

РОЗДІЛ 7. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ТУРИСТИЧНОГО ПРОДУКТУ:
ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ

FORMATION OF COST TOURISM PRODUCT: ACCOUNT ASPECT

У статті розглянуто питання щодо формування та відображення в обліку витрат на виробництво (створення) туристичного продукту. Звернуто увагу на особливості формування собівартості туристичного продукту в системі фінансового обліку на туристичних підприємствах з урахуванням специфіки їх діяльності. Дано рекомендації, необхідні для забезпечення методичною основою підприємств туристичної галузі під час калькулювання собівартості туристичного продукту.

Ключові слова: туристична діяльність, бухгалтерський облік, витрати, собівартість, туристичний продукт, туристичний агент, туристичний оператор.

В статье рассмотрены вопросы формирования и отражения в учете затрат на производство (создание) туристического продукта. Обращено внимание на особенности формирования себестоимости туристического продукта в системе финансового

учета на туристических предприятиях с учетом специфики их деятельности. Даны рекомендации, необходимые для обеспечения методической основой предприятий туристической отрасли при калькулировании себестоимости туристического продукта.

Ключевые слова: туристическая деятельность, бухгалтерский учет, расходы, себестоимость, туристический продукт, туристический агент, туристический оператор.

The article deals with the issues of forming and recording the cost of production (creation) of the tourist product. Attention is paid to the peculiarities of the tourism product in the cost accounting system in tourism enterprises, taking into account the specifics of their activities. The recommendations necessary to ensure the methodological basis of enterprises of the tourism industry with the calculation of the cost of the tourist product.

Key words: tourism activity, accounting, expenses, costs, tourism product, travel agent, tour operator.

УДК 657:338

Шрам Т.В.

к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту Херсонський національний технічний університет

Пінчук Т.А.

к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту Херсонський національний технічний університет

Постановка проблеми. Туристична індустрія виступає потужним соціально-економічним і політичним чинником, що сприяє розвитку економіки та спрямовує політику багатьох країн і регіонів світу. Для сучасної України характерне встановлення стійкої та гнучкої системи управління в цій сфері, яке приходить на зміну усталеним та застарілим технологіям ведення туристичного бізнесу.

Однією з основних проблем розвитку індустрії туризму в Україні на сьогодні є неефективне та нераціональне використання природно-кліматичних та історико-культурних ресурсів, невідповідність розвитку туристичної інфраструктури країни. Якщо не розглядати такий бік туристичної системи, то можна стверджувати, що Україна належить до тих країн, які мають значний, але нереалізований туристичний потенціал.

Ресурси країни – це переважно незмінна складова частина забезпечення успіху туристичної галузі, але слід зауважити, що туризм є складною системою, в якій тісно переплетені інтереси багатьох галузей: економіки, екології, культури, безпеки, зайнятості населення тощо. Із подібними факторами пов'язані підприємницькі успіхи в туристичній сфері як на мікрорівні, так і на макрорівні економіки, адже однією зі статей наповнення державного бюджету в розвинених країнах світу з подібними ресурсами є саме доходи туристичної сфери. Прибутковість

будь-якого підприємства, зокрема туристичного, залежить від ефективного функціонування системи управління витратами.

На сучасному етапі розвитку економіки в умовах конкуренції на підприємствах туристичної галузі зростає роль обліку витрат і калькулювання собівартості туристичного продукту, управління витратами. Зниження вартості туристичного продукту неможливе без удосконалення системи обліку витрат, які забезпечують управлінський персонал належною інформацією, необхідною для прийняття управлінських рішень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Підтвердженням стабільного інтересу науковців до розв'язання проблем у галузі обліку і калькулювання собівартості туристичного продукту є роботи Балченко З.А., Богданової Ж.А., Гончаренко О.М., Король С.Я., Любіцевої О.О., Пожарицької І.М., Сметанко А.В. та інших дослідників. Однак недостатньо опрацьованим залишається питання щодо особливостей обліку витрат за статтями калькуляції в туристичній сфері сучасної України.

Досі відсутній відповідний нормативний документ, який би містив методичні рекомендації щодо обліку витрат підприємств туристичного бізнесу. Отже, на практиці кожне підприємство самостійно вирішує завдання організації обліку витрат, їх розподілу та визначення собівартості туристичного продукту (послуги). При цьому підприємства спираються передусім на Положення (стандарти)

бухгалтерського обліку, зокрема на П(С)БО 16 «Витрати» [3], з урахуванням змісту операційної діяльності туристичної фірми, конкретного складу та характеру його витрат.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження особливостей обліку витрат за статтями калькуляції в контексті туристичної сфери сучасної України з метою ефективного управління витратами.

Виклад основного матеріалу дослідження. Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», витрати – це зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу між власниками) [4]. Витрати будь-яким чином впливають на ціну продукту туристичного бізнесу і формують його вартість.

Згідно з 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 [3]. Об'єктом бухгалтерського обліку виробничих витрат у туристичних підприємствах є туристичний продукт,

Згідно із Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про туризм» [2], туристичний продукт – це попередньо розроблений комплекс туристичних послуг, який поєднує не менше ніж дві такі послуги, що реалізується або пропонується для реалізації за визначеною ціною, до складу якого входять послуги перевезення, послуги розміщення та інші туристичні послуги, не пов'язані з перевезенням і розміщенням (послуги з організації відвідувань об'єктів культури, відпочинку та розваг, реалізації сувенірної продукції тощо). Собівартість туристичного продукту – вартісна оцінка матеріальних та інших витрат, понесених у процесі виробництва та продажу туристичного продукту, а також інших витрат на його просування та реалізацію. Вона є економічним інструментом регулювання виробничого процесу, контролю й оцінки господарської діяльності туристичного підприємства.

Собівартість тісно пов'язана з витратами підприємця, адже підприємництво в туристичній, як і в інших сферах, передусім визначається як діяльність, що направлена на отримання прибутку, примноження капіталу, який був укладений у справу. Отже, мінімізація витрат є важливим фактором в управлінні туристичним бізнесом. І тут слід підкреслити, що правильний облік витрат у туризмі буде викликаний потребою підприємця в уникненні непередбачуваних, додаткових чи надмірних витрат, збитків. Звідси витікає порядок групування та класифікації витрат у туризмі.

На сьогодні немає нормативного документа, який би містив методичні рекомендації щодо обліку

витрат підприємств туристичного бізнесу. Тож для визначення собівартості насамперед слід керуватися П(С)БО 16 для бухгалтерського обліку та нормами ст. 138 ПКУ для податкового обліку з урахуванням конкретного турпродукту. Згідно з п. 138.8 ПКУ, собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг складається з витрат, прямо пов'язаних із виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг. Виходячи зі специфіки туристичної діяльності та згідно з нормами ст. 138 ПКУ, собівартість турпродукту може складатись із таких витрат:

- прямих матеріальних витрат, безпосередньо пов'язаних зі створенням турпродукту (пп. 138.8.1 ПКУ);
- прямих витрат на оплату праці працівників, задіяних у створенні турпродукту, та нарахування на зарплату таких працівників (пп. 138.8.2 ПКУ);
- амортизації основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних із наданням послуг (туристичні автобуси, приміщення, де клієнти отримують консультації та укладають угоди про отримання послуг);
- загальновиробничих витрат, які відносяться на собівартість виготовлених та наданих послуг відповідно до П(С)БО (витрати на оренду офісу, на опалення, освітлення, водопостачання та інші, якщо такі витрати пов'язані зі створенням турпродукту) (пп. 138.8.5 ПКУ);
- вартості придбаних послуг, прямо пов'язаних із наданням турпослуг (зокрема, винаймання готелів (мотелів), транспорту для перевезення клієнтів, витрати на страхування, харчування, екскурсійні програми тощо);
- інших прямих витрат (п. 138.9 ПКУ).

Варто врахувати, що попри специфіку діяльності туроператора та фактично залучення всього персоналу (від керівника до менеджера) і всіх активів до створення турпродукту витрати на оренду приміщення, де працює адмінперсонал, на телефонні розмови, на оплату його праці та, відповідно, на нарахування ЄСВ за такими сумами повинні потрапити до адміністративних витрат. Тут бухгалтеру треба чітко розділити, де витрати, які потрапляють до собівартості турпродукту, а де адміністративні витрати.

Між іншим, до адмінперсоналу у туроператора належать лише керівництво, бухгалтерія та обслуговуючий персонал (секретар, юрист, завгосп тощо). Менеджери, які безпосередньо працюють із клієнтами або безпосередньо залучені до створення турпродукту, належать до виробничого персоналу. Так само мають розподілятися і витрати на утримання офісу між адмінвитратами та собівартістю послуг. Для такого розподілу можна застосувати площі приміщень, які використовуються для керівництва та обслуговування діяльності туроператора і для обслуговування клієнтів.

Прямі змінні витрати (вартість окремих видів послуг)	Непрямі податки (на окремі види послуг)	Умовно-постійні витрати на розробку та реалізацію туристичного продукту	Прибуток туристичної фірми (з урахуванням податкових платежів)	Комісійна винагорода на користь турагента та інших посередників	Сезонні та інші комерційні знижки для окремих туристів	ПДВ із доходу від реалізації туру
ціна-«нетто» (обмежена собівартість) туру						
←—————→ виробнича собівартість туру						
←—————→ ціна пропозиції («брутто») туру						

Рис. 1. Відпускна вартість пакету туристичних послуг

Джерело: [1, с. 85]

Виробничі витрати	
витрати на придбання прав на послуги сторонніх організацій, використовувани під час виробництва турпродукту (витрати на придбання прав на послуги з розміщення і проживання, харчування; транспортного(перевезення), екскурсійного, медичного і візового обслуговування (а також витрати, пов'язані з оформленням турпоїздки); лікування і профілактику захворювань; на послуги культурно-просвітницького, культурно-розважального і спортивного характеру; з добровільного страхування від нещасних випадків, хвороб і медичного страхування в період турпоїздки; обслуговування гідями-перекладачами і супроводжуючими, а також інші послуги, які використовуються під час виробництва турпродукту	
витрати, пов'язані з діяльністю виробничого персоналу	
витрати підрозділів туристичної фірми, які беруть участь у виробництві турпродукту (готелі, будинки відпочинку, мотелі, кемпінги, спортивні споруди, спеціальний туристичний транспорт і т. п.)	
непрямі (накладні) витрати	
Комерційні витрати	
витрати, пов'язані з діяльністю точок реалізації (турагенств) як підрозділів туристичної організації, як виділених на окремий баланс, так і неусоблених. При цьому склад комерційних здебільшого дублює склад накладних витрат туристичної організації з туроператорської діяльності, лише в цьому разі накладні витрати за своїм змістом належать до діяльності точок реалізації (турагенств). Виняток становлять лише категорія інших витрат (якої немає у складі витрат турагента) і категорія витрат на рекламу (якої немає у складі витрат туроператора)	
витрати на рекламу (витрати на розробку і видання рекламних виробів (ілюстрованих каталогів, брошур, альбомів, проспектів, плакатів, афіш, рекламних листів, відкриток і т. п.); розробку і виготовлення ескізів етикеток, зразків оригінальних фірмових пакетів, придбання і виготовлення рекламних сувенірів; рекламні заходи через засоби масової інформації (оголошення в друці, передачі на радіо і телебаченні); світлову та іншу зовнішню рекламу; придбання, копіювання, дублювання і демонстрацію рекламних кіно- і відеофільмів; виготовлення стендів, муляжів, рекламних щитів, вказівників; зберігання, експедирування і митне оформлення рекламних матеріалів; просування інших рекламних заходів; на організацію й участь у виставках, спрямованих на просування тур продукту)	

Рис. 2. Групування витрат на виробництво (створення) та продаж туристичного продукту

Джерело: [8, с. 114]

Залежно від того, ким виступає суб'єкт підприємництва (виробником турпродукту чи турагентом), формуються особливості обліку витрат і калькулювання собівартості туристського продукту (послуг). Особливістю галузі туризму є те, що туристські підприємства займаються як формуванням (виробництвом) турпродукту, так і безпосередньо його просуванням на ринку туристських послуг [9, с. 144].

Сума витрат на туристичні послуги становить собівартість туристичного продукту, і під час установаження відпускнуої вартості пакету туристичних послуг використовуються два варіанти цін (рис. 1):

- ціна-«нетто», що характеризує «обмежену собівартість» турпродукту;
- ціна-«брутто», тобто ціна пропозиції турпродукту на ринку.

Ціна-«нетто» відбиває суму цін, розцінок та тарифів на всі види послуг, що надаються туристам, включаючи податок на додану вартість, готельний збір, митні збори, страхові платежі.

Трансфер входить до вартості пакету послуг, оскільки він від самого початку забезпечує чітке обслуговування туристів. Для визначення повної собівартості туру до ціни-«нетто» додаються витрати туристичних фірм, пов'язані з організацією їхньої діяльності.

Ціна-«брутто» включає повну собівартість туру, прибуток туроператора, всі види його податкових платежів, комісійну винагороду турагентам та іншим посередникам, сезонні та інші комерційні знижки для окремих туристів і туристичних груп, суму ПДВ.

Під час калькулювання собівартості туру здійснюється розрахунок прямих змінних витрат та розподіл непрямих умовно-постійних витрат на окремі види турів. У туристичній практиці прямі змінні витрати туру включають складники ціни-«нетто», передбачені у складі туру контрактною, агентською чи іншою туристичною угодою, а також прямі виробничі витрати турфірми на придбання прав на послуги сторонніх організацій, оплату праці виробничого персоналу з відрахуваннями на соціальні заходи, вартість послуг гіда, екскурсовода, перекладача та комісійну винагороду іншим посередникам – вітчизняним чи іноземним фірмам-партнерам.

Узагальнюючи положення Методичних рекомендацій із планування, обліку і калькулювання собівартості туристичного продукту і формування фінансових результатів в організацій, які займаються туристичною діяльністю, що діють на території Росії, звертаємо увагу на групування таких витрат на виробничі (пов'язані з виготовленням турпродукту) та комерційні (пов'язані з просуванням і продажем турпродукту).

Слід зауважити: попри ґрунтового групування витрат відсутні такі складники, як адміністративні

або загальногосподарські витрати, а також інші операційні витрати, які не включаються у виробничу собівартість, однак пов'язані з основною діяльністю туристичного підприємства.

Висновки з проведеного дослідження. На сьогодні склад витрат, що включаються в собівартість туристичного продукту, регламентується П(С)БО 16 «Витрати», але даний документ не враховує специфіку діяльності туристичних підприємств, значну частку яких становлять витрати на придбання прав на послуги інших підприємств, тому виникає необхідність розробки галузевих методичних рекомендацій з обліку витрат і калькулювання собівартості туристичного продукту. Дані рекомендації необхідні для забезпечення методичною основою підприємств туристичної галузі під час калькулювання собівартості туристичного продукту, який є важливою інформаційною системою управління туристичним підприємством.

Пріоритетним напрямом наукових досліджень побудови обліково-аналітичної системи може бути, на нашу думку, розробка методики обліку за центрами відповідальності, оскільки застосування методичних підходів до обліку за центрами відповідальності, напрацьованих фахівцями за різними видами економічної діяльності, на туристичних підприємствах стримується за рахунок відсутності ґрунтовних розробок із цих питань для даної галузі.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. Закон України «Про туризм» від 15.09.1995 № 324/95-ВР (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/324/95>.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати» : Наказ М-ва фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0027-00>.
4. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ фінансів Міністерства України від 07.02.13 №73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
5. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
6. Балченко З.А. Бухгалтерський облік в туризмі і готелях України : [навч. посіб.] / З.А. Балченко. – К. : КУТЕП, 2006. – 232 с.
7. Богданова Ж.А. Бухгалтерський облік і контроль туристичної діяльності : автореф. дис. ... к.е.н. : спец. 08.00.09 / Ж.А. Богданова ; Житомир. держ. технол. ун-т. – Житомир, 2011. – 20 с.
8. Височан О.С. Облік і калькулювання собівартості туристичного продукту

вартості туристичного продукту: питання об'єкту та номенклатури витрат / О.С. Височан // Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка. – 2014. – Вип. 150. – С. 110–119.

9. Гончаренко О.М. Облікове забезпечення управління витратами на формування туристичного продукту / О.М. Гончаренко // Економічні науки : наук. зб. Таврійського державного агротехнічного університету. – Мелітополь : Люкс, 2010. – № 3(11). – С. 143–148.

10. Гончаренко О.М. Облік витрат та аналіз собівартості туристичного продукту : автореф. дис. ...

к.е.н. : спец. 08.00.09 / О.М. Гончаренко ; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – К., 2012.

11. Грибова Л. Туризм: організація та облік / Л. Грибова [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dtkk.com.ua/show/1cid01916.html>.

12. Король С. Облік витрат туристичного підприємства / С. Король // Вісник КНТЕУ. – 2011. – № 4. – С. 72–84.

13. Сметанко О. В. Удосконалення методики обліку витрат і калькулювання собівартості туристичного продукту (послуг) на підприємствах туризму / О. В. Сметанко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 7. – С. 39–45.