни	Витрати на функціонування пральні та обробку текстилю
07	Охоронні заходи	Витрати на забезпечення безпеки та охорони
08	Складське забезпечення	Витрати на зберігання, переміщення та облік матеріальних цінностей
09	Допоміжні приміщення	Коридори, холи, санітарні кімнати, підсобні приміщення

Джерело: Сформовано автором на основі дослідження діяльності ПП "ДРЕВНІЙ ГРАД"

Додаток Л.2

Таблиця Л.2

Перелік центрів доходів підприємств готельного бізнесу та їх функціональна характеристика

Код	Найменування	Характеристика
01	Служба прийому та розміщення	Доходи від бронювання номерів, поселення гостей та надання супутніх послуг прийому і розміщення
02	Номерний фонд	Доходи від надання послуг тимчасового проживання в номерах різних категорій
03	Ресторанне господарство	Доходи від реалізації послуг харчування, обслуговування гостей у ресторані, кафе, сніданків та банкетів
04	Бар	Доходи від реалізації напоїв, десертів та інших супутніх товарів
05	Конференц-сервіс	Доходи від надання конференц-залів, організації ділових заходів, семінарів, тренінгів і зустрічей
06	SPA-зона	Доходи від надання оздоровчих, релаксаційних, косметичних та супутніх послуг
07	Додаткові послуги	Доходи від трансферу, прання, оренди, екскурсійного обслуговування та інших сервісів
08	Торговельні точки	Доходи від реалізації сувенірної продукції, гігієнічних засобів та інших товарів для гостей
09	Орендні операції	Доходи від здавання в оренду окремих площ, обладнання або приміщень у межах готельного комплексу

Джерело: Сформовано автором на основі дослідження діяльності ПП "ДРЕВНІЙ ГРАД"

Додаток Л.3

Таблиця Л.3

Характеристика центрів відповідальності підприємств готельного бізнесу за кодовими позначеннями

Код	Найменування	Характеристика
01	Адміністрація	Управління діяльністю готелю, організація загальногосподарських процесів
02	Служба розміщення	Організація приймання, реєстрації та обслуговування гостей
03	Служба ресторанного господарства	Забезпечення послуг харчування та обслуговування відвідувачів
04	Технічна служба	Експлуатація, ремонт і технічне обслуговування обладнання та приміщень
05	Господарська служба	Забезпечення санітарного стану, прибирання та утримання приміщень
06	Пральня	Прання, обробка та зберігання білизни, спецодягу, текстилю
07	Служба безпеки	Охорона майна, контроль доступу та безпека гостей
08	Складське господарство	Зберігання матеріальних цінностей, інвентарю та запасів

Джерело: Сформовано автором на основі дослідження діяльності ПП “ДРЕВНІЙ ГРАД”

Додаток Л.4

Таблиця Л.4

Перелік місць експлуатації активів підприємств готельного бізнесу та їх функціональна характеристика

Код	Найменування місця експлуатації	Характеристика
1	Рецепція	Робоча зона приймання та обслуговування гостей
2	Номери	Готельні номери різних категорій
3	Кухня	Виробничі приміщення ресторанного господарства
4	Ресторан / зал обслуговування	Приміщення для харчування та обслуговування гостей
5	Пральня	Приміщення для прання, сушіння, прасування
6	Технічне приміщення	Котельня, електрощитова, майстерня, серверна тощо
7	Адміністративний кабінет	Кабінети керівництва, бухгалтерії, менеджерів
8	Склад	Приміщення для зберігання запасів, інвентарю, МШП
9	Допоміжні приміщення	Коридори, холи, санітарні кімнати, підсобні приміщення

Джерело: Сформовано автором на основі дослідження діяльності ПП "ДРЕВНІЙ ГРАД"

Додаток М.1

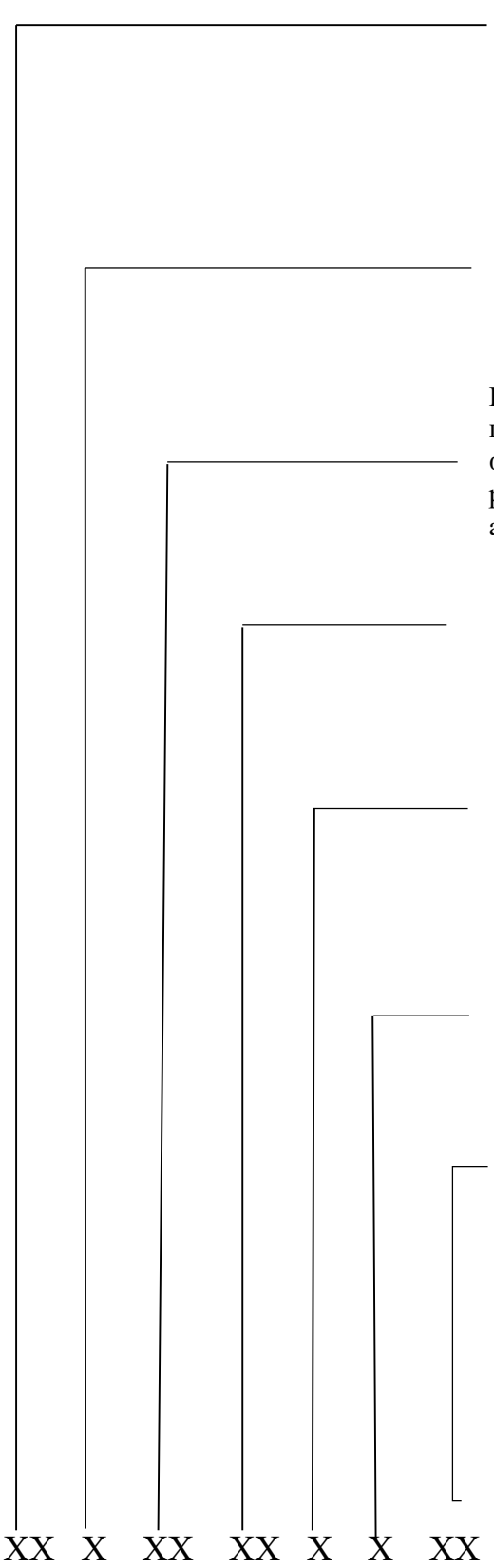
Таблиця М.1

Класифікація витрат підприємства готельного бізнесу

Ознака класифікації	Види витрат	Характеристика для готелю
1	2	3
За економічними елементами	матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати	Відображають загальну структуру спожитих ресурсів у процесі надання готельних послуг
За статтями калькуляції	витрати на утримання номерного фонду; витрати на обслуговування гостей; витрати на харчування; витрати на прання; витрати на експлуатацію обладнання; адміністративні витрати	Дають змогу визначати собівартість окремих послуг і напрямів діяльності
За способом віднесення на собівартість	прямі; непрямі	Прямі витрати безпосередньо пов’язані з конкретними послугами, непрямі підлягають розподілу між підрозділами або видами послуг
За залежністю від обсягу діяльності	змінні; постійні	Змінні витрати змінюються залежно від завантаженості готелю, постійні залишаються відносно стабільними
За місцями виникнення	номерний фонд; рецепція; ресторан; пральня; технічна служба; адміністрація	Дає змогу встановити, у якому структурному підрозділі формуються витрати
За центрами відповідальності	центри витрат; центри доходів; центри відповідальності	Використовується для контролю, аналізу та оцінки діяльності окремих підрозділів готелю
За видами діяльності	операційні; фінансові; інвестиційні; інші витрати	Дозволяє розмежувати витрати залежно від напряму господарської діяльності
За доцільністю здійснення	продуктивні; непродуктивні	Дає можливість виявляти витрати, пов’язані з ефективною діяльністю
За періодом виникнення	поточні; майбутніх періодів	Використовується для правильного розмежування витрат між звітними періодами

Джерело: Сформовано автором

Додаток М.2



Рахунок витрат – перші два знаки коду відображають синтетичний рахунок бухгалтерського обліку, на якому узагальнюються витрати певного виду. Наприклад, 23 – виробництво, 91 – загальновиробничі витрати, 92 – адміністративні витрати, 93 – витрати на збут, 94 – інші витрати операційної діяльності.

Субрахунок – третій елемент коду деталізує рахунок за окремим видом витрат або напрямом діяльності. У межах рахунку 23 відкрито субрахунки для проживання, ресторану, пральні, SPA-послуг, конференц-сервісу та

Центр відповідальності – четвертий блок коду показує підрозділ або посадову ланку, що відповідає за формування й контроль витрат. Це служба розміщення, ресторанне господарство, технічна служба, адміністрація, пральня, служба безпеки та інші

Аналітичний напрям витрат / центр витрат – використовується для відображення функціонального напряму, в межах якого виникають витрати – номерний фонд, ресторанне обслуговування, технічне обслуговування, прибирання та утримання, конференц-

Місце виникнення витрат – конкретизує фізичне або організаційне місце, де фактично виникають витрати. Це можуть бути номери, рецепція, кухня, пральня, склад, технічні приміщення, адміністративні кабінети.

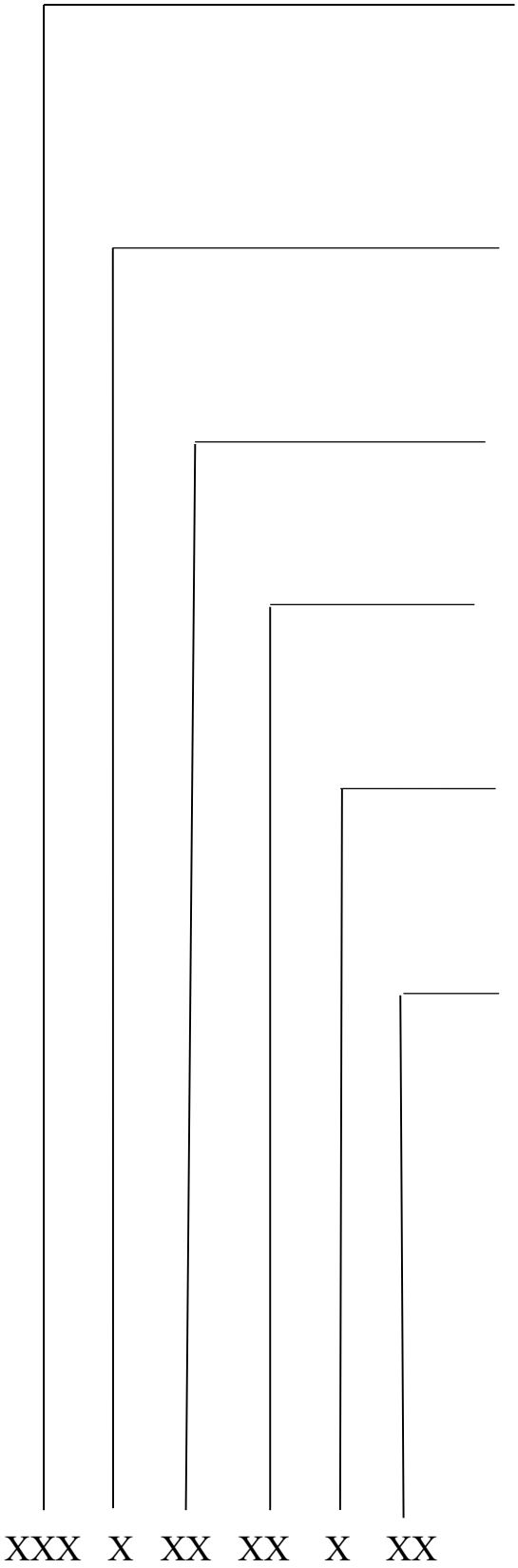
Стаття витрат / вид ресурсу – відображає економічний зміст витрат, тобто який саме ресурс було використано. Наприклад, заробітна плата, матеріали, амортизація, комунальні послуги, ремонт, послуги сторонніх організацій.

Порядковий номер аналітичної позиції – останній блок призначений для внутрішньої деталізації в межах однакових аналітичних ознак. Він дає змогу ідентифікувати окрему операцію, аналітичну статтю або конкретний різновид витрат.

Рис. М.2. Схема кодування рахунків витрат підприємств готельного бізнесу

Джерело: Розроблено автором

Додаток М.3



Рахунок доходів – перші три знаки відображають синтетичний рахунок доходів:
703 — дохід від реалізації робіт і послуг;
704 — вирахування з доходу,
71 — інший операційний дохід.

Субрахунок – другий елемент коду деталізує рахунок доходів за конкретним видом послуг або джерелом доходу – проживання, ресторанні послуги, бар, конференц-сервіс, SPA, додаткові послуги, оренда.

Центр відповідальності – показує структурний підрозділ, який формує відповідний дохід або відповідає за його виникнення. Це служба розміщення, ресторанне господарство, адміністрація

Аналітичний напрям доходів / центр доходів – характеризує конкретний напрям формування доходу – послуги проживання, ресторанне обслуговування, бар, конференц-сервіс, SPA-зона, додаткові послуги, орендні операції.

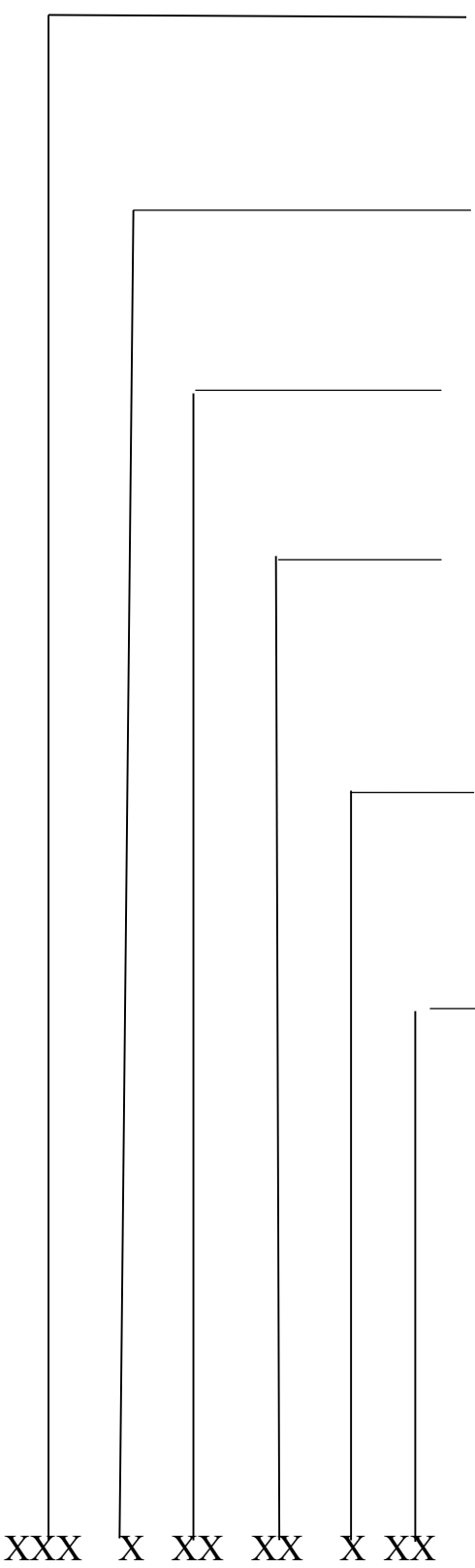
Місце надання послуги – відображає місце, де фактично формується дохід: номери, рецепція, ресторанний зал, бар, SPA-зона, конференц-зал

Порядковий номер аналітичної позиції – використовується для внутрішньої деталізації доходів за окремими операціями, видами послуг або групами клієнтів.

Рис. М.3. Схема кодування рахунків доходів підприємств готельного бізнесу

Джерело: Розроблено автором

Додаток М.4



Перші три знаки відображають рахунок, на якому узагальнюються фінансові результати:
791 – результат операційної діяльності.

Субрахунок – деталізує фінансовий результат за окремими видами послуг або напрямами діяльності. Наприклад, проживання, ресторан, бар, конференц-сервіс, SPA, додаткові послуги.

Центр відповідальності – відображає підрозділ, відповідальний за фінансовий результат певного напряму діяльності.

Аналітичний напрям фінансового результату – показує, за яким саме видом діяльності визначається результат: проживання, ресторанні послуги, бар, конференц-сервіс, SPA-послуги, орендні операції

Місце формування фінансового результату – дає змогу простежити, у якому підрозділі або функціональній зоні формується відповідний результат

Порядковий номер аналітичної позиції – використовується для внутрішньої деталізації фінансового результату за окремими напрямами або аналітичними ознаками.

Рис. М.4. Схема кодування рахунків фінансових результатів підприємств готельного бізнесу

Джерело: Розроблено автором

Додаток М.5

Таблиця М.5

Фрагмент робочого плану рахунків синтетичного та аналітичного обліку витрат підприємств готельного бізнесу, запропонований автором

Деталізація рахунків 10 “Основні засоби”, 11 , “Інші необоротні матеріальні активи”, 22 “МШП”, 23 “Виробництво”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 70 “Доходи”, 79 “Фінансові результати”

Назва рахунку / Код рахунку	Підсистема синтетичного обліку		Підсистема аналітичного обліку				
	Балансовий рахунок, (ХХ)	Субрахунок, (Х)	Центр відповідальності (ХХ)	Центр витрат, (ХХ)	Місце експлуатації (Х) / місце виникнення витрат (ХХ)	Група активу (Х) / стаття витрат (ХХ)	Порядковий номер (ХХ)
			Рахунок IV; V порядку	Рахунок VI; VII порядку	Рахунок VIII порядку	Рахунок IX порядку	Рахунок X порядку
1	2	3	4	5	6	7	8
КЛАС 1 НЕОБОРОТНІ АКТИВИ							
10	Основні засоби						
106	Основні засоби	Інструменти, прилади та інвентар					
10602	Основні засоби	Інструменти, прилади та інвентар	Служба розміщення				
1060201	Основні засоби	Інструменти, прилади та інвентар	Служба розміщення	Номерний фонд			
10602011	Основні засоби	Інструменти, прилади та інвентар	Служба розміщення	Номерний фонд	Рецепція		
106020121	Основні засоби	Інструменти, прилади та інвентар	Служба розміщення	Номерний фонд	Рецепція	Меблі	
1060201124	Основні засоби	Інструменти, прилади та інвентар	Служба розміщення	Номерний фонд	Рецепція	Меблі	Номер об’єкта у групі
…	…	…	…	…	…	…	…
11	Інші необоротні активи						
112	Інші необоротні активи	МНМА					

Продовження додатку М.5

Продовження табл. М.5

1	2	3	4	5	6	7	8
11205	Інші необоротні активи	МНМА	Господарська служба				
1120505	Інші необоротні активи	МНМА	Господарська служба	Прибирання та утримання приміщень			
11205059	Інші необоротні активи	МНМА	Господарська служба	Прибирання та утримання приміщень	Допоміжні приміщення		
112050594	Інші необоротні активи	МНМА	Господарська служба	Прибирання та утримання приміщень	Допоміжні приміщення	Господарський інвентар	
1120505944	Інші необоротні активи	МНМА	Господарська служба	Прибирання та утримання приміщень	Допоміжні приміщення	Господарський інвентар	Номер об’єкта у групі
…	…	…	…	…	…	…	…
2. ЗАПАСИ							
22	МШП						
222	МШП	МШП спеціального призначення					
22203	МШП	МШП спеціального призначення	Ресторан				
2220302	МШП	МШП спеціального призначення	Ресторан	Ресторанне обслуговування			
22203024	МШП	МШП спеціального призначення	Ресторан	Ресторанне обслуговування	Ресторан / зал обслуговування		
222030245	МШП	МШП спеціального призначення	Ресторан	Ресторанне обслугову-вання	Ресторан / зал обслуговування	Столовий інвентар та приладдя	
2220302454	МШП	МШП спеціального призначення	Ресторан	Ресторанне обслугову-вання	Ресторан / зал обслуговування	Столовий інвентар та приладдя	Номер об’єкта у групі
…	…	…	…	…	…	…	…

Продовження додатку М.5

Продовження табл. М.5

1	2	3	4	5	6	7	8
231	Виробництво	Витрати номерного фонду					
23101	Виробництво	Витрати номерного фонду	Центр відповідальності «Служба номерного фонду»				
2310101	Виробництво	Витрати номерного фонду	Центр відповідальності «Служба номерного фонду»	Основні послуги проживання			
231010101	Виробництво	Витрати номерного фонду	Центр відповідальності «Служба номерного фонду»	Основні послуги проживання	Номери		
23101010102	Виробництво	Витрати номерного фонду	Центр відповідальності «Служба номерного фонду»	Основні послуги проживання	Номери	Амортизація номерного фонду	
…	…	…	…	…	…	…	…
9 ВИТРАТИ							
92	Адміністративні витрати						
921	Адміністративні витрати	Витрати адміністрації					
92105	Адміністративні витрати	Витрати адміністрації	Центр відповідальності «Адміністрація»				
…	…	…	…	…	…	…	…
93	Витрати на збут						
931	Витрати на збут	Витрати відділу бронювання і маркетингу					
…	…	…	…	…	…	…	…
7. ДОХОДИ / ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ							
703	Дохід від реалізації робіт і послуг						

Продовження додатку М.5

Продовження табл. М.5

1	2	3	4	5	6	7	8
7031	Дохід від реалізації робіт і послуг	Дохід від послуг проживання					
7031	Дохід від реалізації робіт і послуг	Дохід від послуг проживання	Центр доходів «Номерний фонд»				
703101	Дохід від реалізації робіт і послуг	Дохід від послуг проживання	Центр доходів «Номерний фонд»	Проживання гостей			
70310101	Дохід від реалізації робіт і послуг	Дохід від послуг проживання	Центр доходів «Номерний фонд»	Проживання гостей	Номери		
7031010101	Дохід від реалізації робіт і послуг	Дохід від послуг проживання	Центр доходів «Номерний фонд»	Проживання гостей	Номери	Індивідуальні гості	
7031010102	Дохід від реалізації робіт і послуг	Дохід від послуг проживання	Центр доходів «Номерний фонд»	Проживання гостей	Номери	Корпоративні клієнти	
…	…	…	…	…	…	…	…
79	Фінансовий результат						
791	Фінансовий результат	Результат операційної діяльності					
79101	Фінансовий результат	Результат операційної діяльності	Фінансовий результат від проживання				
7910101	Фінансовий результат	Результат операційної діяльності	Фінансовий результат від проживання	Центр відповідальності «Номерний фонд»			
79110101	Фінансовий результат	Результат операційної діяльності	Фінансовий результат від проживання	Центр відповідальності «Номерний фонд»	Проживання		
…	…	…	…	…	…	…	…

Джерело: Розроблено автором

Додаток Н

Таблиця Н.1

Методика розподілу загальновиробничих витрат на підприємствах готельного бізнесу

Стаття ЗВВ	Рекомендована база розподілу	Об'єкт віднесення	Обґрунтування вибору бази розподілу
1	2	3	4
Витрати на утримання та експлуатацію інженерних систем (електропостачання, водопостачання, опалення, вентиляція)	Площа приміщень; обсяг споживання комунальних ресурсів; кількість номеро-діб	Номерний фонд, ресторан, бар, конференц-зона, SPA-зона, інші функціональні підрозділи	Такі витрати безпосередньо залежать від площі об'єктів та інтенсивності використання приміщень і комунальних ресурсів, тому саме ці показники найбільш повно відображають рівень споживання відповідних послуг окремими підрозділами.
Амортизація основних засобів загальновиробничого призначення	Площа приміщень; балансова вартість задіяних активів; обсяг наданих послуг	Види послуг і підрозділи, що використовують відповідні необоротні активи	Використання зазначених баз дає змогу співвіднести суму амортизації з масштабом залучення активів у процесі надання послуг, що забезпечує більш обґрунтоване віднесення витрат на об'єкти калькулювання.
Оплата праці персоналу технічної служби	Людино-години обслуговування; площа обслуговування; прямі витрати за видами послуг	Проживання, ресторанне обслуговування, бар, конференц-сервіс, SPA-послуги, додаткові послуги	Заробітна плата технічного персоналу формується залежно від обсягу робіт, складності технічного обслуговування та кількості часу, витраченого на підтримку діяльності окремих підрозділів, тому людино-години та площа є найбільш репрезентативними базами.
Відрахування на соціальні заходи щодо персоналу допоміжних підрозділів	Фонд оплати праці відповідних підрозділів; людино-години обслуговування	Ті самі підрозділи та види послуг, на які розподіляється заробітна плата допоміжного персоналу	Оскільки відрахування на соціальні заходи є похідними від заробітної плати, їх доцільно розподіляти за тією самою базою, що й витрати на оплату праці відповідного персоналу.
Витрати господарської служби (прибирання, утримання приміщень, господарські матеріали)	Площа приміщень; кількість номеро-діб; обсяг наданих послуг	Номерний фонд, місця загального користування, ресторан, бар, конференц-зона, SPA-зона	Зазначені витрати прямо залежать від площі обслуговуваних приміщень, частоти їх використання та інтенсивності господарського навантаження

Продовження додатку Н

Продовження табл. Н.1

1	2	3	4
Витрати служби безпеки	Площа об’єктів охорони; кількість контрольованих зон; прямі витрати підрозділів	Усі структурні підрозділи готелю пропорційно рівню користування послугами безпеки	Функціонування служби безпеки пов’язане з кількістю об’єктів, що підлягають контролю, та масштабом їх використання, тому зазначені показники найбільш адекватно характеризують розподіл вигід від її діяльності між підрозділами.
Витрати складського господарства	Вартість або кількість відпущених запасів; прямі матеріальні витрати	Ресторан, бар, пральня, SPA, господарська служба, номерний фонд	Витрати складського господарства доцільно розподіляти пропорційно інтенсивності використання запасів, оскільки саме рух матеріальних ресурсів обумовлює навантаження на складську інфраструктуру.
Витрати пральні загальногосподарського призначення	Кількість кілограмів білизни; кількість комплектів білизни; кількість номеро-діб	Номерний фонд, ресторан, SPA, інші підрозділи, що користуються послугами пральні	Зазначені бази безпосередньо відображають фактичний обсяг послуг пральні, спожитих відповідними підрозділами, тому забезпечують найбільш точне віднесення таких витрат.
Витрати на ремонт і технічне обслуговування загальновиробничих об’єктів	Площа приміщень; первісна або залишкова вартість об’єктів; інтенсивність використання	Відповідні структурні підрозділи та види послуг	Потреба в ремонті та технічному обслуговуванні визначається як фізичними параметрами об’єктів, так і рівнем їх експлуатаційного навантаження,
Витрати на послуги сторонніх організацій загальновиробничого призначення	Прямі витрати; площа; обсяг використання послуг	Підрозділи та види послуг, в інтересах яких були понесені такі витрати	Вибір бази має ґрунтуватися на тому, у якому обсязі відповідні підрозділи фактично споживають послуги сторонніх організацій, що забезпечує причинно-наслідковий зв’язок між витратами та об’єктами
Витрати на дезінфекцію, санітарне обслуговування, вивезення відходів	Площа приміщень; кількість місць обслуговування; обсяг діяльності підрозділу	Номерний фонд, ресторан, бар, SPA, конференц-зона, допоміжні приміщення	Такі витрати формуються залежно від площі, рівня відвідуваності та санітарного навантаження на об’єкти, тому саме ці показники найбільш повно відображають ступінь споживання.

Продовження додатку Н

Продовження табл. Н.1

1	2	3	4
Інші загальновиробничі витрати	Прямі витрати за видами послуг; дохід за напрямами діяльності; комбінована база	Види послуг, структурні підрозділи, центри витрат і центри відповідальності	Доцільно застосовувати базу, яка найбільш адекватно відображає економічний зв'язок між понесеними витратами та об'єктами калькулювання, що забезпечує гнучкість і достовірність розподілу.

Джерело: Складено автором на основі [113; 163; 138; 233; 250]

Додаток П.1

Таблиця П.1

Нормативно-правове забезпечення обліку спеціалізованих активів готельних підприємств

№	Нормативно-правовий акт	Сфера регулювання	Значення для обліку спеціалізованих активів готелів
1	2	3	4
1	Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні"	Загальні правові засади ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності	Визначає загальні принципи організації бухгалтерського обліку, вимоги до первинних документів, облікової політики та відповідальності за достовірне відображення активів готелю
2	НП(С)БО 7 "Основні засоби"	Визнання, оцінка, амортизація, переоцінка, поліпшення та вибуття основних засобів	Регламентує облік будівель, меблів номерного фонду, технологічного, кухонного, прального, холодильного, кліматичного, охоронного та іншого обладнання, що використовується в діяльності готелю понад один рік
3	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів	Практичне застосування норм щодо обліку основних засобів	Уточнюють порядок документування надходження, введення в експлуатацію, ремонту, модернізації, переоцінки та списання спеціалізованих необоротних активів готелю
4	НП(С)БО 9 "Запаси"	Визнання, оцінка та списання запасів	Використовується для обліку постільної білизни, рушників, мийних засобів, предметів гостинності, одноразової продукції, господарських матеріалів та інших ресурсів, що споживаються в процесі надання готельних послуг
5	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	Систематизація облікової інформації на рахунках	Забезпечує групування спеціалізованих активів готелю за відповідними рахунками та субрахунками, що дає можливість відобразити їх за економічним змістом і місцем використання
6	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку	Порядок використання рахунків та субрахунків	Дає змогу правильно організувати синтетичний облік спеціалізованих активів готелю, пов'язати їх із відповідними видами майна, зносом, запасами та витратами
7	Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку	Вимоги до первинних документів і регістрів обліку	Визначає правила оформлення операцій із надходження, переміщення, передачі в експлуатацію, інвентаризації та списання активів готелю
8	Закон України "Про електронні документи та електронний документообіг"	Правові засади використання електронних документів	Дозволяє організувати електронне документування операцій з активами готелю в автоматизованих облікових системах

Продовження табл. П.1

Продовження табл. П.1

1	2	3	4
9	Закон України “Про туризм”	Загальні правові засади функціонування суб’єктів туристичної індустрії	Формує галузевий контекст діяльності готелів, у межах якого спеціалізовані активи розглядаються як матеріальна основа надання послуг розміщення, харчування та додаткового сервісу
10	Порядок встановлення категорій готелям та іншим об’єктам, призначеним для надання послуг з тимчасового розміщення	Вимоги до матеріально-технічного забезпечення та якості послуг	Впливає на склад і якісні характеристики спеціалізованих активів готелю, оскільки рівень оснащення є критерієм категоризації засобу розміщення
11	Податковий кодекс України	Податкові аспекти обліку та амортизації активів	Регламентує податкову амортизацію основних засобів, групування активів та особливості врахування різниць, що важливо для узгодження бухгалтерського і податкового обліку активів готелю
12	МСБО 16 “Основні засоби”	Міжнародні правила обліку необоротних матеріальних активів	Застосовується готелями, що ведуть облік за МСФЗ, для відображення спеціалізованого обладнання, меблів, будівель та інших довгострокових активів
13	МСБО 2 “Запаси”	Міжнародні правила обліку запасів	Регламентує оцінку та списання запасів, що використовуються у процесі надання готельних послуг
14	МСФЗ 16 “Оренда”	Облік орендованих активів і зобов’язань	Має значення для готелів, які орендують будівлі, приміщення, обладнання чи інші спеціалізовані активи
15	Наказ про облікову політику підприємства	Внутрішнє регулювання методики обліку	Конкретизує критерії віднесення активів до основних засобів, МНМА, запасів, порядок амортизації, документування, аналітичного обліку та внутрішнього контролю спеціалізованих активів готелю

Джерело: Складено автором на основі [26; 32; 34; 128; 193; 194; 222; 224].

Додаток П.2

Таблиця П.2

Оцінка спеціалізованих активів підприємств готельного бізнесу

Вид спеціалізованих активів готелю	Облікова група	База первісної оцінки	Подальша оцінка
Меблі номерного фонду, професійне кухонне обладнання, пральне обладнання, системи кондиціонування, електронні замки, обладнання рецепції	Основні засоби	Первісна вартість: суми, сплачені постачальникам, витрати на доставку, монтаж, налагодження та інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням об'єкта до стану придатності для використання [108; 226]	За первісною або переоціненою вартістю; із нарахуванням амортизації та визначенням залишкової вартості [32; 194]
Предмети з невисокою вартістю та строком використання понад один рік (частина готельного інвентарю, окреме оснащення служб)	Малоцінні необоротні матеріальні активи	Первісна вартість за загальними правилами оцінки необоротних активів [194;226]	Залежить від прийнятої облікової політики підприємства; застосовуються правила обліку необоротних активів [193; 194]
Білизна, господарські матеріали, миючі засоби, одноразові косметичні набори, міні-парфумерія, запасні частини, посуд, інвентар для прибирання	Запаси	Первісна вартість придбання [193; 226]	На дату балансу — за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації [193; 226]
Активи, щодо яких справедлива вартість істотно відрізняється від балансової	Основні засоби / окремі групи необоротних активів	Первісна вартість при визнанні [32; 194]	Переоцінена вартість за рішенням підприємства щодо всієї групи активів [32; 194]
Активи, що тривало використовуються у готельній діяльності	Необоротні активи	Первісна вартість [194]	Амортизована вартість, залишкова вартість, за потреби — зменшення корисності [32; 194]

Джерело: Складено автором на основі [32; 193; 194; 226].

Додаток Р.1

Таблиця Р.1

Зведені результати розрахунку цінової межі для маловартісних активів готелю

Етап розрахунку	Сам розрахунок	Показник, що розраховується	2023	2024	2025	2026 (план)	Результат
1. Визначення бази для розрахунку	Обрано найбільш репрезентативну статтю витрат для маловартісних активів готелю	База розрахунку	Утримання номерного фонду та господарське забезпечення	Утримання номерного фонду та господарське забезпечення	Утримання номерного фонду та господарське забезпечення	Утримання номерного фонду та господарське забезпечення	База прийнята для алгоритму
2. Групування активів	Сформовано функціональні групи активів для оцінки їх облікової значущості	Функціональні групи	Текстиль, оснащення номерів, інвентар і т.д.	Ті самі групи	Ті самі групи	Ті самі групи	Склад груп стабільний
3. Визначення несуттєвих витрат	Виділено групи активів, сукупна вартість яких не має істотного впливу на показники діяльності	Несуттєві групи витрат, грн	109 200	126 360	137 700	-	Використано для розрахунку частки
4. Обчислення середньої частки несуттєвих витрат	Частка = Несуттєві витрати / Загальна сума витрат на МНМА і МШП × 100 %	Загальна сума витрат на МНМА і МШП, грн	420 000	468 000	510 000	-	База для визначення частки
4. Обчислення середньої частки несуттєвих витрат	Частка = Несуттєві витрати / Загальна сума витрат на МНМА і МШП × 100 %	Частка несуттєвих витрат, %	26,0	27,0	27,0	-	Середнє значення: 26,7 % (0,267)
5. Обчислення середньої кількості одиниць	Визначено середню кількість одиниць активів у групах із несуттєвою сукупною вартістю	Кількість одиниць, од.	780	825	795	-	Середнє значення: 800 од.
6. Урахування прогнозних показників діяльності	Визначено планові витрати з урахуванням зростання завантаженості та обсягів сервісу	Планова сума витрат на МНМА і МШП, грн	-	-	-	600 000	Плановий показник (Вп)
7. Розрахунок цінової межі	ЦМВ = (Вп × Чнв) / Кср = (600 000 × 0,267) / 800	Цінова межа вартості одного предмета, грн	-	-	-	-	200,25 грн; після округлення - 200 грн

Джерело: Складено автором на основі Додатку Р.2

Додаток Р.2

Таблиця Р.2

Вихідні дані для розрахунку цінової межі за 2023-2025 рр.

№	Показник	2023	2024	2025	Призначення показника у розрахунку
1	Загальна сума витрат на МНМА і МШП, грн	420 000	468 000	510 000	База для визначення частки несуттєвих витрат
2	Витрати на групи активів, визнаних несуттєвими, грн	109 200	126 360	137 700	Чисельник для обчислення частки
3	Частка несуттєвих витрат, %	26,0	27,0	27,0	Середнє значення - 26,7 %
4	Кількість одиниць активів у несуттєвих групах, од.	780	825	795	Середня кількість - 800 од.

Джерело: Складено автором на основі даних ПП “ДРЕВНІЙ ГРАД”

Додаток Р.3

Таблиця Р.3

Порівняльний аналіз підходів до обліку спеціалізованих робочих (експлуатаційних) активів готельних підприємств

Параметр аналізу	**Підхід 1 МШП у складі запасів**	**Підхід 2 МНМА у складі необоротних активів**	**Підхід 3 OS&E (міжнародна практика USALI)**
1	2	3	4
Нормативна основа	НП(С)БО 9 “Запаси”, п. 6 [193]	НП(С)БО 7 “Основні засоби” [194]; Інструкція № 291, субрахунок 112 [128]	Уніфікована система бухгалтерського обліку для готельної індустрії (USALI), 11-те видання; МСБО IAS 16 “Основні засоби” [26; 32]
Ключовий класифікаційний критерій	Строк використання – не більше 1 року або нормального операційного циклу	Строк використання — понад 1 рік; вартісний поріг за обліковою політикою (орієнтир — 20 000 грн згідно з ПКУ [224])	Функціональна приналежність до категорії FF&E (меблі, оснащення та обладнання) або OS&E (експлуатаційні запаси та оснащення) незалежно від строку
Об’єкти, що охоплюються	М'який інвентар з коротким циклом, витратні матеріали, одноразове приладдя	Якісна білизна преміум-сегменту, ресторанний посуд, уніформа зі строком служби 2–4 роки	Уся білизна, посуд, уніформа, дрібний готельний інвентар як єдина управлінська категорія
Механізм відображення витрат	Списання на собівартість у момент передачі в експлуатацію або поетапно	Амортизація методом “50/5”» або “100% у першому місяці” [128]	Планове відновлення за встановленими циклами; окремі амортизаційні групи
Відображення зносу в обліку	Відсутнє — НП(С)БО 9 “Запаси” не передбачає механізму накопиченого зносу для запасів [193]	Наявне — дозволяє відстежувати технічний стан кожної групи активів	Наявне – обов'язковий елемент управління активами у міжнародних мережах

Продовження додатку Р.3

Продовження табл. Р 3.1

1	2	3	4
Управлінська цінність	Мінімальна: логіка ‘придбання – списання” не дає інструментів моніторингу якості інвентарю	Середня: забезпечує моніторинг зносу, планування замін, контроль стандартів обслуговування	Висока: актив розглядається як носій якості послуги та інструмент конкурентної диференціації
Відповідність терміну “спеціалізовані”	Не відповідає: МСБО IAS 36 “Зменшення корисності активів” трактує “спеціалізованість” як відсутність активного ринку [34]; посуд і білизна мають ринкову ціну	Частково відповідає: галузева специфіка є, проте нормативне поняття не застосовується	Не вживається: USALI оперує функціональними категоріями OS&E/FF&E
Відповідність терміну “експлуатаційні”	Надлишковий атрибут: будь-який актив є “експлуатаційним” у широкому розумінні	Частково точний дескриптор, проте МСБО IAS 16 “Основні засоби” не виокремлює цей атрибут [32]	Найближчий еквівалент: у OS&E відображає операційну природу активу
Сильні сторони підходу	Операційна простота, мінімізація документообігу, відповідність масовій практиці	Відображає реальний економічний цикл; узгоджується з вимогами МСФЗ	Системність; пов’язує облік з управлінням якістю послуги та бренд-стандартами
Слабкі сторони підходу	Нівелює специфіку активу як носія якості; унеможливлює управлінський моніторинг	Збільшує кількість аналітичних об’єктів; потребує чіткої облікової політики	Пряме перенесення у вітчизняне правове поле потребує адаптації
Оптимальна сфера застосування	Малі готелі, бюджетний сегмент, об’єкти з коротким циклом оновлення інвентарю	Готелі середнього та преміум-сегменту з тривалим циклом використання якісного інвентарю	Міжнародні готельні мережі; підприємства, що формують звітність за МСФЗ

Джерело: Табл. Р 3. складено автором на основі [26; 32; 34;128; 193; 194; 222; 224].

Додаток Р.4

Фрагмент положення про облікову політику

ПП “ДРЕВНІЙ ГРАД”

Затверджено

наказом №121/28 від “28” грудня 2025 р.

РОЗДІЛ 1. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

Облікова політика готелю розроблена відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО), зокрема П(С)БО 7 “Основні засоби”, П(С)БО 9 “Запаси”, а також галузевих особливостей діяльності підприємств готельного бізнесу.

Цей розділ Облікової політики визначає порядок визнання, оцінки, амортизації та списання спеціалізованих активів готелю: малоцінних та швидкозношуваних предметів (МШП), інших необоротних матеріальних активів та основних засобів.

РОЗДІЛ 2. КРИТЕРІЇ ВИЗНАННЯ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ АКТИВІВ

2.1. Загальні критерії розмежування активів

Підприємство встановлює такі критерії розмежування між групами матеріальних активів:

– Малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП) — матеріальні активи вартістю до 20 000 грн із строком служби менше одного року або такі, що використовуються у господарській діяльності та швидко зношуються (білизна, посуд, уніформа персоналу, господарський інвентар тощо).

– Інші необоротні матеріальні активи — матеріальні активи вартістю до 20 000 грн із строком корисного використання понад 1 рік, які не відповідають вартісному критерію основних засобів.

– Основні засоби — матеріальні активи вартістю понад 20 000 грн із строком корисного використання понад 1 рік, що використовуються у господарській діяльності готелю та зберігають свою натуральну форму.

Вартісна межа у розмірі 20 000 грн підлягає щорічному перегляду з урахуванням рівня інфляції та за рішенням керівництва підприємства.

Продовження додатку Р.4

2.2. Специфіка активів готелю

З огляду на специфіку готельного бізнесу, до МШП готелю відносяться, зокрема:
- м’який інвентар (білизна, рушники, покривала, подушки та ковдри);
- посуд, столові прибори та кухонний інвентар ресторану;
- уніформа та спецодяг персоналу;
- господарський інвентар для прибирання номерів і приміщень;
- витратні матеріали та аксесуари для обслуговування гостей.

РОЗДІЛ 3. ОБЛІК МШП ТА ІНШИХ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Порядок первісного визнання, оцінки, введення в експлуатацію, амортизації та відображення у балансі МШП та інших необоротних матеріальних активів визначається відповідно до П(С)БО 7 та П(С)БО 9 і наводиться у зведеній таблиці:

Критерій	Малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП)	Інші необоротні матеріальні активи
Вартісна межа	До 20 000 грн (з урахуванням специфіки готельного господарства)	До 20 000 грн — активи з терміном служби понад 1 рік, що не відповідають критеріям ОЗ
Первісне визнання	Первісна вартість включає: • суму коштів, сплачених постачальникам; • непрямі податки та реєстраційні збори; • витрати на транспортування та доставку; • інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням.	Первісна вартість включає: • суму коштів, сплачених постачальникам; • непрямі податки та реєстраційні збори; • витрати на транспортування та монтаж; • інші витрати, пов'язані з доведенням до стану, придатного до використання.
Введення в експлуатацію	Вартість МШП при введенні в експлуатацію списується на витрати з одночасним веденням оперативного (кількісного) обліку.	Нарахування амортизації із місяця, наступного за місяцем введення в експлуатацію.
Метод амортизації	Не амортизуються (списуються при передачі в експлуатацію).	Прямолінійний метод або метод 50%/50% (при введенні та вибутті). Застосовується метод 50%/50% відповідно до П(С)БО 7.
Відображення у балансі	Рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» до списання в експлуатацію.	Рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи».
Переоцінка	Не проводиться.	Не проводиться, крім випадків виникнення різниці між первісною та чистою вартістю реалізації.

Продовження додатку Р.4

3.1. Порядок оперативного обліку МШП

Після списання МШП на витрати при введенні в експлуатацію підприємство організовує їх оперативний (кількісний) облік у розрізі матеріально відповідальних осіб (адміністраторів поверхів, завідувача господарства, шеф-кухаря тощо). Облік ведеться у картках складського обліку або в автоматизованій системі управління готелем (PMS).

3.2. Нормативи витрат МШП

Підприємство встановлює норми витрат МШП на один номер (на одного гостя) для:

– м’якого інвентарю — відповідно до норм, затверджених окремим наказом керівника;

– витратних матеріалів для гостей — відповідно до категорії номера;

– господарського інвентарю — відповідно до розробленого кошторису на рік.

3.3. Порядок списання МШП

Списання МШП здійснюється на підставі: акта списання (ф. № МШ-8), накладної-вимоги на відпуск матеріалів, а для зношених і непридатних до використання предметів — акта на списання зношених МШП із зазначенням причини та кількості.

РОЗДІЛ 4. ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ГОТЕЛЮ

Порядок обліку основних засобів готелю здійснюється відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби». Основні параметри облікової політики щодо ОЗ наведено в таблиці:

Параметр	Порядок обліку основних засобів готелю
1	2
Вартісна межа ОЗ	Матеріальні активи вартістю понад 20 000 грн та строком корисного використання понад 1 рік визнаються основними засобами.
Первісне визнання	Первісна вартість при надходженні в результаті придбання включає: • суму коштів, сплачених постачальникам; • непрямі податки та реєстраційні збори; • витрати на страхування; • витрати на транспортування та монтаж; • інші витрати, пов'язані з доведенням об'єкта до робочого стану. При надходженні в результаті створення власними силами — виробнича собівартість, що включає прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати та загальновиробничі витрати.
Групи ОЗ готелю	1. Будівлі та споруди (готельний корпус, котельня, паркінг) 2. Машини та обладнання (ліфти, вентиляційні системи, пральне обладнання) 3. Меблі та офісне приладдя (меблювання номерів, конференц-залів) 4. Комп'ютерна техніка та оргтехніка 5. Транспортні засоби 6. Інструменти та пристосування

Продовження додатку Р.4

1	2
Методи амортизації	Амортизація нараховується із місяця, наступного за місяцем введення об'єкта в експлуатацію, прямолінійним методом. Строки корисного використання (орієнтовно): • Будівлі та споруди — 20–50 років • Машини та обладнання — 5–15 років • Меблі та обладнання готельних номерів — 5–10 років • Комп'ютерна техніка — 2–5 років • Транспортні засоби — 5–8 років
Переоцінка	Переоцінка ОЗ здійснюється, якщо залишкова вартість об'єкта відрізняється від його справедливої вартості більш ніж на 10%. Переоцінка проводиться на дату балансу за рішенням керівництва.
Вибуття та списання	Об'єкти ОЗ списуються з балансу при їх вибутті або коли від подальшого використання не очікується отримання економічних вигід. Фінансовий результат від вибуття відображається у складі інших доходів/витрат.

4.1. Порядок проведення інвентаризації ОЗ та МШП

Інвентаризація основних засобів проводиться не рідше одного разу на рік (перед складанням річної фінансової звітності). МШП, передані в експлуатацію, інвентаризуються щоквартально у розрізі матеріально відповідальних осіб.

За результатами інвентаризації складається порівняльна відомість, на підставі якої керівник приймає рішення про оприбуткування надлишків або списання нестач.

4.2. Капітальні інвестиції та поліпшення ОЗ

Витрати на поліпшення (модернізацію, реконструкцію) об'єктів ОЗ готелю, що призводять до збільшення майбутніх економічних вигід понад первісно оцінені, капіталізуються та відображаються як збільшення первісної вартості об'єкта. Витрати на технічне обслуговування та поточний ремонт відносяться на витрати звітного періоду.

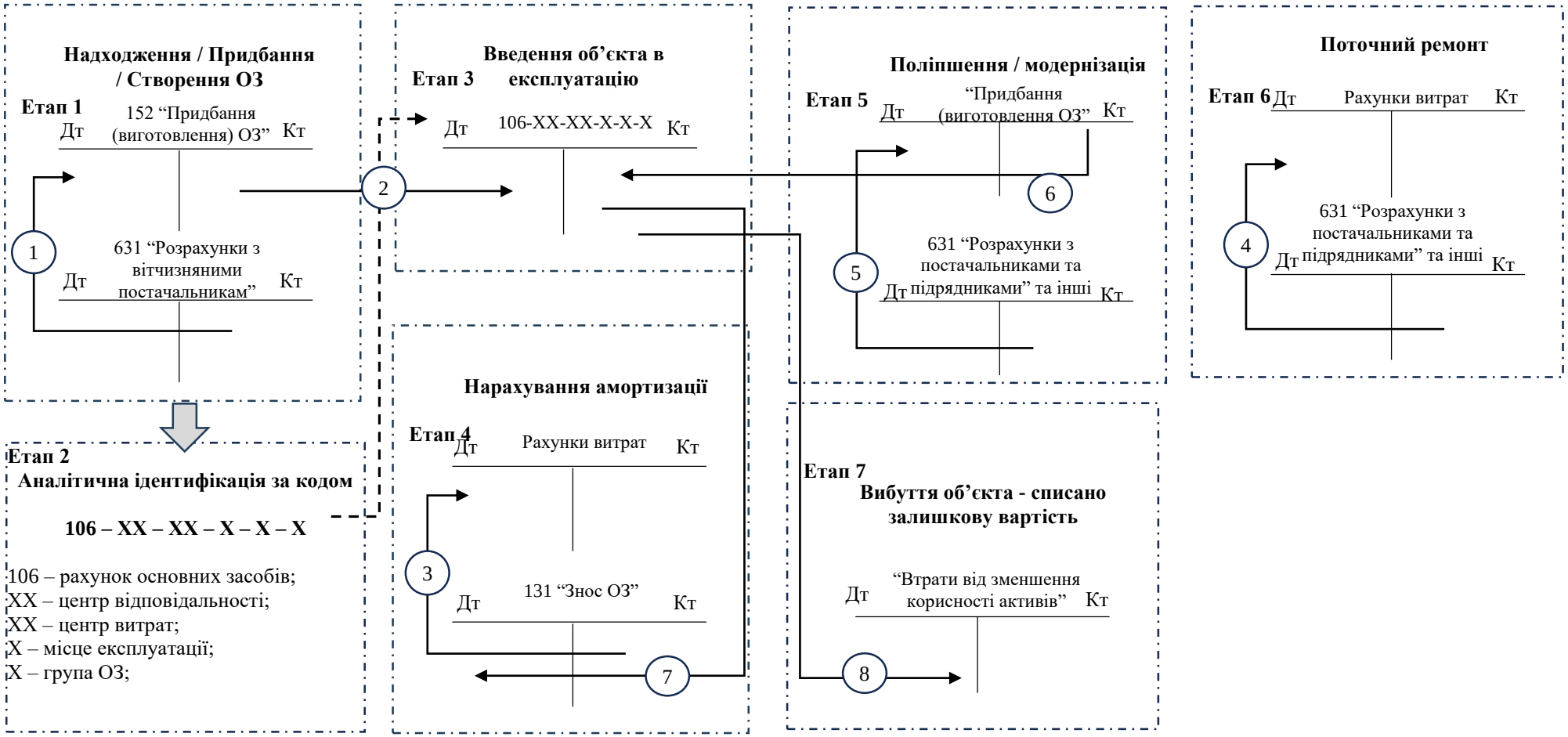
Зокрема, капіталізуються витрати на:

– ремонт та оновлення номерного фонду (реновація, заміна меблів та оздоблення);

– встановлення нового обладнання (системи кондиціонування, відеоспостереження, телекомунікацій);

– будівельні роботи з розширення або реконструкції готельного корпусу.

Додаток С.1

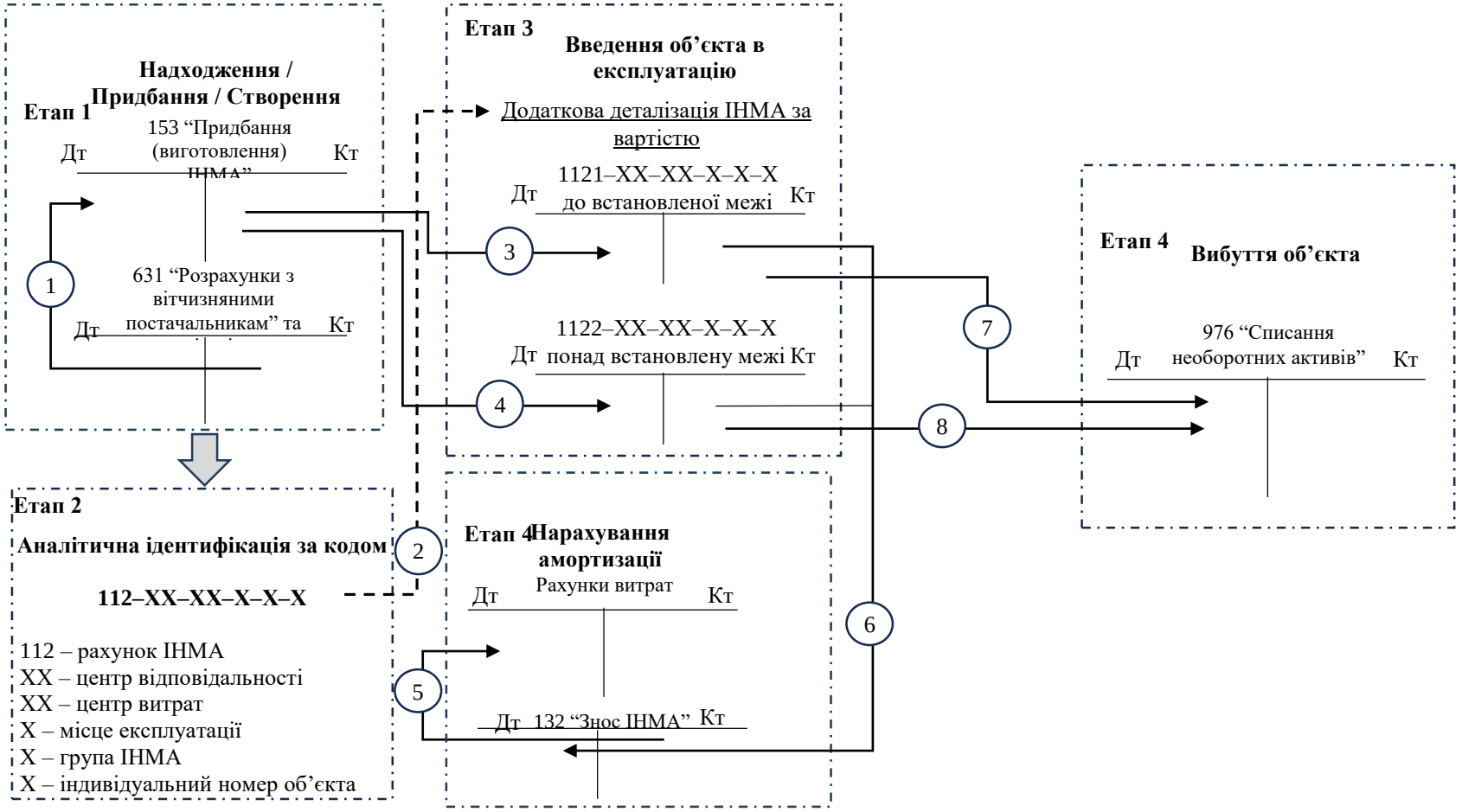


1 – відображено придбання або створення об'єкта основних засобів; 2 – введено об'єкт основних засобів в експлуатацію; 3 – нараховано амортизацію основних засобів; 4 – відображено витрати на поточний ремонт основних засобів; 5 – накопичено витрати на поліпшення, модернізацію чи реконструкцію; 6 – зараховано суму поліпшень на вартість об'єкта основних засобів; 7 – списано суму зносу об'єкта основних засобів; 8 – списано залишкову вартість об'єкта основних засобів; 9 – відображено дохід від реалізації об'єкта основних засобів.

Рис. С.1. Схема обліку основних засобів підприємств готельного бізнесу

Джерело: Розроблено автором

Додаток С.2

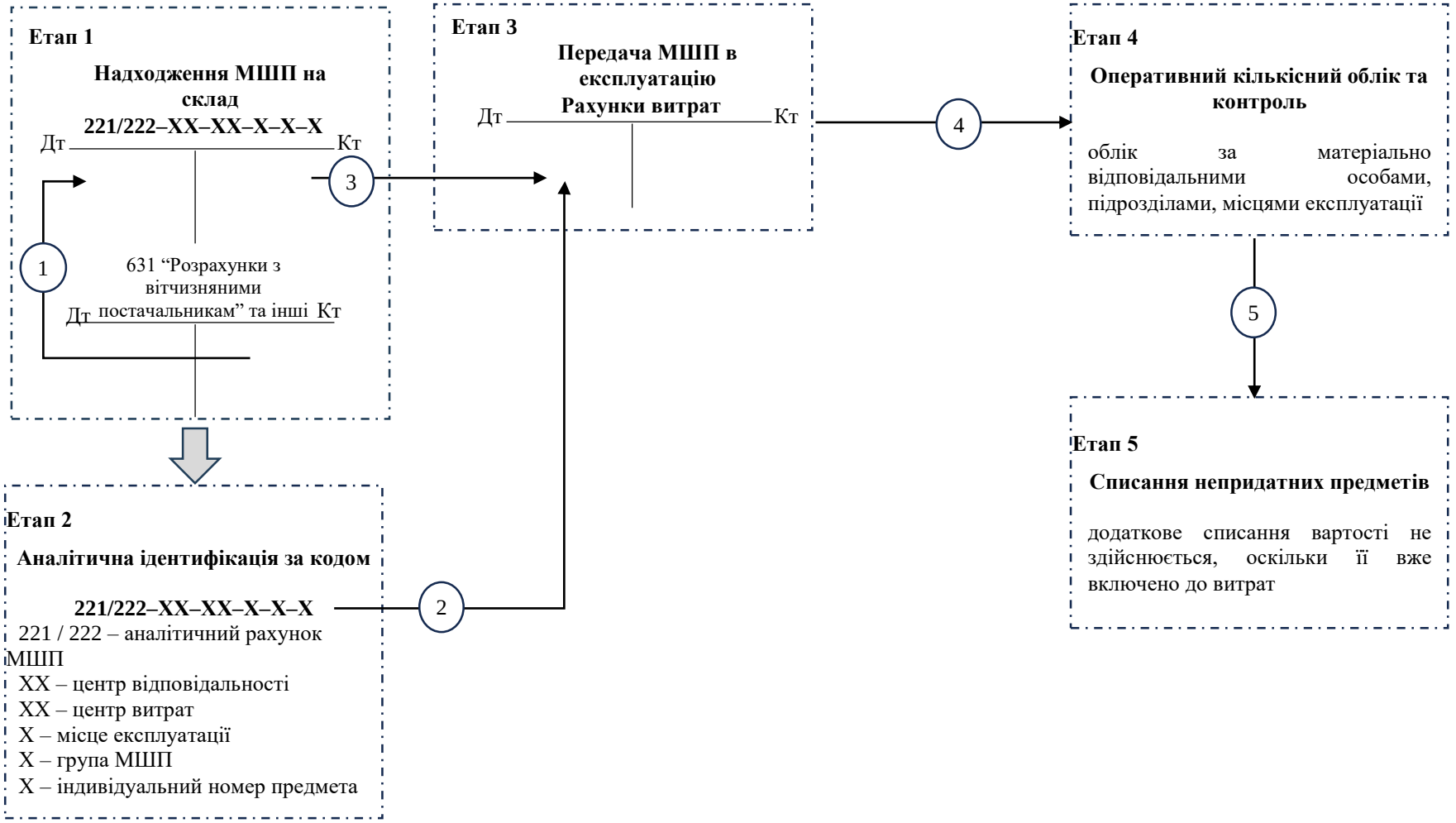


1 – відображено придбання або створення об'єкта ІНМА; 2 – введено об'єкт ІНМА в експлуатацію; 3 – зараховано ІНМА вартістю до встановленої межі; 4 – зараховано ІНМА вартістю понад встановлену межу; 5 – нараховано амортизацію ІНМА; 6 – списано суму зносу об'єкта ІНМА; 7 – списано залишкову вартість об'єкта ІНМА; 8 – оприбутковано придатні залишки від ліквідації ІНМА.

Рис. С.2. Схема обліку інших необоротних матеріальних активів підприємств готельного бізнесу

Джерело: Розроблено автором

Додаток С.3



1 – відображено надходження МШП на склад; **2** – передано МШП в експлуатацію зі списанням їх вартості на витрати; **3** – організовано оперативний кількісний облік і контроль за місцями використання; **4** – зафіксовано, що додаткове списання вартості МШП не здійснюється; **5** – оприбутковано придатні залишки від списання МШП.

Рис. С.3. Схема обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів підприємств готельного бізнесу

Джерело: Розроблено автором

Додаток Т.1

Таблиця Т 1

Наукові підходи до трактування сутності управлінської звітності та її значення для підприємств готельного бізнесу

Автор	Трактування управлінської звітності	Значення для підприємств готельного бізнесу
1	2	3
Фоміна О. В. [264]	Управлінська звітність розглядається як складова обліково-аналітичного забезпечення менеджменту, що формує інформаційну базу для прийняття управлінських рішень.	Для готелю важливо, що така звітність має забезпечувати керівництво даними не лише про загальні результати, а й про ефективність окремих напрямів послуг і підрозділів.
Шевчук К. В. [28]	Управлінська звітність трактується як елемент обліково-інформаційної системи підприємства, орієнтований на потреби внутрішніх користувачів і особливості її формування.	Для готелю це означає необхідність адаптації звітів до потреб адміністрації, служби розміщення, ресторанного підрозділу, SPA та інших служб.
Волковська Я. В. [94]	Управлінська звітність визначається як система, що формується відповідно до інформаційних потреб користувачів і пов’язується з підрозділами та центрами відповідальності підприємств готельно-ресторанного комплексу.	Для готелю цей підхід є особливо цінним, оскільки дає змогу формувати звітність за номерним фондом, службою прийому і розміщення, рестораном, додатковими послугами та центрами відповідальності.
Гладій І. О. [102]	Управлінська звітність розглядається через принципи її формування, зокрема орієнтацію на релевантність, своєчасність, аналітичність і придатність для управління.	Для готелю це важливо через потребу в оперативному реагуванні на зміни завантаженості, сезонності, тарифної політики та витрат.
Гевлич Л. Л., Гевлич І. Г. [100]	Управлінська звітність трактується у взаємозв’язку з фінансовою звітністю, але з акцентом на внутрішні потреби управління та деталізацію показників діяльності.	Для готелю важливо поєднувати загальні фінансові результати із внутрішньою деталізацією доходів, витрат і результатів за видами послуг.

Продовження додатку Т.1

Продовження табл. Т.1

1	2	3
Поліщук О. Т., Шимко Н. О. [214]	Управлінська звітність визначається як головне джерело обліково-аналітичної інформації для менеджменту, оптимальна структура якої має охоплювати показники фінансового стану, результати діяльності, KPI та виконання бюджетів.	Для готелю особливе значення мають звіти про дохідність послуг, виконання бюджетів підрозділів, рентабельність і ключові показники ефективності.
Штуфт П. В., Артюх О. В. [289]	Управлінська або внутрішньогосподарська звітність розглядається як інструмент контролю та інформаційної підтримки прийняття рішень, що має бути повною, достовірною, своєчасною і водночас лаконічною.	Для готелю це означає, що звіти повинні бути короткими, оперативними й придатними для щоденного управління завантаженням, доходами та витратами.
Плетньова Є. [209]	Управлінська звітність подається як система внутрішніх звітів, що забезпечує інформацією оперативні, тактичні та стратегічні рішення і має власний склад та порядок формування.	Для готелю важливо, що така звітність повинна підтримувати не лише поточне управління, а й рішення щодо розвитку послуг, інвестицій та підвищення конкурентоспроможності.

Джерело: Складено автором на основі [28; 94;100; 102; 209; 214; 264; 289].

Додаток Т.2

Таблиця Т.2

Склад управлінської звітності підприємств готельного бізнесу

№ з/п	Вид управлінської звітності	Назва звіту	Користувачі	Термін подання
1	2	3	4	5
1	Оперативна звітність	Звіт про доходи від реалізації послуг номерного фонду	Керівник готелю; фінансовий менеджер; керівник служби прийому та розміщення	Щоденно
2	Оперативна звітність	Звіт про доходи від додаткових і супутніх послуг (ресторан, бар, SPA, конференц-сервіс, трансфер, пральня тощо)	Керівник готелю; фінансовий менеджер; керівники відповідних структурних підрозділів	Щотижнево
3	Оперативна звітність	Звіт про витрати на утримання номерного фонду	Бухгалтер; фінансовий менеджер; керівник служби номерного фонду	Щотижнево
4	Оперативна звітність	Звіт про витрати спеціалізованих підрозділів готелю (SPA-зони, конференц-залів, ресторанного комплексу, пральні, фітнес-зони тощо)	Керівник готелю; фінансовий менеджер; керівники центрів відповідальності	Щотижнево
5	Оперативна звітність	Звіт про завантаженість номерного фонду, середню ціну номера та дохідність номерного ресурсу	Керівник готелю; керівник служби прийому та розміщення; маркетолог	Щоденно / щотижнево
6	Періодична звітність	Накопичувальна відомість відхилень фактичних витрат від бюджетних показників за центрами витрат і центрами відповідальності	Бухгалтер; фінансовий менеджер; керівники центрів відповідальності	Щомісячно
7	Періодична звітність	Звіт про стан, рух та ефективність використання спеціалізованих активів готелю (номерний фонд, меблі, текстиль, кухонне обладнання, SPA-обладнання, пральне обладнання, інженерні системи)	Керівник готелю; головний бухгалтер; фінансовий менеджер; завідувачі відповідних підрозділів	Щомісячно
8	Періодична звітність	Звіт про витрати на утримання, ремонт і експлуатацію спеціалізованих активів готелю	Головний бухгалтер; фінансовий менеджер; технічний керівник; керівник готелю	Щомісячно
9	Періодична звітність	Звіт про формування фактичної собівартості готельних послуг за видами діяльності	Фінансовий менеджер; бухгалтер; керівник готелю	Щокварталу
10	Періодична звітність	Звіт про фінансові результати за видами послуг, структурними підрозділами та центрами відповідальності	Керівник готелю; фінансовий менеджер; бухгалтер	Щокварталу

Продовження додатку Т.2

Продовження табл. Т.2

1	2	3	4	5
11	Періодична звітність	Звіт про виконання бюджетів підрозділів і використання ресурсів спеціалізованих активів	Керівник готелю; фінансовий менеджер; керівники центрів відповідальності	Щомісячно / щокварталу
12	Аналітична звітність	Звіт про рентабельність окремих видів послуг, підрозділів і центрів відповідальності	Керівник готелю; фінансовий менеджер; керівники структурних підрозділів	Щомісячно
13	Аналітична звітність	Звіт про відхилення фактичних показників діяльності від планових за доходами, витратами та фінансовими результатами	Керівник готелю; фінансовий менеджер; бухгалтер	Щомісячно
14	Аналітична звітність	Звіт про ефективність використання спеціалізованих активів у розрізі структурних підрозділів та видів послуг	Керівник готелю; фінансовий менеджер; керівники центрів відповідальності	Щомісячно / щокварталу

Джерело: Систематизовано автором

Додаток Т.3

“Затверджую”
Левковський А. Б.
“ 01” квітня 2026 року

Підприємство / готель ПП “ДРЕВНІЙ ГРАД”
Одиниця виміру *грн*
Центр доходів *Номерний фонд та додаткові послуги*

Оперативний звіт про доходи від основних, додаткових і супутніх послуг

на *31 березня 2026 року*
(період)

Вид послуги	Обсяг реалізації	Ціна одиниці, грн	Дохід, грн	Питома вага у доході, %	Примітка
Проживання	2 190 номеро-діб	3 120	6 832 800	73,8	Основне джерело доходу
Ресторан	4 860 чеків	420	2 041 200	22,0	Сніданки, обіди, вечері
Бар	1 740 чеків	210	365 400	3,9	Лобі-бар
SPA-послуги	420 відвідувань	750	315 000	3,4	Масаж, сауна
Конференц-сервіс	18 заходів	8 500	153 000	1,7	Оренда залу й кава-брейки
Трансфер	96 поїздок	680	65 280	0,7	Аеропорт/вокзал
Пральня	310 замовлень	260	80 600	0,9	Послуги гостям
Разом	—	—	9 853 280	100,0	

Склав: Економіст *Петренко В. К.* (підпис)
Прийняв та перевірив: головний бухгалтер *Кравцов В. К.* (підпис)

“17” березня 2026 року

Звіт формується в розрізі видів послуг і центрів доходів.

Джерело: Авторська розробка

Додаток Т.4

Таблиця Т.4

"Затверджую"
Левковський А. Б.
" 01" квітня 2026 року

Підприємство / готель ПП "ДРЕВНІЙ ГРАД"
Одиниця виміру *грн*
Центр відповідальності *Служба номерного фонду*

Звіт про витрати центрів відповідальності

на *31 березня 2026 року*
(період)

Стаття витрат	План, грн	Факт, грн	Відхилення, (+/-)	Характер витрат	Причина відхилення	Заходи реагування
Оплата праці персоналу	485 000	492 800	+7 800	Постійні	Дооплата за понаднормові зміни	Оптимізувати графіки змін
ЄСВ	106 700	108 416	+1 716	Постійні	Зростання фонду оплати праці	Контроль за доплатами
Пральні послуги та текстиль	142 000	151 900	+9 900	Змінні	Вищий рівень завантаженості	Переглянути норми списання
Мийні та господарські засоби	58 000	54 700	-3 300	Змінні	Економніше використання	Поширити практику на всі зміни
Комунальні витрати	124 000	129 600	+5 600	Умовно-змінні	Підвищене споживання електроенергії	Посилити контроль за енергоспоживанням
Поточний ремонт номерів	72 000	68 300	-3 700	Змінні	Частину робіт перенесено	Завершити у квітні
Амортизація	95 000	95 000	0	Постійні	Відповідає плану	Не потребує
Інші витрати	28 000	31 450	+3 450	Змінні	Закупівля інвентарю	Лімітувати дрібні закупівлі
Разом	1 110 700	1 132 166	+21 466	—	—	—

Склав: Економіст *Петренко В. К.* (підпис)

Прийняв та перевірив: фінансовий менеджер *Іванов В. К.* (підпис)

"17" березня 2026 року

Форму доцільно використовувати для контролю витрат за підрозділами та центрами відповідальності.
Джерело: Авторська розробка

Додаток Т.5

Таблиця Т.5

“Затверджую”
Левковський А. Б.
“ 01” квітня 2026 року

Підприємство / готель ПП “ДРЕВНІЙ ГРАД”
Одиниця виміру *грн*
Структурний підрозділ *Номерний фонд, пральня, SPA-зона*

Звіт про витрати на утримання та експлуатацію спеціалізованих активів

на *31 березня 2026 року*
(період)

Об'єкт / актив	Амортизація, грн	Ремонт, грн	Техобслуговування, грн	Енерговитрати, грн	Інші витрати, грн	Разом, грн
Номерний фонд	95 000	68 300	24 800	129 600	12 400	330 100
Пральне обладнання	18 500	9 800	6 600	24 700	1 900	61 500
SPA-обладнання	22 000	12 400	8 900	18 600	2 700	64 600
Кухонне обладнання	31 000	14 600	9 300	42 500	3 800	101 200
Інженерні системи	47 000	21 500	12 700	57 800	5 200	144 200
Меблі та інвентар	16 000	11 900	3 200	4 600	1 400	37 100
Текстиль	14 500	7 400	2 100	1 800	1 200	27 000
Разом	244 000	145 900	67 600	279 600	28 600	765 700

Склав: Економіст *Петренко В. К.* (підпис)

Прийняв та перевірив: фінансовий менеджер *Іванов В. К.* (підпис)

“17” березня 2026 року

Форма використовується для контролю витрат на експлуатацію матеріально-технічної бази готелю.
Джерело: Авторська розробка

Додаток Т.6

Таблиця Т.6

"Затверджую"
Левковський А. Б.
" 01" квітня 2026 року

Підприємство / готель ПП "ДРЕВНІЙ ГРАД"

Бюджетний звіт про виконання планових показників

на *31 березня 2026 року*
(період)

Показник	План	Факт	Абсолютне відхилення	Відносне відхилення, %	Коментар
Дохід від проживання, грн	6 650 000	6 832 800	+182 800	+2,75	Перевиконання через вищу завантаженість
Дохід від додаткових послуг, грн	2 890 000	3 020 480	+130 480	+4,52	Активні продажі SPA і ресторану
Загальний дохід, грн	9 540 000	9 853 280	+313 280	+3,28	Позитивна динаміка
Операційні витрати, грн	5 980 000	6 104 700	+124 700	+2,09	Зростання змінних витрат
Адміністративні витрати, грн	1 120 000	1 098 400	-21 600	-1,93	Економія на консультаційних послугах
Витрати на збут, грн	420 000	438 500	+18 500	+4,40	Додаткові кампанії просування
EBITDA, грн	2 020 000	2 211 680	+191 680	+9,49	Покращення операційної маржі
Чистий прибуток, грн	1 210 000	1 326 900	+116 900	+9,66	Результат вищий за очікування
Рентабельність продажу, %	12,68	13,47	+0,79	+6,23	Зростання прибутковості
Середня завантаженість, %	79,0	83,0	+4,0	+5,06	Зростання попиту у високий сезон

Склав: Економіст *Петренко В. К.* (підпис)

Прийняв та перевірив: : головний бухгалтер *Кравцов В. К.* (підпис)

"17" березня 2026 року

форма може використовуватися для план-факт аналізу доходів, витрат і фінансових результатів.

Джерело: Авторська розробка

Додаток Т.7

Таблиця Т.7

"Затверджую"
Левковський А. Б.
" 01" квітня 2026 року

Підприємство / готель ПП "ДРЕВНІЙ ГРАД"
Об'єкт аналізу *Основні, додаткові та супутні послуги*

Аналітичний звіт про собівартість готельних послуг

на *31 березня 2026 року*
(період)

Вид послуги	Прямі матеріальні витрати, грн	Оплата праці та ЄСВ, грн	Розподілені непрямі витрати, грн	Повна собівартість, грн	Собівартість 1 одиниці, грн
Проживання	520 000	1 460 000	1 875 000	3 855 000	1 760,3 за номеро-добу
Ресторан	780 000	410 000	345 000	1 535 000	315,8 за чек
Бар	118 000	74 000	62 000	254 000	146,0 за чек
SPA-послуги	94 000	126 000	91 000	311 000	708,4 за послугу
Конференц-сервіс	22 000	36 000	25 000	83 000	1 660,0 за подію
Пральня	12 000	15 000	11 000	38 000	237,5 за замовлення

Склав: Економіст *Петренко В. К.* (підпис)
Прийняв та перевірив: фінансовий менеджер *Іванов В. К.* (підпис)

"17" березня 2026 року

Форма використовується для оцінювання структури витрат і визначення фактичної собівартості окремих видів готельних послуг.

Джерело: Авторська розробка

Додаток Т.8

Таблиця Т.8

"Затверджую"
Левковський А. Б.
" 01" квітня 2026 року

Підприємство / готель ПП "ДРЕВНІЙ ГРАД"
Одиниця виміру *грн*
Об'єкт оцінювання *Центри доходів і центри відповідальності*

Звіт про рентабельність структурних підрозділів

на *31 березня 2026 року*
(період)

Підрозділ	Дохід, грн	Витрати, грн	Фінансовий результат, грн	Рентабельність, %	Ключовий індикатор результативності
Служба номерного фонду	6 832 800	4 503 000	2 329 800	34,1	Завантаженість 84,6%; ADR 3 120 грн
Ресторанний комплекс	2 406 600	1 915 000	491 600	20,4	Середній чек 357 грн
SPA-зона	438 900	342 000	96 900	22,1	Середня кількість процедур — 621
Конференц-сервіс	121 680	94 000	27 680	22,8	Завантаження залів — 68%
Пральня	54 800	42 000	12 800	23,4	160 виконаних замовлень

Склав: Економіст *Петренко В. К.* (підпис)

Прийняв та перевірив: фінансовий менеджер *Іванов В. К.* (підпис)

"17" березня 2026 року

Форма використовується для порівняльного оцінювання результативності підрозділів та обґрунтування управлінських рішень щодо підвищення їх ефективності.
Джерело: Авторська розробка

Додаток Т.9

Таблиця Т.9

"Затверджую"
Левковський А. Б.
" 01" квітня 2026 року

Підприємство / готель ПП "ДРЕВНІЙ ГРАД"
Одиниця виміру *грн*
Об'єкт оцінювання *Центри доходів і центри відповідальності*

Звіт про відхилення фактичних показників від запланованих

на *31 березня 2026 року*
(період)

Підрозділ	Дохід, грн	Витрати, грн	Фінансовий результат, грн	Рентабельність, %	Ключовий індикатор результативності
Служба номерного фонду	6 832 800	4 503 000	2 329 800	34,1	Завантаженість 84,6%; ADR 3 120 грн
Ресторанний комплекс	2 406 600	1 915 000	491 600	20,4	Середній чек 357 грн
SPA-зона	438 900	342 000	96 900	22,1	Середня кількість процедур — 621
Конференц-сервіс	121 680	94 000	27 680	22,8	Завантаження залів — 68%
Пральня	54 800	42 000	12 800	23,4	160 виконаних замовлень

Склав: Економіст *Петренко В. К.* (підпис) Прийняв та перевірив: фінансовий менеджер *Іванов В. К.* (підпис)

"17" березня 2026 року

Форма використовується для порівняльного оцінювання результативності підрозділів та обґрунтування управлінських рішень щодо підвищення їх ефективності.

Джерело: Авторська розробка

Додаток У.1

Таблиця У.1

Трактування науковцями термінів “внутрішній контроль” в економічній літературі

№ з/п	Автори	Визначення
1	2	3
4	Р. Мадяр [173]	Внутрішній контроль відіграє важливе значення у стратегічному та оперативному управлінні логістичними витратами торговельного підприємства – у визначенні переваг логістичних проектів, дослідженні вимог споживачів
5	В. Дерій [110]	Контроль витрат на логістику (як зовнішній, так і внутрішній) та продуктивне використання ресурсів має відбуватися шляхом постійного моніторингу та перевірок.
6	Р. В. Бойко [89]	Внутрішній контроль являє собою систему, що містить всі елементи організаційної структури – ресурси, процеси, структура, професійна культура, які разом об’єднають відповідних спеціалістів для досягнення цілей компанії і забезпечення достатнього рівня ефективності та результативність підприємства, правильності фінансових процесів та дотримання законів і нормативних актів.
7	К. І. Редченко, Р. М. Воронко [98]	Внутрішній контроль – це комплекс певних дій, спрямованих на збір та обробку інформації з метою формулювання висновків щодо схоронності активів підприємства, цільового їхнього використання та дотримання виконання стратегічного плану розвитку підприємства.
8	П. О. Куцик [165]	Система внутрішнього контролю – самостійна функція управління, яка виступає засобом налагодження зворотних зв’язків, завдяки чому управлінський персонал підприємства чітко простежує хід виконання прийнятих ним рішень. Це дає змогу своєчасно реагувати на відхилення в роботі підконтрольних центрів відповідальності від заданої мети й відповідно коригувати їх діяльність
11	Бюджетний кодекс України [91]	Внутрішній контроль – це комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ
12	Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [183]	Термін “система внутрішнього контролю” трактують як сукупність організаційних заходів, методик і процедур, що використовує керівництво господарюючого суб’єкта як засоби для впорядкованого й ефективного ведення фінансово-господарської діяльності, забезпечення збереження активів, виявлення, виправлення та запобігання помилкам і спотворенню інформації, а також своєчасної підготовки достовірної фінансової звітності.

Джерело: Систематизовано автором на основі [89; 91; 98; 110; 165; 173; 183]

Додаток У.2

Таблиця У.2

Класифікаційні підходи вчених до внутрішньогосподарського контролю

Автор, джерело	Класифікаційна ознака	Види внутрішньогосподарського контролю	Особливості підходу
1	2	3	4
І. В. Замула, М. М. Танасієва	За часом здійснення	Попередній, поточний, наступний	Дає змогу розмежувати контрольні процедури залежно від етапу виконання господарської операції
	За функціональним призначенням	Адміністративний, бухгалтерський, технологічний	Відображає напрями контрольного впливу в системі управління підприємством
	За формою або способом реалізації	Ревізія, перевірка, фінансова експертиза, службове розслідування, самоконтроль	Підхід охоплює різні форми контрольної роботи, однак поєднує неоднорідні поняття: форми, способи та суб'єктний прояв контролю
Я. П. Мельничук	За часом проведення	Попередній, поточний, наступний	Забезпечує послідовне охоплення господарської операції до, під час і після її здійснення
	За видом економічної діяльності	Операційний, інвестиційний, фінансовий	Орієнтує контроль на основні напрями господарської діяльності підприємства
	За джерелами інформації	Документальний, фактичний	Визначає інформаційну основу проведення контрольних процедур
	За способом охоплення об'єктів	Суцільний, вибірковий, комбінований	Характеризує повноту перевірки господарських операцій і об'єктів
	За періодичністю здійснення	Перманентний, періодичний	Розмежовує постійний контроль і контроль, що проводиться через установлені проміжки часу
	За формою здійснення	Ревізія, тематична перевірка, внутрішній аудит, службове розслідування	Підхід є комплексним, проте дискусійним є віднесення внутрішнього аудиту до одного рівня з окремими формами перевірки
О. М. Домбик	За стадією та часом проведення	Попередній, поточний, наступний	Адаптує часову класифікацію до діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу
	За послідовністю контрольних процедур	Контроль до здійснення операції, у процесі її виконання та після завершення	Акцентує увагу на безперервності контрольного процесу в діяльності підприємств сфери гостинності

Джерело: сформовано автором на основі [125, с.51-52; 181, с.135; 195, с.102]

Додаток У.3

Таблиця У.3

Процедури внутрішнього контролю операційної діяльності готельного

Процедури внутрішнього контролю	Контрольні дії
Перевірка бронювання номерів	Зіставлення заявок гостей із даними системи бронювання; виявлення дублювань і помилок
Контроль поселення та виселення гостей	Перевірка документів, часу перебування, категорії номера та правильності оформлення реєстраційних даних
Контроль розрахунків із гостями	Звіряння рахунків, оплат, знижок, повернень коштів і заборгованості
Контроль касових операцій	Перерахунок готівки, перевірка касових документів і відповідності даних каси обліковій системі
Перевірка доходів від додаткових послуг	Зіставлення фактично наданих послуг ресторану, SPA, пральні, паркінгу з виставленими рахунками
Контроль стану номерного фонду	Огляд номерів, перевірка справності обладнання, меблів і санітарного стану
Контроль роботи служби прибирання	Перевірка якості та своєчасності прибирання, використання мийних засобів і текстилю
Інвентаризація майна та запасів	Підрахунок білизни, посуду, продуктів, господарських матеріалів та інших цінностей
Контроль закупівель	Перевірка заявок, цін, умов постачання, кількості та якості отриманих товарів
Контроль витрат	Порівняння фактичних витрат із бюджетом, нормативами та показниками попередніх періодів
Контроль трудової дисципліни	Перевірка графіків роботи, табелів, запізнень, понаднормових годин і виконання посадових обов’язків
Контроль нарахування заробітної плати	Зіставлення табелів робочого часу, премій, доплат і утримань із розрахунковими документами
Контроль якості обслуговування	Аналіз відгуків гостей, скарг, результатів опитувань і дотримання стандартів сервісу
Контроль безпеки	Перевірка систем відеоспостереження, пожежної сигналізації, доступу до номерів і службових приміщень
Контроль інформаційних систем	Розмежування прав доступу, перевірка збереження даних і резервного копіювання
Документальний контроль	Перевірка повноти, правильності та своєчасності оформлення первинних документів
Аналітичний контроль	Аналіз завантаженості номерів, середньої ціни проживання, доходу на номер і рентабельності послуг
Контроль усунення порушень	Визначення відповідальних осіб, строків виправлення недоліків і повторна перевірка результатів

Джерело: розроблено автором

Додаток Ф.1

Таблиця Ф.1

Тест внутрішнього контролю логістичних витрат, пов'язаних із рухом запасів у готелі*

№ з/п	Критерій контролю	Вага	Запитання	Бал	Варіанти відповіді
1	2	3	4	5	6
1	Приймання запасів на склад готелю	2,00	Як Ви оцінюєте рівень контролю за прийманням продуктів харчування, господарських матеріалів, засобів гігієни та інших запасів?	–2; –1; 0; 1; 2	1 — дуже низький; 2 — низький; 3 — середній; 4 — майже належний; 5 — належний
2	Документальне оформлення приймання запасів	2,00	Як Ви оцінюєте повноту та правильність оформлення накладних, актів приймання й інших первинних документів під час надходження запасів?	–2; –1; 0; 1; 2	1 — дуже низький; 2 — низький; 3 — середній; 4 — майже належний; 5 — належний
3	Складування та зберігання запасів	3,00	Як Ви оцінюєте дотримання встановлених умов зберігання запасів у складських приміщеннях готелю?	–2; –1; 0; 1; 2	1 — дуже низький; 2 — низький; 3 — середній; 4 — майже належний; 5 — належний
4	Контроль за збереженням запасів	3,00	Як Ви оцінюєте контроль за строками придатності, залишками, псуванням, нестачами та несанкціонованим використанням запасів?	–2; –1; 0; 1; 2	1 — дуже низький; 2 — низький; 3 — середній; 4 — майже належний; 5 — належний
5	Комплектування запасів	2,00	Як Ви оцінюєте організацію комплектування запасів відповідно до заявок структурних підрозділів готелю?	–2; –1; 0; 1; 2	1 — дуже низький; 2 — низький; 3 — середній; 4 — майже належний; 5 — належний
6	Відпуск запасів структурним підрозділам	3,00	Як Ви оцінюєте контроль за обґрунтованістю та своєчасністю відпуску запасів?	–2; –1; 0; 1; 2	1 — дуже низький; 2 — низький; 3 — середній; 4 — майже належний; 5 — належний

Продовження додатку Ф.1

Продовження табл. Ф.1

1	2	3	4	5	6
7	Документальне оформлення відпуску запасів	2,00	Як Ви оцінюєте правильність оформлення внутрішніх накладних, вимог, лімітно-забірних карток та інших документів на відпуск запасів?	–2; –1; 0; 1; 2	1 — дуже низький; 2 — низький; 3 — середній; 4 — майже належний; 5 — належний
8	Внутрішнє переміщення запасів	2,00	Як Ви оцінюєте контроль за переміщенням запасів між складом і структурними підрозділами готелю?	–2; –1; 0; 1; 2	1 — дуже низький; 2 — низький; 3 — середній; 4 — майже належний; 5 — належний
9	Проведення інвентаризації	3,00	Як Ви оцінюєте регулярність і якість проведення інвентаризації запасів та врегулювання виявлених розбіжностей?	–2; –1; 0; 1; 2	1 — дуже низький; 2 — низький; 3 — середній; 4 — майже належний; 5 — належний
10	Контроль логістичних витрат	3,00	Як Ви оцінюєте контроль витрат на закупівлю, доставку, зберігання, внутрішнє переміщення та списання запасів готелю?	–2; –1; 0; 1; 2	1 — дуже низький; 2 — низький; 3 — середній; 4 — майже належний; 5 — належний

Джерело: Розроблено автором

**Для розрахунку підсумкового результату бал за кожним запитанням множиться на встановлений критерій. Чим нижче отримане значення, тим вищим є ризик виникнення неконтрольованих ділянок у процесах надходження, зберігання, переміщення та використання запасів готелю.*

Додаток Ф.2

Таблиця Ф.2

Результати дослідження стану організації системи внутрішнього контролю готелю

Питання	Так	Частково	Ні
1	2	3	4
Суб'єкти внутрішнього контролю			
Наявність у готелі служби внутрішнього контролю або внутрішнього аудитора			✓
Наявність ревізійної комісії або внутрішнього ревізора		✓	
Функціонування інвентаризаційної комісії	✓		
Участь керівника готелю в організації внутрішнього контролю	✓		
Залучення керівників структурних підрозділів до здійснення контрольних процедур		✓	
Визначення матеріально відповідальних осіб у підрозділах готелю	✓		
Розмежування повноважень і відповідальності між суб'єктами внутрішнього контролю		✓	
Регламентація системи внутрішнього контролю			
Наявність затвердженого положення про систему внутрішнього контролю готелю			✓
Визначення мети, завдань, принципів та об'єктів внутрішнього контролю		✓	
Наявність організаційної схеми взаємодії суб'єктів внутрішнього контролю			✓
Розроблення внутрішніх регламентів і стандартів здійснення контрольних процедур		✓	
Наявність посадових інструкцій із визначенням контрольних повноважень працівників	✓		
Наявність затвердженого графіка документообігу		✓	
Визначення порядку документування результатів внутрішнього контролю		✓	
Запровадження форм внутрішньої звітності за результатами контрольних заходів			✓
Періодичний перегляд і оновлення внутрішніх регламентів			✓
Організація бухгалтерського обліку та інформаційного забезпечення			
Відображення положень внутрішнього контролю в обліковій політиці готелю		✓	
Своєчасне та повне документальне оформлення господарських операцій	✓		
Розмежування функцій санкціонування, виконання, обліку та перевірки операцій		✓	
Контроль правильності ведення бухгалтерського та управлінського обліку	✓		
Проведення звірок даних бухгалтерського обліку з первинними документами	✓		
Контроль достовірності фінансової, управлінської та статистичної звітності	✓		
Використання автоматизованої інформаційної системи управління готелем	✓		

Продовження додатку Ф.2

Продовження табл. Ф.2

1	2	3	4
Обмеження доступу працівників до інформації відповідно до їхніх повноважень		✓	
Забезпечення захисту, резервного копіювання та збереження інформації		✓	
Здійснення внутрішнього контролю за діяльністю підрозділів готелю			
Контроль діяльності служби приймання та розміщення гостей	✓		
Контроль бронювання номерів, поселення та виселення гостей	✓		
Контроль правильності формування тарифів, знижок і спеціальних пропозицій		✓	
Контроль розрахунків із гостями та іншими замовниками послуг	✓		
Контроль касових операцій і безготівкових розрахунків	✓		
Контроль діяльності служби номерного фонду		✓	
Контроль якості прибирання, підготовки та технічного стану номерів	✓		
Контроль діяльності ресторанного господарства готелю		✓	
Контроль закупівлі, приймання, зберігання та використання запасів		✓	
Контроль роботи пральні, господарської та інженерно-технічної служб		✓	
Контроль технічного обслуговування приміщень, обладнання та комунікацій		✓	
Контроль дотримання санітарних, протипожежних і безпекових вимог	✓		
Контроль використання енергетичних, матеріальних і трудових ресурсів		✓	
Контроль нарахування і виплати заробітної плати працівникам	✓		
Контроль договірних відносин із постачальниками та іншими контрагентами		✓	
Контроль збереження грошових коштів, запасів та іншого майна готелю	✓		
Види та процедури внутрішнього контролю			
Здійснення попереднього контролю до проведення господарських операцій		✓	
Здійснення поточного контролю під час виконання операцій і надання послуг	✓		
Здійснення наступного контролю після завершення операцій		✓	
Проведення планових і позапланових перевірок структурних підрозділів		✓	
Проведення інвентаризації активів і зобов’язань готелю	✓		
Здійснення документального контролю господарських операцій	✓		
Проведення фактичного контролю наявності та стану активів		✓	
Застосування аналітичних процедур і порівняння фактичних показників із плановими		✓	

Продовження додатку Ф.2

Продовження табл. Ф.2

1	2	3	4
Оцінювання ризиків та результативності внутрішнього контролю			
Виявлення та оцінювання ризиків, які впливають на діяльність готелю		✓	
Визначення найбільш ризикових господарських операцій і структурних підрозділів			✓
Оцінювання достатності контрольних процедур для запобігання порушенням		✓	
Аналіз відхилень фактичних показників діяльності від планових і нормативних значень		✓	
Встановлення причин виявлених відхилень і порушень		✓	
Визначення працівників, відповідальних за допущені відхилення	✓		
Оцінювання впливу порушень на фінансові результати та якість обслуговування гостей		✓	
Розроблення заходів щодо усунення виявлених недоліків		✓	
Контроль виконання наданих рекомендацій і коригувальних заходів			✓
Оцінювання результативності системи внутрішнього контролю готелю			✓
Мотивація та відповідальність суб'єктів внутрішнього контролю			
Інформування працівників про результати контрольних заходів		✓	
Ознайомлення керівників підрозділів із виявленими недоліками та рекомендаціями	✓		
Використання матеріального і нематеріального стимулювання за належне виконання контрольних функцій			✓
Застосування відповідальності за порушення внутрішніх регламентів		✓	
Урахування результатів внутрішнього контролю під час оцінювання роботи працівників і підрозділів			✓

Джерело: Розроблено автором за результатами системи експертного оцінювання стану внутрішнього контролю ПрАТ "Тернопіль-готель", ПрАТ ТГК "Дністер", ТОВ "ПЕРФЕКТ ЛОФТ 47", ПП "ДРЕВНІЙ ГРАД" і ТОВ "ГОТЕЛЬ "НОБЛ"

Додаток Х.1

Таблиця Х.1

Затверджую _____
"25" грудня 2026 року

Підприємство ПП "ДРЕВНІЙ ГРАД"
Структурний підрозділ *Служба бронювання*

План-графік внутрішнього контролю операційної діяльності

Об'єкт перевірки *Рецепція*
Планові витрати часу на перевірку *48 люд/год.*
Контролери *Петренко І. І., Фесенко О.К.*

№ з/п	Етап процесу внутрішнього контролю	Завдання контролю та контрольні процедури	Період проведення	Фактичний термін проведення	ПІБ контролера	Примітка
1	2	3	4	5	6	7
1	Організаційний	Попереднє ознайомлення з об'єктами контролю; вивчення висновку попередньої перевірки, ознайомлення зі змінами в обліковій політиці підприємства, розподіл контрольних функцій між контролерами	01.03.2026	01.03.2026		
2	Методичний	Перевірка визначеного об'єкту за: – первинними документів –звітністю до первинних документів	03.03.2026	03.03.2026		
3	Результативний	Аналіз отриманих результатів, формування висновку за результатами перевірки та пропозицій щодо усунення виявлених помилок	05.07.2026	05.07.2026		
		Перевірка, наскільки реалізовані рішення щодо усунення виявлених недоліків, прийняті на попередній стадії контролю логістичних витрат; розробка пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їх виникненню у майбутньому; удосконалення діючого обліково-контрольного забезпечення підприємства	05.07.2026	05.07.2026		

План-графік внутрішнього контролю логістичних витрат склав: _____ / *Соколов О. В.*
(підпис)

"25" грудня 2026 року

Джерело: Розроблено автором

Додаток Х.2

Таблиця Х.2

Затверджую _____
“25” грудня 2026 року

Підприємство ПП “ДРЕВНІЙ ГРАД”
Структурний підрозділ *Служба бронювання*

Програма внутрішнього контролю операційної діяльності

Етап контролю	Контрольні процедури	Термін проведення робіт	Інформаційне забезпечення	Методичне забезпечення	Робочі документи контролера	Контролер	Відмітка про виконання	Примітки
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Організаційний	Вивчення стану усунення недоліків і порушень, виявлених попередніми перевірками	10–15 січня	Акти попередніх перевірок, звіти підрозділів, накази керівництва	Порівняння, документальна перевірка, опитування	Відомість контролю виконання рекомендацій	Внутрішній контролер	Виконано	Неусунені порушення взято на повторний контроль
	Ознайомлення зі змінами в обліковій політиці та внутрішніх регламентах готелю	16–20 січня	Наказ про облікову політику, положення, посадові інструкції, внутрішні стандарти	Нормативна та формальна перевірка	Робоча таблиця аналізу змін у внутрішніх документах	Внутрішній контролер, головний бухгалтер	Виконано	Виявлені зміни враховано у програмі контролю
	Визначення об’єктів контролю та відповідальних осіб	21–25 січня	Організаційна структура, штатний розпис, положення про підрозділи	Аналіз повноважень, розподіл відповідальності	Перелік об’єктів і суб’єктів контролю	Керівник служби внутрішнього контролю	Виконано	Відповідальних осіб ознайомлено з програмою
Методичний	Перевірка правильності оформлення бронювань, поселення та виселення гостей	Щомісяця	Реєстр бронювань, анкети гостей, рахунки, дані PMS-системи	Суцільна та вибіркова перевірка, звіряння	Відомість перевірки операцій із бронювання та розміщення	Контролер, адміністратор служби приймання	Виконано	Виявлені помилки виправляються протягом 3 днів
	Контроль повноти й своєчасності розрахунків із гостями	Щомісяця	Касові звіти, банківські виписки, фіскальні чеки, рахунки гостей	Арифметична перевірка, взаємне звіряння, інвентаризація каси	Акт перевірки розрахунків із гостями	Контролер, касир, головний бухгалтер	Виконано	Особлива увага — поверненням коштів і знижкам
	Перевірка правильності відображення доходів і витрат у бухгалтерському обліку та звітності	Щокварталу	Первинні документи, облікові регістри, оборотно-сальдові відомості, звітність	Документальна, арифметична та зустрічна перевірка	Відомість перевірки доходів і витрат	Внутрішній контролер, головний бухгалтер	Виконано	Виявлені розбіжності підлягають коригуванню
	Оцінка стану та використання номерного фонду	Щомісяця	Звіти про завантаження номерів, журнали прибирання, акти технічного стану	Огляд, спостереження, аналіз коефіцієнта завантаження	Акт перевірки стану номерного фонду	Контролер, керівник служби номерного фонду	Виконано	Номери з недоліками тимчасово виводяться з продажу

Продовження додатку Х.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9
	Перевірка обліку, використання і списання матеріальних запасів	Щокварталу	Накладні, складські картки, акти списання, інвентаризаційні описи	Інвентаризація, документальна перевірка, порівняння норм	Інвентаризаційний опис, відомість списання запасів	Контролер, завідувач складу, бухгалтер	Виконано	Відхилення від норм потребують письмового пояснення
	Контроль касових операцій та безготівкових розрахунків	Щомісяця	Касова книга, прибуткові й видаткові ордери, банківські виписки, POS-звіти	Раптова інвентаризація, арифметична перевірка, звіряння	Акт інвентаризації каси, відомість звіряння	Контролер, касир, бухгалтер	Виконано	Перевірка проводиться без попередження
	Перевірка дотримання стандартів обслуговування гостей	Щомісяця	Стандарти обслуговування, анкети гостей, книга відгуків, записи звернень	Спостереження, опитування, анкетування, метод «таємного гостя»	Чек-лист якості обслуговування	Контролер, менеджер з якості	Виконано	Результати враховуються під час оцінювання персоналу
	Контроль роботи структурних підрозділів готелю	Щокварталу	Звіти підрозділів, бюджети, посадові інструкції, ключові показники діяльності	Аналіз, порівняння, тестування контрольних процедур	Відомість оцінювання роботи підрозділів	Керівник служби внутрішнього контролю	Виконано	Формуються окремі рекомендації для кожної служби
Результативний	Аналіз результатів проведеної перевірки	Протягом 5 днів після завершення перевірки	Робочі документи контролера, акти, довідки, пояснення працівників	Узагальнення, групування, аналітична оцінка	Аналітична довідка за результатами контролю	Внутрішній контролер	Виконано	Порушення класифікуються за рівнем ризику
	Узагальнення виявлених порушень і відхилень	Протягом 7 днів після завершення перевірки	Акти перевірок, відомості відхилень, пояснювальні записки	Систематизація, причинно-наслідковий аналіз	Зведена відомість порушень	Внутрішній контролер	Виконано	Визначаються причини та відповідальні особи
	Розроблення рекомендацій щодо усунення недоліків	Протягом 10 днів після завершення перевірки	Результати контролю, внутрішні регламенти, пропозиції керівників підрозділів	Експертна оцінка, моделювання коригувальних заходів	План коригувальних заходів	Контролер, керівники підрозділів	Виконано	Для кожного заходу визначається строк виконання
	Формування висновку та подання його керівництву готелю	До 15-го числа наступного місяця	Аналітична довідка, акти, зведена відомість порушень, план заходів	Підсумкова оцінка та підготовка звіту	Звіт і висновок за результатами внутрішнього контролю	Керівник служби внутрішнього контролю	Виконано	Висновок розглядається на нараді керівництва

Програму внутрішнього контролю логістичних витрат склав: _____ / *Соколов О. В.*
(підпис)

“25” грудня 2026 року

Джерело: Розроблено автором

Додаток Ц

Таблиця Ц.1

Характеристика принципів внутрішнього контролю результативності діяльності підприємства

Принцип внутрішнього контролю	Зміст і реалізація принципу в методиці	Етапи застосування
1	2	3
Системність	Передбачає розгляд внутрішнього контролю як цілісної системи взаємопов'язаних елементів, до яких належать цілі, об'єкти, суб'єкти контролю, інформаційні ресурси, контрольні процедури, аналітичні інструменти та управлінські рішення [9; 36; 68]. Принцип забезпечує логічну послідовність контрольного циклу, узгодженість дій керівництва, служби внутрішнього контролю й аналітичних підрозділів, а також взаємозв'язок результатів попередніх і наступних етапів.	Охоплює всі етапи та елементи методики внутрішнього контролю.
Комплексність	Полягає у всебічному охопленні об'єктів контролю та поєднанні фінансових, операційних, кадрових, ресурсних, ринкових і клієнтських аспектів діяльності підприємства [9; 36; 68]. Реалізується через використання даних бухгалтерського й управлінського обліку, статистичної та внутрішньої звітності, маркетингової інформації, прогнозних розрахунків і експертних оцінок, а також шляхом поєднання документальних, аналітичних і фактичних контрольних процедур.	Переважно етапи 1–4: визначення об'єктів контролю, формування індикаторів, прогнозування, оцінювання відхилень і ризиків.
Багатофакторність	Передбачає врахування сукупного впливу внутрішніх і зовнішніх чинників на результативність діяльності підприємства [36; 56]. Реалізація принципу полягає в ідентифікації ендогенних та екзогенних факторів, установленні причинно-наслідкових зв'язків між ними та результативними показниками, застосуванні кореляційного, регресійного, факторного і сценарного аналізу.	Насамперед етапи 1–3: ідентифікація факторів, формування індикаторів, побудова прогнозних моделей і сценаріїв.
Безперервність	Означає постійне здійснення внутрішнього контролю на всіх стадіях управлінського циклу, а не лише після завершення звітного періоду [67; 68]. Забезпечується регулярним збором і оновленням інформації, поточним моніторингом індикаторів, контролем виконання управлінських рішень, перевіркою результативності коригувальних заходів та актуалізацією прогнозів.	Охоплює весь контрольний цикл, особливо етап 6 і перехід до нового циклу контролю.

Продовження додатку Ц

Продовження табл. Ц.1

1	2	3
Сценарність	Передбачає формування декількох можливих варіантів розвитку діяльності підприємства залежно від зміни ключових факторів і умов функціонування [56; 62]. У межах методики розробляються базовий, оптимістичний та песимістичний сценарії, для кожного з яких установлюються вихідні припущення, прогнозні значення індикаторів, очікувані результати й рівні ризику.	Ключовий принцип етапу 3 — прогнозно-сценарного.
Адаптивність	Означає здатність системи внутрішнього контролю змінюватися відповідно до нових умов діяльності, інформаційних потреб, виявлених ризиків і результатів попереднього контрольного циклу [9; 71]. Реалізується шляхом перегляду переліку показників, порогових значень, контрольних процедур, параметрів прогнозних моделей, ресурсного забезпечення та управлінських заходів.	Переважно етапи 5 і 6: коригування управлінських рішень, моніторинг та актуалізація прогнозу.
Ризик-орієнтованість	Передбачає концентрацію контрольних ресурсів на найбільш ризикових об’єктах, процесах, операціях і показниках [36; 56; 68]. Реалізується через ідентифікацію ризиків, оцінювання їх імовірності та можливих наслідків, формування реєстру ризиків і карти об’єктів контролю, визначення порогових значень індикаторів та пріоритетності контрольних процедур.	Найбільш важливий на етапах 1, 3 і 4: ідентифікація ризиків, прогнозування та оцінювання відхилень.
Зворотний зв’язок	Полягає у використанні результатів внутрішнього контролю для вдосконалення управлінських рішень, контрольних процедур, системи індикаторів і прогнозних моделей [9; 62; 67; 68]. Інформація про фактичні результати, відхилення, причини помилок і результативність реалізованих заходів повертається до попередніх етапів методики, що забезпечує її самокоригування та постійне вдосконалення.	Ключовий для етапу 6 і повернення до етапів 1–2 нового контрольного циклу.

Джерело: Систематизовано автором на основі [9; 36; 56; 62; 67; 68; 71]

Додаток Ш.1

Таблиця Ш.2

Нормовані значення індикаторів результативності діяльності ПрАТ "Тернопіль-готель" у 2020-2025 рр.

Компоненти / Індикатори	Роки					
	2020	2021	2022	2023	2024	2025
Кадрова						
- продуктивність праці	0,118	0,324	0,495	0,544	0,787	1,000
- рівень плинності кадрів	0,742	1,000	0,516	0,435	0,622	0,584
- зараплатомісткість готельних послуг	0,864	1,000	0,714	0,652	0,541	0,507
- частка працівників, що підвищили в поточному році кваліфікацію, пройшла навчання	0,143	0,314	0,197	0,465	0,786	1,000
- кількість працівників на один готельний номер	0,516	0,608	1,000	0,843	0,691	0,664
Матеріально-технічна						
- фондовіддача	0,122	0,214	0,536	0,683	0,891	1,000
- рівень придатності основних засобів	0,615	0,733	0,811	1,000	0,932	0,885
- фондовіддача	0,115	0,115	0,351	0,716	1,000	0,823
- рівень придатності основних засобів	0,107	0,107	0,427	0,682	1,000	0,824
Операційно-сервісна						
- рівень завантаженості номерного фонду	0,121	1,000	0,482	0,514	0,673	0,694
- частка повторних гостей	0,134	1,000	0,413	0,504	0,721	0,768
- дохід на один готельний номер	0,109	0,328	0,541	0,604	0,789	1,000
- середня тривалість перебування гостей	0,613	0,752	1,000	0,894	0,821	0,784
Фінансова						
- коефіцієнт оборотності активів	0,117	0,197	0,542	0,618	0,853	1,000
- коефіцієнт фінансової незалежності	0,101	0,151	0,183	0,941	1,000	0,985
- коефіцієнт поточної ліквідності	0,108	0,119	0,278	0,731	0,923	1,000
- дохід на 1 грн власного капіталу	0,115	0,251	0,522	0,647	0,791	1,000

Джерело: Побудовано автором на основі фінансової та статистичної звітності підприємства

Додаток Ш.2

Таблиця Ш.2

Нормовані значення індикаторів результативності діяльності ПрАТ ТГК "Дністер" у 2020-2025 рр.

Компоненти / Індикатори	Роки					
	2020	2021	2022	2023	2024	2025
Кадрова						
- продуктивність праці	0,284	0,412	0,543	0,681	0,814	1,000
- рівень плинності кадрів	0,822	1,000	0,628	0,564	0,493	0,441
- зараплатомісткість готельних послуг	1,000	0,847	0,706	0,514	0,331	0,208
- частка працівників, що підвищили в поточному році кваліфікацію, пройшла навчання	0,251	0,411	0,476	0,648	0,843	1,000
- кількість працівників на один готельний номер	0,372	0,523	0,681	0,784	0,921	1,000
Матеріально-технічна						
- фондовіддача	0,853	0,927	0,694	0,781	1,000	0,963
- рівень придатності основних засобів	0,741	0,823	0,889	1,000	0,914	0,901
- фондовіддача	0,964	1,000	0,756	0,814	0,528	0,506
- рівень придатності основних засобів	1,000	0,917	0,812	0,841	0,576	0,601
Операційно-сервісна						
- рівень завантаженості номерного фонду	0,561	1,000	0,417	0,638	0,778	0,726
- частка повторних гостей	0,608	0,824	0,691	0,856	1,000	0,942
- дохід на один готельний номер	0,517	0,742	0,401	0,686	0,931	1,000
- середня тривалість перебування гостей	0,924	1,000	0,813	0,748	0,692	0,641
Фінансова						
- коефіцієнт оборотності активів	0,618	1,000	0,432	0,591	0,742	0,815
- коефіцієнт фінансової незалежності	0,525	0,687	0,459	0,724	1,000	0,921
- коефіцієнт поточної ліквідності	0,584	0,763	0,401	0,587	1,000	0,914
- дохід на 1 грн власного капіталу	0,441	0,732	0,389	1,000	0,862	0,933

Джерело: Побудовано автором на основі фінансової та статистичної звітності підприємства

Додаток Ш.3

Таблиця Ш.3

Нормовані значення індикаторів результативності діяльності ТОВ "ПЕРФЕКТ ЛОФТ 47" у 2020-2025 рр.

Компоненти / Індикатори	Роки					
	2020	2021	2022	2023	2024	2025
Кадрова						
- продуктивність праці	0,264	0,372	0,241	1,000	0,517	0,839
- рівень плинності кадрів	0,812	1,000	0,931	0,746	0,623	0,591
- зараплатомісткість готельних послуг	0,724	0,841	1,000	0,618	0,545	0,519
- частка працівників, що підвищили в поточному році кваліфікацію, пройшла навчання	0,331	0,417	0,482	0,851	1,000	0,924
- кількість працівників на один готельний номер	0,671	0,724	0,783	1,000	0,846	0,791
Матеріально-технічна						
- фондовіддача	0,264	0,438	0,356	0,691	0,932	1,000
- рівень придатності основних засобів	0,921	0,946	1,000	0,972	0,951	0,913
- фондовіддача	0,536	0,814	0,681	0,792	1,000	0,948
- рівень придатності основних засобів	0,421	0,643	0,587	0,731	1,000	0,892
Операційно-сервісна						
- рівень завантаженості номерного фонду	0,408	0,572	0,531	0,847	0,918	1,000
- частка повторних гостей	0,342	0,461	0,524	0,756	1,000	0,927
- дохід на один готельний номер	0,291	0,487	0,356	1,000	0,514	0,792
- середня тривалість перебування гостей	0,714	0,862	1,000	0,809	0,642	0,571
Фінансова						
- коефіцієнт оборотності активів	0,281	0,397	0,214	0,861	0,332	1,000
- коефіцієнт фінансової незалежності	0,846	0,873	0,621	1,000	0,694	0,937
- коефіцієнт поточної ліквідності	0,448	0,524	0,229	0,918	0,315	1,000
- дохід на 1 грн власного капіталу	0,193	0,321	0,141	1,000	0,211	0,752

Джерело: Побудовано автором на основі фінансової та статистичної звітності підприємства

Додаток Ш.4

Таблиця Ш.4

Нормовані значення індикаторів результативності діяльності ПП "ДРЕВНІЙ ГРАД" у 2020-2025 рр.

Компоненти / Індикатори	Роки					
	2020	2021	2022	2023	2024	2025
Кадрова						
- продуктивність праці	0,441	0,512	0,286	0,603	0,759	1,000
- рівень плинності кадрів	0,682	1,000	0,421	0,476	0,724	0,671
- зараплатомісткість готельних послуг	0,714	0,751	0,562	0,617	1,000	0,911
- частка працівників, що підвищили в поточному році кваліфікацію, пройшла навчання	0,593	1,000	0,332	0,421	0,724	0,846
- кількість працівників на один готельний номер	1,000	0,814	0,427	0,381	0,692	0,771
Матеріально-технічна						
- фондовіддача	0,517	1,000	0,338	0,416	0,932	0,964
- рівень придатності основних засобів	0,582	1,000	0,351	0,427	0,884	0,912
- рівень капітального інвестування	0,391	0,547	0,284	0,633	0,781	1,000
- коефіцієнт оновлення основних засобів	1,000	0,861	0,517	0,574	0,745	0,782
Операційно-сервісна						
- рівень завантаженості номерного фонду	0,718	1,000	0,324	0,397	0,812	0,921
- частка повторних гостей	0,654	0,953	0,381	0,428	0,741	1,000
- дохід на один готельний номер	0,421	1,000	0,159	0,243	0,603	0,834
- середня тривалість перебування гостей	0,536	1,000	0,286	0,337	0,693	0,887
Фінансова						
- коефіцієнт оборотності активів	0,462	0,514	0,343	0,612	0,815	1,000
- коефіцієнт фінансової незалежності	0,291	0,314	0,259	0,352	0,761	1,000
- коефіцієнт поточної ліквідності	0,352	0,407	0,391	0,422	1,000	0,954
- дохід на 1 грн власного капіталу	0,206	0,274	0,191	0,386	0,754	1,000

Джерело: Побудовано автором на основі фінансової та статистичної звітності підприємства

Додаток Ш.5

Таблиця Ш.5

Нормовані значення індикаторів результативності діяльності ТОВ “ГОТЕЛЬ “НОБЛ” у 2020-2025 рр.

Компоненти / Індикатори	Роки					
	2020	2021	2022	2023	2024	2025
Кадрова						
- продуктивність праці	0,714	0,896	0,417	0,531	0,804	1,000
- рівень плинності кадрів	0,824	1,000	0,393	0,467	0,731	0,684
- зараплатомісткість готельних послуг	0,641	0,752	0,482	0,558	1,000	0,895
- частка працівників, що підвищили в поточному році кваліфікацію, пройшла навчання	0,628	0,854	0,299	0,514	0,786	1,000
- кількість працівників на один готельний номер	1,000	0,917	0,536	0,462	0,674	0,822
Матеріально-технічна						
- фондовіддача	0,651	0,843	0,296	0,417	1,000	0,911
- рівень придатності основних засобів	0,586	0,691	0,411	0,487	0,812	1,000
- рівень капітального інвестування	0,507	1,000	0,224	0,335	0,614	0,743
- коефіцієнт оновлення основних засобів	0,617	0,894	0,281	0,397	0,754	1,000
Операційно-сервісна						
- рівень завантаженості номерного фонду	0,591	1,000	0,421	0,486	0,714	0,853
- частка повторних гостей	0,547	0,771	0,402	0,514	0,851	1,000
- дохід на один готельний номер	0,623	0,894	0,329	0,472	0,718	1,000
- середня тривалість перебування гостей	1,000	0,883	0,534	0,583	0,744	0,794
Фінансова						
- коефіцієнт оборотності активів	0,691	1,000	0,421	0,504	0,723	0,864
- коефіцієнт фінансової незалежності	0,608	0,733	0,517	0,641	1,000	0,943
- коефіцієнт поточної ліквідності	0,572	0,825	0,391	0,544	1,000	0,917
- дохід на 1 грн власного капіталу	0,657	0,917	0,279	0,431	0,714	1,000

Джерело: Побудовано автором на основі фінансової та статистичної звітності підприємства

Додаток Щ

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Білько О. О. (2026). Центри витрат, центри доходів, центри відповідальності та місця виникнення витрат у системі організації управлінського обліку підприємств готельного бізнесу. *Цифрова економіка та економічна безпека*, № 2 (23), С. 495–500. DOI: https://doi.org/10.32782/dees.23-72 – 0,68 друк. арк.

2. Куцик П. О., Воронко Р. М., Білько О. О. (2026). Облік спеціалізованих активів підприємств готельного бізнесу: теоретичні та практичні аспекти. *Via Economica,* 13, С.205-210. DOI: https://doi.org/10.32782/2786-8559/2026-13-24 0,65 друк. арк. (особисто автору належить 0,35 друк. акр. - визнання, первісної оцінки, документального оформлення, амортизації та аналітичного обліку спеціалізованих активів).

3. Білько О. О. (2025). Методика здійснення внутрішнього контролю витрат готельного бізнесу: теорія та практика. *Вісник Львівського торговельно-економічного університету. Економічні науки*, № 83. С. 192–198. DOI: https://doi.org/10.32782/2522-1205-2025-83-28. – 0,7 друк. арк.

4. Білько О. О. (2025). Облік витрат і доходів операційної діяльності готельних підприємств: організаційно-практичні аспекти. *Via Economica*, № 11, С.15-20. DOI: https://doi.org/10.32782/2786-8559/2025-11-2 - 0,65 друк. арк.

5. Білько О. О. (2025). Особливості організації системи внутрішнього контролю підприємств готельного бізнесу. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету,* (63), С.20-26. DOI: https://doi.org/10.32782/2413-2675/2025-63-3 http://www.vestnik-econom.mgu.od.ua/index.php/63-2025 – 0,67 друк. арк.

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

6. Білько О. О. Підприємства готельного бізнесу: особливості діяльності та вплив на побудову обліку. The 5th International scientific and practical conference *"Scientific research in the modern world*" (March 9-11, 2023) Perfect Publishing, Toronto, Canada. 2023. P.353-356. - 0,2 друк. арк.

7. Білько О. О. Управлінські стратегії розвитку готельних підприємств // *Сучасні напрями розвитку економіки, підприємництва, технологій та їх правового забезпечення*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Львів, 01-02 червня 2023 р.). Львів: ЛТЕУ, 2023. С. 124-126. – 0,15 друк. арк.

8. Білько О. О. Теоретичні аспекти внутрішнього контролю діяльності підприємств сфери обслуговування. *Проблеми та перспективи розвитку бізнесу в Україні:* матеріали 4-ї міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених і студентів (м. Львів, 22 лютого 2024 р.). Львів: ЛТЕУ, 2024. С. 554-555. – 0,14 друк. арк.

9. Білько О. О. Підходи до внутрішнього контролю на підприємствах готельного бізнесу. *Сучасні напрями розвитку економіки, підприємництва, технологій та їх правового забезпечення*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Львів, 29-30 травня 2024 р.). Львів: ЛТЕУ, 2024. С. 105-106. – 0,14 друк.

10. Білько О. О. Первинний облік в управлінській системі готельного бізнесу. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні*: матеріали 7-ої Міжнар. науково-прак. конф. (26-27 вересня 2024 р., м. Тернопіль, ЗУНУ). Тернопіль: ЗУНУ, 2024. С. 56-58. – 0,18 друк. арк.

11. Білько О. О. Облік доходів підприємств готельного бізнесу: особливі аспекти. *Розвиток системи обліку, аналізу, аудиту та оподаткування в Україні: теорія, методологія, організація*: матеріали XXIII Всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Київ, 27 березня 2025 р., НАСОА). К.: НВП Інтерсервіс, 2025. С.211-213. – 0,16 друк. арк.

12. Білько О. О. Організаційний аспект внутрішнього контролю діяльності суб'єктів готельного бізнесу. *Облік, контроль і оподаткування на шляху повоєнного відновлення України та досягнення цілей сталого розвитку*: матеріали X Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 10-11 квітня 2025 р., КНЕУ). К.: КНЕУ, 2025. С.261-262. – 0,14 друк. арк.

13. Білько О. О. Елементи організації системи внутрішнього контролю підприємств готельного бізнесу. *Сучасні напрями розвитку економіки, підприємництва, технологій та їх правового забезпечення*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Львів, 29-30 травня 2025 р.). Львів: ЛТЕУ, 2025. С. 128-130. – 0,14 друк. арк.

14. Білько О. О. Облікова політика готелю як основа організації обліку доходів, витрат і фінансових результатів. *Сучасні напрями розвитку економіки, підприємництва, технологій та їх правового забезпечення*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Львів, 27-28 травня 2026 р.). Львів: ЛТЕУ, 2026. С. 109-110. – 0,15 друк. арк.

ТОВ «ПЕРЕФЕКТ ЛОФТ 47»

УКРАЇНА, 79019, ЛЬВІВСЬКА ОБЛАСТЬ, МІСТО ЛЬВІВ, ВУЛИЦЯ КУЛІША ПАНТЕЛЕЙМОНА, БУД. 47А
ЄДРПОУ 43034829, р/р UA833052990000026002011002322 в АТ КБ «Приватбанк»

№ 13 від 28 січня 2026 року

ДОВІДКА

про впровадження науково-прикладних розробок з моделювання результативності діяльності підприємств готельного бізнесу, виконаних у межах дисертаційної роботи БІЛЬКА Олександра Олексійовича

Обґрунтовані Більком О. О. науково-прикладні розробки стосовно моделювання результативності діяльності підприємств готельного бізнесу, впроваджено в ТОВ "ПЕРФЕКТ ЛОФТ 47". Зокрема, у діяльності підприємства враховано рекомендації стосовно:

- впровадження комплексного оцінювання результативності готельного бізнесу, що забезпечує ідентифікацію проблемних напрямів функціонування та резервів підвищення ефективності використання наявного ресурсного потенціалу;
- посилення внутрішнього контролю за ключовими показниками діяльності, спрямованого на своєчасне виявлення відхилень та мінімізації ризиків і загроз у наданні готельних послуг;
- застосування економіко-аналітичних інструментів для визначення факторного навантаження на результативність готельного бізнесу та формування системи моніторингу показників, які характеризують адаптивність підприємства до змін зовнішнього середовища.

Використання зазначених науково-прикладних розробок сприяло підвищенню якості інформаційно-аналітичного забезпечення та посиленню обґрунтованості управлінських рішень, удосконаленню процедур обліку та внутрішнього контролю, формуванню передумов для підвищення результативності діяльності та досягнення стабільності і стійкості розвитку підприємства в умовах нестабільного бізнес-середовища.

Директор ТОВ "ПЕРФЕКТ ЛОФТ 47" **Світлана САДОВЯК**

ТОВ «ГОТЕЛЬ «НОБЛ»

№ 03/01 від 17 березня 2026 р.

ДОВІДКА
про впровадження результатів наукового дослідження
Білька Олександра Олексійовича
на тему "Облік і внутрішній контроль основної діяльності
підприємств готельного бізнесу"
на здобуття ступеня доктора філософії
за спеціальністю 071 Облік і оподаткування

У науково-дослідній роботі Білька Олександра Олексійовича поглиблено теоретико-методичні засади та розроблено практичні рекомендації щодо організації обліку основної діяльності підприємств готельного бізнесу з урахуванням особливостей їх функціонування, структури витрат, специфіки надання готельних послуг та потреб управлінського персоналу. Окремі пропозиції та результати дослідження аспіранта впроваджено в господарську діяльність ТОВ «ГОТЕЛЬ «НОБЛ». Зокрема, застосовано методичний підхід до організації управлінського обліку за місцями виникнення витрат, центрами витрат і центрами відповідальності. А також у діяльності підприємства використано запропонований дисертантом алгоритм формування облікової ідентифікації спеціалізованих активів готелю, який враховує матеріальну форму об'єкта, строк корисного використання, вартісний критерій та функціональне призначення.

Впровадження в господарську діяльність ТОВ «ГОТЕЛЬ «НОБЛ» зазначених науково-практичних пропозицій сприяло вдосконаленню організації обліку операційної діяльності готелю, підвищенню якості внутрішньої управлінської інформації, оптимізації процесів контролю за витратами та ефективнішому використанню ресурсів підприємства.

Директор Оксана СЕМЕНЮК

древній град
парк · готель

№4 від 17.06.2026 р

ДОВІДКА

про впровадження результатів наукового дослідження здобувача Львівського торговельно-економічного університету Білько Олександра Олексійовича, наведених в його роботі на тему "Облік і внутрішній контроль основної діяльності підприємств готельного бізнесу"

За результатами дослідження дисертантом Більком О. О. розроблено рекомендації щодо вдосконалення обліку, внутрішнього контролю та управлінської діяльності готелю. Окремі результати дослідження впроваджено у практичну діяльність ПП «ДРЕВНІЙ ГРАД», зокрема:

- у робочий план рахунків введені спеціальні субрахунки та аналітичні розрізи до рахунків 23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати", 903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг", 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг" та 791 "Результат операційної діяльності" за видами готельних послуг, місцями виникнення витрат, центрами витрат, центрами доходів і центрами відповідальності. Це дало змогу деталізувати інформацію про витрати, доходи та фінансові результати основної діяльності готелю, підвищити її аналітичність і забезпечити оперативний контроль за окремими напрямами діяльності підприємства.
- у документообіг введено окремі облікові регістри та управлінської звітності (звіт про завантаженість номерного фонду, звіт про доходи від основних і додаткових готельних послуг, звіт про витрати центрів відповідальності, звіт про витрати на утримання номерного фонду, аналітичний звіт про собівартість готельних послуг, звіт про фінансові результати за видами послуг, звіт про рентабельність структурних підрозділів та звіт про відхилення фактичних показників від планових) використання яких дає можливість отримувати більш точну, об'єктивну та своєчасну інформацію про величину понесених витрат та їх структуру.

Такі пропозиції є логічними для прийняття до впровадження на підприємстві, оскільки вони дозволяють усвідомлено визначати обсяг інформаційних ресурсів, який дозволяє приймати релевантні рішення на всіх рівнях відповідальності.

Директор ПП «Древній Град» _____ **Коваль П.М.**

Приватне підприємство «Древній Град» Пустомитівський район Львівська область Україна 34943843

81123, Україна, Львівська обл.,
Пустомитівський р-н, с.Гамаліївка,
7-ий км, Київської траси
+38 096 235 10 00
drevnygrad.com.ua
info@drevnygrad.com.ua

ЛЬВІВСЬКИЙ
ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ
вул. Туган-Барановського, 10,
Львів, Україна, 79005
тел.: +38 (032) 275 65 50; 295 81 02
факс: +38 (032) 295 81 02
e-mail: lute@lute.lviv.ua

LVIV UNIVERSITY
OF TRADE
AND ECONOMICS
10, Tuhan-Baranovskoho street,
Lviv, Ukraine, 79005
tel.: +38 (032) 275 65 50; 295 81 02
fax: +38 (032) 295 81 02
e-mail: lute@lute.lviv.ua

01.05.2026р. № 125/01-1.08

на № _____

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження аспіранта кафедри обліку, контролю, аналізу та оподаткування **Білька Олександра Олексійовича** за темою "Облік і внутрішній контроль основної діяльності підприємств готельного бізнесу"

Дослідження аспіранта Білька О. О. проведено у відповідності до плану науково-дослідних робіт Львівського торговельно-економічного університету за темами "Удосконалення методології та організації обліку, аналізу і контролю в системі управління підприємств основних галузей економіки" (державний реєстраційний номер 0111U010540) та "Обліково-аналітичне та контрольне забезпечення стратегічного управління суб'єктами господарювання в умовах євроінтеграції" (державний реєстраційний номер 0120U002157). У межах зазначених тем автором проведено дослідження, спрямоване на вдосконалення системи організації та методики обліку і внутрішнього контролю як складових інформаційного забезпечення управління основною діяльністю та її результатами на підприємствах готельного бізнесу.

Окремі результати дослідження використані в освітньому процесі університету при підготовці навчально-методичних матеріалів (методичних рекомендацій для навчальних занять, ситуаційних завдань тощо) з освітніх компонент "Управлінський облік", "Контроль діяльності суб'єктів бізнесу".

Результати наукових досліджень аспіранта слугують інформаційною базою наукової роботи здобувачів вищої освіти та науково-педагогічних працівників університету.

Проректор з наукової роботи **Б. Б. Семак**

ЦЕНТРАЛЬНА СПІЛКА СПОЖИВЧИХ ТОВАРИСТВ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
УКООПСПІЛКА
www.lute.lviv.ua