

АНАЛІЗ ЗМІСТОВНОГО НАПОВНЕННЯ НАКАЗІВ ПРО ОБЛІКОВУ ПОЛІТИКУ ПІДПРИЄМСТВ ГОТЕЛЬНОГО ГОСПОДАРСТВА

© 2017 КОВАЛЕВСЬКА Н. С., НАУМОВА Т. А., КОРОБКІНА І. С.

УДК 330.101.541

Ковалевська Н. С., Наумова Т. А., Коробкіна І. С. Аналіз змістовного наповнення наказів про облікову політику підприємств готельного господарства

Метою статті є проведення аналізу змістовного наповнення наказів про облікову політику підприємств готельного господарства та розробка оптимальної структури параметрів облікової політики підприємств даної сфери. Проаналізовано змістовне наповнення наказів «Про облікову політику» в розрізі організаційних, технічних, методичних розділів готельних підприємств Харківського регіону. Для оптимізації облікового процесу на підприємствах готельного господарства розроблено структуру параметрів облікової політики готельного підприємства та надано рекомендації з удосконалення методики її формування, які сприятимуть раціоналізації формування інформаційних ресурсів для управління підприємством та підвищенню ефективності діяльності без суттєвих змін організаційної структури та значних фінансових вкладень.

Ключові слова: облікова політика, підприємства готельного господарства, організаційні, методичні, технічні параметри.

Рис.: 5. **Табл.:** 1. **Бібл.:** 9.

Ковалевська Надія Сергіївна – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування, Харківський державний університет харчування та торгівлі (вул. Клочківська, 333, Харків, 61051, Україна)

E-mail: kavalserg@gmail.com

Наумова Тетяна Анатоліївна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування, Харківський державний університет харчування та торгівлі (вул. Клочківська, 333, Харків, 61051, Україна)

E-mail: naumsirik5@gmail.com

Коробкіна Ірина Сергіївна – старший викладач кафедри бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування, Харківський державний університет харчування та торгівлі (вул. Клочківська, 333, Харків, 61051, Україна)

УДК 330.101.541

**Ковалевская Н. С., Наумова Т. А., Коробкина И. С. Анализ
содержательного наполнения приказов об учетной политике
предприятий гостиничного хозяйства**

Целью статьи является проведение анализа содержательного наполнения приказов об учетной политике предприятий гостиничного хозяйства и разработка оптимальной структуры параметров учетной политики предприятий данной сферы. Проанализировано содержание наполнения приказов «Об учетной политике» в разрезе организационных, технических, методических разделов гостиничных предприятий Харьковского региона. Для оптимизации учетного процесса на предприятиях гостиничного хозяйства разработана структура параметров учетной политики гостиничного предприятия и даны рекомендации по совершенствованию методики ее формирования, которые будут способствовать рационализации формирования информационных ресурсов для управления предприятием и повышению эффективности деятельности без существенных изменений организационной структуры и значительных финансовых вложений.

Ключевые слова: учетная политика, предприятия гостиничного хозяйства, организационные, методические, технические параметры.

Рис.: 5. **Табл.:** 1. **Библ.:** 9.

Ковалевская Надежда Сергеевна – кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения, Харьковский государственный университет питания и торговли (ул. Клочковская, 333, Харьков, 61051, Украина)

E-mail: kavalserg@gmail.com

Наумова Татьяна Анатольевна – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения, Харьковский государственный университет питания и торговли (ул. Клочковская, 333, Харьков, 61051, Украина)

E-mail: naumsirik5@gmail.com

Коробкина Ирина Сергеевна – старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения, Харьковский государственный университет питания и торговли (ул. Клочковская, 333, Харьков, 61051, Украина)

UDC 330.101.541

**Kovalevska N. S., Naumova T. A., Korobkina I. S. Analyzing
the Contents of the Orders on Accounting Policy
of Hotel Industry Enterprises**

The article is aimed at carrying out an analysis of the contents of the orders on accounting policy of hotel industry enterprises and developing an optimal structure of the accounting policy parameters for the enterprises in this sphere. The contents of the «On accounting policy» orders was analyzed in terms of the organizational, technical and methodological divisions of the hotel industry enterprises of the Kharkiv region. In order to optimize the accounting process at the hotel industry enterprises, a structure of the hotel's accounting policy parameters has been developed and recommendations have been made to improve the methodology of its design, which would facilitate rationalizing the formation of information resources to manage enterprise and improve performance without significant changes in the organizational structure and substantial financial investment.

Keywords: accounting policy, hotel industry enterprises, organizational, methodical and technical parameters.

Fig.: 5. **Tbl.:** 1. **Bibl.:** 9.

Kovalevska Nadezhda S. – PhD (Economics), Associate Professor of the Department of Accounting, Audit and Taxation, Kharkiv State University of Food Technology and Trade (333 Klochkivska Str., Kharkiv, 61051, Ukraine)

E-mail: kavalserg@gmail.com

Naumova Tetyana A. – PhD (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting, Auditing and Taxation, Kharkiv State University of Food Technology and Trade (333 Klochkivska Str., Kharkiv, 61051, Ukraine)

E-mail: naumsirik5@gmail.com

Korobkina Iryna S. – Senior Lecturer of the Department of Accounting, Audit and Taxation, Kharkiv State University of Food Technology and Trade (333 Klochkivska Str., Kharkiv, 61051, Ukraine)

Основним внутрішнім організаційно-розпорядчим документом стосовно методики та організації бухгалтерського обліку є Наказ про облікову політику, який є обов'язковим для виконання всіма структурними підрозділами та працівниками готельного підприємства. Наказ про облікову політику на підприємствах часто називають «Наказ № 1». Умови ринку та зростання конкуренції примушують вітчизняні підприємства готельного господарства по-новому підходити до питань фінансового управління й облікової політики, оскільки в сучасних умовах ці системи мають для компанії не менше значення, ніж її виробничий потенціал. У зв'язку з цим виникає необхідність у розробці облікової політики підприємства готельного господарства, яка є основою системи бухгалтерського обліку та здатна забезпечити високу достовірність та інформативність звітних даних, задовольнити баланс інтересів різних груп користувачів звітності та виконувати ряд інших завдань.

У сучасних умовах розкриттю поняття «облікова політика», її елементів присвячено велику кількість наукових робіт як вітчизняних, так і зарубіжних авторів, зокрема: А. Алборова, В. Астахова, Т. Барановської, І. Білоусова, Ф. Бутинця, Н. Малюги, Н. Кондракова, М. Кутера, Л. Ловінської, С. Ніколаєвої, О. Петрука, В. Швеця, Л. Шнейдмана та ін. Враховуючи результати та не применшуючи ролі здійснених досліджень, варто зазначити, що залишаються недостатньо вивченими питання моделювання облікової політики саме на підприємствах готельного господарства, які мають свою специфіку діяльності та потребують подальших напрацювань.

Метою і завданнями даної статті є проведення аналізу змістовного наповнення наказів про облікову політику підприємств готельного господарства та розробка оптимальної структури параметрів облікової політики підприємств готельного підприємства.

Для забезпечення системності обліку параметри облікової політики деякі автори схильні розділяти на організаційні та методичні [1, с. 478; 2, с. 165]. Частина авторів розділяє їх на організаційні, методичні та технічні [3, с. 14; 4, с. 216; 5, с. 16]. Останнім часом більшість науковців об'єднує організаційні та технічні параметри в організаційно-технічні [6, с. 15; 7]. Підтримуємо думку щодо необхідності виділення організаційних, технічних і методичних параметрів облікової політики.

У розрізі організаційних, технічних, методичних розділів Наказу про облікову політику на готельних підприємствах пропонуємо виділяти елементи, зображені на *рис. 1*, які дозволять створити модель оптимальної облікової політики готельного підприємства. У результаті дослідження Наказів про облікову політику 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 з наданням готельних послуг (*табл. 1*). Розділи в обліковій політиці досліджених підприємств чітко не виділені, що викликає плутанину між елементами облікової політики та не забезпечує взаємозв'язку 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 інформації, яка може зацікавити зовнішніх користувачів (*рис. 2*). Лише деякі підприємства (готелі «Харків Палац», «Карнавал Ресорт», «Artua», «Чичиков») розкривають всі необхідні особливості діяльності в преамбулі до Наказу про облікову політику.

Перелік сегментів, за якими організовується бухгалтерський облік, має встановлюватися готелем самостійно й закріплюватися в преамбулі до облікової політики.

Наступним розділом облікової політики є організаційний, в якому необхідно визначити взаємозв'язок системи бухгалтерського обліку із системою управління виділеними сегментами та іншими підрозділами готельного підприємства.

При виборі форми організації бухгалтерського обліку слід враховувати такі чинники, як масштаби діяльності готелю, різноманітність послуг, що надаються виділеними сегментами, та перспективи розвитку готелю в майбутньому.

У Наказах про облікову політику досліджених готельних підприємств елементи організаційного розділу розкрито поверхнево (*рис. 3*), звітні сегменти виділено лише на одному підприємстві (готель «Харків Палац»).

У більшості наказів про облікову політику питання, пов'язані з функціями управління, не розкрито, посадові інструкції робітників облікової служби не наводяться в додатках до облікової політики, графіки передачі інформації зі структурних підрозділів у бухгалтерію готельного підприємства не визначено, що обертається для готельних підприємств великими економічними втратами. Як зазначає М. С. Пушкар, «ефективність організації бухгалтерської служби можна оцінити рівнем втрат, яких ця служба запобігає» [8].

Таким чином, 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 з 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.

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

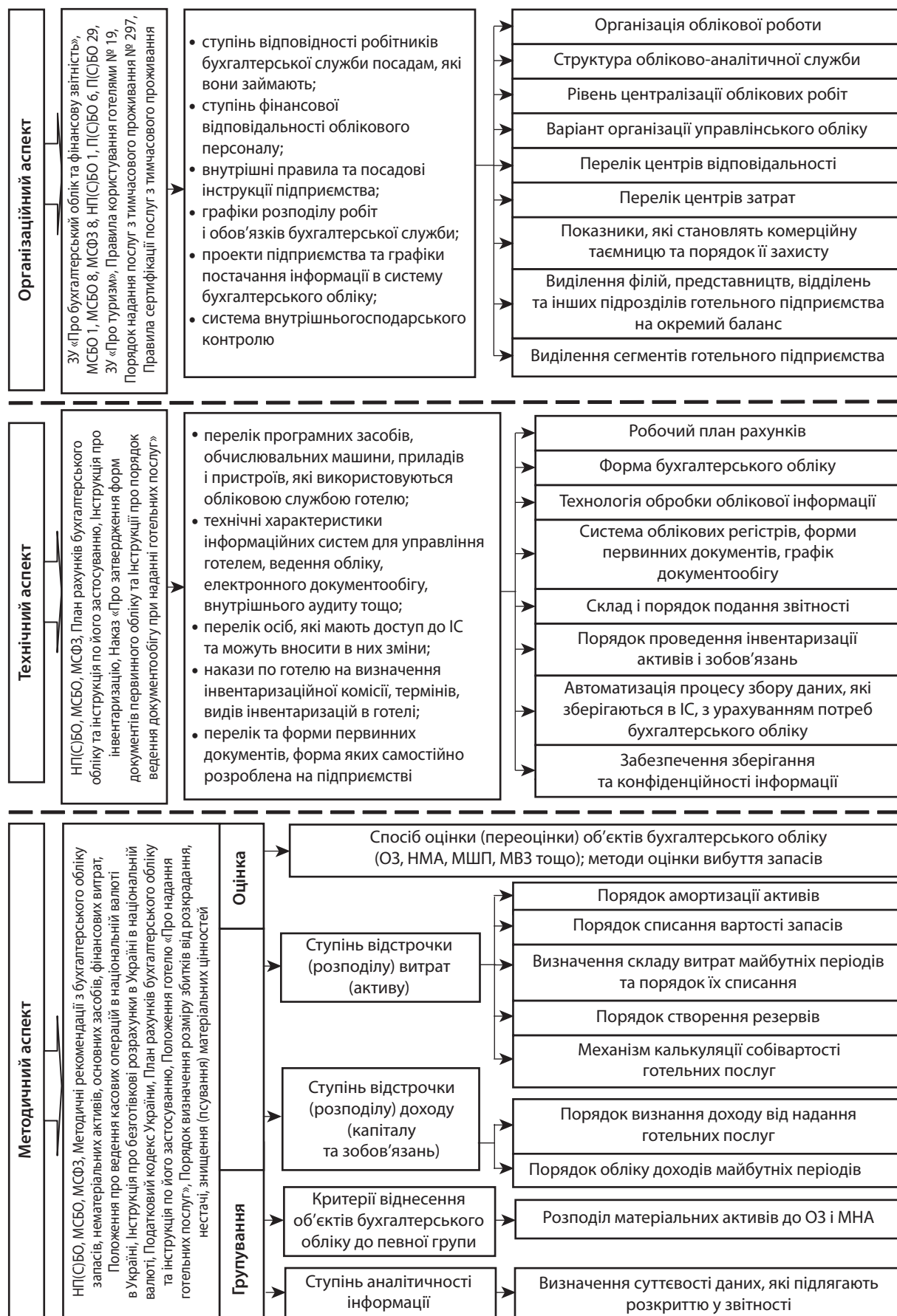


Рис. 1. Рекомендована структура параметрів облікової політики готельного підприємства

Досліджені готельні підприємства м. Харкова та Харківського регіону

№ з/п	Назва готелю	Ціна за номер, грн/добу (від...до)	Кількість зірок	Кількість номерів	Підрозділи готельного підприємства									
					Ресторан	Бар, кафе	Конференц-зал	Тренажерний зал	Більярд, боулінг та ін.	Салон краси	Баня	Спа-центр	Басейн	Сауна
1	Готель «Мир»	420–1180	4	200	+	+	+	-	-	+	+	-	-	+
2	Готель «Харків Палац»	1600–6000	5	180	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
3	Готель «Дружба»	300–800	3	155	+	-	+	-	-	-	-	-	-	-
4	Готель «Карнавал Ресорт»	300–2000	4	138	+	+	+	-	+	-	-	+	+	-
5	Готель «Artua»	280–1000	Б/з	90	+	+	+	+	+	-	-	-	+	-
6	Готель «Меркурій»	350–900	4	80	+	+	+	+	-	+	-	-	+	-
7	Готель «Парк Готель»	690–1200	4	55	+	+	+	-	-	-	-	-	-	-
8	Готель «VIVA»	530–980	4	55	-	+	+	-	-	-	-	-	-	-
9	Готель «Глорія»	175–1200	Б/з	54	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-
10	Готель «Чичиков»	935–3250	4	52	+	+	+	-	-	-	-	-	-	+
11	Готель «Гостинний двір»	850–1430	Б/з	48	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-
12	Готель «Статус»	170–380	Б/з	40	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-
13	Бізнес-готель «Аврора»	880–3120	4	37	-	+	+	+	-	+	-	-	-	-
14	Готель «Лісна»	190–540	Б/з	32	+	+	-	-	+	-	+	-	-	-
15	Готель «Вікторія»	880–2800	4	28	+	+	+	-	-	-	+	+	+	-
16	Готель «Космополіт»	1100–1500	5	26	+	-	+	-	-	+	-	-	-	-
17	Готельно-ресторанний комплекс «Баден-Баден»	600–2400	4	26	+	-	+	-	-	-	+	-	-	-
18	Готель «Дюк»	260–100	Б/з	23	+	+	+	-	+	-	-	-	-	+
19	Готельно-спортивний комплекс «Етуаль»	280–650	Б/з	22	-	+	-	+	+	+	+	-	+	+
20	Готель «Терем»	250–400	Б/з	20	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-

підрозділів та надають обмежену кількість послуг (готелі «Дружба», «VIVA», «Гостинний Двір», «Статус»). Готельним підприємствам, які мають у своєму підпорядкуванні, крім готелю, підрозділи, що відповідають наведеним критеріям визначення звітного сегмента, для підвищення оперативності та аналітичності обліку доцільно обирати децентралізовану форму організації обліку. Тому на готельних підприємствах з номерним фондом більше 100 номерів, з наявністю декількох ресторанів, витрати на функціонування декількох бухгалтерських служб є виправданими. Така облікова структура має урахувати наявність звітних господарських сегментів, тобто має включати відділ бухгалтерського обліку готелю, бізнес-комплексу та розважального комплексу, відділ бухгалтерського обліку ресторану та бара.

Важливу роль при визначенні 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 оформлювати у вигляді додатків (робочий план рахунків, графік документообігу, склад інвентаризаційної комісії готелю тощо). Дослідження показало, що адміністрація та бухгалтерська служба готельних підприємств не приділяють достатньої уваги технічному розділу облікової політики (рис. 4).

Робочий план рахунків має передбачати можливість систематизації інформації про фінансові результа-

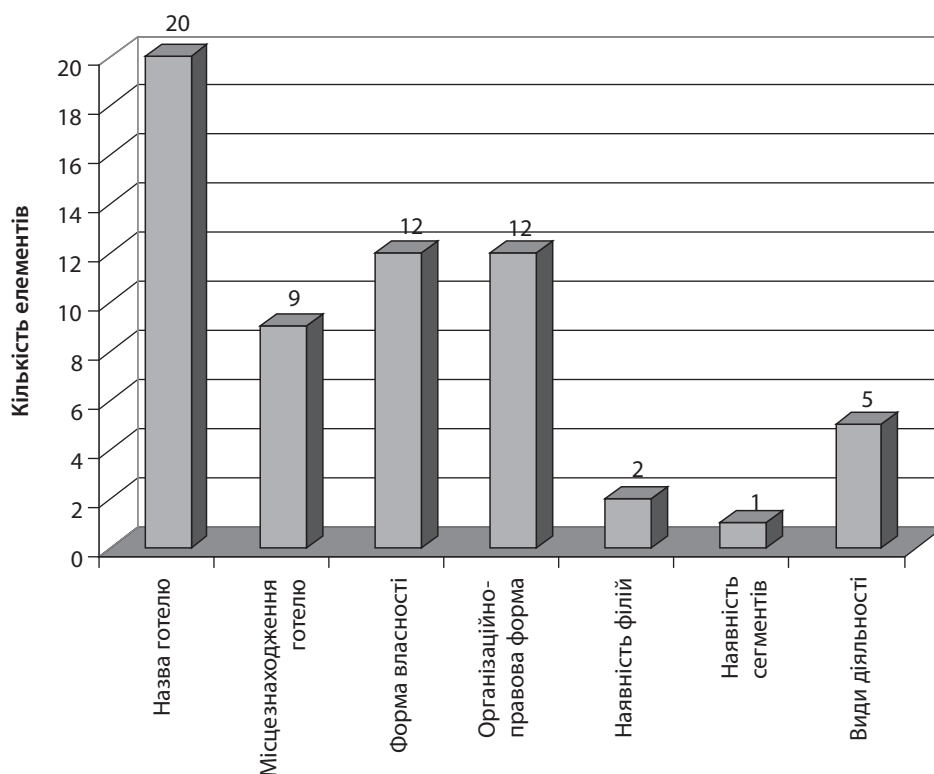


Рис. 2. Розкриття загальних положень облікової політики досліджених готельних підприємств

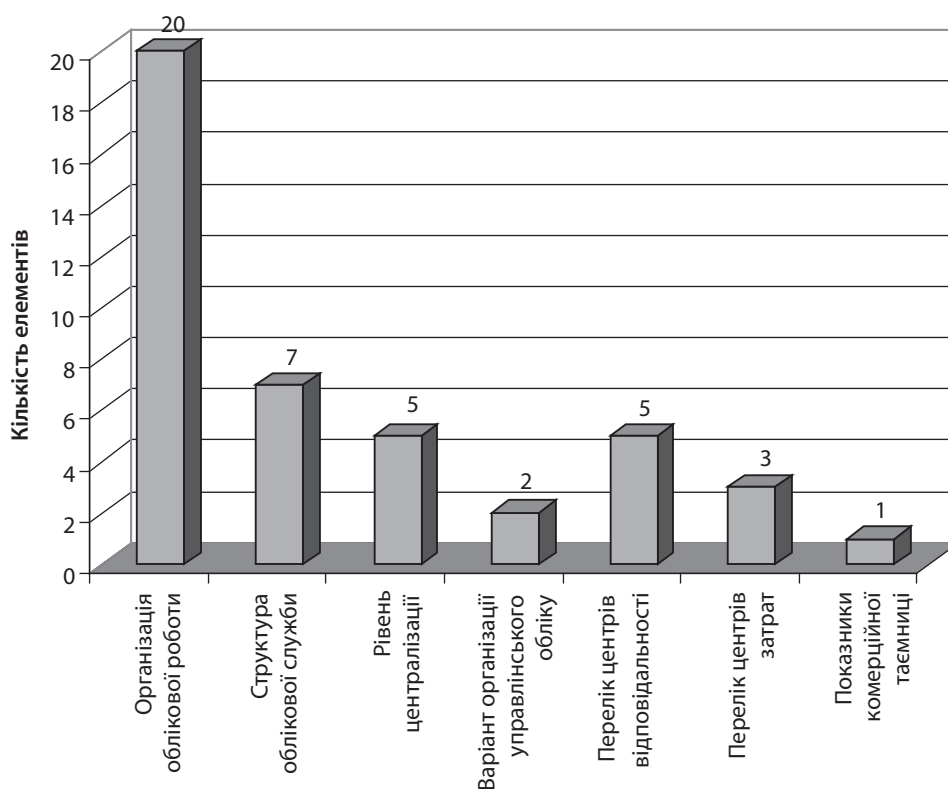


Рис. 3. Виділені елементи організаційного розділу в Наказах про облікову політику досліджених готельних підприємств

ти діяльності виділених звітних господарських сегментів готельного підприємства. На сьогодні лише в трьох готелях («Харків Палац», «Artua» і «Статус») наведені робочі плани рахунків, які в частині відображення доходів та витрат дублюють зміст типового плану рахунків,

без урахування особливостей обліку готельних і додаткових послуг за сегментами.

Залежно від специфіки діяльності готельного підприємства, обсягів діяльності, кількості постачальників та підрядників у розрізі основних і додаткових послуг

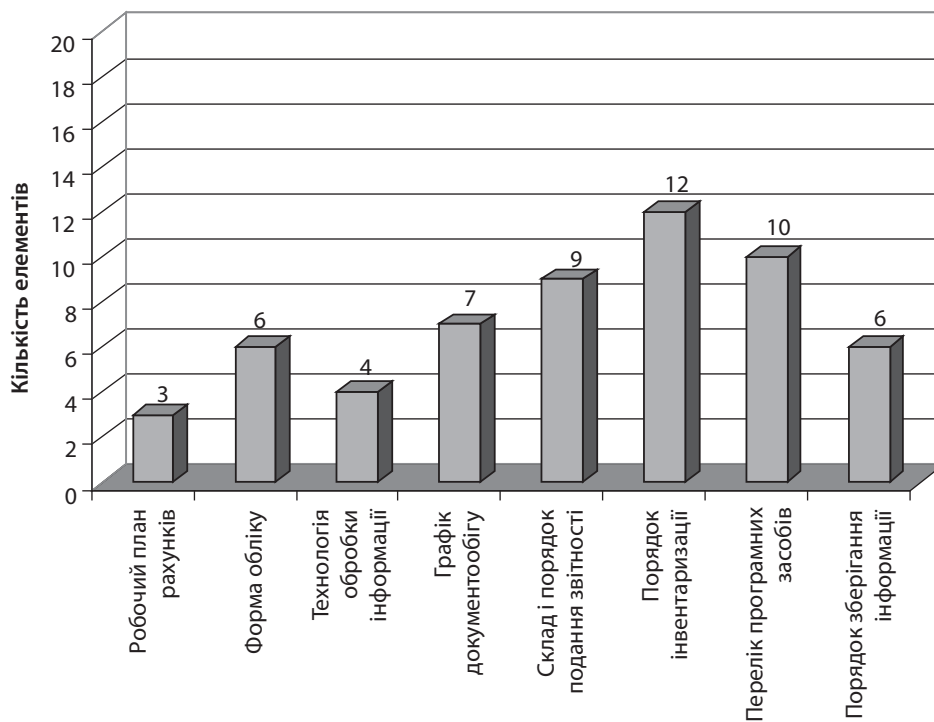


Рис. 4. Виділені елементи технічного розділу в Наказах про облікову політику досліджених готельних підприємств

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 найсуттєвішим змінам підлягає методичний розділ 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» [9] (рис. 5).

Дослідження методичних положень облікової політики готельних підприємств Харківського регіону дозволило визначити такі недоліки: не створюються резерви на покриття збитків від відмови від готельних послуг і покриття завданої шкоди; потребує вдосконалення порядок віднесення доходів та витрат до звітних періодів; не акцентується увага на моменти визнання доходів від надання готельних послуг; не передбачено механізм формування фінансового результату окремих господарських суб'єктів; не визначено особливості оцінки запасів на етапі вибуття в різних сегментах підприємств.

ВИСНОВКИ

Таким чином, аналіз практики формування та застосування облікової політики на готельних підприємствах дозволив встановити, що сьогодні процесу її формування приділяється недостатня увага як з боку працівників обліково-фінансових служб, так і з боку власників та адміністрації підприємства. На готельних підприємствах, зазвичай, обмежуються надто абстрактним і формальним наказом по підприємству, який не в змозі охопити всю багатогранність аспектів формування облікової політики. Тим часом раціоналізація облікової політики є способом, який дозволяє помітно підвищити ефективність підприємства (і повернути додаткові інвестиції), не витрачаючи значних фінансових коштів і не загострюючи відносин між керівництвом і персоналом готельного підприємства.

Для оптимізації облікового процесу на підприємствах готельного господарства розроблено структуру параметрів облікової політики готельного підприємства, яка дозволяє отримувати обліково-аналітичні ресурси управління в розрізі звітних господарських сегментів та на їх основі складати звітність за сегментами, що сприятиме підвищенню ефективності діяльності без суттєвих змін організаційної структури та значних фінансових вкладень. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. Кутер М. И. Теория бухгалтерского учета. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 2002. 640 с.
2. Сльозко Т. М. Облікова політика: організаційний аспект системності обліку. Наукові праці НДФІ. 2006. № 1. С. 160–166.
3. Лень В. С., Гливенко В. В. Облікова політика підприємства: зміст та оформлення. Вісник Чернігівського державного технологічного університету. 2003. № 20. С. 11–18.

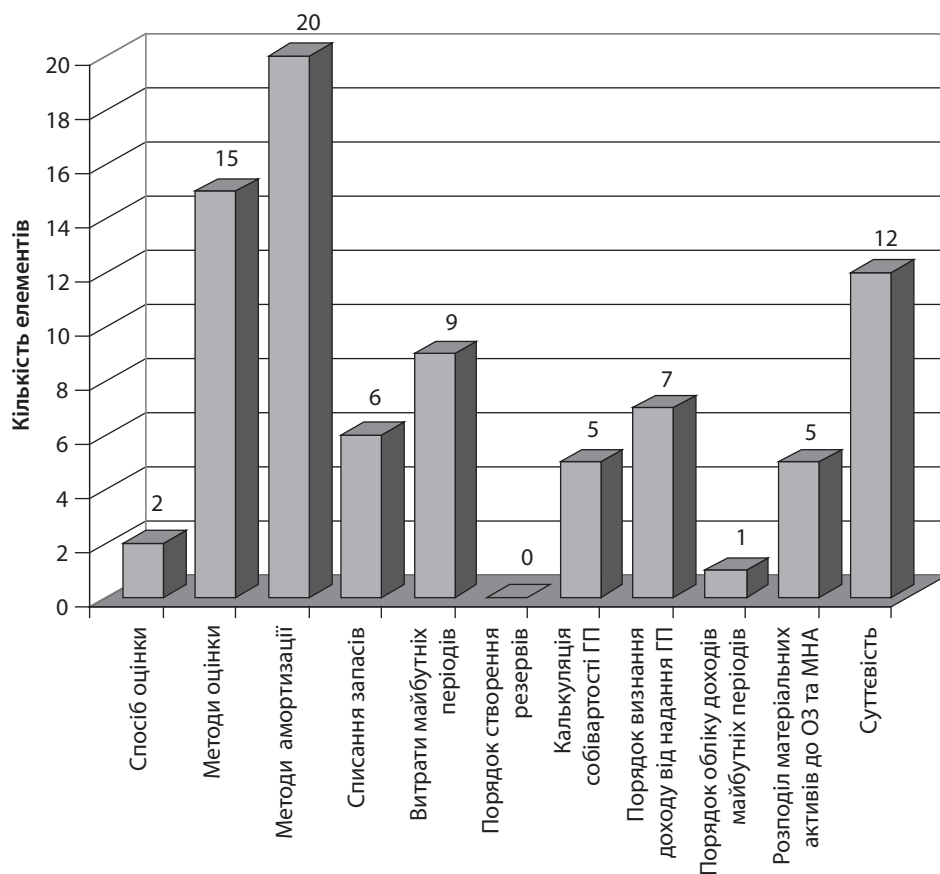


Рис. 5. Виділені елементи методичного розділу в Наказах про облікову політику досліджених готельних підприємств

4. Крутова А. С. Облікова політика як інструмент інформаційного забезпечення в страхових компаніях. *Бізнес Інформ*. 2015. № 4. С. 214–218.

5. Міщенко С. М. Облікова політика в системі управління банком: автореф. дис. ... канд. екон. наук.: 08.06.04. Київ, 2004. 21 с.

6. Петрук О. М. Облікова політика підприємства як елемент регламентації бухгалтерського обліку. *Магістеріум*. 2004. Вип. 14. С. 14–17.

7. Фридланд А. Я., Ханамірова Л. С. Учетная политика предприятия. М.: ПРИОР, 1999. 96 с.

8. Пушкар М. С. Розробка систем обліку. Тернопіль: Карт-Бланш, 2003. 198 с.

9. Ягмур К. А. Наукове обґрунтування структури і змісту облікової політики щодо витрат на виробництво будівельної продукції. *Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського*. 2009. № 3. URL: <http://www.stationline.org.ua/ekonom/60/8012-naukove-obruntuvannya-strukturi-i-zmistu-oblikovoї-politiki-shhodo-vitrat-na-virobnictvo-budivelnoi-produkcii.html>

REFERENCES

Fridland, A. Ya., and Khanamirova, L. S. *Uchetnaya politika predpriyatiya* [Accounting policy of the enterprise]. Moscow: PRIOR, 1999.

Krutova, A. S. "Oblikova polityka yak instrument informatsiynoho zabezpechennia v strakhovykh kompaniiakh" [Accounting policy as an information security tool in insurance companies]. *Biznes Inform*, no. 4 (2015): 214-218.

Kuter, M. I. *Teoriya bukhgalterskogo ucheta* [The theory of accounting]. Moscow: Finansy i statistika, 2002.

Len, V. S., and Hlyvenko, V. V. "Oblikova polityka pidpriemstva: zmist ta oformlennia" [Accounting policy of the enterprise: content and design]. *Visnyk Chernihivskoho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu*, no. 20 (2003): 11-18.

Mishchenko, S. M. "Oblikova polityka v systemi upravlinnia bankom" [Accounting policy in the management of the bank]. *avtoref. dys. ... kand. ekon. nauk: 08.06.04*, 2004.

Petruk, O. M. "Oblikova polityka pidpriemstva yak element rehlementatsii bukhgalterskoho obliku" [Accounting policy of the company as an element of accounting regulation]. *Mahisterium*, no. 14 (2004): 14-17.

Pushkar, M. S. *Rozrobka system obliku* [Development of accounting systems]. Ternopil: Kart-Blansh, 2003.

Slyozko, T. M. "Oblikova polityka: orhanizatsiinyi aspekt systemnosti obliku" [Accounting policy: the organizational aspect of the accounting system]. *Naukovi pratsi NDFI*, no. 1 (2006): 160-166.

Yahmur, K. A. "Naukove obgruntuvannya struktury i zmistu oblikovoї polityky shhodo vytrat na vyrobnytstvo budivelnoi produktsii" [Scientific substantiation of the structure and content of the accounting policy for costs of production of construction products]. *Visnyk Donetskoho natsionalnoho universytetu ekonomiky i torhivli im. M. Tugan-Baranovskoho*. 2009. <http://www.stationline.org.ua/ekonom/60/8012-naukove-obruntuvannya-strukturi-i-zmistu-oblikovoї-politiki-shhodo-vitrat-na-virobnictvo-budivelnoi-produkcii.html>