

**Висновки.** Таким чином, результатами дослідження є теоретичне узагальнення та методологічні рекомендації щодо удосконалення процедур визначення інвестиційної привабливості, спрямовані на оптимізацію прийняття рішень про інвестування у торговельні підприємства.

*Список літератури*

1. Богатин, Ю. В. Инвестиционный анализ [Текст] / Ю. В. Богатин, В. А. Швандар. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. — 286 с.

2. Гитман, Л. Дж. Основы инвестирования [Текст] : [пер. с англ.] Л. Дж. Гитман, М. Д. Джонк. – М. : Дело, 2009. – 1008 с.

3. Шерстюк, О. Л. Проблеми контролю інвестиційної привабливості підприємств [Текст] / О. Л. Шерстюк // Економіка та підприємництво: стан та перспективи : зб. наук. праць / КНТЕУ. – К., 2009. – С. 341–346.

Отримано 31.03.2010. ХДУХТ, Харків.

© Л.М. Янчева, Г.С. Дергільова, 2010.

УДК 659.41 611.3

**Л.М. Янчева**, канд. екон. наук, проф.

**Н.С. Герасимова**, ст. викл.

## **ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОПОДАТКУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ГОТЕЛЬНОЇ ГАЛУЗІ**

*Висвітлено особливості оподаткування діяльності підприємств готельної індустрії та надано рекомендації щодо його удосконалення.*

*Rассмотрены особенности налогообложения деятельности предприятий гостиничной индустрии и предоставлены рекомендации относительно его усовершенствования.*

*The features of taxation of activity of enterprises of hotel industry are considered and recommendations are given in relation to his improvement.*

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Характер встановлення місцевих податків залежить від рівня розвитку місцевого самоврядування й самофінансування, від того, який принцип покладений в основу побудови бюджетної системи – єдності чи автономності (повної чи обмеженої). Чим вищий рівень розвитку суспільства, тим ширша автономність місцевих бюджетів і самофінансування регіонів.

У зв'язку з тим, що податків багато, вони суттєво впливають на ціни та на основні показники діяльності готелів. Можна зробити висновок, що політика держави щодо суб'єктів підприємництва відслідковується у законах, які створюються з метою регулювання (у т. ч.

сприяння, обмеження, спрямування й таке ін.) підприємницької діяльності. При цьому, аналіз самих законів, якими керуються підприємці готельної галузі у своїй роботі, дає можливість визначити особливості їх функціонування й прогнозувати розвиток як окремих підприємств окремих галузей, так і економіки в цілому.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вирішенню теоретичних завдань системи управління підприємств соціальної інфраструктури сприяли праці українських і зарубіжних вчених: О.А. Агеєва, Л.Г. Агафонові, В.В. Азара, С.І. Байлика, Р.А. Браймера, В.Г. Гуляєва, М.В. Кобяка, С.Н. Лебедько, Б.М. Осадіна, Ю.Н. Смеяна, Р.В. Тюлякова, Г.Н. Угринчука, Д. Уокера, В.Д. Федорченко, О.О. Халізова, А.А. Яновського та інших. Проте питання обліку та аналізу діяльності готельних підприємств не знайшли достатнього висвітлення в науковій літературі. Таким чином потреба у вивченні проблем обліку готельних послуг та необхідність їх вирішення з урахуванням вимог Положень (стандартів) бухгалтерського обліку України в ринкових умовах діяльності підприємств обумовили вибір теми дослідження.

**Мета та завдання статті.** Мета статті полягає у висвітленні результатів удосконалення існуючої організації та методики оподаткування діяльності підприємств готельного господарства.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Аналіз основних показників діяльності готельних підприємств свідчить, що за чотири роки (з 2006 по 2009 рр. ) валовий дохід готелів міста Харкова зріс у 2,21 рази, в тому числі доходи від експлуатації номерного фонду – в 1,83 рази, проте поточні витрати також зросли в 2,28 рази, в результаті чого абсолютна сума балансового прибутку скоротилася на 5,37%, а загальний рівень рентабельності у відсотках від валового доходу скоротився більше, ніж удвічі й склав 15,10%.

За останні чотири роки відбулося значне зниження показників, що характеризують фізичні обсяги діяльності готелів міста. Так, у 2009 р. обслуговано клієнтів на 25,58% менше, ніж у 2006 р., у т. ч. іноземних клієнтів майже удвічі менше, загальний термін перебування гостей скоротився на 1149,7 тис. людино-діб або на 36,75%, а середній відсоток і завантаження готелів знизився на 11,17%. Водночас середня ціна однієї людино-доби зросла в 3,11 рази, в т. ч. собівартість однієї людино-доби – в 3,87 рази.

Результати дослідження дозволяють зробити висновок, що зростання обсягу доходів від експлуатації номерного фонду за досліджуваний період отримано повністю за рахунок підвищення цін, а фізичний обсяг діяльності різко скоротився. Основною причиною підвищення цін було зростання собівартості послуг, що відбувалося, головним чи-

ном, через об'єктивні причини. Досить відмітити, що за період з 2006 по 2009 рр. тарифи на електроенергію зросли в 2 рази, а на оплату комунальних послуг – більше, ніж у 4 рази. Таке підвищення цін стало можливим також і через значне поширення практики встановлення цін і тарифів у доларовому еквіваленті на окремі види товарів і послуг. При цьому доларовий еквівалент застосовувався незалежно від того, була частка імпорту в структурі собівартості продукції, чи ні. Водночас суттєво зросли витрати, залежні від економічної політики готельних підприємств, зокрема, витрати на ремонт матеріально-технічної бази, на оплату праці, що не завжди було економічно обґрунтованим. Так, при зменшенні фізичного обсягу діяльності на 36,75%, середня облікова чисельність працюючих зросла на 12,83%, у результаті чого зросла працевласткість послуг майже в 2 рази.

Аналіз практики формування цін на готельні послуги в Україні показав що одним із визначальних чинників даного процесу нині є законотворча діяльність держави. Так, незважаючи на те, що готелі встановлюють ціни на свій товар самостійно, без узгодження з державними органами ціноутворення (тобто пряме регулювання відсутнє), держава здійснює суттєвий вплив на рівень цін у готелях шляхом непрямого економічного регулювання. Про це переконливо свідчить наведений перелік документів, відповідно до яких відбувається ціноутворення в готелях. Якщо прийняти, що питома вага платежів у бюджет у доходах під експлуатації номерного фонду приблизно така ж, як і в валовому доході, то результати дослідження доводять, що питома вага державних податків і готельного збору в доходах від експлуатації номерного фонду в готелях різної зірковості в 2009 р. коливалась від 30,3% (в двозіркових) до 38,3% (в однозіркових), склавши в середньому по місту 32,47%. Диференціація лише цінових податків: від 22,64% (мін.) до 23,97% (макс.), хоча їх розмір досить великий і складає майже чверть доходів, а питома вага загальних податкових платежів – приблизно третину.

Слід зазначити, що при цьому не враховуються такі важливі чинники можливої диференціації податків, як питома вага доходів від обслуговування іноземних громадян, загальна рентабельність, середній тариф однієї людино-добы, які коливаються в досить широкому діапазоні, відповідно: 5,03...61,65%; 4,00...21,90%; 12...313,3 грн. Крім того, виникає занепокоєння та обставина, що питома вага податкових платежів у ціні послуг готелів майже вдвічі перевищує розмір прибутку.

У загальнодержавній системі податків і обов'язкових платежів, які сплачують підприємства готельного господарства в Україні, найва-

гоміше значення мають податок на додану вартість і податок на прибуток. Зауважимо, що податковий тиск спричинив зростання витрат підприємницької діяльності, а отже й масове прагнення підприємців перекласти зростаючі витрати на плечі споживачів шляхом підвищення цін на послуги. Цим пояснюється той факт, що у разі визначення можливої динаміки середніх цін на послуги готелів, їх власники (незалежно від форми власності, розміру та інших характеристик підприємства) використовують переважно «витратний» метод обґрунтування вихідних ринкових цін (вихідна ціна = середні витрати + середній прибуток).

Таким чином, зниження показників діяльності готелів відбулося не лише через відомі об'єктивні причини, але й внаслідок несприятливих умов діяльності, що виникли як результат дії законів, зокрема тих, що регулюють оподаткування готельних підприємств. Для більшої наочності порівняємо ставки оподаткування готельних підприємств України і інших країн Європи (табл. 1).

*Таблиця 1 – Ставки оподаткування в країнах Європи*

Країна	Готельний збір	Загальна ставка податків
Норвегія	0	23
Швейцарія	2	6,5
Люксембург	3	15
Португалія	5	17
Франція	5,5	20,6
Іспанія	7	16
Росія	0	20

Дані таблиці свідчать, що навіть в країнах, де готелі пропонують набагато вищий рівень сервісу, ніж вітчизняні, готельний збір є значно нижчим, а в Норвегії та Росії – взагалі відсутній. Порівняння загальної ставки податків також доводить, що українські готелі працюють у надзвичайно складних умовах.

Існує ще один досить важливий чинник, який ще більше загострює ситуацію – чинник нестабільності законодавчих актів. До українських нормативних актів надто часто вносяться поправки, що не сприяє підвищенню довіри підприємців до чинних законів і бажанню їх дотримуватися [1, с. 75].

У загальнодержавній системі податків і обов'язкових платежів, які сплачують підприємства готельного господарства в Україні, най-

більш вагоме значення мають податок на додану вартість і податок на прибуток. Слід зазначити жорстку уніфікацію розмірів цих податків щодо всіх підприємств готельного господарства й практично повну відсутність будь-яких податкових пільг. На сучасному етапі з усієї сукупності підприємств, які надають готельні послуги в Україні, у пільговому становищі перебувають лише підприємства, які мають право й можливість реалізувати послуги іноземним громадянам, що створює для них низку економічних переваг: можливість формування спеціальних валютних фондів, які забезпечують розвиток власної матеріально-технічної бази на більш високому якісному рівні й підвищення кваліфікації робітників шляхом стажування за кордоном, а відтак підвищення прибутковості за рахунок досягнення більш високого рівня сервісу й комфортності. Високий ступінь залежності розмірів додатково отриманих доходів від загальної чисельності іноземних клієнтів стимулює дані підприємства інвестувати отримані кошти у подальший виробничий розвиток. Решта підприємств, які не мають об'єктивних умов для обслуговування іноземців і не мають валютних рахунків, позбавлені будь-якої економічної підтримки. Врешті, зношені основні фонди багатьох із них не забезпечують умов для створення достатнього рівня сервісу, що зменшує попит і послуги проживання, а, отже, негативно, впливає на кінцеві показники фінансово-експлуатаційної діяльності. Створення сприятливих економічних умов функціонування для всіх підприємств готельного господарства, потребує удосконалення системи їх оподаткування.

У системі заходів податкового характеру, спрямованих на прискорення відновлення основних засобів, може стати суттєвим позитивним чинником прийняття рішення про звільнення низькорозрядних підприємств готельного типу (без категорії та однозіркових), а також малих підприємств від податку на додану вартість. Таким чином, ці підприємства будуть поставлені у відносно рівні економічні умови з групою високорозрядних підприємств, які обслуговують значну частку іноземних клієнтів. Так, в усіх країнах – членах ЄС серйозна увага приділяється розробці податкової політики, яка б стимулювала розвиток підприємництва у готельному секторі економіки. З цією метою застосовується так званий зменшений (на відміну від стандартного) розмір податку на додану вартість для більшої кількості підприємств. Розмір його коливається від 5,5% у Франції до 10% в Ірландії. Проте високорозрядними готелями (люкс-готелі, 4-5-зіркові), цей податок сплачується у стандартному розмірі й коливається в різних країнах від 12 в Іспанії до 22% у Данії (табл. 2).

**Таблиця 2 – Розміри податку на додану вартість  
в готелях країн Європейського Економічного співтовариства**

<b>Країна</b>	<b>Зменшений розмір податку</b>	<b>Стандартний розмір податку</b>
Бельгія	6	18,6 (люкс готель)
Франція	5,5	
Греція	6	
Ірландія	10	
Італія	9	19 (*****)
Люксембург	6	
Нідерланди	6	
Іспанія	6	12 (****, *****)
Данія		22
Німеччина		14
Великобританія		15
Примітки. **** – чотиризірковий готель; ***** – п'ятизірковий готель		

Відсутність достатнього капіталу у більшості населення України, дорожнеча щодо залучення позикового капіталу, значний ризик щодо банкрутства є головними причинами гальмування розвитку приватного підприємництва у сфері готельного господарства в Україні. Їх питома вага у загальній кількості готелях складає близько 4%. Якщо за ціновими характеристиками й рівнем сервісу ці підприємства успішно конкурують з великими та середніми, то за вартісними показниками господарської діяльності значно відстають від них. Необхідність утворення нових малих підприємств на ринку послуг та підтримки діючих вимагає розробки комплексу заходів щодо розвитку малого бізнесу в сфері готельного господарства. У розвинених країнах існує розгалужена мережа державної підтримки малого і середнього бізнесу, яка складається з урядових, змішаних і приватних організацій. Вони діють як на комерційній основі, так і на основі бюджетного фінансування. Цікавим є досвід Франції щодо державної підтримки малих і середніх підприємств. Малі й середні підприємства у Франції можуть одержувати декілька видів допомоги, які можна згрупувати за різними ознаками й критеріями: заходи загальнонаціонального й регіонального характеру, організаційні або функціональні (фінансування, інновації тощо).

Основними формами державної допомоги у вигляді пільг податкового характеру у Франції є:

1. Повне звільнення нових підприємств від податку на прибуток впродовж перших двох років, на 75% – на третьому, на 50% – на четвертому й на 25% – на п'ятому році діяльності.

2. Звільнення впродовж перших двох років роботи від сплати податку на землю.

3. Знижки з податків для підприємств у разі збільшення їх капіталу або спрямування коштів на науково-дослідні роботи, на професійну підготовку кадрів, на поширення діяльності.

Певний досвід підтримки малих підприємств нагромаджено у країнах СНД. На жаль, що стосується фінансової допомоги, на сучасному етапі жодна з можливих форм не застосовується в Україні. Програма державної підтримки малого підприємництва у сфері готельного господарства України повинна враховувати всі можливі шляхи надходження фінансових коштів і передбачати заходи щодо забезпечення умов їх активного залучення [3, с. 206].

Однією з найважливіших і найскладніших проблем оподаткування є тема встановлення податкових ставок. Саме недосконалість ставок може порушити як фіскальну значущість, так і регулюючу дію того чи іншого податку. Встановлення ставок податків може базуватись на емпіричному методі й економіко-математичному моделюванні. Суть емпіричного методу, який орієнтується здебільшого на фіскальну функцію податків, полягає у визначенні ставок на базі існуючого досвіду оподаткування з урахуванням забезпеченості видатків держави й впливу кожного податку на фінансові ресурси платників. Суть методу економічно-математичного моделювання полягає в розробці математичної моделі, яка враховує всі інтереси платника і визначальні (в основному саме визначальні) чинники, що діють у сфері стягнення того чи іншої податку. Крім двох названих наукових методів, у податковій практиці використовується також суто інтуїтивний підхід до ставок. Він базується на прогнозах і вольових рішеннях тих, хто ці ставки розробляє й затверджує [2, с. 25].

Для удосконалення податкового механізму необхідно внести зміни і до порядку нарахування та стягнення місцевих податків і зборів. Зокрема, доцільно, щоб місцеві податки і збори, затверджені Верховною Радою України, сплачувались до бюджету за встановленими диференційованими та гнучкими ставками. Місцевими органами влади повинно бути прийняте рішення про їх введення з чітким визначенням кола платників, розмірів ставок, строків сплати і пільг. Надходження до бюджету місцевих податків і зборів стримується також тим, що за окремими рішеннями значні їх суми зараховуються не до бюджетів, а до позабюджетних фондів, на поточні рахунки органів виконавчої влади й рахунки господарських органів. Це вимагає посилення контролю за правильністю сплати податків і зборів, за їх ефективним бюджетним використанням на соціально-економічні потреби, в тому числі на роз-

виток матеріально-технічної бази та інфраструктури готельного господарства.

Система оподаткування українських готелів потребує суттєвого удосконалення та повинна проводитися за напрямками:

- звільнення низькорозрядних підприємств готельного типу (без категорії та одно-, двозіркових, яких переважна більшість на нашому ринку) від податку на додану вартість;

- запровадження пільг податкового характеру для малих та середніх підприємств (які становлять основу ринку готельних послуг), зокрема, запровадження знижки з податків для підприємств у разі збільшення їх капіталу або спрямування коштів на науково-дослідні роботи, на професійну підготовку кадрів;

- передбачення комплексу прямих і непрямих податкових пільг, зокрема, зменшення кількості податків і обов'язкових платежів до бюджетів різних рівнів і позабюджетних фондів з метою зменшення цін на послуги або мобілізації коштів на підприємстві;

- зниження стандартної ставки готельного збору принаймні вдвічі, диференціювавши її відповідно до пропозицій, наведених вище.

У процесі реалізації продукції та послуг доцільно створити такі умови, за яких би всі громадяни та підприємці оплачували вартість товарів і послуг «банківськими грошима» – чеками та електронними кредитними картками, тобто так, як це здійснюється у розвинених країнах світу – безготівковим шляхом. Застосування безготівкових розрахунків сприятиме скороченню сектора тіньової економіки в Україні та збільшенню доходів державного бюджету. Крім того, автоматично вирішується проблема уникнення подвійного оподаткування в процесі формування цін на товари й послуги.

**Висновки.** Таким чином, створення сприятливих економічних умов для функціонування усіх підприємств готельного господарства, на наш погляд, потребує удосконалення системи їх оподаткування, а законодавчі органи мають відіграти значну роль у створенні сприятливих умов для розвитку готельного господарства в Україні.

#### *Список літератури*

1. Ляпина, И. Ю. Организация и технология гостиничного обслуживания [Текст]/ И. Ю. Ляпина. – М. : ПрофОбрИздат, 2008. – 187 с.

2. Самарцев, Е. В. Типы тарифов в американских гостиницах и принципы их формирования [Текст]/ Е. В. Самарцев // Гостиничный бизнес. – 2006. – № 2. – С. 22–27.

3. Федорченко, В. К. Готельне господарство: основні показники, оцінка якості послуг [Текст]/ В. К. Федорченко, І. М. Мініч. – К. : КІТЕП, 2003. – 688 с.

Отримано 31.03.2010. ХДУХТ, Харків.

© Л.М. Янчева, Н.С. Герасимова, 2010.