

УДК 657.1:640.4:338.486.2

*Я. Я. Кріль,**к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту, Львівський національний університет імені Івана Франка**ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-3421-8094>**В. Р. Шевчук,**к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту, Львівський національний університет імені Івана Франка**ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-0925-6489>**С. Ф. Благодир,**старший викладач кафедри туризму, Львівський національний університет імені Івана Франка**ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-0884-2080>*

DOI: 10.32702/2306-6814.2026.8.425

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВ ГОТЕЛЬНОГО ГОСПОДАРСТВА В УКРАЇНІ: СИСТЕМНІ ПРОГАЛИНИ ТА РЕКОМЕНДАЦІЇ

Ya. Kril,

PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting and Auditing,
Ivan Franko National University of Lviv

V. Shevchuk,

PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting and Auditing,
Ivan Franko National University of Lviv

S. Blahodyr,

Senior Lecturer of the Department of Tourism
Ivan Franko National University of Lviv

LEGAL AND REGULATORY FRAMEWORK OF ACCOUNTING FOR HOTEL ENTERPRISES IN UKRAINE: SYSTEMIC GAPS AND RECOMMENDATIONS

У статті досліджено систему нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку підприємств готельного господарства України та виявлено її ключові недоліки. Встановлено, що чинна нормативна база має загальногалузевий характер і не враховує специфіки готельного бізнесу. Ідентифіковано п'ять системних прогалин: відсутність галузевих методичних рекомендацій, невизначеність критеріїв капіталізації витрат на реновацію номерного фонду, неврегульованість обліку програм лояльності, відсутність норм щодо сезонних коливань та відсутність вимог до розкриття показників сталого розвитку. Поглиблений аналіз виявив два основних структурних розривів між економічною сутністю готельних операцій та їх нормативною інтерпретацією, найголовнішими з яких є у сфері класифікації доходів від комплексних готельних послуг та обліку програм лояльності. За результатами дослідження сформовано комплекс практичних рекомендацій щодо вдосконалення нормативного регулювання галузі.

The article investigates the regulatory framework governing accounting practices of hotel enterprises in Ukraine and identifies its principal deficiencies. It is established that the existing normative base has a general cross-sectoral character and does not adequately reflect the specific features of the hotel business, resulting in inconsistent accounting practices and reduced reliability of financial reporting across the industry.

Five systemic gaps in the regulatory framework are identified: the absence of industry-specific methodological guidelines; ambiguity in the criteria for capitalising renovation expenditures on room stock; the lack of norms governing the accounting for loyalty programmes; the absence of provisions addressing seasonal fluctuations in revenues and expenses; and the non-regulation of ESG reporting for the hotel sector. These gaps collectively reduce the comparability of financial statements prepared by hotel enterprises and impede informed decision-making by investors and other stakeholders.

A deeper analysis reveals two structural mismatches between the economic substance of hotel operations and their normative interpretation. The first relates to the classification and recognition of revenue from bundled service packages, where the requirements of IFRS 15 to decompose an integrated hotel product into separate performance obligations conflict with the synergistic nature of such packages. The second concerns the accounting for loyalty programmes, where the determination of redemption rate coefficients, principal-versus-agent classification in coalition programmes, and the application of the portfolio approach all remain subject to significant management judgement, creating scope for earnings management and reducing the comparability of financial statements.

Based on the findings, a set of practical recommendations is proposed, including the development of industry-specific methodological guidelines, the adoption of clarifications regarding loyalty programme accounting in accordance with IFRS 15, and the introduction of ESG disclosure indicators for the hotel sector aligned with EU regulatory requirements.

Ключові слова: бухгалтерський облік, готельне господарство, МСФЗ 15, нормативно-правове регулювання, стандарти обліку, програми лояльності, структурні розриви, системні прогалини, ESG-звітність.

Key words: accounting, accounting standards, ESG reporting, hotel industry, IFRS 15, loyalty programmes, regulatory framework, structural mismatches, systemic gaps.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

Готельне господарство є одним з базових секторів індустрії гостинності, що забезпечує значний внесок у формування ВВП країни, зайнятість населення та розвиток усієї туристичної інфраструктури України. Водночас ця сфера характеризується специфічними економічними процесами: сезонність попиту, переважання послуг над матеріальним продуктами, значною часткою орендованих активів, широким застосуванням програм лояльності, що зумовлює об'єктивну необхідність відповідного правового та методичного забезпечення бухгалтерського обліку. Проте аналіз чинної нормативно-правової бази свідчить про суттєву диспропорцію. У той час як банківська діяльність, страхування, лізинг, транспорт та навіть аграрна сфера і туризм загалом мають розгалужену систему галузевих облікових норм, готельне господарство позбавлене спеціалізованого методичного регулювання. Єдиним актом, що безпосередньо стосується готелів, залишаються "Правила користування готелями й аналогічними засобами розміщення та надання готельних послуг", затверджені Наказом Державної туристичної адміністрації України від 16.03.2004 р.

№ 19 (далі по тексті — Правила № 19) [1], які, втім, регулюють стандарти обслуговування та класифікацію засобів розміщення, але не торкаються питань організації бухгалтерського обліку. Також про готельний бізнес згадується в контексті процедури присвоєння їм відповідної категорії у Постанові КМУ 29 липня 2009 р. № 803 "Про затвердження Порядку встановлення категорій готелям та іншим об'єктам, що призначаються для надання послуг з тимчасового розміщення (проживання)" [2]. Варто зазначити, що в цій Постанові сказано: "у цьому Порядку терміни вживаються у значенні, наведеному у Законі України "Про туризм" та інших нормативно-правових актах з питань туризму" [2]. Тобто готелі не мають свого окремого нормативного документа, який би цілісно і всебічно регламентував суто цю сферу. Робота з категоризації готелів здійснюється відповідно до вимог ДСТУ 4269:2003 "Послуги туристичні. Класифікація готелів", який встановлює систему "зірок" і критерії їх присвоєння [3]. Додатково застосовуються ДСТУ 4268:2003 "Послуги туристичні. Засоби розміщення. Загальні вимоги", що визначає мінімальні стандарти матеріально-технічного оснащення та якості обслуговування [4], та ДСТУ 4527:2006 "Послуги туристичні. Засоби розміщення. Терміни та визначення", який уніфікує понятійний апарат галузі [5].

Таким чином, чинна нормативно-правова база діяльності суб'єктів підприємництва у сфері готельного бізнесу зосереджена переважно на питаннях класифікації, стандартизації та термінології, залишаючи організацію бухгалтерського обліку поза межами галузевого регулювання. Загальна система бухгалтерського обліку в Україні також не містить системно узгоджених положень, які б ураховували специфіку готельного господарства як окремого сектора економічної діяльності. У результаті облікова практика готельних підприємств формується виключно на підставі загальних норм, а окремі облікові питання такі, як визнання доходів від комплексних послуг, розподіл витрат між видами діяльності, облік додаткових сервісів вирішуються на рівні облікової політики підприємств, що знижує порівнянність і прозорість фінансової інформації.

Наявні підходи до регулювання бухгалтерського обліку в цій сфері потребують уточнення з огляду на зміну умов функціонування бізнесу, зокрема поширення цифрових каналів продажу, використання онлайн-платформ бронювання та інтеграцію у міжнародні стандарти фінансової звітності (далі по тексту — МСФЗ). Це зумовлює необхідність аналізу чинного нормативно-правового забезпечення та визначення напрямів його вдосконалення, тим більше що все більше підприємств України переходять на МСФЗ.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Правові засади організації туристичної та готельної діяльності в Україні систематизовано у навчальному посібнику О. Д. Короля, Т. Д. Скутар, Н. П. Аніпко та О. В. Руденко [6], де розкрито організаційно-правові форми суб'єктів туристичної діяльності, порядок їх державної реєстрації та ліцензування, а також договірні відносини між учасниками ринку. Автори наголошують, що законодавча регламентація туристичної діяльності передбачає чітке визначення прав, обов'язків і відповідальності суб'єктів господарювання, що безпосередньо впливає на організацію їхньої облікової системи.

Комплексний аналіз чинної системи нормативно-правового регулювання підприємств готельно-ресторанного і туристичного бізнесу проведено у статті Л. Гончар та А. Беяка [7], де впорядковано нормативно-правові акти за групами, виявлено зовнішні й внутрішні фактори, що зумовлюють необхідність удосконалення нормативного забезпечення галузі, а також встановлено, що існуюча нормативна база регулює переважно операційну та господарську діяльність підприємств, залишаючи поза увагою специфіку їхнього бухгалтерського обліку.

Галузеві особливості функціонування підприємств готельної індустрії, зокрема специфіку їхньої операційної діяльності, структуру послуг та особливості формування витрат, розкрито у праці Н. П. Бакеренко [8], що є важливим підґрунтям для розуміння вимог до побудови адекватної системи бухгалтерського обліку в цій сфері.

Організаційно-економічні аспекти фінансової стійкості підприємств сфери гостинності та механізми формування досліджено у праці Л. О. Гончар та А. О. Беяка [9], де проведено аналіз ключових чинників

фінансової стійкості й актуалізовано потребу в належному обліково-інформаційному забезпеченні управлінських рішень, що неможливе без чіткої нормативної регламентації облікових процесів на рівні галузі.

Питання організації управлінського обліку безпосередньо в готельному господарстві досліджено К. О. Копішинською [10], яка обґрунтувала необхідність адаптації облікових методів до специфіки галузі та виявила суперечності між загальними вимогами чинного законодавства у сфері бухгалтерського обліку й реальними потребами готельних підприємств в інформаційному забезпеченні управління, адже відсутність спеціальних стандартів обліку для готелів є однією з ключових причин невідповідності вітчизняної практики міжнародним підходам до організації обліку в індустрії гостинності.

Андрейчук Ю.М., Мальська М.П. та Дмитрук Р.Я [11] фіксують, що сучасна готельна індустрія активно впроваджує цифрові системи управління, онлайн-платформи бронювання та програми лояльності, що суттєво ускладнює структуру господарських операцій і посилює потребу в адаптованому нормативному забезпеченні їх бухгалтерського відображення.

Хоча застосування МСФЗ в Україні наразі є обов'язковим лише для окремих категорій підприємств, у перспективі це питання набуватиме дедалі більшої ваги — особливо для готельного господарства. Це пов'язано як із загальною тенденцією до гармонізації вітчизняного обліку з міжнародними стандартами, так і з присутністю на ринку готелів з іноземними інвестиціями, які вже сьогодні орієнтуються на міжнародну звітність. Концептуальні відмінності між вітчизняним НП(С)БО 15 "Дохід" [12] та міжнародним підходом до визнання виручки досліджено у праці Л. Ф. Маценко [13], де розкрито п'ятиетапну модель визнання доходу за МСФЗ 15 "Виручка за контрактами із замовниками", що базується на принципі відображення передачі товарів або послуг клієнтам у сумі очікуваної компенсації. Автор акцентує на тому, що новий договірний підхід кардинально змінює логіку відображення виручки порівняно з вітчизняними обліковими правилами, що потребує перегляду облікової політики підприємств, які зобов'язані звітувати за МСФЗ.

Методологічні аспекти практичного застосування МСФЗ 15 в умовах українського законодавчого середовища поглиблено у праці С. О. Михайловини, Т. Є. Кучеренко, О. М. Матрос та В. М. Андрусяка [14]. Автори наголошують, що відповідність МСФЗ є необхідним кроком для успішної інтеграції України до Європейського Союзу, та пропонують алгоритм розподілу ціни операції на зобов'язання щодо виконання, дотримання якого дозволяє суб'єктам господарювання забезпечити прозорість і точність визнання доходу відповідно до міжнародних вимог. Питання практичного застосування МСФЗ 15 у контексті українського регуляторного середовища розглянуто також у публікації видання "Податки & бухоблік" [15], де систематизовано ключові принципи визнання доходу та підкреслено, що МСФЗ 15 не встановлює конкретних правил визнання та оцінки доходу, натомість пропонує принципову основу, яка потребує професійного судження та адаптації до специфіки кожної галузі, зокрема готельної.

Таким чином, аналіз наукових праць свідчить, що, попри зростаючий інтерес дослідників до окремих ас-

пектів діяльності підприємств готельного господарства та питань переходу на МСФЗ, нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку в цій галузі в Україні комплексно не досліджено. Невідповідність чинного вітчизняного законодавства МСФЗ, відсутність галузевих облікових стандартів для підприємств готельного господарства та прогалини в регуляторній базі залишаються невирішеними проблемами, що й визначає мету цієї статті.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ (ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ)

Метою статті є дослідження чинної системи нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку підприємств готельного господарства в Україні, виявлення ключових прогалин та структурних розривів між економічною сутністю готельних операцій і їх нормативною інтерпретацією, а також обґрунтування практичних рекомендацій щодо їх врегулювання та керованої мінімізації. Досягнення поставленої мети передбачає вирішення таких завдань: систематизацію чинної нормативно-правової бази; ідентифікацію прогалин у регулюванні та оцінку їх впливу на облікову практику; порівняльний аналіз національних підходів і міжнародного досвіду; обґрунтування напрямів удосконалення нормативно-правового забезпечення обліку.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Функціонування підприємств готельного господарства пов'язане з наданням комплексу послуг, орієнтованих на забезпечення належних умов проживання та обслуговування споживачів. У структурі витрат туристів витрати на готельні послуги займають суттєву частку, що підвищує вимоги до якості управління та прозорості діяльності таких підприємств. Якість послуг, зокрема рівень комфорту, виступає ключовим критерієм оцінки готельного сервісу, а також орієнтиром для формування вимог до його нормативного забезпечення. Відповідність діяльності підприємств готельного господарства встановленим нормам значною мірою залежить від якості нормативно-правового регулювання, зокрема у частині бухгалтерського обліку та звітності. Саме облікова інформація є базою для контролю, аналізу та оцінки результатів діяльності, що зумовлює необхідність її уніфікації та адаптації до галузевих особливостей.

Розвиток готельного бізнесу супроводжується змінами як внутрішнього, так і зовнішнього середовища, що актуалізує питання вдосконалення нормативно-правового забезпечення обліку. До внутрішніх чинників належать потреба підвищення якості облікової інформації, недосконалість систем внутрішнього контролю, а також необхідність ефективного використання ресурсного потенціалу підприємств. Серед зовнішніх чинників визначальними є трансформація економічних відносин, інтеграційні процеси, вплив глобалізаційних тенденцій і поширення міжнародних стандартів фінансової звітності.

Правові засади бухгалтерського обліку в Україні формують кілька рівнів нормативного регулювання. Перший (Законодавство України) представлений Законом Ук-

раїни "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. № 996-XIV [16], який встановлює загальні принципи організації обліку, визначає суб'єктів господарювання, зобов'язаних застосовувати МСФЗ, а також закріплює права та обов'язки власників, керівників і бухгалтерів підприємств. Поряд із цим, саме Закон України "Про туризм" від 15.09.1995 р. № 324/95-ВР [17] визначає правовий статус готельних підприємств у системі туристичної діяльності, проте його норми стосуються ліцензування, сертифікації та відносин між туристом і готелем, але не регулювання обліку.

Другий рівень (Постанови Кабінету міністрів, Стандарти) становлять Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) та Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ). Відповідно до ч. 2 ст. 12-1 Закону про бухгалтерський облік [16], застосовувати МСФЗ зобов'язані підприємства, що становлять суспільний інтерес (публічні акціонерні товариства, банки, страховики та великі підприємства керується НП(С)БО. Також окремі Постанови КМУ регламентують оцінювання готелів [2], а також додатково можна згадати про Постанову Кабінету Міністрів України від 3.07.2013 р. № 470 "Про затвердження Порядку доведення до споживачів інформації про вид об'єкта туристичної інфраструктури та його категорію" [18] та Наказ Міністерства інфраструктури України від 17.11.2022 р. № 858 "Положення про Комісію із встановлення категорій готелям та іншим об'єктам, що призначаються для надання послуг з тимчасового розміщення (проживання)" [19].

Третій рівень (методичний) представлений наказами Міністерства фінансів України, роз'ясненнями та методичними рекомендаціями. Саме на цьому рівні відчувається найгостріший дефіцит галузевого регулювання для готельного бізнесу. Ключовим галузевим нормативним актом, як ми зазначали, у сфері готельного господарства є Правила № 19 [1]. Цей документ регулює: порядок бронювання номерів та заїзду гостей; вимоги до якості обслуговування та класифікацію засобів розміщення; права та обов'язки готелю і споживача послуг; порядок розгляду скарг. Разом з тим, Правила № 19 не містять жодних норм, що стосуються організації бухгалтерського обліку, оцінки активів, класифікації доходів і витрат, складання фінансової звітності чи внутрішнього контролю. Тобто єдиний галузевий акт є суто операційним регулятором, а не обліковим.

Отже, жоден із перелічених нормативних актів не орієнтований спеціально на методику ведення бухгалтерського обліку в готелях. Загальна нормативна база, що розроблялася для всіх суб'єктів господарювання, не враховує низку принципових особливостей готельного бізнесу, до яких належать: специфічна структура доходів (проживання, харчування, конференц-послуги, SPA, трансфер); значна питома вага витрат на обслуговування номерного фонду та їх розмежування на поточний ремонт і капіталізовані поліпшення; наявність програм лояльності та пов'язаних зобов'язань перед гостями; сезонний характер діяльності та необхідність розподілу постійних витрат [6, 11].

Особливої уваги у контексті готельного обліку заслуговують три стандарти МСФЗ. По-перше, МСФЗ (IFRS) 15 "Дохід від договорів з клієнтами" [20] встановлює

покроковий алгоритм визнання доходу, ключовим елементом якого є ідентифікація окремих зобов'язань за виконання у договорі. Для готелів це означає необхідність розподілу ціни комплексної (пакетної) пропозиції: проживання, сніданок, паркінг між окремими складовими, а також облік програм лояльності як окремого зобов'язання за виконання, що відстрочує визнання відповідної частки виручки. По-друге, МСФЗ (IFRS) 16 "Оренда" [21] вимагає від орендарів відображати право користування активом та відповідне орендне зобов'язання на балансі, що суттєво впливає на фінансову звітність готелів, які орендують будівлі, обладнання або земельні ділянки. По-третє, МСФЗ (IAS) 40 "Інвестиційна нерухомість" [22] застосовується до готельних підприємств, що утримують нерухомість з метою отримання орендного доходу або приросту вартості, зокрема при реалізації бізнес-моделі управління нерухомістю.

Результатом аналізу чинного нормативно-правового регулювання є виявлення системних прогалин, що негативно позначаються на якості бухгалтерського обліку і фінансової звітності готельних підприємств. Їх систематизацію з оцінкою наслідків та порівнянням із міжнародним досвідом наведено в табл. 1.

Особливим недоліком, що не має аналогів в інших секторах економіки, є невизначеність щодо класифікації витрат на реновацію номерного фонду. Оновлення меблів, текстилю, сантехніки, систем клімат-контролю є невід'ємною частиною операційної діяльності готелю та умовою підтримання конкурентоспроможності. Проте чинні НП(С)БО не дають чіткої відповіді на питання, за якого обсягу та характеру робіт витрати підлягають капіталізації, як поліпшення основних засобів, а за якого відносяться до поточних витрат. Відповідно до загальних критеріїв НП(С)БО 7 "Основні засоби" [25]

та МСФЗ (IAS) 16 [26], витрати на поліпшення активу капіталізуються лише тоді, коли вони збільшують майбутні економічні вигоди понад первісно очікувані. У практиці готельних підприємств проведення межі між "поточним ремонтом" і "поліпшенням" є дискусійним і потребує галузевого роз'яснення.

Не менш важливою є проблема обліку програм лояльності. Провідні готельні мережі, що діють на ринку України, як міжнародні, так і вітчизняні активно застосовують програми накопичення балів, знижок і привілеїв для постійних гостей. Чинні НП(С)БО не містять відповідних норм, унаслідок чого вітчизняні готелі або повністю визнають виручку в момент надання послуги без урахування балів лояльності, або діють за власним розсудом, що знижує достовірність звітності. Детальний аналіз цієї проблеми наведено нижче в контексті другого структурного розриву.

Наведені прогалини не є випадковими недоліками нормативної бази, а відображають глибшу структурну проблему. Для розуміння природи цієї невідповідності доцільно розглянути два ключові структурні розриви, що мають найбільш суттєвий вплив на достовірність фінансової звітності готельних підприємств. У контексті цього дослідження під структурним розривом розуміється стійка методологічна невідповідність між економічною сутністю господарських операцій та їх нормативною інтерпретацією, що не є випадковою прогалиною регулювання, а відображає концептуальну розбіжність між логікою побудови облікових стандартів та реальною природою об'єкта обліку.

Перший структурний розрив у системі нормативно-го регулювання бухгалтерського обліку підприємств готельного господарства пов'язаний із класифікацією та визнанням доходів від комплексних (пакетних) послуг. Його сутність полягає у розбіжності між цілісною

Таблиця 1. Прогалини нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку підприємств готельного господарства України

Проблема / прогалина	Наслідки для підприємства	Наявність регулювання в ЄС
Відсутність галузевих методичних рекомендацій з обліку для готелів	Неоднорідна облікова практика; суперечливе відображення витрат на обслуговування номерного фонду	У більшості країн ЄС діють галузеві облікові посібники для HoReCa
Невизначеність щодо класифікації витрат на реновацію номерного фонду (поточний ремонт чи капітальні вкладення)	Ризик некоректної капіталізації / списання; спотворення фінансових результатів і вартості активів	МСФЗ (IAS) 16, МСФЗ (IAS) 40 визначають критерії капіталізації, але без готельної специфіки
Відсутність норм обліку програм лояльності (бонусні бали, знижки для постійних гостей)	Завищення доходів у момент реалізації послуги; неправильне відображення зобов'язань за накопиченими балами	МСФЗ (IFRS) 15 містить концепцію «зобов'язань за виконання», але практика застосування для готелів не роз'яснена
Неврегульованість обліку доходів і витрат від комплексу послуг (пакету). Сезонність доходів та проблеми їх співвідношенням з витратами	Спотворення показників рентабельності у різних звітних кварталах; складність бюджетування	У системі МСФЗ відсутні спеціальні норми; ряд країн ЄС розробили галузеві роз'яснення до сезонності послуг
Відсутність вимог до розкриття ESG-показників для готельного сектору	Неможливість залучення «зеленого» фінансування; відставання від міжнародних стандартів	Директива CSRD (ЄС) та ESRS S1, E1 формують вимоги до розкриття соціальних та екологічних показників

Джерело: сформовано на основі [20, 21, 22, 23, 24].

економічною природою готельного продукту та вимогами до його аналітичного розмежування, встановленими МСФЗ 15 [20].

У практиці готельних підприємств основною одиницею реалізації виступає комплексна послуга ("нічний пакет"), що об'єднує проживання, харчування, доступ до інфраструктури та супутні сервіси. З позиції споживача такий пакет є єдиним продуктом, синергія між складовими якого формує додану вартість, що не може бути адекватно відображена шляхом механічного розподілу. Водночас МСФЗ 15 зобов'язує ідентифікувати окремі зобов'язання щодо виконання, розподілити ціну операції між ними на основі самостійних продажних цін і визнавати дохід окремо за кожною складовою [20]. Такий підхід нівелює ефект синергії, ґрунтується на умовних оцінках та ускладнює формування достовірної інформації про рентабельність сегментів діяльності.

Практична реалізація цієї вимоги наштовхується на фундаментальну перешкоду: ринку ізольованого компонента готельного пакету практично не існує, що унеможливує об'єктивне визначення самостійної продажної ціни окремих складових. Три методи, передбачені стандартом: оцінка на основі ринкових аналогів, метод очікуваних витрат із надбавкою та залишковий підхід не забезпечують об'єктивного результату в готельному контексті, оскільки кожен передбачає суттєві управлінські судження.

Наслідком є ситуація, за якої два готелі з ідентичними операціями можуть визнавати різні суми доходу в одному звітному періоді залежно від обраної методології розподілу, що порушує принцип порівнянності фінансової звітності. Перший структурний розрив має системний характер і потребує галузевої стандартизації підходів до визначення самостійних продажних цін компонентів готельного пакету.

Другий вагомий, на нашу думку, структурний розрив пов'язаний із обліком програм лояльності, які набули широкого поширення в готельному бізнесі у формі бонусних балів, знижок та привілеїв для постійних гостей. З економічної точки зору надані бали є відкладеним доходом: частиною вже отриманої оплати, виконання зобов'язань за якою переноситься на майбутній період. Проте нормативна кваліфікація цих операцій суттєво різниться залежно від застосовуваної системи стандартів.

Відповідно до МСФЗ 15 бонусні бали утворюють окреме зобов'язання щодо виконання і підлягають оцінці за самостійною продажною ціною (SSP) з урахуванням імовірності їх фактичного погашення [20]. Загальна ціна договору розподіляється між основною послугою та балами пропорційно їх відносним SSP, а дохід у частині балів визнається відкладеним (Дохід майбутніх періодів) до моменту їх використання або анулювання.

Чинні НП(С)БО не містять аналогічних норм, унаслідок чого вітчизняні готелі, що не застосовують МСФЗ, або повністю виз-

нають дохід у момент надання послуги без урахування балів лояльності, або діють за власним розсудом. Це безпосередньо призводить до завищення визнаного доходу у звітному періоді та некоректного відображення зобов'язань перед гостями.

Водночас навіть у межах МСФЗ 15 залишається низка методологічних проблем, що відтворюють структурний розрив на новому рівні. По-перше, коефіцієнт погашення балів є суто управлінською оцінкою і різниця між значеннями 70% та 90% може суттєво змінити суму доходу майбутніх періодів, що підвищує залежність фінансових результатів від управлінських суджень. По-друге, у коаліційних програмах лояльності, поширених серед міжнародних готельних мереж, що діють в Україні, готель може одночасно виступати принципалом щодо гостя і агентом щодо оператора програми залежно від умов договору. Вибір між цими кваліфікаціями суттєво впливає на структуру Звіту про фінансові результати без жодного впливу на реальний грошовий потік підприємства. По-третє, застосування портфельного підходу до оцінки зобов'язань за балами вимагає визначення меж портфеля та регулярного перегляду коефіцієнтів погашення, що є окремою методологічною проблемою, не врегульованою стандартом. Таким чином, МСФЗ 15 забезпечує концептуально точнішу кваліфікацію порівняно з попередніми підходами, однак практичне застосування його вимог залишає значний простір для управлінських суджень, що знижує достовірність і порівнянність фінансової звітності готельних підприємств.

Відповідно, усе окреслене визначає характер рекомендацій щодо регуляторного вдосконалення має бути не повне усунення розривів, а їх керована мінімізація через галузеву стандартизацію, розвиток принципово орієнтованих підходів та підвищення прозорості облікових оцінок та суджень у фінансовій звітності (табл. 2).

Таблиця 2. Рекомендовані напрями вдосконалення нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку готелів

Напряму удосконалення	Зміст заходу	Очікуваний результат
Розробка галузевих методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для готельних підприємств	Затвердження Мінфіном або Мінекономіки методичних рекомендацій з обліку доходів, витрат, активів та зобов'язань готелів	Уніфікація облікової практики; підвищення звітності готелів
Закріплення критеріїв капіталізації витрат на реновацію номерного фонду	Визначення в методичних рекомендаціях критеріїв розмежування капітальних і поточних витрат на обслуговування готельної нерухомості	Усунення методологічної невизначеності; правильне відображення активів
Роз'яснення порядку обліку програм лояльності відповідно до МСФЗ (IFRS) 15	Підготовка роз'яснень або листів Мінфіну щодо відображення балів лояльності як окремого зобов'язання за виконання	Достовірне відображення доходів; усунення завищення виручки
Запровадження галузевих показників ESG-звітності для готельного сектору	Розробка переліку ключових показників сталого розвитку для готелів (споживання енергії, води, відходи, умови праці персоналу) у відповідності з ESRS	Підвищення інвестиційної привабливості; відповідність вимогам ЄС
Адаптація Правил № 19 в частині облікових вимог	Доповнення Правил користування готелями (Наказ № 19) розділом щодо мінімальних вимог до організації бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю	Наявність галузевого нормативного акта з обліковими нормами

Джерело: розроблено автором.

Першочерговим кроком на шляху вдосконалення має стати розробка та затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку у підприємствах готельного господарства на рівні Міністерства фінансів України. Такий документ, за аналогією з Методичними рекомендаціями для аграрного сектору [27], має визначити: галузеву номенклатуру статей доходів і витрат; критерії капіталізації витрат на реновацію номерного фонду; порядок обліку авансів від гостей і депозитів; рекомендований план рахунків з аналітикою за центрами відповідальності; мінімальні вимоги до розкриття інформації у фінансовій звітності. Водночас у межах чинного законодавства готельні підприємства, що застосовують МСФЗ, мають право самостійно впроваджувати принципи МСФЗ 15 щодо програм лояльності у своїй обліковій політиці.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ДАНОМУ НАПРЯМІ

За результатами проведеного дослідження можна зробити такі висновки. По-перше, нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку підприємств готельного господарства України характеризується відсутністю галузевого виміру: єдиний спеціалізований нормативний акт (Правила № 19) регулює операційні стандарти, але не методика обліку, тоді як загальна нормативна база не враховує специфіку готельного бізнесу. По-друге, виявлено п'ять системних прогалин у нормативному регулюванні: відсутність галузевих методичних рекомендацій; невизначеність критеріїв капіталізації витрат на реновацію номерного фонду; нерегульованість обліку програм лояльності; відсутність норм щодо обліку доходів в розрізі комплексних готельних послуг та сезонних коливань; нерегульованість розкриття ESG-інформації. Сукупно ці прогалини знижують достовірність фінансової звітності готелів та ускладнюють зіставність їх показників. Показово, що два з виявлених розривів: класифікація доходів від пакетних послуг та облік програм лояльності мають не лише нормативний, а й глибший структурний вимір: вони зумовлені категоріальною невідповідністю між економічною природою готельних операцій та логікою побудови облікових стандартів, що унеможливує їх повне усунення виключно нормативними засобами. По-третє, обґрунтовано комплекс рекомендацій щодо вдосконалення нормативного регулювання, ключовими серед яких є розробка галузевих методичних рекомендацій, прийняття роз'яснення щодо обліку програм лояльності та запровадження галузевих ESG-показників.

Перспективами подальших досліджень є розробка практичних форм первинних документів та облікових реєстрів для готельних підприємств; дослідження міжнародного досвіду застосування галузевих облікових стандартів в умовах України; формування методики аудиту фінансової звітності підприємств готельного господарства з урахуванням галузевої специфіки.

Література:

1. Правила користування готелями й аналогічними засобами розміщення та надання готельних послуг: Наказ Державної туристичної адміністрації України від

16.03.2004 р. № 19. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0413-04>

2. Про затвердження Порядку встановлення категорій готелям та іншим об'єктам, що призначаються для надання послуг з тимчасового розміщення (проживання): Постанова Кабінету Міністрів України від 29.07.2009 р. № 803. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/803-2009-p>

3. ДСТУ 4269:2003. Послуги туристичні. Класифікація готелів. Київ: Держспоживстандарт України, 2004.

4. ДСТУ 4268:2003. Послуги туристичні. Засоби розміщення. Загальні вимоги. Київ: Держспоживстандарт України, 2004.

5. ДСТУ 4527:2006. Послуги туристичні. Засоби розміщення. Терміни та визначення. Київ: Держспоживстандарт України, 2006.

6. Король О. Д., Скутар Т. Д., Аніпко Н. П., Руденко О. В. Правове регулювання туристичної діяльності: навч. посіб. Правове регулювання туристичної діяльності: навч. посіб.: Чернівець. нац. ун-т ім. Ю.Федьковича. 2022. 232 с. URL: https://archer.chnu.edu.ua/xmlui/bitstream/handle/123456789/6351/%D0%9D-135_Korol_Skutar_Anipko_Pravove_28-12-2022%20%-281%29.pdf?sequence=1&isAllowed=y

7. Гончар Л., Беляк А. Нормативно-правове регулювання діяльності підприємств готельно-ресторанного і туристичного бізнесу. Економіка та суспільство. 2021. № 26. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-26-3>.

8. Бакеренко Н. П. Особливості діяльності підприємств готельної індустрії. Науковий вісник НЛТУ України. 2013. Вип. 23.15. С. 168—176. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILE=&2_S21STR=nnvltu_2013_23

9. Гончар, Л., Беляк, А. Удосконалення механізму формування фінансової стійкості підприємств сфери гостинності. Економіка та суспільство, 2021. № 25. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-25-23>

10. Копішинська К.О. Управлінський облік у готельному господарстві: особливості організації. Економіка та суспільство. 2022. № 39. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-39-47>

11. Андрейчук Ю. М., Мальська М. П., Дмитрук Р. Я. Інформаційні технології в туризмі, рекреації та готельно-ресторанному бізнесі: навч. посібник. Київ: вид-во "Каравела", 2025. 284 с. URL: https://geography.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2025/09/Andreychuk_Malska_Dmytruk_Informatsiyni-tekhnohii_2025.pdf

12. Національне Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід": Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999р. № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text>

13. Маценко Л.Ф. Концептуальні відмінності обліку доходів після введення МСФЗ 15 "Виручка за контрастами із замовниками". Економіка і суспільство. 2017. № 12. С. 701—705. URL: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/12_ukr/117.pdf

14. Михайловина С. О., Кучеренко Т. Є., Матрос О. М., Андрусак В. М. Методологічні аспекти обліку виручки

за МСФЗ 15 "Дохід від договорів з клієнтами" Наукові перспективи. 2023 № 5 (35). URL: <https://lib.udau.edu.ua/server/api/core/bitstreams/251d102d-5354-42be-b47d-33b82ba4b439/content>

15. Визнання доходу за МСФЗ 15: ключові моменти. Податки & бухоблік. 2019 № 91. URL: https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2019/november/issue-91/article-105334.html?srsId=AfmBOorZMr5rzMHaOkwaiB94H-rPo_2C_LwLm00ZLgSvkxnwoanslpKp

16. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

17. Про туризм: Закон України від 15.09.1995 р. № 324/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/324/95-вр>

18. Про затвердження Порядку доведення до споживачів інформації про вид об'єкта туристичної інфраструктури та його категорію: Постанова Кабінету Міністрів України від 03.07.2013 р. № 470. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/470-2013-п>

19. Положення про Комісію із встановлення категорій готелям та іншим об'єктам, що призначаються для надання послуг з тимчасового розміщення (проживання): Наказ Міністерства інфраструктури України від 17.11.2022 р. № 858. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1630-22>

20. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 "Дохід від договорів з клієнтами". URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS-15_ukr-compressed.pdf

21. Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 "Оренда". URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS16-ukr_AH-compressed-1.pdf

22. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 40 "Інвестиційна нерухомість". URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_026#Text

23. Directive 2022/2464/EU of the European Parliament and of the Council on Corporate Sustainability Reporting (CSRD). Official Journal of the European Union. 2022. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32022L2464>

24. European Sustainability Reporting Standard S1 "Own Workforce" (ESRS S1). European Financial Reporting Advisory Group. 2023. URL: <https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FESRS%2520S1.pdf>

25. Національне Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби": Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

26. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 "Основні засоби" URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text

27. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01>

References:

1. State Tourism Administration of Ukraine (2004), Order "Rules for the use of hotels and similar accommodation facilities and provision of hotel services",

available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0413-04> (Accessed 25 March 2026).

2. Cabinet of Ministers of Ukraine (2009), Resolution "On approval of the Procedure for establishing categories for hotels and other facilities intended for the provision of temporary accommodation (accommodation) services", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/803-2009-р> (Accessed 25 March 2026).

3. Derzhspozhyvstandart Ukrainy (2004), DSTU 4269:2003. Posluhy turystychni. Klyasifikatsiia hoteliv [DSTU 4269:2003. Tourist services. Classification of hotels], Kyiv, Ukraine.

4. Derzhspozhyvstandart Ukrainy (2004), DSTU 4268:2003. Posluhy turystychni. Zasoby rozmischuvannia. Zahal'ni vymohy [DSTU 4268:2003. Tourist services. Accommodation facilities. General requirements], Kyiv, Ukraine.

5. Derzhspozhyvstandart Ukrainy (2006), DSTU 4527:2006. Posluhy turystychni. Zasoby rozmischennia. Terminy ta vyznachennia [DSTU 4527:2006. Tourist services. Accommodation facilities. Terms and definitions], Kyiv, Ukraine.

6. Korol'. O. D., Skutar. T. D., Anipko. N. P. and Rudenko. O. V. (2022), Pravove rehulivannia turystychnoi diial'nosti [Legal regulation of tourism activities], Chernivets. un-t im. Yu.Fed'kovycha, Ukraine, available at: https://archer.chnu.edu.ua/xmlui/bitstream/handle/123456789/6351/%D0%9D-135_Korol_Skutar_Anipko_Pravove_28-12-2022%20%281%29.pdf?sequence=1&isAllowed=y (Accessed 25 March 2026).

7. Honchar, L. and Beliak, A. (2021), "Legal regulation of the activities of hotel, restaurant and tourism businesses", *Ekonomika ta suspil'stvo*, vol. 26. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-26-3>.

8. Bakerenko, N. P. (2013), "Features of the activities of hotel industry enterprises", *Naukovyj visnyk NLTU Ukrainy*, vol. 23.15, pp. 168—176, available at: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILE=&2_S21STR=nvntlu_2013_23 (Accessed 25 March 2026).

9. Honchar, L. and Beliak, A. (2021), "Improving the mechanism for forming the financial stability of hospitality enterprises", *Ekonomika ta suspil'stvo*, vol. 25. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-25-23>

10. Kopishyn's'ka, K.O. (2022), "Management accounting in the hotel industry: organizational features", *Ekonomika ta suspil'stvo*, vol. 39. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-39-47>

11. Andreichuk, Yu., Malska, M. and Dmytruk, R. (2025), *Informatsiini tekhnolohii v turyzmi, rekreatsii ta hotelno-restorannomu biznesi* [Information Technologies in Tourism, Recreation and Hotel-Restaurant Business], Karavela, Kyiv, Ukraine, available at: https://geography.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2025/09/Andreychuk_Malska_Dmytruk_Informatsiini-tekhnolohii_2025.pdf (Accessed 25 March 2026).

12. Ministry of Finance of Ukraine (1999), Order "National Regulation (Standard) of accounting 15 "Income", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (Accessed 25 March 2026).

13. Matsenko, L.F. (2017), "Conceptual differences in revenue accounting after the introduction of IFRS 15 "Revenue from Contracts with Customers", *Ekonomika i suspil'stvo*, vol. 12, pp. 701-705, available at: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/12_ukr/117.pdf (Accessed 25 March 2026).

14. Mykhajlovyna, S. O., Kucherenko, T. Ye., Matros, O. M. and Andrusiak, V. M. (2023), "Methodological aspects of revenue accounting under IFRS 15 "Revenue from Contracts with Customers", *Naukovi perspektyvy*, vol. 5 (35), available at: <https://lib.udau.edu.ua/server/api/core/bitstreams/251d102d-5354-42be-b47d-33b82ba4b439/content> (Accessed 25 March 2026).

15. Podatky & bukhoblik (2019), "Revenue recognition under IFRS 15: key points", *Podatky & bukhoblik*, vol. 91, available at: https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2019/november/issue-91/article-105334.html?srsId=AfmBOorZMr5rzMHaOkwaiB94H-rPo_2C_LwLm-00ZLgSvknwoanslpKp (Accessed 25 March 2026).

16. Verkhovna Rada Ukrainy (1999), "On accounting and financial reporting in Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (Accessed 25 March 2026).

17. The Verkhovna Rada of Ukraine (2001), The Law of Ukraine "About tourism", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/324/95-vr> (Accessed 25 March 2026).

18. Cabinet of Ministers of Ukraine (2013), Resolution "On approval of the Procedure for providing consumers with information about the type of tourist infrastructure facility and its category", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/470-2013-p> (Accessed 25 March 2026).

19. Ministry of Infrastructure of Ukraine (2022), "Regulations on the Commission for establishing categories for hotels and other facilities intended for the provision of temporary accommodation (accommodation) services", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1630-22> (Accessed 25 March 2026).

20. Ministry of Finance of Ukraine (2017), "International Financial Reporting Standard 15 "Revenue from Contracts with Customers", available at: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS-15_ukr-compressed.pdf (Accessed 25 March 2026).

21. Ministry of Finance of Ukraine (2022), "International Financial Reporting Standard 16 "Leases", available at: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS16-ukr_AH-compressed-1.pdf

22. Ministry of Finance of Ukraine (2012), "International Accounting Standard 40 "Investment Property", available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_026# Accessed 25 March 2026).

23. Official Journal of the European Union. (2022), "Directive 2022/2464/EU of the European Parliament and of the Council on Corporate Sustainability Reporting (CSRD)", available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32022L2464> (Accessed 25 March 2026).

24. European Financial Reporting Advisory Group. (2023), "European Sustainability Reporting Standard S1 "Own Workforce" (ESRS S1)", available at: <https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FESRS%2520S1.pdf> (Accessed 25 March 2026).

25. Ministry of Finance of Ukraine (2000), Order "National regulation (standard) of accounting 7 "Fixed assets", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (Accessed 25 March 2026).

26. Ministry of Finance of Ukraine (2012), "International Accounting Standard 16 "Fixed Assets", available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text (Accessed 25 March 2026).

27. Ministry of Agrarian Policy of Ukraine (2001), Order "Methodological recommendations for planning, accounting and calculating the cost of products (works, services) of agricultural enterprises", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01> (Accessed 25 March 2026).

Отримано редакцією журналу / Received: 07.04.26

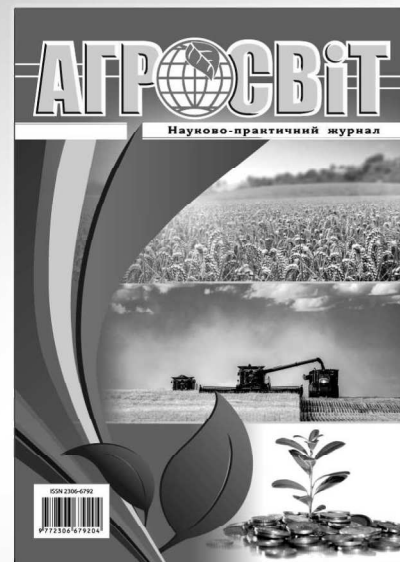
Процеженовано / Revised: 17.04.26

Схвалено до друку / Accepted: 21.04.26

АГРОСВІТ

<https://nauka.com.ua>

Передплатний індекс: 23847



Виходить 24 рази на рік

Журнал включено до переліку наукових фахових видань України з ЕКОНОМІЧНИХ НАУК (Категорія «Б»)

Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292