

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

ОДЕСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ

**ВІСНИК
СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ**

Збірник наукових праць

Випуск 38

**Одеса
2010**

ОБЛІК ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ГОТЕЛЬНОГО ПРОДУКТУ

У статті розглянуто організацію обліку витрат на виробництво готельних послуг в Україні з урахуванням зарубіжного досвіду. Обґрунтовано необхідність, а також рекомендовано для розмежування обліку витрат щодо кожного окремого підрозділу відкривати субрахунки другого та третього порядку.

Organization of accounting hotel's services manufacturing expenses in the Ukraine and in foreign countries are considered in the article. Current accounts the second and third ordinal numerals to each separates department of hotel are recommended and proper their necessity for opening.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Необхідною умовою функціонування готелів на сучасному етапі кризової ситуації в економіці України є ефективно організований облік витратної частини їхнього господарювання, що відповідає за раціональне використання всіх наявних обмежених ресурсів (матеріальних, фінансових та трудових) на обслуговування клієнтів в процесі їх проживання в готельному номері.

Проте економічні реалії сьогодення з їх складними внутрішньогосподарськими відносинами значно ускладнили практику господарської діяльності в готельному господарстві. Виникли нові закономірності та тенденції в його розвитку, які вимагають постійного поглиблення й удосконалення існуючих наукових досліджень.

Аналіз досліджень і публікацій останніх років. Принципи, проблеми та напрямки вдосконалення обліку витрат діяльності готелів знайшли своє відображення у працях таких зарубіжних та вітчизняних вчених, як О.А. Агеева, Г.Н. Бургонової, Н.А. Коморджанової, З.А. Балченко, І.В. Балченко, С.О. Балченко, М. Бойцовой, В. Бартовщук, С.Я. Король, А.Б. Косолапова, Н.М. Кузнецовой, Я. Клиженко, С. Лозовської, Т.П. Марущака, Л. Мех, О. Піроженка, Н. Шишкєдова та інших.

Зокрема чимало дослідників зосереджують увагу на проблемах удосконалення та розширення аналітики витратних рахунків обґрунтовуючи це тим, що готельний комплекс може мати у своїй структурі декілька інших структурних підрозділів різних галузей економіки. Інші науковці, в свою чергу, роблять акцент на групуванні об'єктів обліку витрат за центрами витрат та місцями їх виникнення відповідно до організаційної структури підприємств готельного господарства.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на те, що зарубіжними і вітчизняними вченими досить ґрунтовно розглянуті проблеми, які виникають під час відображення в обліку витрат на виробництво підприємств різних галузей економіки, проте особливості обліку витрат на виробництво саме готельного продукту, із врахуванням всіх етапів гостьового циклу готелю, детально не розглядалися, що і викликало необхідність подальших досліджень.

Постановка завдання. Стаття присвячена дослідженню особливостей обліку витрат на виробництво готельного продукту на підприємствах готельної індустрії України із врахуванням вітчизняного та зарубіжного досвіду.

Виклад основного матеріалу дослідження. Специфіка господарської діяльності підприємств готельного господарства суттєво пливає на склад та поведінку витрат діяльності. Адже вагома особливість готельних послуг, а саме нерозривність процесів їх виробництва та споживання, зумовлює відсутність залишків незавершеного виробництва готелю. У результаті цього всі витрати готельного комплексу, які виникли протягом звітного періоду, списують на кінцевий фінансовий результат зазначеного періоду.

Окрім цього, складність у визначенні моменту визнання витрат, адже сезонний характер попиту на готельні послуги зі сторони населення, зокрема наявність “високого” та “низького” сезонів (сезонів може бути скільки завгодно, наприклад в Сочі, у деяких готелях, спостерігається до 15 сезонів на рік), чи несезонів, обумовлює різну завантаженість номерного фонду, що, в свою чергу, впливає на величину поточних витрат і на встановлення готельних тарифів в цілому [1, с.163].

Витрати виникають на всіх етапах гостьового циклу готелю (рис.1).

З рис.1. зрозуміло, що гостьовий цикл складається із чотирьох основних фаз: до приїзду, прибуття, розміщення та виїзду з готелю.

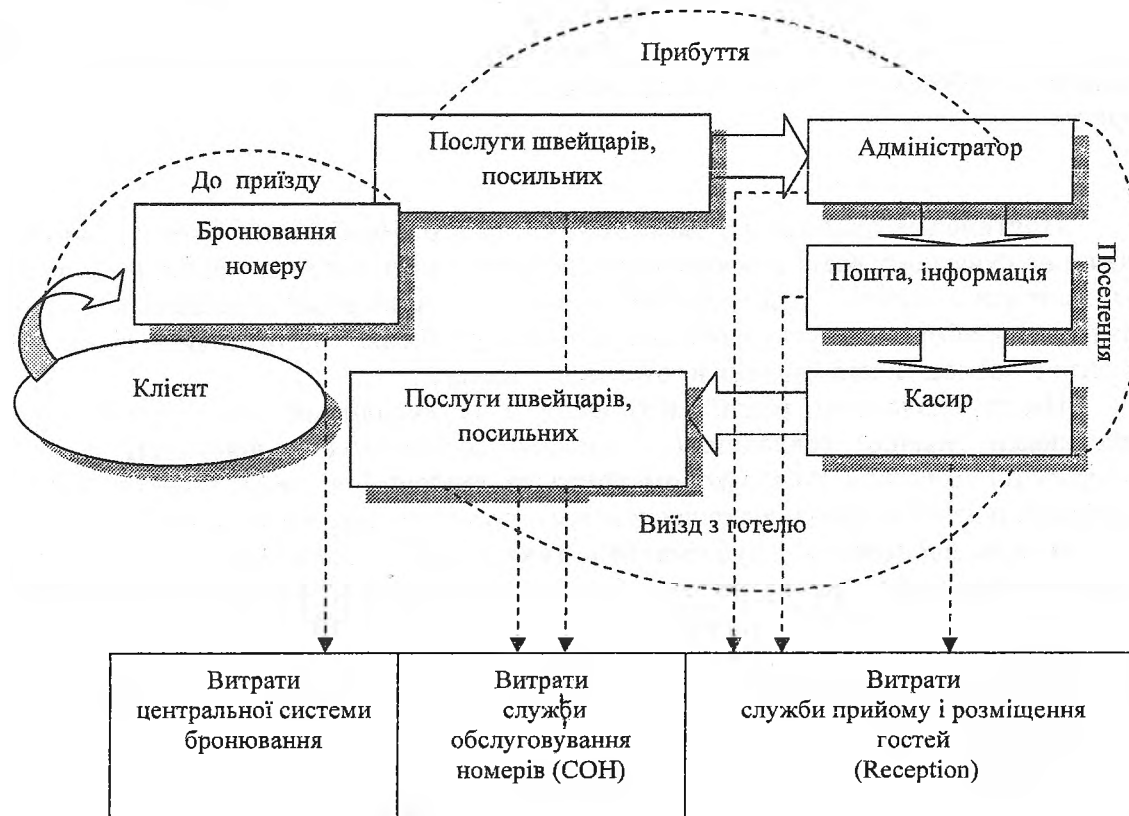


Рис.1. Формування об'єктів обліку витрат готелю на всіх етапах гостьового циклу

Гостьовий цикл розпочинається з моменту отримання інформації про бронювання [2, с.55].

Фаза бронювання. На даному етапі гостьового циклу виникають витрати центральної системи бронювання готельних номерів, зокрема витрати відділу реєстрації заявок на бронювання, а саме: матеріальні витрати (канцелярське приладдя та папір, бланки заявок на бронювання номерів відповідної категорії; рекламні роздруківки та буклети про готельний комплекс, довідники по готельних послугах тощо); витрати на оплату праці агентів по бронюванню та інших співробітників центральної системи бронювання; відрахування на соціальні заходи персоналу відділу бронювання; амортизація спеціального обладнання і пристроїв центральної системи бронювання; інші витрати (за цією статтею варто відмітити витрати на оплату послуг зв'язку, адже бронювання здійснюється в основному на основі послуг міжміських телефонних переговорів, мобільного зв'язку, Інтернету тощо)

Фаза приїзду. Громадяни України, які приїхали в готель, заповнюють анкету проживаючого (форма № 1-г), на основі документа, який підтверджує особу. Після чого анкета разом із документом гостя, передається агенту з прийому гостей.

Після реєстрації гостя в журналі обліку громадян, які проживають в готелі (форма № 5-г), документ, який засвідчує особу, повертається власнику, а анкета направляється в картотеку прибулих до готелю громадян.

Іноземні громадяни або особи без громадянства заповнюють після прибуття реєстраційну картку форми № 2-г (Registration form). Реєстраційні картки зберігаються протягом двох років, після чого з журналом обліку іноземців, які проживають в готелі (форма № 6-г), знищуються за відповідним актом.

На зазначеному етапі готель несе витрати на утримання служби прийому гостей (Reception), до складу якої входять адміністратори, агенти з прийому, метрдотелі, касири тощо. Слід відмітити, що витрати зазначеного структурного підрозділу готелю в розрізі основних елементів витрат тотожні витратам центральної системи бронювання.

Фаза розміщення. Під час поселення агент з прийому і розміщенню гостя на основі заповненої анкети (форма № 1-г) або реєстраційної картки (форма № 2-г) заповнює візитну картку гостя (Hotel card) (форма № 3-г).

Візитна картка дає право постояльцю, який проживає в готелі, на отримання ключів і на першочергове обслуговування на підприємствах сфери послуг, які знаходяться в готелі. Окрім того, у візитній картці відмічається період проживання.

Дана фаза включає витрати служби розміщення та служби обслуговування номерів (СОН), а також витрати на утримання номерного фонду готелю (зокрема, витрати електроенергії на утримання номерного фонду (НФ); витрати на забезпечення водопостачання, водовідведення, теплоізоляцію, каналізацію номерного фонду; витрати на опалення номерного фонду; амортизацію будівель та споруд номерного фонду готелю; обладнання готелю; витрати на комплекс ремонтно-будівельних робіт, що пов'язані з поліпшенням експлуатаційних показників номерного фонду тощо); витрати на оплату послуг сторонніх організацій; інші витрати структурних підрозділів готельного господарства (ресторану, пральні; перукарні; грального залу; магазину; котельні; автостоянки; технічної майстерні; ремонтної майстерні тощо); інші витрати.

Фаза виїзду з готелю. При вибутті мешканець здає ключі і оплачує свій рахунок. Касир служби прийому та розміщення повідомляє про виїзд мешканця, а його анкета перекладається в картотеку для громадян, які виїхали з готелю [2, с.58-59].

Вагому частку у витратах, які виникають на етапі виїзду постояльца із готельного номеру, займає вартість проживання мешканця, сформована із врахуванням витрат усіх попередніх фаз гостьового циклу.

Раціональне ведення обліку витрат готелю першочергово залежить від їх групування із врахуванням об'єктів обліку витрат.

Відповідно до вимог П(С)БО 16 "Витрати" [3] об'єктом обліку витрат є продукція, роботи, послуги, або вид діяльності, які потребують визначення обсягів, пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) послуг.

Для підприємств сфери послуг І.Р. Гавришків [4, с.10-24] пропонує схему групування об'єктів обліку витрат за центрами витрат та місцями їх виникнення відповідно до організаційної структури підприємства. На думку дослідниці, "виділення другої групи зумовлене необхідністю калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), що реалізується. Об'єкти цієї групи є носіями витрат, якими можуть розглядатися види або групи однорідної продукції, напівфабрикати різного ступеня готовності, роботи та послуги, що мають споживчу цінність [5, с.72-73].

Якщо застосувати зазначений підхід для підприємств готельного господарства, то отримаємо такі об'єкти обліку виробничих витрат готелю (рис.2).

З рис.2 видно, що оскільки готельний комплекс у своїй структурі може мати декілька підрозділів інших галузей економіки, наприклад, ресторан, пральню, хімчистку, перукарню, автостоянку (зокрема автостоянка готелю розглядається як підрозділ, який окрім послуг із зберігання автомобіля здійснює ще якісь додаткові послуги щодо транспортного засобу), то для розмежування обліку витрат готелю щодо кожного окремого підрозділу доцільно

відкривати субрахунки другого та третього порядку.

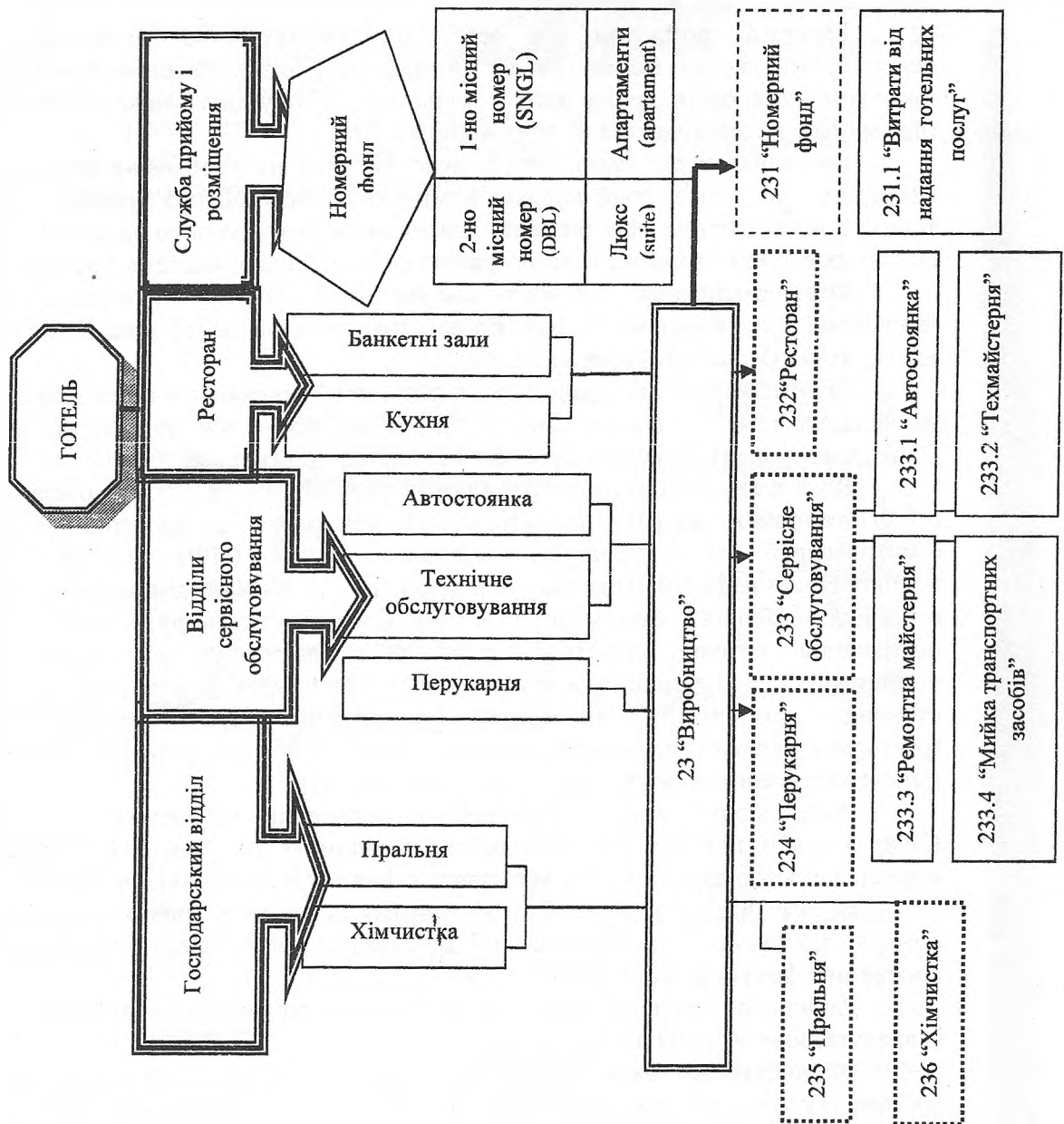


Рис. 2. Об'єкти обліку виробничих витрат готелю за видами однорідної продукції на основі підходу І.Р. Гавришків

Для обліку витрат на виробництво в готелях використовується активний, калькуляційний рахунок 23 "Виробництво", що характеризує стан господарських процесів. До якого відкривається субрахунок 231 "Номерний фонд" (за аналітичними рахунками), рис.3.

Готелі не використовують рахунок 26 "Готова продукція", оскільки собівартість наданих готельних послуг сформовану на рахунку 23 "Виробництво" (субрахунок 231.1 "Витрати від надання готельних послуг") одразу списують на рахунок 90 "Собівартість реалізації" (субрахунок 3 "Собівартість реалізованих робіт, послуг").

З рис. 2.3 видно, що по дебету субрахунку другого порядку 231.1 "Витрати від надання готельних послуг" відображається сума визнаних прямих та загальновиробничих витрат готелю

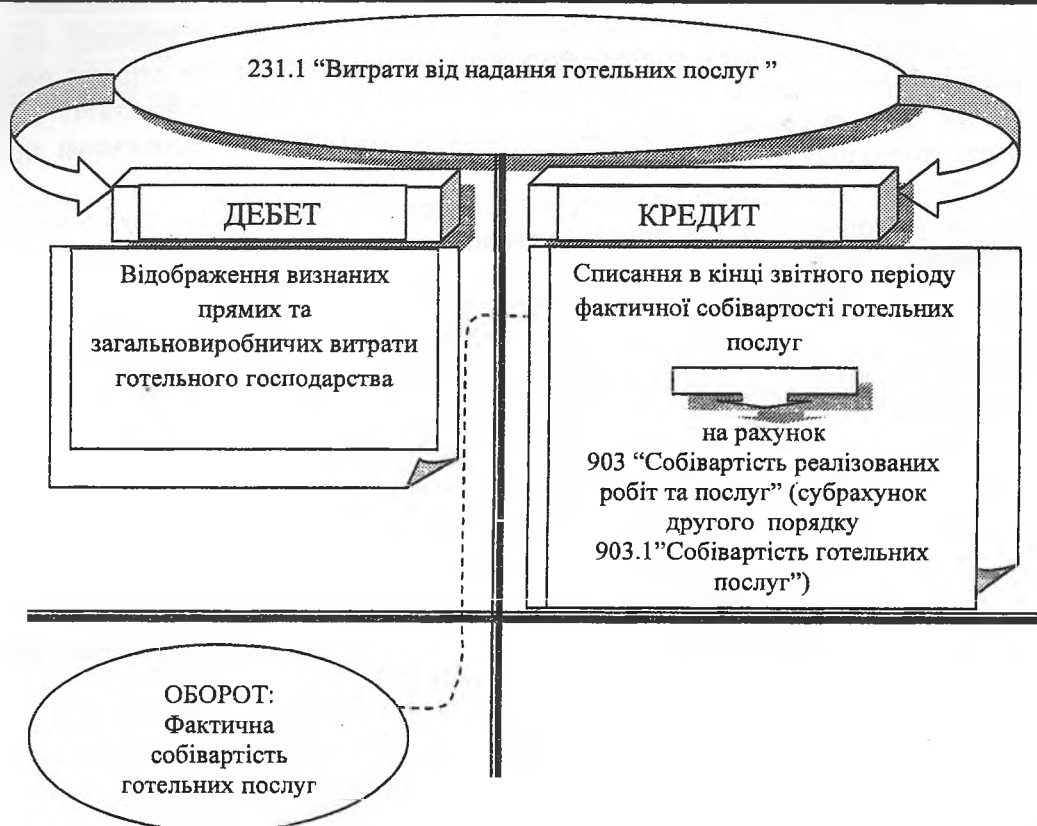


Рис. 3. Структура аналітичного субрахунку до рахунку 231 "Номерний фонд"

Т.П. Марущак прями витрати готелю визначає, як "витрати, безпосередньо пов'язані тільки з одним з підрозділів. Як правило, до таких витрат в усіх готелях відноситься заробітна плата основного персоналу та собівартість продуктів та напоїв (витрати громадського харчування)" [1, с.135].

На думку Балченко З.А., Балченко І.В., Балченко С.О. [6, с.49], прями витрати – це витрати, які на основі первинних документів можливо віднести на витрати готельних послуг.

Вищезгадані вітчизняні науковці у складі прямих витрат, а саме: витрат на утримання приміщень номерного фонду виділяють витрати на прання та прасування постільної білизни для номерного фонду.

І.Р. Гавришків серед витрат на прання (які включає до складу поточних витрат) виділяє такі статті:

- "витрати на прання постільної білизни" у кімнатах. Для того щоб визначити суму цих витрат, необхідно враховувати такі фактори, як періодичність зміни постільної білизни та рушників за термін перебування у днях, масу стандартного комплекту, а також норми витрат пральних засобів на 1 кг білизни і їх ціну та амортизацію пральних машин;

- витрати на прання спецодягу, столових комплектів. До цих витрат належать витрати на прання спецодягу (кухарських курток, фартухів, ковпаків), рушників (кухонних, вафельних, махрових), столових комплектів (скатертин, серветок), а також витрати на амортизацію пральних машин. Для розрахунку цих витрат необхідно враховувати кількість працівників кухні та обслуговуючого персоналу, кількість столів та посадочних місць за столом, кількість необхідних щодня рушників тощо, а також, підрахувати їх приблизну вагу" [4, с.80-81];

Слід зазначити, що С.Я. Король зауважує, що витрати на прання білизни варто було включати до складу цієї статті за умови, що воно здійснюється власними силами готелю, його окремим структурним підрозділом – пральнею. Тоді ці витрати включають матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи тощо. Якщо готельне господарство віддає прати постільну білизну сторонній організації, то оплата послуг відображається за статтею "Витрати на оплату послуг сторонніх організацій".

Що стосується закордонного досвіду обліку та класифікації елементів витрат на виробництво, то вищезазначені витрати, а саме витрати на оплату послуг зі сторони, в країнах Європейського Союзу, а також у Канаді включаються до статті "Послуги зі сторони" (service from direction). Зокрема, в Канаді структурними елементами прямих виробничих витрат готельного комплексу є:

- заробітна плата (wages) і гонорари (fees) обслуговуючого персоналу готелю (service personnel's of the hotel), (метрдетелів (maitre d'hotel), портье (porter), швейцарів (doorman's, doorkeepers), ліфтерів (elevator boys) тощо);
- матеріали, що використовуються для оснащення та обслуговування готельних номерів різної категорії (одномісних (single room), двомісних (double room) та тримісних номерів (triple room), апартаментів (apartment), люкс (suite), студіо (studio)) і номерного фонду в цілому;
- послуги зі сторони (services from direction);
- орендна плата (lease payment);
- амортизаційні відрахування (depreciation);
- страхові платежі (insurance payments);
- податки (taxes);
- витрати на відрядження і пов'язані з ними витрати (business trip's expenses);
- банківські витрати (bank's expenses).

Варто відмітити, що, як вітчизняні дослідники – Балченко З.А., Балченко І.В. та Балченко С.О., так і представники наукової думки Російської Федерації – Г.Н. Бургонова та Коморджанова Н.А. – особливу увагу зосереджують на такій статті прямих витрат підприємств готельного господарства, як "Інші прямі витрати". Це зумовлене тим, що у складі інших витрат готелю значну питому вагу займають витрати, пов'язані із використанням форменого одягу.

Адже відповідно до ГОСТ 28681.4-95 "Туристично-екскурсійне обслуговування", який діє на території України, та згідно вимогам ГОСТ РФ 50645-94 і Правил надання готельних послуг в РФ, які поширюються на території Російської Федерації, визначено, що готелі категорії вище трьох зірок повинні забезпечити свій персонал форменим одягом [6, с.171]. До такого персоналу відносять: співробітників служби прийому та розміщення (СПІР), швейцарів, ліфтерів, гардеробників, співробітників служби обслуговування номерів (СОН).

Як в Україні, так і в Російській Федерації, формений одяг видається персоналу готельного комплексу на умовах 50 або 100% оплати його вартості, або безкоштовно, а також може видаватися на термін його використання на умовах наступного повернення для списання на собівартість готельних послуг.

Синтетичний облік форменого одягу персоналу готелів ведуть на активному, основному матеріальному рахунку "Малоцінні та швидкозношувані предмети" (рис.4.).

Бойцова М., Піроженко О., Кузнецов В., Клиженко Я. [5, с.218] крім прямих витрат у складі собівартості готельних послуг виділяють змінні загальновиробничі (експлуатаційні) та постійні розподілені загальновиробничі (експлуатаційні) витрати. Поділ витрат на постійні та змінні вперше був уведений в застосування представником французької наукової думки Ж.Г. Курсель Сенелем (1813 – 1892).

Згідно з П(С)БО 16 "Витрати" [3] постійні витрати залишаються незмінними (чи майже незмінними) у разі зміни обсягу діяльності. Змінні витрати змінюються прямо пропорційно зміні обсягу діяльності.

Проте Король С.Я. [7, с.101] зауважує, що "Оскільки при виробництві та реалізації готельних послуг відсутні залишки незавершеного виробництва та готової продукції з метою бухгалтерського фінансового обліку непрямі виробничі (загальновиробничі) витрати готельного господарства не розподіляються на змінні та постійні. До них застосовується групування за видами продукції, робіт і послуг".

Марущак Т.П., під час дослідження витрат готелю, визначає постійні та змінні

витрати наступним чином: "Змінні витрати знаходяться в пропорційній залежності від розміру. Постійні витрати не залежать від обсягу поступлень і мають тенденцію зберігати свій постійний рівень з незначними коливаннями"[1, с.141].

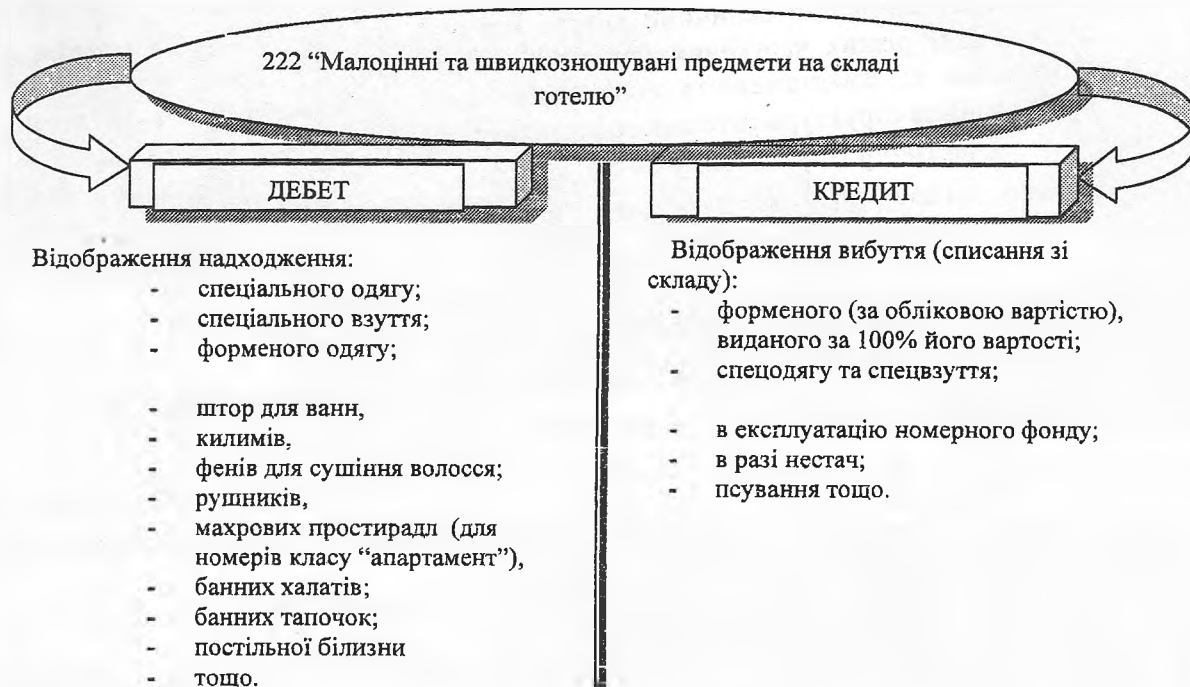


Рис. 4. Структура субрахунку другого порядку до рахунку 22 "МШП"

Що стосується інших витрат, які безпосередньо пов'язані із усіма структурними підрозділами готельного комплексу одночасно, то їх потрібно розподіляти за відповідними базами розподілу.

В Сполучених Штатах Америки, бухгалтери готельних комплексів під час розподілу витрат, керуються спеціально розробленими для готельного бізнесу міжнародними стандартами, які мають назву "Єдина система звітів для готелів", або "The Uniform System of Accounts for Hotels" ("USAH" або "Єдина система" ("The Uniform System of Accounts for Hotels", які затверджені в серпні 1986 р., Асоціацією готелів Нью-Йорка.). Вищезазначені стандарти містять правила складання фінансових звітів про прибутки та збитки в розрізі кожного з підрозділів готелю. Стандарт містить основоположні правила розподілу господарських витрат за різними відділами, розподіл доходів, формування фінансових результатів департаментів готелю [1, с.141]. Окрім цього, "USAH" передбачає структуровану систему звітності готелів, зокрема в розрізі основних видів витрат.

На думку Т.П. Маруцка, класичні принципи Єдиної системи значною мірою передбачають розподіл витрат на "прямі" та "непрямі", ніж на постійні та змінні та доцільним було б поглибити аналітику і "поєднати ці два методи розподілу. Таким чином, першою ознакою буде поділ витрат на прямі та непрямі. Ця методика має принципове значення, з урахуванням того, що в умовах сезонних коливань готелю необхідно намагатись знизити частку постійних витрат та збільшити частку змінних [1, с.133].

На думку О.В. Олійник [8, с.14-23], з математичної точки зору правильніше говорити не про постійні і змінні витрати, а про їх еластичність, так як конкретний вид витрат по-різному пов'язаний з обсягом випуску або реалізацією продукції (робіт, послуг).

Зокрема, Нападівська Л.В. зазначає, що: "важливо знати, як змінюється поведінка затрат при різних рівнях активності", тобто від "зміни обсягу виробництва". "Прийняття рішень пов'язано з майбутньою діяльністю підприємства, а тому необхідно передбачити поведінку затрат (характер їх реагування) залежно від різних чинників..."[6, с.88].

Уперше термін еластичність (elasticity) був введений у широкий вжиток англійськими економістами Р.Піндайком та Д. Рубенфільдом та характеризував ступінь реагування однієї змінної величини внаслідок одновідсоткової зміни іншої величини.

Еластичність, з точки зору поведінки витрат діяльності готелю, – це ступінь реагування або зміни величини витрат залежно від одновідсоткової зміни (зростання або зменшення) різних часткових показників (факторів). У першу чергу для готелів такими чинниками є: завантаженість номерного фонду, спектр основних та додаткових послуг, організаційна структура готельного комплексу тощо.

Еластичність у випадку зміни відсотка завантаженості номерного фонду ($\%_{\text{завант.НФ}}$) готелю показує, яка зміна витрат у відсотках відбудеться із зниженням завантаженості номерного фонду, наприклад, на 1 %. Ця залежність виражається формулою:

$$E_{\text{вт.}} = (\% \Delta B_{\text{т.гот.}}) * (\% \Delta \%_{\text{завант.НФ}}), \quad (1)$$

де $E_{\text{вт.}}$ – еластичність конкретного виду витрат готелю;

$B_{\text{т.гот.}}$ – величина конкретного виду витрат діяльності готелю;

$\% \Delta B_{\text{т.гот.}}$ – відсоткова зміна величини витрат готелю;

$\% \Delta \%_{\text{завант.НФ}}$ – відсоткова зміна проценту завантаженості номерного фонду.

Висновки і перспективи подальших розробок. Проведене дослідження дало змогу зробити такі висновки:

1. Витрати виникають на всіх етапах гостьового циклу готелю, який складається із чотирьох основних фаз: до приїзду, прибуття, розміщення, виїзд з готелю.
2. Оскільки готельний комплекс у своїй структурі може мати декілька інших підрозділів галузей економіки, то для розмежування обліку витрат готелю щодо кожного окремого підрозділу доцільно відкривати субрахунки другого та третього порядку.
3. Вагома особливість готельних послуг, а саме нерозривність процесів їх виробництва та споживання, зумовлює відсутність залишків незавершеного виробництва готелю. У результаті цього, всі витрати готельного комплексу, які виникли протягом звітного періоду, списують на кінцевий фінансовий результат зазначеного періоду.

Література

1. Марущак Т. П. Управління підприємствами готельного господарства різних форм господарювання: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.02 “Підприємництво, менеджмент та маркетинг” / Т. П. Марущак. – Київ, 2002. – 21 с.
2. Балченко З. А. Бухгалтерський облік в туризмі і готелях України : [навч. посіб.] / З. А. Балченко, І. В. Балченко, С. О. Балченко. – К.: КУТЕП, 2006. – 232 с.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”. – [Чинний від 1999-12-31]. / Міністерство Фінансів України – К.: Парлам. видв-во, 1999. – № 318. – (Бібліотека офіційних видань).
4. Гавришків І. Р. Облік та контроль доходів і витрат діяльності підприємств санаторно-курортного комплексу: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / І. Р. Гавришків. – Тернопіль, 2008. – 28 с.
5. Все про облік та організацію готельного бізнесу. – [3-ге вид. перероб. і доп.] / М. Бойцова, О. Піроженко, В. Кузнецов, Я. Клищенко. – Х.: Фактор, 2007. – 272 с.
6. Нападовська Л. В. Управлінський облік: підруч. [для студентів вищ. навч. закл.] / Л. В. Нападовська. – К.: Книга, 2004. – 544 с.
7. Король С. Я. Бухгалтерський облік в готельному господарстві. [навч. посіб.] / С. Я. Король. – К.: КНТЕУ, 2005. – 354 с.
8. Олійник О. В. Витрати в системі бухгалтерського обліку: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / О. В. Олійник. – Житомир, 2002. – 25 с.