

**ДЕРЖАВНА АКАДЕМІЯ СТАТИСТИКИ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ  
ДЕРЖКОМСТАТУ УКРАЇНИ**

**ЧАБАНЮК ОДАРКА МИХАЙЛІВНА**

УДК 657.474:338.48+657.478

**ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ВИТРАТ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ  
ПОСЛУГ У САНАТОРНО-КУРОРТНИХ УСТАНОВАХ**

Спеціальність 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит  
(за видами економічної діяльності)

**АВТОРЕФЕРАТ**

дисертації на здобуття наукового ступеня  
кандидата економічних наук

**КИЇВ - 2010**

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана у Львівській комерційній академії на кафедрі бухгалтерського обліку.

**Науковий керівник:** кандидат економічних наук, доцент

**Куцик Петро Олексійович**

Львівська комерційна академія,  
перший проректор.

**Офіційні опоненти:** доктор економічних наук, професор

**Валуєв Борис Іванович,**

Житомирський державний технологічний університет,  
професор кафедри бухгалтерського обліку і контролю

кандидат економічних наук, професор

**Верига Юстина Андріївна,**

Полтавський університет споживчої кооперації  
Укоопспілки, завідувач кафедри бухгалтерського  
обліку і аудиту.

Захист дисертації відбудеться "13" квітня 2010 р. о \_\_16-00\_\_ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д.26.870.01 Державної академії статистики, обліку та аудиту Держкомстату України за адресою: 04107, м. Київ, вул. Підгірна, 1, ауд. 23.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Державної академії статистики, обліку та аудиту Держкомстату України за адресою: 04107, м. Київ, вул. Підгірна, 1, ауд. 36.

Автореферат розісланий "\_\_\_" березня 2010 р.

Вчений секретар  
спеціалізованої вченої ради,  
кандидат економічних наук, доцент

Зоріна О.А.

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми дослідження.** У сучасних умовах господарювання та посиленої конкуренції, коли низькою є платоспроможність населення, недостатнє бюджетне фінансування санаторно-курортного комплексу, невисока інвестиційна активність суб'єктів господарювання усіх форм власності у сфері рекреації та невирішені численні питання економічного розвитку вітчизняних курортів і санаторних господарств, зростає роль сучасного менеджменту.

Вирішення названих проблем функціонування й економічного розвитку санаторно-курортних установ неможливе без удосконалення системи управління витратами з надання ними послуг, оскільки витрати є основним чинником впливу на прибутковість установ і забезпечують їх конкурентоспроможність та економічну стабільність. Така система управління потребує достовірної та вчасної інформації, що необхідна менеджменту установ для прийняття управлінських рішень щодо подальшої стратегії їх розвитку.

Необхідно зазначити, що питання обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції, робіт і послуг були предметом дослідження багатьох вчених, зокрема Бачинського В.І., Білухи М.Т., Бородкіна О.С., Бутинця Ф.Ф., Бутка А.Д., Валуєва Б.І., Вериги Ю.А., Герасимовича А.М., Голова С.Ф., Гуцайлюка З.В., Кужельного М.В., Кузьмінського А.М., Куцика П.О., Ластовецького В.Є., Линника В.Г., Митрофанова Г.В., Мниха Є.В., Нападовської Л.В., Озерана В.О., Пилипенка І.І., Пушкаря М.С., Осадчого Ю.І, Рудницького В.С., Сопка В.В., Шкарабана С.І., Шевчука В.О. та ін. Значну увагу згаданим проблемам приділяли зарубіжні вчені Анджанян К.Я., Андерсон Х., Басманов І.А., Баширов А.А., Безруких П.С., Івашкевич В.Б., Палій В.Ф., Соколов Я.В., Яругова А. та ін.

Оцінюючи внесок вітчизняних і зарубіжних вчених у розробку різних систем обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, робіт і послуг, зауважуємо, що їхні наукові дослідження не розкривають сучасних проблем санаторно-курортних установ, оскільки чинна система обліку витрат їх діяльності не забезпечує належного контролю й управління витратами та економічно доцільного калькулювання наданих послуг. У зв'язку з цим названі питання потребують додаткового дослідження.

Недостатній рівень висвітлення теоретичних, організаційно-методичних і практичних питань з обліку та контролю витрат і калькулювання собівартості послуг санаторно-курортних установ обумовлюють актуальність теми дисертаційної роботи, що визначає мету, завдання й основні напрями дослідження.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертація виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії за темами: “Удосконалення бухгалтерського обліку на підприємствах України” (затверджена вченою радою Львівської комерційної академії 24.01.1997р.); “Перспективи розвитку споживчої кооперації України у ринковому середовищі” (номер державної реєстрації 0197U017310); “Удосконалення бухгалтерського обліку на підприємствах і в організаціях споживчої кооперації” (затверджена вченою радою Львівської комерційної академії 03.03.2006р.); “Облік в системі управління діяльністю суб'єктів підприємництва та бюджетних установ” (затверджена вченою радою Львівської комерційної академії 03.03.2006р.). У межах тем автором проведені дослідження, пов'язані з розробкою

та впровадженням внутрішньогосподарського обліку витрат і калькулювання собівартості послуг у санаторно-курортних установах.

Окремі результати і висновки дослідження були використані при розробці підпрограми “Розвиток рекреаційної індустрії” Державної програми соціально-економічного розвитку Карпатського регіону (постанова Кабінету Міністрів України від 24.05.1993 р. № 368), що підтверджується довідкою №14/148 від 22.04.1999 р.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дисертаційної роботи є вдосконалення теоретичних, організаційних і методичних положень та розробка практичних рекомендацій з обліку і контролю витрат та калькулювання собівартості послуг санаторно-курортних установ у сучасних умовах господарювання. Досягнення зазначеної мети обумовило необхідність визначення та розв’язання таких завдань:

- розглянути тенденції розвитку санаторно-курортних установ України;
- уточнити економічну суть витрат та вдосконалити їх класифікацію з урахуванням специфіки діяльності санаторно-курортних установ;
- з’ясувати ключові проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості послуг, які впливають на організацію та методику обліку витрат і калькулювання собівартості послуг;
- адаптувати чинні та розробити нові первинні документи і реєстри аналітичного обліку витрат;
- дослідити особливості методики та організації обліку виробничих витрат і запропонувати напрями їх удосконалення для потреб санаторно-курортних установ;
- узагальнити методичні підходи та запропонувати методику внутрішньогосподарського контролю витрат за центрами відповідальності;
- обґрунтувати доцільність впровадження економіко-математичного моделювання у системі управління витратами санаторно-курортних установ.

**Об’єктом дослідження** є чинна система обліку і контролю витрат та калькулювання собівартості послуг у санаторно-курортних установах України.

**Предметом дослідження** є теоретичні, методичні й організаційні аспекти обліку та контролю витрат і калькулювання собівартості послуг у санаторно-курортних установах.

**Методи дослідження.** Теоретичною та методологічною основою дослідження є фундаментальні положення економічної науки у сфері обліку та контролю, розроблені в працях як вітчизняних, так і зарубіжних вчених і практиків. У роботі використані законодавчі та нормативні акти України, які регламентують методику обліку і контролю витрат. У процесі дослідження використовувалися матеріали періодичних видань, офіційні дані Державного комітету статистики України, фінансова звітність та дані обліку санаторно-курортних установ, у яких проводилися дослідження.

При проведенні дослідження використовувалися методи індукції та дедукції; діалектичний і системний підхід – для обґрунтування теоретичних аспектів обліку витрат; методи теоретичного узагальнення та порівняння – для розкриття суті і змісту витрат як економічної категорії та визначення загальних тенденцій розвитку їх обліку і контролю; спостереження – для визначення стану обліку у санаторно-курортних установах; методи причинно-наслідкового й абстрактно-логічного характеру – для вдосконалення класифікації витрат; методи моделювання і

формалізації – для обґрунтування доцільності впровадження економіко-математичного моделювання у системі управління витратами санаторно-курортних установ; інші методи наукового пізнання економічних процесів.

**Наукова новизна одержаних результатів** дисертаційної роботи полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні, розробці, апробації та впровадженні системи обліку і контролю витрат та калькулювання собівартості послуг санаторно-курортних установ.

Основними теоретичними і практичними результатами, які характеризують наукову новизну дослідження та особистий внесок автора, є такі:

*уперше:*

- запропоновано робочий план рахунків внутрішньогосподарського (управлінського) обліку витрат діяльності санаторно-курортних установ та собівартості реалізації послуг, що дає можливість об'єктивного формування витрат за видами путівок і курсівок, за центрами витрат та центрами відповідальності, що дозволить оперативно надавати достовірну інформацію апарату управління про витрати відповідних структурних підрозділів та у подальшому здійснювати контроль за їх діяльністю;

- розроблено реєстри обліку за субрахунками 2353 “Витрати санаторно-курортних установ”, 9106 “Загальновиробничі витрати інших підприємств”, 9201 “Адміністративні витрати підприємств”, а також накопичувальні та зведені реєстри обліку витрат за видами послуг, використання яких забезпечить отримання точної інформації за центрами витрат і центрами відповідальності, за видами путівок і курсівок, що дозволить менеджменту санаторно-курортних установ приймати обґрунтовані управлінські рішення;

*удосконалено:*

- класифікацію і номенклатуру статей витрат санаторно-курортних установ, які формують виробничу та повну собівартість послуг, що удосконалює організацію обліку і внутрішньогосподарського контролю витрат та управління діяльністю установ у цілому;

- методику обліку прямих і загальновиробничих витрат діяльності санаторно-курортних установ, що дає можливість формувати витрати за центрами витрат та видами послуг методом прямого відстежування й оперативно управляти ними;

- методику формування та розподілу загальновиробничих витрат із застосуванням запропонованої економіко-математичної моделі, що дозволяє здійснювати їх планування, облік і контроль та обґрунтоване калькулювання собівартості послуг санаторно-курортних установ;

- організаційні підходи до внутрішньогосподарського контролю витрат і калькулювання собівартості послуг у санаторно-курортних установах, що дає можливість здійснювати його за центрами відповідальності;

*дістали подальший розвиток:*

- дослідження економічного змісту витрат санаторно-курортних установ, що дозволяє визначати напрями вдосконалення класифікації та групування витрат з надання санаторно-курортних послуг з метою організації і методики їх обліку та контролю;

- методика внутрішньогосподарського контролю витрат з надання послуг санаторно-курортних установ, що підвищить оперативність інформації щодо виникнення витрат та їх формування.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в тому, що розроблено системи рахунків внутрішньогосподарського обліку; системи реєстрів; методики обліку витрат діяльності; методики контролю витрат; економіко-математичну модель формування і розподілу загальновиробничих витрат для потреб управління ними та обґрунтованого калькулювання собівартості послуг санаторно-курортних установ.

Отримані результати дослідження дозволяють підвищити оперативність, достовірність та змістовність інформації про витрати, що сприяє раціональному використанню ресурсів санаторно-курортних установ і забезпечує науково обґрунтоване калькулювання собівартості наданих ними послуг.

Методичні розробки та рекомендації за результатами досліджень впроваджені у практичну діяльність санаторно-курортних установ різних організаційно-правових форм: Філії “Санаторій Смерічка” ППЗВ “Сільські вісті” - методика калькулювання собівартості послуг та економіко-математичне моделювання витрат (довідка про впровадження № 18/01-05 від 24.05.2008 р.); ДП ЗАТ “Санаторій Любінь Великий” - первинні документи і реєстри обліку витрат (довідка про впровадження № 1-07-08 від 17.08.2008 р.); ДП “Санаторно-курортний лікувальний центр “Шкло” - методика обліку витрат (довідка про впровадження № 115/07 від 27.02.2009 р.); системи Укоопспілки - робочий план рахунків управлінського обліку, методика обліку та контролю витрат за центрами витрат і центрами відповідальності, реєстри обліку витрат (довідки про впровадження № 61/05 від 28.05.2009 р. і № 02-2145/ 03 від 02.12.2009 р.).

Теоретичні дослідження використані під час розробки Державної програми соціально-економічного розвитку Карпатського регіону, підпрограми “Розвиток рекреаційної індустрії” на замовлення Кабінету Міністрів України (довідка про впровадження №14/148 від 22.04.1999 р.) та у навчальному процесі Львівської комерційної академії при розробці навчально-методичного забезпечення і викладанні навчальних дисциплін: “Фінансовий облік I”, “Фінансовий облік II”, “Управлінський облік”, “Організація обліку” та “Бухгалтерський облік у споживчій кооперації” (довідка про впровадження № 87/01-1.08 від 29.04.2009 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Дисертація є самостійно виконаною науковою роботою. У дослідженні застосовано науковий підхід і подано практичні рекомендації щодо вдосконалення обліку та контролю витрат і калькулювання собівартості послуг у санаторно-курортних установах. Представлені до захисту рекомендації та пропозиції розроблені автором особисто. З наукових праць, опублікованих у співавторстві [107, 235, 241, 245], у дисертації використані лише ті пропозиції та положення, які є результатом особистої роботи здобувача. Робота виконана на основі даних 24 санаторно-курортних установ, у яких проводилися дослідження.

**Апробація результатів дослідження.** Основні положення і висновки дисертаційної роботи доповідалися, обговорювалися та отримали позитивну оцінку на семінарах, форумах і конференціях, зокрема таких: Республіканська науково-практична конференція “Проблеми обліку, аналізу та контролю в умовах ринкової економіки” (м. Тернопіль, 15-16 травня 1991 р.); Республіканська науково-практична конференція “Облік та аналіз в умовах малого бізнесу” (м. Тернопіль, 24-25 березня 1992 р.); Міжнародна науково-практична конференція “Становлення нової економічної системи в Україні” (м. Львів, 20-21 грудня 1994 р.); Міжнародна

науково-практична конференція “Нові підходи до організації і проведення лікування, реабілітації та рекреації в умовах курорту” (м. Трускавець, жовтень, 1995 р.); Міжнародна науково-практична конференція “Проблеми удосконалення бухгалтерського обліку в умовах ринкової економіки” (м. Полтава, 1999 р.); X Міжнародна науково-практична конференція “Сучасна інноваційно-промислова політика України: інвестиційні пріоритети та інфраструктура” (м. Чернівці, 1999 р.); Міжнародна науково-практична конференція, присвячена 35-річчю кафедри бухгалтерського обліку і аудиту “Обліково-аналітичні системи: глобальний і національний аспект” (м. Полтава, 16-17 травня 2006 р.); IV Міжнародна науково-практична конференція “Місце та роль бухгалтерської професії в сучасних інтеграційних процесах економіки України” (м. Мукачево, 16-17 жовтня 2008 р.); III Міжнародна науково-практична конференція “Облік і контроль на підприємствах агропромислового комплексу: стан та перспективи розвитку” (м. Київ, 10-11 жовтня 2008 р.); Міжнародна науково-практична конференція “Актуальні проблеми теорії і практики бухгалтерського обліку та аудиту в Україні: сучасний стан, тенденції та перспективи розвитку” (м. Кам'янець-Подільський, 24-25 вересня 2009 р.); Конференції професорсько-викладацького складу і аспірантів Львівської комерційної академії за підсумками науково-дослідної роботи у 1992-2009 роках (м. Львів).

**Публікації.** За результатами досліджень опубліковано 27 наукових праць загальним обсягом 9,05 друк. арк. (авторський обсяг – 8,72 друк. арк.), з них 12 статей у фахових виданнях загальним обсягом 4,4 друк. арк. (авторський обсяг – 4,19 друк. арк.), 14 – у матеріалах і тезах конференцій обсягом – 1,97 друк. арк., (авторський обсяг – 1,74 друк. арк.), у навчальному посібнику з грифом МОН – 2,79 друк. арк.

**Структура і обсяг дисертації.** Дисертація складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг роботи з додатками становить 316 сторінок, у тому числі 184 сторінок основного тексту, 6 таблиць на 4 сторінках, 14 рисунків на 8 сторінках, 23 додатки на 105 сторінках. Список використаних джерел включає 276 найменувань на 27 сторінках.

## **ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ**

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дисертаційного дослідження, визначені мета і завдання роботи, розкрито її зв'язок з науковими програмами, темами та практичне значення отриманих результатів.

У першому розділі **“Теоретичні основи обліку та контролю витрат і калькулювання собівартості послуг санаторно-курортних установ”** досліджено стан та перспективи розвитку санаторно-курортних установ України різних організаційно-правових форм. Вивчено економічну суть витрат діяльності та розглянуто питання класифікації витрат як методологічної бази їх обліку і контролю. Дано оцінку сучасного стану обліку та контролю витрат санаторно-курортних установ і калькулювання собівартості наданих ними послуг та визначено напрями їх удосконалення.

Проведені дослідження показали, що діяльність санаторно-курортних установ є надзвичайно важливою для економіки України, оскільки ця галузь працює на потреби населення, задовольняючи його життєво необхідні потреби у відпочинку та лікуванні. Сьогодні в Україні функціонує близько 3 тис. санаторно-курортних установ, в яких щорічно відпочиває та лікується близько 1 млн. чол. Проте санаторно-курортні установи не задовольняють повною мірою потреби потенційних споживачів таких послуг, а це свідчить про необхідність змін і визначення перспектив їх розвитку та підвищення економічної привабливості для різних інвесторів, насамперед закордонних.

Аналіз наукових і літературних джерел, в яких розглянуто економічну суть витрат, дав змогу встановити, що часто під виробничими витратами суспільства мають на увазі всі витрати праці, пов'язані з виготовленням продукту, а під витратами підприємства мають на увазі витрати, які складаються з вартості спожитих засобів виробництва, амортизації і витрат на оплату праці. На думку автора, що базується на проведених дослідженнях та власних розробках, за витрати слід вважати зменшення ресурсів підприємства або збільшення його зобов'язань у процесі господарської діяльності.

Вивчення витрат як економічної категорії дозволило дійти висновку, що собівартість послуг є складним економічним показником, який усебічно характеризує господарську діяльність і зниження якого відіграє важливу роль у підвищенні ефективності господарювання установи. Під собівартістю автор має на увазі сукупність усіх витрат, які виникають під час надання санаторно-курортних послуг, а процес визначення величини витрат з надання послуг є калькулюванням.

Важливе значення для розрахунку собівартості санаторно-курортних послуг має раціональне групування витрат. При цьому зведення окремих витрат у групи необхідне для встановлення відповідного співвідношення між ними з метою взаємного контролю та узгодження. Таке узгодження можливе тільки за наявності економічно та науково обґрунтованої класифікації витрат за певними групами, що також має велике значення для аналізу собівартості послуг, виявлення й оцінки чинників, які впливають на її формування.

На основі критичного аналізу підходів до класифікації витрат вітчизняних і закордонних вчених, а також класифікацій, наведених у нормативних документах, автор визначив перелік класифікаційних ознак для потреб обліку і контролю, застосування яких є доцільним у санаторно-курортних установах. На думку автора, в умовах сучасного менеджменту витрати слід поділяти на витрати для завдань фінансового та для завдань управлінського обліку. Наявність такого поділу дає змогу показати відмінність між витратами, що стосуються безпосередньо надання послуг і управління діяльністю установи з метою оцінки діяльності центрів витрат, центрів відповідальності і центрів прибутку, та витратами, що належать до поточного періоду й покриваються за рахунок доходів від надання послуг і не переносяться на майбутні періоди. Однією з найважливіших ознак класифікації витрат є їх групування в обліку за статтями витрат. Для цього автором запропонована вдосконалена номенклатура статей прямих і загальновиробничих витрат.

Зміни у господарській діяльності санаторно-курортних установ вимагають змін у формах і методах управління ними. Автор дійшов висновку, що стан обліку і контролю витрат не повною мірою відповідає сучасним вимогам управління. У зв'язку з цим вимагають удосконалення теоретичні та практичні положення обліку і контролю



витрат у санаторно-курортної діяльності, що стосуються їх трансформації відповідно до міжнародних і національних стандартів обліку. Необхідність такого вдосконалення зумовлена сучасними інтеграційними процесами, що відбуваються в бізнесі. Це також передбачає нові виробничі відносини і вимагає підвищення оперативності обліку та контролю виробничих витрат. У зв'язку з цим виникає потреба поєднання в одній системі фінансового й управлінського обліку. З огляду на це доцільно обліковувати та контролювати витрати там, де відбувається процес надання послуг, що дає підстави виокремити такі об'єкти обліку, як місце виникнення витрат і центри відповідальності, а контроль насамперед доцільно здійснювати за структурними підрозділами, виконавцями та видами витрат. Дослідження чинних методики й організації обліку та контролю витрат діяльності у санаторно-курортних установах доводять необхідність їх змін та запровадження системи управлінського обліку, що пов'язано з поточним управлінням виробничою діяльністю установ і прогнозуванням майбутніх витрат у випадку зміни управлінської політики чи інших умов.

Отже, в сучасних умовах господарювання зростає роль обліку та контролю як важливих функцій управління витратами основної діяльності санаторно-курортних установ.

У другому розділі „**Удосконалення організації та методики обліку витрат у санаторно-курортних установах**” обґрунтовано місце первинного обліку в системі управління витратами, розглянуто організацію та методику обліку прямих і непрямих витрат діяльності санаторно-курортних установ, а також визначено основні напрями їх удосконалення.

Автор визначив, що первинний облік є відправним моментом організації обліку тому, що раціональна побудова системи первинного обліку безпосередньо впливає на якість інформації, яку дає облік, зокрема управлінський, менеджерам санаторно-курортних установ. Це підтверджується тим, що чинна система збору і відображення інформації в процесі первинного обліку не відповідає вимогам сьогодення та ускладнює формування внутрішньої звітності, а відповідно не забезпечує отримання необхідної інформації для оперативного і наступного контролю за величиною та структурою витрат діяльності установ. Тому в роботі автором розглянуто напрями вдосконалення первинної документації шляхом її уніфікації та типізації, задля чого запропоновано відповідні первинні документи, форми калькуляцій (для кожного виду путівок і курсівок) й управлінські звіти, придатні для використання в умовах застосування сучасних комп'ютерних технологій.

Для узагальнення інформації про витрачання медикаментів, продуктів харчування та про інші матеріальні витрати, а також для обліку витрат на оплату праці та загальновиробничих витрат автором розроблено та впроваджено в роботу санаторно-курортних установ контрольньо-накопичувальні і зведені відомості та реєстри обліку. Використання запропонованих первинних документів та облікових реєстрів дозволить отримувати необхідну інформацію за центрами витрат і центрами відповідальності, за видами путівок і курсівок та використовувати її для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Автором визначено, що основна мета обліку витрат у санаторно-курортних установах за центрами витрат – забезпечення інформацією для здійснення економічно обґрунтованого калькулювання собівартості послуг, а за центрами відповідальності – контроль за показниками собівартості послуг (за видами) з

метою управління витратами та досягнення їх оптимального рівня. Центрами витрат, на думку автора, доцільно вважати послугу, яку надає певний підрозділ, або часткові операції (вартість харчування, проживання тощо). Щодо центрів відповідальності, то нами виокремлені такі: лікувальні корпуси, окремі спальні корпуси, харчоблок, адміністративний, допоміжний та обслуговувальний підрозділи.

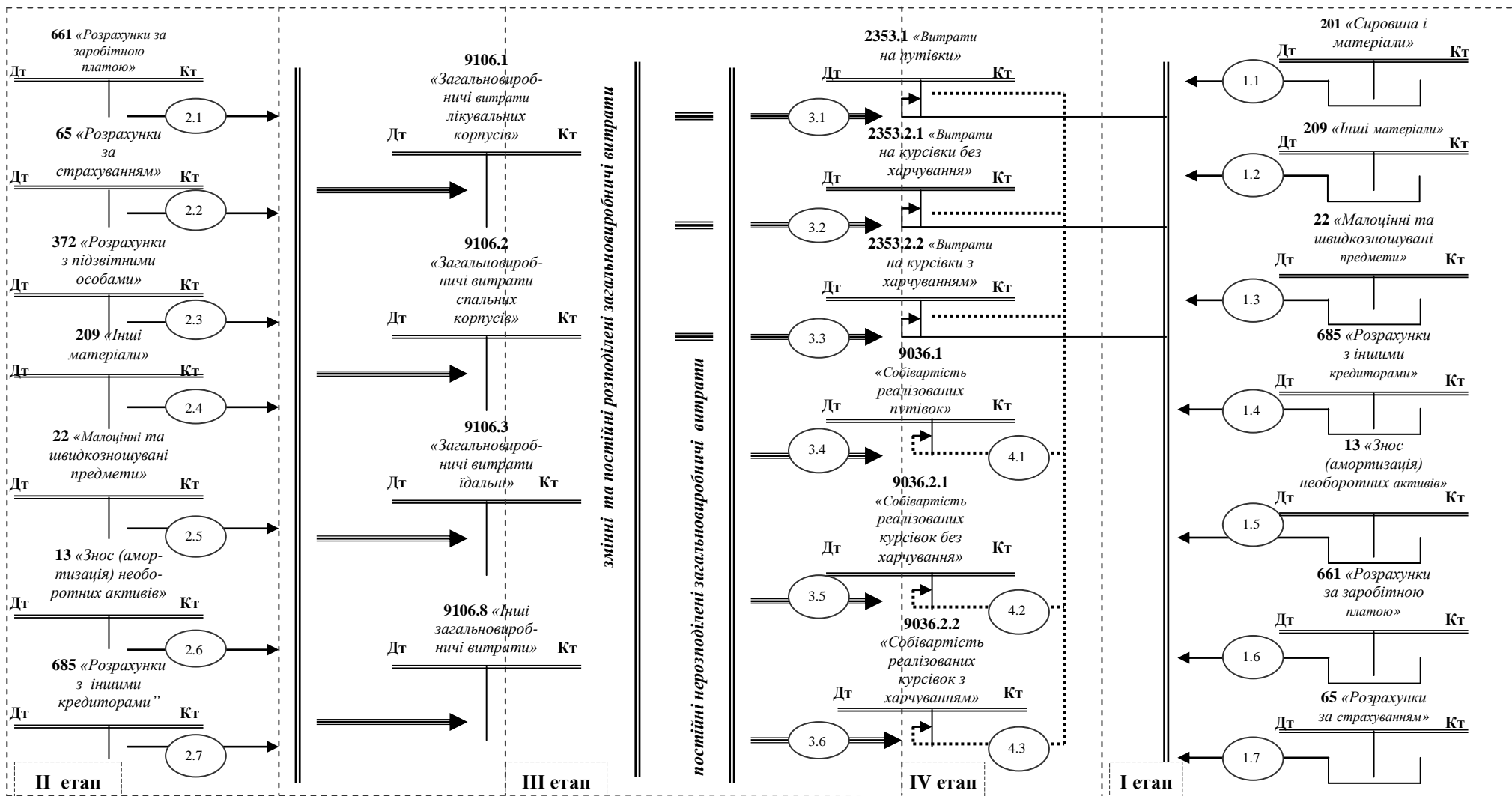
Враховуючи особливості діяльності санаторно-курортних установ, в роботі обґрунтовано необхідність здійснення обліку витрат діяльності з використанням субрахунків другого, третього та четвертого порядку, що розроблено та включено автором до робочого плану рахунків внутрішньогосподарського обліку, а саме: 2353 “Витрати санаторно-курортних установ”; 2353.1 “Витрати на путівки”; 2353.2 “Витрати на курсівки”; 9036 “Собівартість реалізованих послуг комунально-побутових господарств”; 9036.1 “Собівартість реалізованих путівок”; 9036.2 “Собівартість реалізованих курсівок”; 9106 “Загальновиробничі витрати інших підприємств”; 9106.1 “Загальновиробничі витрати лікувальних корпусів”; 9106.2 “Загальновиробничі витрати спальних корпусів”; 9106.3 “Загальновиробничі витрати їдальні”; 9106.8 “Інші загальновиробничі витрати”. Для кожного із перелічених вище рахунків і субрахунків розроблені методичні вказівки щодо їх застосування та вказані особливості відображення господарських операцій. Це дає можливість формувати об’єктивну інформацію про витрати діяльності установи, структурних підрозділів за видами путівок і курсівок та управляти ними і собівартістю послуг.

З метою оптимізації внутрішньогосподарського обліку витрат діяльності санаторно-курортних установ нами розроблена методика обліку прямих та непрямих витрат і формування собівартості послуг за інтегрованою системою калькулювання (рис. 1).

Застосування такої методики надасть можливість об’єктивно обліковувати витрати, здійснювати контроль та управляти ними, враховуючи те, що при наданні санаторно-курортних послуг немає незавершеного виробництва і собівартість послуг визначається за сумою прямих і непрямих витрат, які мають значну питому вагу в ній.

Проведені дослідження загальновиробничих витрат дали можливість автору вдосконалити шляхом диференціації їх номенклатуру – виокремити в окремі групи витрати на організацію й управління процесом надання послуг у розрізі структурних підрозділів. Вивчивши різні підходи та різні методи розподілу непрямих витрат між путівками та курсівками, дисертантом запропоновано оптимальні бази та методика їх диференційованого розподілу між об’єктами калькулювання, що викликано особливістю діяльності санаторно-курортних установ. З цією метою автором запропоновано логіко-структурну модель формування та розподілу загальновиробничих витрат (рис. 2).

Отже, такий підхід до методики та організації обліку сприяє деталізації статей витрат, що дає можливість їх прямого віднесення на відповідні об’єкти калькулювання та поліпшенню обліку за центрами витрат і центрами відповідальності.



- 1) формування та облік прямих витрат; 2) формування та облік непрямих витрат; 3) розподіл та списання загальновиробничих витрат;  
4) формування собівартості санаторно-курортних послуг

Рис. 1. Загальна схема обліку виробничих витрат санаторно-курортних установ

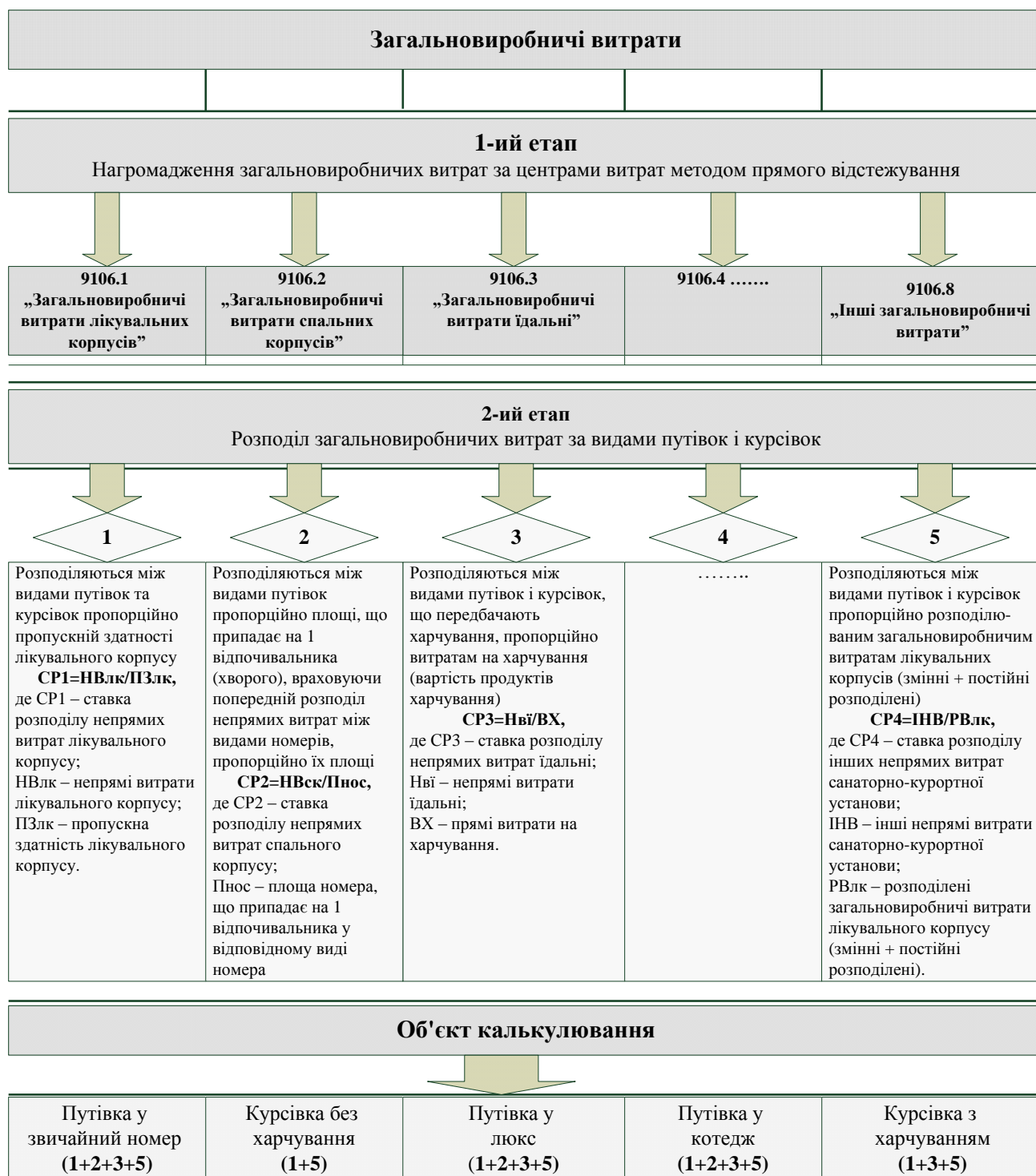


Рис. 2. Логіко-структурна модель формування та розподілу загальновиробничих витрат санаторно-курортних установ

У третьому розділі „**Контроль та калькулювання собівартості послуг у системі управління діяльністю санаторно-курортних установ**” досліджено питання собівартості послуг як методичного інструментарію управління витратами, розглянуто методику контролю витрат діяльності за центрами відповідальності й обґрунтовано доцільність використання економіко-математичного моделювання в управлінні витратами та собівартістю послуг.

Автор обґрунтував, що потреба в калькулюванні собівартості послуг в сучасних умовах господарювання набуває особливої актуальності. Об'єктами калькулювання для

санаторно-курортних установ є вид роботи, послуги та діяльності. Дослідження свідчать, що необхідним є виокремлення проміжних та кінцевих об'єктів калькулювання. Проміжними слід вважати послуги окремих підрозділів (результат діяльності), а кінцевими – санаторно-курортну послугу, яка включає набір обов'язкових процедур (послуг) та проміжних об'єктів калькулювання.

Правильний, науково - обґрунтований підхід до обрання об'єктів калькулювання підвищить рівень контролю за витратами санаторно-курортної установи, удосконалив процес калькуляційних розрахунків. Проведення калькуляційних розрахунків та обрання об'єктів калькулювання взаємопов'язані з обліком витрат. Облікова інформація про витрати на надання санаторно-курортних послуг використовується для визначення собівартості послуг та внутрішньогосподарського контролю як одного з важливих елементів сучасної системи управління.

На погляд автора, об'єктами контролю є матеріальні, трудові й фінансові ресурси, процеси господарської діяльності установи та функції управління нею. Проте в сучасних умовах господарювання об'єктом доцільно вважати систему економічних методів впливу на структурні підрозділи санаторно-курортних установ. Враховуючи це, ми вважаємо, що такі функції управління, як планування, облік, аналіз, контроль та економіко-математичне моделювання, необхідно розглядати в органічному взаємозв'язку.

Дослідження показало, що провідна роль в системі управління належить внутрішньогосподарському контролю. Він дає можливість контролювати економічну та виробничу доцільність кожної операції, знижувати витрати, які формують собівартість послуг. Розширення можливостей та підвищення ефективності управлінського контролю досягається за допомогою впровадження системи обліку за центрами відповідальності, що передбачає умовний поділ санаторно-курортної установи на окремі сегменти або підрозділи (це залежить від організаційної структури), де повноваження та відповідальність у сфері керівництва та оперативного управління діяльністю розподіляються між управлінським персоналом різного рівня. Автор вважає, що здійснювати внутрішньогосподарський контроль у санаторно-курортних установах доцільно за двома організаційними формами: контроль, що здійснюється на кожному робочому місці; контроль, що проводиться відповідними контрольними службами.

Проводити внутрішньогосподарський контроль за витратами та формуванням собівартості послуг санаторно-курортних установ пропонуємо за такими чотирма етапами (рис. 3).

Основою внутрішньогосподарського контролю є оперативний контроль, який займає важливе місце в системі управління діяльністю установ та базується на єдиній первинній документації і запропонованих облікових регістрах, на підставі яких є можливість здійснювати контроль за витратами у розрізі статей та впливати на формування собівартості послуг. Такий контроль можливо здійснювати за допомогою економіко-математичного моделювання.

На основі проведених досліджень автор пропонує якісно нову модель повної калькуляції вартості путівки чи курсівки за видами номерів та якістю послуг. Форма з розмежованими видами витрат і числовими характеристиками та їх відсотковими значеннями згідно із сезонами роботи санаторно-курортних установ введена у програмі Microsoft Excel. На основі запропонованого підходу до визначення собівартості здійснюється розподіл витрат за центрами витрат та центрами відповідальності, за типами путівок і курсівок та враховуються фактори зміни статей витрат.

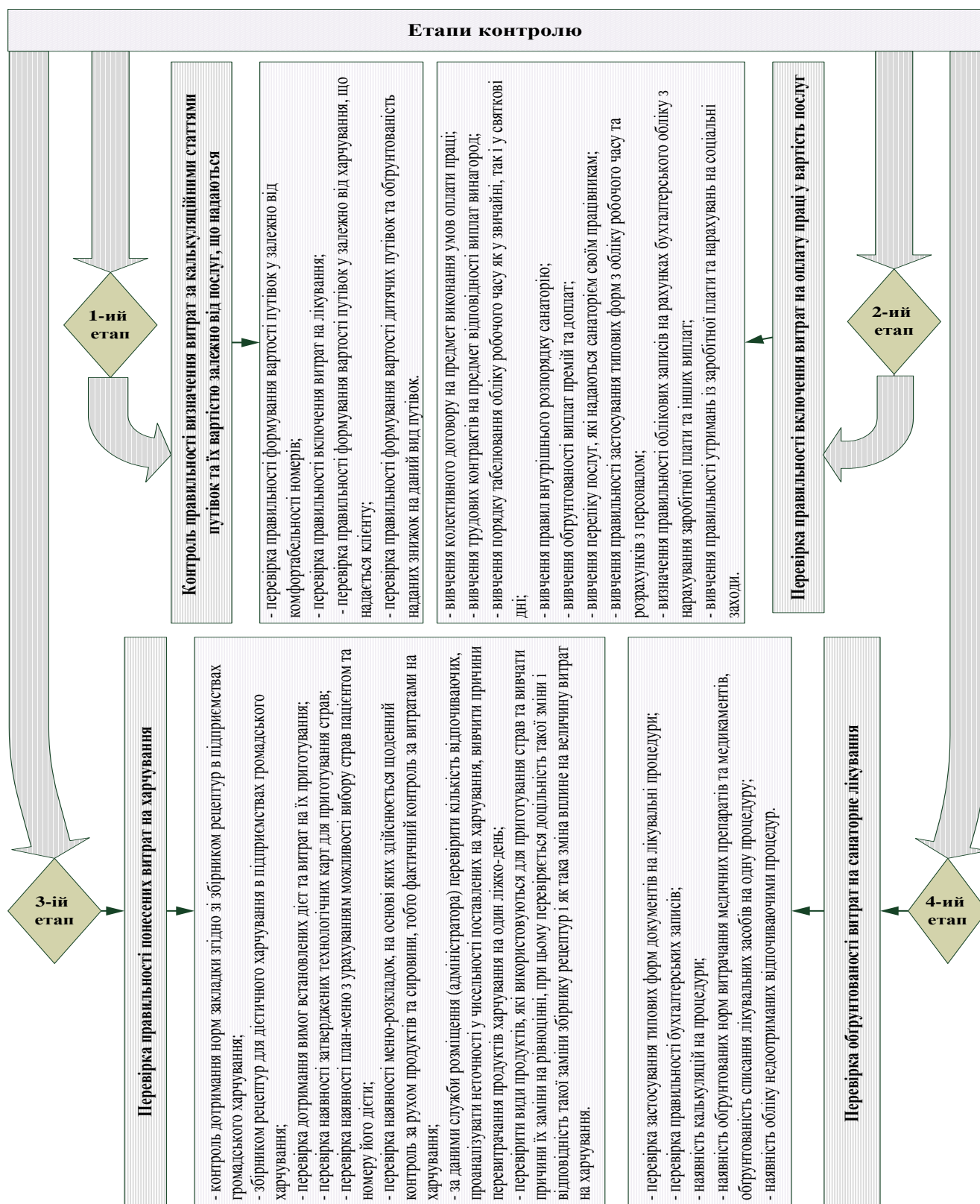


Рис. 3. Методика внутрішньогосподарського контролю формування собівартості санаторно-курортних послуг

Після проведення розрахунків є можливість визначити, який вплив на формування собівартості путівок має кожна зі статей витрат, на основі чого приймається управлінське рішення щодо оптимального набору видів путівок, при

реалізації яких за результатами фінансового року санаторно-курортна установа отримує прибуток. При цьому необхідно враховувати те, що має бути оптимальний добір видів путівок за умови обмеження кількості ліжко-днів та джерел фінансування.

Для проведення таких розрахунків нехай  $x_i (i = \overline{1, k})$  - кількість путівок  $i$ -го типу, тоді функція сумарних витрат має вигляд:

$$Z = \sum_{i=1}^k c_i x_i \quad (1)$$

де  $c_i$  - витрати на путівку  $i$ -го типу ,

$$\sum_{i=1}^k x_i = M \quad (2)$$

Витрати ж на путівку  $i$ -го типу складаються з постійних та змінних витрат, тобто:

$$c_i = q_i + v_i \quad (3)$$

де  $q_i$  - постійні витрати, наприклад: витрати на оплату праці, витрати на опалення, газ, електроенергію, амортизація;  $v_i$  - змінні витрати, наприклад: витрати на харчування, витрати на медичне лікування, процедури.

Математична модель лінійної функції витрат має вигляд:

$$Z = \sum_{i=1}^k c_i x_i \quad (4)$$

$$0 \leq x_i \leq n_i, \quad (5)$$

де  $n_i$  - максимальна кількість путівок  $i$ -го типу.

$$\sum_{i=1}^k x_i = M \quad (6)$$

$$Z \rightarrow \min \quad (7)$$

Для задачі лінійного програмування (5) – (7) з обмеженнями (5) розроблено низку методів: графічний, симплекс-метод та інші. Для їх реалізації доцільно використати програмні продукти: MathCAD, Derive, MatLab та інші. Розв'язавши цю задачу, дістаємо можливість отримати оптимальний склад путівок, при якому будуть найоптимальніші витрати. Дохід санаторно-курортної установи, отриманий від реалізації путівок, можна представити двома способами:

$$Q = Z + R, \quad (8)$$

де  $Z$  – повні втрати, які понесе санаторій,  $R$  – запланований прибуток, або, в іншій формі:

$$Q = \sum_{i=1}^k P_i x_i, \quad (9)$$

де  $P_i$  – ціна путівки  $i$  – го типу;  $x_i$  – кількість путівок  $i$  – го типу;

Традиційно витрати поділяються на постійні ( $Z_c$ ) й змінні ( $Z_v$ ). Змінні витрати  $Z_v$  обчислюються за формулою:

$$Z_v = \sum_{i=1}^k Z_{v_i} x_i, \quad (10)$$

де  $Z_{v_i}$  – змінні витрати на путівку  $i$  – го типу.

Отже, для обчислення витрат маємо формулу:

$$Z = Z_c + Z_v \quad (11)$$

Таким чином, із (7) - (10) маємо:

$$Z_c + \sum_{i=1}^K Z_{v_i} x_i + R - \sum_{i=1}^K P_i x_i = 0 \quad (12)$$

Рівняння (12) пов'язує між собою такі величини, як постійні й змінні витрати, кількість проданих путівок і продажну вартість путівки із запланованим прибутком при реалізації обмеженого обсягу путівок. Якщо відома функціональна залежність ціни  $P_i$  та витрат  $Z_{v_i}$  від обсягу реалізації путівок  $x_i$  у вигляді:

$$P_i = f_i(x_i) \quad (13)$$

$$Z_{v_i} = f_i(x_i), \quad (14)$$

тоді можна знайти вираз для обчислення прибутку  $R$  санаторно-курортної установи:

$$R = \sum_{i=1}^K x_i (P_i - Z_{v_i}) - Z_c \quad (15)$$

або, враховуючи (12) та (13):

$$R_{(x_1, x_2, \dots, x_k)} = \sum_{i=1}^K x_i (f_1(x_1) - f_2(x_2)) + Z_c \quad (16)$$

Розраховане нами співвідношення виражає математичну залежність прибутку санаторно-курортної установи від кількості реалізованих путівок. Отримані результати - це значення  $x_i, i = 1, \dots, 9$ , тобто найбільш вигідна комбінація путівок для обслуговування та безбитковості санаторно-курортної установи. Графік зміни прибутку та витрат посезонно ДП "СКЛЦ "Шкло" подані на рис. 4 і рис. 5.

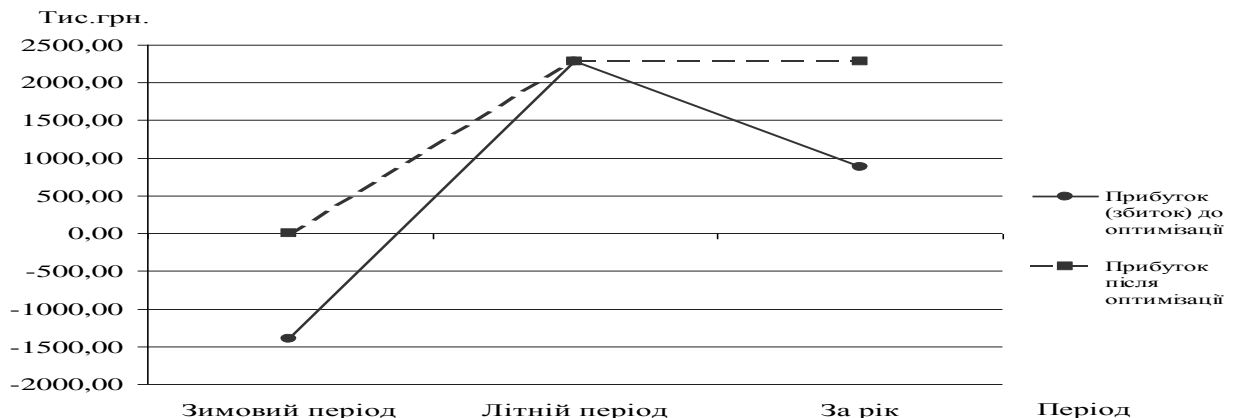


Рис. 4. Вплив процесу оптимізації витрат на результат діяльності ДП "Санаторно-курортний лікувальний центр "Шкло" за 2008 – 2009 роки

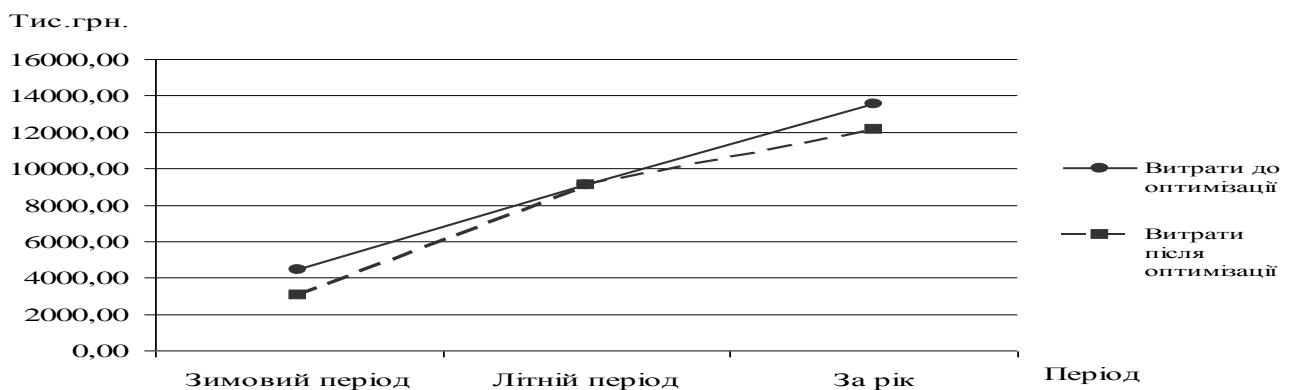


Рис. 5. Вплив процесу оптимізації витрат на їх величину ДП "Санаторно-курортний лікувальний центр "Шкло" за 2008 – 2009 роки



Отже, важливість впровадження запропонованої методики контролю за формуванням собівартості послуг, яка базується на економіко-математичному моделюванні, обґрунтовується тим, що визначення оптимального обсягу реалізації путівок сприятиме ефективному оперативному управлінню витратами санаторно-курортних установ, а також дасть можливість їм провадити власну цінову політику на ринку послуг, а це збільшить обсяг реалізації путівок, що впливатиме на підвищення ефективності діяльності установ в сучасних умовах господарювання.

## ВИСНОВКИ

На основі проведення дисертаційного дослідження обліку та контролю витрат і калькулювання собівартості послуг у санаторно-курортних установах можна сформулювати такі висновки:

1. Санаторно-курортні установи відіграють важливу роль у розвитку галузі охорони здоров'я України, оскільки є синтезом відпочинку та лікування, а з розвитком санаторно-курортного бізнесу зростає кількість робочих місць, що вирішує соціальні аспекти зайнятості в регіонах, поліпшуються умови для туризму і відпочинку в закладах рекреації, а це дозволяє вирішувати проблеми поліпшення здоров'я населення.

Аналіз діяльності санаторно-курортних установ дозволив здійснити класифікацію послуг, які ними надаються, що дає можливість удосконалити процес формування облікової інформації про витрати на надання відповідного виду послуг. Це впливає на первинне відображення витрат, їх нагромадження у регістрах обліку, що є основою для проведення внутрішньогосподарського контролю за доцільністю таких витрат, їх структурою та об'єктами калькулювання.

2. Обґрунтовано, що особливості надання послуг санаторно-курортними установами суттєво впливають на методику й організацію обліку та контролю витрат їх діяльності, яка є доволі широкою. Враховуючи це, вважаємо невиправданим ведення обліку витрат у цілому за установою, адже це призводить до неможливості ефективного управління нею, нечіткого визначення вартості окремих послуг і результатів діяльності окремих структурних підрозділів. У зв'язку з цим облік у санаторно-курортних установах має будуватися на принципах відокремленого обліку витрат за видами послуг, центрами витрат, центрами відповідальності та структурними підрозділами.

3. Проведені нами дослідження свідчать, що санаторно-курортні установи здебільшого користуються Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та рекомендаціями, які мають загальний характер і не враховують особливостей їх діяльності. У зв'язку з цим у роботі запропоновано підходи щодо удосконалення організації і методики обліку витрат їх діяльності та калькулювання собівартості послуг, наданих ними.

4. Надання якісних санаторно-курортних послуг супроводжується витрачанням ресурсів, оперативне управління якими є передумовою ефективного функціонування установ. За цих обставин особливого значення набуває науково обґрунтована класифікація витрат діяльності, оскільки у санаторно-курортних установах відсутні єдині підходи щодо віднесення таких витрат до прямих чи загальнопромислових. З цією метою автором запропоновано класифікацію витрат,

яка враховує специфіку діяльності установ, що дає можливість організувати облік витрат за місцями їх виникнення та центрами відповідальності, а також визначено оптимальний перелік статей витрат, що мають практичне застосування у санаторно-курортних установах.

5. Для оптимальної організації та методики витрат діяльності санаторно-курортних установ нами розроблено робочий план субрахунків внутрішньогосподарського обліку витрат їх діяльності та собівартості реалізації послуг, що дає можливість об'єктивного формування витрат за видами путівок і курсівок, центрами витрат і центрами відповідальності, що дозволить оперативно надавати достовірну інформацію апарату управління про витрати відповідного структурного підрозділу та надалі здійснювати контроль за витратами їх діяльності.

6. Обґрунтовано, що первинний облік у санаторно-курортних установах є основою для формування економічної інформації про структуру витрат за місцями їх виникнення та елементами, у розрізі структурних підрозділів та установи в цілому. З цією метою автором запропоновано схему документообігу з процедури реєстрації пацієнтів, а також схему обліку та контролю витрачання ресурсів. На основі даних первинного обліку така інформація формується у регістрах обліку. Для цього автором розроблено реєстри обліку, використання яких забезпечить отримання точної інформації за видами послуг (путівок, курсівок), центрами витрат і центрами відповідальності, а також накопичувальні та зведені реєстри обліку витрат за видами наданих послуг.

7. Формування санаторно-курортних послуг відбувається шляхом поєднання окремих результатів діяльності усіх структурних підрозділів установи. Для цього нами запропоновано у кожному структурному підрозділі схему організації обліку за центрами витрат та центрами відповідальності у розрізі калькуляційних одиниць, що дасть можливість отримувати інформацію про місце виникнення витрат та їх структуру, а це є основою оперативного аналізу та контролю отриманих результатів для подальшого управління витратами.

8. Обґрунтовано, що необхідною умовою правильної організації обліку витрат діяльності є узгодженість об'єктів калькулювання собівартості послуг з центрами витрат, при цьому всі витрати санаторно-курортних установ поділяються на прямі та непрямі, що залежить від того, наскільки точно й об'єктивно можна їх віднести до конкретного об'єкта калькулювання (конкретної послуги). З цією метою на основі проведених досліджень нами запропоновано методику розподілу загальновиробничих витрат, що надасть можливість максимально здійснити розподіл витрат за об'єктами витрат і їх статтями та визначати собівартість послуг.

9. Досліджено, що в сучасних умовах господарювання суттєво зростає роль внутрішньогосподарського контролю за витратами діяльності, насамперед, оперативного. З метою ефективного управління витратами нами запропонована методика внутрішнього контролю витрат та формування собівартості санаторно-курортних послуг. Важливим етапом проведення такого контролю є правильність визначення витрат за місцями їх виникнення, центрами витрат, центрами відповідальності та калькуляційними статтями путівок (курсівок). Однією з основ здійснення оперативного контролю за витратами є запровадження в санаторно-курортних установах бюджетування, що є базою управлінського обліку, чому найбільше відповідає нормативний облік, якому притаманний високий рівень

оперативності щодо контролю за ефективним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, а це сприяє зниженню собівартості наданих послуг.

10. Нами обґрунтовано, що передумовою прийняття правильних управлінських рішень, спрямованих на зростання прибутку, виявлення причин збитковості, забезпечення стабільного фінансового стану установ, є комплексна аналітична оцінка результативності їх діяльності. З цією метою запропоновано якісно нову модель повної калькуляції вартості путівки та курсівки з використанням економіко-математичного моделювання, що дає можливість оперативно коригувати вартість послуг, які пропонуються санаторно-курортною установою. Такий підхід до визначення собівартості дозволяє не лише розподілити витрати безпосередньо за центрами витрат і центрами відповідальності, передбачити розмежування їх за різними типами путівок і курсівок та відстежувати фактори зміни статей витрат та їх вплив на вартість кінцевої пропозиції, а також вивчити їх взаємозв'язок і залежність шляхом синтезу.

## **СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ**

### **Публікації у фахових виданнях:**

1. Куцик П.О. Первинний облік в управлінні витратами санаторно-курортних установ / П.О.Куцик, О.М.Чабанюк // Вісн. Львів. комерц. акад. - Сер екон. - Вип. 30. – Львів: вид-во ЛКА, 2009. – С. 181 - 184. (0,3 друк. арк., особистий внесок здобувача 0,2 друк. арк. – визначено місце первинного обліку в управлінні витратами).
2. Чабанюк О. М. Облік прямих витрат у санаторно-курортних установах / О. М. Чабанюк // Вісн. Львів. комерц. акад. – Сер. екон. - Вип. 25. – Львів: вид-во ЛКА, 2007. – С. 517-525 (0,5 друк. арк.).
3. Чабанюк О.М. Проблеми планування аудиту у санаторно-курортних організаціях / О.М. Чабанюк // Вісн. ЛНУ ім. Івана Франка. – Сер. екон. - Вип. 37(2)) [за ред. С.М. Панчишина]. – Львів: Інтереко, ЛНУ, 2007. – С. 402 - 404 (0,3 друк. арк.).
4. Чабанюк О.М. Проблеми внутрішнього контролю витрат на формування собівартості путівок у санаторно-курортних організаціях / О.М. Чабанюк // Наукові записки. Наук. зб. УАД - 2007. – № 2 (12). - С. 32 - 37 (0,3 друк. арк.).
5. Чабанюк О.М. Витрати санаторно-курортних установ у системі обліку за НП(С)БО / О.М. Чабанюк, Ю.В. Панченкова // Вісн. Львів. комерц. акад. - Сер. екон. - Вип. 16. – Львів: вид-во ЛКА, 2004. – С. 457-462 (0,38 друк. арк., особистий внесок здобувача 0,3 друк. арк. – визначено особливості обліку витрат).
6. Чабанюк О.М. Деякі особливості вивчення об'єктів та суб'єктів внутрішнього контролю у санаторно-курортних організаціях / О.М. Чабанюк // Економіка України в євроінтеграційних процесах: наук. зб. (Формування ринкової економіки в Україні; Спецвип. 13) [за ред. С.М. Панчишина]. – Львів: Інтереко, ЛНУ, 2004. – С. 618 - 621 (0,3 друк. арк.).
7. Чабанюк О.М. Облік в сфері послуг: практичні аспекти застосування національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку / О.М. Чабанюк // Соціально-економічні дослідження в перехідний період. Механізм реалізації в перехідний період [редкол.: відп. ред. М.І. Долішній]; НАН України. Інститут

регіональних досліджень. – Львів, 2003. - Вип. 2 (XL) – Ч/ 2. – С. 149 - 152 (0,3 друк. арк.).

8. Чабанюк О.М. Оплата праці в санаторно-курортних установах: види та форми / О.М. Чабанюк // Регіональні перспективи. – 2001. – № 2-3 (15-16). – С. 113-114 (0,32 друк. арк.).

9. Чабанюк О.М. Курорти в Україні: проблеми ціноутворення / О.М. Чабанюк, А.А. Гела // Український бальнеологічний журнал. – 2000. – № 1(2). – С. 89-90 (0,18 друк. арк., особистий внесок здобувача 0,15 друк. арк. – визначено особливості ціноутворення).

10. Чабанюк О.М. Особливості функціонування підприємств соціально-культурної сфери споживчої кооперації та їх вплив на формування собівартості послуг / О.М. Чабанюк // Соціально-економічні дослідження в перехідний період [редкол.: відп. ред. М.І. Долішній]; НАН України. Інститут регіональних досліджень. – Львів, 1998. - Вип. IV. – С. 323 - 330 (0,48 друк. арк.).

11. Чабанюк О.М. Облік витрат в умовах сучасних інформаційних технологій / О.М. Чабанюк // Вісн. Львів. комерц акад. – Львів, Коопосвіта, 1998. – С. 227-233 (0,38 друк. арк.).

12. Чабанюк О.М. Облік витрат в системі управлінського обліку / О.М. Чабанюк // Соціально-економічні дослідження в перехідний період [редкол.: відп. ред. М.І. Долішній]; НАН України. Інститут регіональних досліджень. – Львів, 1998. - Вип. IV. – С. 410-421 (0,66 друк. арк.).

#### **Публікації в інших виданнях:**

13. Чабанюк О.М. Особливості обліку путівок у санаторно-курортних організаціях / О.М. Чабанюк // Місце та роль бухгалтерської професії в сучасних інтеграційних процесах економіки України: матеріали IV Міжнар. наук.-практ. конф. 16-17 жовтня 2008 р. – Мукачево, 2008. – С. 122 - 125 (0,19 друк. арк.).

14. Чабанюк О.М. Організація обліку відпочиваючих у санаторно-курортних організаціях / О.М. Чабанюк // Облік і контроль на підприємствах агропромислового комплексу: стан та перспективи розвитку: матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф. 10-11 жовтня 2008 р. [відп. за вип. М.М. Коцупатрий]. - К.: КНЕУ, 2008. – С. 204 - 206 (0,18 друк. арк.).

15. Чабанюк О.М. Проблеми визначення центрів відповідальності у санаторно-курортних організаціях / О. М. Чабанюк // Обліково-аналітичні системи: глобальний і національний аспекти: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. 16-17 травня 2006 р. – Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2006. – С. 166 - 169 (0,2 друк. арк.).

16. Чабанюк О.М. Управління витратами в умовах ринкової економіки / О.М. Чабанюк // Проблеми удосконалення бухгалтерського обліку в умовах ринкової економіки: матеріали міжн. наук.-практ. конф. – Полтава, 1999. – С. 177 - 179 (0,1 друк. арк.).

17. Чабанюк О.М. Управління витратами – шлях до стабілізації фінансового стану підприємств / О.М. Чабанюк // Формування ринкових відносин в системі будівельного комплексу України: матеріали наук.-практ. конф. 11-12 грудня 1998 р. (Серія: Економічна думка). – Тернопіль, 1998. - С. 190 - 192 (0, 19 друк. арк.).

18. Чабанюк О.М. До питання аналізу витрат оздоровчих закладів / О.М. Чабанюк // Матеріали конф. проф.-викл. складу і аспірантів академії за підсумками наук.-

досл. роботи у 1995 році [відп. за вип. І.С. Полікарпов]. – Львів, 1995. - С.51 - 52 (0,1 друк. арк.).

19. Чабанюк О.М. Фінансова і інвестиційна політика в рекреаційній індустрії / О.М. Чабанюк, Л.С. Гринів // Нові підходи до організації і проведення лікування, реабілітації та рекреації в умовах курорту: матеріали міжн. наук.-практ. конф. – Трускавець, 1995. - С. 257 - 259 (0,2 друк. арк., особистий внесок здобувача 0,1 друк. арк. – визначено особливості залучення інвестицій).

20. Чабанюк О.М. Проблеми аналізу собівартості послуг оздоровниць / О.М. Чабанюк, В.О. Озеран // Збірник матеріалів конф. проф.-викл. складу і аспірантів Львівської комерційної академії [за ред. І. С. Полікарпова]. – Львів, 1995. – С. 45 - 46 (0,1 друк. арк., особистий внесок здобувача 0,05 друк. арк. – досліджено методику аналізу).

21. Чабанюк О.М. Деякі проблеми обліку витрат на підприємствах соціально-культурної сфери / О.М. Чабанюк // Тези доп. наук. конф. проф.-викл. складу і аспірантів Львівської комерційної академії за підсумками наук.-досл. роботи у 1994 році [за ред. І. С. Полікарпова]. – Львів, 1995. - С. 45 - 46. (0,1 друк. арк.).

22. Чабанюк О.М. Проблеми організації бухгалтерського обліку на підприємствах соціально-культурної сфери споживчої кооперації / О.М. Чабанюк // Тези доповідей на наук. конф. за підсумками наук.-досл. роботи проф.-викл. складу і аспірантів Львівського торговельно-економічного інституту у 1992 -1993 роках. - Львів, 1993. - С. 196 - 197 (0,1 друк. арк.).

23. Чабанюк О.М. Необхідні зміни на малих підприємствах соціально-культурної сфери / О.М. Чабанюк // Облік та аналіз в умовах малого бізнесу: збірник тез та доповідей респ. наук.-практ. конф. 24-25 березня 1992 р. [за ред. З.В. Гуцайлюка]. – Тернопіль, 1992. - С.47 (0,1 друк. арк.).

24. Чабанюк О.М. Деякі особливості обліку та контролю в умовах ринкових відносин / О.М. Чабанюк // Методологія бухгалтерського обліку на підприємствах різних форм власності: тези доповідей і виступів обласної наук.-практ. конф. 4-6 травня 1992 р. – Тернопіль, 1992. - С. 29 (0,1 друк. арк.).

25. Чабанюк О.М. Рынок и нерешенные вопросы организации учета в социально-культурной сфере / О.М. Чабанюк // Социально-экономические проблемы перестройки: материалы респ. наук.-практ. конф. - Кривой Рог, 1991. - С. 121 - 122 (0,1 друк. арк.).

26. Чабанюк О.М. Проблеми організації та методології бухгалтерського обліку на підприємствах соціально-культурної сфери споживчої кооперації / О.М. Чабанюк // Фінанси, облік, контроль і аналіз господарської діяльності в умовах формування ринкових структур: матеріали наук.-практ. сем. 11-12 жовтня 1991 р. - Львів, 1991. - С. 12 - 13 (0,1 друк. арк.).

### **Навчальний посібник:**

27. Бухгалтерський облік у споживчій кооперації: [навч. посібник] / В.О. Озеран, П.О. Куцик, А.М. Волошин та інші. – Львів: вид-во Львівської комерційної академії, 2008. – 660 с. (здобувачем написана тема 13 „Облік на підприємствах невиробничої сфери”, с. 575-599 (2,79 друк. арк.)).

## АНОТАЦІЯ

**Чабанюк О.М. Облік і контроль витрат та калькулювання собівартості послуг у санаторно-курортних установах. – Рукопис.**

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 - бухгалтерський облік, аналіз та аудит. - Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. - Київ, 2010.

Дисертація присвячена дослідженню проблем удосконалення обліку та контролю витрат і калькулювання собівартості послуг у санаторно-курортних установах.

Значна увага приділяється теоретичним основам обліку та контролю витрат і калькулювання собівартості послуг. Удосконалено організацію та методіку внутрішньогосподарського обліку витрат діяльності санаторно-курортних установ, а також порядок формування та розподілу загальновиборничих витрат. Уточнено теоретичні підходи до формування собівартості послуг як об'єкта калькулювання та методичного інструментарію управління. Удосконалено методіку контролю витрат діяльності установ за центрами відповідальності та розроблено практичні рекомендації щодо застосування економіко-математичного моделювання в управлінні витратами і собівартістю послуг санаторно-курортних установ.

**Ключові слова:** облік, контроль, собівартість, санаторно-курортні установи, витрати, послуги, калькулювання.

## АННОТАЦИЯ

**Чабанюк О.М. Учет и контроль затрат та калькулирования себестоимости услуг санаторно-курортных учреждений. – Рукопись.**

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). Государственная академия статистики, учета и аудита Госкомстата Украины. – Киев, 2010.

В ходе диссертационного исследования изучены теоретические основы учета и контроля затрат и калькулирования себестоимости услуг санаторно-курортных учреждений. Критически проанализировано состояние и перспективы развития санаторно-курортных учреждений в Украине. Изучены проблемы учета и контроля затрат и калькулирования себестоимости услуг санаторно-курортных учреждений. Раскрыта классификация затрат санаторно-курортных учреждений с точки зрения объекта учета, контроля и калькулирования. Автором предложена номенклатура прямых и косвенных затрат санаторно-курортных учреждений, а также раскрыто содержание предложенных статей, что позволит усовершенствовать и научно - обоснованно формировать полную производственную себестоимость услуг.

В работе уточнено суть первичного учета в системе управления затратами, усовершенствована и адаптирована к потребностям санаторно-курортных учреждений система первичного учета. Автором разработан порядок организации учета затрат за центрами ответственности, центрами затрат и калькуляционными единицами структурных подразделений санаторно-курортных учреждений. Разработана схема прямых и косвенных затрат санаторно-курортных учреждений. Усовершенствована методика бухгалтерского учета общехозяйственных затрат и

предложен порядок их распределения в зависимости от избранных баз распределения, а именно: расчет общехозяйственных затрат лечебного корпуса, расчет обще-хозяйственных затрат спального корпуса между видами номеров, расчет распределения общехозяйственных затрат столовой, расчет распределения прочих общехозяйственных затрат. Разработаны регистры бухгалтерского учета прямых и непрямых затрат, что позволит оптимизировать затраты санаторно-курортных учреждений и повысить контрольные функции бухгалтерского учета. Автором внесены предложения по использованию счетов второго и третьего порядков для учета затрат и себестоимости услуг к счетам “Производство”, “Себестоимость реализации”, “Общепроизводственные затраты”, что позволит целенаправленно отображать и накапливать информацию для предоставления руководству учреждений с целью принятия обоснованных управленческих решений.

Существенное внимание уделено исследованию себестоимости услуг как объекта калькулирования и методическому инструментарию управления. Приведены рекомендации по методике контроля затрат за центрами ответственности. Таким образом, предложенные рекомендации по усовершенствованию бухгалтерского учета и контроля в санаторно-курортных учреждениях разрешат комплекс проблем относительно организации и методики учета, контроля затрат и калькулирования себестоимости в санаторно-курортных учреждениях, что повысит эффективность и конкурентоспособность их функционирования.

**Ключевые слова:** учет, контроль, себестоимость, санаторно-курортные учреждения, затраты, услуги, калькулирование.

## ANNOTATION

### **Chabanyk O.M. Accounting and Control Cost and Services and Calculation in Resorts. – Manuscript.**

Dissertation for the degree of a candidate of economic scientific by specialty 08.00.09 – Accounting, analysis and audit (according to the types of economic activity). - State Academy of Statistics, Accounting and Auditing of Ukrainian State Committee of Statistics. – Kyiv, 2010

The problems of the improvement of recording and controlling costs and calculation of cost price of services of resort establishments are researched in the dissertation. Significant attention is paid to the theoretical research of recording and controlling calculation of cost price services of resort establishments.

The arrangement and methodology of recording of production costs from the view of administrative accounting and also the order of the arrangement and distribution of economic costs with the aim of managing resort establishments are suggested. The essence of cost price of services as an object of calculation and methodological instruments of management is clarified. The methodology of cost control over the centers of responsibility is developed. Practical suggestions on using economic and mathematic modeling in managing cost price of services of resort establishments are worked out.

Key words: accounting, control, resort establishments, expenses, resort services, administrative accounting.