

ВПЛИВ МЕТОДІВ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ГОТЕЛЬНИХ ПОСЛУГ НА ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ

Дослідження присвячено розробленню науково-методичних та організаційно-практичних пропозицій з удосконалення обліку фінансових результатів підприємств готельного господарства.

Исследование посвящено разработке научно-методических и организационно-практических предложений по усовершенствованию учета финансовых результатов предприятий гостиничного хозяйства.

This investigation is devoted to the elaboration of the scientific methodical and organizational practical proposals of the accounting improving and financial result's activities of the hotel economy enterprises.

Ключові слова: готель, готельні послуги, витрати, фінансовий результат, прибуток, облік, управління, калькулювання, система "директ-костинг".

Послуги підприємств готельного господарства носять комплексний характер, який чинить суттєвий вплив на формування фінансового результату основної діяльності.

Оцінка витрат підприємств готельного господарства здійснюється у розрахунку на номерний фонд (або структурний підрозділ), в свою чергу доходи визначаються на одиницю послуг або клієнта та в цілому по номерному фонду (або структурному підрозділу). У сучасних умовах господарювання на фінансовий результат підприємств готельного господарства вагомий вплив чинить застосування того чи іншого методу обліку витрат і калькулювання собівартості готельних послуг, в основі яких лежать об'єкти обліку витрат та об'єкти калькулювання.

Дослідженню питань обліку витрат та калькулювання собівартості готельних послуг приділена значна увага в роботах зарубіжних та вітчизняних вчених О.А.Агеєва, Г.Н.Бургонової, Н.А.Коморджанової, З.А.Балченко, С.Я.Король, А.Б.Косолапова, Н.М.Кузнецової, Л.П.Кукушкіної, К.А.Куркіної, Т.П.Марущак, В.В.Семеніхіна. В свою чергу управлінський аспект зазначеної проблематики підприємств різних галузей економіки змістовно охоплений у працях С.Ф.Голова, Л.В.Нападовської, В.Палія, Р.Вандер Віла та інших.

Оскільки номерний фонд підприємств готельного господарства не завжди завантажений на 100%, то перед управлінським персоналом постає питання про те, якою буде собівартість (ціна) послуги при певному обсязі наданих послуг. Тобто попит на готельні послуги носить сезонний характер, тому в періоди сезону виникає потреба у залученні більшої кількості додаткового персоналу, використанні більшої кількості матеріалів тощо, і навпаки. У зв'язку з цим змінюються витрати, що пов'язані з наданням готельних послуг.

Основною метою статті є дослідження дієвих управлінських підходів до обґрунтування вибору найбільш прийняттого для застосування методу обліку витрат і калькулювання собівартості готельних послуг, який би забезпечив бажаний позитивний фінансовий результат основної діяльності готелю.

Згідно з вимогами п. 4 П(С)БО 16 "Витрати", об'єктом витрат є продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат [1].

Об'єктом калькуляції на підприємствах готельного господарства одні дослідники вважають ліжко-добу [2, с.164; 3, с.76], інші – місце-день [4, с.74], людино-добу [3, с.77; 1, с.110] та номеро-добу [5, с.79].

Під час поселення у готель клієнт отримує право проживати у готельному номері відповідної категорії, поняття якого (тобто номеру) саме по собі, не обмежується лише "ліжком" (трактування "ліжко-доба"), а ще й доповнюється широким спектром додаткових зручностей (згідно з категорією номеру). Із врахуванням вищезазначеного, під об'єкт калькуляції готельних послуг, на перший погляд, дійсно краще підпадає поняття "номеро-доба", але враховуючи одну із вагомих особливостей готельних послуг, а саме їх нематеріальний характер, клієнту насправді надається "місце" для проживання, яке охоплює не лише готельний номер, але й всю "атмосферу" діяльності підприємств готельного господарства, що бере участь у створенні споживчої вартості готельної послуги загалом. Тому, на нашу думку, доцільно визначати об'єкт калькуляції готельних послуг як місце-добу.

Між системою обліку витрат, а саме за повною та неповною собівартістю, і методикою формування фінансових результатів існує тісний взаємозв'язок. Метод обліку та калькулювання за неповною собівартістю сприяє зменшенню прибутку готелю у поточному періоді, оскільки постійні витрати повністю списують на фінансовий результат, а калькулювання повної собівартості призводить до зворотної тенденції – збільшення прибутку звітного періоду, оскільки постійні витрати не включаються до собівартості готельних послуг, а відносять на фінансовий результат [6, с.299].

Згідно з методом обліку та калькулювання собівартості готельних послуг за повними витратами, до собівартості об'єкта обліку (місце-доби) включаються всі витрати, пов'язані з їх виробництвом та реалізацією, незалежно від їх поділу на постійні та змінні, прями та непрямі.

У системі "директ-костинг" аналіз можливості прийняття додаткових замовлень послуг на основі показника маржинального доходу створює сприятливі умови для оптимальної побудови готелем виробничої програми. Пропозиція зі сторони споживачів, яка є не прийнятною з точки зору показника повної собівартості, може бути прийнята після розрахунку маржинального доходу. Такі пропозиції дозволяють покрити частину постійних витрат підприємства готельного господарства та покращити загальний фінансовий результат. Тому в ході управління діяльністю підприємств готельного господарства доцільно використовувати метод обліку за неповною собівартістю готельних послуг.

Система "директ-костинг" (Direct-Costing-System) – це нетрадиційна система одержання інформації про витрати, що є альтернативою традиційному

вітчизняному підходу калькулювання повної собівартості та базується на обчисленні неповної (обмеженої) собівартості [6, с.294].

Л.В.Нападовська зазначає, що саме в системі "директ-костинг" реалізовано ринковий підхід, спрямований на удосконалення методики прийняття управлінських рішень, калькулювання собівартості залежно від зміни ринкової кон'юнктури та інших інституціональних чинників [6].

Що стосується зарубіжного досвіду, то вищезазначений метод калькулювання досить часто застосовують під час ціноутворення в готелях, тобто при формуванні вартості готельного тарифу. Вітчизняні ж підприємства готельного господарства для цілей фінансової звітності, згідно з П(С)БО 16 "Витрати", як собівартість кожного реалізованого готельного номеру мають приймати до розрахунку тільки виробничу собівартість.

На підприємствах готельного господарства метод обліку та калькулювання за повною собівартістю доцільно застосовувати в періоди сезону, тобто повного завантаження номерного фонду (наприклад, для курортних готелів –в літній період). Окрім того, його варто впроваджувати готелям з незначним асортиментом готельних номерів.

Метод калькулювання неповної собівартості має більше переваг в умовах не сезону, тобто коли частина номерів простоє.

Л.В.Нападовська робить акцент на тому, що прибуток, одержаний в системі калькулювання повної собівартості, може виявитися неточним за рахунок перерозподілу частини постійних витрат та не відображати реального стану справ діяльності підприємства [6, с.323].

Величина прибутку, одержана на основі методів калькулювання повної та неповної собівартості для підприємствах готельного господарства буде тотожною, оскільки обсяг виробництва та реалізації готельних послуг збігаються. Методику проведення розрахунку фінансового результату на основі системи "директ-костингу" та переваги даного підходу для прийняття оптимальних управлінських рішень, на відміну від методики калькулювання послуг за повною собівартістю, розглянемо на прикладі даних готельно-розважального комплексу «Стара Баня». Завантаженість його номерного фонду за місяць складає 34,75%, що відповідає реалізації 428 місць в номерах за різними категоріями (табл. 1).

Таблиця 1

Номерний фонд Готельно-розважального комплексу "Стара Баня"

№ з/п	Категорія місця	Кількість місць, що зайняті на добу при завантаженості 100%	Кількість місць, що зайняті за місяць при завантаженості 100%	Кількість місць, що зайняті за місяць при фактичній завантаженості 34,75%	Ціна місця в номері, грн.	Виручка від реалізації готельних номерів, грн.
1.	Місце в однімісному номері	10	300	104	148	15392
2.	Місце в двохи́сному номері	18	540	188	235	44180
3.	Напівлюкс	6	180	63	367	23121

ОБЛІК, АНАЛІЗ, АУДИТ

4.	Люкс	7	210	73	480	35040
	Всього:	43	1230	428	x	117733

Розрахунок фінансового результату за системою калькулювання собівартості готельних послуг за повними та неповними витратами наведений в табл. 2 та 3.

Таблиця 2

Система калькулювання собівартості готельних послуг за повними витратами

Категорія місця	Показники								
	Кількість місць, що зайняті за місяць при фактичній завантаженості 34,75%	Кількість місць за умови збільшення їх реалізації в одно- і двокомісних номерах на 20%	Ціна місця в номері, грн.	Ціна місця в номері зі знижкою 5%, грн.	Повна собівартість утримання одного місця в номері, грн. (116555/428)	Прибуток від реалізації одного місця до знижки, грн. (гр.5 – гр.7)	Прибуток від реалізації одного місця після знижки, грн. (гр.6 – гр.7)	Загальний прибуток від реалізації місця проживання до зниження ціни, грн. (гр.8*гр.3)	Загальний прибуток від реалізації місця проживання після зниження ціни, грн. (гр.9*гр.4)
Місце в одномісному номері	104	125	148	140,6	272,324	-124,324	-131,724	-12929,696	-16465,500
Місце в двокомісному номері	188	226	235	223,3	272,324	-37,324	-49,024	-7016,912	-11079,420
Напівлюкс	63	76	367	348,7	272,324	94,676	76,376	5964,588	5804,576
Люкс	73	88	480	456,0	272,324	207,676	183,676	15160,348	16163,488
Всього	428	515	x	x	-	-	79,304	1178,328	-5576,856

Як видно з табл. 3, номери класу "люкс" та "напівлюкс" заселені на 100%. Загальна виручка готелю від реалізації номерів за місяць склала 117,73 тис. грн. Зниження цін готельно-розважального комплексу "Стара Баня" на одномісні та двомісні номери на 5% сприятиме збільшенню обсягу реалізації місць у вищезазначених категоріях готельних номерів на 20%. За таких обставин доцільно розрахувати альтернативні варіанти з метою дієвого прийняття рішень щодо доцільності зниження цін та збільшення прибутку підприємства готельного господарства.

Вплив методів обліку витрат на фінансовий результат готельно-розважального комплексу "Стара Баня"

Таблиця 3

Система калькулювання собівартості готельних послуг за неповними витратами

№ з/п	Категорія місця	Показники								
		Кількість місць, що зайняті за місяць при фактичній завантаженості 34,75%	Кількість місць за умови збільшення їх реалізації в одно- і двокомісних номерах на 20%	Ціна місця в номері, грн.	Ціна місця в номері зі знижкою 5%, грн.	Прямі витрати на утримання одного місця, грн. (51284/428)	Маржинальний дохід від реалізації одного місця до зниження ціни, грн. (гр.5 – гр.7)	Маржинальний дохід від реалізації одного місця після зниження ціни, грн. (гр.6 – гр.7)	Загальний маржинальний дохід до зниження ціни, грн. (гр.8*гр.3)	Загальний маржинальний дохід після зниження ціни, грн. (гр.9*гр.4)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1.	Місце в одномісному номері	104	125	148	140,6	119,8	28,2	20,8	2932,8	2600,0

ОБЛІК, АНАЛІЗ, АУДИТ

2.	Місце в двохмісному номері	188	226	235	223,3	119,8	115,2	108,1	21657,6	24430,6
3.	Напівлюкс	63	76	367	348,7	119,8	247,2	228,9	15573,6	17396,4
4.	Люкс	73	88	480	456,0	119,8	360,2	336,2	26294,6	29585,6
Всього		428	515	x	x	-	-	326,5	66458,6	74012,6

Повна собівартість готельної послуги ("проживання в номері") складає 116555,0 грн., постійні витрати – 65270,8 грн., а прямі витрати від надання послуг проживання – 51284,0 грн.

Отже, якщо здійснювати розрахунки в системі калькулювання собівартості готельних послуг за повними витратами, то з даних табл. 2 видно, що готельно-розважальному комплексу "Стара Баня" не вигідно знижувати ціну на 5% з метою збільшення обсягів реалізації цих номерів на 20%, оскільки відповідно до розрахунків загальний прибуток зменшиться, а підприємство готельного господарства отримає збиток у розмірі 5576,85 грн.

Дані табл. 2-4 свідчать, що якщо здійснювати розрахунки за системою директ-костинг, при наданні знижки 5% на одномісні та двохмісні готельні номери з метою збільшення реалізації цих номерів на 20% фінансовий результат зростає на 7554,0 тис. грн. (8741,8 – 1187,8), що рівнозначне зростанню маржинального доходу на 7554,0 тис. грн. (74012,6 – 66458,6). При цьому завантаженість номерного фонду підприємства готельного господарства складе близько 42% ($515/1230 \cdot 100\%$), що сприятиме збільшенню загального доходу в цілому (табл. 3, 4).

Таблиця 4

Розрахунок фінансового результату готельно-розважального комплексу "Стара Баня" в системі "директ-костинг"

№ з/п	Показники	До зниження цін та збільшення обсягу реалізації готельних послуг	Після зниження цін та збільшення обсягу реалізації готельних послуг
1.	Загальний маржинальний дохід, грн.	66458,6	74012,6
2.	Загальні постійні витрати	65270,8	65270,8
3.	Фінансовий результат діяльності (прибуток / збиток)	1187,8	8741,8

Варто зазначити, що якщо зміни обсягу реалізації готельних номерів не відбуваються, то два вищезгадані підходи дають тотожні результати.

Перш ніж прийняти будь-яке управлінське рішення на підприємстві готельного господарства необхідно здійснити низку аналітичних процедур, більшість з яких базується на внутрішній звітності – системі визначених взаємопов'язаних економічних показників, які створюють сприятливі умови для характеристики фінансових результатів діяльності як окремих підрозділів, так і готелю загалом.

У світлі останніх євро-інтеграційних тенденцій виникає необхідність в удосконаленні існуючих облікових концепцій в сфері готельної індустрії. Проведені дослідження показали, що обґрунтований вибір дієвої системи обліку витрат і калькулювання собівартості готельних послуг потребує ретельної методологічної підготовки з врахуванням технологічного процесу,

організаційно-експлуатаційної структури управління та відповідності економічного змісту кожної складової (елемента, статті) витрат, проте їх раціональне впровадження дозволить суттєво знизити розмір витрат та створить сприятливе підґрунтя для прийняття дієвих управлінських рішень.

Список використаних джерел:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" [Текст]. – [Чинний від 1999-12-31] / Офіц. вид. – К. : Уряд. вид-во, 1999. №318. – (Офіційне видання Міністерства фінансів України).
2. Король С. Я. Бухгалтерський облік в готельному господарстві / С. Я. Король. – [навч. посіб.]. К. : КНТЕУ, 2005. – 354 с.
3. Балченко З. А. Бухгалтерський облік в туризмі і готелях України / З. А. Балченко. – [навч. посіб.]. – К. : КУТЕП, 2006. – 232 с.
4. Кузнецова Н. М. Основи економіки готельного та ресторанного господарства / Н. М. Кузнецова. – [навч. посіб.]. – К. : Федерація профспілок України. Інститут туризму, 1997. – 173 с.
5. Куракіна Н. П. Анализ финансово-хозяйственной деятельности гостиничных предприятий / Н. П. Куракіна; Руководитель авторского коллектива. – М. : ООО "АС ПЛЮС", 2003. – 100 с.
6. Нападівська Л. В. Управлінський облік / Л. В. Нападівська. – [підручн.]. – 2-ге вид., доопрац. та допов. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 648 с.