

УДК 657:658.1

С.В. БРІК**ГОТЕЛЬНИЙ БІЗНЕС: ОСОБЛИВОСТІ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ**

Готельна послуга це операції підприємства, що пов'язані з розміщенням споживача шляхом надання номера або місця для тимчасового проживання в готелі, а також інша діяльність, що пов'язана з розміщенням та тимчасовим проживанням. Суть проблеми полягає в тому, що в готельному господарстві крім основних послуг велике значення мають також допоміжні, що не належать до основних послуг готелю, замовляються та оплачуються споживачем додатково за окремим договором. Тобто це сфера діяльності, що поєднує одночасно надання кількох видів різноманітних послуг. Тому фінансовий облік та аудит доходів та витрат в готельному бізнесі має певні особливості.

Ключові слова: готельний бізнес, доходи, витрати, фінансовий облік, внутрішній контроль

С.В. БРИК**ГОСТИНИЧНЫЙ БИЗНЕС: ОСОБЕННОСТИ ФИНАНСОВОГО УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ**

Гостиничная услуга — операции предприятия, связанные с размещением потребителя путем предоставления номера или места для временного проживания в гостинице, а также другая деятельность, связанная с размещением и временным проживанием. Суть проблемы заключается в том, что в гостиничном хозяйстве кроме основных услуг большое значение имеют также вспомогательные, не относящиеся к основным услугам гостиницы, которые заказываются и оплачиваются потребителем дополнительно, по отдельному договору. То есть это сфера деятельности, объединяющая одновременно предоставление нескольких видов различных услуг. Поэтому финансовый учет и аудит доходов и расходов в гостиничном бизнесе имеет определенные особенности.

Ключевые слова: гостиничный бизнес, доходы, расходы, финансовый учет, внутренний контроль

S. V. BRIK**HOTEL BUSINESS: PECULIARITIES OF FINANCIAL ACCOUNTING AND INTERNAL CONTROL OF REVENUES AND EXPENSES**

Hotel service is the operations of an enterprise connected with the placement of a consumer by providing a room or place for temporary accommodation in a hotel, as well as other activities related to placement and temporary residence. The essence of the problem is that in the hotel industry, besides basic services, auxiliary services that are not related to the main services of the hotel are also important, which are ordered and paid by the consumer in addition, according to a separate agreement. That is, it is a field of activity that combines simultaneously the provision of several types of different services. Therefore, financial accounting and audit of incomes and expenses in hotel business have certain features.

Keywords: hotel business, income, expenses, financial accounting, internal control

Вступ. Готельний бізнес являє собою сферу людської діяльності, яка переживатиме бурхливий розвиток у найближчі роки, оскільки є основою туристичної галузі. Розвиток внутрішнього та міжнародного туризму значною мірою пов'язаний з рівнем матеріально-технічної бази туристичних підприємств, розгалуженістю та різноманітністю їх мережі, якістю та обсягом послуг, пропонованих готельним господарством. Готельні господарства виконують одну з основних функцій у сфері обслуговування туристів – забезпечують їх житлом і побутовими послугами під час подорожі, відпочинку та інших цілей.

Аналіз останніх досліджень. Облік та внутрішній контроль доходів та витрат господарської діяльності, знайшли висвітлення у працях українських науковців – Ф.Ф. Бутинця, А. М.Герасимовича, С. Ф. Голова та багатьох інших. Проте питання обліку та внутрішнього контролю доходів та витрат у готелях вимагають додаткового дослідження, оскільки напрацювання названих вчених стосуються, в основному, виробничих підприємств, а готельний бізнес відноситься до соціальної сфери і відзначається специфікою господарської діяльності. Питання обліку на підприємствах готельного бізнесу розглядали С. Я. Король, З. А. Балченко та інші автори.

Метою дослідження є визначення основних напрямків обліку та внутрішнього контролю доходів та

витрат в готельному бізнесі.

Постановка проблеми. Діяльність підприємств готельно-ресторанного бізнесу в сучасних умовах господарювання вимагає постійного вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення системи управління про отримані доходи та понесені витрати, що є важливою складовою прийняття управлінських рішень, які позитивно впливають на результати діяльності.

Викладення матеріалу. За договором на готельне обслуговування одна сторона (готель або інший суб'єкт, що надає послуги з розміщення) зобов'язується за дорученням іншої сторони (проживаючого) надати послуги з тимчасового проживання (ночівлі) у спеціально обладнаному жилу приміщенні (номері), виконати або організувати виконання інших визначених договором на готельне обслуговування послуг, пов'язаних з тимчасовим проживанням, а проживаючий зобов'язується сплатити за ці послуги встановлену плату [1].

До послуг, пов'язаних із тимчасовим розміщенням, належать послуги з обслуговування жилого приміщення (номера), харчування (ресторанного обслуговування), збереження майна і багажу проживаючого, а також інші послуги, надані залежно від категорії готелю.

Готельна послуга це операції підприємства з розміщення споживача шляхом надання номера (місця) для тимчасового проживання в готелі, а також інша діяльність, пов'язана з розміщенням та тимчасовим проживанням. Готельна послуга складається з основних та додаткових послуг, що надаються споживачу відповідно до категорії готелю.

Основні послуги — обсяг послуг готелю (проживання, харчування, користування телевізором, холодильником), що включаються до ціни номера (місця) і надаються споживачу згідно з укладеним договором.

Додаткові послуги — обсяг послуг, що не належать до основних послуг готелю, замовляються та оплачуються споживачем додатково за окремим договором (послуги з прання і прасування, надання автостоянки, послуги перукарні, прокат спортивного та туристичного інвентарю тощо).

Без згоди споживача (замовника) готель не має права надавати додаткові послуги, які не включено у договір. Споживач (замовник) має право відмовитися від оплати таких послуг, а у разі їх оплати готель зобов'язаний повернути сплачену суму. Крім цього, забороняється обумовлювати виконання одних послуг наданням інших.

Також готель зобов'язаний надати споживачу без додаткової оплати такі види послуг: виклик швидкої допомоги, доставка в номер кореспонденції; побудка у визначений час; надання необхідного інвентарю залежно від категорії готелю.

Крім касового чека готелі зобов'язані видати на підтвердження наданих послуг Рахунок за формою № 4-г (далі — Рахунок). Рахунок застосовується при оформленні розрахунків із громадянами за основні та додаткові послуги, отримані у готелі.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій суб'єктами господарської діяльності — юридичними особами у сфері обслуговування незалежно від їх організаційно-правової форми та форми власності здійснюється згідно з вимогами Закону про бухоблік.

Питання організації бухгалтерського обліку готельного підприємства вирішується власником або уповноваженим органом (посадовою особою) відповідно до законодавства та установчих документів. Підприємство самостійно визначає облікову політику, форму бухгалтерського обліку, затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку, об'єкти і періодичність проведення інвентаризації активів і зобов'язань, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно із законодавством.

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій [2].

Інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку, у реєстрах синтетичного та аналітичного обліку. 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 [4], а доходи — згідно з вимогами ПБО 15 [3].

Витрати готельного підприємства складаються в основному з витрат, що виникають у зв'язку з наданням послуг:

- на утримання приміщень номерів готелів (електро-, водо-, теплопостачання, прання та прасування білизни, абонентська плата за телефон тощо). Слід зазначити, що в рахунках на комунальні послуги (електро-, водо-, теплопостачання) суми не розподілені між приміщеннями готелю. Водночас приміщення виконують різні виробничі функції: готельні номери (номерний фонд) використовуються безпосередньо при наданні готельних послуг, коридори, фойє — це приміщення загального призначення, є приміщення, що використовуються в адміністративних цілях (кабінети директора, головного інженера, бухгалтерії, інших офісних служб), для забезпечення збуту тощо. Зазвичай не всі приміщення у готелях обладнано приладами, які дають змогу з достатньою точністю визначити кількість спожитих у цих приміщеннях води, електроенергії тощо. Тому на практиці при розподілі 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 водопостачання 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. Таким чином, проведення зазначеного розподілу вимагає врахування всіх факторів, притаманних господарській діяльності конкретного готелю. Схема розподілу має бути розроблена і підписана відповідними фахівцями (головним інженером, начальником технічного відділу) та затверджена директором. Так само необхідно розподіляти і нараховану амортизацію;

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

- на оплату праці персоналу, що безпосередньо займається наданням основних послуг готелю, — покоївкам, портье, черговим по поверхах, включаючи відрядження ЄСВ на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Також у конкретному готельному підприємстві слід визначитися з переліком

працівників та видів витрат, на які припадають заробітна плата і відрахування ЄСВ. Наприклад, основне виробництво — покоївки, чергові по поверхах, портъє; загальновиробничий персонал - прибиральниці, прачки, сантехніки, електрики, водії (при обслуговуванні для потреб загальновиробничого характеру); адміністративний персонал (керівництво, бухгалтерія, технічний відділ, фінансово-економічний відділ, водії, які обслуговують адміністративний персонал); служба збуту — працівники, зайняті просуванням і реалізацією готельних послуг (менеджери, маркетологи); інший персонал (охорона тощо);

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

Щодо переліку і складу статей калькулювання виробничої собівартості наданих готельних послуг, то підприємство самостійно встановлює такий перелік з урахуванням методичних рекомендацій з її формування у споріднених галузях, якими встановлено склад і класифікацію витрат [4].

У бухгалтерському обліку собівартість готельних послуг формується на рахунку 23 «Виробництво». Аналітичний облік за таким рахунком ведеться за видами виробництв, статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється. Тому на підприємствах готельного господарства до рахунку 23 «Виробництво» відкривають окремі субрахунки. Наприклад, якщо готель має окремі підрозділи, — «Готель (основні послуги)», «Ресторан», «Хімчистка», «Перукарня» тощо. З кредиту рахунку 23 «Виробництво» собівартість готельних послуг списується на субрахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг».

Облік загальновиробничих витрат ведеться на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати включаються до складу виробничої собівартості готельних послуг (бухгалтерським записом за дебетом рахунку 23 та кредитом рахунку 91), а нерозподілені постійні загальновиробничі витрати та наднормативні виробничі витрати — до собівартості реалізованих послуг (бухгалтерським записом за дебетом субрахунку 903 та кредитом рахунків 91, 23) [4].

Облік інших витрат операційної діяльності готелю ведеться на рахунках 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності». Такі витрати відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені [4], тобто відносяться безпосередньо на зменшення фінансового результату в періоді їх виникнення.

Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінено результат цієї операції [3].

При цьому результат може бути достовірно оцінено за наявності таких умов:

- можливості достовірної оцінки доходу;

- ймовірності надходження економічних вигід від надання послуг;

- можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;

- можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг, та необхідних для їх завершення.

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, реалізації побутових послуг (прання, хімчистка, перукарські послуги тощо), реалізації екскурсійних послуг, реалізації автопослуг (перевезення пасажирів), реалізації послуг автостоянки, 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 «Дохід від реалізації робіт і послуг» з відкриттям окремих субрахунків другого порядку, а саме: «Хімчистка», «Перукарня», «Транспорт», «Автостоянка», «Пральня» тощо.

За кредитом субрахунку 703 відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом — належна сума непрямих податків та зборів. Наприклад, суми ПДВ, туристичного збору та списання у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена [3].

Так, при наданні готельних послуг, пов'язаних із тимчасовим проживанням гостей на умовах наступної оплати, дохід визнається під час збільшення активу (нарахування дебіторської заборгованості гостя перед готелем), що відображається бухгалтерським записом за дебетом субрахунку 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» у кореспонденції з кредитом субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг». При цьому сума визнаного у звітному періоді доходу від надання готельних послуг залежить як від кількості гостей та кількості днів, протягом яких у звітному періоді ці гості проживали у готелі, так і від вартості проживання у готелі однієї людини протягом однієї доби.

Кількість гостей та строки їх проживання у готелі у звітному періоді підтверджуються такими документами: журналом обліку громадян,

що проживають у готелі (форма № 5-Г), журналом обліку іноземців, що проживають у готелі (форма № 6-Г). Тому дохід слід розраховувати виходячи з цих даних незалежно від дати оплати.

У результаті проведеного дослідження пропонуємо для підприємств готельного бізнесу таку базу розподілу непрямих витрат:

- амортизація будівлі (номерний фонд) та підготовка до осінньо-зимового періоду – на 1 м²
- заробітна плата прибиральниці – на 1 м² коридору, за яким вона закріплена
- заробітна плата адміністратора та прибирання номерів – залежно від кількості заселених номерів
- прання білизни – залежно від кількості ліжок у заселених номерах
- сума прямих витрат, понесених при наданні послуг.

Результатом функціонування внутрішнього контролю в готельному бізнесі має стати прозора, достовірна інформація, на базі якої менеджмент підприємства здійснюватиме управлінський вплив на реалізацію бізнес-процесів, що в подальшому сприятиме ефективному досягненню цілей підприємства.

Система внутрішнього контролю на підприємствах готельного бізнесу залежить від організаційної структури, наявних бізнес-процесів та виділених об'єктів контролю, розподілу функцій контролю за суб'єктами контролю, складу служби внутрішнього контролю та інформаційних запитів системи управління. Побудова системи внутрішнього контролю має бути здійснена на основі системного підходу, який враховує специфіку діяльності кожного центру відповідальності та передбачає:

- виділення об'єктів контролю;
- формування центрів відповідальності (центрів доходів і центрів витрат) з метою контролю за раціональним використанням (споживанням) спеціалізованих робочих активів та отриманими доходами і понесеними витратами з метою виявлення відхилень;
- затвердження бюджетів з метою формування оптимальних показників, за якими визначатиметься результативність діяльності підприємства та структурних підрозділів;
- формування аналітичного забезпечення та контрольних процедур для здійснення контролю;
- розробку та впровадження форм внутрішньої звітності з метою формування оперативного інформаційного забезпечення системи управління.

Інформаційною базою внутрішнього контролю підприємств готельного бізнесу є:

- положення, посадові інструкції та інші внутрішні нормативні документи;

- затвержені бюджети, кошториси тощо;
- дані первинного обліку;
- інвентаризаційні описи;
- відомості внутрішнього контролю та управлінська звітність;
- реєстри аналітичного та синтетичного обліку, відомості обліку й фінансова звітність;
- інша документація, яка сформована на підприємстві та виступає інформаційним забезпеченням при прийнятті управлінських рішень.

За результатами проведеного дослідження можна стверджувати, що організація внутрішнього контролю на підприємствах готельного бізнесу не є регламентованою, а визначається внутрішнім документом у межах окремого суб'єкта господарювання, який визначає регламенти формування та узагальнення контрольної інформації й використання результатів контролю для прийняття управлінських рішень.

Список літератури

1. Закон України «Про туризм» від 15.09.1995р. №321/94-ВР - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/324/95-BP>
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. № 996 – XIV - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затв. Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.1999 г. № 290 - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 г. № 318 - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

Bibliography (transliterated)

1. 1. Zakon UkraYini «Pro turizm» vId 15.09.1995r. #321/94-VR - [Elektronniy resurs]. - Rezhim dostupu: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/324/95-VR>
2. 2. Zakon UkraYini «Pro buhgalterskiy oblik ta finansovu zvitnIst v UkraYini» vId 16.07.1999r. # 996 – XIV - [Elektronniy resurs]. - Rezhim dostupu: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
3. 3. Polozhennya (standart) buhgalterskogo obliku 15 «Dohid», zatv. Nakazom MInIsterstva fnansIv UkraYini vId 29.12.1999 g. # 290 - [Elektronniy resurs]. - Rezhim dostupu: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>
4. 4. Polozhennya (standart) buhgalterskogo obliku 16 «Vitrati», zatv. Nakazom MInIsterstva fnansIv UkraYini vId 31.12.1999 g. # 318 - [Elektronniy resurs]. - Rezhim dostupu: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

Надійшла (received) 27.02.2018

Відомості про авторів / Сведения об авторах / About the Authors

Брик Світлана Володимирівна (Брик Светлана Владимировна, Brik Svitlana Volodymyrivna) – кандидат економічних наук, доцент кафедри економічного аналізу та обліку НТУ «ХП»; тел.: (050) 917-62-59; ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5411-4885>; e-mail: svetsvb@gmail.com.