

УДК 657.[351.757] (477)(075.8)

**Ю.А.Маначинська,**

Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ,

м. Чернівці

## **ЗМІСТОВІ ХАРАКТЕРИСТИКИ ГОТЕЛЬНИХ ПОСЛУГ ТА ЇХНІЙ ВПЛИВ НА ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ**

У статті розкрито характерні риси готельних послуг та їхній вплив на побудову обліку фінансових результатів від надання місця проживання. Надано критичну оцінку сучасного стану обліку витрат, доходів та фінансових результатів на підприємствах готельного господарства.

В статье раскрыты главные особенности гостиничных услуг, а также их влияние на построение учета финансовых результатов от предоставления места проживания. Дана критическая оценка учета издержек, доходов и финансовых результатов на предприятиях гостиничного хозяйства.

In the article the personal touches of hotel services and their influence are exposed on the construction of account of financial results from the grant of residence. The critical estimation of the modern state of account of charges, profits and financial results, is given on the enterprises of hotel economy.

Ключові слова: готель, готельна послуга, готельний номер, характерна риса, облік, витрати, доходи, фінансові результати.

Туристична галузь сьогодні стає лідером світової економіки. На частку туризму припадає близько 12% світового валового продукту, понад 30% обсягів послуг світової торгівлі, 11% світових споживчих витрат та 7% загального обсягу інвестицій. За прогнозами Всесвітньої туристичної організації (ВТО), кількість туристів до 2020 р. досягатиме 1561,1 млн. осіб, прибутки від туризму складуть 2 трлн. дол. США, а витрати на одну подорож у середньому зростуть до 1248 дол. США. [1]

Кількість прийнятих іноземних туристів є важливим елементом у готельному господарстві, оскільки саме вони приносять державі валютну виручку (експорт послуг), що стимулює розвиток тих галузей, які беруть участь у їх обслуговуванні. Усе це сприяє зростанню валового внутрішнього продукту і підвищенню життєвого рівня населення.

Оскільки найбільшу частку у структурі вартості туристичного продукту займають послуги щодо розміщення та проживання, то із врахуванням вищезазначених тенденцій вітчизняним підприємствам готельного господарства потрібно підвищувати рівень якості готельних послуг, щоб не поступатися міжнародним стандартам.

Тобто, готельне господарство є однією з важливих складових туристичної індустрії в Україні, належний рівень розвитку якого сприяє поживленню всіх суспільно-економічних контактів та зв'язків, посилює економічний потенціал регіонів, піднімає рейтинг держави на міжнародному рівні.

Принципи, методи, проблеми та напрямки вдосконалення обліку фінансових результатів від надання місця проживання знайшли своє відображення в роботах таких зарубіжних та вітчизняних вчених, як О.А.Агєєв, Г.Н.Бургонова, Н.А.Коморджанова, З.А.Балченко, І.В.Балченко, С.О.Балченко, М.Бойцова,

С.Я.Король, В.Кузнецова, Л.П.Кукушкіна, К.А.Куркіна, В.В.Семеніхіна та інших.

Проте прояви кризових явищ в економіці нашої держави значно ускладнили практику господарської діяльності в готельному секторі. Виникли нові закономірності та тенденції в його розвитку, зокрема в рамках євроінтеграційних процесів, які вимагають постійного удосконалення існуючих наукових досліджень із врахуванням змістових характеристик готельних послуг та їхнього впливу на побудову дієвого обліку фінансових результатів від надання місця проживання.

Основною метою статті є дослідження нових системних та послідовних підходів до облікового процесу формування фінансових результатів від реалізації готельних послуг із врахуванням специфіки функціонування підприємств у галузі готельної діяльності.

Основна готельна послуга є послугою з надання місця для тимчасового проживання у готельному номері певної категорії згідно з укладеними умовами проживання, виконавцем якої виступає номерний фонд підприємства готельного господарства. Інші основні послуги – це інші послуги, вартість яких включена до вартості проживання, а виконавцями виступають структурні підрозділи підприємства готельного господарства. Додаткові послуги – це обсяг послуг, який не відноситься до основних, замовляється та оплачується споживачем додатково за окремим договором, їх виконавцями можуть бути як структурні підрозділи готелю, так і сторонні підприємства на договірних засадах. Тобто у вузькому розумінні готельна послуга пов'язана з наданням місця для тимчасового проживання в номері певної категорії, а в широкому – вона є комплексом послуг у вигляді "готельного продукту".

Місце готельних послуг у структурі операційної діяльності підприємств готельного господарства наведено на рис. 1.

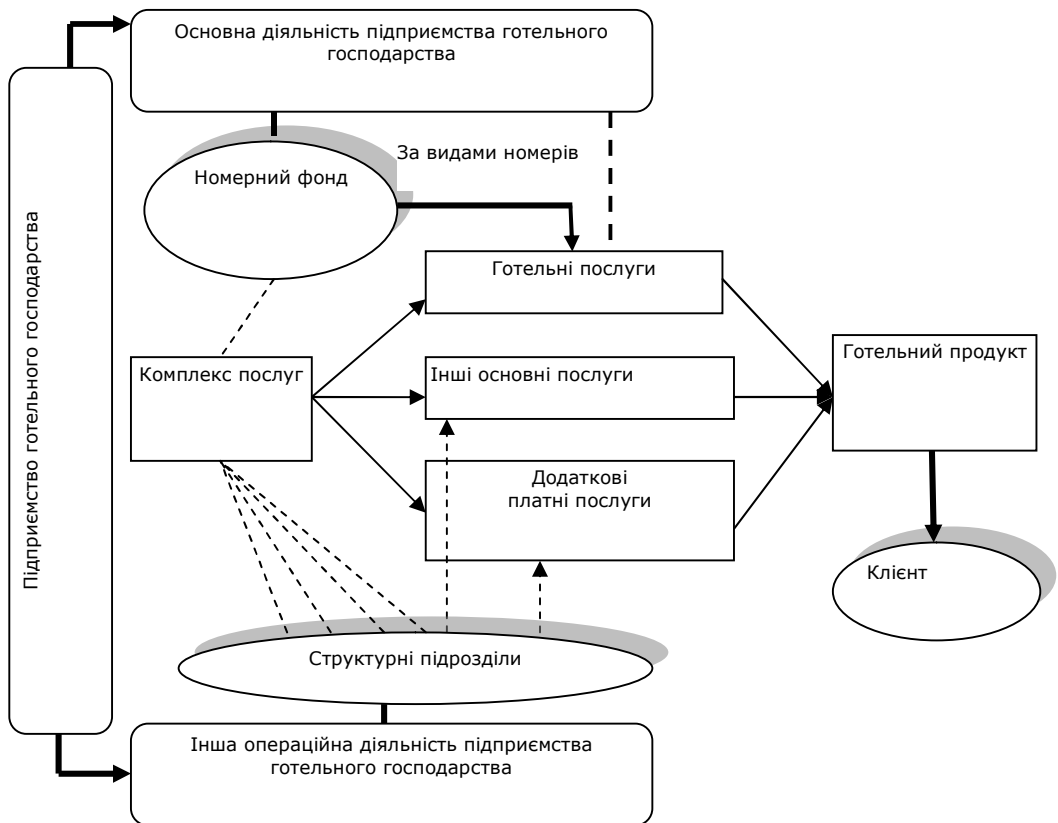


Рис. 1. Місце готельних послуг у структурі операційної діяльності підприємства готельного господарства

Отже, як видно з рис. 1, готельні послуги розглядаються як специфічний готельний продукт, який придбається клієнтом шляхом укладання угоди, що передбачає тільки доступ до нього та можливість використання у певний час і у певному місці.

Законом України "Про туризм" і "Правилами користування готелями й аналогічними засобами розміщення та надання готельних послуг" термін "готельна послуга" визначається як дії (операції) підприємства з розміщення споживача шляхом надання номера (місця) для тимчасового проживання в готелі, а також інша діяльність, пов'язана з тимчасовим розміщенням та проживанням. [2; 3]

У вищезазначених нормативних документах, на відміну від попередньої редакції, акцент робиться на тому, що готельна послуга складається із основних та додаткових послуг, які надаються споживачу відповідно до "категорії" готелю, адже до 2010 р. зазначалося "при розміщенні та проживанні" в готелі.

Серед характерних рис, які притаманні готельним послугам, на підставі

оцінки підходів різних науковців, варто виділити наступні:

1. Одночасність виробництва та споживання. Надання готельних послуг потребує активної участі як клієнта, так і підприємства готельного господарства (виконавця), причому здійснення цієї послуги відбувається безпосередньо на території останнього. Персонал, що бере участь у виробництві послуги, вступає в безпосередній контакт з споживачем та сприймається останнім як невід'ємна складова самої послуги.

2. Неможливість зберігання. Якщо послуга щодо розміщення не реалізована у певний день, то потенційний дохід від такої послуги втрачений, тобто виробництво послуги зафіксовано у часі та просторі. Іншими словами, готельний продукт розрахований на задоволення фактичних реальних потреб на даний момент часу. Зазначена характерна риса готельної послуги зумовлює необхідність розробки стратегії, що забезпечить оптимальне співвідношення попиту і пропозиції послуг.

М.П.Мальська та І.Г.Пандяк вбачають основу стимулювання попиту на готельні послуги в ефективній ціновій політиці, системі тарифів. На думку дослідників, встановлення диференційованих тарифів і цін, знижок, оптимізуючи асортимент додаткових послуг та інші стимули, можна змістити частину попиту з пікового періоду на періоди спаду. [4, с.68]

Досить важливим засобом управління обсягом попиту є введення системи попередніх замовлень на послуги та збільшення швидкості обслуговування, у тому числі за рахунок автоматизації окремих процесів (наприклад, створення автоматизованих центрів бронювання), застосування реклами, особливо за участю телекомунікаційних систем, зокрема мережі Інтернет. [4, с.69]

Окрім того, нездатність до зберігання є наслідком того, що готельним послугам не притаманна матеріально-речова форма. У зв'язку з цим доцільно замість вищезазначеної характерної риси "неможливість зберігання" виділяти як особливість готельної послуги "відсутність матеріально-речової форми".

3. Періодичний (сезонний) характер. Попит на готельні послуги коливається сезонно або упродовж тижня. У великих ділових центрах найбільша завантаженість готелів характерна в осінній та весняний періоди, тоді як у курортних готелях головним чином літом. Водночас, продовж тижня, у більшості готелів найвище завантаження спостерігається у будні дні. [4]

4. Взаємозалежність. На обсяг наданих готельних послуг суттєво впливають політичні, соціально-економічні умови в країні, маркетингові рішення туроператорів, турагентів та безпосередньо самого підприємства готельного господарства, тобто так зване "інституціональне середовище", або "інституціональні механізми". На думку В.В.Панкова, поява вищезазначеної термінології обумовлена тим, що в сучасних умовах саме інститути охопили різноманітні суспільні дослідження. [5, с.6]

Інституціональний підхід дозволяє розглядати ізольовані від зовнішнього впливу явища й об'єкти через призму пов'язаних з ними соціальних, культурних, політичних, економічних відносин. [5]

Тому доцільним було б змінити назву характерної риси готельних послуг та визначити її не як "взаємозалежність", а як "залежність готельних послуг від інституціональних та внутрішніх факторів". Зазначена пропозиція обумовлена тим, що "взаємозалежність" передбачає відношення декількох однорідних за своїм станом явищ. Цей висновок зроблений на підставі лексичних значень слів, які наведені в Тлумачному словнику. [6] Так, залежність – це "відношення одного явища до іншого як наслідок, що породжений причиною" (обсяг реалізованих готельних послуг – наслідок, інституціональні та внутрішні фактори – причини), а перша частина складного слова – "взаємо..." – трактується як загальний для обох сторін; пов'язаний один з одним. [6, с.175]

5. Відносно велика питома вага постійних витрат, наприклад: капітальних витрат; витрат на ремонт обладнання; витрат на комунальні послуги; заробітну плату персоналу; страхові платежі; витрати на рекламу та адміністративні витрати.

6. Терміновість обслуговування. Специфіка діяльності підприємств готельного господарства полягає в тому, що проблемні питання, які виникають в ході виробничого процесу, повинні вирішуватися максимально швидко та бути дієвими. У сучасних умовах господарювання клієнти потребують швидкого обслуговування. Період надання деяких послуг, зокрема поселення, бронювання, прибирання, вимірюється не тривалим періодом, а годинами і навіть хвилинами. За таких умов особливу увагу підприємствам готельного господарства доцільно звертати на поєднання вищезазначеної характерної риси з високою якістю обслуговування.

7. Мінливість якості обслуговування. Людський фактор суттєво впливає на неоднорідність якості, недотримання стандартів готельних послуг. Якість послуг суттєво залежить від рівня кваліфікації працівників, організації виробничого процесу – колективу, контролю за якістю роботи персоналу, психофізичних особливостей працівника. [4, с.69]

На думку Т.І.Ткаченко, С.В.Мельниченко та М.Г.Бойко однією з тенденцій, яка притаманна сучасному етапу розвитку галузі готельного господарства, є саме посилення впливу людського фактора, тобто тісна залежність ефективності та результативності господарської діяльності суб'єктів галузі від трудового потенціалу, що зумовлює необхідність пошуку ефективних методів формування і управління персоналом, а також розробку національної програми та стратегії розвитку ринку праці. [7, с.327]

Тобто постає нагальна потреба в розробці державних соціальних гарантій на законодавчому рівні, які б запобігали негативному впливу

*ТУРИЗМ, РЕСТОРАННЕ І ГОТЕЛЬНЕ ГОСПОДАРСТВО*

інституціонального та внутрішнього середовища в галузі готельної діяльності. А також виникає необхідність в розробці методики оптимізації розміру соціальних витрат з метою розробки стратегії соціального розвитку підприємства готельного господарства загалом.

Вищезазначені характерні особливості готельних послуг чинять суттєвий вплив на організацію та методику обліково-аналітичного процесу (табл. 1).

Таблиця 1

*Вплив характерних особливостей готельних послуг на організацію та методику обліку підприємств готельного господарства*

№ з/п	Характерна риса готельної послуги	Вплив на організацію обліково-аналітичного процесу
1	2	3
1.	Одночасність виробництва та споживання	Відсутність незавершеного виробництва та залишків готової продукції. Необхідність у системному оперативному аналізі якості обслуговування клієнтів готелю.
2.	Неможливість зберігання	Потреба у розробці ефективної цінової стратегії та асортиментної політики, які б могли компенсувати втрати при неповній завантаженості номерного фонду, зокрема витрати від простою.
3.	Нематеріальний характер	Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається, виходячи зі ступеня завершеності операцій з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції. Тобто готельну послугу не можна оцінити, доти поки вона не буде спожита клієнтом.
4.	Періодичний (сезонний) характер	Попит на готельні послуги носить сезонний характер, що потребує системної оперативної та стратегічної оцінки завантаженості номерного фонду для забезпечення необхідного рівня рентабельності за видами номерів з метою уникнення втрат прибутку.
5.	Залежність готельних послуг від інституціональних та внутрішніх факторів	Важливим фактором, що визначає зовнішнє інституціональне середовище обліку на підприємствах готельного господарства є домінуючі в суспільстві соціальні, культурні, економічні, правові норми. Окрім того, вагомий вплив на інститут бухгалтерського обліку готелів чинять процеси глобалізація сфери гостинності на світовому ринку та технічний прогрес суспільства в цілому. Юридичні аспекти взаємовідносин підприємств готельного господарства з туроператорами та турагентами чинять суттєвий вплив на формування доходів та фінансових результатів від реалізації послуг проживання (реалізація за корпоративними цінами (надання системи знижок при забезпеченні необхідної кількості ночівель); виплата агентських винагород і т.д.)

Продовження табл. 1

1	2	3
6.	Відносно велика питома вага постійних витрат	Значні витрати на: амортизацію номерного фонду готелю; на ремонт обладнання; на комунальні послуги; заробітну плату постійного персоналу; страхові платежі; на рекламу та адміністративний персонал. Збільшення собівартості у періоди незначного завантаження номерного фонду.
7.	Терміновість обслуговування	Потреба в оперативному та дієвому аналізі ефективності фінансово-господарської діяльності підприємств готельного господарства для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.
8.	Експорт готельних послуг	Експорт готельних послуг означає її надання іноземцеві, тобто нерезиденту, хоч насправді він перебуває на митній території країни і проживає в готелі. У разі реалізації готельних послуг фізичним особам – нерезидентам з оплатою в іноземній валюті, згідно з ПСБО 21 "Вплив змін валютних курсів" [8], розмір доходу від надання місця проживання, отриманий в іноземній валюті, визначається: при передоплаті, як немонетарний актив, – за курсом НБУ на дату оплати; при післяплаті, як монетарний актив, – за курсом НБУ на дату надання послуги. Відображення у статистичній звітності діяльності щодо обслуговування іноземців по країнах світу.
9.	Поєднання оплатного та безоплатного надання послуг	1. Згідно з Правилами №19, споживачам готельних послуг можуть бути безоплатно надані такі види послуг, як: виклик швидкої допомоги, доставка в номер кореспонденції, побудка у визначений час, надання необхідного інвентарю залежно від категорії готелю. [3] 2. Безкоштовне включення до реалізованої комплексної послуги окремих її додаткових складових (відвідування тренажерного залу, басейну і т.і.), що потребує застосування трансфертних цін задля об'єктивного відображення в обліку фінансових результатів від внутрішньої реалізації послуг задля забезпечення розподілу прибутку всередині підприємства готельного господарства

Суттєвий вплив на побудову обліку фінансових результатів підприємств готельного господарства чинить організаційна структура управління.

За словами О.Т.Лойко, організаційна структура підприємства готельного господарства визначається призначенням готелю, його місцерозташуванням, специфікою клієнтів та іншими факторами. Вона є відображенням повноважень та обов'язків, які покладені на кожного її працівника. [9]

В організаційній структурі підприємств готельного господарства можна виділити основні, додаткові та допоміжні підрозділи. Перші безпосередньо забезпечують процес здійснення основної діяльності щодо надання місця проживання, другі відповідають за інші основні (супутні) та додаткові платні послуги, які безпосередньо не пов'язані з проживанням, а останні забезпечують процес роботи готелю загалом.

Т.І.Ткаченко, С.В.Мельниченко, М.Г.Бойко звертають увагу на те, що організаційна структура підприємств готельного господарства потребує реінжинірингу з урахуванням ринкових вимог та положень міжнародних нормативних документів, особливої уваги потребує автоматизація процесів виробничо-експлуатаційної та управлінської діяльності. [7, с.361]

Загалом, сучасний стан обліку фінансових результатів на підприємствах готельного господарства потребує його нагальної реорганізації відповідно до вимог управління основною діяльністю в ринкових умовах. За таких обставин виникає необхідність у:

- ✓ розробці практичних рекомендацій щодо методики формування фінансових результатів в умовах комплексного характеру готельних послуг;
- ✓ проведенні перепідготовки та підвищення кваліфікації персоналу бухгалтерських служб із врахуванням тенденцій сучасних інформаційних технологій в обліку для готелів;
- ✓ поглибленні співробітництва в рамках франчайзингових договорів про співпрацю з міжнародними готельними мережами та професійними організаціями інших держав світу.

#### **Список використаних джерел:**

1. Гречаник В. П. Проблеми інформаційного забезпечення і менеджменту регіонального туристичного розвитку // Матеріали третьої науково-практичної конференції "Інформаційні технології в управлінні туристичною та курортно-рекреаційною економікою". – Бердянськ : АУІТ "АРІУ", 2010. – С. 6 – 8.
2. Про туризм : закон України : за станом на 19 жовт. 2010 р. N 2608-VI(2608-17). / Верховна Рада України. – Офіц. вид. – К. : Парлам. вид-во, 2010. – (Бібліотека офіційних видань). [Електронний ресурс]. – Режим доступу. – <http://tour-cn.com.ua/load/14-1-0-42>.
3. Правила користування готелями і аналогічними засобами розміщення і надання готельних послуг : Наказ Державної туристичної адміністрації України: за станом на 16 березня 2004 р. №19 / Державна туристична адміністрація України. – Офіц. вид. – К. – 2004. – (Офіційне видання ДТАУ).
4. Мальська М. П., Пандяк І. Г. Готельний бізнес : теорія та практика. – [підручник]. – 2-ге вид. перероб. та доп. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 472 с.
5. Панков В. В. Институциональная теория бухгалтерского учета и аудита / В. В. Панков. – [учеб. пособ.]. – М. : "ИнформБюро", 2011. – 168 с.
6. Бусел В. Великий тлумачний словник сучасної української мови / Вячеслав Бусел. – [словник]. – К., 2005. – 1720 с.
7. Стратегічний розвиток туристичного бізнесу : монографія / [Т.І. Ткаченко, С.В. Мельниченко, М.Г. Бойко та ін.]; за заг. ред. А.А. Мазаракі. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 596 с.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів" [Текст]. – [Чинний від 2000-08-10] – Офіц. вид. – К. : Уряд. вид-во, 2000. №193. – (Офіційне видання Міністерства фінансів України).
9. Лойко О. Т. Туризм и гостиничное хозяйство / О. Т. Лойко. – [учеб. пособ.]. – Томск : Изд-во ТПУ, 2005. – 152 с.