

30 червня 1999 р. // Відомості Верховної Ради України. — 1992. — № 31. — Ст. 440.

19. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV // Відомості Верховної Ради України. — 2003. — № 18, № 19–20, № 21–22. — Ст. 144.

20. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.1993 р. // Відомості Верховної Ради України. — 1993. — № 23. — Ст. 243.

21. Про затвердження Національного стандарту № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав»: Постанова Кабінету Міністрів України від 10.09.2003 р. № 1440 // Офіційний вісник України. — 2003. — № 37.

22. Про затвердження Національного стандарту № 2 «Оцінка нерухомого майна»: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.2004 р. // Офіційний вісник України. — 2004. — № 43.

23. Положения (стандарты) бухгалтерского учета: рекомендации по применению // Налоги и бухгалтерский учет. — 2000. — № 5. — С. 2–4.

24. Дем'янишин В. Г. Теоретична концептуалізація і практична реалізація бюджетної доктрини України: монографія / В. Г. Дем'янишин. — Тернопіль: ТНЕУ, 2008. — 496 с.

Подано до редакції 25.11.2009 р.

УДК 330.142.211

І. В. Мустаца,

*старший викладач,
Чернівецький торговельно-
економічний інститут
КНТЕУ*

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ РЕМОНТІВ І МОДЕРНІЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ГОТЕЛЬНИХ ГОСПОДАРСТВ ЗГІДНО З ВИМОГАМИ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ГОТЕЛЬНОЇ ІНДУСТРІЇ

Визначальною детермінантою економічного зростання та важливою складовою відтворювальних процесів у галузі національного господарства є інвестиційна діяльність. Активізація інвестиційних процесів готельного бізнесу в Україні повинна здійснюватись з урахуванням умов міжнародних стандартів готельної індустрії.

Головною проблемою розвитку готельного бізнесу, яка на сьогоднішній день остаточно не вирішена, є пошук джерел фінансування для будівництва нових і реконструкції та модернізації діючих підприємств галузі.

Теоретичні і практичні засади обліку основних засобів знайшли відображення у працях зарубіжних і вітчизняних науковців, зокрема: Т. Войтенко, О. Піроженка, О. Маханька, В. Кузнецова [1], Н. І. Івануца [2], О. Папінова [3], Т. П. Розанова, К. П. Касіна [5], В. Зарева [4], В. С. Сеніна, А. В. Денисенка [6], Л. В. Городянської, М. М. Могилової [7].

Проте питання обліку ремонтів і модернізації основних засобів готельних господарств згідно з

вимогами міжнародних стандартів готельної індустрії залишається невирішеним, що визначило необхідність подальших досліджень.

Метою статті є дослідження організації обліку ремонтів і модернізації основних засобів готельних господарств України та її удосконалення згідно з міжнародними стандартами готельної індустрії.

Процес інтеграції української економічної системи в європейську і світову спільноту висуває вимогу дослідження тотожності принципів і методів бухгалтерського обліку в Україні міжнародному рівню з метою адекватного сприйняття інформації користувачами фінансової звітності з різних країн. Крім того, готельний бізнес повинен дотримуватись міжнародних стандартів готельної індустрії. Абсолютна якість обслуговування не може бути досягнена в силу людського фактора, а відповідно, прагнення до якості є довготривалим процесом. В сучасних ринкових умовах вирішення питань якості готельного обслуговування являє собою шлях до перемоги в конкурентній боротьбі, яка не можлива без

© І. В. Мустаца, 2009

постійного підвищення технічного рівня основних засобів завдяки ремонтам і постійній модернізації.

У процесі використання основні засоби підлягають фізичному зносу, різниця в умовах їх експлуатації призводить до того, що окремі об'єкти основних засобів, їх складові елементи зношуються нерівномірно. Звідси виникає необхідність заміни або відновлення зношених конструктивних елементів засобів праці з метою відтворення їх споживчих вартостей і підтримування в робочому стані до закінчення терміну корисної експлуатації. Здійснюється вищезазначене, як правило, за допомогою ремонтних робіт.

З метою ведення бухгалтерського обліку необхідний чіткий розподіл заходів із покращення основних засобів на:

заходи з покращення основних засобів, здійснення яких призведе до отримання майбутніх економічних вигід від використання такого основного засобу. До таких заходів можна віднести модернізацію, реконструкцію, модифікацію, добудову, дообладнання тощо. Іншими словами, проведення подібних заходів повинно привести до зміни якісних характеристик об'єкту основних засобів, внаслідок чого підвищиться ефективність від експлуатації такого об'єкту;

заходи з покращення основних засобів, проведення яких направлене на підтримку робочого стану основних засобів і одержання в майбутньому первісних економічних вигід, які були властиві об'єкту основних засобів на початку використання такого засобу. До таких заходів відносять всі види ремонтів і технічного обслуговування об'єктів основних засобів.

Витрати на покращення основних засобів з метою відновлення майбутніх економічних вигід, очікуваних від їх використання, визнаються капітальними інвестиціями при умові, що балансова вартість активу не перевищує суму його очікуваного відновлення. Сумою очікуваного відновлення вважається найбільша із двох оцінок: чиста вартість реалізації або справедлива вартість майбутніх чистих грошових надходжень від використання основних засобів, включаючи їх ліквідаційну вартість.

У Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» зазначено, що витрати, здійснювані для підтримування об'єкта основних засобів у робочому стані й одержання з самого початку визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання, включаються до складу витрат. І тільки ті витрати, що пов'язані з поліпшенням об'єкта, можуть бути віднесені на збільшення його первісної вартості [5].

Цілком очевидно, що фінансовий результат діяльності підприємств готельної індустрії прямо залежить від того, якими мають бути визнані витрати, пов'язані, наприклад, з реконструкцією основних засобів. Ви-

знавати витрати можна шляхом віднімання з доходу всієї суми витрат на реконструкцію відразу після завершення робіт або вираховувати її поступово, в міру амортизації об'єкту протягом n -ї кількості років. Тому питання чіткого розмежування витрат, пов'язаних із підтриманням об'єктів у робочому стані, і витрат на їх поліпшення, є важливим і актуальним. Те, що це питання і в даний період часу викликає сумніви, може свідчити або про недостатню кваліфікацію бухгалтерів, або про не зовсім точні роз'яснення, які наведено з цього приводу у стандарті.

Щодо технічного поліпшення об'єкта, то однією з основних технічних характеристик засобів є їх термін служби. На основі цього параметра здійснюється розрахунок різних економічних показників, у тому числі майбутніх економічних вигід, які передбачається одержати від експлуатації об'єкта. Якщо у процесі ремонтних робіт здійснюється заміна основних агрегатів і вузлів об'єкта, то збільшується термін їх експлуатації (у такому разі має місце технічне обслуговування об'єкта) [3].

В усіх розглянутих вище випадках перед бухгалтером постає непросте завдання — визначити, який результат проведених робіт із ремонту — відновлення працездатності обладнання, його технічне удосконалення чи поліпшення. Для вирішення цього завдання на виробничих підприємствах залучають відповідних фахівців, інженерів, які можуть визначити відповідні прогностичні показники, а от у готельному бізнесі визначити результат проведених робіт із ремонту досить проблематично внаслідок нестабільності розміщення номерного фонду готелів.

Таким чином, якщо в результаті проведених робіт відбулося поліпшення технічних характеристик і параметрів об'єкта, то це класифікують як модернізацію, якщо здійснюється зміна об'єкта і з'являються нові функції — модифікацію, відновлення первісних властивостей об'єкта, то мова йде про реконструкцію. Роботи з добудови або дообладнання сприяють, як правило, поліпшенню об'єктів не тільки за технічними, а й за економічними параметрами, тобто збільшенню майбутніх економічних вигід від експлуатації об'єктів порівняно з тими, що були в них до проведення робіт. Витрати, які пов'язані з утриманням основних засобів, і їх вплив на майбутні економічні вигоди, наведено на рис. 1.

Отже, якщо внаслідок порівняння передбачуваних до одержання економічних вигід до і після проведених робіт із модернізації, модифікації, добудови, дообладнання і реконструкції об'єктів основних засобів буде мати місце їх збільшення, то всі витрати, які пов'язані з ремонтом, необхідно віднести на збільшення балансової вартості поліпшених об'єктів, а якщо збільшення не відбувається, то вищезазначені витрати списуються на витрати поточного періоду [4].

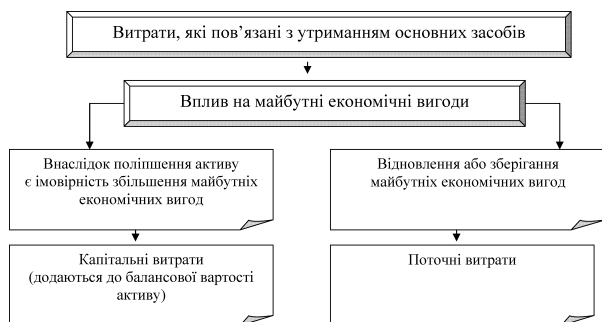


Рис. 1. Підходи до обліку витрат, які пов'язані з утриманням об'єктів основних засобів

Виходячи з вищенаведеного, можна зробити висновок, що порядок відображення в обліку витрат на утримання основних засобів безпосередньо залежить від їх впливу на майбутні економічні вигоди.

Таким чином, витрати на ремонт і обслуговування основних засобів, що звичайно здійснюються з метою відновлення або отримання майбутніх економічних вигод, списуються на витрати в момент їх виникнення шляхом дебетування відповідних рахунків витрат (23, 91, 92, 93, 94) і кредитування рахунків, витрачених коштів, активів чи отриманих зобов'язань.

Відповідно витрати, які пов'язані з модифікацією об'єкта основних засобів, що збільшують його технологічний (технічний) ресурс, накопичуються за дебетом рахунка 15 «Капітальні інвестиції», а після завершення робіт списуються із кредиту цього рахунка в дебет рахунків необоротних матеріальних активів (10, 11 рахунки).

Характеризуючи готельну індустрію України, слід зазначити, що більшість готельних господарств були збудовані в економічно привабливих районах країни ще за часів Радянського Союзу. Тобто їх інфраструктура відповідає вимогам двадцятирічної давності, а для того, щоб відповідати міжнародним стандартам готельної індустрії, — здійснювати тільки ремонтні роботи недостатньо. Таким чином, більшість вітчизняних готельних господарств потребують модифікації та модернізації.

За даними Міжнародної асоціації готелів і ресторанів Європи, в даний час офіційна система категорій засобів розміщення прийнята тільки в 64 країнах світу, в 11 із них вона знаходиться на стадії розробки, у 58 країнах — готелі не мають єдиної категоризації. До числа останніх відносять і Україну [6]. Це обумовлено тим, що розробка системи сертифікації засобів розміщення відноситься до числа найбільш складних проблем туристичної індустрії та готельного господарства. Дійсно, згідно з розрахунками, кількість параметрів, які характеризують якість різних засобів розміщення, складають не одну сотню.

У міжнародній практиці існує декілька напрямів для вирішення питання сертифікації засобів розміщення.

В одному з напрямів, якого притримуються, наприклад, Австрія, Франція, Росія, віддається перевага статистичним ознакам, або технічній якості, тобто враховується встановлене співвідношення номерів з кількістю ванних кімнат і санвузлом, наявність таких приміщень, як закритий басейн, сауна, відповідне співвідношення між місткістю готелю і чисельністю обслуговуючого персоналу.

У другому варіанті сертифікації домінуючим являються динамічні фактори — функціональна якість. Його прибічники вважають, що жорсткі співвідношення в засобах розміщення без належного рівня обслуговування не забезпечують адекватну оцінку фактичної якості послуг засобу розміщення. До цього напряму відноситься система категоризації засобів розміщення у Швейцарії.

Застосовуються і змішані підходи до оцінки категорії засобів розміщення, наприклад, у Великобританії та на Філіпінах.

У даний період часу діє біля 30 різноманітних національних систем категоризації засобів розміщення, перш за все готелі (система зірок — від 1 до 3; система букв — А, В, С, D; система корон або ключів, місяців, яблук, діамантів тощо), які можна об'єднати у дві основні групи: європейський тип, в основу якого покладена французька система; бальна оцінка, основу якої складає індійська національна система [7].

За європейською системою більшість готелів України можна сертифікувати від 1 до 3 зірок, з метою підвищення рейтингу до 4 і 5 зірок номерний фонд потребує модифікації. Наприклад, у більшості готельних господарств необхідно встановити в номерному фонді кондиціонери, інтернет, телебачення, телефон, обов'язковою є наявність у номері ванної кімнати та санвузлу. Як свідчать дослідження, ця мінімальна модернізація, з точки зору європейських стандартів, потребує значних витрат для вітчизняних підприємств, а визначення майбутніх вигод від модифікацій і модернізацій, що вимагається національними стандартами для визнання витрат, має проблемний характер.

Значним недоліком більшості систем «зіркової» класифікації є те, що в них прийнятий уніфікований підхід до готелів, які працюють у різних сегментах ринку, тому готельному господарству України необхідно вирішити, яку класифікаційну систему краще використовувати, щоб не погіршити фінансові результати, особливо в умовах затяжної фінансової кризи.

Проведене дослідження дало змогу дійти наступних висновків:

1. Активізація інвестиційних процесів готельного бізнесу в Україні повинна здійснюватися з

урахуванням вимог Міжнародних стандартів готельної індустрії.

2. Для цілей бухгалтерського обліку необхідний чіткий розподіл заходів із покращення основних засобів.

3. Проблематичним залишається визначення результату від проведеного ремонту чи модернізації об'єктів основних засобів готельних господарств згідно з вимогами П(С)БО 7 «Основні засоби».

4. З метою підвищення рейтингу готелів до «чотирьох» і «п'яти» зіркових, згідно з європейською класифікацією та вимогами міжнародних стандартів готельної індустрії, доцільно здійснити модернізацію й оновлення основних засобів України.

5. Законодавцям України необхідно реформувати нормативну базу щодо стандартизації готелів.

Література

1. Войтенко Т. Все про облік основних засобів (фондів) / Т. Войтенко, О. Піроженко, О. Маханько, В. Кузнецов. — 2-ге вид., перероб і доп. — Х. : Фактор. — 2008. — 440 с.

2. Івануса Н. І. Організація обліку ремонтів і модернізації необоротних матеріальних активів /

Н. І. Івануса // Наука й економіка — 2008. — № 4 (12). — С. 89–93.

3. Папінова О. Витрати на поліпшення основних фондів: зміни порядку розподілу / О. Папінова // Баланс-комплекс. — 2004. — 16 березня (№ 11). — С. 55–58.

4. Карєв В. Деякі аспекти застосування пунктів 14 і 15 П(С)БО 7 «Основні засоби» / В. Карєв // Бухгалтерський облік і аудит. — 2004. — № 6. — С. 23–25.

5. Розанова Т. П. Международные стандарты гостиничной индустрии / Т. П. Розанова, К. П. Кассин // Весник РЭА. — 2008. — № 6. — С. 122–132.

6. Сенин В. С. Гостиничный бизнес: классификация гостиниц и других средств размещения / В. С. Сенин, А. В. Данисенко. — М. : Фининсы и статистика. — 2004. — 320 с.

7. Могилова М. М. Міжнародна та вітчизняна практика обліку необоротних активів: порівняльна характеристика / М. М. Могилова // Науковий вісник ДАСОА. — 2006. — № 3. — С. 46–49.

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства України від 27.04.2000 р. № 92. — Режим доступу : <http://www.liga.ua>.

Подано до редакції 22.10.2009 р.

УДК 334.724.4

Ю. О. Заборовець,

аспірант,

Полтавський національний
технічний університет
ім. Юрія Кондратюка

ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ ФІНАНСОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ МАЛОГО ТА СЕРЕДНЬОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА В РЕГІОНАХ

Проблема оцінки ефективності фінансового забезпечення малого та середнього підприємництва в регіонах України є маловивченою. Це питання значною мірою зумовлено відсутністю ґрунтовних наукових підходів до вивчення сутності фінансового забезпечення підприємництва та його ефективності. Тому представляється актуальним визначення ефективності державного фінансового забезпечення малого та середнього підприємництва в регіонах України.

Проблеми формування розвитку фінансового забезпечення підприємництва постійно перебувають у

полі зору науковців. Дослідженням цих питань займалися такі вчені, як Б. І. Адамов, В. І. Ляшенко, Б. А. Сорокін, Г. Ф. Толмачова [1; 2], М. Я. Азаров [3], П. Ю. Бурак [4], А. І. Бутенко [5], З. С. Варналій [6], А. М. Виноградська [7], В. В. Вітлінський [8], А. С. Гальчинський [9], С. Ф. Покропивний [10], Л. І. Воротіна, В. Є. Воротін, Л. А. Мартинюк, Т. В. Черняк [11], С. В. Мочерний, О. А. Устенко, С. І. Чеботар [12] та ін.

При цьому в економічній літературі недостатньо глибоко опрацьовані методи оцінки ефективності фінансового забезпечення регіонального роз-

© Ю. О. Заборовець, 2009