

УДК: 338.58 : 336.221

## **ОСОБЛИВОСТІ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПОСЛУГ ТА ОПОДАТКУВАННЯ В ГОТЕЛЬНОМУ БІЗНЕСІ**

МОСКАЛЕНКО В.А., к.е.н., доцент кафедри соціальної економіки та  
ринкових досліджень

*Чернігівський національний технологічний університет*

*Розглянуто основні етапи визначення собівартості послуг готельних господарств, визначено важливість правильної класифікації витрат готельного бізнесу та грамотного формування собівартості послуг як для здійснення ефективного управління так і для зниження податкових ризиків, розкрито взаємозв'язок між сформованою собівартістю готельного номера і управлінським та податковим обліком.*

**Ключові слова:** *собівартість послуг, експлуатаційні витрати загальногосподарські витрати, номерний фонд, податковий облік.*

**Постановка проблеми.** На сьогоднішній день визначення собівартості послуг розміщення гостей в номерах готелю та допоміжних послуг, які формують імідж готелю, є однією із основних задач обліку, планування і управління в готельному бізнесі. Саме собівартість однієї доби розміщення гостей лежить в основі прийняття більшості управлінських рішень.

Успіх роботи готельного бізнесу залежить, в тому числі, і від інформації про формування собівартості з кількох причин:

- повна собівартість послуг розміщення є базою для встановлення ціни продажу номерного фонду готелю;
- інформація про собівартість лежить в основі прогнозування і управління виробництвом, а також використовується при вирішенні величезної кількості поточних оперативних завдань управління.

Таким чином, ефективна організація управління витратами і процесу калькуляції собівартості послуг має стати пріоритетним напрямком в розвитку готельного бізнесу.

**Аналіз останніх досліджень.** Ч. Гаррисон, Г. Емерсон, К. Друрі, М. Рустомджі, С. Паркінсон, Дж. Фостер, П. Фрідман, Ч.Т. Хорнгрен, А.С. Бородін, В.Д. Палій, О.Є. Ніколаєва, Т.В. Шинякова – це не повний перелік вчених-економістів, які присвятили свої праці проблемам вдосконалення управління витратами підприємства.

Так, С.Ф.Голов, наголошував, що інформація про собівартість об'єктів витрат дає змогу визначити, яку ціну на вибір, або послугу слід встановити; який процес є найекономічнішим; який підрозділ використовує ресурси найефективніше; який замовник забезпечує найбільший внесок у прибуток компанії тощо[1].

В той же час О.Є.Ніколаєва та Т.В. Шішкова вважають, що визначення собівартості одиниці продукції лежить в основі прийняття більшості управлінських рішень. Так, в фінансовому обліку для складання звітності важливо мати інформацію про загальну величину собівартості всієї реалізованої продукції та загальної вартості залишків продукції на складі, тоді як, в управлінському обліку основний акцент робиться на собівартість виробництва одиниці продукції[2].

**Мета статті.** При написанні статті ставилось за мету визначити основні етапи розрахунку собівартості одиниці послуг готельного бізнесу, як важливого інструменту для прийняття управлінських рішень в керівництві готельним господарством та зменшення податкових ризиків.

**Викладення основного матеріалу.** Одним із основних об'єктів економічного управління є витрати. Саме витратами в більшій мірі, ніж доходами можуть і повинні управляти керівники в середині підприємства на всіх його рівнях. Яким чином, та як ефективно використовуються ресурси підприємства в значній мірі залежить від знання, вміння та професійності конкретних керівників, від наявності та доступності всієї інформації, необхідної для прийняття ними відповідних рішень [3].

Тому для ефективного управління готельним бізнесом, на сам перед, важливо правильно класифікувати витрати які виникають під час функціонування готельного господарства.

З урахуванням міжнародного досвіду при визначенні собівартості послуг розміщення гостей в номерах готелю слід виділяти експлуатаційну і повну собівартість.

Експлуатаційна собівартість однієї людино-добы використовується в основному в управлінському обліку, формуючи інформацію необхідну для прийняття ефективних управлінських рішень і визначається як сума загальних експлуатаційних витрат на одиницю послуг. Повна ж собівартість послуг розміщення включає як експлуатаційні витрати (прямі і визначена частина загальних експлуатаційних витрат) так і загальні господарські витрати (адміністративні витрати, витрати на збут та інші загальногосподарські витрати). Повна собівартість використовується в готельному бізнесі при формуванні ціни на свої послуги.

Виходячи з цього слід чітко класифікувати всі витрати готелю у три основні групи:

- прямі експлуатаційні витрати;
- загальні експлуатаційні витрати;
- загальногосподарські витрати.

До прямих експлуатаційних витрат відносять :

- заробітну плату обслуговуючого персоналу, яку можна прямо віднести на окремі категорії номерного фонду готелю;
- соціальні відрахування (з прямої заробітної плати);
- амортизацію номерного фонду;
- поточний ремонт номерного фонду;
- витрати на утримання приміщень номерного фонду (опалення, водопостачання, водовідведення, електроенергія, прання білизни та інші подібні витрати);

- інші матеріальні витрати (у тому числі на придбання предметів індивідуальної гігієни);

- витрати на утримання телефонів, радіо, годинників, комп'ютерів, та інше.

Загальні експлуатаційні витрати включають:

- витрати на утримання приміщень загального використання і прилеглої території, амортизаційні відрахування;

- витрати на протипожежні заходи;

- знос малоцінного інвентарю;

- витрати на охорону праці та техніку безпеки;

- витрати на підвищення професійної кваліфікації кадрового складу та інші загальні експлуатаційні витрати.

Загальні господарські витрати в свою чергу можна об'єднати в три групи:

- адміністративні витрати готельного комплексу (заробітна плата співробітників апарату управління з відрахуваннями на соціальні заходи, витрати на підготовку управлінських кадрів, витрати на відрядження, витрати на утримання адміністративних приміщень, витрати на придбання канцелярських приналежностей, витрати на утримання офісної техніки та інше);

- витрати на збут (витрати на маркетинг, у тому числі рекламу, представницькі витрати по збуту);

- інші загальногосподарські витрати.

Собівартість одиниці послуг розміщення гостей є основою для розрахунку мінімального рівня ціни на проживання у номері готелю. Однак планування собівартості послуг проживання в номерах різних за якістю і категорією пов'язане з трудомісткими розрахунками витрат по кожній калькуляційній статті. Тому на практиці більшість підприємств готельного профілю визначають тільки планову середню вартість одиниці послуг (однієї людино-доби розміщення гостей) і на її підставі встановлюють коефіцієнти

перерахунку до діючих цін на послуги розміщення в номерах визначеної категорії і таким чином встановлюється ціна на планований період.

Така методика формування тарифів на послуги проживання в українських готельних комплексах, на наш погляд, економічно недостатньо обґрунтовує формування вартості послуг. Ми вважаємо, що економічно доцільним буде застосування методики диференціації загальної вартості послуг розміщення за окремими категоріями номерів готелю, використовуючи при цьому «метод еквівалентних чисел».

Для розрахунків використовуються показники прямих експлуатаційних витрат за категоріями номерів готелю. Такі розрахунки буду служити більше об'єктивною базою визначення готельних тарифів.

Таким чином, для визначення тарифів необхідно спочатку розрахувати прямі експлуатаційні витрати за окремими категоріями номерів готелю. Використовуючи цей показник розраховують коефіцієнт співвідношення прямих експлуатаційних витрат за категоріями номерів готелю до середньої величини прямих витрат у розрахунку на один номер.

Далі план реалізації номерів (людино-днів) коригують на коефіцієнт співвідношення прямих експлуатаційних витрат за категоріями номерів готелю до середньої величини прямих витрат у розрахунку на один номер і таким чином отримують та звані «еквівалентні числа», які використовують при розподілі загальних експлуатаційних, адміністративних та інших загальногосподарських витрат. Повний алгоритм розрахунку готельних тарифів із застосуванням даного методу наведено нижче (рисунок 1).

Принципи розглянутої вище методики застосовують і при розрахунках собівартості додаткових послуг готельного бізнесу (послуги камери зберігання, фітнес-центру, салону краси, здачі в оренду конференц-залів, спортивних майданчиків та інше). Таким чином, використання даної методики дасть можливість більш ефективно здійснювати управління витратами готельного господарства і головне встановлювати реальні тарифи на всі послуги, що надаються готельним господарством.

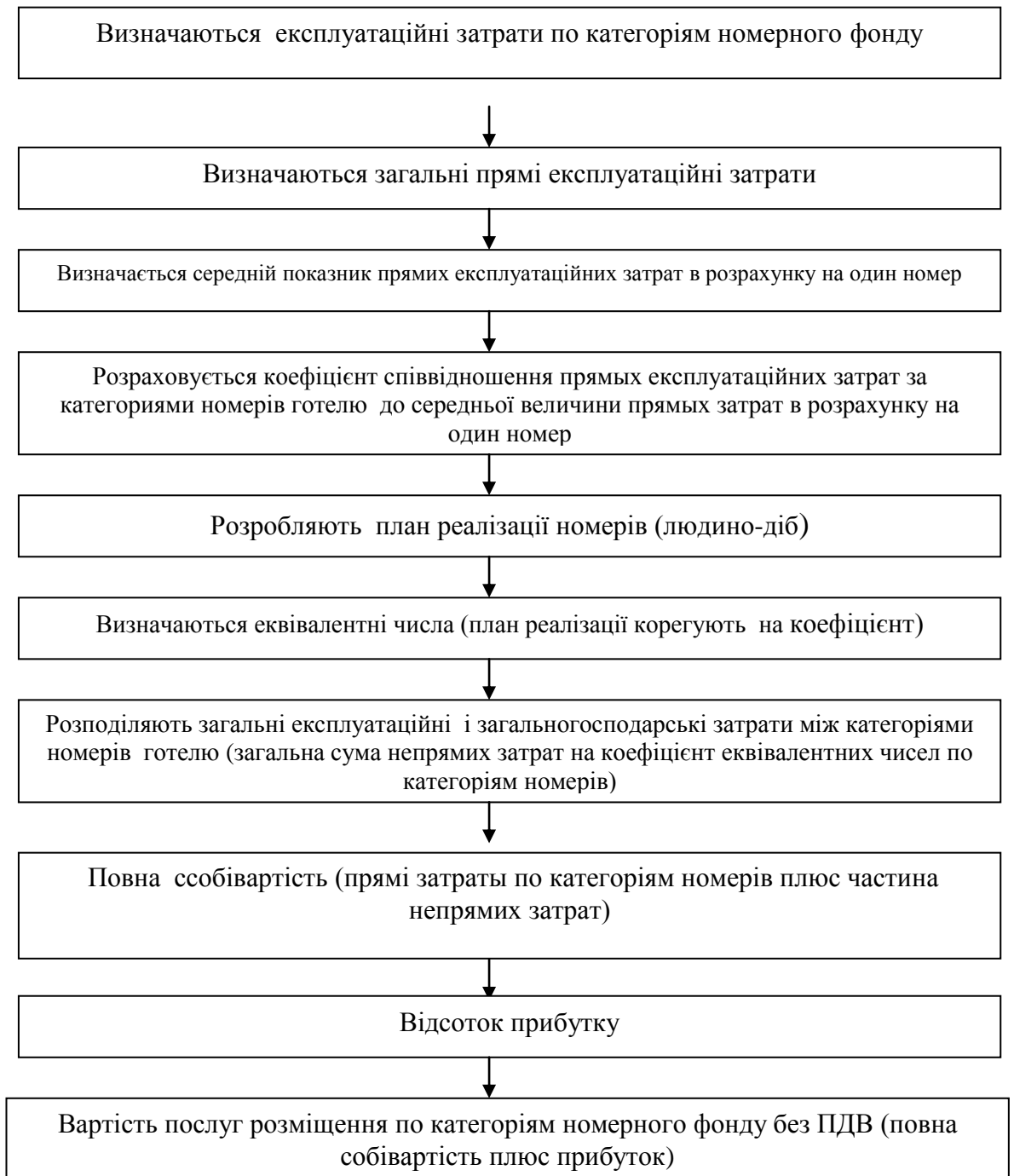


Рис.1 Алгоритм розрахунку готельних тарифів із застосуванням «методу еквівалентних чисел»

Не слід також забувати, що правильно і грамотно складена калькуляція вартості готельних послуг - основа і запорука для зниження податкових ризиків. Розглянемо більш детально взаємозв'язок між сформованою собівартістю готельного номера і податковим обліком, а також визначимо

основні моменти законодавчих норм, які зобов'язують нас до уважного підходу при формуванні витрат в готельному бізнесі.

Відзначимо, що нова редакція абзацу «а» п. 17 підрозділу 4 розділу ХХ «Перехідні положення» Податкового кодексу України звільняє тимчасово, строком на 10 років, починаючи з 1 січня 2011 року, від оподаткування прибуток суб'єкта господарської діяльності, отриманий від надання готельних послуг (група 55 КВЕД ДК 009:2005) у готелях категорій «п'ять зірок», «чотири зірки» та «три зірки», у тому числі новозбудованих, або реконструйованих, або в яких проведено капітальний ремонт, чи реставрація існуючих будівель і споруд, за умови, що дохід від реалізації послуг з розміщення шляхом надання номера для тимчасового проживання становить не менше 50 % сукупного доходу такого суб'єкта господарської діяльності за відповідний податковий (звітний) період, в якому застосовується пільга[4].

Тобто, вже не всі готелі категорій «5/4/3 зірки», побудовані або реконструйовані в межах позначеного податковим законодавством десятирічного терміну можуть розраховувати на 10-річне звільнення від податку на прибуток, а тільки ті суб'єкти господарської діяльності, для яких доходи від надання готельних послуг є основними доходами (не менше 50 % всього доходу) . У даному випадку важливий не тільки факт надання пільги, а й ті проблемні моменти обліку, які можуть виникати у готелі при її безпосередньому застосуванні.

Як видно, з попереднього параграфу, законодавець справедливо припускає, що готель при веденні своєї господарської діяльності може попутно надавати інші послуги, які не являються суто готельними і мають іншу групу КВЕД ніж та, що відповідає послугам, які потрапляють під пільгу. У таких випадках відповідальність і ризики готелю при складанні податкової звітності зростає в рази.

Тому що стаття 152.11 Податкового Кодексу України зобов'язує платників податку, дохід яких Частинами або повністю звільнений від оподаткування податком на прибуток, або діяльність, яких підлягає

патентуванню, вести окремий облік доходів, звільнених від оподаткування та тих доходів, які підлягають оподаткуванню на загальних підставах.

Відповідно, окремий облік доходів, має на увазі і окремий облік витрат для кожного з видів діяльності. А це вже турбота не тільки бухгалтерів, а й тих служб і відділів, які безпосередньо займаються калькуляцією цих витрат та від їх компетентності, в кінцевому підсумку, залежить сума податку на прибуток.

Звернімося ще раз до вимог статті 152.11 Податкового Кодексу, але вже розглянемо її не в контексті формування доходів готельного господарства, а в контексті вимоги законодавства до формування витрат для податкового обліку.

Отже:

- до складу витрат пов'язаних з доходами, що підлягають оподаткуванню, не включаються витрати пов'язані з діяльністю, доходи від якої мають відповідні пільги;

- сума амортизаційних відрахувань, нарахованих на основні засоби, що використовуються для одержання звільненого від оподаткування доходу не враховуються при формуванні витрат, пов'язаних з отриманням оподаткованого податком доходу.

Також, при використанні основних засобів в операціях для отримання, як оподаткованих доходів, так і тих доходів, які мають пільги, використовується правило розподілу. Це правило засноване на розподілі витрат щодо частки отриманого доходу, який не звільнений від оподаткування в загальній сумі отриманого готелем доходу. Таким методом розподіляються і інші загальногосподарські та загальні експлуатаційні витрати. І ось тут ми впритул наблизилися до необхідності використовувати дані сформованої на основі калькуляції собівартості готельних послуг. Грамотно складена калькуляція готельних послуг це перший крок до обґрунтованого формування витратного механізму готелю, в тому числі і для податкового обліку. Якщо собівартість жорстко збалансована і всі статті



витрат виправдані і підкріплені розрахунками та первинними документами, їх легітимність для податкового обліку не викликає сумнівів з боку податкових органів і істотно знижує ризики платника податків.

Інша справа, коли в готелі працює бар або, наприклад фітнес-клуб, і тоді його дохід вже вимагає роздільного обліку. Важливим моментом в такому обліку буде процедура розподілу загальновиробничих витрат, склад яких ми розглядали раніше. Ці витрати здійснюються готелем не тільки для здійснення готельної діяльності, але і для підтримки загального функціонування готельного господарювання. Саме ці витрати і розподілятимуться пропорційно частці доходів, які не звільнені від оподаткування в загальній сумі доходів для формування оподатковуваного прибутку. Розподіл має бути проведено з урахуванням всіх витрат, які раніше були класифіковані готелем як загальновиробничі і відповідно підтвержені первинними і внутрішніми документами.

## **ВИСНОВКИ**

Підводячи підсумки, можна зробити висновок, що правильний підхід до побудови обліку витрат готельного господарства це запорука як ефективного управління даним бізнесом, так і зниження його податкових ризиків. Важливо розуміти, що калькуляція це результат клопіткої праці різних відділів і служб спрямований на стабільну роботу готелю. У свою чергу, податковий облік - це показник грамотного підходу та побудови облікової політики готелю. Це дві складові різних видів обліку, які тісно взаємопов'язані між собою і дають гармонійну формулу успіху.

## **СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ**

1. Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Классический управленческий учет. – М.: Издательство ЛКИ, 2010. – 400 с.
2. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. – 4-те вид. – К.: Лібра, 2008. – 704с.
3. Москаленко В.А. Впровадження управлінського обліку в підприємствах агропромислового комплексу України [Електронний ресурс] //

Ефективна економіка. – 2013. - №5. - Режим доступу до журналу:  
<http://www.economy.nayka.com.ua>

4. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] / Вісник міністерства доходів і зборів України. - Режим доступу до журналу:  
<http://www.visnuk.com.ua/ua/documents/codex/strukture>

## ОСОБЕННОСТИ КАЛЬКУЛЯЦИИ СЕБЕСТОИМОСТИ УСЛУГ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ В ГОСТИНИЧНОМ БИЗНЕСЕ

МОСКАЛЕНКО В.А., к.э.н., доцент кафедры социальной экономики и  
рыночных отношений

Рассмотрены основные этапы определения себестоимости услуг гостиничных хозяйств, определены важность правильной классификации расходов гостиничного бизнеса и грамотного формирования себестоимости услуг, как для осуществления эффективного управления, так и для снижения налоговых рисков, раскрыта взаимосвязь между сложившейся себестоимости гостиничного номера и управленческим и налоговым учетом.

Ключевые слова: себестоимость услуг, эксплуатационные расходы, общехозяйственные расходы, номерной фонд, налоговый учет.

## FEATURES SERVICES COSTING AND TAXATION IN HOSPITALITY MOSKALENKO VA, Ph.D., Assistant professor of social economics and market relations

The main stages of determining the cost of services the hotel industry, defined the importance of proper classification of costs Hospitality & competent formation of the cost of services as for effective management and to reduce tax risks, the interrelation between the cost of a hotel room formed and managerial and tax accounting.

Keywords: cost of services, general running costs running costs, number of rooms, tax accounting.