

Міністерство фінансів України  
Буковинська державна фінансова академія

# НАУКОВИЙ ВІСНИК

Економічні науки



Випуск 3 (12)  
Частина I

Чернівці, 2008

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

НАУКОВИЙ ВІСНИК

БУКОВИНСЬКОЇ ДЕРЖАВНОЇ ФІНАНСОВОЇ  
АКАДЕМІЇ

ЕКОНОМІЧНІ НАУКИ

ВИПУСК 3 (12)  
частина I

Чернівці  
*Мексодрук*  
2008

- бухгалтерського обліку основних засобів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – №9. – С.18-24.
16. Панасенко А.П. Проблеми визначення основних засобів у бухгалтерському обліку // Держава та регіони. – 2006. – №3. – С. 407-410.
17. Петрова І.В. Удосконалення обліку амортизації основних засобів як складової витрат підприємства // Держава та регіони. – 2006. – №3. – С.414-417.
18. Рибченко М.Ф., Кириленко В.М. Проблеми та шляхи удосконалення обліку основних засобів // Держава та регіони. – 2007. – №6. – С. 134-137.
19. Черкасенко О.І. Шляхи гармонізації бухгалтерського та податкового обліку основних засобів // Держава та регіони. – 2007. – №3. – С. 334-338.

УДК 657:640.41

Маначинська Ю.А., ст. викладач  
Чернівецький торговельно-економічний  
інститут КНТЕУ  
м. Чернівці

**Особливості організації бухгалтерського та податкового обліку в  
готельному господарстві: перспективи удосконалення із врахуванням  
зарубіжного досвіду**

*У статті висвітлено особливості, проблеми та перспективи удосконалення бухгалтерського та податкового обліку в готельному господарстві України із врахуванням зарубіжного досвіду.*

*The article describes the peculiarities, problems and inculcates perspectives of the hotel business of Ukraine accounting and taxing calculation of taking into account of foreign experience.*

**Постановка проблеми.** В сучасних умовах готельне господарство динамічно розвивається та інвестується як важлива галузь національної економіки, здатна давати високий прибуток та активно сприяти економічному розвитку суспільства. В структурі доходів готельного господарства України протягом 1999 – 2006 років найбільшу питому вагу, майже 70 %, становлять доходи, отримані від основної діяльності – плати за проживання, до 18 % – від надання додаткових послуг і решта – від іншої діяльності.

Негативною тенденцією в структурі доходів вітчизняних готельних підприємств є низька питома вага доходів від надання додаткових платних послуг, що в цілому характеризує загальний рівень якості послуг, які надаються в готельних комплексах. Так, у 2004 р. цей показник становив лише 17,0 % , у 2005 р. – 17,1 %, 2006 р. – 18,9 % від загального обсягу доходів, отриманих підприємствами готельного господарства України. Це свідчить про те, що у практиці вітчизняного готельного господарства ще не достатньо вичерпано такий резерв збільшення доходів, як диверсифікація пропозиції додаткових послуг. Так в 2006 р., з 1269 вітчизняних готелів, тільки у 239 є автостоянка; в 536 – ресторан (кафе, бар тощо); у 329 – сауна (лазня, басейн), пральня; і в 96 – заклади торгівлі [9].

Розширення портфеля пропозицій додаткових готельних послуг повинно розглядатися підприємствами як одна з передумов їх розвитку, що відповідає напрямам інтеграційного та диверсифікаційного зростання.

Проте економічні реалії сьогодення з їх складними внутрішньогосподарськими відносинами значно ускладнили практику господарської діяльності у готельному господарстві, зумовили нові закономірності в його розвитку. Це вимагає постійного удосконалення і поглиблення існуючих наукових теорій, зокрема перегляду підходів та принципів організації бухгалтерського та податкового обліку, адаптації концепцій та інструментів обліку та оподаткування до сучасних економічних умов з урахуванням галузевої специфіки підприємств готельної сфери.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Особливостям бухгалтерського обліку та оподаткування в готельному господарстві приділяло увагу багато таких зарубіжних та вітчизняних науковців, як З.А. Балченко, В. Бартовшук, Г.Н. Бургонова, О. Золотухін, Н.А. Каморджанова, С.Я. Король, Н.М. Кузнєцова, А.Б. Косолапов, С. Лозовська, Л. Мех, Н. Шишкоєдова та інші. Проте детально і всебічно проблеми і перспективи удосконалення організації бухгалтерського та податкового обліку в готельному господарстві із врахуванням зарубіжного досвіду ґрунтовно не вивчалися, що і зумовило необхідність подальших досліджень.

**Постановка завдання.** Метою дослідження є розкриття сутності та особливостей організації бухгалтерського і податкового обліку на вітчизняних підприємствах готельної сфери та здійснення критичного аналізу спільних та відмінних рис податкової системи в Україні та в Російській Федерації, і на основі вищезазначеного – розробка пропозицій щодо підвищення облікового процесу на підприємствах галузі.

**Виклад основного матеріалу.** Порядок податкового обліку в готельному господарстві залежить від вибраної системи оподаткування. Розглянемо особливості українського та російського оподаткувань, їх вплив на організацію обліку та особливості застосування на підприємствах готельного господарства.

Вивчення досвіду функціонування готельної індустрії Російської Федерації (РФ) зумовлений не лише її офіційним членством у клубі потужних держав – Великої вісімки (Great 8, G8), спільною історичною долею українського та російського народів упродовж декількох століть, але й подібністю і взаємозв'язком народногосподарських комплексів наших двох країн та унікальністю природно-ресурсного потенціалу.

Як в Україні, так і в Росії суб'єкти господарювання – юридичні особи можуть працювати як на загальній системі оподаткування, так і на спрощеній (рис. 1).

Працюючи на загальній системі оподаткування, підприємство є платником податку на прибуток. Крім того, суб'єкти господарювання зазвичай є платниками ПДВ. Під час виплати заробітної плати найманим працівникам виникає необхідність у нарахуванні і перерахуванні таких страхових внесків до:

- Пенсійного фонду;
- Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності;

- Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття;

- Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України.

Крім того, підприємства зобов'язані утримувати і перераховувати із заробітної плати найманих працівників податок із доходів фізичних осіб та внески до соціальних фондів.

Готелі можуть бути платниками місцевих податків і зборів відповідно до Декрету Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки та збори» від 20.05.93 р. №56-93 [2], а саме:

- збору за право на використання місцевої символіки;
- збору за надання дозволу на розміщення об'єктів торгівлі в сфері послуг;
- курортного збору;
- комунального податку;
- податку з реклами.

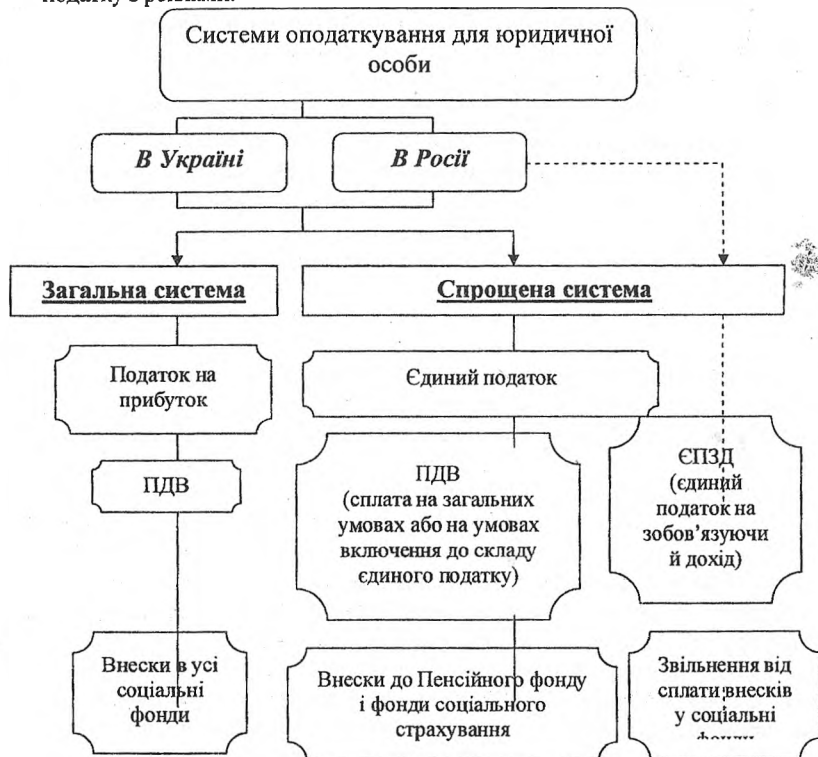


Рис. 1. Порівняльна характеристика систем оподаткування в Україні та в Російській Федерації

Порядок оподаткування за спрощеної системи оподаткування в Україні регламентується Наказом Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності» від 03.07.98 р. №727/98 зі змінами і доповненнями від 28.06.99 р. № 746/99 [1].

Основні умови переходу на спрощену систему оподаткування для юридичної особи такі:

- річна середньооблікова чисельність працівників не повинна перевищувати 50 осіб;

- обсяг виторгу від реалізації продукції (робіт, послуг) не повинен перевищувати за рік 1 мільйон гривень.

З рис. 1 видно, що найсуттєвіша відмінність між російським та вітчизняним оподаткуванням полягає в тому, що в Російській Федерації до спрощеної системи оподаткування введено такий вид податку, як ЄПЗД (Єдиний податок на зобов'язувальний дохід).

Тобто, основна частина регіонів в Російській Федерації ввела на своїх територіях ЄПЗД – єдиний податок на зобов'язувальний дохід, який є однією із наявних на сьогоднішній день форм спрощеної системи оподаткування. Тобто, платник податку сплачує з такого виду діяльності фіксований податок, який розраховується, виходячи із базової дохідності, що залежить від виду діяльності, яка здійснюється, та фізичних показників (наприклад, кількість працівників або площа, на якій здійснюється цей вид діяльності) та спеціальних коефіцієнтів.

Зобов'язувальний дохід – потенційно можливий дохід платника єдиного податку, який розраховується з урахуванням сукупності факторів, що безпосередньо впливають на отримання зазначеного доходу, та використовується для розрахунку величини єдиного податку за встановленою ставкою.

У Російській Федерації єдиний податок на зобов'язувальний дохід сплачується щомісяця до 20 числа місяця, що передує місяцю за який здійснюється оплата, у вигляді авансових платежів в розмірі 100% суми податку за календарний місяць.

Сума єдиного податку на зобов'язувальний дохід розраховується з урахуванням ставки, значення базової дохідності, кількості фізичних показників, що впливають на результати підприємницької діяльності, а також збільшувальних (зменшувальних) коефіцієнтів базової дохідності. Розмір зобов'язувального доходу розраховується за формулою:

$$ЗД = (БД * (N1 + N2 + N3) * (K1 + K2 + K3)), \text{ ЄПЗД} = ЗД * 0,15.$$

Де:

*ЗД* – сума зобов'язувального доходу;

*ЄПЗД* – сума єдиного податку на зобов'язувальний дохід;

*БД* – базова дохідність на одиницю фізичного показника;

*Н1, Н2, Н3* – фізичні показники, що характеризують цей вид діяльності, в кожному місяці податкового періоду (кількість працівників, площа торгового залу, площа обслуговування відвідувачів);

*К1, К2, К3* – збільшувальні (зменшувальні) коефіцієнти;

Ставка єдиного податку встановлена статтею 346.31 Податкового кодексу Російської Федерації [3] в розмірі 15 відсотків величини зобов'язувального доходу.

Збільшувальні (зменшувальні) коефіцієнти базової дохідності визначаються залежно від:

- сукупності особливостей здійснення підприємницької діяльності, в тому числі асортименту товарів (робіт, послуг), сезонності, часу роботи, обсягу доходів та інших особливостей місця здійснення підприємницької діяльності;

- особливостей населеного пункту чи місця розташування;

- зміни індексів споживчих цін на товари (роботи, послуги).

Чимало російських науковців, розглядаючи застосування ЄПЗД готельними комплексами, роблять акцент на труднощах, що виникають під час його розрахунку та використання у визначених видах діяльності.

Зокрема, А. Косолапов, С. Лозовська та В. Бартовшук [8, с. 34-40] зазначають, що під час визначення ЄПЗД проблема полягає в доведенні податковому інспектору обґрунтованості власних розрахунків із врахуванням сезонності попиту, місця розташування готельного комплексу та його категорії (категорію готелю визначають символом – “\*” (зірочка), кількість зірочок збільшується відповідно до підвищення якості обслуговування). Адже ці фактори прямо пропорційно будуть впливати на попит і відповідно на очікувані доходи.

Н. Шишкєдова [10, с. 48-49] розглядає ситуацію, коли на території готельного комплексу розміщена автостоянка. Якщо готельне господарство надає тільки послуги зберігання автомобіля, то в такій ситуації готельний комплекс не має права застосовувати до цього виду діяльності ЄПЗД, вона буде визначена, як діяльність, що не підпадає під «зобов'язувальний вид» і підприємство щодо неї повинно застосовувати традиційну систему оподаткування.

Якщо ж автостоянка готелю здійснює ще будь-які додаткові послуги щодо транспортного засобу, то зберігання не буде виділено як окремий вид діяльності. В цьому разі воно входить у комплекс послуг, що надаються платником податку в межах діяльності щодо здійснення ремонту, технічного обслуговування і миття автотранспортних засобів, і, відповідно, є невід'ємною складовою технологічного процесу, передбаченого цим видом підприємницької діяльності. Іншими словами, в цьому випадку стоянка при готелі буде платником ЄПЗД. Підтвердженням може слугувати Лист МПС РФ від 11.06.2003р. №СА-6-22/657 “Щодо роз'яснення деяких питань про застосування розділів 26.2 і 26.3 Податкового кодексу РФ” [5].

Послуги з технічного обслуговування і ремонту транспортних засобів, машин та обладнання потрапляють під дію єдиного податку на зобов'язувальний дохід (код 017100). Тобто, платник податку, який здійснює цей вид діяльності в обов'язковому порядку (незалежно від його бажання), переходить на систему ЄПЗД. Ця вимога стосується також і готелів. Однак в такій ситуації дуже важливо, які саме послуги надає готельне господарство клієнту, тільки послуги по зберіганню автомобіля, чи, наприклад, ще додатково надає послуги з миття машин, заправки, ремонту тощо.

Сплативши єдиний податок на зобов'язувальний дохід (ЄПЗД), власник готелю звільняється від сплати внесків у державні не бюджетні фонди (Пенсійний фонд; Фонд обов'язкового медичного страхування; Фонди соціального страхування), а також від сплати податків, що передбачені статтями 19 – 21 «Податкового кодексу Російської Федерації» [3], зокрема Податку на прибуток та ПДВ.

Крім того, враховуючи сезонність попиту на послуги проживання, власник готельного комплексу може скоординувати сплату єдиного податку (ЄПЗД) та не сплачувати його в зимні періоди, що є позитивним та відповідно пільговим моментом для будь-якого суб'єкта підприємницької діяльності.

Зазначені позитивні особливості системи оподаткування в Російській Федерації необхідно врахувати та передбачити у вітчизняній податковій системі, адже з інтеграцією України до світової спільноти неминуче постає питання про конкурентоспроможність вітчизняних готельних послуг на внутрішньому і зовнішньому ринках, а це зумовлює необхідність впровадження регульованих норм для підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємств готельної сфери, які б забезпечували ринковий попит на них і одночасно створювали умови для зацікавленості інвесторів у капіталовкладеннях в інфраструктуру туризму та в розвитку партнерства на користь сфери послуг.

Розглянуті проблеми й особливості оподаткування готельного бізнесу значною мірою пов'язані із обліковим процесом. Розглянемо особливості та пропозиції щодо удосконалення бухгалтерського обліку доходів та витрат від надання готельних послуг в межах вітчизняного Плану рахунків, за умови застосування готельним комплексом спрощеної системи оподаткування та єдиного податку на зобов'язувальний дохід (ЄПЗД).

Багатьма науковцями для створення інформаційного забезпечення управління витратами та доходами в готельному господарстві розроблені відповідні рекомендації щодо структури субрахунків.

Зокрема С.Я. Король [7] у складі структури субрахунків до рахунку 23 «Виробництво» пропонує субрахунки другого порядку ставити у відповідність основному, допоміжному та додатковому рівню послуг готелю, а рахунки третього порядку – виробничим службам готельного комплексу. Такий підхід дає змогу чітко відмежувати витрати основної діяльності та витрати допоміжних і додаткових виробничих підрозділів, створити умови для оцінки



## ОБЛІК, АУДИТ І АНАЛІЗ

ефективності роботи номерного фонду готелю за окремими структурними підрозділами та певними видами діяльності.

Готельному комплексу, додаткові види послуг якого підпадають під дію ЄПЗД, необхідно передбачити окремий облік витрат від реалізації, щоб не допустити подвійного оподаткування, інакше кажучи, в бухгалтерському обліку готельного господарства рахунок 703 «Дохід від реалізації послуг», повинен мати декілька субрахунків, наприклад, субрахунок 7031 «Дохід від реалізації готельних послуг (послуг із проживання)» та субрахунок 70331 «Дохід від реалізації послуг автостоянки» (табл.1).

Таблиця 1.

### Рекомендовані субрахунки обліку витрат і доходів окремих підрозділів готельного комплексу

№ з/п	Підрозділ	Субрахунки витрат	Субрахунки доходів
1	Основний підрозділ «Номерний фонд» (послуги проживання)	231 «Номерний фонд»	7031 «Дохід від реалізації готельних послуг (послуг проживання)»
2	Пральня	232 «Пральня»	7032 «Дохід від реалізації послуг пральні»
3	Ресторан	233 «Ресторан»	701 «Дохід від реалізації готової продукції (власної продукції ресторану)» чи/ або 7021 «Дохід від реалізації товарів рестораном»
4	Магазин	234 «Магазин»	7022 «Дохід від реалізації товарів магазином»
5	Автостоянка, технічне обслуговування та ремонт транспортних засобів, машин і обладнання	2351 «Автостоянка» 2352 «Техмайстерня» 2353 «Ремонтна майстерня» 2354 «Мийка транспортних засобів»	70331 «Дохід від реалізації послуг автостоянки»
			70332 «Дохід від реалізації послуг з технічного обслуговування транспортних засобів»
			70333 «Дохід від реалізації послуг з ремонту транспортних засобів»
			70333 «Дохід від реалізації послуг з миття транспортних засобів»
6	Ігровий зал	236 «Ігровий зал»	7034 «Дохід від реалізації послуг ігрового залу»
7	Перукарня	237 «Перукарня»	7035 «Дохід від реалізації послуг перукарні»

З даних табл. 1 видно, що оскільки готельний комплекс у своїй структурі може мати декілька підрозділів інших галузей економіки, наприклад, ресторан, магазин, ігровий зал, пральню, перукарню, автостоянку (зокрема автостоянка

готелю розглядається як підрозділ, який, окрім послуг із зберігання автомобіля, здійснює ще додаткові послуги щодо транспортного засобу), то для розмежування обліку витрат і доходів готелю щодо кожного окремого підрозділу доцільно відкривати субрахунки другого та третього порядку.

Разом з тим правильна організація бухгалтерського і податкового обліку будь-якого підприємця неможлива без наявності упорядкованої системи первинного обліку, без правильного оформлення первинних документів та своєчасного їх подання в бухгалтерію.

Варто відзначити, що документом, який визначає систему первинного обліку для готелів в Україні є наказ Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики «Про затвердження форм документів первинного обліку та Інструкції про порядок ведення документообігу при наданні готельних послуг у ДП «Укркомунобслуговування»» від 13.10.2000 р. №230 [4].

Наказом № 230 затверджено десять форм документів первинного обліку операцій з надання готельних послуг: анкета проживаючого (форма № 1-Г), реєстраційна картка (Registration card) – форма № 2-Г, візитна картка гостя (Hotel card) – форма № 3-Г, рахунок (Invoice) – форма № 4-Г, журнал обліку громадян, які проживають у готелі (форма №5-Г), журнал обліку іноземних громадян, які проживають у готелі (форма № 6-Г), журнал реєстрації заявок на бронювання номерів (форма № 7-Г), касовий звіт (форма № 8-Г), відомість обліку руху номерів у готелі (форма № 9-Г), журнал реєстрації осіб, які проживають на поверсі (форма № 10-Г)).

Зазначений перелік первинних документів використовується підприємствами готельного господарства для організації документообігу під час надання основних послуг, проте готель поряд із обов'язковими послугами, які входять в оплату за проживання, може надавати гостям і додаткові послуги, форми первинної документації для яких не передбачені в Наказі №230 [4], що є суттєвим недоліком вітчизняного нормативного забезпечення стосовно організації документообігу на підприємствах готельного господарства України.

Під час організації документообігу додаткових послуг підприємствами готельного господарства в Російській Федерації оформляється квитанція для надання додаткових послуг – Форма №12-Г. Така квитанція виписується, наприклад, під час оплати послуг перекладача, замовлення кави або чаю на бажання мешканця тощо. Форма №12-Г складається у двох примірниках: перший подається до бухгалтерії, другий – платнику. Варто зазначити, що квитанція для надання додаткових послуг є бланком суворої звітності.

Якщо до готельного комплексу належить автостоянка, то на послуги із зберігання автомобіля оформляється квитанція «Автостоянка» – форма №11-Г. Дана квитанція на автостоянках підприємств готельного господарства Російської Федерації виписується у двох примірниках: перший подається до бухгалтерії, другий – на руки платнику. Форма №11-Г так само, як і Форма №12-Г є бланком суворої звітності.

Зазначені форми первинних документів, які використовуються в Російській Федерації для організації документообігу додаткових послуг в готельній індустрії, не передбачені в жодному вітчизняному нормативному документі. Тому, враховуючи вищезазначене, для підвищення ефективності діяльності готельних комплексів в Україні необхідно врахувати та передбачити у вітчизняній нормативно-законодавчій базі позитивні особливості нормативно-правового забезпечення організації документообігу додаткових послуг на підприємствах готельного господарства Російської Федерації.

**Висновки.** Поглиблення ринкових перетворень ставить перед підприємствами готельного господарства України об'єктивні завдання щодо вдосконалення механізму організації бухгалтерського і податкового обліку із врахуванням зарубіжного досвіду нормативно-правового забезпечення. Адже імідж готельних підприємств, ефективність їх господарювання повністю залежить від того, наскільки їхні послуги відповідають міжнародним вимогам.

Розглянуті в статті позитивні особливості системи оподаткування, а також нормативно-правового забезпечення організації документообігу додаткових послуг на підприємствах готельного господарства в Російській Федерації, необхідно врахувати та передбачити у вітчизняній нормативно-законодавчій базі, адже з інтеграцією України до світової спільноти неминуче постає питання про конкурентоспроможність вітчизняних готельних послуг на внутрішньому і зовнішньому ринках, а це зумовлює необхідність впровадження регульованих норм для підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємств готельної сфери діяльності.

#### Список використаних джерел:

1. «Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності»: Наказ Президента України від 03.07.98 р. №727/98 зі змінами і доповненнями від 28.06.99р. № 746/99.
2. «Про місцеві податки та збори»: Декрет Кабінету Міністрів України від 20.05.93 р. №56-93
3. Податковий кодекс Російської Федерації. Частина друга // Парламентська газета. – 2001. – № 151-152 (531-532), (10 вересня)
4. «Про затвердження форм документів первинного обліку та Інструкції про порядок ведення документообігу при наданні готельних послуг у ДП «Укркомунобслуговування»: Наказ Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики від 13.10.2000 р. № 230.
5. «Щодо роз'яснення деяких питань про застосування розділів 26.2 і 26.3 Податкового кодексу РФ»: Лист МПС РФ від 11.06.2003р. №СА-6-22/657.
6. Золотухін О. Оподаткування та бухоблік в готелях // Бухгалтерія. – 2004. – №16 (587), (19 квітня). – С. 50-52
7. Король С.Я. Бухгалтерський облік у готельному господарстві: Навч. посіб. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2005. – 354 с.
8. Косолапов О., Лозовська С., Бартовічук В. Готель «Bed and Breakfast» Що це таке?// Готельна справа. – 2006. – №3 (березень). – С. 35-40.
9. Структурні підрозділи сфери сервісу у готелях та інших місцях для короткотермінового проживання. Статистичний бюлетень. – К.: Держкомстат України, 2006.
10. Шишкоєдова Н. Надання послуг в готелях: відображення окремих операцій. // Готельна справа. – 2006. – №1 (січень) С. 46-50.