

МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ГОТЕЛЬНИХ КОМПЛЕКСІВ: УКРАЇНСЬКИЙ ТА МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД

Обґрунтовано необхідність розробки галузевих методик калькулювання готельних послуг з урахуванням вітчизняних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і визначення готельних тарифів, цін на додаткові послуги та кінцевих фінансових результатів діяльності на єдиній методологічній основі.

Зростаючий інтерес міжнародних туроператорів до України сприяв збільшенню кількості іноземців, які відвідали нашу державу, зокрема, за 2007 р. їх величина досягла 23 млн., що вдвічі перевищило показник в цілому за останні п'ять років. Звичайно, вітчизняна готельна індустрія ще тільки наближається до таких світових лідерів готельної справи, як Франція, Італія, Греція, Іспанія, Туреччина та Єгипет, проте постійно зростаючі потоки туристів та фінал європейського чемпіонату по футболу Євро-2012 є вагомим стимулом розвитку в цій галузі.

В умовах сучасного динамічного економічного та ринкового середовища, століття жорсткої конкуренції між підприємствами готельного господарства серед важливих напрямів діяльності готелів вагоме місце займає запозичення та використання міжнародного досвіду, як щодо підвищення якості обслуговування гостя, так і щодо гармонізації нормативно-правового забезпечення облікових концепцій, а також управління готельними комплексами в цілому.

Саме із врахуванням зазначених тенденцій основним завданням теорії та методології бухгалтерського обліку готелів на сучасному етапі повинна стати розробка і впровадження специфічних прийомів його організації на основі спеціально розроблених механізмів, які б поєднували у собі вітчизняний та *зарубіжний* досвід формування системи обліку і звітності підприємств готельної індустрії.

Слід зазначити, що світові системи бухгалтерського обліку розвивалися взаємозалежно. Міжнародна система в значній мірі узагальнює досвід провідних світових систем. Адже Американські стандарти фінансової звітності захищають інтереси акціонерів підприємства (наприклад, обов'язковість розрахунку показника прибутку на одну акцію). У німецькій системі переважає принцип обачності (найбільш суттєво він втілений в загальноприйнятому в Німеччині принципі обліку “дозволено те, що дозволено”, на відміну від американського “дозволено те, що не заборонено”). Вітчизняна система обліку більшою мірою задовольняє вимогам податкових і державних органів.

В.І. Ткач і М.В. Ткач [1] у своїй праці “Міжнародна система обліку і звітності” виділили дві найбільш характерні тенденції світового економічного розвитку, пов'язані з розвитком міжнародної системи бухгалтерського обліку:

1) розвиток міжнародних економічних зв'язків за своїми темпами у 1,5 – 2 рази перевищував економічне зростання всередині країн з ринковою економікою;

2) на відміну від минулого процеси інтернаціоналізації поширилися далеко за межі сфери обігу, тією чи іншою мірою охопивши практично весь процес відтворення, усі основні стадії кругообігу капіталу і пов'язану з ними регіональну та міжнародну регламентацію економічних процесів, включаючи і питання регламентації бухгалтерського обліку та звітності, які призвели до створення світової системи обліку. Іншими словами, інтернаціоналізація господарського життя держав йшла в цілому швидше, ніж процес їхнього внутрішнього економічного розвитку [1, с.63].

Отже, вищенаведена точка зору цілком виправдовує необхідність створення системи обліку і, як пріоритетний напрямок, єдиної системи підготовки фінансової звітності, зрозумілої користувачам у всьому світі.

Міністерство фінансів України здійснює постійне реформування бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Розроблено національні стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності на основі міжнародних стандартів, затверджені плани рахунків для господарських суб'єктів, розроблено і оприлюднено форми фінансової звітності відповідно міжнародної практики тощо.

Здійснені заходи відповідають Програмі реформування бухгалтерського обліку в Україні, спрямованій на уніфікацію інформації про фінансовий стан суб'єктів господарювання, яка застосовується у високорозвинених країнах з ринковою економікою і різними формами власності.

Це стимулює появу на вітчизняному ринку готельних послуг міжнародних готельних операторів та готельних брендів світового рівня, значно усуває бар'єри законодавчого поля в межах транскордонного співробітництва.

Одним із найважливіших звітних показників, які характеризують ефективність діяльності підприємств готельного господарства, є фінансові результати, отримані від реалізації готельних послуг. Однак при тому, що їх формування регулюється окремими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (П(С)БО 1–4) та цілою низкою інших документів. Як свідчать проведені дослідження облікове забезпечення звітності про фінансові результати, як і її зміст, *потребують доопрацювання*.

Значний внесок у дослідження питань з теорії та методології обліку фінансових результатів здійснили вітчизняні вчені І. Белебега, Ф. Бутинець, С. Голов, З. Гуцайлюк, В. Добровольській, О. Карпенко, М. Кужельний, Л. Нападовська, В. Лінник, М. Пушкар, І. Чернікова, Л. Янчева, а також зарубіжні науковці, зокрема С. Грей, Н. Данилочкіна, М. Вахрушина, Б. Нідлз, Дж. Шанк, Ч. Хорнгрен, Б. Райан, К. Дурі.

Дослідженням особливостей облікової практики визначення фінансових результатів діяльності готелів займалися такі вітчизняні та зарубіжні науковці, як О. Агєєв, Г. Бургонова, Н. Коморджанова, З. Балченко, І. Балченко, С. Балченко, М. Бойцова, С. Король, В. Кузнецов, Я. Клищенко, О. Піроженко та інших.

Порядок визначення фінансового результату на підприємствах готельного господарства України та відображення його у звітності регламентуються у таких Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку: П(С)БО 2 “Баланс”, П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”, П(С)БО 15 “Дохід”, П(С)БО 16 “Витрати”, П(С)БО 17 “Податок на прибуток”. Впровадження зазначених нормативних документів на практиці має надзвичайно велике значення, оскільки трансформує систему обчислення фінансового результату відповідно МСФЗ.

Визначення фінансового результату діяльності готелю полягає у визначенні чистого прибутку (збитку) звітного періоду. З цією метою в бухгалтерському обліку передбачається послідовне співставлення доходів та витрат.

В бухгалтерському обліку чистий прибуток (збиток) формується поступово протягом фінансово-господарського року від усіх видів звичайної та надзвичайної діяльності.

Підприємства готельного господарства, як і всі суб'єкти господарювання в Україні, розраховують фінансовий результат методом “витрати – випуск”. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій побудований за модульним принципом і поєднує в собі позитивні аспекти *англо-американської* і *континентальної* систем обліку. Він передбачає визначення фінансового результату за видами діяльності (континентальна система) і функціями підприємства (англо-американська система).

Основним узагальнюючим показником фінансових результатів і господарської діяльності готелю є прибуток. Вагомим чинником, який впливає на цей підсумковий показник, є дохід (виручка) від реалізації готельних послуг, що свідчить про ринковий попит на готельні послуги і повернення вкладених коштів. Розмір виручки від реалізації

залежить від обсягів і структури наданих готельних послуг (основних та додаткових) та ринкових цін і готельних тарифів кожного виду.

Міжнародна практика формування готельних тарифів та цін на основні та додаткові послуги готелів, у тому числі при розміщенні туристів та інших категорій клієнтів, має свою специфічну методологію. Структура вартості розміщення гостей включає повну собівартість послуг розміщення, прибуток, кілька видів податків і зборів, комерційних надбавок і знижок.

Так, у практиці американського готельного бізнесу при визначенні середньої вартості однієї доби розміщення використовується “Формула Хаббарта”. Головна мета цієї методики полягає в забезпеченні прийняттого розміру прибутку на вкладений капітал з урахуванням динаміки споживчого попиту.

На відміну від американської методики у вітчизняній практиці середня ціна однієї людино-доби розміщення в номері формується за дещо іншим алгоритмом (рис. 1).

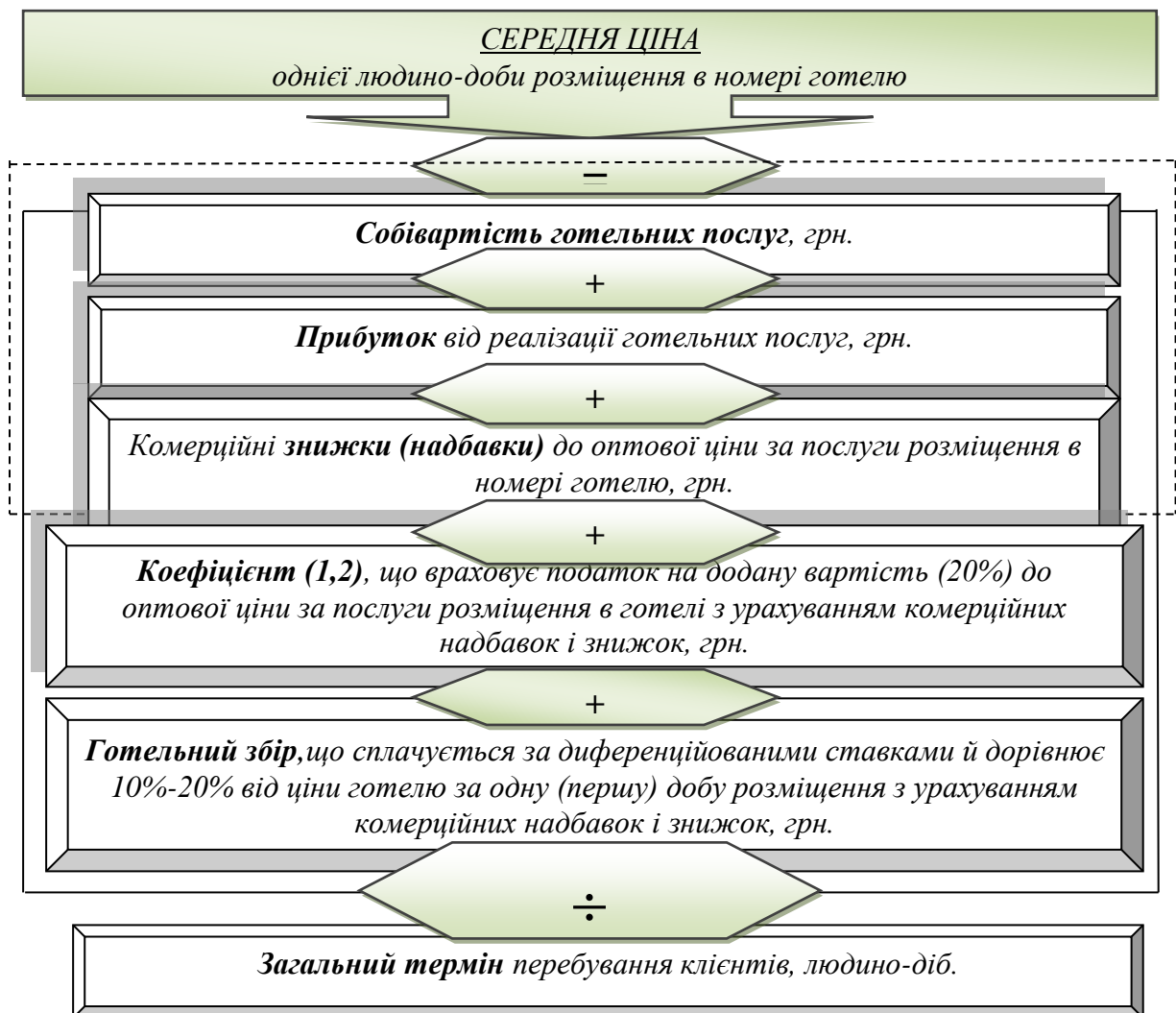


Рис. 1. Структура вартості розміщення гостей в готелі запропонована Л.Г. Агофоновою та О.Є. Агафоновою [2, с.99]

До складу вартості проживання, тобто готельного тарифу, окрім вартості розміщення в номері певної категорії, входять інші складові, такі, як дворазове чи триразове харчування або лише сніданок, послуги міні-бару (напої) тощо залежно від особливостей попиту клієнтів та відповідної маркетингової політики готельного господарства. Водночас надаються знижки, якщо деякі складові не включаються до готельного тарифу, чи застосовуються надбавки, наприклад, при підселінні в номер дорослої особи або дитини [2,с.99].

На основі зазначених та інших особливостей формування готельних тарифів їм присвоєні спеціальні назви (рис. 2.) та відповідні назви класу обслуговування клієнтів.

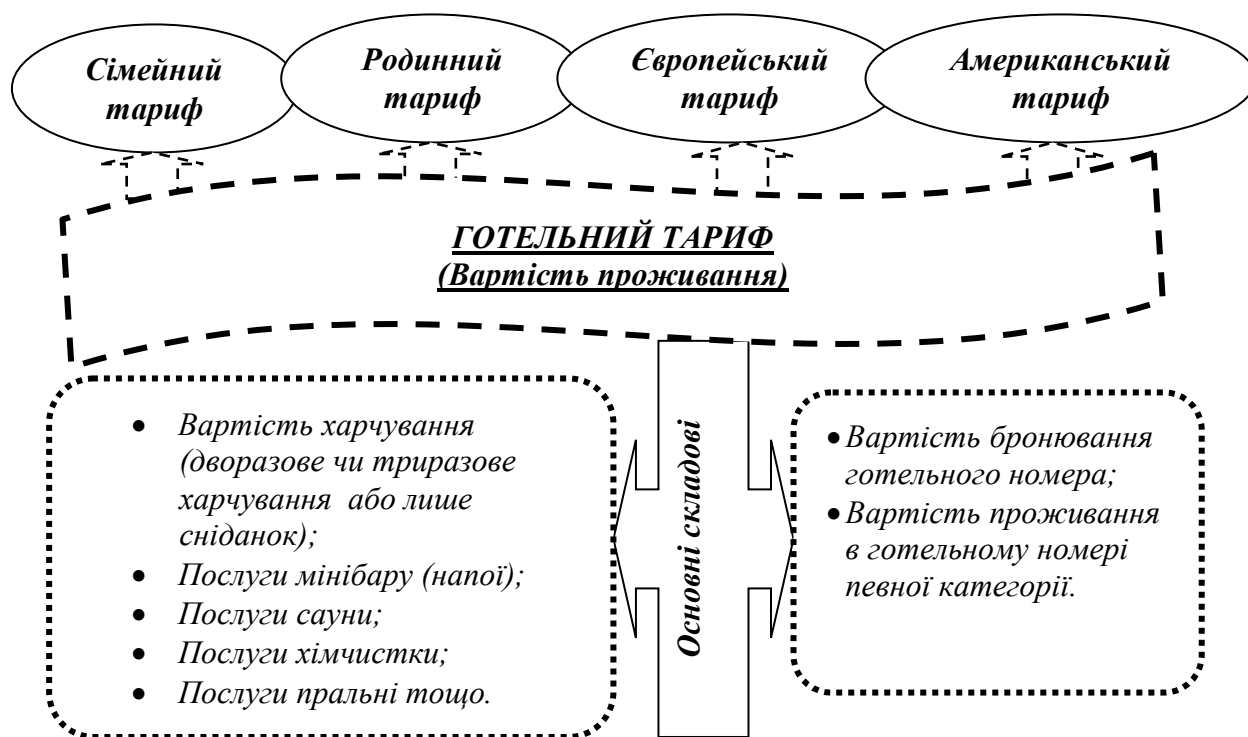


Рис. 2. Види та основні складові готельного тарифу

В багатьох вітчизняних підприємствах готельного типу в основу диференціації тарифів за категорією готельного номера покладено раніше діючий преїскурант, затверджений Державним комітетом цін СРСР ще в 1985 р., а за даними про диференціацію преїскурантних тарифів розраховані відповідні коефіцієнти до середньої вартості однієї людино-добы розміщення.

Проте на думку Л.Г. Агофонові та О.Є. Агафонові [2], така методика не враховує суттєві зміни в економіці незалежної України, в тому числі в механізмі ціноутворення та ринкової кон'юнктури. У зв'язку з цим постала необхідність розробки типового положення про планове калькулювання собівартості основних і додаткових послуг та формування фінансових результатів, цін і тарифів на підприємствах готельної індустрії.

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" не визначено склад витрат, що включаються до фактичної виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). Відповідно Закону "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" перелік і склад статей калькуляції встановлюється підприємством самостійно.

Враховуючи переваги міжнародного досвіду управління собівартістю окремих видів послуг за методами "директ - костинг", "стандарт - костинг", "визначення величини покриття" і "граничних витрат" їх доцільно впровадити в практику визначення фінансових результатів вітчизняних підприємств готельного господарства з метою прийняття виважених управлінських рішень в системі управлінського обліку.

Тобто з метою підвищення якості вітчизняних готельних підприємств та ефективності якості номерного фонду необхідно розробити галузеві методики калькулювання готельних послуг з урахуванням вітчизняних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і визначення готельних тарифів, цін на додаткові послуги та кінцевих фінансових результатів діяльності на єдиній методологічній основі.

Загалом актуальність гармонізації у сфері бухгалтерського обліку відповідно вимог міжнародних стандартів зростає у зв'язку з розширенням Європейського Союзу, яке відкрило нові перспективи для партнерства, економічної інтеграції й співробітництва України і Європейського Союзу.

Для поліпшення функціонування внутрішнього ринку у сфері фінансових послуг згідно з Регламентом (ЄС) на кожний фінансовий рік, починаючи з 1 січня 2005 р., компанії, зокрема міжнародні готельні оператори, які регулюються національним правом держав-членів, зобов'язані складати свою консолідовану звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ), якщо на дату балансу їх цінні папери допущені до продажу на регульованому ринку будь-якої держави-члена.

Товариства держав-членів ЄС, які не застосовують МСФЗ при складанні фінансових звітів, мають дотримуватись Директив Ради ЄС.

Всі суб'єкти господарської діяльності повинні застосувати єдині принципи оцінки та визнання елементів звітності, але обсяг інформації, яка підлягає розкриттю, визначається винятково потребами користувачів. Тому на законодавчому рівні слід встановити передбачені Директивами ЄС мінімальні вимоги до складу фінансової звітності суб'єктів господарювання, які не зобов'язані оприлюднювати фінансову звітність за МСФЗ. Для цього насамперед слід з'ясувати, якою мірою П(С)БО узгоджується з Директивами ЄС.

Форма Звіту про фінансові результати (ф. № 2), встановлена П(С)БО 3, в цілому узгоджується з формою звіту про прибуток та збиток, передбаченою ст. 25 Четвертої Директиви ЄС.

Окремі відмінності пов'язані з відсутністю у звіті про прибутки та збитки наступних статей: податок на додану вартість; інші вирахування з доходу; інші операційні витрати; фінансові результати від операційної діяльності; інші доходи; втрати від участі в капіталі; фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування.

Слід зазначити, що зазначені розбіжності у структурі Звіту про фінансові результати не є суттєвими, оскільки Четверта Директива ЄС дозволяє здійснювати більш детальний поділ статей у межах встановленого формату.

Нові статті можуть бути додані за умов, що їх значення не передбачено жодною із статей, установлених формою. Крім того, держави-члени ЄС з урахування специфіки певного сектора економіки можуть змінювати назву та подання статей, які позначаються арабською нумерацією. Зокрема, такі статті можуть бути об'єднані, коли вони не є суттєвими або якщо таке об'єднання сприяє більшій прозорості (за умови, що статті, об'єднані у такий спосіб, відокремлюються у примітках до звітів).

Зокрема, формулювання показників зовнішньої звітності (фінансової і статистичної) не збігаються з ustalеними в економічній теорії дефініціями, вони не дають можливості визначати реальну прибутковість (чи збитковість) окремих видів продукції (робіт, послуг), оскільки повна собівартість за сучасною методикою обліку не калькулюється. Облікове забезпечення такої звітності ускладнене нестикуванням з її показниками реєстрів аналітичного обліку.

Тому методологічне обґрунтування відображення в бухгалтерському обліку доходів і витрат як основи для визначення фінансових результатів готелю, а також змісту показників звітності, які дають змогу достовірно охарактеризувати рівень ефективності надання послуг підприємствами готельного господарства, є важливим науковим завданням, що має вагомий практичний значення.

Список використаних джерел:

1. Ткач В.И., Ткач М.В. Международная система учета и отчетности. – М.: Финансы и статистика, 1992 – 159с.
2. Агофонова Л.Г. та Агафонова О.Є. Туризм, готельний та ресторанний бізнес: ціноутворення, конкуренція, державне регулювання: Навчальний посібник. – К.: “Знання України”, 2002. – 356.
3. Слав'юк Р.А. Фінанси підприємств: Навчальний посібник. – К.: ЦУЛ, 2002. – 460с.
4. Ловінська Л.Г. Концепція фінансового результату у системі бухгалтерського обліку підприємств // Фінанси України. – 2003.– №11. – С.44 – 47.