

Секція 1 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 330.101.541

Л.М. Янчева, канд. екон. наук, проф.

Н.С. Герасимова, канд. екон. наук, ст. викл.

О.О. Нестеренко, канд. екон. наук, доц.

ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ НА ГОТЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Розглянуто питання формування наказу «Про облікову політику» на готельних підприємствах, виділено специфічні елементи облікової політики готельного підприємства, розглянуто основні складові облікової політики за організаційним, технічним та методичним розділами, надано рекомендації з удосконалення методики формування облікової політики.

Рассмотрен вопрос формирования приказа «Об учетной политике» на гостиничных предприятиях, выделены специфические элементы учетной политики гостиничного предприятия, рассмотрены основные составляющие учетной политики за организационным, техническим и методическим разделами, предоставлены рекомендации для усовершенствования методики формирования учетной политики.

The question of forming of Order is considered «About a registration policy» on hotel enterprises, the specific elements of registration policy of hotel enterprise are selected, the basic constituents of registration policy are considered after organizational, technical and methodical sections, recommendations are given from the improvement of method of forming of registration policy.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Одним із першочергових та найважливіших питань щодо організації бухгалтерського обліку на кожному підприємстві є формування облікової політики. Аналіз практики формування та застосування облікової політики на готельних підприємствах дозволив установити, що сьогодні цьому процесу приділяється недостатньо уваги як зі сторони працівників обліково-фінансових служб, так і від власників та адміністрації підприємства. На готельних підприємствах зазвичай обмежуються надто абстрактним і формальним наказом по підприємству, який не в змозі охопити всі аспекти формування облікової політики. Тим часом раціоналізація облікової політики є

способом, який дозволяє помітно підвищити ефективність підприємства (і залучити додаткові інвестиції), не витрачаючи значних фінансових коштів і не загострюючи відносин між керівництвом і персоналом готельного підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Поняття «облікова політика» увійшло в сучасну науку і практику вітчизняного бухгалтерського обліку з прийняттям Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та пакета національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, в яких облікова політика визначається як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності [1].

Дослідженню облікової політики приділяється багато уваги в працях українських і зарубіжних учених. Серед вітчизняних вчених про облікову політику писали Ф.Ф. Бутинець, М.В. Кужельний, І.А. Білоусова, Т.М. Сльозко, Л.Г. Ловінська, А.Г. Завгородній та інші. Найбільш відомими зарубіжними авторами у наукових працях яких розглядалися різні аспекти облікової політики, є Р.А. Алборов, А.А. Єфремова, Е.С. Хендриксен, М.Ф. ван Бреда, А.Я. Фрідланд. Проте науковці приділяють увагу в основному методичному аспекту облікової політики. Наукових праць, у яких були б висвітлені особливості формування облікової політики на готельних підприємствах, поки що в Україні не підготовлено.

Мета та завдання статті. Метою статті є розгляд специфічних елементів облікової політики на підприємствах готельного господарства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Дослідження підприємств готельного господарства міста Харкова та Харківського регіону показало, що основною організаційно-правовою формою крупних готельних підприємств є ПАТ та ПрАТ, тому з 01.01.2012 р. вони мають складати фінансову звітність на основі МСФЗ та, відповідно, формувати облікову політику згідно з МСБО (IAS) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [2].

Міжнародні стандарти не регламентують структуру документа про облікову політику, тому під час його складання необхідно максимально узгоджувати облікову політику за міжнародними стандартами та національними нормативними документами, які визначають особливості її формування.

На думку І. Пряничкової, документ про облікову політику, що відповідає вимогам МСБО, може складатися з трьох розділів і додатків:

- 1) загальні положення;
- 2) організаційний розділ;
- 3) методичний розділ [3, с. 31–34].

Верига Ю.А. розглядає сукупність принципів та методів облікової політики та виділяє обов'язкову для застосування на підприємстві її частину, яка складається з десяти елементів: вибір організаційної форми обліку й форми організації бухгалтерського обліку, установлення відповідальності керівника та головного бухгалтера, визначення технології обробки облікової інформації тощо [4, с. 10–12].

Проте більшість науковців, які досліджують теоретичні та практичні положення облікової політики, пропонують у наказі про облікову політику виділяти такі розділи, як: загальні положення, методику, техніку та організацію обліку [5, с. 380–384; 6; 7, с. 310, 313, 320–321; 8, с. 24–25]. На нашу думку, ці розділи включають усі важливі аспекти побудови інформаційної системи бухгалтерського обліку на підприємстві та мають бути чітко виділені в наказі про облікову політику.

У результаті дослідження наказів про облікову політику 16 готельних підприємств м. Харкова та Харківського регіону було виявлено, що на жодному з підприємств немає оптимального набору елементів для повного, всебічного та своєчасного відображення фактів господарського життя, пов'язаних із наданням готельних послуг (табл.). Розділи в обліковій політиці досліджених підприємств чітко не виділені, що викликає плутанину між елементами облікової політики та не забезпечує взаємозв'язок між ними.

У наказі про облікову політику необхідно навести загальні положення про діяльність готелю: основні відомості про готель (назва підприємства та його місцезнаходження; форма власності; організаційно-правова форма; наявність філій та інших виділених на окремий баланс структурних підрозділів; види діяльності відповідно до установчих документів підприємства тощо).

Накази про облікову політику готельних підприємств не надають інформацію, яка може зацікавити зовнішніх користувачів. Лише деякі підприємства (готелі «Харків Палац», «Карнавал Ресорт», «Artua», «Чичиков») розкривають усі необхідні особливості діяльності в преамбулі до наказу про облікову політику.

Наступним розділом облікової політики є організаційний, у якому необхідно визначити взаємозв'язок системи бухгалтерського обліку з системою управління, виділеними сегментами та іншими підрозділами готельного підприємства. Під час вибору форми організації бухгалтерського обліку слід урахувати такі чинники, як

масштаби діяльності готелю, різноманітність послуг, що надаються виділеними сегментами, та перспективи розвитку готелю в майбутньому. На необхідності виділення в обліковій політиці пріоритетних господарських сегментів, а також основних засад ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках за сегментами наполягає і лист Міністерства фінансів України «Про облікову політику» [9]. У наказах про облікову політику досліджених готельних підприємств елементи організаційного розділу розкрито поверхнево, звітні сегменти виділено лише на одному підприємстві (готель «Харків Палац»).

Таблиця – Дослідження розділів наказу про облікову політику підприємств готельного господарства Харківського регіону

№ з/п	Досліджене готельне підприємство	Кількість позицій у розділах наказу «Про облікову політику»			
		Преамбула	Організаційний розділ	Технічний розділ	Методичний розділ
1	«Мир»	3	1	3	3
2	«Artua»	5	4	6	4
3	«Меркурій»	2	1	2	2
4	«Парк Готель»	4	3	3	5
5	«ВІВА»	3	1	2	3
6	«Глорія»	3	2	3	1
7	«Чичиков»	5	5	5	7
8	«Статус»	2	2	1	4
9	«Аврора»	2	3	2	5
10	«Лісна»	2	2	0	2
11	«Вікторія»	1	1	0	1
12	«Космополіт»	4	2	7	7
13	«Баден-Баден»	2	2	3	3
14	«Дюк»	2	2	1	2
15	«Етуаль»	2	1	0	1
16	«Терем»	1	1	0	1

У більшості наказів про облікову політику питання, пов'язані з функціями управління, не розкрито, посадові інструкції працівників облікової служби не наводяться в додатках до облікової політики, графіки передачі інформації зі структурних підрозділів в бухгалтерію готельного підприємства не визначені, на готельних підприємствах призводить до великих економічних втрат. Як зазначає М.С. Пушкар: «...ефективність організації бухгалтерської служби можна оцінити рівнем втрат, яких ця служба запобігає» [10].

Виходячи з вищевикладеного, визначимо та обґрунтуємо деякі особливості організації бухгалтерського обліку на готельних підприємствах:

1. Дослідження організаційного розділу наказів про облікову політику показало, що майже в усіх готелях бухгалтерський облік

ведеться бухгалтерською службою на чолі з головним бухгалтером. На готельних підприємствах із номерним фондом до 30 номерів (готелі «Терем», «Дюк», «Вікторія») штатним розкладом передбачено посаду бухгалтера, без створення бухгалтерської служби. Розширення штату бухгалтерії та ускладнення її структури на невеликих готельних підприємствах може призвести до збільшення витрат на її утримання, погіршення оперативності в роботі, а на великих готельних підприємствах, навпаки, дозволить підвищити рівень внутрішнього контролю та надійність інформаційної системи управління.

2. В організаційному розділі облікової політики слід також визначити ступінь централізації обліку. При централізованому обліку всі інформаційні масиви надходять в один підрозділ (до одного бухгалтера), що характерно для готельних підприємств, які не мають відокремлених підрозділів та надають обмежену кількість послуг (готелі «Мир», «Віва», «Баден-Баден», «Статус»). Для готельних підприємств, які мають у своєму підпорядкуванні, крім готелю, підрозділи які відповідають наведеним критеріям визначення звітного сегмента, для підвищення оперативності та аналітичності обліку доцільно обирати децентралізовану форму організації обліку. Тому на готельних підприємствах із номерним фондом більше 100 номерів, з наявністю декількох ресторанів, витрати на функціонування декількох бухгалтерських служб є виправданими. Така облікова структура має враховувати наявність звітних господарських сегментів, тобто має включати відділ бухгалтерського обліку готелю, бізнес-комплексу та розважального комплексу, відділ бухгалтерського обліку ресторану та бару.

3. Важливу роль під час визначення організаційних питань обліку на готельному підприємстві відіграє комп'ютеризація та використання телекомунікаційних інформаційних систем як у веденні бухгалтерського обліку, так і в системі управління готелем. Комплексні інформаційні системи автоматизації готелю дозволяють отримувати оперативну інформацію про завантаження номерного фонду, розміщення гостей, бронювання номерів за будь-який період, наявність вільних місць, планові заїзди й виїзди, що тісно пов'язано з іншими завданнями (обліком грошових коштів, послуг, товарів, витратних матеріалів тощо) та значно полегшує ці ділянки облікових робіт.

Перелік програмних засобів та пристроїв для автоматизації різних облікових та управлінських ділянок необхідно навести в технічному розділі наказу про облікову політику. Більшість елементів, які мають розкриватися в технічному розділі, доцільно оформляти у вигляді додатків (робочий план рахунків, графік документообігу, склад інвентаризаційної комісії готелю тощо). Дослідження показало, що

адміністрація та бухгалтерська служба готельних підприємств не приділяє достатньої уваги технічному розділу облікової політики.

Робочий план рахунків має передбачати можливість систематизації інформації про фінансові результати діяльності виділених звітних господарських сегментів готельного підприємства. На сьогодні лише в трьох готелях («Харків Палац», «Artua» та «Статус») наведені робочі плани рахунків, які в частині відображення доходів та витрат дублюють зміст типового плану рахунків, без урахування особливостей обліку готельних та додаткових послуг за сегментами.

Залежно від специфіки діяльності готельного підприємства, обсягів діяльності, кількості постачальників та підрядників з урахуванням основних та додаткових послуг у робочому плані рахунків необхідно відкрити додаткові субрахунки до рахунків типового плану рахунків, що дозволить підвищити аналітичність обліку. Нерозуміння суб'єктами управління необхідності застосування науково обґрунтованих підходів до розробки робочого плану рахунків як важливого елемента облікової політики і, відповідно, відсутність сформованої методики його формування не сприяють раціональній організації бухгалтерського обліку на готельному підприємстві. Відсутні також графіки документообігу та не наводяться форми документів, які розроблені на підприємстві для документування процесу надання готельних послуг, що призводить до хаотичного руху документів усередині готельних підприємств.

Як бачимо, виділення звітних господарських сегментів впливає на формування організаційного та технічного розділів облікової політики готельного підприємства. Проте найсуттєвіші зміни відбуваються в методичному розділі облікової політики, який «визначає вибір із запропонованих національними положеннями стандартами прийомів і способів конкретного варіанта відображення господарських операцій в системі рахунків бухгалтерського обліку готельного підприємства» [11].

Дослідження методичних положень облікової політики готельних підприємств Харківського регіону дозволило визначити такі недоліки: не створюються резерви на покриття збитків у разі відмови від готельних послуг та покриття завданої шкоди; потребує вдосконалення порядок віднесення доходів та витрат до звітних періодів; не акцентується увага на моменті визнання доходів від надання готельних послуг; не передбачений механізм формування фінансового результату окремих господарюючих суб'єктів; не визначено особливості оцінки запасів на етапі вибуття в різних сегментах підприємств. Тому вдосконалення методичного розділу облікової політики підприємств із виділеними звітними сегментами пропонується здійснювати за такими напрямками:

- окрім методу визначення доходів від надання готельних послуг (за кожний прожитий у готелі день або в момент виїзду гостей), необхідно окремо розкривати особливості визначення доходів інших виділених сегментів;
- установити метод трансфертного ціноутворення внутрішніх передач та визначити методика розподілу постійних витрат між господарськими сегментами готельного підприємства;
- методи амортизації необоротних активів готельного підприємства мають урахувувати особливості їх використання в різних господарських сегментах;
- визначити для оцінки вибуття запасів у сегменті готельних послуг методом ФІФО, а в ресторанному сегменті (унаслідок нетривалого терміну зберігання запасів) – методом ідентифікованої або середньозваженої собівартості;
- закріпити метод повного списання вартості спецодягу для ресторанного сегмента та визначити вартісний критерій капіталізації вартості спецодягу для готельного сегмента;
- формувати резерв для покриття збитків у разі відмови від готельних послуг та покриття завданої шкоди в розмірі, установленому відповідно до обсягів наданих готельно-ресторанних послуг;
- аналітичний облік витрат слід вести відповідно до потреб калькулювання собівартості готельних послуг за сегментами з урахуванням технології їх надання.

Висновки. Від правильної побудови та розуміння облікової політики багато в чому залежить ефективність діяльності готельного підприємства. Дані обліку за сегментами дозволяють контролювати витрати й результати на різних рівнях управління, а також задовольнити поточні інформаційні потреби управління. На їх основі складається звітність за сегментами, яка дозволяє аналізувати ефективність функціонування певного структурного підрозділу готелю. Таким чином, побудова облікової політики готельного підприємств за господарськими сегментами дозволяє раціоналізувати формування інформаційних ресурсів для управління підприємством, що сприяє підвищенню ефективності діяльності без суттєвих змін організаційної структури та значних фінансових вкладень.

Список літератури

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <<http://zakon.rada.gov.ua>>.
2. МСБО (IAS) 8. Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.biz.inf.ua/download/msfo_08.pdf>.
3. Пряничникова И. Первый шаг к МСФО: новая учетная политика / И. Пряничникова // Баланс. – 2007. – № 63 (709). – С. 31–34.

4. Верига Ю. А. Облікова політика підприємства – основа ведення фінансового обліку і складання фінансової звітності: удосконалення обліку та аналізу господарської діяльності на основі впровадження нових Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні: тези доповідей міжнародної науково-практичної конференції 16–18 жовтня 2000 р. – К. : КНЕУ, 2000. – С. 10–12.

5. Щирба М. Проблеми документального оформлення облікової політики підприємства та шляхи їх вирішення / М. Щирба // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 5. – С. 380–384.

6. Яцишин С. Р. Аспекти формування облікової політики підприємства [Електронний ресурс] / С. Р. Яцишин // Економічні науки: облік і фінанси.– 2011.– Вип. 8 (29), ч. 4.– Режим доступу : <<http://www.nbu.gov.ua>>.

7. Астахов В. П. Теория бухгалтерского учета / В. П. Астахов. – М. : Экспертбюро-М, 1997. – 351 с.

8. Наумова Н. А. Основы бухгалтерского учета : учеб. пособ. / Н. А. Наумова, И. П. Василевич, Л. В. Нуридинова ; под ред. Я. В. Соколова. – М. : Аудит : ЮНИТИ, 2000. – 304 с.

9. Про облікову політику : [Електронний ресурс] : [затв. листом Міністерства фінансів України від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793]. – Режим доступу : <<http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.2132.0>>.

10. Пушкарь М. С. Бухгалтерский учёт в производственных объединениях: организация и методология : монография / М. С. Пушкарь. – Львов : Свит, 1990. – 188 с.

11. Ягмур К. А. Наукове обґрунтування структури і змісту облікової політики щодо витрат на виробництво будівельної продукції [Електронний ресурс] / К. А. Ягмур. – Режим доступу : <http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Vdnuet/econ/2009_3/33.pdf>.

Отримано 01.02.2013. ХДУХТ, Харків.

© Л.М. Янчева, Н.С. Герасимова, О.О. Нестеренко, 2013.