

УДК 657.1:640.41

JEL Classification: M41, L83, L88, N01

DOI: <http://doi.org/10.34025/2310-8185-2019-3.75-4.76.16>

Ю.А. Маначинська, к.е.н., доцент,

<https://orcid.org/0000-0001-9155-3417>

В.І. Євдощак, к.е.н., доцент,

<https://orcid.org/0000-0001-6547-8927>

Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ,
Чернівці

ОЦІНКА ЗМІН ОБЛІКОВИХ КОНЦЕПЦІЙ В ГОТЕЛЬНОМУ ГОСПОДАРСТВІ: ВІД АНТИЧНОСТІ ДО СУЧАСНОСТІ

Анотація

В статті розкрито генезис обліку результативності готельного бізнесу на всіх етапах розвитку людської цивілізації. Розглянуто основні періоди розвитку бухгалтерського обліку витрат, доходів та фінансових результатів в готелях у контексті історичної ретроспективи із зародженням готельної справи. Назріла потреба детально розкрити основні етапи змін облікових концепцій щодо формування інформації про фінансові результати на підприємствах готельного господарства від античності до епохи сьогодення. Авторами розкрито специфіку обліку в готелях, роль, функції, призначення бухгалтерського обліку та системи результативних рахунків на кожному із історичних етапів. Акцентовано увагу на основних рахунках, що використовуються у системі бухгалтерському обліку, його меті, характерним особливостям, які першочергово визначаються специфікою надання готельної послуги, відповідним законодавчим простором, що й обумовлює характерні особливості його організації та методики на підприємствах галузі дослідження. Доводиться нагальна потреба розкриття історичних коренів бухгалтерського обліку фінансових результатів у готельному господарстві, що сприятиме більш детальному та всебічному опису характерних особливостей, які притаманні об'єкту дослідження. В статті авторами обґрунтовано, що глибокий екскурс в послідовність становлення облікових концепцій на підприємствах готельного господарства сприяє не лише об'єктивній оцінці змін облікових концепцій в історичній ретроспективі, але й дає змогу прослідкувати за характерними особливостями тенденцій сучасного бухгалтерського обліку результативності готельного бізнесу в епоху сьогодення.

Ключові слова: бухгалтерський облік, готель, витрати, доходи, фінансові результати, генезис.

Iuliia Manachynska, Candidate of Economic Sciences,
Associate Professor,

<https://orcid.org/0000-0001-9155-3417>

Volodymyr Yevdoshchak, Candidate of Economic Sciences,
Associate Professor,

<https://orcid.org/0000-0001-6547-8927>

Chernivtsi Institute of Trade and Economics of KNUTE, Chernivtsi

EVALUATION OF CHANGES IN ACCOUNTING CONCEPTS IN HOTELS: FROM ANCIENT TO MODERN

Summary

In the article is disclosed the genesis of accounting performance of hotel business at all stages of development of human civilization. The main periods of development of accounting expenses, income and financial results in hotels are considered in the context of historical retrospective with the birth of hotel business. There is need to disclose in detail the main stages of changes in accounting concepts for the formation of information on financial results in the hotel industry from antiquity to the present era.

The authors reveal the specifics of accounting in hotels, the role, functions, purpose of accounting and the system of effective accounts at each of the historical stages. The author focused on the main accounts used in the accounting system, its purpose, the characteristic features, which are first of all determined by the specifics of the hotel service provision, the corresponding legislative space, which determine the characteristic features of its organization and methodology at the enterprises of the field of research. There is a need to research the historical roots of accounting for financial performance in the hotel industry, which will facilitate a more detailed and comprehensive study of the characteristics that are inherent in the object of study.

The authors argue that a deep excursion into the sequence of formation of accounting concepts in the enterprises of the hotel not only contributes to the objective assessment of changes in accounting concepts in historical retrospect, but also allows you to follow the characteristic features of modern accounting trends in the efficiency of hotel business.

Keywords: accounting, hotel, expenses, income, financial results, genesis.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Поглиблення ринкових перетворень все більше спрямовує розвиток національного готельного господарства в напрямі включення його до глобального готельного бізнесу. З інтеграцією України до світової спільноти постає питання про конкурентоспроможність вітчизняних послуг на внутрішньому та зовнішньому ринках, удосконалення системи обліку фінансових результатів діяльності підприємств готельного господарства.

Незважаючи на великий потенціал розвитку туристичного бізнесу у всіх його проявах від ділових поїздок до відпочинку – підприємства готельного господарства ще не в повному обсязі застосовують ефективні механізми

функціонування. За останні 10 років їх діяльність була збитковою, при цьому абсолютний розмір збитків фактично у два рази більший, ніж прибуток. Тому значну увагу необхідно приділяти питанням впровадження раціональної системи бухгалтерського обліку для створення сприятливого підґрунтя ефективної діяльності вітчизняних підприємств готельного господарства.

У сучасних умовах господарювання, коли готелі самостійно розробляють тарифи на основні та додаткові послуги, значення фінансового результату, як важливої складової ефективності фінансово-господарської діяльності підприємств сфери гостинності, ще більше зростає.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Принципи, методи, проблеми та напрями вдосконалення обліку фінансових результатів діяльності на підприємствах готельного господарства знайшли своє відображення в роботах таких зарубіжних та вітчизняних вчених, як О. А. Агєєвої [1], Г. Н. Бургонової, Н. А. Каморджанової [2], З. А. Балченко, І. В. Балченко, С. О. Балченка [3], М. Бойцової [4], О. Золотухіна [4], С. Я. Король [5], В. Кузнєцова [7], Н. М. Кузнєцової [8] Я. Клиженка [9], Л. Мех [10], О. Піроженка [7], А. Д. Чудновського [10]. О.І. Малишкін [11] зазначає, що для облікових концепцій України як пострадянської країни характерним ще залишається вплив радянської школи і традицій бухгалтерського обліку. Це простежується в наступному: орієнтація певного кола вчених та фахівців Мінфіну на «єдиний» бухгалтерський облік; надання переваги державному способу регулювання бухгалтерського обліку; непослідовність державних органів, які просують МСФЗ та одночасно лишують незмінними організаційно-методичні підходи до бухгалтерського обліку.

О.А. Мошковська [12] акцентує увагу на тому, що основою розвитку ринкової економіки є управління власністю з метою забезпечення її збереження і приросту, останнє в свою чергу можливе лише при одержанні достатнього прибутку. Прибуток є основою розвитку підприємницької діяльності та одним із основних джерел формування фінансових ресурсів. Тобто для визначення ефективності діяльності потрібен якнайточніший і фактичний розрахунок фінансових результатів, одержаних протягом звітного періоду.

В цілому, процес визначення фінансового результату діяльності підприємств готельного господарства має глибокі історичні корені, які сягають глибини античного світу [12].

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Облік в готелях має характерні особливості, які першочергово визначаються специфікою надання готельної послуги, відповідним законодавчим простором, які й визначають характерні особливості його організації та методики на підприємствах галузі. Лише дослідження історичних коренів того чи іншого питання дає змогу більш детально та всебічно оцінити його, дослідивши характерні особливості, які притаманні тому чи іншому соціально-економічному явищу або процесу. Саме тому глибокий екскурс в послідовність становлення облікових концепцій на підприємствах готельного господарства надасть змогу не лише оцінити зміни облікових концепцій в історичній ретроспективі, але й надасть змогу прослідкувати за характерними особливостями тенденцій сучасного бухгалтерського обліку результативності готельного бізнесу в епоху сьогодення.

Формулювання цілей статті. Основною метою статті є дослідження та детальна і всебічна оцінка змін облікових концепцій щодо відображення інформації про фінансові результати на підприємствах готельного господарства від античних часів до епохи XXI століття, на основі глибоко історичного екскурсу, з метою визначення ролі, функції й призначення обліку та системи результативних рахунків на кожному з етапів розвитку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Детальна та всебічна оцінка зміни облікових концепцій, щодо формування інформації про фінансові результати готельного господарства на всіх етапах розвитку світової цивілізації від античності до сучасності, дає змогу визначити роль, функції й призначення обліку та системи результативних рахунків на кожному з них. В цілому історія становлення обліку в готелях охоплює дев'ять етапів, тому варто приділити більше уваги шаблонам становлення обліку результативності готельного бізнесу.

Етап I. VIII ст. до н.е. – II ст. до н.е. Розглядаючи облік в період античного світу, Я.В. Соколов та В.Я. Соколов [15, с. 20] наголошують на тому, що саме дана епоха стала осередком зародження дзеркальної натуралістичної концепції обліку – якомога точніше відображати рух цінностей під час здійснення фінансово-господарської діяльності засобами розміщення подорожуючих.

У цей період знайшли своє відображення накопичені знання і досвід спорудження об'єктів розміщення подорожуючих. Відповідно осередком

пам'яток культури та лікувальним курортом стає Єгипет. Для того, щоб розмістити відпочиваючих, споруджувалися спеціальні наметові містечка, павільйони, різноманітні будинки та споруди, а також організовувалося їхнє харчування та побутове обслуговування [14, с. 7].

Оскільки, крім надання місця розміщення подорожуючим, в павільйонах, наметах та спорудах, пропонувалися послуги харчування та побутового обслуговування, виникала необхідність у щоденному здійсненні матеріального обліку цінностей, із обов'язковим визначенням їх залишків (зокрема: ножів, ложок, тростин, світильників в кімнатах, світильного масла тощо.)

Всі факти господарської діяльності реєструвалися на аркушах папірусу. Записи здійснювали чорним та червоним чорнилами. Найменування цінностей зазначали чорним чорнилом, а їх кількість – червоним. Форма папірусу передбачала і табличний варіант реєстрів. У стовбцях єгипетські писарі зазначали найменування різноманітних цінностей, а в рядках відмічали ті дні, коли відбулося їх кількісне переміщення.

Етап II. I ст. до н.е. – II ст. н.е. Епоха Вавілонії ознаменувалась виникненням законодавства про облік – Законів Хаммурапі (1790 – 1752 рр. до н.е.), які передбачали для торговців і власників таверн – ведення самостійного обліку, для храмів – державне рахівництво [15, с. 23].

Готельна справа у Вавілонії теж була досить розвиненою, про що свідчать правові норми, які зустрічаються в законодавчих актах Кодексу царя Хамурапі (майже 4000 років тому), адже держава жорстко контролювала діяльність власників таверн з правової точки зору.

Більш пізні документи показують, що у Вавілонії при організації обліку готельної справи вже користувалися такими одиницями виміру, як людино-день (під час відображення в обліку обсягу виконаних робіт) та ночівля-день (під час відображення в обліку місця розміщення подорожуючих в тавернах) крім того, слід зазначити, що остання застосовується і до нині, адже об'єктом калькуляції при наданні готельних послуг на сучасному етапі розвитку готельної індустрії є собівартість використання однієї ліжко-добы [13, с. 22].

Етап III. III ст. н.е. – V ст. н.е. В епоху Римської імперії, у зв'язку з розвитком мережі транспортних шляхів, повсюди виникали приватні постійні двори, заїзди та притулки для подорожуючих («hospitium»). Саме

римлянам багато чим зобов'язана термінологія готельної індустрії. Слово «hospitality» (гостинність) походить від латинського «hospitium» (госпіції). Однокорінними словами є «host» (господар), «hospice» (притулок), «hotel» (готель). У міру розвитку господарських відносин у Римській імперії зростали вимоги подорожуючих до умов проживання та їхнього обслуговування постійними дворами. За порядком, чистотою і дотриманням законності під час надання готельних послуг, починають слідкувати державні чиновники – еділи. Крім того, постійні двори зобов'язані вести список гостей та бухгалтерію [16, с. 8].

Дані бухгалтерського обліку в Стародавньому Римі, які збереглися, свідчать про те, що калькуляції в той час не було. Фінансові результати господарської діяльності визначалися в цілому по підприємству готельного господарства шляхом співставлення всіх витрат із усіма доходами [14].

Етап IV. VI ст. н.е. – XII ст. н.е. В епоху середньовіччя облік фінансових результатів знаходився на побічному плані, адже, як показують облікові книги Тевтонського ордену (1399, 1404 рр.), основною метою бухгалтерського обліку була реєстрація руху продукції (товарів, робіт, послуг) [14, с. 38].

Проте в книгах англійського купця Іоганна Тельнера (1345 – 1350 р.р.), що дійшли до нас, описана методика обліку, яка заснована на необхідності виявлення фінансових результатів за кожним видом продукції (товарів, робіт, послуг). Замість однієї касової велися дві книги: купівлі та продажу. Різниця між ними показувала кінцевий результат господарської діяльності – прибуток (або збиток), слід зазначити, що понесені витрати фіксувалися в першій книзі [14, с. 39].

Етап V. XIII ст. н.е. – XIV ст. н.е. Центром міжнародної торгівлі в IX – XI ст. був Константинополь, куди з'їжджалися купці з півночі та півдня – болгари, вірмени, руси, араби, італійці. Звідси товари поширювались вже по всій Європі. Для притулку прибуваючих у місто будувалися вітальні двори, створенню яких сприяли знамениті ярмарки у Франції (у Сен-Дені, Труа), в Італії (у Феррарі, Павії), у німецьких князівствах (у Вормсі, Майнці, Шлейрі). У Європі світська традиція «платної гостинності» пов'язані із зростанням міст. Не випадково, що перші заклади такого типу, під назвою «taberna perpetua» з'явилися на Рейні та Мозелі (найважливіша торговельна дорога епохи Середньовіччя).

На початкових етапах розвитку подвійної бухгалтерії фінансовий результат господарської діяльності (прибуток або збиток) відображався на рахунку «Капітал». Сальдо цього рахунку або збільшувалося (у разі отримання прибутку), або зменшувалося (за наявності збитку). Проте до кінця XV ст. зміни в капіталі будуть відображатися не на рахунку «Капітал», а на спеціальному рахунку «Прибутки та збитки».

Лука Пачолі вважав, що прибуток – це різниця між надходженням і виплатою грошей. Такий погляд повністю співпадав з ідеями меркантилізму. Справжнє багатство – гроші [14, с. 52].

Подальший розвиток принципів обліку призвів до іншого розуміння фінансового результату господарської діяльності. Прибуток почали розглядати як різницю між продажною ціною і собівартістю лише реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг). Тракткування Л. Пачолі витрат і доходів наведено на рис. 1.

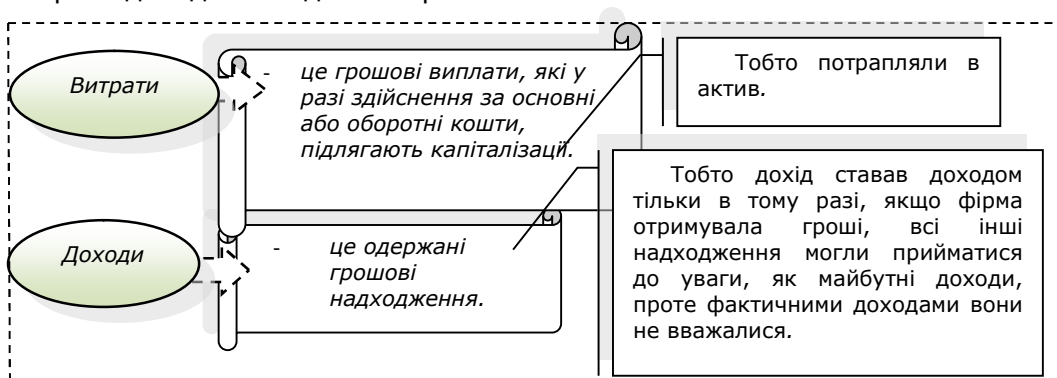


Рис. 1. Тракткування Л. Пачолі категорій «витрати» та «доходи»[15]

Доцільно відмітити, що Л. Пачолі не проголошував принципу відповідності доходів та витрат, проте мимоволі передбачував його.

В Україні на всіх етапах розвитку, питанням обліку приділялась значна увага. За часів Я. Мудрого ведення бухгалтерського обліку підпорядковувалося печатнику, який був начальником княжої канцелярії, укладав княжі грамоти та відповідав за збереження княжої печатки [17, с. 8]. В період поширення в Київській Русі християнства на монастирі та церкви покладался обов'язок надання мандрівникам ночівлі, харчування та лікувальної допомоги. Облік в монастирях був організований за принципом камеральної форми та здійснювався

несистематично, в записах переважала проста бухгалтерія, подвійний запис майже не застосовувався.

В. Зомбарт, представник економічної думки XIII ст. (епохи Ренесанса), зазначав, що фінансовий результат явно вимірюється не виручкою, а прихованою різницею між виручкою та затратами, тобто залишком готівкових коштів. Проте це був не прибуток у бухгалтерському змісті. І тільки тоді, коли був побудований такий складний інтелектуальний «пристрій», як прибуток, що включав амортизацію, доходи та витрати майбутніх періодів і т.д., стало зрозумілим, що прибуток не рівний залишку наявних коштів [14, с. 36].

В період Ренесансу (IX-XIII ст.) у зв'язку із зростанням міст та посиленням транзитної караванної торгівлі, особливого поширення набули караван-сараї. Караван-сараї (або караванні будинки) слугували тимчасовим притулком для учасників караванів і стали попередниками сучасних мотелів. Згодом на транзитних шляхах караван-сараї почали втрачати своє значення у зв'язку із розвитком залізниць та інших сучасних видів транспорту. До караван-сараїв, що збереглися до наших днів, належить караван-сарай, який знаходиться в Іспанії у Гренаді [16, с. 8].

Етап VI. XV ст. н.е. – XVI ст. н.е. Виникнення у XV ст. козацтва відіграло знаменну роль в історичному розвитку нашої країни. Бухгалтерський облік доходів і витрат на Запорізькій Січі вів скарбник та його підлегли. Наприкінці року складали звіт, який подавався кошовому отаманові та Козацькій Раді. В Київській Русі, де фактично знаходився центр торговельного шляху від варяг до греків, з'являлися постійні двори – праобрази сучасних підприємств готельного господарства.

Іспанські та німецькі автори в XVI ст. зробили вагомий внесок у розуміння цілей обліку та формування фінансових результатів господарської діяльності караван-сараїв. Зокрема, баварець В. Швайкер (1549р.) під час визначення фінансового результату вперше здійснив розмежування між доходами та витратами від звичайної діяльності, що складають результат, та непов'язаними із звичайною діяльністю результатами, які відносилися прямо на рахунок «Капітал» [14, с. 58].

Етап VII. XVII ст. н.е. – XVIII ст. н.е. До середини XVII ст. в Україні панували ідеї італійської бухгалтерської школи, зокрема, добре відомими були праці Л. Пачолі. Під час колоніального панування в Західній Україні

Австро-Угорської імперії значним був вплив німецької бухгалтерської школи [17, с. 8]. В XVII ст. видатний голландський математик і бухгалтер Сімон ван Стевін (1607) наголошував на тому, що облік повинен представляти дані про фінансові результати операцій (прибуток чи збиток) щодо купівлі та продажу за кожним видом продукції (товарів, робіт, послуг). П. Гарньє наголошував на необхідності сальдувати кожну господарську операцію, а різницю відносити на рахунок збитків та прибутків. Диференціація П. Гарньє прибутків та збитків спричинила виникнення групи результативних рахунків (рис. 2).

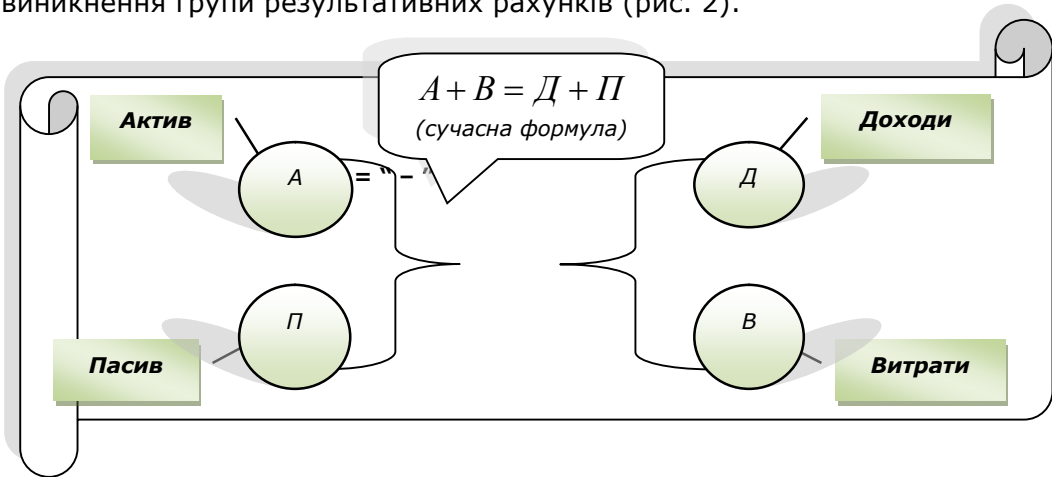


Рис. 2 Групи результативних рахунків, запропоновані П.Гарньє [14]

З рис. 2 видно, що актив (А) і пасив (П), відображають фінансово-господарський стан підприємства, а доходи (Д) та витрати (В) – фінансові результати його господарської діяльності. Показники першої формули – слугують перш за все, для управління, другої формули – відображають структуру подвійної бухгалтерії.

Етап VIII. XIX ст. н.е. – XXI ст. н.е. У XIX столітті зростають вимоги готельної клієнтури, тому все більше підвищується рівень оснащення готелів.

Виникають свого роду величезні готельні комбінати з фешенебельними ресторанами та кафе. Загалом, XIX ст. стало переломним у розвитку готельного господарства. Почався період будівництва постійних дворів палацового типу високої комфортності по всій Європі [16, с. 10].

Крім того, XIX ст. стає тією межею, коли в різноманітних країнах Європи починає розвиватися наукова думка. Адже в книзі Л. Пачолі не було теорії

обліку і не було науки. Він тільки описав обліковий процес. Наука з'явиться пізніше, коли бухгалтери відкриють облікові парадокси (рис. 3).

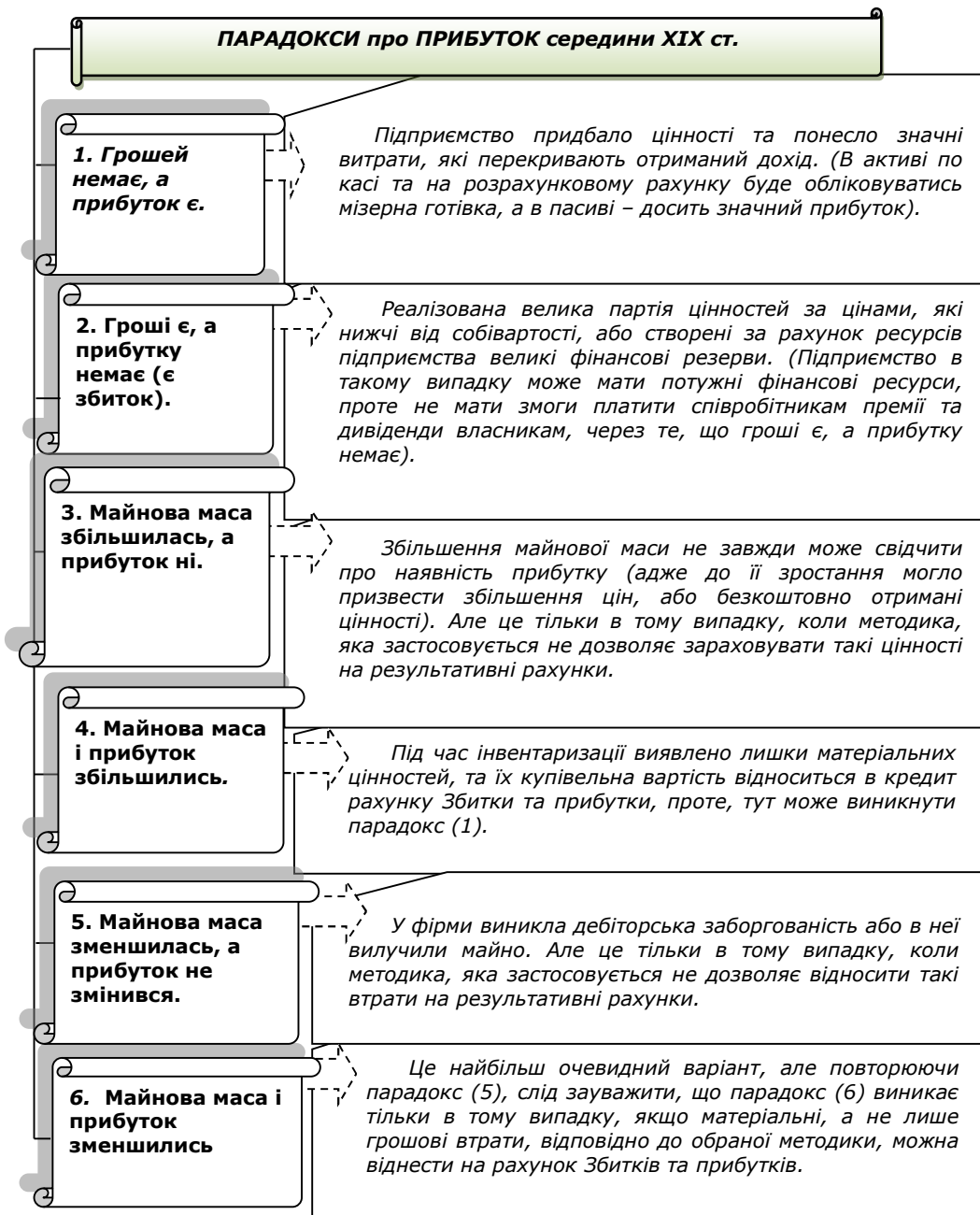


Рис. 3. Погляд французьких бухгалтерів середини ХІХ ст. на парадокси фінансового результату господарської діяльності

Представлені на рис. 3 шість парадоксів, здійснили суттєвий вплив на формування наукового світогляду представників італійської (де вони у певній мірі ігнорувались); французької (в якій їх намагалися вирішити емпіричними методами); німецької (де намагалися розглянути та розчинити їх в облікових процедурах) та англійської (в якій їх намагалися зрозуміти) шкіл. Зокрема, французькі бухгалтери вивели економічний зміст обліку, як і будь-якого теоретичного вчення, по суті, із парадоксів прибутку.

Дж. Понті, один із представників французької економічної думки, розглядав фінансовий результат господарської діяльності, як складову рівняння (рис. 4), та наголошував на необхідності щоденних балансів.

	$A = C \pm E \pm P,$ <p>де А – актив, С – капітал, Е – фінансовий результат, Р – пасив (кредиторська заборгованість).</p> $E = r - s,$ <p>де r – доходи, s – витрати, практичне рівняння щоденного балансу:</p> $A + s = C + r + P$	
--	--	--

Рис. 4. Рівняння, що лежали в основі щоденних балансів Дж. Понті [14]

Справжній розквіт облікового вчення у Франції пов'язаний з працями двох авторів: Єжен П'єр Леоте, викладач комерційних дисциплін, товариш Л. Сейя, і Адольфа Гілбо (1819 – 1895).

Є.П. Леоте і А. Гілбо, задля уникнення змішаної оцінки на балансових рахунках, запропонували введення спеціальних операційних рахунків, які не мали сальдо, а відповідно, їх оцінка не чинила впливу на баланс, який перестав залежати від цінових різниць [13].

Таким чином, визначення фінансового результату від реалізації, автоматично, як сальдо по рахунку «Реалізація», яке списувалося в кінці звітного періоду на рахунок «Прибутки та збитки», а рахунок «Реалізація» закривався. Тобто, Є.П. Леоте і А. Гілбо спробували побудувати елементарну модель господарських операцій (рис. 5).

	$R = y \pm x, y = R \pm x,$ <p>де R - собівартість, y – виручка від реалізації, x – фінансовий результат.</p> <p>Будь-яка операція має три можливі результати: $x > 0, x = 0, x < 0.$</p>	
--	--	--

Рис. 5. Модель господарських операцій Єжен П'єр Леоте та Адольфа Гілбо [15]

Французькі вчені вважали, що вся система, представлена на рис. 5, повинна бути підпорядкованою пошуку x (фінансового результату). Оскільки в реальних умовах x входить до складу R та y , то в кожному натуральному класі передбачався вибір спеціальної групи рахунків порядку та методу. З точки зору цілей пропонувалося поділити рахунки на серії: А – рахунки капіталу; Б – рахунки цінностей; В – рахунки третіх осіб та Д – результативні рахунки.

В цей період у Франції виникають великі готелі, які розташовують у будівлях типу приватних резиденцій або державних особняках. Звідси і походить французька назва «hotel», що в перекладі означає «міський палац магната». Необхідно зазначити, що Бурбонський палац – на даний момент часу – місце для засідань палати депутатів Франції – у Путівнику Парижа з кінця XVIII початку XIX ст., значиться як готель принца Конде [18, с. 9].

У 1801 році в Німеччині відкривається першокласний готель «Бадише Хоф», у 1859 р. у Швейцарії – «Гранд – отель Швайцер – хоф». Крім того у Німеччині на межі XVIII – XIX ст. виникають перші курорти мінеральних вод – у Хайлиген – дамі, Нордернеї, Травемюнді. В цей період будувалися розкішні готелі, що обслуговували представників аристократичних кіл, «нового дворянства», вищого офіцерства [16, с. 10].

Бухгалтери Німеччини та Швейцарії об'єднали свої зусилля у напрямі формування теорії бухгалтерського обліку. Стан теорії тут був на високому рівні. Тільки в середині століття на основі праць Гантигеля (1840 р.), Курцбауера (1850 р.) та Г.Д. Аушпурга (1863 р.) зароджуються ідеї, із яких в подальшому розвинулися теорії двох рядів рахунків [15, с. 83].

Відповідно до теорії двох рядів, яка передбачала їх виведення із балансу, рахунки поділяються на активні та пасивні. Звідси перша класифікація рахунків, запропонована представниками юридичного напрямку – Августом Шибє і Карлом Одерманом: матеріальні; рахунки розрахункових відносин та боргових документів; рахунки капіталу, включаючи рахунок Збитків та прибутків [14].

В Росії II половина XIX ст. та поч. XX ст. знаменувалися Новою економічною політикою та реставрацією системи бухгалтерського обліку. Вагомий внесок у становлення теорії і практики визначення фінансового результату діяльності здійснили Є. Є. Сіверс, Р. Я. Вейцман, Ф. В. Єзерський, Н. А. Кіпарісов, Н. А. Блатов, І. Р. Ніколаєв, а також А. П. Рудановський та А. М. Галаган.

Зокрема, Ф. В. Єзерський наполягав на постійному отриманні фінансового результату в будь-який момент часу, тобто вчений наголошував на виведенні перманентності фінансових результатів.

Доцільно підкреслити, що Ф. В. Єзерський вимагав того, на чому наполягав приблизно в цей же час у Франції Є. П. Леоте, проте дана ідея була категорично відкинута. Адже проти виведення перманентності фінансових результатів за кордоном виступали всі бухгалтери, але найбільш розгорнуту відповідь Є. П. Леоте дав В. Бланшар. Він вперше підкреслив, що рахівництво «дає можливість... виводити приблизний результат». Точність фінансових результатів недосяжна, навіть теоретично, вимоги до неї призводять до того, що на бухгалтера обрушується велика додаткова робота і при цьому практично беззмисловою є технічна праця [14, с. 76].

Н. А. Блатов (1875 – 1942), учень представника російської економічної думки Є.Є. Сіверса, прихильник вчення від рахунків до балансу, запропонував класифікацію балансів за шести ознаками, серед яких важливо виділити поділ балансів за повнотою оцінки, адже Блатов став розрізняти: 1) баланс – бруто (в який включалися регулюючі рахунки та 2) баланс – нетто (з якого вираховувалися регулюючі статті. Вчений вважав, що перший баланс включає результативні рахунки, а другий – всі результативні рахунки згортає, переносючи їх сальдо на рахунок Збитків та прибутків.

В Україні, **в епоху XXI століття** визначення фінансового результату діяльності підприємств готельного господарства здійснюють шляхом

порівняння доходів звітного періоду і витрат, понесених для одержання цих доходів. Методологічні засади формування інформації про витрати і доходи у бухгалтерському обліку регламентуються П(С)БО 16 «Витрати» та П(С)БО 15 «Дохід» відповідно [19; 20]. В бухгалтерському обліку в кінці кожного звітного періоду визначається фінансовий результат за такими видами діяльності: операційна діяльність; фінансові операції; інша діяльність. Оцінка витрат підприємств готельного господарства здійснюється у розрахунку на номерний фонд (або структурний підрозділ), в свою чергу доходи визначаються на одиницю послуг або клієнта та в цілому по номерному фонду (або структурному підрозділу).

В сучасних умовах господарювання на фінансовий результат підприємств готельного господарства вагомий вплив чинить застосування того чи іншого методу обліку витрат і калькулювання собівартості готельних послуг, в основі яких лежать об'єкти обліку витрат та об'єкти калькулювання. Відповідно до вимог п. 4 П(С)БО 16 «Витрати», об'єктом витрат є продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат [19]. Об'єктом калькуляції на підприємствах готельного господарства одні дослідники вважають – ліжко-добу [5, с. 164], інші, як – місце-день [8, с. 74], людино-добу [3, с. 77] та номеро-добу [21, с. 79]. Під час поселення в готель клієнт отримує право проживати у готельному номері відповідного типу, поняття якого (тобто номеру) саме по собі не обмежується лише «ліжком» (трактування «ліжко-доба»), а ще й доповнюється широким спектром додаткових зручностей (відповідно з типом номеру). Із врахуванням вищезазначеного, під об'єкт калькуляції готельних послуг, на перший погляд, дійсно краще підпадає поняття «номеро-доба», але враховуючи одну із вагомих особливостей готельних послуг (тобто їх нематеріальний характер), клієнту насправді надається «місце» для проживання, яке охоплює не лише готельний номер, але й всю «атмосферу» діяльності підприємств готельного господарства, що бере участь у створенні споживчої вартості готельної послуги в цілому. Тому, на нашу думку, доцільно визначати об'єкт калькуляції готельних послуг як місце-добу.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. За результатами проведеного дослідження облікових концепцій у готельному господарстві від античності до

сучасності можна зробити висновок, що оптимальним при веденні обліку фінансових результатів в готелях є такий підхід, у відповідності до якого метод обліку витрат повинен узгоджуватися з методом калькулювання собівартості готельних послуг. Окрім того для того, щоб калькулювання могло вирішити поставлені перед ним завдання доцільно організовувати облік витрат на виробництво готельного продукту в такому розрізі, який виступає в якості надійного інформаційного забезпечення для розрахунку собівартості готельних послуг та управління завантаження номерного фонду підприємства готельного господарства [5].

Інтерпретація наукових підходів Т.М. Сльозко [22], для специфіки господарської діяльності готельного господарства, на підставі здійсненого дослідником аналізу собівартості у сучасній економіці та зроблених невітшних висновків, дає можливість стверджувати, що собівартість готельної послуги, як найважливіший економічний елемент визначення ефективності ходу процесу виробництва готельного продукту, з одного боку, та єдина основа ціни готельного продукту – з іншого, у сучасній економіці втратила свої можливості. У новітній економіці: витрати можуть бути корисними лише при визначенні нижчих меж ціни, нижче за яку продавати готельні послуги не варто, тобто здійснюється акцент на тому, що реальна оцінка об'єктів не завжди слугує підставою для формування ціни на проживання.

В свою чергу М.П. Мальська, І.Г. Пандяк [23] в ході здійснення порівняльного аналізу вітчизняних та іноземних підприємств готельного господарства підводять до висновку про неефективність дискримінаційної системи диференціації готельних тарифів та віддають належне потребі ширшого використання міжнародного досвіду управління доходами від реалізації готельних послуг, встановленню спеціальних тарифів, що в кінцевому вигляді збільшує кінцеві фінансові результати від надання місця для тимчасового проживання, зберігає постійних та забезпечує залучення додаткових клієнтів без зниження ціни для всіх інших відвідувачів.

Тотожної думки притримується С.Я. Король [5], оскільки досліджуючи облік в управлінні основною діяльністю готелю звертає увагу на те, що в умовах господарської самостійності готелів переноситься прерогатива при прийнятті рішень з витрат виробництва на доходи від операційної діяльності. Окрім того, задачі оперативного управління готельним бізнесом

вимагають формування інформації про фінансові результати з більшою періодичністю, що в умовах автоматизації облікового процесу набуває реального змісту.

Структура рахунків обліку фінансових результатів в сучасних умовах визначається організаційною структурою діяльності підприємств готельного господарства в цілому. Відповідно, для обліку і узагальнення інформації про фінансові результати готелю призначено рахунок 79 «Фінансові результати». Сальдо рахунку при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». У відповідності до вітчизняної нормативної бази для формування фінансового результату діяльності підприємств готельного господарства використовують метод «витрати – випуск», тобто на базі співставлення витрат і доходів звітного періоду. Для цілей бухгалтерського обліку сучасне підприємство готельного господарства обліковує доходи і витрати за видами послуг, що реалізуються. Для цього призначені відповідні рахунки бухгалтерського обліку. Це дає змогу готелю для прийняття управлінських рішень, при необхідності, вираховувати фінансовий результат і, отже, прибуток або збиток окремо від реалізації готельних послуг, а також послуг, товарів та готової продукції структурних підрозділів підприємств готельного господарства, що включені до складу комплексної послуги.

Слід зазначити, що дослідження генезису бухгалтерського обліку фінансових результатів у готельному господарстві дало змогу простежити не лише за зміною загальних облікових концепцій, еволюцією застосовуваних методів та формування ключових категорій дослідження, але й здійснити у паралельній проекції глибокий екскурс в історію становлення індустрії готельного господарства. Останнє окреслює перспективи подальших розвідок у рамках обраної проблематики, а саме щодо розкриття основних аспектів облікових процедур відображення фінансових результатів готелів із врахуванням особливостей діяльності підприємств готельного господарства на новій актуарій стадії розвитку бухгалтерського обліку у ХХІ столітті.

Список використаних джерел:

1. Агеева О. А. Туристические фирмы и гостинницы: бухгалтерський учет и налогообложение / О. А. Агеева. – М. : Современная экономика и право, 2000. – 184 с.
2. Бургонова Г. Н., Каморджанова Н. А. Гостиничный и туристический бизнес: особенности бухгалтерского учёта и налогообложения / Г. Н. Бургонова, Н. А. Каморджанова. – [учеб. пособ.]. – М. : Финансы и статистика, 1999. – 352 с.

3. Балченко З. А. Бухгалтерський облік в туризмі і готелях України / З. А. Балченко. – [навч. посіб.]. – К. : КУТЕП, 2006. – 232 с.
4. Все про облік та організацію готельного бізнесу / М. Бойцова, О. Піроженко, В. Кузнецов, Я. Клиженко. – [3-тє вид., перероб. і доп.]. – Х. : Фактор, 2007. – 272 с.
5. Золотухін О. Оподаткування та бухгалтерський облік в готелях / О. Золотухін // Бухгалтерія №16 (587), 19 квітня 2004 р., – С.50 – 52.
6. Король С. Я. Бухгалтерський облік в готельному господарстві / С. Я. Король. – [навч. посіб.]. К. : КНТЕУ, 2005. – 354 с.
7. Все про облік та організацію готельного бізнесу / М. Бойцова, О. Піроженко, В. Кузнецов, Я. Клиженко. – [3-тє вид., перероб. і доп.]. – Х. : Фактор, 2007. – 272 с.
8. Кузнецова Н. М. Основи економіки готельного та ресторанного господарства / Н. М. Кузнецова. – [навч. посіб.]. – К. : Федерація профспілок України. Інститут туризму, 1997. – 173 с.
9. Мец В. О. Економічний аналіз фінансових результатів та фінансового стану підприємств / В. О. Мец. – [навч. посіб.]. – К. : Вища школа, 2003. – 278 с.
10. Чудновский А. Д. Гостиничный и туристический бизнес / А. Д. Чудновский. – Ассоциация авторов и издателей "Тандем". Изд-во "ЭКМОС", 1998., 352 с.
11. Малишкін О.І. Облік і аудит податків в Україні: теорія методологія, практика [текст]: монографія / О.І. Малишкін – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 376 с.
12. Мошковська О.А. Облік фінансових результатів: теорія та методологія : монографія / О.А. Мошковська. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2013. – 380 с.
13. Соколов Я. В. Бухгалтерський учёт от истоков до наших дней / Я. В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
14. Соколов Я. В. Очерки по истории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М : Финансы и статистика, 1991. – 484 с.
15. Соколов Я. В. , Соколов В. Я. История бухгалтерского учета / Я. В. Соколов, В. Я. Соколов. – [учебник]. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Финансы и статистика, 2006. – 288с.
16. Управління сучасним готельним комплексом / [Т. Г. Мунін, А. О. Змійов, С. В. Самарцев, О. О. Гаца, К. П. Максимец, Х. И. Роглев] ; за ред. С. І. Дорогунцова. – [навч. посіб.]. – К. : Ліра-К, 2005.– 311с.
17. Бухгалтерський облік та оподаткування : [навч. посіб.]. / за ред. Р. Л. Хом'яка, В. І. Лемішовського. – Львів : Бухгалтерський центр "Ажур", 2008. – 1112 с.
18. Пуцентейло П. Р. Економіка і організація туристично-готельного підприємництва / П. Р. Пуцентейло. – [навч. посіб.]. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 344 с.
19. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" [Текст]. – [Чинний від 1999-12-31] / Офіц. вид. – К. : Уряд. вид-во, 1999. №318. – (Офіційне видання Міністерства фінансів України).
20. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід" [Текст]: [чинний від 1999-11-29] / Офіц. вид. – К. : Уряд. вид-во, 1999. №290. – (Офіційне видання Міністерства фінансів України).
21. Куркина К. А. Особенности бухгалтерського учета и налогообложения / К. А. Куркина. – М. : Издательство "Вершина". – 240 с.
22. Сльозко Т.М. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень: теорія і практика [текст]: монографія / Сльозко Т.М. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 304 с.

23. Мальська М. П., Пандяк І. Г. Готельний бізнес : теорія та практика. – [підручник]. – 2-ге вид. перероб. та доп. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 472 с.

References:

1. Ageeva, O.A. (2000). *Turisticheskie firmy i gostinnicy: buhgalters'kij uchet i nalogooblozhenie* [Travel companies and hotels: accounting and taxation], Moskva, 184 c. (in Russ.).
2. Burgonova, G.N., Kamordzhanova N.A. (1999). *Gostinichnyj i turisticheskij biznes: osobennosti buhgalterskogo uchjota i nalogooblozhenija* [Hotel and tourism business: features of accounting and taxation], Moskva, 352 c. (in Russ.).
3. Balchenko, Z.A. (2006). *Bukhhalters'kyj oblik v turyzmi i hoteliakh ukrainy* [Accounting in tourism and hotels of Ukraine], Kyiv, 232 c. (in Ukr.).
4. Bojtsova, M., Pirozhenko, O., Kuznietsov, V., Klyzhenko, Ya. (1993). *Vse pro oblik ta orhanizatsiiu hotel'noho biznesu* [It's all about hotel business accounting and organization], Faktor, Kharkiv, 272 c. (in Ukr.).
5. Zolotukhin, O. (2004). Taxation and accounting in hotels. *Accounting [Bukhhalteriia]*, vol. 16 (587), pp. 50–52 (in Ukr.).
6. Korol, S.Ya. (2005). *Bukhhalters'kyj oblik v hotel'nomu hospodarstvi* [Accounting in the hotel industry], Kyiv, KNTEU, 354 c. (in Ukr.).
7. Kuznietsov, V., Klyzhenko, Ya., Bojtsova, M., Pirozhenko, O. (2007). *Vse pro oblik ta orhanizatsiiu hotel'noho biznesu* [It's all about accounting and organizing a hotel business], Faktor, Kharkiv, 272 c. (in Ukr.).
8. Kuznetsova, N.M. (1997). *Osnovy ekonomiky hotel'noho ta restorannoho hospodarstva* [Fundamentals of hotel and restaurant economy], Kyiv, Federatsiia profspilok Ukrainy, Instytut turyzmu, 173 c. (in Ukr.).
9. Mets, V.O. (2003). *Ekonomichnyj analiz finansovykh rezul'tativ ta finansovoho stanu pidpriemstv* [Economic analysis of financial results and financial condition of enterprises], Kyiv, Vyscha shkola, 278 c. (in Ukr.).
10. Chudnovskij, A.D. (1998). *Gostinichnyj i turisticheskij biznes* [Hotel and tourist business], Moskva, Tandem, 352 c. (in Russ.).
11. Malyshkin, O.I. (2013). *Oblik i audyt podatkiv v Ukraini: teoriia metodolohiia, praktyka* [Tax accounting and audit in Ukraine: theory methodology, practice], Kyiv, 376 c. (in Ukr.).
12. Moshkovs'ka, O.A. (2013). *Oblik finansovykh rezul'tativ: teoriia ta metodolohiia* [Accounting for financial results: theory and methodology], Kyiv, KNTEU, 380 c. (in Ukr.).
13. Sokolov, Ja.V. (1996). *Buhgalterskij uchjot ot istokov do nashih dnei* [Accounting from the origins to the present day], Moskva, Audit, JuNITI, 638 c. (in Russ.).
14. Sokolov, Ja.V. (1991). *Ocherki po istorii buhgalterskogo ucheta* [Essays on the history of accounting], Moskva, Finansy i statistika, 484c. (in Russ.).
15. Sokolov, Ja.V., Sokolov V.Ja. (2006). *Istorija buhgalterskogo ucheta* [Accounting history], Moskva, Finansy i statistika, 288c. (in Russ.).
16. Munin, T.H., Zmijov, A.O., Samartsev, S.V., Hatsa, O.O. (2005). *Upravlinnia suchasnym hotel'nym kompleksom* [Управління сучасним готельним комплексом], Kyiv, Lira-K, 311c. (in Ukr.).
17. Khom'iaka, R.L., Lemishovs'koho, V.I. (2008). *Bukhhalters'kyj oblik ta opodatkovannia* [Accounting region and opodatkovannia], L'viv, 1112 c. (in Ukr.).

18. Putsentejlo, P.R. (2007). *Ekonomika i orhanizatsiia turystychno-hotel'noho pidprijemnytstva* [Economy and organization of tourist and hotel tourism], Kyiv, 344 c. (in Ukr.).
19. Vytraty [Costs] (1999). P(S)BO 16. Order from 12th December 1999, No. 628. Kyiv [el.resurs] Retrieved from : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> [dostupno 19 hrudnia 2019] (in Ukr.).
20. Dokhid [Income] (1999). P(S)BO 15. Order from 11th November 1999, No. 290. Kyiv [el.resurs] Retrieved from : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> [dostupno 18 hrudnia 2019] (in Ukr.).
21. Kurkina, K.A. (2012). *Osobennosti buhgalters'kogo ucheta i nalogooblozhenija* [Features of accounting and taxation], Moskva, Vershina, 240 c. (in Russ.).
22. Sl'ozko, T.M. (2013). *Bukhhalters'kyj oblik v umovakh instytutysijnykh peretvoren': teoriia i praktyka* [Accounting in Institutional Transformation: Theory and Practice], Kyiv, 304 c. (in Ukr.).
23. Mal's'ka, M.P., Pandiak, I.H. (2012). *Hotel'nyj biznes : teoriia ta praktyka* [Hotel business: theory and practice], Kyiv, 472 c. (in Ukr.).

УДК 338.242

JEL Classification: M11, M4

DOI: <http://doi.org/10.34025/2310-8185-2019-3.75-4.76.17>

Н.В. Скрипник, к.е.н., доцент,

<https://orcid.org/0000-0003-2180-5863>

М.Є. Скрипник, к.е.н.,

<https://orcid.org/0000-0003-3597-6188>

І.О. Бурак, к.е.н.,

<https://orcid.org/0000-0002-3372-2371>

Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ,
м. Чернівці

**ОПТИМІЗАЦІЯ СТРУКТУРИ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА:
УПРАВЛІНСЬКИЙ АСПЕКТ**

Анотація

Статтю присвячено проблемі формування фінансової політики управління структурою активів підприємства на основі сформульованої стратегії. Автором розглянуті умови формування оптимальної структури активів підприємства на основі функціональної моделі оптимізації капіталу господарюючого суб'єкта в умовах кризової ситуації, що склалася на