

Пантелесєв В.П., Жолнер І.В.

УДК 657.471:640.41

ІНФОРМАЦІЯ ПРО ДОХОДИ ГОТЕЛЮ ЯК ОСНОВА БУХГАЛТЕРСЬКОГО
ОБЛІКУ ТА СТАТИСТИЧНОЇ ЗВІТНОСТІ

*Я не люблю именно таких бухгалтеров, которые всё время только и подсчитывают прибыль и убыль.
Януш Леон Вишневский, Дорота Веллман
Аритмия чувств*

В умовах сучасного розвитку наукових знань в галузі обліку виникає потреба інтеграції теоретичних та практичних аспектів бізнесу, використанні наукових засад обліку, аналізу та звітності для прийняття управлінських рішень.

Готельний бізнес являє собою сферу людської діяльності, яка переживатиме бурхливий розвиток у найближчі роки, оскільки він є основою туристичної галузі [10]. Існують глибокі розробки із ведення бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання в зарубіжних країнах [1, 2, 3, 4]. Потреба у результатах статистичних досліджень туризму виникає для оцінки ефективності, інвестиційної привабливості туристичних послуг [5]. В той же час бракує досліджень з аналізу доходності готелю, використанні даних управлінського обліку іноземних підприємств готельного бізнесу, конвергенції національних та міжнародних стандартів обліку та звітності щодо доходів готелю.

Мета роботи полягає у науковому дослідженні доходів готелів в Україні у бухгалтерському, управлінському обліку та у статистичній звітності із використанням актуальних положень аналізу доходів готелю м. Стамбул (Туреччина).

Аналіз зв'язку доходів готелю із сезонністю його відвідання.

Цільовою функцією готельного бізнесу можна вважати максимальне наповнення готелю відвідувачами та максимальну суму виручки від відвідувачів готелю.

Туристичні ресурси Стамбулу колосальні; най велике місто Туреччини приваблює відвідувачів в будь яку пору року. На досягнення максимального фінансового результату діяльності готелю можуть вплинути певна сезонність заповнення готелів, відвідання Стамбулу туристами в релігійні свята та ін. Оскільки Стамбул знаходиться в субтропічному поясі туристи, головним чином із країн Північної та Центральної Європи віддають перевагу комфортним для них теплим місяцям року та відмовляються від поїздок до Стамбулу (відповідно, й від проживання у готелях міста) у холодну пору року. Звичайно, відносно холодну пору, оскільки максимальна середня температура взимку в Стамбулі сягає + 5 °С.

Проведемо аналіз економічних показників діяльності готелю за даними адміністративної звітності (звітний розрахунок з управлінського обліку) щодо доходів та відвідувань одного готелю м. Стамбул (Туреччина). Було використано ресурси Internet. Місцезнаходження готелю – історичний центр міста, біля площі Султанахмед, категорія готелю – ****, сніданок – шведський стіл, номерний фонд – 39 номерів, унікальні елементи комфорту – маленький садочок, внутрішній дворик, власний сайт в Інтернеті, безкоштовний Wi-Fi, використання передових технологій просування та продажу готельних послуг через мережу Інтернет, бронювання без обов'язкової попередньої оплати, безкоштовний трансфер, акційні пропозиції, даний готель сягає 290 позицію з 724 готелів Стамбула. Відвідувачі готелю фактично отримують якісні послуги відповідно до даної категорії готелю. Доходи від надання готелем туристичних послуг за рік склали біля 50,0 тис. євро. З метою збереження конфіденційності назвемо його «Hotel D».

Відобразимо головні показники діяльності «Hotel D» та значення їх як в цілому за 2010 та 2011 роки, так й за місяцями років, де вони мали максимальне та мінімальне значення, у вигляді таблиці 1.

Таблиця 1. Підсумкові показники діяльності «Hotel D» за 2010 - 2011 рр. та максимальні/мінімальні значення за місяцями відповідного року.

Показники	Разом за рік	За місяцями року		Примітки, макс./загальн., у %
		Максимальне (місяць)	Мінімальне (місяць)	
Раннє бронювання 2010 р., одиниць	66	14 (липень)	2 (лютий, вересень)	21
Раннє бронювання, 2011 р., одиниць	74	15 (березень)	2 (листопад)	20
Зарезервовані номери, ночей 2010 р.,	361	90 (червень)	6 (лютий)	25
Зарезервовані номери, 2011 р., ночей	420	100 (березень)	14 (листопад)	24
Заповнення номерів, ночей 2010 р.,	212	48 (серпень)	2 (березень)	23
Заповнення номерів, 2011 р., ночей	259	55 (квітень)	4 (листопад)	21
Доходи, (revenue) передбачені попередня оцінка, 2010 р., в Євро	*****	6465 (червень)	500 (вересень)	24
Доходи, (revenue) передбачені 2011 р., в Євро	*****	9499 (березень)	767 (грудень)	26
Доходи (revenue) від заповнення, 2010 р., в Євро	*****	3993 (серпень)	186 (березень)	24
Доходи (revenue) від заповнення, 2011 р., в Євро	*****	5071 (квітень)	292 (листопад)	23
Середня очікувана вартість номера 2010 р., за ніч, в Євро	75,74	103,50 (грудень)	63,82 (жовтень)	-
Середня очікувана вартість номера, за ніч, 2011 р., в Євро	88,37	112,59 (квітень)	63,82 (жовтень)	-
Середня вартість номера при заповненні, 2010 р., в Євро	77,03	95,00 (травень, жовтень)	60,00 (листопад)	-
Середня вартість номера при заповненні, 2011 р., в Євро	85,51	109,43 (травень)	42,56 (лютий)	-
Відвідувачі 2010 р., осіб	16189	2837 (липень)	838 (квітень)	17
Відвідувачі, 2011 р., осіб	19388	1995 (вересень)	1182 (січень)	10

**** Дані не наводяться з міркувань збереження конфіденційності

Показники табл. 1 певною мірою підтверджують гіпотезу про привабливість календарних місяців **літа** та **весни** для відвідувачів готелю, так у 2010 р. на **літні місяці**, а у 2011 р. на **весняний період** прийшла більшість максимальних значень показників, у 2010 р. на другому місці знаходились **місяці осені**. У березні 2011 р. доходи склали 26 % річної суми доходів. Закономірно, що мінімальні показники діяльності отримано головним чином **восени** (2011 р.), а також **весною** (2010 р.) та **зимою** (2011 р.). В **літніх** місяцях мінімальні значення показників не зазначено.

Здійснено більш детальний аналіз діяльності готелю за 2010 та 2011 рр. Для цього розглянемо результати діяльності «Hotel D.» за порами року. Так, у 2010 р. на літні місяці припадало майже половина річних результатів діяльності, а саме: раннє бронювання влітку складало 49 % річної величини, зарезервовані номери також 49 %, заповнення номерів 55 %, передбачені доходи 50%, доходи від заповнення номерів – 54 % а кількість відвідувачів – 47 %. Друге місце за результатами мали місяці осені; відповідні показники досягли 18 %, 20 %, 26 %, 17%, 24% та 23 %.

У 2011 р. річні результати «Hotel D.» за сезонами року були більш вирівняні, але на відміну від попереднього року приблизно 40 % річних показників припадали на весняні місяці. Так, раннє бронювання весною складало 36 % річної величини, зарезервовані номери також 37 %, заповнення номерів теж 37 %, передбачені доходи 40%, доходи від заповнення номерів – 41 %. Друге місце у 2011 р. за результатами мали місяці **осені**; відповідні показники досягли 18 %, 15 %, 25 %, 15 % та 30 %. Слід зазначити, що чисельність відвідувачів готелю за порами 2011 року була майже однаковою: взимку – 22 %, на весні – 24 %, влітку – 25 %, в осені – 29 % річної чисельності.

Отримання сучасними туристами інформації про умови проживання та про стан погоди у місті відпочинку в режимі on-line дозволяє потенціальним відвідувачам готелю роботи вибір/або відмовитися від відвідання з урахуванням різноманітних інтересів. Найчастіше відмова від проживання в готелі призводить до зменшення його доходів. Відсутність «очевидної» привабливості літніх місяців відвідувачів «Hotel D.» у 2011 р. може пояснюватися екстремально спекотною погодою літом 2011 р.

Не знайшло підтвердження припущення про значний вплив «релігійного» туризму, оскільки на головні свята християнства та ісламу в Туреччині (січень, квітень, серпень, вересень та листопад) максимальні значення показників діяльності «Hotel D.» припадають тільки в серпні 2010 р. та у квітні та вересні 2011 р.

Можливо, у 2011 р. готель надавав послуги іншим категоріям відвідувачів: організація проведення весіль, бенкетів, презентацій тощо, оскільки дохід був значним саме у липні. Безумовно, фактор сезонності здійснює вплив на результати діяльності готелю, але проведений за даними управлінського обліку аналіз діяльності «Hotel D.» за 2010-2011 рр. пріоритетність даного чинника не встановив.

Відображення доходів готелю у бухгалтерському обліку та управлінському обліку.

За класифікацією загальної економічної ситуації в країні, Туреччина входить до групи країн що розвиваються Близького та Далекого Сходу [1, с. 36]. Щодо форми використання Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), Туреччина відноситься до країн, в яких фондовими біржами дозволено використання компаніями МСФЗ [2, с. 257]. Стосовно використання МСФЗ в країнах світу, у Туреччині національні стандарти підготовлені із використанням МСФЗ та відповідають їх вимогам та принципам, але деякі стандарти можуть надавати більший або менший вибір методів або підходів. [2, с. 258]. На розвиток обліку в Туреччині значний вплив здійснює ісламська економічна доктрина [3].

З метою залучення інвестицій та задоволення принципів обліку і звітності за міжнародними стандартами готелі Стамбулу зацікавлені в оприлюдненні інформації про підприємство. Власники та керівники готелів є зацікавлені в наданні правдивої та повної інформації про діяльність таких підприємств, що в підвищує якість надання послуг.

Суб'єкти господарювання Туреччини ведуть господарський облік своєї діяльності та складають управлінську звітність, яка зрозуміла та доступна користувачам та власнику, має відкритий характер. В основу такого обліку та звітності в Туреччині покладено національні принципи бухгалтерського обліку та суворе дотримання вимог міжнародних стандартів обліку та звітності. Базовим методом є принцип **нарахування**, який рекомендується використовувати.

За Концептуальною основою складання та подання фінансових звітів, принцип нарахування відноситься до основоположних припущень ведення бухгалтерського обліку. Згідно з цим принципом, результати операцій та інших подій визнаються, коли вони відбуваються (а не тоді, коли отримуються або сплачуються грошові кошти або їх еквіваленти), і вони відображаються в облікових регістрах та наводяться у фінансових звітах тих періодів, до яких вони відносяться [6, п. 22].

Визнання доходів за МСФЗ та Українською нормативною базою (П(С)БО та Податкового кодексу України) має певні відмінності, табл. 2. Бухгалтерське визначення терміну «дохід» пов'язане із наріжним поняттям сучасної теорії бухгалтерського обліку – зв'язком доходу від діяльності із збільшенням власного капіталу підприємства; звертає на себе увагу, що періоди, за який збільшується капітал, можуть бути обліковими (МСФЗ) та звітними (П(С)БО). Податкове трактування терміну «дохід» в Україні не прив'язане до зростання капіталу, з метою нарахування податку головне відобразити будь яку форму доходу, як базу нарахування податку.

ІНФОРМАЦІЯ ПРО ДОХОДИ ГОТЕЛЮ ЯК ОСНОВА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА СТАТИСТИЧНОЇ ЗВІТНОСТІ

Таблиця 2. Визначення поняття «Дохід» із різних нормативних джерел.

МСФЗ		Нормативно-правова база України	
Концептуальна основа [6]	МСФЗ 18 «Дохід» [7]	П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» [9]	Податковий кодекс України П. 14.1.54. [8]
Дохід (income)	Дохід (revenue)	Дохід	Дохід з джерелом їх походження з України
Збільшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді надходження чи збільшення корисності активів або у вигляді зменшення зобов'язань, результатом чого є збільшення власного капіталу, за винятком збільшення, пов'язаного з внесками учасників	Валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті надходження, а не в результаті внесків учасників власного капіталу	Збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників) за звітний період	Будь-який дохід, отриманий резидентами або нерезидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності на території України (включаючи виплату (нарахування) винагороди іноземними роботодавцями), її континентальному шельфі, у виключній (морській) економічній зоні

Загальні правила формування в обліку інформації про доходи підприємств України встановлено П(С)БО 15, згідно з п. 10 якого 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. При цьому результат може бути достовірно оцінено за наявності таких умов: можливості достовірної оцінки доходу; імовірності 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.

Доходи від реалізації готелем послуг в основному складаються з доходів від: здавання номерів; реалізації послуг громадського харчування магазинами, які розташовано на території готелю та належать йому; підрозділів побутового обслуговування (прання, прасування, хімчистка тощо); пасажирських перевезень; екскурсійної діяльності; інших послуг (телекомунікаційних, за користування 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, можуть відкриватися 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: «Ресторан», «Транспорт», «Автостоянка», «Пральня», «Салон краси», «Хаммам» тощо.

За кредитом цього субрахунку відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом - належна сума непрямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість та інших передбачених законодавством) і списання їх у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

За міжнародною нормативною базою передбачене визначення доходу як за бухгалтерським методом нарахування (income) та управлінським, фінансовим обліком (revenue).

В туристичному бізнесі для відображення доходу існують декілька різновидів заброньованих номерів, наприклад: викуплені номери з повною оплатою на тривалий період із знижкою; бронювання заздалегідь (раннє бронювання) з попередньою оплатою та із штрафами при анулюванні замовлення, як правило, із зниженою ціною; раннє бронювання без передоплати та без штрафів при анулюванні, ціна не знижується; віддалене бронювання без передоплати або з передоплатою перед заїздом; перманентне бронювання безпосередньо при заїзді (спонтанне).

Формування інформації про доходи готелю у статистичній звітності.

У статистичній формі України № 1 – туризм «Звіт по туристичну діяльність» суб'єкти такої діяльності зазначають конкретний вид туристичної діяльності суб'єкта (туроператор, турагент або екскурсійна діяльність), табл. 3.

Таблиця 3. Вид туристичної діяльності суб'єкта за формою № 1 – туризм «Звіт по туристичну діяльність».

Види туристичної діяльності	Код
Організація та забезпечення створення туристичного продукту, реалізація та надання туристичних послуг, а також посередницька діяльність із надання характерних та супутніх послуг (туроператор)	01
Посередницька діяльність з реалізації туристичного продукту туроператорів та туристичних послуг інших суб'єктів туристичної діяльності, а також посередницька діяльність щодо реалізації характерних та супутніх послуг (турагент)	02
Тільки екскурсійна діяльність	03

В Україні відбувається гармонізація системи національної статистики із міжнародними стандартами статистики. Тому буде коректним провести певну аналогію між інформацією форм звітності про готелі двох країн. Серед загальних економічних показників у формі № 1 – туризм «Звіт по туристичну діяльність» відображаються:

- розділ I. Загальні економічні показники: дохід від надання туристичних послуг, в т.ч. від екскурсійної діяльності, виокремлюється сума комісійних, агентських та інших винагород;
- розділ III. Кількість і вартість проданих туристичних путівок (ваучерів), із розподілом по організаціям, безпосередньо населенню, з них громадянам України та іноземцям;

- розділ IV. Кількість обслугованих туристів (подорожуючих у межах території України та подорожуючих за кордоном);
- розділ V. Розподіл туристів за метою поїздки: кількість туристів, у т.ч. в'їзних (іноземних туристів), виїзних туристів та внутрішніх туристів.

Відповідні показники статистичної форми України «Звіт по туристичну діяльність» кореспондують із показниками звітного розрахунку з управлінського обліку готелю в Стамбулі (перша частина статті).

Проведене дослідження підтвердило необхідність застосування системи взаємопов'язаних показників для аналізу й оцінки туристичного ринку [5]. Слід також погодитися із думкою, що ефективна взаємодія управлінського та фінансового обліку досягається на основі комплексного використання первинної інформації, єдності норм і нормативів, а також єдності нормативно-довідкової інформації [10].

Таким чином, форма звітного розрахунку доходів з управлінського обліку невеликого готелю в Стамбулі, яка містить щомісячні дані про резервування заявки, зарезервовані номери, заповнення номерів, доходи передбачені, доходи від заповнення, відмову від заповнення, середню вартість номера очікувану та при заповненні, кількість відвідувачів та курсову різницю, разом із заповненими відвідувачами готелю (туристами та проживаючими) анкетами та даними бухгалтерського обліку дозволяє отримувати належну інформацію для управління готельним комплексом (зазначати прибуткові та збиткові готельні номери, розміщувати відвідувачів у одно- та двомісні номери, враховувати фактор сезонності, розширювати комплекс послуг готелю та ін.), систематизувати та прогнозувати доходи господарства, та готувати статистичну звітність. В Україні, як і в Туреччині, облік здійснюється за національними нормами обліку, із поступовим переходом на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності та гармонізацією національної системи статистики із міжнародною класифікацією. Ісламська модель бухгалтерського обліку обумовила орієнтацію бухгалтерського обліку на всі групи користувачів інформації обліку [3].

Джерела та література:

1. Джон Блейк. Европейский бухгалтерский учёт : справочник / Джон Блейк, Ориол Амант; [пер. с англ.]. – М. : Информ.-изд. дом «Филинг», 1994. – 400 с.
2. Бухгалтерский учёт в зарубежных странах : учеб. пособие для студ. спец. 7.050106 «Учёт и аудит» / Ф. Ф. Бутынец, Я. В. Соколов, Д. А. Панков, Л. Л. Горецкая. – Житомир : ЧП «Рута», 2002. – 660 с.
3. Грицишен Д. О. Ісламська модель бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: напрями адаптації в Україні : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / Д. О. Грицишен. – Ж., 2010. – 21 с.
4. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами : навч. посіб. / І. В. Жолнер. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 368 с.
5. Колесник О. О. Статистичний аналіз ринку туристичних послуг : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.10 "Статистика" / О. О. Колесник. – К., 2011. – 21 с.
6. Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) та Тлумачення станом на 31 березня 2004 р. // Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ). – К., 2004. – Т. 1. – С. 19-46.
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід» // Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ). – К., 2004. – Т. 1. – С. 1011-1030.
8. Податковий кодекс України від 2.12.2010 N 2755-VI : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати», затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31.03.99 р. : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : (<http://search.ligazakon.ua/>).
10. Попович В. І. Розробка моделі управлінського обліку на підприємствах готельного бізнесу : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / В. І. Попович. – К., 2009. – 21 с.