

ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ГОТЕЛЬНИХ ПОСЛУГ: ГАЛУЗЕВІ ОСОБЛИВОСТІ ТА ЧИННИКИ ВПЛИВУ

Ю. В. Карпенко, кандидат економічних наук

Висока собівартість послуг знижує конкурентоспроможність готельного підприємства і примушує керівників (власників) шукати причини та резерви зниження витрат, а роль механізму формування собівартості послуг полягає у створенні та забезпеченні найбільш ефективного способу їх виробництва та реалізації. У зв'язку з цим управління витратами стає ключовим чинником у забезпеченні ефективного розвитку готельного підприємства.

У сучасних умовах господарювання, коли на перший план виходить збереження конкурентного статусу підприємств готельного бізнесу та забезпечення їх платоспроможності, підвищується роль управління їх діяльністю у прийнятті оптимальних рішень щодо надання послуг, витрат на їх виробництво і рівня цін їх реалізації.

Вагомий внесок у дослідження проблем дослідження собівартості продукції (послуг) зробили вітчизняні науковці, зокрема М. Г. Бурба, Ф. Ф. Бутинець, М. В. Волкова, С. Ф. Голов, З. В. Гуцайлук, М. В. Кужельний, А. М. Кузьмінський, В. С. Ластовецький, Л. В. Нападовська та інші, але малодослідженими залишаються аспекти формування собівартості послуг підприємств готельного бізнесу. Тому дослідження собівартості як основної складової ціни зростає, оскільки вона є важливим якісним критерієм діяльності підприємств готельного бізнесу, який впливає на величину їх прибутку та рентабельності.

Метою статті є дослідження проблем формування собівартості готельних послуг для досягнення стратегічних цілей підприємств готельного бізнесу за допомогою цін.

Під час визначення собівартості готельних послуг необхідно користуватися методичними

рекомендаціями з її формування у споріднених галузях, у яких визначено склад і класифікацію витрат. У готельно-ресторанному бізнесі – «Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства» [2]. Оскільки собівартість відображає лише поточні витрати на виробництво і збут послуг (робіт), цим вона принципово відрізняється від одноразових інвестицій, які формують основні засоби підприємства. Це означає, що за рахунок собівартості не можна поповнювати запаси, створювати ресурси.

Собівартість послуг підприємств готельного господарства складається з витрат на утримання й експлуатацію основних засобів; обігових коштів, що спрямовуються на придбання матеріальних ресурсів і на оплату праці. На відміну від виробничих підприємств, готельні підприємства пов'язані з експлуатаційною діяльністю, тому структура їх витрат різна. Проте є й загальні елементи витрат, такі як витрати на амортизацію, енергію, опалення, водопостачання та ін.

Облік витрат підприємств сфери побутового обслуговування, до яких відносяться і підприємства готельного господарства, ґрунтується на Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [1], Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати», Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [5] й інших законодавчих і нормативних документах.

Витрати визнаються витратами визначеного періоду відповідно до П(С)БО 16 «Витра-

ти» одночасно з визначенням прибутку, для одержання якого вони здійснені.

Витратами звітного періоду визначається або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути вірогідно оцінені.

Витрати, що неможливо прямо зв'язати з прибутком визначеного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, у якому вони були здійснені.

Не визнаються витратами і не включаються у звіт про фінансові результати:

- платежі за договорами комісії, агентськими угодами й іншими аналогічними договорами на користь комітента тощо;
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- погашення одержаних позичок; інші зменшення активів або збільшення зобов'язань;
- витрати, що відображаються зменшенням власного капіталу.

До складу витрат, безпосередньо пов'язаних із наданням готельних послуг, входять прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати відповідно до П(С)БО 9 «Запаси», П(С)БО 16 «Витрати».

Отже, собівартість послуг (робіт) є узагальнюючим показником, який відображає стан техніко-технологічного забезпечення і рівень надання послуг, обґрунтованість управлінських рішень. Для визначення собівартості за об'єктами виникнення та за призначенням користуються групуванням витрат у калькуляційному розрізі. Перелік і склад статей калькулювання собівартості послуг встановлюється готельним підприємством самостійно.

Групування витрат за калькуляційними статтями відображає їх склад залежно від прямої витрат і місця їх утворення; застосовується для розрахунку собівартості одиниці послуг і встановлення тарифів. У готельному господарстві витрати класифікуються одночасно за статтями калькуляції та частково за економічними елементами.

П(С)БО 16 «Витрати» регламентує порядок групування витрат операційної діяльності за такими економічними елементами:

- «матеріальні витрати» – за цією статтею витрат накопичується вартість виробничих запасів, використаних для надання готельних послуг, у тому числі для підготовки місця (номера), прибирання приміщень, оснащення номера необхідними матеріальними засобами, створення нормальних умов праці та дотримання правил техніки безпеки праці, санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог, передбачених правилами роботи готелів у встановленому законодавством порядку.

Використані матеріальні цінності включаються до собівартості готельних послуг за одним із методів оцінки відповідно до П(С)БО 9 «Запаси». У разі вибуття подібних матеріальних цінностей (тобто таких, що мають однакове призначення, виконують подібні функції у такому ж виді діяльності) застосовують однакові методи оцінки. Метод оцінки матеріальних цінностей підприємство обирає самостійно. На малоцінні та швидкозношувані предмети, відповідно до законодавства, амортизацію не нараховують – їх вартість повністю списують за статтею калькуляції «Матеріальні витрати» з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації та відповідальними особами протягом терміну їх фактичного використання.

Витрати на прання білизни включають до складу цієї статті за умови, що його здійснюють власними силами готелю, його окремим структурним підрозділом. Тоді ці витрати включають матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи тощо. За умови, що білизну пере стороння організація, такі витрати у готелі списують за актом, і вони можуть бути включені до статті «Витрати на оплату послуг сторонніх організацій»;

- «витрати на оплату праці» включають заробітну плату за окладами й тарифами, премії та заохочення, матеріальну допомогу, компенсаційні виплати, оплату відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці;

- «відрахування на соціальні заходи» включають суму страхових внесків, перерахованих страхувальником-роботодавцем до фондів відповідно до чинного законодавства, а також на інші соціальні заходи, передбачені українським законодавством;

- «амортизація» – сума нарахованої амортизації основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;

- «витрати на ресурсозабезпечення» – витрати на опалення, електроенергію, водопостачання та водовідведення можуть виникати у результаті споживання послуг сторонніх підприємств або відповідних підрозділів готелю (автономні системи тепло-, енерго- та водозабезпечення). У першому випадку цю статтю витрат визначають за рахунками на оплату послуг підприємств-постачальників. У другому – витрати матимуть комплексний характер і включатимуть вартість спожитих виробничих запасів, нараховану заробітну плату, відрахування на соціальні заходи, витрати на утримання устаткування тощо у частині, що припадає на номерний фонд. Але можливий комплексний варіант ресурсозабезпечення функціонування готелю, наприклад: власні системи тепло-, енерго- або водопостачання працюють в аварійному режимі, тобто забезпечують роботу підприємства у разі перебоїв у зовнішньому постачанні.

Облік витрат на ресурсозабезпечення функціонування готелю ведуть окремо за кожним видом ресурсів:

- «витрати на ремонт основних засобів» включають вартість витрачених матеріалів, енергії, оплату праці ремонтних працівників, відрахування на соціальні заходи, транспортні витрати тощо;

- «витрати на підготовку до експлуатації в осінньо-зимовий період» включають витрати на перевірку під тиском систем опалення, водопостачання та водовідведення, теплоізоляцію труб, утеплення вікон, ремонт і технічне обслуговування спеціального обладнання (у тому числі лічильників), придбання інвентарю для прибирання снігу та криги, проведення теплоощадних заходів.

Виокремлення цих витрат у статтю може бути зумовлене тим, що ця група витрат має

сезонний характер. Їх планування та аналіз здійснюються винятково за рік (тобто з року у рік), і за цією ознакою вони відрізняються від інших витрат, планування та аналіз яких може проводитися за коротший термін (квартал або місяць);

- «витрати на проведення протипожежних заходів» – витрати на перевірку протипожежних систем, технічне обслуговування пожежної сигналізації, заправлення вогнегасників, забезпечення приміщень необхідними засобами агітації та інструкціями на випадок пожежі, проведення інших протипожежних заходів на вимогу Державної служби гірничого нагляду та промислової безпеки України та Державної інспекції техногенної безпеки України.

Витрати на протипожежні заходи можуть бути включені відповідно до змісту конкретних витрат до інших статей, наприклад, матеріальні витрати, витрати на оплату праці або послуги сторонніх організацій. Тобто підприємство самостійно вирішує, за якою статтею відобразити їх;

- «витрати на оплату послуг сторонніх організацій» формуються виробничими потребами підприємства у споживанні послуг сторонніх організацій (телефонний зв'язок; вивезення та утилізація побутових відходів; технічне обслуговування охоронної сигналізації; обслуговування обчислювальної техніки; очищення димоходів і вентиляційних каналів; дезінфекція та дератизація приміщень; ремонт і обслуговування побутових приладів тощо). Певні її складові можуть бути виокремлені та представлені як самостійні статті калькуляції.

До цієї статті не включають оплату послуг сторонніх організацій, яку здійснює безпосередньо споживач відповідних послуг, за умови, що вартість таких послуг зазначена окремим рядком у рахунку на оплату проживання у готелі. Наприклад, якщо у номері встановлено комп'ютер з підключенням до мережі Інтернет (виділена лінія), вартість доступу до нього сплачує особа, яка мешкала у номері, за тарифом підприємства – інтернет-провайдера;

- «втрати від псування матеріальних цінностей» – кожне підприємство, що надає готельні послуги, за тих чи інших обставин несе втрати від псування матеріальних цінностей,

які можуть бути відшкодовані винними особами або не відшкодовані, або такі, за якими не виявлено винну особу (у загальній структурі собівартості ці витрати не наведені);

- «інші операційні витрати» включаються до витрат, що не відображені в інших статтях витрат, у тому числі:

- витрати підприємства на проведення обов'язкового профілактичного медичного огляду та видачу особистих медичних книжок працівникам;

- витрати на охорону праці, техніку безпеки й охорону довкілля;

- витрати на службові відрядження працівників готелю, пов'язані з виробничою діяльністю;

- витрати на вдосконалення технології та організації виробництва.

Наведена класифікація витрат, що становлять собівартість готельних послуг, безумовно, не є універсальною. Крім названих, в окремі статті можуть бути виділені витрати на утримання та експлуатацію обладнання, на охорону готелю тощо. Водночас певні з цих статей можуть і не виокремлюватися. Кожне підприємство самостійно визначає структуру статей калькуляції. Обґрунтовна класифікація витрат та їх облік мають суттєве значення для аналізу планування собівартості послуг, виявлення джерел економії.

Собівартість одиниці послуг є основою розрахунку планово-розрахункових цін на проживання у номері готелю. Однак планування собівартості поєднано з трудомісткими розрахунками витрат за кожною калькуляційною статтею. Тому на практиці чимало підприємств готельного господарства визначають лише фактичну собівартість послуг і на її основі формують ціну за проживання на рік, що планується.

У процесі визначення собівартості готельних послуг слід розрізняти експлуатаційну та повну собівартість. Собівартість однієї послуги (місце-день) визначається діленням суми прямих витрат на обсяг основних послуг. До повної собівартості включається, крім прямих витрат, відповідна частина загальногосподарських витрат. У розподілі загальноексплуатаційних витрат між підрозділами готельного

комплексу необхідно враховувати особливості формування кожного виду витрат. Наприклад, витрати на оплату праці адміністративно-технічного персоналу розподіляються пропорційно заробітній платі обслуговуючого персоналу.

Собівартість додаткових послуг визначається окремо на кожний вид і виражається вона витратами на 1 грн валових доходів, отриманих від надання цих послуг.

Тому на формування собівартості послуг готельного господарства впливає низка чинників, які поділяються на зовнішні та внутрішні.

До зовнішніх чинників належать: економічна ситуація в країні; державна податкова політика; система ціноутворення; наявність або відсутність конкуренції; інфляція; валютний курс; вартість послуг інших галузей; особливості експлуатаційної діяльності готелю тощо.

Внутрішні чинники, що впливають на витрати готельного підприємства, поділяються на економічні (порядок нарахування амортизації, експлуатаційна програма готелю, форми та системи оплати праці, система преміювання працівників тощо) та організаційні (тип і категорія готелю, категорійність номерного фонду, розвиток техніко-технологічної бази, організація праці працівників готелю, рекламна політика тощо).

Отже, при формуванні собівартості послуг необхідно враховувати особливості експлуатаційної діяльності підприємств готельного бізнесу:

- 1) локальний характер послуг, відсутність незавершеного виробництва за основною діяльністю;

- 2) залежність експлуатаційної діяльності від споживання його послуг;

- 3) нерівномірність експлуатаційної діяльності, зумовлена нерівномірністю споживання послуг за місяцями, днями, тижнями, що значно ускладнює організацію експлуатаційної діяльності та відображається на собівартості та інших економічних показниках;

- 4) відсутність пропорційної залежності експлуатаційних витрат від кінцевого результату діяльності, вимірюваної кількістю використаних місць (деякі експлуатаційні витрати

знаходяться у пропорційній залежності від різних натуральних показників);

5) залежність якості обслуговування проживаючих від організації праці та експлуатаційної діяльності, розвитку техніко-технологічної бази, що відбивається у зростанні вартості основних засобів.

ЛІТЕРАТУРА

1. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>. – Назва з екрана.
2. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства [Електронний ресурс] : Наказ Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики від 06.03.2002 р. № 47. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>. – Назва з екрана.
3. Методичні рекомендації щодо впровадження Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері громадського харчування і побутових послуг, гармонізованих з міжнародними стандартами [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 17.06.2003 р. № 157. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>. – Назва з екрана.
4. Положення про державне регулювання цін (товарів) на продукцію виробничо-технічного призначення, товари народного споживання, товари та послуги монопольних утворень [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету Міністрів України від 22.02.1995 р. № 135. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>. – Назва з екрана.
5. 35 положень (стандартів) бухгалтерського обліку : зб. офіц. текстів законів станом на 1 лют. 2012 р. / упоряд. Ю. І. Руснак – К. : Центр навч. л-ри, 2012. – 258 с.

УДК 339.15:339.37

ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ТА ОСОБЛИВОСТІ СКЛАДУ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВ ТОРГІВЛІ

**Н. О. Власова, кандидат економічних наук;
О. В. Михайлова**

Процес формування оборотних активів на рівні підприємств і ефективність їх використання залежить від значної кількості різноманітних факторів, у тому числі макроекономічних і галузевих. Оборотні активи як найбільш мобільна частка активів підприємств є дуже чутливими до загальних змін в економіці, підйомів і спадів, інфляційних і кризових явищ, що викликає необхідність з'ясування їх стану залежно від динаміки макроекономічних показників. Тенденції розвитку оборотних активів у значній мірі визначаються й галузевими особливостями підприємств, що також потребує відповідних досліджень.

Проблеми оборотних активів, у тому числі в торговельній галузі, розглядалися у працях як закордонних, так і вітчизняних вчених [1–6]. Але мінливість зовнішнього середовища потребує постійного врахування впливу макро- та мезофакторів на стан і визначення тенденцій розвитку оборотних активів, що забезпечить обґрунтованість управлінських рішень на рівні підприємств щодо можливостей їх формування та фінансування.

Мета статті полягає у визначенні тенденцій і галузевих особливостей розвитку оборотних активів торгівлі в умовах циклічності кризових явищ в економіці України.