

Вестник Башкирского института социальных технологий). 2023. № 4(61). С. 84–91  
*Vestnik BIST (Bashkir Institute of Social Technologies)*. 2023;(4(61)):84–91

Научная статья

УДК 338.46

doi: 10.47598/2078-9025-2023-4-61-84-91

## МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ФОРМИРОВАНИЮ СЕБЕСТОИМОСТИ ГОСТИНИЧНЫХ УСЛУГ

**Ольга Николаевна Пережогина**

Поволжский государственный университет физической культуры, спорта и туризма, Казань, Россия, perezhogina-on@yandex.ru, Scopus Author ID 57073829100, РИНЦ Author ID 557514, Researcher ID AAH-8115-2019, <https://orcid.org/0000-0003-0159-5838>

**Аннотация.** В статье рассмотрены актуальные вопросы расчета себестоимости услуг в индустрии гостеприимства, обоснованы их место и роль в современной управленческой практике. Проведена классификация расходов в структуре себестоимости гостиничных услуг. Обобщены методические подходы к формированию себестоимости гостиничных услуг в отечественной и зарубежной практике, раскрыты особенности их применения в деятельности гостиничных организаций. Предложены способы расчета фактической себестоимости гостиничных услуг с учетом специфики номерного фонда гостиницы и набора услуг.

**Ключевые слова:** фактическая себестоимость, гостиница, экономика услуг, сфера гостеприимства, классификация затрат

**Для цитирования:** Пережогина О. Н. Методологические подходы к формированию себестоимости гостиничных услуг // Вестник БИСТ (Башкирского института социальных технологий). 2023. № 4 (61). С. 84–91. <https://doi.org/10.47598/2078-9025-2023-4-61-84-91>.

Research article

## METHODOLOGICAL APPROACHES TO THE FORMATION OF COST OF SERVICES IN HOTELS

**Olga N. Perezhogina**

Volga State University of Physical Culture, Sports and Tourism, Kazan, Russia, perezhogina-on@yandex.ru, Scopus Author ID 57073829100, RSCI Author ID 557514, Researcher ID AAH-8115-2019, <https://orcid.org/0000-0003-0159-5838>

**Abstract.** The article discusses current issues of calculating the cost of services in the hospitality industry, and substantiates their place and role in modern management practice. A classification of expenses in the cost structure of hotel services is carried out. Methodological approaches to the formation of the cost of hotel services in domestic and foreign practice are generalized, and features revealed of their application in the activities of hotel organizations are substantiated. Methods for calculating the actual cost of hotel services are proposed, taking into account the specifics of the hotel's room stock and range of services.

**Keywords:** actual cost, hotel, economics of services, hospitality industry, cost classification

**For citation:** Perezhogina O. N. Methodological approaches to the formation of cost of services in hotels. *Vestnik BIST (Bashkirskogo instituta social`ny`x texnologij)* = *Vestnik BIST (Bashkir Institute of Social Technologies)*. 2023;(4(61)):84–91. (In Russ.). <https://doi.org/10.47598/2078-9025-2023-4-61-84-91>.

Экономическая эффективность функционирования гостиничного предприятия значительно зависит от корректного формирования информации о себестоимости реализуемых услуг по нескольким причинам:

- полная себестоимость услуг размещения является базой для установления продажной цены номерного фонда гостиницы;

- информация о себестоимости лежит в основе планирования процесса производства, а также используется при решении огромного количества текущих оперативных задач управления [1].

Проблемы, связанные с классификацией и учетом затрат, формированием себестоимости услуг в гостиничных организациях рассматривали в своих научных работах А. С. Гривина, О. В. Каурова, Н. А. Лытнева, И. А. Рогова, Л. Б. Самарина, Ю. Н. Самопальникова и некоторые другие авторы. Однако публикаций, детально раскрывающих экономическую специфику формирования себестоимости гостиничных услуг, в настоящее время недостаточно. В этой связи наиболее актуальными представляются вопросы формирования методологических подходов к расчету фактической себестоимости услуг в гостиничных организациях, в частности, себестоимости услуг размещения.

Анализ исследований, посвященных обозначенной проблематике, позволяет выделить два вида себестоимости услуг гостиничного предприятия:

- нормативная (плановая) себестоимость;
- фактическая себестоимость.

Нормативный метод калькуляции предполагает установление нормы для каждого вида затрат на выполнение осуществляемых хозяйственных операций [2]. Преимуществами нормативного калькулирования себестоимости являются:

- возможность выбора объекта калькулирования: себестоимости гостиничного номера или отдельных типов номеров, комплекса услуг и т. п.;

- упорядочение и формализация процессов планирования и бюджетирования в гостиничных организациях.

Недостатки нормативного калькулирования себестоимости:

- необходимость нормирования расхода ресурсов, в том числе нормирования труда, а также периодической актуализации и пересмотра таких норм в связи с динамической трансформацией сервисных процессов под требования рынка и меняющихся запросов гостей. Все это требует наличия в штате экономиста со знаниями и навыками в области планирования и нормирования труда, что могут позволить себе лишь крупные гостиничные организации;

- отклонения нормативной себестоимости от фактических показателей.

Расчет и мониторинг фактической себестоимости номеров приобретает особую значимость для экономики гостиницы в условиях повсеместного применения в гостиничном бизнесе методов динамического ценообразования, суть которого состоит в определении максимально возможной цены в конкретный момент времени для каждого клиентского сегмента. При этом активно используются такие маркетинговые инструменты, как акции, скидки и спецпредложения. В этой связи рассчитанная фактическая себестоимость гостиничного номера служит индикатором критического порога цены, ниже которого не следует опускаться даже в низкий для отеля сезон, и основой для планирования эксплуатационных расходов номерного фонда в системе бюджетирования гостиничного предприятия.

Информационной базой для расчета фактической себестоимости гостиничных услуг служит система бухгалтерского финансового учета, где аккумулируются данные о расходах гостиницы за отчетный период. При этом затраты в течение отчетного периода собираются и классифицируются по следующим экономическим элементам [3]:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- амортизация;
- прочие расходы.

При формировании финансового результата в финансовой отчетности можно увидеть так называемую себестоимость продаж, включающую в большинстве своем прямые затраты, а также сумму коммерческих и управленческих расходов, что в совокупности дает полную себестоимость услуг [4].

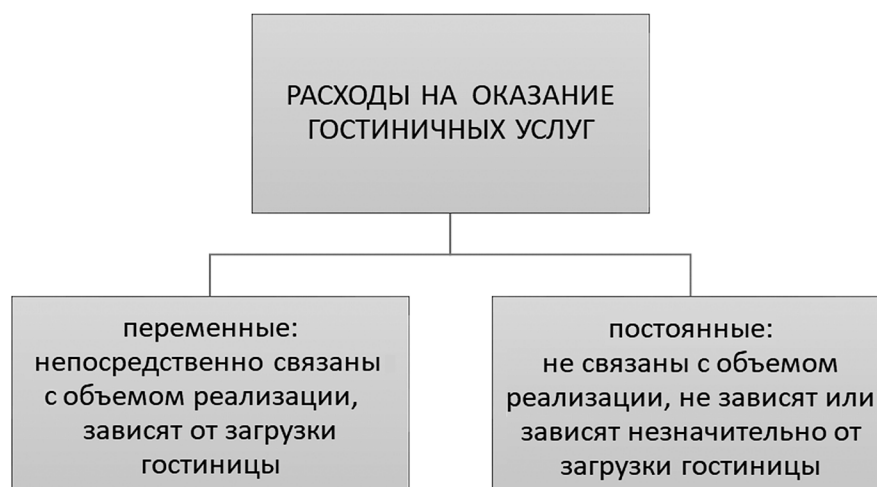
Главным с точки зрения принятия управленческих решений недостатком описанного выше алгоритма формирования себестоимости гостиничных услуг в бухгалтерском учете является то, что объектом учета в данном случае являются расходы на производство услуг в целом, а не отдельно взятая единица продукта или услуги. В этой связи возникает объективная необходимость в формировании системы управленческого учета, который, безусловно, базируется на данных бухучета, однако информация группируется и представляется в зависимости от потребностей лиц, принимающих управленческие решения, в том числе в части политики ценообразования и формирования затратной части в системе бюджетирования гостиничного предприятия. Настройка управленческого учета позволяет организовать ведение раздельного учета расходов на содержание и эксплуатацию номерного фонда гостиницы, который в большинстве случаев требуется для более точного экономического обоснования фактической себестоимости отдельных видов услуг в гостиничной деятельности.

Одним из наиболее важных вопросов с точки зрения расчета себестоимости гостиничных услуг является классификация расходов [3]. В зависимости от объема оказываемых гостиницей услуг следует выделить следующие виды затрат (рис. 1).

В зависимости от способа включения в себестоимость выделяют следующие виды затрат (рис. 2).

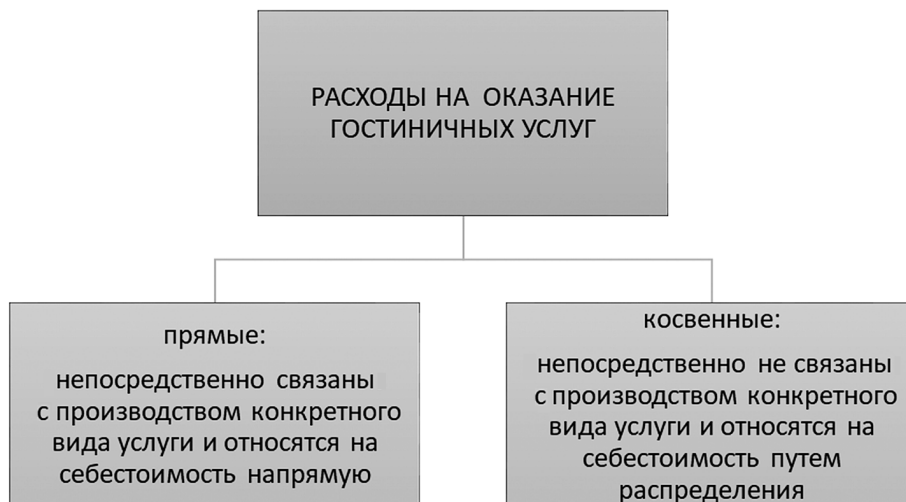
В гостинице переменными расходами будут те, которые зависят от количества проживающих гостей: расходы на предметы гостеприимства, стирку белья, коммунальные расходы и т. п. Общая сумма таких расходов меняется пропорционально количеству гостей, а в расчете на один номер/койко-место/гостя они остаются неизменными. Переменные расходы при возможности их точного определения в расчете на один гостиничный номер или койко-место целесообразно напрямую включать в себестоимость услуги как прямые расходы. Те переменные расходы, которые невозможно точно рассчитать на один номер или койко-место, включаются в себестоимость как косвенные путем распределения пропорционально избранной экономически обоснованной базе.

В состав постоянных затрат гостиницы входят те расходы, которые не зависят или зависят незначительно от количества проживающих гостей: аренда или расходы на амортизацию зданий, амортизация оборудования, анимация, заработная плата управленческого персонала, содержание офиса и т. п. Общая сумма таких расходов остается примерно одинаковой при разной загрузке отеля, а в расчете на один номер/койко-место/гостя они меняются обратно пропорционально объему загрузки. Постоянные расходы при формировании себестоимости гостиничного номера включаются в состав себестоимости путем распределения пропорционально базе распределения: количеству койко-мест или номеров, либо площади номерного фонда.



**Рисунок 1** — Классификация затрат гостиницы в зависимости от объема услуг

**Figure 1** — Classification of hotel costs depending on the volume of services



**Рисунок 2** — Классификация затрат гостиницы в зависимости от способа включения в себестоимость

**Figure 2** — Classification of hotel costs depending on the method of inclusion in the cost price

С учетом международного опыта при определении себестоимости услуг размещения гостиницы следует выделять эксплуатационную и полную себестоимость (рис. 3). Эксплуатационная себестоимость одних человеко-дней или койко-места используется преимущественно в управленческом учете в целях управления затратоемкостью услуг, формируя информацию, необходимую для принятия эффективных управленческих решений по экономическим аспектам деятельности гостиницы. Эксплуатационная себестоимость определяется как сумма общих эксплуатационных затрат на единицу услуг и включает прямые и определенную часть общих эксплуатационных затрат.

Полная же себестоимость услуг размещения включает как эксплуатационные затраты, так и общехозяйственные расходы (административные затраты, затраты на сбыт и прочие общехозяйственные затраты). Полная себестоимость используется в индустрии гостеприимства как база для определения цены гостиничных услуг.

К прямым эксплуатационным затратам в гостинице можно отнести:

- заработную плату обслуживающего персонала с социальными отчислениями, в том случае, если ее можно прямо соотнести с отдельными категориями номерного фонда;
- амортизацию номерного фонда;
- текущий ремонт номерного фонда;

- затраты на содержание помещений номерного фонда (коммунальные расходы, стирка белья и прочие подобные затраты), в том случае, если возможно определить их сумму в расчете на отдельные категории номерного фонда;

- другие материальные затраты (на приобретение предметов гостеприимства и проч.);
- затраты на содержание оборудования и систем связи номерного фонда (телефоны, компьютеры и проч.).

Общие эксплуатационные затраты включают:

- затраты на содержание помещений общего использования гостиницы и примыкающей территории, амортизационные отчисления;
- затраты на противопожарные мероприятия;
- износ малоценного и быстро изнашивающегося инвентаря;
- затраты на охрану труда и технику безопасности;
- затраты на повышение квалификации кадрового состава гостиничной организации и прочие общие эксплуатационные затраты.

Общие хозяйственные затраты, в свою очередь, можно разделить на несколько групп:

- административные затраты гостиничного комплекса (заработная плата сотрудников аппарата управления с отчислениями на соци-

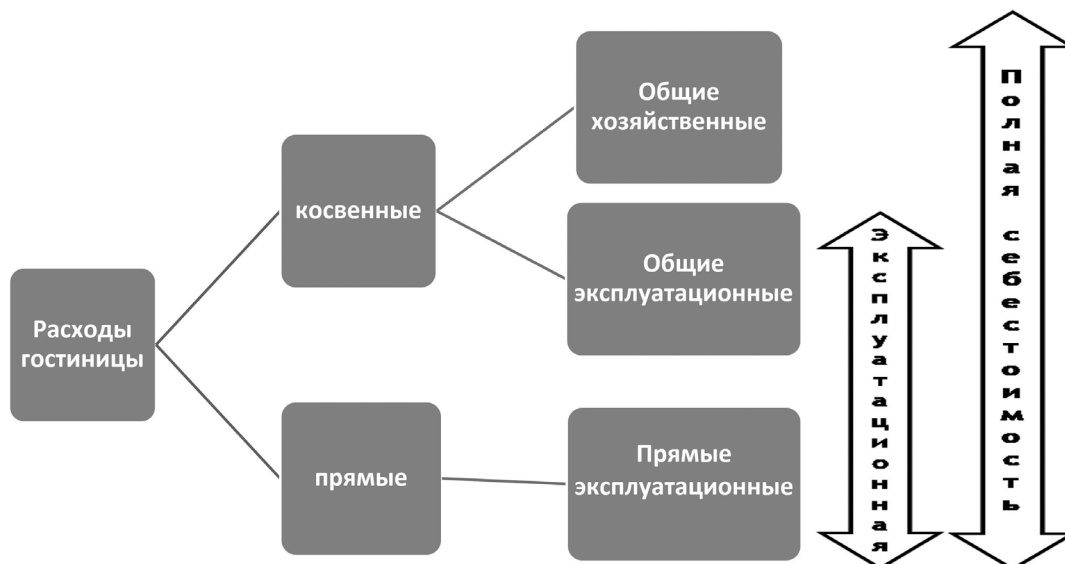


Рисунок 3 — Структура себестоимости гостиничных услуг

Figure 3 — Cost structure of hotel services

альные нужды, а также расходы на подготовку управленческих кадров, командировки, содержание административных помещений, приобретение канцелярских принадлежностей, содержание офисной техники и проч.);

- коммерческие расходы (затраты на маркетинг и сбыт, в том числе рекламу, представительские затраты по сбыту услуг);

- прочие общие хозяйственные затраты.

На практике в хозяйственной деятельности отечественных и зарубежных гостиниц можно выделить несколько подходов к расчету фактической себестоимости гостиничных услуг размещения. При этом для применения каждого из них существуют следующие важные условия:

1. Состав и виды затрат гостиницы, относящихся к переменным и постоянным, не регламентированы. Каждая гостиница самостоятельно, исходя из экономической целесообразности и специфики своей деятельности, разрабатывает перечень постоянных и переменных затрат, а также устанавливает базу распределения для каждого вида косвенных расходов.

2. Чем больше расходов будет включено в состав прямых затрат, тем точнее и ближе к реальной будет расчетная себестоимость.

3. Расчетную себестоимость всегда необходимо корректировать на уровень загрузки гостиницы [5].

Единой методики для расчета фактической себестоимости гостиничного номера нормативными документами не установлено. Метод калькуляции стоимости услуг размещения каждое предприятие определяет самостоятельно, исходя из типа гостиницы, набора услуг, входящих в стоимость номера, различия в классе номеров и обслуживании, а также некоторых других факторов.

Рассмотрим метод средней себестоимости. Суть данного метода определения фактической себестоимости гостиничных услуг состоит в том, что себестоимость услуг проживания рассчитывается путем деления общей суммы затрат на общее количество койко-мест/номеров, скорректированное на загрузку гостиницы (фактическую или планируемую) (1).

При этом все расходы отчетного периода не делятся на прямые и косвенные, а учитываются в общей сумме в целом по гостинице. Таким образом определяется средняя стоимость единицы услуг (одни человеко-сутки размещения гостей/ один номер).

$$C = P : (H \cdot D \cdot Z), \quad (1)$$

где  $C$  — себестоимость номера в сутки,

$P$  — общая сумма расходов,

$H$  — количество номеров,

$D$  — количество дней в расчетном периоде,

$Z$  — коэффициент загрузки.

При этом объектом калькулирования себестоимости выступает гостиничный номер (или койко-место в номере) «абстрактной» категории, то есть без привязки к типу номеров. Затем, если необходимо при ценообразовании учесть разницу в типе, комфортности, вместимости, площади номеров, формируются поправочные коэффициенты на стоимость номера в зависимости от его размера, расположения и других факторов (вид из окна, наличие/отсутствие уличного шума, близость к лифту, лестнице, качество внутренней отделки и т. п.).

При необходимости рассчитать себестоимость койко-места рассчитанная себестоимость номера делится на количество койко-мест в нем. Для определения цены расчетную себестоимость увеличивают на норму прибыли и косвенные налоги, входящие в цену.

Достоинством данного метода является то, что он не требует трудоемких усилий по дифференциации и распределению затрат. Недостатком же является его недостаточная экономическая обоснованность, в результате чего получается лишь усредненная фактическая себестоимость номера, которая может значительно отклоняться от реальной.

Эта методика может быть использована без угрозы значимого искажения фактической себестоимости услуг размещения в случае, если:

- гостиница предоставляет только услуги размещения;
- отсутствует или незначительна разница в уровне комфортности и классе обслуживания номеров.

Применение метода полной себестоимости предполагает, что объектом калькулирования себестоимости является номер (или койко-место в номере) конкретной категории, например, одно- или двухместные стандартные, люксы, сюиты и т. п., то есть себестоимость рассчитывается для каждой категории номеров, имеющих в гостинице, отдельно. При этом общая сумма расходов по гостинице за расчетный период затрат делится на постоянные и переменные затраты. Прямые затраты относятся в сумме фактических расходов на себестоимость каждой категории номеров, а все постоянные расходы в зависимости от экономического смысла распределяются по номерному фонду согласно избранной базе,

которая, исходя из экономического смысла, может выступать в деятельности гостиницы в двух вариантах:

- пропорционально количеству номеров (или койко-мест). Таким образом можно распределить, например, управленческие расходы, расходы на услуги связи, униформу персонала, информационное обслуживание и другие прочие расходы;

- пропорционально площади номеров. Это целесообразно в отношении расходов, которые зависят от площади номеров, к примеру, уборка, коммунальные услуги, охрана.

Площадь номерного фонда в отеле, как правило, можно разделить на основную — непосредственно площадь номерного фонда, а также дополнительную — места общественного пользования (коридоры, лифты, туалеты на этажах, которыми пользуются гости, проживающие в гостинице). Поэтому при расчете доли косвенных расходов, приходящихся на один номер, путем распределения пропорционально площади номеров, необходимо учитывать, что гостиница несет расходы на эксплуатацию не только площади внутри номера, но и прилегающей к номеру территории — коридоров, холлов, лестничных пролетов и т. п.

При определении косвенных расходов, приходящихся на номер, пропорционально площади, необходимо сначала определить сумму этих затрат в расчете на один квадратный метр площади номерного фонда, а затем умножить на условную площадь номера. Под условной площадью номера понимается основная площадь самого номера плюс дополнительная площадь прилегающей территории номерного фонда, приходящаяся на один номер [5]. Рассчитывается дополнительная площадь номера, исходя из соотношения площади номерного фонда и площади прилегающей территории номерного фонда.

Полная себестоимость гостиничного номера складывается из прямых расходов на соответствующее количество гостей и распределенных пропорционально количеству номеров или площади косвенных. Полученную расчетную себестоимость услуг размещения необходимо скорректировать на уровень загрузки гостиницы (2).

$$C = (ПР + КР) : З, \quad (2)$$

где С — себестоимость номера в сутки,

ПР — прямые расходы на количество гостей в номере,

КР — косвенные расходы в расчете на номер,

З — коэффициент загрузки.

При этом косвенные расходы на номер складываются из двух частей: распределенные пропорционально количеству номеров и распределенные пропорционально площади номера. Для определения цены расчетную себестоимость увеличивают на норму прибыли и косвенные налоги, входящие в цену.

Достоинствами этого метода можно считать следующие:

- экономическая обоснованность и относительная точность расчета реальной себестоимости услуг размещения;
- позволяет учесть дифференциацию гостиничных номеров по площади, уровню комфорта и обслуживанию;
- может применяться для расчета себестоимости других гостиничных услуг (например, SPA и др.).

Недостатки метода полной себестоимости:

- трудоемкий, требует значительных усилий по дифференциации и распределению затрат,
- необходим отдельный учет затрат, включаемых напрямую в себестоимость.

Данная методика может быть использована без угрозы значимого искажения фактической себестоимости услуг размещения в гостиничных комплексах с разным набором услуг и дифференциацией номеров по уровню комфорта и обслуживания.

Альтернативой применения вышеуказанного метода полной себестоимости может быть вариант расчета, когда отдельный учет прямых расходов не ведется, и соответственно, затраты не делятся на переменные и постоянные.

В этом случае общая сумма расходов гостиницы в совокупности признается условно-постоянными расходами и распределяется как косвенные расходы, исходя из экономического смысла, следующим образом: зависящие от количества гостей распределяются в соответствии с количеством койко-мест в номере, зависящие от количества номеров распределяются между единицами номерного фонда, а зависящие от площади распределяются пропорционально площади номерного фонда. Полученные суммы распределенных условно-постоянных затрат корректируются на % загрузки.

Достоинства такого варианта применения метода полной себестоимости:

- не требует отдельного учета прямых расходов;
- позволяет учесть разницу номеров по вместимости и площади.

К недостаткам следует отнести то, что в данном случае не учитывается разница номеров по уровню комфорта и классу обслуживания, а также возможность его применения для расчета себестоимости только услуг размещения. Соответственно, такая методика подойдет гостинице, у которой одинаковые по уровню комфорта, но разные по площади и вместимости номера, а также отсутствуют дополнительные услуги.

Таким образом, каждый из представленных методологических подходов имеет свои особенности, достоинства и недостатки в применении. Гостиничная организация самостоятельно выбирает подходящий ей способ расчета фактической себестоимости гостиничных услуг, который учитывает специфику ее деятельности в части структуры номерного фонда и набора предоставляемых услуг. Расчет фактической себестоимости способствует проведению экономически обоснованной политики ценообразования, а также усилению контроля в системе бюджетирования гостиничных организаций.

#### Список источников

1. Лытнева Н. А., Парушина Н. В. Методические подходы к организации оперативного контроля калькуляционных статей себестоимости гостиничных услуг // Экономический обзор. 2019. № 1(1). С. 44–49.
2. Самарина Л. Б. Особенности учета затрат и калькулирования себестоимости гостиничных услуг // Экономика. Бизнес. Банки. 2013. № 2(3). С. 86–93.
3. Рогова И. А. Особенности классификаций затрат как основного объекта управленческого учета гостиничного предприятия // Вестник университета. 2017. № 2. С. 210–215.

4. Лытнева Н. А., Лычева Л. А. Способы калькулирования себестоимости гостиничных услуг в системе бухгалтерского учета // Интеграция и гармонизация учета, анализа и аудита в условиях цифровой экономики : сборник научных трудов Международного экономического форума (Орел, 22–23 ноября 2018 г.). Орел : Орловский государственный университет экономики и торговли, 2019. С. 68–73.

5. Ембергенов Р. А., Ембергенова А. А., Жарылкасинова М. Ж. Калькулирование себестоимости в гостиничном бизнесе от теорий до практики на примере ТОО «Altyn» // Central Asian Economic Review. 2018. № 4(122). С. 84–93.

#### References

1. Lytneva N. A., Parushina N. V. Methodological approaches to organizing operational control of calculation items of the cost of hotel services. *E`konomicheskij obzor = Economic review*. 2019;1(1):44–49. (In Russ.).

2. Samarina L. B. Features of cost accounting and calculation of the cost of hotel services. *E`konomika. Bisnes. Banki = Economics. Business. Banks*. 2013;2(3):86–93. (In Russ.).

3. Rogova I. A. Features of classifications of costs as the main object of management accounting of a hotel enterprise. *Vestnik universiteta = University Bulletin*. 2017;(2):210–215. (In Russ.).

4. Lytneva N. A., Lycheva L. A. Methods for calculating the cost of hotel services in the accounting system. Integration and harmonization of accounting, analysis and audit in the digital economy: collection of scientific papers of the International economic forum (Orel, November 22–23, 2018). Orel: Oryol State University of Economics and Trade; 2019. P. 68–73. (In Russ.).

5. Embergenov R. A., Embergenova A. A., Zharylkasinova M. Zh. Cost calculation in the hotel business from theories to practice using the example of Altyn LLP. *Central Asian Economic Review*. 2018;(4(122)):84–93. (In Russ.).

#### Информация об авторе

О. Н. Пережогина — кандидат экономических наук, доцент кафедры сервиса и туризма.

#### Information about the author

O. N. Perezhogina — Candidate of Science (Economics), Associate Professor of the Department of Service and Tourism.

---

Статья поступила в редакцию 30.11.2023; одобрена после рецензирования 11.12.2023; принята к публикации 25.12.2023.

The article was submitted 30.11.2023; approved after reviewing 11.12.2023; accepted for publication 25.12.2023.