

# Секція 1 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 659.37 644.2

**І.В. Нестеренко**, канд. екон. наук

**І.О. Белебеха**, д-р екон. наук, проф.

## ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ Й АУДИТУ ВИТРАТ У ТУРИСТИЧНІЙ ГАЛУЗІ

*Висвітлено результати дослідження та вдосконалення існуючої класифікації витрат, організації та методики обліку й аудиту витрат на виробництво й калькулювання собівартості туристичного ваучера (продукту, послуг).*

*Рассмотрены результаты исследования и усовершенствования существующей классификации затрат, организации и методики учета и аудита затрат на производство и калькулирования себестоимости туристического ваучера (продукта, услуг).*

*Thesis is dedicated to research and improvement of the existing classification of expenses, organization and methodology of the counting and auditing of the expenses and calculation of the cost price of the tourist product (service).*

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Туризм як вид економічної діяльності на сучасному етапі становлення набуває дедалі більшого значення для економіки України. Галузь туризму сприяє розвитку соціальної сфери, зокрема таких секторів економіки, як транспорт, харчова промисловість, будівництво, сільське господарство, медицина, які впродовж активного туристичного сезону надають додаткові послуги туристам.

Інтеграція України до Всесвітньої туристської організації потребує здійснення комплексу заходів, спрямованих на вдосконалення методики обліку витрат і калькулювання собівартості туристського продукту, поліпшення якості обслуговування туристів, приведення нормативно-законодавчої бази у відповідність до міжнародних вимог і стандартів. У сучасних ринкових умовах господарювання та жорсткої конкуренції на підприємствах туристичної галузі зростає роль обліку витрат і калькулювання собівартості туристичного продукту. Визначення основних напрямів підвищення якості обслуговування туристів та

зниження вартості туристського ваучера не можливе без удосконалення систем обліку і контролю за витратами, які забезпечують менеджерів і керівників належною інформацією, необхідною для прийняття управлінських рішень.

Вивчення та аналіз наукової літератури і нормативно-законодавчої бази України дали змогу дійти висновку, що методичних рекомендацій і наукових досліджень з обліку витрат та калькулювання собівартості туристської продукції немає. Недостатній рівень розробки теоретичних і практичних питань обліку витрат на туристичних підприємствах зумовив необхідність уточнення економічної суті витрат, їх структури, ролі та впливу на формування й визначення собівартості туристичного ваучера з урахуванням вимог національних і міжнародних стандартів щодо обробки та надання облікової інформації. Слід зазначити, що в роботах українських фахівців досить ґрунтовно досліджено облік витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції на промислових підприємствах, але підприємства туристичної галузі мають певну специфіку. Тому більшість методів та підходів щодо обліку витрат у промисловості неможливо, а іноді й недоцільно застосовувати на підприємствах галузі туризму через своєрідну специфіку, пов'язану з формуванням турпродукту та наданням послуг туристам. Відсутність методичних рекомендацій щодо організації та методики обліку витрат і калькулювання собівартості туристичного ваучера (продукту, послуг) призводить до невиправданого завищення вартості турпродукту.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Для розробки й поглиблення теоретичних та організаційно-методичних принципів обліку витрат та калькулювання собівартості туристичного ваучера (продукту, послуг) потрібно використати накопичений зарубіжний досвід, упровадження якого на підприємствах туристичної галузі України є можливим лише з урахуванням особливостей вітчизняного обліку виробництва та контролю за витратами підприємства. Проблеми розвитку та удосконалення організаційних і методичних питань обліку витрат та калькулювання собівартості турпродукту на туристичних підприємствах досліджували такі вітчизняні та зарубіжні вчені: А. Балабанов, Г. Бургунова, Н. Каморджанова, В. Керимов, Т. Козирева, Л. Родигин, Р. Сухов, Н. Яновська.

**Мета та завдання статті.** Мета статті полягає у висвітленні результатів удосконалення існуючої класифікації витрат, організації та методики обліку й аудиту витрат і калькулювання собівартості туристичного ваучера (продукту, послуг).

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Практичне дослідження специфіки діяльності туристичних підприємств дало змогу поряд із узагальнюючою категорією “витрати” виділити окрему категорію – “витрати з обслуговування туристів”, яка характеризує господарську діяльність підприємства з формування туристичного продукту та обслуговування туристів. Необхідність її виділення була спричинена тим, що, за чинною класифікацією, витрати, пов’язані з обслуговуванням туристів (реклама і збут туристичного продукту, оплата праці працівників, які надають додаткові послуги), “розчинені” як у виробничих (частково в загальногосподарських), так і у невиробничих витратах. Використання цієї категорії в практичній діяльності допоможе визначити суму витрат, яких зазнало підприємство у процесі виробництва, просування турпродукту та надання низки додаткових послуг туристам, а також дасть змогу вирішити питання про включення до собівартості непродуктивних витрат, пов’язаних із рекламою та збутом туристичного продукту.

Інформаційною базою для прийняття управлінських рішень має стати науково та економічно ефективно розроблена класифікація витрат за різними ознаками. В основу класифікації та групування витрат за статтями й економічними елементами покладено управлінську класифікацію витрат за такими напрямками: для визначення собівартості туристського продукту та отриманого прибутку; для прийняття управлінських рішень і планування; для контролю й регулювання; за цільовим призначенням. Використання цієї класифікації дає змогу прогнозувати витрати та управляти ними, а також визначити шляхи зниження собівартості турпродукту і витрат у цілому по туристському підприємству [1, с.152].

Основною складовою обліку витрат на створення турпродукту в розрізі статей і елементів витрат виступає калькуляція як спосіб відображення впливу чинників економічного та організаційно-технічного характеру через здійснення порівняльного аналізу структури собівартості туристської продукції (послуг).

Під час дослідження проведено систематизацію існуючих методів обліку витрат у галузі туризму залежно від форм власності, а також проведено градацію туристичних організацій з виділенням основних методів обліку для кожної групи суб’єктів господарювання. Виконаний аналіз чинних систем і методів обліку витрат та калькулювання собівартості туристичного продукту дав змогу дійти висновку, що найефективнішим є нормативно-позамовний метод. За допомогою цього методу можна з досить високою точністю скласти калькуляцію собівартості туристського ваучера (продукту, послуг). У роботі доведено, що

нормативно-позамовний метод слід використовувати за центрами відповідальності на основі розроблених бюджетів і нормативів.

Для туристичних підприємств ефективність використання системи обліку витрат (вітчизняної або зарубіжної) прямо залежить від ступеня організації системи управлінського обліку.

З метою поліпшення інформаційного забезпечення процесу управління витратами розроблено відповідні рекомендації щодо структури і побудови робочого Плану рахунків та його використання в практичній діяльності туристських підприємств. Для цього пропонуємо відкриття окремих рахунків та субрахунків:

1) до рахунка 23 “Виробництво” - рахунки другого та вище порядку з метою групування витрат і їх деталізації за функціональним призначенням і основними калькуляційними об’єктами: 231 “Формування туристичного ваучера”; 232 “Експерсійна діяльність”; 233 “Формування рекламно-інформаційної продукції”; 234 “Формування туру”; 235 “Формування додаткових туристичних послуг”. Ведення обліку за цими субрахунками допоможе отримати повну інформацію як про туристичний продукт, так і про окремо взяті туристські послуги;

2) до субрахунку 841 “Витрати на якість обслуговування”, призначеного для відображення витрат, пов’язаних із поліпшенням якості туристичного продукту, запропоновано відкривати рахунки третього і вище порядку: 841.1 “Витрати на якість обслуговування туристів”; 841.2 “Витрати на підготовку та перепідготовку обслуговуючого персоналу”; 841.3 “Витрати на поліпшення номерного фонду та туристичних баз”; 841.4 “Інші витрати, спрямовані на забезпечення якості туристичного продукту і послуг”. Використання рахунка 841 “Витрати на якість обслуговування” в розрізі субрахунків дає змогу виділити та відокремити витрати, пов’язані з якістю обслуговування туристів, з метою їх деталізації та визначення доцільності віднесення до собівартості туристського продукту;

3) до рахунка 26 “Готова продукція” – субрахунок 261 “Випуск туристського продукту”, призначений для інтеграції вітчизняних систем обліку із зарубіжними. На цьому субрахунку запропоновано відображати планові витрати з подальшим їх зіставленням із фактичними витратами, пов’язаними з формуванням та просуванням туристського продукту.

Під час складання калькуляцій з обслуговування туристів та розрахунку собівартості туристського продукту використовують основні показники: людино-день, туро-день, ліжко-день, туристично-рекламна

продукція [2, с. 25].

У процесі дослідження було вдосконалено та розроблено формули для розрахунку собівартості туристського продукту (ваучера) й окремих видів туристських послуг із подальшим відображенням отриманих даних у калькуляційних картках, а саме: “Собівартість обслуговування транспортного засобу на 100 км пробігу”, “Калькуляційна картка туристського маршруту”, “Калькуляційна картка вартості обслуговування одного дня екскурсійної групи”, “Собівартість обслуговування туристів”.

Застосування запропонованих методик обліку витрат і калькулювання собівартості туристичного продукту потребує впровадження новітніх комп’ютерних систем і технологій для автоматизації робочих місць та ділянок обліку на відповідних рівнях системи управління туристичним підприємством.

У ході дослідження розроблено схему функціонування корпоративної автоматизованої системи управління туристським підприємством, а також виділено основні етапи, напрями та послідовність обробки облікової інформації з використанням комп’ютерних систем і технологій. В основу корпоративної системи обліку та управління туристичним підприємством покладено алгоритм введення й обробки даних автоматизованою підсистемою “Управлінський облік витрат”. Завдяки цьому стає можливим підвищення аналітичності обліку на підприємстві, що дає змогу здійснювати всебічний контроль за введенням даних в інформаційну базу, обробкою інформації та управлінням витратами й собівартістю туристичного продукту як за структурними підрозділами, так і за організацією в цілому в інтерактивному режимі.

Схему роботи підсистеми “Управлінський облік витрат” побудовано у вигляді семирівневої архітектурної системи, де введення й обробка інформації відбувається на 29 основних етапах. Доведено, що її ефективне використання можливе лише за умов чіткого розмежування повноважень і функцій між різними центрами відповідальності за доступом, введенням і обробкою облікової інформації.

Упровадження поданих рекомендацій, дасть можливість створити єдиний комплекс інформаційного забезпечення, спрямований на управління витратами та собівартістю туристичної продукції в розрізі основних калькуляційних одиниць та за центрами відповідальності.

Вивчення практичного досвіду проведення аудиту витрат на підприємствах туристичної галузі дало змогу дійти висновку, що в більшості випадків собівартість турпродукту (послуг) невиправдано завищується внаслідок неправильного розподілу та необґрунтованого включення до собівартості витрат, пов’язаних з оплатою праці й соціа-

льним страхуванням, витратами на рекламу, підготовкою й перепідготовкою кадрів, амортизацією туристського обладнання та інших операційних витрат [3, с. 87].

З метою вдосконалення методики аудиту витрат та калькулювання собівартості туристичного продукту було уточнено основні етапи проведення перевірки та напрями обробки облікової й управлінської інформації, що підвищить ефективність аудиторської перевірки. Доведено, що в процесі аудиту рівень аудиторського ризику невиявлення помилок можна знизити за умов професійно розробленого плану перевірки, адекватно обраних процедур, належного документального оформлення, систематизації та відображення аудиторських доказів у робочих документах. Аудиторські докази доцільно групувати з подальшим відображенням основних відхилень у запропонованій формі робочого документа “Аудит обліку витрат і калькулювання собівартості туристичного продукту”. Застосування у практичній діяльності аудиторських фірм розроблених робочих документів аудитора, специфічних методів і процедур надають змогу підвищити якість та ефективність аудиторських перевірок.

Упровадження й використання комп'ютерних систем та технологій в обліку дає поштовх для розвитку та створення спеціальних автоматизованих аудиторських програм [4, с. 31].

Під час проведення аудиторських перевірок в умовах використання комп'ютерної техніки потрібно визначити, наскільки складним є процес обробки облікової інформації на підприємстві. У ході дослідження виділено низку критеріїв, які дають змогу визначити ступінь складності комп'ютерної системи замовника. Їх практичне застосування дозволить максимально знизити аудиторський ризик, пов'язаний із використанням автоматизованих методів проведення перевірки, а також визначити необхідність залучення експерта з питань оцінки комп'ютерних систем.

Основною перевагою запропонованої моделі аудиторської програми поряд з існуючими є те, що в процесі аудиту витрат і калькулювання собівартості турпродукту аудитор має можливість виявити важливі тенденції в діяльності підприємства, знайти незначні відхилення та диспропорції показників витрат у розрізі основних видів наданих туристських послуг. Завдяки впровадженню такого алгоритму обробки облікової інформації можна налагодити систему з урахуванням специфіки діяльності туристського підприємства, що приводить до таких наслідків:

- підвищення ефективності аудиту за рахунок скорочення строків перевірки;

– збільшення обсягу аудиторської вибірки як за окремими статтями витрат, так і безпосередньо за калькуляційними одиницями. При цьому можна здійснювати адекватний контроль над обробкою журналів, форм звітності та первинних документів; визначити відхилення від планових показників і основних чинників, що вплинули на них; проводити звернення та взаємопогодження форм звітності, отриманих із комп'ютерної інформаційної системи туристичної організації, з даними, отриманими за допомогою обробки інформаційного масиву аудиторською програмою.

**Висновки.** Таким чином, результатами дослідження є теоретичне узагальнення та удосконалення методичних та організаційних засад, інструментарію обліку й аудиту витрат, калькулювання собівартості турпродукту на підприємствах туристичної галузі.

#### *Список літератури*

1. Агафонова, Л. Г. Туризм, готельний та ресторанный бізнес [Текст] / Л. Г. Агафонова, О. Є. Агафонова. – К. : Знання України, 2008. – 587 с.
2. Сметанко, А. В. Особенности учета затрат и калькулирования себестоимости информационно-туристического продукта [Текст] / А. В. Сметанко // Культура народов Причерноморья. – 2001. – № 25. – С. 25–28.
3. Школа, І. М. Менеджмент туристичної індустрії [Текст] : навч. посібник / за ред. проф. І. М. Школи. – Чернівці : ЧТЕІ КНТЕУ, 2003. – 662 с.
4. Яновская, Н. Туризм: организация и учет [Текст] / Н. Яновская – 2-е изд., перераб. – Библиотека «Фактор» – 2008. – 54 с.

Отримано 31.03.2010. ХДУХТ, Харків.

© І.В. Нестеренко, І.О. Белебега, 2010.

УДК 659.46;644.1

**Л.М. Янчева**, канд. екон. наук, проф.

**Г.С. Дергільова**, канд. екон. наук

## **КОНТРОЛЬНО-АНАЛІТИЧНІ АСПЕКТИ ОЦІНКИ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ПРИВАБЛИВОСТІ ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

*Розглянуто результати аналізу стану інвестиційної діяльності в Україні, дано обґрунтування необхідності здійснення контрольних і аналітичних процедур оцінки інвестиційної привабливості. Визначено основні принципи контролю та аналізу інвестиційної привабливості торговельних підприємств.*