

УДК 657.1:640.41+338.48

Линник О.І.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри економічного аналізу та обліку
Національного технічного університету
«Харківський політехнічний інститут»

ДОХОДИ ТА ВИТРАТИ ГОТЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА: ПРИВЕДЕННЯ ОБЛІКУ ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ І СТАНДАРТІВ ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ

INCOME AND EXPENSES OF THE HOTEL ENTERPRISE: ACCOUNTING TO THE INTERNATIONAL STANDARDS AND STANDARDS OF THE EUROPEAN UNION

АНОТАЦІЯ

У рамках імплементації Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом бухгалтерський облік на українських підприємствах готельного господарства буде приведено до стандартів ЄС. Відповідно до сучасних вимог щодо реорганізації та гармонізації облікового процесу, існує потреба у пошуку нових підходів до формування та обліку доходів та витрат від реалізації готельних послуг. У статті наведено класифікацію доходів та витрат готельного підприємства, зазначено особливості їх обліку з урахуванням вимог оновленого законодавства. Результати дослідження підтверджують, що впровадження положень Директиви № 2013/34/ЄС та зміненого Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» підвищить рівень прозорості та порівняності показників фінансової звітності вітчизняних готельних підприємств. Ці зміни сприятимуть поліпшенню туристичного бізнесу в Україні.

Ключові слова: готельне підприємство, готельний бізнес, готельна послуга, доходи, витрати, бухгалтерський облік, міжнародні стандарти фінансової звітності, стандарти Європейського Союзу.

АННОТАЦИЯ

В рамках имплементации Соглашения об ассоциации между Украиной и Европейским Союзом бухгалтерский учет на украинских предприятиях гостиничного хозяйства будет приведен к стандартам ЕС. Согласно современным требованиям по реорганизации и гармонизации учетного процесса, существует потребность в поиске новых подходов к формированию и учету доходов и расходов от реализации гостиничных услуг. В статье приведена классификация доходов и расходов гостиничного предприятия, указаны особенности их учета в свете требований обновленного законодательства. Результаты исследования подтверждают, что внедрение положений Директивы № 2013/34/ЕС и измененного Закона Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» повысит уровень прозрачности и сопоставимости показателей финансовой отчетности отечественных гостиничных предприятий. Эти изменения будут способствовать улучшению туристического бизнеса в Украине.

Ключевые слова: гостиничное предприятие, гостиничный бизнес, гостиничная услуга, доходы, расходы, бухгалтерский учет, международные стандарты финансовой отчетности, стандарты Европейского Союза.

ANNOTATION

As part of the implementation of the association agreement between Ukraine and the European Union, accounting at Ukrainian hospitality enterprises will be brought to the standards of the European Union. According to modern requirements for the reorganization and harmonization of the accounting process, there is a need to find new approaches to the formation and recording of income and expenses from the implementation of hotel services. The article categorizes the income and expenses of a hotel enterprise, specifies the features of their accounting, taking into account the requirements of the updated legislation. The results of the study

confirm that the implementation of the provisions of Directive No. 2013/34 / EU and the amended law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine" will increase the level of transparency and comparability of financial statements of domestic hotel enterprises. These changes will help improve the tourist business in Ukraine.

Keywords: hotel enterprise, hotel business, hotel service, income, expenses, accounting, international financial reporting standards, European Union standards.

Постановка проблеми. З інтеграцією України до європейської спільноти постає питання конкурентоспроможності вітчизняних послуг на внутрішньому та зовнішньому ринках, удосконалення системи обліку діяльності підприємств готельного господарства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми обліку та аналізу доходів та витрат відображено у працях українських науковців: З.А. Балченко, М.І. Бондаря, Ф.Ф. Бутинця, О.Г. Величко, С.Ф. Голова, С.Я. Король, В.М. Костюченко, Є.В. Мниха, Л.В. Нападівської, М.С. Пушкаря, К.І. Редченка, В.В. Сопка, Т.І. Ткаченко, М.Г. Чумаченка тощо, а також зарубіжних учених: Г. Муса, Р. Ханшмана, Б. Нидлза, Х. Андерсона, Р.Н. Энтони, М.А. Гольцберга, Л.М. Хасан-Бека та ін. Проте, з огляду на специфіку та умови діяльності підприємств готельного господарства, стан організації обліку доходів та витрат на готельних підприємствах не відповідає завданням інформаційного забезпечення потреб внутрішніх користувачів.

Окремі аспекти функціонування та розвитку готельних підприємств розглядаються у наукових працях вітчизняних і зарубіжних авторів: В.А. Азара, Р.А. Браймера, О.П. Дуровича, М.І. Кабушкіна, В.І. Карсекіна, В.О. Квартальнова, Н.М. Кузнецової, Г.А. Папіряна, Т.І. Ткаченко, Д. Уокера, О.Д. Чудновського.

У цих роботах розглядаються тенденції розвитку індустрії туризму, що є основою для формування мережі готельних підприємств, також аналізуються чинники, які впливають на розвиток туристичної галузі в Україні. Однак у наявних наукових дослідженнях недостатньо вивчено комплексні стратегічні питання розвитку готельного бізнесу.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Підписання Україною Угоди про асоціацію з Євросоюзом потребує нових досліджень щодо проблем гармонізації вітчизняного законодавства з європейським, зокрема щодо приведення бухгалтерського обліку в Україні до стандартів ЄС. У зв'язку із цим перед підприємствами України, у тому числі й перед підприємствами готельної галузі, гостро постають питання вибору сучасних ефективних форм ведення бухгалтерського обліку, зокрема обліку витрат, доходів та фінансового результату.

Мета статті полягає у дослідженні нових підходів до формування доходів, витрат та фінансового результату від реалізації готельних послуг відповідно до сучасних вимог щодо реорганізації та гармонізації облікового процесу.

Виклад основного матеріалу дослідження. Вважається, що готельний бізнес є основою туристичної галузі, однак завдяки готельному бізнесу отримують розвиток також й інші ключові сегменти економіки: транспорт, будівництво, зв'язок, торгівля, ресторанна справа та ін. Створення високоефективного готельного господарства відіграє важливу роль і є одним із пріоритетних напрямів структурної перебудови економіки України.

Проблема впровадження вітчизняними готельними підприємствами сучасних ефективних моделей управління, що відповідають світовим стандартам, зумовлена необхідністю підвищення якості готельних послуг, що надаються, зниження витрат на готельні послуги та збільшення прибутковості готельного господарства.

Досвід економічної діяльності останніх років у готельному господарстві України свідчить про досить повільне підвищення якісних параметрів діяльності підприємств галузі. Водночас у країні дістає розвитку мережа готелів високої категорії обслуговування, які надають послуги розміщення згідно з вимогами світових стандартів.

Однією з необхідних умов для ефективної діяльності готельного підприємства є раціональна організація на ньому бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань, доходів, витрат та фінансового результату. Це зумовлено тим, що бухгалтерський облік відіграє роль джерела інформації про господарську і фінансову діяльність підприємства, яка необхідна для прийняття управлінських рішень.

Підписавши Угоду про асоціацію з Євросоюзом, Україна чітко заявила про свій зовнішній вектор економічного і соціального розвитку та взяла при цьому на себе низку додаткових зобов'язань щодо гармонізації вітчизняного законодавства з європейським. Серед них – зобов'язання щодо імплементації положень Директиви 2013/34/ЄС від 26 червня 2013 року «Про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність

та пов'язані з ними звіти певних типів компаній» [1].

Угодою про асоціацію передбачено поступове наближення бухгалтерського обліку та звітності в Україні до міжнародних стандартів та інтеграція із законодавством Євросоюзу [2, гл. 13 розд. V]. Зокрема, Угодою передбачено приведення українського національного законодавства з бухгалтерського обліку у відповідність до директив ЄС. На час ратифікації Угоди про асоціацію в Європейському Союзі діяла Четверта Директива 78/660/ЄЕС Ради Європейських Співтовариств (прийнята ще 25.07.78), яка встановлювала єдині підходи та правила до складання звітності підприємств. Чинний Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» № 996-XIV (далі – Закон № 996) [3] досі відповідав зазначеній директиві. Однак у 2013 р. Європарламент та Рада ЄС прийняли Директиву № 2013/34/ЄС, яка встановлює нові умови складання, подання та оприлюднення фінансової звітності та консолідованої звітності та якою скасовано попередню Директиву 78/660. Виходячи із цього, Україна була зобов'язана гармонізуватися до змінених правил європейської спільноти в галузі бухгалтерського обліку та звітності.

Потреба у ухваленні Директиви № 2013/34/ЄС, яка частково дублює положення Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), пов'язана з тим, що не всі підприємства держав – членів ЄС перейшли на МСФЗ (у багатьох країнах існують національні бухгалтерські стандарти). Разом із тим попри тривалі економіко-інтеграційні процеси в самому Євросоюзі потреба у застосуванні єдиних правил для підготовки фінансової звітності тільки зростає. На вимогу цього 5 жовтня 2017 р. Верховна Рада України прийняла у другому читанні та у цілому закон про приведення бухгалтерського обліку в Україні до стандартів Європейського Союзу, тобто, оновлений Закон № 996 [4]. Це означає, що з 1 січня 2018 р. українські підприємства повинні підпорядковуватися вимогам Директиви № 2013/34/ЄС. Загалом Директива передбачає додаткові обов'язки з підготовки звітної документації суб'єктів господарювання для підвищення їхньої прозорості. Так, великі підприємства (які не є емітентами цінних паперів) та середні підприємства зобов'язані не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати на власній веб-сторінці у повному обсязі річну фінансову звітність та аудиторський висновок до неї. Раніше таке передбачалося тільки для фінансових компаній [5; 4].

Відповідно до нової редакції Закону № 996, для цілей бухгалтерського обліку та фінансової звітності встановлено нову класифікацію підприємств. Слід зауважити, що наведена класифікація підприємств дещо відрізняється від класифікації, визначеної ст. 55 Господарського

кодексу України (далі – ГК) [6] та ст. 1 Закону України «Про захист економічної конкуренції» [7]. У табл. 1 наведено порівняльну інформацію щодо критеріїв визначення підприємств відповідно до положень ГК, Закону «Про захист економічної конкуренції» та нещодавно прийнятих змін до Закону № 996.

З огляду на дані табл. 1, доцільно констатувати, що для імплементації Угоди з ЄС в Україні доречно внести зміни до ст. 55 п. 3 Господарського кодексу та ст. 1 Закону України «Про захист економічної конкуренції».

Готельні підприємства досить різноманітні за своїми показниками щодо балансової вартості активів, чистого доходу від реалізації послуг та кількості працівників.

За розміром (місткістю) готелі поділяються на малі (до 100–150 номерів), середні (від 100 до 300–400 номерів), великі (від 300 до 600–1000 номерів) та гігантські (понад 1000 номерів) [8]. До малих і середніх готельних підприємств належать так звані готелі «люкс», готелі-апартаменти (апарт-готелі), курортні готелі, кемпінги тощо. До великих належать «бізнес-готелі» (готелі для ділових туристів), конференц-готелі та ін.

Підприємства, що надають готельні послуги в Україні, також зобов'язані гармонізуватися зі зміненими правилами в галузі бухгалтерського обліку та звітності. З урахуванням положень Директиви № 2013/34/ЄС Законом № 996 уведено новий термін – «звіт про управління». Звіт про управління – це документ, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності. Звіт про управління повинні надавати середні та великі підприємства всіх галузей економіки, у тому числі підприємства готельної галузі. Крім того, змінами до Закону передбачається, що мікро- та малі підприємства складають скорочену за показниками фінансову звітність. Загальний принцип такий: чим менше підприємство, тим менше інформації воно має розкри-

вати у звітності. Таким чином, дрібні готельні підприємства звільняються від обов'язку подавати таку саму звітність, яку мають подавати так звані «гіганти» бізнесу. Водночас великі та середні готельні підприємства разом із підприємствами, що становлять суспільний інтерес, тепер зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність.

Питання організації бухгалтерського обліку готельного підприємства вирішується власником або уповноваженим органом (посадовою особою) відповідно до законодавства та установчих документів.

Оскільки основною діяльністю готелів є надання послуг, то облік операцій з їх надання є аналогічним обліку операцій із надання звичайних послуг. Тому витрати, пов'язані з наданням готельних послуг, у тому числі собівартість реалізованих готельних послуг, формуються відповідно до норм ПБО 16, а доходи – згідно з вимогами ПБО 15.

За оновленням Законом № 996 витрати визначаються як зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками). Витрати готельного підприємства складаються переважно з витрат, що виникають у зв'язку з наданням послуг. Це витрати:

- на утримання приміщень номерів готелів (електро-, водо-, теплопостачання, прання та прасування білизни, абонентська плата за телефон тощо). Зазвичай не всі приміщення у готелях обладнано приладами, які дають змогу з достатньою точністю визначити кількість спожитих у цих приміщеннях води, електроенергії тощо. На практиці під час розподілу таких витрат між відповідними рахунками (23, 91, 92, 93, 949) можуть використовуватися різні бази розподілу. Так, витрати на послуги з теплопостачання доцільно розподіляти пропорційно площам, які займають відповідні приміщення; розподіл витрат на послуги з водо-

Таблиця 1
Критерії визначення підприємств відповідно до положень діючих законів України

Вид підприємства	Показники на дату складання річної фінансової звітності за попередній рік								
	Балансова вартість активів, млн. євро			Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, послуг), млн. євро			Середня кількість працівників, осіб		
	за ГК	за законом «Про захист економічної конкуренції»	за законом № 996	за ГК	за законом «Про захист економічної конкуренції»	за законом № 996	за ГК	за законом «Про захист економічної конкуренції»	за законом № 996
Мікропідприємство	–	–	< 0,35	< 2	–	< 0,7	< 10	–	< 10
Мале підприємство	–	< 0,5	< 4	< 10	< 0,5	< 8	< 50	–	< 50
Середнє підприємство	–	< 0,5	< 20	< 50	< 0,5	< 40	< 250	–	< 250
Велике підприємство	–	–	> 20.	> 50	–	> 40	> 250	–	> 250

постачання можна здійснювати пропорційно чисельності працівників та гостей готелю, які перебувають (працюють, проживають) у різних приміщеннях цього підприємства. Вартість спожитої електроенергії можна розподілити між різними видами витрат виходячи з потужності електроприладів, які знаходяться у приміщеннях відповідного призначення, і фактичного часу роботи цих приладів;

- на оснащення номерів готелів (окрім витрат, що підлягають амортизації) та обслуговування клієнтів у номері (стакани, попільнички, рушники, мило тощо);

- на оплату праці персоналу, що безпосередньо займається наданням основних послуг готелю: покоївкам, портье, черговим по поверхах, включаючи відрахування ЄСВ на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

- на амортизацію приміщень номерів готелів;
- на охорону праці і техніку безпеки;
- на ремонт і технічне обслуговування готельних номерів тощо [9].

Серед характерних рис, які притаманні витратам на готельні послуги, варто виділити відносно велику питому вагу постійних витрат, наприклад, капітальних витрат, витрат на ремонт обладнання, на комунальні послуги, на заробітну плату персоналу, на рекламу та ін.

Законом № 996 визначено, що доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)

Згідно з п. 10 ПБО 15, дохід, пов'язаний із наданням послуг, визнається виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо результат цієї операції може бути достовірно оцінено.

Спектр послуг, що надаються підприємствами готельного господарства, досить широкий, тому й перелік доходів від реалізації також відносно великий. Зокрема, це доходи від: здачі готельних номерів, від реалізації побутових послуг (прання, хімчистка, перукарські послуги тощо), екскурсійних послуг, автопослуг (перевезення пасажирів), послуг автостоянки, від надання послуг із користування мережею Інтернет, телефоном тощо.

Для узагальнення інформації про дохід, одержаний від надання готельних послуг, використовують субрахунок 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг», до якого для обліку основних та додаткових послуг, що надаються готелем, відкриваються субрахунки другого порядку. Облік доходів від надання послуг іншими підрозділами готелю також ведеться за субрахунком 703 з відкриттям окремих субрахунків другого порядку, а саме: «Хімчистка», «Перукарня», «Транспорт», «Автостоянка», «Пральня» тощо.

За кредитом субрахунку 703 відображається збільшення (одержання) доходу, за дебе-

том – належна сума непрямих податків та зборів. Наприклад, суми ПДВ, туристичного збору та списання у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Висновки. Готельне господарство є одним із важливих складників туристичної індустрії в Україні, належний рівень розвитку якого сприяє пошуківленню всіх суспільно-економічних контактів та зв'язків, посилює економічний потенціал регіонів, піднімає рейтинг держави на міжнародному рівні.

Спектр послуг, що надаються підприємствами готельного господарства, досить широкий, тому перелік витрат на надання послуг і доходів від їх реалізації також відносно великий. Треба мати на увазі, що деякий вплив на організацію обліково-аналітичного процесу справляє той факт, що у собівартості готельних послуг відносно велику питому вагу займають постійні витрати. Крім того, собівартість послуг має тенденцію збільшення у періоди незначного завантаження номерного фонду.

Для приведення норм національного законодавства до положень Директиви № 2013/34/ЄС Верховною Радою прийняті зміни до Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», які передбачають, зокрема, розширення сфери застосування міжнародних стандартів фінансової звітності, встановлення для цілей складання фінансової звітності критеріїв віднесення підприємств до мікропідприємств, малих, середніх та великих підприємств, удосконалення порядку подання фінансової звітності та її оприлюднення разом з аудиторським висновком. Ці зміни стосуються також і підприємств готельного господарства. Прийнятий Закон забезпечить підвищення рівня прозорості та порівняності показників фінансової звітності вітчизняних готельних підприємств, що у цілому сприятиме поліпшенню туристичного бізнесу в Україні.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Директива 2013/34/ЄС Європейського парламенту і Ради від 26 червня 2013 року «О ежегодной финансовой отчетности, консолидированной финансовой отчетности и связанных с ними отчетах определенных типов компаний», вносящая поправки в Директиву 2006/43/ЄС Європейського парламенту і Ради и отменяющая Директивы Совета 78/660/ЄЕС и 83/349/ЄЕС [Электронный ресурс] – Режим доступа : <http://www.apu.com.ua/files/23345235325.pdf>.
2. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 16.09.2014 № 1678-VII // Відомості Верховної Ради (ВВР). – 2014. – № 40. – Ст. 2021.
3. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1999. – № 40. – Ст. 365.
4. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV, зі змінами, внесеними Законом від 05.10.2017 № 2164-VIII // Голос України. – 2017. – № 202.

5. Бухгалтерський облік в Україні: як втілюватимуться європейські стандарти [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://uteka.ua/ua/publication/Buxgalterskij-uchet-v-Ukraine-kak-budut-voploshhatsya-evropejskie-standarty>.
6. Господарський кодекс України // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2003. – №№ 18–22. – Ст. 144.
7. Закон України «Про захист економічної конкуренції» // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2001. – № 12. – Ст. 64.
8. Готель [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://uk.wikipedia.org/wiki/готель>.
9. Граковський Ю. Готельні послуги: організація діяльності, облік доходів та витрат / Ю. Граковський // Вісник Державної фіскальної служби України. – Офіційно про податки [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/5521?issue=126>.
10. Линник О.І. Облік прибутку та визначення резервів забезпечення прибутковості підприємства / О.І. Линник, О.С. Задорожна // Вісник Нац. техн. ун-ту «ХПІ» Технічний прогрес і ефективність виробництва. – 2015. – № 26 (1135). – С. 147–153.
11. Линник О.І. Особливості обліку та оцінки витрат відповідно до національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку / О.І. Линник, О.В. Кадук // Вісник Нац. техн. ун-ту «ХПІ». Технічний прогрес і ефективність виробництва. – 2014. – № 33 (1076). – С. 22–27.
12. Линник О.І. Сучасна вітчизняна та зарубіжна практика калькулювання собівартості продукції, обліку та управління виробничими витратами підприємства / О.І. Линник // Економіка і суспільство. – 2016. – Вип. 6. – С. 373–378 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://economyandsociety.in.ua/journal/6_ukr/64.pdf.