

Герасимова Н. С.

Харьковский государственный университет питания и торговли

МЕТОДИКА УЧЕТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ГОСТИНИЧНОГО ПРЕДПРИЯТИЯ ПО СЕГМЕНТАМ

Резюме

Исследованы вопросы формирования себестоимости услуг по сегментам гостиничного предприятия. Разработан алгоритм учета и управления доходами и расходами основной деятельности гостиниц по центрам возникновения и видам услуг. Усовершенствована схема корреспонденции счетов для учета доходов от реализации гостиничных услуг и расходов операционной деятельности гостиничных предприятий. Разработан рабочий план счетов для отображения процесса формирования себестоимости гостиничных услуг.

Ключевые слова: доходы, расходы, гостиничная услуга, себестоимость, бухгалтерский учет, предприятия гостиничного хозяйства, сегменты.

Gerasymova N. S.

Kharkov State University of Food Technology and Trade

INCOME AND EXPENSES ACCORDING METHOD FOR HOTEL ENTERPRISES BY SEGMENT

Summary

Hotel enterprise prime price forming after segmentation have been investigated. An algorithm for management and accounting income and expenditure for the basic activities of hotels and centers depending of services types. The scheme of correspondence accounts for accounting the sale income of hotel services and operating costs of the hotel enterprises was improved. A working chart to display the process of the services costs formation was developed.

Key words: profits, charges, hotel favour, prime price, accounting, enterprises of hotel economy, segments.

УДК 657.421

Головченко Н. В.

Донецький національний університет економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського

ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ

У статті розглянуто теоретичні та практичні аспекти організації обліку орендних операцій, проаналізовано зміст облікової політики стосовно надання обґрунтованої інформації щодо орендних операцій, конкретизовано перелік її елементів.

Ключові слова: оренда, орендні операції, організація обліку, облікова політика, основні засоби.

Постановка проблеми. На сучасному етапі розвитку економіки, ускладненому кризовими явищами, коли підприємствам складно задовольнити потреби у доступних кредитних ресурсах за допомогою банківської системи, оренда є одним із найбільш доступних та ефективних засобів оновлення засобів виробництва.

Для формування в системі бухгалтерського обліку повної, достовірної та об'єктивної інформації про виконання умов договорів оренди, про наявність орендованого майна та операцій з ними як для внутрішніх, так і зовнішніх користувачів обліково-економічної інформації важливого значення набуває дослідження організації обліку орендних операцій.

Аналіз останніх джерел досліджень і публікацій. Питанням теорії та практики обліку орендних операцій присвячені роботи таких закордонних фахівців, як Бернар І., Ковальов В.В., Коллі Ж.-Ж., Метьос М. Р., Назарбаева І., Перера М.Х.Б., Пивоваров С.Е., Ж. Рішар, Сігел Джоел Дж. та інші.

Вагомий внесок у дослідження теоретичних, методичних та організаційних аспектів обліку орендних операцій зробили вітчизняні вчені: Байдик О., Бондар О.В., Бутинець Ф.Ф., Бондар Т.А., Бродул О.М., Братчук Л.М., Габрук О.В., Голов С.Ф., Горецька Л.Л., Гринько А.П., Дем'яненко М.Я.,

Єфремова А.А., Загородній А.Г., Колесникова О.М., Кондраков Н.П., Лайчук С.М., Москаковський В.Б., Мочерний С.В., Пантелейчук Л., Прилуцький Л.Н., Проценко Ю., Риндя О., Усенко Я.Б., Шамхатов Ф., Яценко І.В. та ряд інших провідних вчених.

Проведені ними дослідження проблем теоретичного і практичного характеру вплинули на розвиток бухгалтерського обліку орендних операцій. В той же час за результатами оцінки стану організації обліку орендних операцій на виробничих підприємствах було виявлено ряд проблемних питань, що потребують вирішення.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Відсутність чітких рекомендацій щодо структури та змісту облікової політики взагалі, у тому числі й щодо орендних операцій, є причиною недостатньої інформативності Наказу про облікову політику. Це зумовило пошук шляхів удосконалення порядку формування облікової політики щодо орендних операцій.

Мета статті. Метою статті є аналіз існуючих проблемних аспектів організації обліку орендних операцій, визначення напрямів їх усунення.

Виклад основного матеріалу. Одним з напрямків удосконалення організації обліку орендних операцій визначена наукова розробка облікової

політики. Прийняття підприємством конкретної облікової політики забезпечує організацію бухгалтерського обліку у розрізі його об'єктів, зменшує трудомісткість і тривалість формування фінансової звітності, забезпечує використання оптимальних методів облікових робіт для отримання очікуваних результатів фінансово-економічної діяльності підприємства.

Проведене дослідження показало, що на практиці існує проблема формування обґрунтованої облікової політики щодо орендних операцій. Адже наукова та методична література містить інформацію і рекомендації про порядок її складання, а не конкретні положення. Чинним законодавством визначається лише поняття облікової політики, порядок висвітлення та внесення змін до неї, а також розкриття облікової політики у фінансовій звітності.

Актуальна проблема формування та практичного втілення облікової політики на підприємствах з орендними операціями обумовила необхідність звернення до її теоретичних аспектів.

При проведенні дослідження встановлено, що метою облікової політики є розкриття показників фінансової звітності і способів та методів відображення в ній господарських операцій. Фінансова звітність формується за даними бухгалтерського обліку, отже облікова політика підприємства має охоплювати саме сукупність способів та методів обліку. З усієї сукупності способів реалізації названих прийомів необхідно обрати прийнятні на даний момент за конкретних умов господарювання. Обрані способи ведення бухгалтерського обліку повинні забезпечувати обліковий процес, в результаті якого формується повна і достовірна картина майнового та фінансового стану підприємства. Техніка ж ведення обліку не впливає на показники фінансової звітності підприємства.

Викладене доводить, що під обліковою політикою доцільно розуміти сукупність обраних на підприємстві способів ведення бухгалтерського обліку з метою формування повної, об'єктивної та достовірної фінансової звітності.

Розглядаючи проблеми облікової політики щодо орендних операцій, доцільно визначити її елементи. Елемент облікової політики – це обраний спосіб ведення обліку конкретного об'єкта.

Моніторинг спеціальної літератури показав відсутність достатньої уваги дослідників до розкриття елементів облікової політики орендних операцій. Автори розкривають елементи облікової політики лише щодо основних засобів в цілому, де зазначаються лише окремі питання й відносно орендованих об'єктів [1].

Зокрема, Кондраков Н.П. [2, с. 17-18] відзначає, що в обліковій політиці орендодавця та орендаря підлягає розкриттю наступна інформація:

- про обрані умови включення орендованого майна на баланс (на баланс орендодавця чи орендаря);
- про порядок орендних платежів у випадку викупу орендованого майна до кінця дії договору оренди (у складі витрат майбутніх періодів або на зменшення власних джерел).

Окремі науковці відмічають, що серед елементів облікової політики стосовно орендованого майна необхідно зазначати показник ліквідаційної вартості [3, 4]. Проте це твердження є дискусійним. Тому у ході дослідження постала необхідність уточнити визначення самої ліквідаційної вартості. П(С)БО 7 «Основні засоби» такою вартістю визначає «суму грошових коштів або вартість інших активів, що підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів піс-

ля закінчення терміну їх корисного використання, за вирахуванням витрат, пов'язаних із продажем (реалізацією)» (п. 4). Іншими словами, це вартість, за якою підприємство очікує реалізувати або ліквідувати об'єкт після завершення терміну його корисного використання.

Показник ліквідаційної вартості може бути визначений лише власником майна, оскільки він пов'язаний з його реалізацією чи ліквідацією, тобто наявністю права розпорядження. Отже, розглядати це питання доречно тільки з погляду орендодавця. Але, по-перше, у сучасних умовах визначення ліквідаційної вартості при придбанні того чи іншого активу є досить складним питанням, оскільки такі показники, як ціна майбутньої можливої реалізації певного об'єкта або вартість запасів, які можуть бути отримані після його ліквідації, мають імовірнісний характер, їх складно точно передбачити наперед. По-друге, даний показник визначається для конкретного об'єкта, і недоцільно узагальнювати його за тим принципом, використовуються вони на підприємстві або знаходяться в оренді. Таким чином, можна стверджувати, що ліквідаційну вартість доцільно встановлювати в індивідуальному порядку для конкретного об'єкта та зазначати в інвентарній картці, а не у наказі про облікову політику.

Для побудови бухгалтерського обліку орендних операцій важливе значення також має методика визначення строку корисного використання орендованих об'єктів.

Строк корисного використання визначається положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» як очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг) [5]. Відповідно до цього для орендаря строк корисного використання орендованого об'єкта буде характеризуватися терміном його оренди.

У орендодавця строк корисного використання як власно експлуатованих, так і орендованих об'єктів повинен визначатися спеціальною комісією або на основі технічної документації по кожному окремому об'єкту або групі подібних об'єктів, враховуючи наступне:

- накопичений досвід використання власних основних засобів, подібних до об'єктів оренди за технічними характеристиками;
- термін оренди;
- очікуваний строк використання предмету об'єкту оренди до його продуктивності та потужності використання;
- фізичний та моральний знос, що передбачається відповідно до показників технічної документації.

Враховуючи викладене, можна стверджувати, що строк корисного використання, як і ліквідаційна вартість того чи іншого об'єкта, є показником індивідуальним для кожного конкретного об'єкта і тому не може бути узагальнено передбачений в наказі про облікову політику.

Очікуваний термін корисного використання, а також ліквідаційна вартість об'єкта зазначаються для нарахування амортизації. Основні засоби та нематеріальні активи, як власні, так і орендовані, шляхом амортизації переносять частку своєї вартості на вироблену продукцію (виконані роботи, надані послуги). Сутнісну основу амортизації відображає її відтворювальна функція, яка визначається закономірностями процесу відтворення основних

засобів. Отже, формування амортизаційної політики, спрямованої на сприяння процесу відтворення, є необхідною складовою облікової політики власника майна, тобто орендодавця з метою акумуляції необхідних для оновлення ресурсів.

Амортизація є процесом поступового перенесення вартості основних виробничих фондів на створюваний ними продукт з урахуванням витрат на їх придбання, виготовлення або поліпшення згідно з нормами амортизаційних відрахувань, визначеними законодавчими актами. Відповідно до цього процес амортизації орендованого майна постає з двох сторін:

1) продукцію за допомогою орендованих об'єктів основних засобів виготовляє орендар та переносить частину вартості орендованого майна на створюваний ним продукт;

2) витрати на придбання того чи іншого об'єкту несе орендодавець і він має формувати кошти на відтворення та оновлення об'єктів, які надані в оренду.

Сплачуючи у складі орендної плати суми нарахованої амортизації, орендар компенсує орендодавцю кошти, необхідні для такого відтворення (оновлення).

Отже, питання амортизаційної політики стосовно орендованого майна має відношення до обох суб'єктів оренди і питання стосовно методів амортизації, застосовуваних до орендованих об'єктів, повинні взаємно узгоджуватися між ними.

Відповідно до вітчизняних положень (стандартів) бухгалтерського обліку підприємствам надано право вибору методів амортизації як власних, так і орендованих об'єктів основних засобів та нематеріальних активів [5, 6]. Враховуючи переваги та недоліки кожного методу нарахування амортизації, можна стверджувати, що на виробничих підприємствах найреальніше відображає знос основних засобів (в тому числі орендованих), виробничий метод нарахування амортизації. Спосіб нарахування пропорційно обсягу продукції є найбільш вигідним для підприємств. Ним неможливо не скористатися в тому випадку, коли виготовлена продукція має натуральний показник або якщо можливо визначити запланований обсяг продукції. Доцільним цей спосіб є і у випадку, якщо відомі можливості експлуатації даного об'єкта в залежності від загальної продуктивності. Слід наголосити і на тому, що спосіб списання вартості пропорційно обсягу виробленої продукції найвірніше відображає взаємозв'язок реального зносу та амортизації основних засобів.

Проте розрахунок амортизації виробничим методом простий тільки тоді, коли об'єкти основних засобів, по яких здійснюється розрахунок, призначені для виробництва одного виду продукції (робіт, послуг) або кількох, але дуже схожих за всіма параметрами видів продукції (робіт, послуг). У П(С) БО 7 не зазначено, в чому вимірюється очікуваний загальний обсяг виробництва, і жодних роз'яснень чи рекомендацій з цього приводу немає [7, 8, 9].

При проведенні дослідження встановлено, що до орендованих основних засобів доцільно використовувати виробничий метод нарахування амортизації об'єкта оренди, ефективність використання якого характеризується обсягом виготовленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг) в звітному періоді. Наприклад, на початку строку оренди користувач обладнання через ряд об'єктивних причин не може забезпечити максимально можливий обсяг продукції, що випускається. Тому при збільшенні обсягів продукції, що

випускається, правильніше буде збільшити суму нарахованої амортизації об'єкта оренди.

Оскільки, як вже зазначалося, нарахування амортизації має здійснюватися орендодавцем, на балансі якого обліковуються орендовані об'єкти, то при використанні виробничого методу інформація про суми амортизації повинна відображатися в окремому реєстрі (відомості) орендаря і щомісячно передаватися орендодавцю. Це забезпечить об'єктивність даних, оскільки саме орендар матиме інформацію про фактичне використання орендованого об'єкта.

При виборі методу нарахування амортизації необхідно враховувати фінансовий стан орендаря, оскільки від порядку відшкодування вартості орендованого майна залежить величина собівартості готової продукції, а також фінансовий результат звітного періоду.

Раціональний вибір методів нарахування амортизації орендованих активів також є питанням, що залежить від конкретних якісних (технічних) характеристик об'єкта (або групи об'єктів), сфери та умов його використання і потребує індивідуального підходу, що не відбувається при формуванні наказу про облікову політику. Проведене дослідження дозволило зробити висновок, що в наказі про облікову слід зазначити, що метод амортизації визначається комісією при введенні об'єкта в експлуатацію в акті приймання-передачі основних засобів.

За результатами оцінки сучасного стану обліку орендних операцій визначено, що до останнього часу немає однозначного трактування економічно обґрунтованого складу і розміру орендних платежів. При цьому слід зазначити, що важливе значення має простота та зрозумілість методики розрахунку орендних платежів, оскільки саме від неї залежить сума платежу, нарахованого в звітному періоді.

До принципів, що мають бути покладені в основу методики розрахунку орендних платежів, відносяться:

1) поєднання економічних інтересів учасників орендної угоди;

2) встановлення оптимального строку внесення платежу;

3) включення до складу орендного платежу всіх сум, які належать до сплати.

Рівень ставок орендної плати залежить від багатьох факторів, які можна розділити на внутрішні та зовнішні. До внутрішніх факторів, на які може впливати керівництво підприємства, слід віднести: строк оренди, умови платежу, вартість об'єкта оренди, стан об'єкта оренди, норми амортизації, вартість супутніх послуг орендодавця, умови експлуатації майна, величина та фінансові можливості орендодавця. До зовнішніх факторів відносяться: рівень банківського відсотку, рівень інфляції в країні, стан ринку майна, яке здається в оренду, територіальне місцезнаходження орендаря, характер оподаткування та існуючі податкові пільги.

Отже, приймаючи рішення про економічно обґрунтований рівень орендної ставки, необхідно враховувати та оцінити усі вищезазначені фактори. Крім того, порядок розрахунку орендної плати залежить від того, майно підприємства якої форми власності здається в оренду – державної чи приватної.

Огляд довідкової економічної літератури стосовно складу орендної плати показав єдність поглядів вчених щодо включення до неї амортизаційних відрахувань від вартості орендованого майна та частину прибутку, отриману від використання взятого в оренду майна. Разом з тим при визначенні такої складової орендного платежу, як відшкодування частини вартості об'єкту оренди, що амортизується

ся за термін, за який вноситься орендний платіж, думки дослідників неоднозначні.

У поглядах авторів, висловлених в періодичній літературі, також йдеться про суми амортизації, а рівномірність чи нерівномірність цих сум залежить від обраного методу нарахування амортизації. На нашу думку, розмір загальної суми орендних платежів не обов'язково має змінюватися через поступове зменшення сум амортизації, адже це не єдина складова орендної плати і в такому випадку збільшуватиметься сума належної орендодавцю винагороди за надання об'єкта в оренду.

За результатами проведеного дослідження можна зробити висновок, що вартість об'єкта відшкодовується шляхом нарахування амортизації, а отже суми амортизаційних відрахувань від вартості орендованого майна, які включаються до орендного платежу, і є відшкодуванням вартості об'єкта оренди [10].

Таким чином, раціональна організація обліку, у тому числі орендних операцій, залежить від конкретних положень наказу про облікову політику. Їх практична реалізація є основою ефективності використання економічної інформації з орієнтацією на цілі стратегічного розвитку підприємства.

Висновки і пропозиції. В результаті проведеного дослідження встановлено, що одним з найвагоміших напрямків удосконалення організації бухгалтерського обліку орендних операцій є необхідність розробки рекомендацій щодо структури та змісту облікової політики стосовно орендних операцій. Практична реалізація її конкретних положень є основою ефективності використання економічної інформації з орієнтацією на цілі стратегічного розвитку підприємства.

Доведено, що облікова політика щодо орендних операцій буде найбільш повною у випадку розкриття наступних положень методики їх обліку:

1. Спосіб оцінки результатів проведених ремонтів, модернізації, добування й інших видів поліпшення основних засобів.

2. Складові елементи, що включаються до складу орендної плати.

Викладені пропозиції щодо конкретизації елементів облікової політики спрямовані на забезпечення найбільш повного розкриття методики формування облікової інформації про орендні операції, що формується у системі фінансового обліку підприємства. Впровадження рекомендацій дозволить підвищити рівень повноти та об'єктивності обліково-економічної інформації для оптимізації управлінських рішень.

Список літератури:

1. Головченко Н.В. Облікова політика підприємства щодо орендних операцій – Стан і проблеми обліку, контролю і аналізу в умовах транзитивної економіки : матер. II міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., 10 червня 2010 р. / М-во освіти і науки України, Донец. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – Донецьк : [ДонНУЕТ], 2010. – С. 74-78.
2. Кондраков Н.П. Учетная политика организации. – М. : Главбух, 2007. – 136 с.
3. Бондар О.В. Проблеми формування амортизаційної політики в ринкових умовах господарювання / О.В. Бондар // Актуальні проблеми економіки. – 2005. – № 1. – С. 38-42.
4. Братчук Л.М. Облік орендних операцій в сільськогосподарських підприємствах : автореф. дис. ... кандидата економічних наук / Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» Української академії аграрних наук. – Київ, 2005. – 23 с.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства Фінансів України від 27.04.2000 р. № 92, із змінами та доповненнями від 18.03.2014.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства Фінансів України від 18.10.1999 р. № 242, із змінами та доповненнями від 09.08.2013.
7. Гуменюк А.Ф. Інвестиційна природа амортизаційних відрахувань та їх роль у відтворенні основних засобів / А.Ф. Гуменюк // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 5. – С. 204-205.
8. Масленников С.І. Управление амортизацией основных средств // Рынковая экономика: сучасна теорія і практика. – 2008. Вип. 20, т. 11. – С. 62-65.
9. Краєв В. Розрахунок амортизації // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 12. – С. 24-33.
10. Головченко Н.В. Теоретико-методичні аспекти обліку орендних платежів. – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. Збірник наукових праць. Випуск 1 (6): Київ, 2011. – С. 44-48.

Головченко Н. В.

Донецкий национальный университет экономики и торговли имени Михаила Туган-Барановского

ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА АРЕНДНЫХ ОПЕРАЦИЙ

Резюме

В статье рассмотрены теоретические и практические аспекты организации учета арендных операций, проанализировано содержание учетной политики относительно предоставления обоснованной информации об арендных операциях, конкретизирован перечень ее элементов.

Ключевые слова: аренда, арендные операции, организация учета, учетная политика, основные средства.

Golovchenko N. V.

Donetsk National University of Economics and of Trade named after Mikhail Tugan-Baranovsky

ORGANIZATIONAL ASPECTS OF ACCOUNTING OF LIZINGOPERATION

Summary

The article considers the theoretical and practical aspects of organization of accounting of leasing operations, the elements of registration policy which are specified in relation to leasing operations are analyzed.

Key words: lease, leasing operations, organization of accounting, accounting policies, fixed assets.