

## РОЗДІЛ 7 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657

Волковська Я. В.

Харківський національний економічний університет імені Семена Кузнеця

### ПІДХОДИ ДО ОБЛІКУ ДОДАТКОВИХ ПОСЛУГ, НАДАНИХ ПІДПРИЄМСТВАМИ ГОТЕЛЬНО-РЕСТОРАННОГО КОМПЛЕКСУ

Визначено особливості діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу. Показано основні складові додаткових послуг, що їх надають такі підприємства. Запропоновано підходи щодо відображення в бухгалтерському обліку додаткових послуг, які надають підприємства готельно-ресторанного комплексу.

**Ключові слова:** підприємства готельно-ресторанного комплексу, додаткові послуги, витрати, інші доходи операційної діяльності, управлінський облік.

**Постановка проблеми.** На сьогодні важливою є побудова такого обліково-аналітичного забезпечення, на підставі котрого можливо буде приймати доцільні, раціональні, ефективні рішення в найкоротший час з найменшими витратами. Для цього необхідно організувати бухгалтерський облік таким чином, щоб не тільки проходити перевірки з боку державних органів без штрафів, але й отримувати потрібну інформацію без зайвих витрат. Проте ведення фінансового обліку стає недостатнім, адже дані такого обліку дають можливість складати звітність, проте їх замало для аналізу. Виникає потреба в організації управлінського обліку, котрий допомагає конкретизувати деякі дані фінансового обліку, пояснити ті значення, які фінансовий облік лише надає, більш детально вести потрібні питання. Однак при організації управлінського обліку важливим є врахування специфіки діяльності підприємства та витрат, які є одним з основних об'єктів управлінського обліку. Підприємства готельно-ресторанного комплексу мають широкий спектр послуг як основних, так і додаткових, кожна з яких має свої особливості, котрі необхідно враховувати в обліку. Це підтверджує актуальність цього дослідження.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми організації управлінського обліку витрат досліджували вітчизняні та закордонні вчені й економісти-практики, такі як Т. Джонсон, Р. Каплан, С.Ф. Голов, Ф.Ф. Бутинець, О.В. Карпенко та інші. Питанням дослідження особливостей діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу, зокрема надання додаткових послуг, приділяють увагу Л.І. Нечаюк, Н.О. Телеш, А.Д. Циляк та інші.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Недостатньо вивченим є співставлення доходів від надання тих чи інших послуг та витрат для їх надання, їх відображення в обліку, чому і присвячено дослідження.

**Об'єктом** дослідження є діяльність підприємств готельно-ресторанного комплексу, пов'язана з наданням додаткових послуг.

**Предметом** дослідження є облік доходів та витрат при наданні додаткових послуг підприємствами готельно-ресторанного комплексу.

**Метою** цієї статті є виявлення особливостей діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу та формування підходів щодо обліку доходів та витрат при наданні додаткових послуг.

**Виклад основного матеріалу.** Складність проблеми організації управлінського обліку, а отже, і необхідність системного підходу до її вирішення,

підтверджує світова статистика: не більше 70% спроб запровадити систему управлінського обліку завершуються успішно, і з них лише половина закінчується відповідно до наміченого бюджету та термінів виконання. Тому необхідно попередньо провести дослідження, які б об'єднували і теорію управлінського обліку, методологію формалізації й оптимізації бізнес-процесів, а також технічну розробку і впровадження інформаційних систем з врахуванням специфіки діяльності підприємства [1, с. 392].

Слід зазначити, що до управлінського обліку на підприємстві будь-якої організаційно-правової форми існують такі вимоги:

- спрямованість на досягнення поставленої мети підприємництва;
- забезпечення альтернативних варіантів вирішення поставленого завдання;
- участь у виборі оптимального варіанту і в розрахунках нормативних параметрів його виконання;
- орієнтація на виявлення відхилень від заданих параметрів виконання;
- інтерпретація виявлених відхилень, їх аналіз і вироблення коригувальних впливів [2, с. 301].

Проте кожне підприємство має свої особливості, які потрібно враховувати при організації управлінського обліку. Варіанти організації управлінського обліку певною мірою залежать від:

- галузевих особливостей бізнесу;
- технології та організації виробництва;
- налаштованості керівництва на запровадження якісно нової системи обліку;
- компетенції та професіоналізму персоналу;
- ступеню централізації обліку;
- видів центрів відповідальності та місць виникнення витрат;
- обраних підходів до реалізації взаємозв'язку рахунків, що використовуються у фінансовому та управлінському обліку: повноти включення витрат до собівартості; порядку відображення та списання відхилень фактичної собівартості від стандартної (нормативної); оперативності обліку витрат; формування показників (ефективної діяльності), які характеризують кінцевий результат діяльності підприємства та його структурних підрозділів; методів калькулювання [3, с. 59].

Підприємства готельно-ресторанного комплексу є особливою галуззю надання послуг. Окрім специфічного комплексу надання послуг, виникають і різні витрати, які потрібно враховувати, адже організувати управлінський облік буде неможливо при недостатності знань щодо наявних витрат.

Готельно-ресторанний бізнес є основною складовою туристичної галузі нашої держави. Розвиток внутрішнього та міжнародного туризму значно пов'язаний з рівнем матеріально-технічної бази туристичних підприємств, розгалуженістю та різноманітністю їх мережі, якістю та обсягом послуг, запропонованих готельним господарством. Готельні підприємства виконують одну з основних функцій у сфері обслуговування туристів: забезпечують їх житлом і побутовими послугами під час подорожі [4].

Свого часу поняття «готельне господарство» співвідносилось з господарською діяльністю, що полягала в наданні платних послуг розміщення в готелях. Зі зростанням попиту на туристичні послуги й прагненням готелів до розширення комплексності обслуговування послуги розміщення стали тісно пов'язуватись з харчуванням та реалізацією додаткових послуг. Це дає підстави для визначення поняття «готельне господарство» в широкому та вузькому його розуміннях. Визначення поняття «готельне господарство» у широкому розумінні охоплює проживання, харчування та додаткові послуги; у вузькому розумінні – лише проживання [4].

Специфічною ознакою підприємств ресторанного бізнесу є гармонійне поєднання виробничої (виготовлення страв власного виробництва) та торговельної (продажу купованих товарів і продукції) діяльності, а також надання супутніх послуг з обслуговування відвідувачів [5, с. 61].

Отже, особливістю підприємств готельно-ресторанного комплексу є відповідно поєднання готельного та ресторанного бізнесу, що зазвичай можна побачити на практиці. Тому якщо для ресторанного бізнесу специфічним є поєднання виробничої та торговельної діяльності, як було зазначено раніше, то в цьому випадку йде мова про поєднання виробничої, торговельної діяльності та діяльності з надання великого спектра послуг: від надання житла на обмежений час (надання в оренду будинків, упоряджених або неупоряджених квартир чи апартаментів для постійного проживання зазвичай на місячний або річний термін не включається до КВЕД 55.10, а вже належить до розділу 68 [6], до комунально-побутових, розважальних та інших послуг, що супроводжують проживання.

З метою підвищення рівня якості та культури обслуговування, а також конкурентоздатності на світовому ринку, підприємства готельно-ресторанного бізнесу повинні пропонувати не лише високий рівень комфорту, але й широкий спектр додаткових послуг. Сервіс готелю доцільно формувати не за принципом попиту, а за принципом пропозиції [4].

Асортимент додаткових послуг у цій галузі постійно розширюється. Якщо раніше в переліку готельних підприємств нашої країни їх значилося не більше десяти, то нині їх вже понад шістьдесят, що значно ускладнює роботу менеджерів цієї сфери діяльності [4].

Додаткові послуги, що їх надають вітчизняні готельні підприємства за загальними ознаками щодо задоволення попиту, можна поділити на групи, а саме:

1. Послуги для забезпечення комфортності перебування гостей у готелі та в районі їх тимчасового перебування:

- інформаційні (інформування про послуги, пропонувані готелем, про розташування готелю, транспортне обслуговування, пропозиції щодо придбання товарів, сувенірів тощо, наявність історико-культурних пам'яток і культурно-просвітницьких установ);

- комунально-побутові (прання, чищення, прасування одягу, ремонт взуття, годинників, валіз, спортивного інвентарю тощо);

- посередницькі (резервування місць у культурно-розважальних установах, замовлення театральних квитків, резервування номерів в інших місцях перебування тощо);

- автотранспортні послуги (гараж, стоянка, дрібний ремонт транспортних засобів);

- продаж товарів, видань ЗМІ, сувенірів тощо;

- прокат спортивного, пляжного інвентарю, комп'ютерного обладнання, автомобілів, розмножувальної техніки тощо;

- зберігання кореспонденції, цінних речей.

2. Послуги щодо поінформування подорожуючих про район, країну перебування (організація екскурсій, зустрічей, перегляд фільмів, участь в урочистостях з нагоди національних свят тощо).

3. Послуги, що передбачають підвищення рівня комфорту в готельних номерах (харчування в номері, встановлення додаткового обладнання тощо).

4. Послуги, пов'язані із задоволенням особливих побажань гостей, діячів мистецтва, спортсменів, бізнесменів та ін.: користування музичними інструментами, спортивним знаряддям, послуги особистих екскурсоводів, перекладачів, секретарів, забезпечення теле- та супутниковим зв'язком, комп'ютерним обладнанням тощо [4].

До цього переліку також можна додати забезпечення харчуванням і напоями, паркування, послуги пралень, басейнів і тренажерних залів, місць для відпочинку та розваг, а також конференц-залів та місць для проведення нарад відповідно до КВЕД-2010 55.10 «Діяльність готелів і подібних засобів тимчасового розміщення» [6].

Таблиця 1

Основні види витрат операційної діяльності, що виникають при наданні додаткових послуг (I варіант)

Вид доходу	Вид витрат	Характеристика витрат
Дохід від продажу товарів (субрахунок 702)	Собівартість реалізованих товарів (субрахунок 902)	Продаж товарів (спортивний, пляжний інвентар тощо), сувенірів, видань ЗМІ
Дохід від наданих робіт, послуг (субрахунок 703)	Собівартість реалізованих послуг (субрахунок 903)	1. Комунально-побутові послуги. 2. Прокат спортивного, пляжного інвентарю. 3. Витрати, пов'язані з підтримкою тренажерних залів, басейнів, наданням SPA-процедур, інших місць для відпочинку та розваг. 4. Автотранспортні послуги. 5. Посередницькі послуги (резервування місць, номерів, квитків на різні заходи, організація екскурсій, зустрічей, транспортне обслуговування). 6. Зберігання кореспонденції, цінних речей. 7. Паркування.
Інші доходи від операційної діяльності (субрахунок 719)	Витрати на збут (рахунок 93)	1. Інформаційні послуги. 2. Поліграфічні послуги (роздавальні матеріали тощо). 3. Послуги, що передбачають підвищення рівня комфорту (харчування в номері, встановлення додаткового обладнання тощо). 4. Послуги, пов'язані із задоволенням особливих побажань клієнтів.

Залежно від виду та категорії готелю перелік додаткових послуг значно відрізняється. Готелі категорії «5 зірок» повинні надавати всі додаткові послуги самостійно через широкую мережу власних підрозділів (перукарня, ресторан, кафе, бар, відділення зв'язку та банку, магазини, кіоски, бюро різних видів послуг тощо) [4].

Відповідно до додаткових послуг виникають і додаткові витрати, що пов'язані з наданням таких послуг. Такі витрати мають різний характер, і тому не всі належатимуть до собівартості реалізованих послуг. При цьому слід не забувати про принцип співвідношення доходів і витрат, на що необхідно зважати при зарахуванні позиції до тих чи інших витрат. Автор пропонує свій спосіб розподілу витрат, що виникають при наданні додаткових послуг (табл. 1).

Проте слід зауважити, що доходи від таких послуг повинні бути зазначені у видах діяльності та в статуті, інакше підприємство не зможе отримувати дохід від таких послуг на правових підставах, тому в такому випадку ці послуги будуть невід'ємною частиною процесу надання основної послуги, а витрати з надання послуг треба буде зараховувати до витрат на збут. Дохід від додаткових послуг тоді слід буде відображати на субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності». Це можна пояснити тим, що такі додаткові послуги пов'язані прямо з основною діяльністю, проте основними видами діяльності їх вважати не можна. Отже, якщо підприємство має дозвіл тільки

на «діяльність готелів і подібних засобів тимчасового розміщення» та продаж певних товарів, то доцільно правильно розподіляти витрати (табл. 2).

Як бачимо, залежно від того, як розуміти додаткові послуги та до яких видів діяльності їх зараховувати, виникатимуть ті чи інші доходи та витрати від їх надання.

**Висновки і пропозиції.** Отже, можна зробити висновок, що ефективно організувати управлінський облік неможливо без врахування специфіки діяльності, а підприємства готельно-ресторанного комплексу мають свої особливості щодо надання послуг. Кожна надана послуга не тільки має свою специфіку, проте і відображатиметься в обліку залежно від того, як зазначено в установчих документах. Це означає, що в такому випадку достатньо важко юридично оформити всі тонкощі, проте невірне оформлення чи розуміння тих чи інших послуг означатиме неправомірне отримання доходу від таких послуг чи може виникнути ризик того, що при перевірці податкові органи відмовлять у включенні витрат від надання послуг до податкових витрат. Тому вивчення особливостей додаткових послуг, що їх надають підприємства готельно-ресторанного комплексу, потребує подальших досліджень.

Напрямами подальших досліджень є детальне вивчення всіх можливих додаткових послуг, що їх надають підприємства готельно-ресторанного комплексу, та витрат, пов'язаних з наданням таких послуг.

Таблиця 2

## Основні види витрат операційної діяльності, що виникають при наданні додаткових послуг (II варіант)

Вид доходу	Вид витрат	Характеристика витрат
Дохід від продажу товарів (субрахунок 702)	Собівартість реалізованих товарів (субрахунок 902)	Продаж товарів (спортивний, пляжний інвентар тощо), сувенірів, видань ЗМІ
Дохід від наданих робіт, послуг (субрахунок 703)	Собівартість реалізованих послуг (субрахунок 903)	1. Комунально-побутові послуги. 2. Витрати, пов'язані з підтримкою тренажерних залів, басейнів, наданням SPA-процедур, інших місць для відпочинку та розваг. 3. Зберігання кореспонденції, цінних речей. 4. Паркування.
Інші доходи від операційної діяльності (субрахунок 719)	Витрати на збут (рахунок 93)	1. Інформаційні послуги. 2. Поліграфічні послуги (роздавальні матеріали тощо). 3. Послуги, що передбачають підвищення рівня комфорту (харчування в номері, встановлення додаткового обладнання тощо). 4. Послуги, пов'язані із задоволенням особливих побажань клієнтів. 5. Прокат спортивного, пляжного інвентарю. 6. Автотранспортні послуги. 7. Посередницькі послуги (резервування місць, номерів, квитків на різні заходи, організація екскурсій, зустрічей, транспортне обслуговування).

## Список літератури:

1. Полянська О.А. Організація управлінського обліку на підприємствах гуртової торгівлі / О.А. Полянська, В.І. Бачинський // Вісник Львівської комерційної академії. – 2007. – Вип. 25. – С. 391–401.
2. Матвійчук М.З. Теоретичні аспекти функціонування управлінського обліку на підприємстві / М.З. Матвійчук // Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2013. – № 6. – С. 299–305.
3. Карпенко О.В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання : моногр. / О.В. Карпенко. – Полтава : РВЦ ПУСКУ, 2005. – 341 с.
4. Нечаюк Л.І. Готельно-ресторанний бізнес: менеджмент [Електронний ресурс] / Л.І. Нечаюк, Н.О. Телеш. – Режим доступу : [http://tourlib.net/books\\_ukr/nechauk22.htm](http://tourlib.net/books_ukr/nechauk22.htm).
5. Цицяк А.Л. Організація обліково-аналітичного процесу підприємств ресторанного господарства в умовах автоматизованої обробки інформації / А.Л. Цицяк // Вісник Хмельницького національного університету. – 2012. – № 1. – С. 60–64.
6. Сервіс для визначення кодів видів економічної діяльності за КВЕД-2005 та КВЕД-2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://kved.ukrstat.gov.ua/KVED2010/55/KVED10\\_55\\_10.html](http://kved.ukrstat.gov.ua/KVED2010/55/KVED10_55_10.html).

Волковская Я. В.

Харьковский национальный экономический университет имени Семена Кузнеця

## ПОДХОДЫ К УЧЕТУ ДОПОЛНИТЕЛЬНЫХ УСЛУГ, ПРЕДОСТАВЛЯЕМЫХ ПРЕДПРИЯТИЯМИ ГОСТИНИЧНО-РЕСТОРАННОГО КОМПЛЕКСА

## Резюме

Определены особенности деятельности предприятий готельно-ресторанного комплекса. Показаны основные составляющие дополнительных услуг, что их предоставляют такие предприятия. Предложены подходы к отображению в бухгалтерском учёте дополнительных услуг, предоставляемых предприятиями готельно-ресторанного комплекса.

**Ключевые слова:** предприятия готельно-ресторанного комплекса, дополнительные услуги, расходы, прочие доходы операционной деятельности, управленческий учёт.

Volkovska I. V.

Simon Kuznets Kharkiv National University of Economics

## ACCOUNTING POLICIES FOR EXTRA SERVICES PROVIDED BY ENTERPRISES OF HOTEL AND RESTAURANT COMPLEX

## Summary

The features of the activity at the enterprises of the hotel-restaurant complex are defined. The main components of the added services by enterprises of the hotel-restaurant complex are highlighted. The approaches to accounting of the added services by enterprises of the hotel-restaurant complex are proposed.

**Keywords:** enterprises of the hotel-restaurant complex, added services, costs, other operating incomes, management accounting.

УДК 657.21

Кондрич В. І.

Тернопільський національний економічний університет

## ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ ВИНОРОБСТВА

Стаття містить обґрунтування доцільності трактування поняття «виробництво продукції виноробства» та його визначення в чинному законодавстві України. Обґрунтовано роль правильної ідентифікації та позиціонування цього поняття та доведено їх вплив на організацію і методику обліку. Сформовано авторське формулювання означення поняття «виробництво продукції виноробства» та пропозиції щодо внесення уточнень в чинні нормативно-правові акти. Досліджено галузеві особливості та визначено їх вплив на порядок ведення бухгалтерського обліку. Обґрунтовано доцільність вирішення проблеми вибору оптимального методу обліку витрат як ключової складової обліку виробництва продукції виноробства та запропоновано алгоритм і дерево рішень його реалізації.

**Ключові слова:** виноробство, бухгалтерський облік, поняття, теоретичне обґрунтування, удосконалення, алгоритм, формалізація, дерево рішень.

**Постановка проблеми.** Важливою складовою національної економіки України є виробництво продукції виноробства, яке здійснюється відповідно з правовими регламентами, визначеними Законом України «Про виноград та виноградне вино» № 2662-IV від 16.06.2005 р. (зі змінами та доповненнями) [7]. Згідно із Законом України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» від 01.06.2000 р. № 1775-III (зі змінами та доповненнями), виробництво – це діяльність, пов'язана з випуском продукції, яка включає всі стадії технологічного процесу, а також реалізацію продукції власного виробництва [9]. У Законі України «Про ліцензування видів господарської діяльності» № 222-VIII, який планується увести в дію з 28.06.2015 року [8], означення цього поняття не подається. Проте чинний сьогодні підхід з позиції простоти та зрозумілості є прийнятним і за змістом достатньо чітко окреслює межі та сутнісну характеристику цього процесу.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Загальні питання витрат виробництва і готової продукції висвітлювались у працях відомих вітчизняних учених-економістів. Значну увагу їм приділяли

Б.І. Валуєв, С.Ф. Голов, З.В. Гуцайлюк, Т.В. Дідоренко, І.В. Івакіна, М.В. Кужельний, О.А. Мошаківська, В.І. Єфіменко, Н.М. Ткаченко, В.В. Сопко, Л.Г. Столяр, В.Я. Фаріон та інші. Вагомий внесок у розвиток методологічних питань обліку готової продукції зробили зарубіжні вчені: П.С. Безруких, І.В. Белоус, В.В. Виноградов, А.Ш. Маргуліс, О.К. Марченко, А.Д. Шеремет та ін. Публікації науковців спрямовані на вирішення проблеми удосконалення організації та обліку витрат загалом, а також низки різних галузей. Зокрема, наукові дослідження З.В. Гуцайлюка на конкретних прикладах цукробурякового, спиртового, пивоварного та інших харчосмакових виробництв описано існування цілого ряду організаційних і технологічних особливостей, без врахування яких формування повноцінної інформаційної системи для максимального задоволення потреб управління неможливе. При цьому основна увага акцентована на необхідності проведення наукових досліджень з проблем удосконалення бухгалтерського обліку основних господарських процесів: постачання, виробництва і збуту як цукрова промисловість [2, с. 7; 3].