

## ОБЛІК НЕПРЯМИХ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТАХ ГОТЕЛЬНОГО ГОСПОДАРСТВА

кандидат економічних наук, Маначинська Ю. А.

Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ, Україна, Чернівці

*Дослідження специфіки формування та обліку витрат готелів, які носять за своїм змістом непрямий характер показало, що вони пов'язані із формуванням декількох видів готельних послуг та потребують безпосереднього розподілу. Відповідно підприємства готельного господарства можуть на власний розсуд обирати метод розподілу витрат із врахуванням специфіки функціонування підприємства готельного господарства та підходів до оцінки сукупної суми понесених витрат.*

*Ключові слова: непрямі витрати, облік, готель, готельна послуга, база розподілу, стаття витрат*

*Маначинская Ю. А. Учет непрямых затрат на предприятиях гостиничного хозяйства/ Черновицкий торгово-экономический институт Киевского торгово-экономического университета, Украина, Черновцы*

*Исследования специфики формирования и учета издержек гостиниц, которые носят, за своей сущностью косвенный характер показало, что они связаны с формированием нескольких видов отельных услуг и нуждаются в непосредственном распределении. Соответственно предприятия гостиничного хозяйства могут на свое усмотрение выбирать метод распределения издержек с учетом специфики функционирования предприятия гостиничного хозяйства и подходов к оценке общей суммы понесенных издержек.*

*Ключевые слова: непрямые издержки, учет, отель, отельная услуга, база распределения, статья издержек.*

*Manachinska Yu. A. Accounting for indirect costs of enterprises of hotel economy / Chernivtsi trade and economic institute, Ukraine, Chernivtsi.*

*Investigation of the specificity of the formation and registration costs of hotels, which are by implication indirect shown that they are associated with the formation of several types of hotel services and require immediate distribution. According Hospitality Management Company may, at its discretion, choose the method of cost allocation, taking into account the specifics of the enterprise hospitality and approaches to assess the aggregate amount of costs incurred.*

*Keywords: indirect costs, accounting, hotel, hotel services, the base distribution cost item*

### Вступ.

Підприємства готельного господарства для класифікації витрат застосовують методику їх поділу на: прямі витрати – пов'язані з розміщенням та обслуговуванням клієнтів готелю, номерного фонду готелю; непрямі (загальновиробничі) витрати – витрати технічних та допоміжних служб, пов'язані за створенням для функціонування номерного фонду в цілому. Останні, в свою

чергу, розподіляються на змінні та постійні. Змінні витрати збираються та обліковуються за місцями виникнення витрат, постійні витрати обліковуються по готелю в цілому. Отже, окрім прямих витрат, які виникають на підприємствах готельного господарства під час надання клієнтам готельних послуг, до складу виробничих витрат входять непрямі (експлуатаційні) витрати.

Питання обліку непрямих витрат на підприємствах готельного господарства завжди були об'єктом уваги як вітчизняних, так і зарубіжних науковців та практиків. Багато уваги цим питанням приділяли З. А. Балченко [1], Г. Н. Бургонова [2], І. Р. Гавришків [3], Н. А. Каморджанова [2], С. Я. Король [4], П. О. Куцик [5], Ю. М. Самопальнікова [6], О. М. Чабанюк [7]. Проте в наукових працях вітчизняних та зарубіжних вчених не існує тотожної думки, щодо обґрунтування оптимальності вибору відповідного об'єкту та методу обліку витрат на підприємствах готельного господарства.

Метою статті є дослідження сучасних підходів до удосконалення обліку непрямих витрат на підприємствах готельного господарства із врахуванням специфіки надання готельних послуг та за умови реалізації комплексного готельного продукту клієнтам в цілому.

Варто відмітити, що думки науковців стосовно категорії «експлуатаційні витрати» та «загальновиробничі витрати» на підприємствах готельного господарства та порядку їх розподілу мають певні відмінності.

Н. М. Кузнецова та С. Я. Король, досліджуючи експлуатаційні витрати, зазначають, що вони часто носять умовно-постійний характер, який диктується специфікою підприємств готельного господарства [8; 4].

За думкою С. Я. Король, з метою бухгалтерського обліку непрямі виробничі (загальновиробничі) витрати готельного господарства не слід розподіляти на змінні та постійні. До них застосовується групування за видами продукції, робіт і послуг [4, с. 101].

З. А. Балченко трактує загальновиробничі витрати, як витрати пов'язані з формуванням декількох видів готельних продуктів. Як вже зазначалося, під час організації обліку витрат на виробництво готельного продукту, по відношенню до обсягів наданих послуг дослідниця пропонує загальновиробничі витрати поділяти на постійні та змінні:

- змінні витрати – змінюються разом зі зміною обсягу наданих послуг та включаються до виробничої собівартості готельних послуг в повному обсязі в момент їх виникнення;

- постійні загальновиробничі витрати – це витрати, абсолютна величина яких із збільшенням (зменшенням) обсягів наданих послуг суттєво не змінюється та включаються до виробничої собівартості готельних послуг тільки в сумі постійних розподілених загальновиробничих витрат [1, с.49].

Отже, експлуатаційні витрати за своєю сутністю не пов'язані із обслуговуванням клієнтів, а являють собою витрати щодо утримання та управління виробничою діяльністю підприємств готельного господарства.

Зокрема, включають витрати таких підрозділів, як: виробничо-технологічної служби, котельні, служби безпеки, служби енергетики та зв'язку, сантехнічної служби, ліфтового господарства.

Що стосується загальновиробничих витрат, які безпосередньо пов'язані із кількома структурними підрозділами підприємства готельного господарства одночасно, то їх потрібно розподіляти за відповідними базами розподілу, а саме: площею номерного фонду; розміром загробної плати обслуговуючого персоналу; розміром виручки від реалізації за видами послуг; потужністю обладнання тощо.

Підприємства готельного господарства надають широкий спектр послуг не лише мешканцям готелю (in side), але і стороннім відвідувачам (out side). Із врахуванням специфіки діяльності підприємств готельного господарства в ході дисертаційного дослідження була визначена доцільність застосування для них системи калькулювання неповної (обмеженої) собівартості – систему «директ – костинг». У зв'язку з цим пропонуємо оцінювати послуги допоміжних виробництв, що споживаються всередині підприємства готельного господарства в ході основного виробничого процесу, за неповною фактичною собівартістю.

Загальновиробничі витрати підприємств готельного господарства можуть списуватися у повному обсязі на собівартість реалізованих готельних послуг або розподілятися між собівартістю всіх об'єктів реалізації (продукції, робіт, послуг) чи собівартістю об'єктів реалізації та непродуктивними витратами [4]. Останній порядок списання представлено на рис. 1.

Для розподілу витрат допоміжних виробництв пропонується вибрати такий натуральний показник, виходячи з якого знімається оплата за надання послуг зі сторонніх замовників. Так, наприклад, послуги пральні слід оцінювати за неповною фактичною собівартістю та включати в собівартість послуг інших місць виникнення витрат у залежності від кількості білизни, що передана в обробку, в кілограмах.

Послуги виробничо-технічної служби доцільно оцінювати за неповною фактичною собівартістю та включати до собівартості послуг інших місць виникнення витрат пропорційно часу (в годинах) надання послуг тому чи іншому місцю виникнення витрат.



Рис. 1 Визначення фінансового результату від операційної діяльності на підприємствах готельного господарства

У зв'язку із специфікою готельних послуг загальновиробничі витрати не має необхідності розподіляти між реалізованими готельними послугами та їх «залишками», оскільки останні відсутні.

Об'єктом розподілу загальновиробничих витрат на підприємствах готельного господарства можуть бути: основні виробничі підрозділи або види послуг (продукції), виробництво яких вони забезпечують в цілому. А базою розподілу: площа номерного фонду; розмір заробітної плати обслуговуючого персоналу; розмір виручки від реалізації за видами послуг; потужність обладнання тощо.

Порядок розподілу деяких статей витрат передбачає обрання певних стандартних баз розподілу, зокрема низку стандартних баз розподілу передбачено «USAH» для відповідних видів витрат підприємств готельного господарства. Наприклад для витрат, що безпосередньо пов'язані із послугами зв'язку, базою розподілу базою розподілу слугуватиме – кільськість дзвінків (з'єднань); для витрат на амортизацію меблювання та оснащення номерного фонду – кількість (вартість) предметів в підрозділі готелю або загальна площа ( $m^2$ ), витрат на енергоносії – показники лічильників тощо.

Представлення переліку і взаємозв'язку структури номерного фонду і структурних підрозідів, що безпосередньо здійснюють його обслуговування та за якими виникають загальновиробничі витрати, наведено в табл. 2.

З. А. Балченко, С. О. Балченко [1], ретельно дослідивши специфіку загальновиробничих витрат підприємств готельного господарства, зазначають, що різниця між сумою постійних загальноексплуатаційних витрат та їх сумою, визначеною з урахуванням нормальної виробничої потужності підлягає віднесенню на собівартість реалізованих готельних послуг. Відповідно нормальну виробничу потужність у готелях науковці трактують, як очікуваний середній обсяг наданих готельних послуг за останні декілька років.

Так, з метою раціонального списання загальновиробничих витрат, згідно приведеного в табл. 2 розрахунку, до рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» на



	Люкс Покращений	-	-	-	-	-	-	-	-
	Люкс Стандарт	-	-	-	-	-	-	-	-
	Ексклюзив	-	-	-	-	-	-	-	-
	Студіо	522,4	-	-	-	100,8	-	-	91,0
	Покращений	-	-	-	-	-	-	-	-
	Стандарт	-	-	-	-	-	-	-	-
	Економ Плюс	-	-	-	-	-	-	-	-
	Економ	-	-	-	-	-	-	-	-
1.3	під оренду офісів	6018,8	-	-	-	124,1	-	-	331,7
<b>2.</b>	<b>Служба харчування, в т.ч.:</b>	10858,8	874,3	4283,3	3116,6	2422,4	474,3	1692,4	2200,0
2.1	Ресторан	4874,3	627,1	2167,8	1159,3	957,7	474,3	792,1	788,3
2.2	Кафе	3874,2	247,2	984,3	880,6	688,5	-	467,2	576,3
2.3	Лоббі-бар	1572,8	-	678,1	578,1	478,9	-	433,1	489,8
2.4	Буфет	537,5	-	453,1	498,6	297,3	-	-	345,6
<b>3.</b>	<b>Оздоровчий центр (СПА-центр), в т.ч.:</b>	543,6	604,9	1168,0	1467,1	817,8	-	122,7	1234,5
3.1	Басейн	198,9	-	587,1	899,3	226,5	-	-	576,9

Продовження табл. 2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
3.2	Водні процедури	156,8	247,8	457,8	567,8	367,8	-	-	431,8
3.3	Тренажерний зал	187,9	357,1	123,1	-	223,5	-	122,7	225,8
Всього		37697,6	2172,7	6221,4	6184,2	4257,5	1267,7	4191,7	4203,1

Вітчизняна науковиця пропонує обирати для розподілу загальновиробничих витрат обґрунтовану базу, зокрема пріоритет віддає площі готельного номеру [7]. Тотожні пропозиції присутні у працях С. Я. Король, зокрема щодо розподілу загальновиробничих (експлуатаційних) витрат номерного фонду за його площею. Окрім того вітчизняна дослідниця виокремлює в якості показників розподілу: заробітну плату персоналу, що обслуговує номерний фонд; розмір виручки від реалізації за видами послуг; потужність обладнання або залишкову вартість основних засобів, що застосовуються при наданні відповідних послуг [4, с.134].

Оскільки номерний фонд не завжди завантажений на 100%, то перед управлінським персоналом постає питання про те, яка буде собівартість (ціна) послуги при певному обсязі наданих послуг. Попит на готельні послуги носить сезонний характер, так, у періоди сезону виникає потреба у залученні більшої кількості додаткового персоналу, використовувати більшу кількість матеріалів тощо, і навпаки. У зв'язку з цим змінюються витрати, що пов'язані з наданням послуг.

### **Висновки.**

Отже, не зважаючи на те, на скільки відсотків завантажений номерний фонд, підприємство готельного господарства несе витрати, пов'язані з управлінням та організацією своєї діяльності. Ці витрати носять постійний характер. Тому на підприємствах готельного господарства прямі витрати потрібно збирати в розрізі видів послуг, що реалізуються (за місцями виникнення витрат), а постійні витрати по готелю в цілому.

Загальновиробничі витрати – це витрати, пов'язані з формуванням декількох видів готельного продукту, тому їх розподіляють по об'єктах обліку шляхом

розподілу загальної суми в кінці місяця. Відповідно метод розподілу витрат обирається кожним підприємством готельного господарства з урахуванням його структурних особливостей, характеру послуг, що надаються, способу вимірювання та оцінки витрат [1].

### **Література:**

1. Балченко З. А. *Бухгалтерський облік в туризмі і готелях України* / З. А. Балченко. – [навч. посіб.]. – К.: КУТЕП, 2006. – 232 с.
2. Бургонова Г. Н., Каморджанова Н. А. *Гостиничный и туристический бизнес: особенности бухгалтерского учёта и налогообложения* / Г. Н. Бургонова, Н. А. Камарджанова. – [учеб. пособ.]. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 352 с.
3. Гавришків І. Р. *Облік та контроль доходів та витрат діяльності підприємств санаторно-курортного комплексу: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит»* / І. Р. Гавришків. – Київ, 2008. – 20 с.
4. Король С. Я. *Бухгалтерський облік в готельному господарстві* / С. Я. Король. – [навч. посіб.]. К.: КНТЕУ, 2005. – 354 с.
5. Куцик П. О. *Концептуальні основи управління витратами підприємств санаторно-курортної сфери* / П. О. Куцик // *Вісник Львівської комерційної академії* / [ред. кол. Башнянин Г. І., Дайновський Ю. А., Єлейко В. І. та ін.]. – Серія: Економічна. – Вип. 24. – Львів: вид-во Львівської комерційної академії, 2007. – С. 411–416.
6. Самопальникова Ю. Н. *Учет затрат на предприятиях гостиничного бизнеса: автореф. дис. на соиск. учен. степ. канд. экон. наук : 08.00.12* / Ю. Н. Самопальникова; Урал. гос. техн. ун-т. – УПИ им. С. М. Кирова. – Екатеринбург: 2006. – 25 с.
7. Чабанюк О. М. *Особенности обліку витрат та калькулювання собівартості готельних послуг* / О. М. Чабанюк // *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. – Серія «Економічні науки». – Вип. 9 (33). – Серія «Облік і фінанси». – Ч.3. – 2012.* / [Електронний ресурс]/ Режим доступу: <http://archive.nbuv.gov.ua/59.pdf>
8. Кузнецова Н. М. *Основи економіки готельного та ресторанного господарства* / Н. М. Кузнецова. – [навч. посіб.]. – К.: Федерація профспілок України. Інститут туризму, 1997. – 173 с.

### **References:**

1. Balchenko Z. A. *Accounting in tourism and hotels Ukraine. – book* / K.: KUTEL, 2006. - 232 p.
2. Burhonova G. N., Kamordzhanova N. A. *Hostynichnyy and travel business: features accounting and taxation accounting. – M.: Finance and Statistics, 1999. – 352 p.*
3. Gavryshkiv I. R. *Control and accounting of revenues and expenditures of enterprises resort complex: abstract. Thesis for obtaining sciences. Degree candidate. Econ. Sciences Specials. 08.00.09 «Accounting, analysis and audit». – Kyiv, 2008. – 20 p.*

4. Korol S. Y. *Accounting in the hotel industry* / S. Y. Korol. – K.: KNTEU, 2005. – 354 p.
5. Kutsyk P. O. *Conceptual bases of cost management business health resort areas* // *Bulletin of the Lviv commercial academy*. – Series: Economics. - Vol. 24. - Lviv: Publishing House of Lviv Commercial Academy, 2007. – 411-416 p.
6. Samopalnykova Yu. N. *Accounting for the costs of business enterprise hostynychnoho: Author. Thesis. Scientists. Sciences: 08.00.12 / Urals. State. SC. University S. M. Kirov. – Ekaterinburg: 2006. – 25 p.*
7. Chabanyuk A. M. *Features of cost accounting and calculation of the cost of hotel services* // *Scientific bulletin Poltava University of Economics and Trade*. – A series of «Economics». – V. 9 (33). – A series of «Accounting & finance». – Part 3. – 2012 / Retrieved from: <http://archive.nbu.gov.ua/59.pdf>
8. Kuznetsova N. M. *Principles of economics hotel and restaurant management*. – K.: Federation of Trade Unions of Ukraine. Institute of Tourism, 1997. – 173 p.