

розширений тип відтворення основного капіталу, з позитивною тенденцією, тобто суб'єкти господарювання акумулюють та направляють кошти на модернізацію та покращення технічного стану засобів виробництва. Але залишається частка підприємств зі звуженим типом відтворення капіталу, які мають негативною тенденцією динаміки показників діяльності.

Отже подальші дослідження мають бути спрямовані на раціональнішу організація господарської діяльності в таких підприємствах, таку, яка має привести до зміни типу відтворення основних засобів на розширений, а це, у свою чергу - до підвищення продуктивності праці, економічної ефективності господарювання, а отже і прибутковості підприємства.

Література.

1. Андрійчук В.М. Економіка аграрних підприємств. – К.: КНЕУ, 2002.-624с.
2. Статистичний збірник-Сільське господарство України 2011 року. – Київ-2012.-386с.
3. Старицький Т.М. Відтворення основних фондів // Ефективна аграрна економіка. -Тернопіль.: Економічна думка, 2003. - № 4. – С. 63-70.
4. Кісіль М.І. Вартість капіталу // Агропромисловий комплекс України: стан, тенденції та перспективи розвитку. Інформаційно-аналітичний збірник. – К., 2000. – Вип.4. Розд.14. гл. 14.8.- С. 598 – 601.

УДК 657

ОБЛІК І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ТУРИСТИЧНОГО ПРОДУКТУ: ПИТАННЯ ОБ'ЄКТУ ТА НОМЕНКЛАТУРИ ВИТРАТ

**ВИСОЧАН О.С., К.Е.Н., ДОЦЕНТ,
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЛЬВІВСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»**

У статті проведено аналіз досліджень вчених, пов'язаних із формуванням та відображенням в обліку витрат на виробництво (створення) туристичного продукту. Виділено низку пропозицій щодо облікової термінології, встановлення об'єкту витрат, визнання й розподілу витрат на виробництво (створення) продукту, які одночасно відповідають кільком ознакам декомпозиції.

The article analyzes research scientists associated with the formation and recording of costs of production (creation) tourism product. Highlight a number of proposals on accounting terminology, installation cost object recognition and distribution costs of production (creation) of the product that simultaneously meet multiple signs of decomposition.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Динаміка розвитку туризму останніх років чітко демонструє важливість цієї галузі для світової економіки. Розглядаючи туризм як джерело валютних надходжень для країни, засіб забезпечення зайнятості населення її регіонів (особливо для депресивних щодо розвитку інших індустрій), стимулятор притоку інвестицій в суміжні галузі і, нарешті, цивілізаційний шлях закріплення міжкультурних зв'язків між всіма народами земної кулі, можна стверджувати про необхідність полідисциплінарного дослідження феномену туризму на академічному рівні.

Господарська діяльність підприємств, пов'язана з виробництвом нематеріальних благ є повноцінною складовою народного господарства України, а облік процесів, пов'язаних з її здійсненням повинен забезпечувати як виконання загальнодержавних функцій, реалізацію галузевих програм, задовольняти інформаційний попит зацікавлених авторизованих осіб так і формувати підґрунтя для вирішення управлінських задач керівництвом підприємств.

Основною метою господарської підприємницької діяльності туристичних підприємств є не лише отримання прибутку, але й формування якісного продукту, який максимально задовольнятиме вимогам споживачів. Баланс між цими часто взаємовиключаючими цілями і є основним завданням для менеджменту туристичних підприємств, інформаційну підтримку вирішення якого повинна забезпечити підсистема бухгалтерського обліку.

Витрати на створення туристичного продукту є важливим об'єктом обліку, оскільки будучи базовим фактором ціноутворення напряму впливають на купівельну поведінку споживачів в умовах жорсткої конкуренції на туристичному ринку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В останні роки спостерігається стабільний інтерес науковців до розв'язання проблем в галузі обліку і калькулювання собівартості туристичного продукту. Цьому підтвердженням 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.

Низка робіт вирішують деякі питання методологічного та організаційного характеру, однак не знімають всіх суперечностей, що виникають останнім часом в практиці ведення обліку на ділянці витрат, пов'язаних з туристичною діяльністю.

Формулювання цілей статті. Метою роботи є вдосконалення методики обліку і калькулювання собівартості туристичного продукту шляхом зняття низки невизначеностей щодо складу та структури окремих калькуляційних статей зважаючи на нематеріальну природу кінцевого продукту діяльності туристичних підприємств. На виконання цієї мети ставимо завдання:

— дослідити підходи науковців до формування собівартості виготовлюваного турпродукту;

— виявити складнощі в імплементації положень діючого П(С)БО 16 “Витрати” в практику вітчизняних туристичних підприємств;

— усунути незгодженості, що виникають при побудові калькуляції туристичного продукту, враховуючи специфіку формування його споживчої вартості.

Виклад основного матеріалу дослідження. Згідно 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 [1]. Може виникнути хибне враження, що об’єктом витрат в туристичній діяльності є тур або туристична послуга.

Звернемося до визначень. Тур – це туристична подорож (поїздка) за визначеним маршрутом у конкретні терміни, що забезпечена комплексом туристичних послуг (бронювання, розміщення, харчування, транспорт, рекреація, екскурсії тощо) [2, с.98].

Для потреб планування, калькулювання, обліку та, в кінцевому результаті, управління, доречніше використовувати поняття “туристичний продукт” як сукупність товарів і послуг (базово – пов’язаних із перевезенням та розміщенням), призначених для реалізації кінцевому споживачу напряму або за посередництва туристичних агентств. Загалом вартість туру для подорожуючого виявляється вищою аніж ціна, сплачена за пропонуваній на ринку туристичний продукт (за умови його придбання), оскільки включає низку додаткових особистих витрат (сувеніри; відвідання об’єктів, не включених у програму; додаткове харчування тощо). Тобто придбання туристичного продукту лише забезпечує досягнення подорожуючим власних цілей та задоволення особистих потреб під час туру, допомагає вирішити певні організаційні та комунікаційні проблеми. Оскільки розв’язання завдань пізнавального характеру, досягнення професійної мети, задоволення рекреаційних потреб людини, які і є основними цілями поїздки, залежить від індивідуальних особливостей

туриста (психологічних, світоглядних, фізіологічних, ділових тощо) будь-який туристичний продукт вирішує поставлені завдання лише в більшій чи меншій мірі. Це завжди компроміс між вартістю туристичного продукту та рівнем задоволення споживача.

А.В. Горшков та Ю.В. Петриченко визначають туристичний продукт як у вузькому значенні стосовно кожного сектору індустрії туризму (оскільки індустрія туризму виготовляє туристичні послуги, то в цьому значенні туристичний продукт співпадає за змістом з туристичною послугою) та в широкому сенсі (як комплекс одиничних туристичних послуг, які споживаються людиною в процесі діяльності, пов'язаної з проведенням часу поза постійним місцем проживання – турпакет) [3, с. 71].

Таким чином, об'єктом бухгалтерського обліку виробничих витрат в туристичних підприємствах є туристичний продукт, навіть якщо в організаційно-функціональному сенсі він співпадає з туристичною послугою.

Специфічність туристичної послуги полягає ... в тому, що споживча вартість може не бути корисним ефектом діяльності людини або живої праці саме в момент надання послуги. Тому споживчі вартості, які використовуються туристом, можемо згрупувати таким чином:

— споживчі вартості, які задовольняють потреби людини через товари або платні послуги;

— споживчі вартості, якими користується турист в основному безкоштовно, але які передбачають постійні витрати уречевленої праці (роботи з озеленення, будівництво доріг, благоустрій пляжів та ін.);

— споживчі вартості, які є продуктами людської праці, затраченої в минулому, не приймають товарної форми для туриста (архітектурні комплекси та ін.);

— споживчі вартості, які не є продуктами людської праці, а дані природою в готовому вигляді (повітря, гори і т.д.) [3, с. 71-72].

А.В. Лазарев стверджує: “туроператори і турагенти формують тур і створюють пувірку, тобто витрачають на її створення працю, оплата якої входить у вартість туру, але передають (продають) пувірку не як споживчу вартість, а як продукт власної праці і права на результати праці постачальників реальних послуг (перевізника, засобів розміщення, підприємств харчування та ін.)” [4, с. 59].

В цілому погоджуючись з думкою дослідників, зауважимо, що

така інтерпретація туристичного продукту в руслі політекономічних категорій, призводить до двох висновків:

— по-перше, частка прямих матеріальних витрат у собівартості турпродукту – мізерна. В основному, це канцелярське приладдя та витратні матеріали до комп'ютерної й телекомунікаційної техніки, що забезпечує роботу менеджерів;

— по-друге, використання понять “витрати на проживання”, “витрати на транспортування (транспортні витрати)” в обліковій практиці та при формуванні калькуляційних статей є некоректним. Суб'єктом прикладання таких витрат є турист (а не туристичне підприємство), а об'єктом – тур (а не туристичний продукт). Для туркомпаній такі витрати узагальнюються поняттям “витрати на придбання прав на послуги сторонніх суб'єктів, використовувани при створенні туристичного продукту”.

Так, наприклад, О.Є. Воскресенська включає до виробничих витрат: розміщення і проживання; транспортне обслуговування; бронювання місць у готелях і на транспорті; харчування; трансферт (зустріч в аеропорту та доставка в готель і назад); екскурсійне обслуговування; страхування туристів; медичне обслуговування; візове обслуговування та інші витрати з оформлення туристської поїздки; культурне, розважальне, спортивне обслуговування; обслуговування підами, перекладачами та супроводжуваними груп [5, с. 44].

Такий підхід дещо спотворює розуміння економічної сутності та джерела походження витрат на виробництво (створення) туристичного продукту. Потрібно чітко усвідомити як їхню екзогенну природу, так і посередницький характер діяльності туристичних операторів та агентств, що чинить вплив на визнання та відображення в обліку таких витрат.

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

Виробничі витрати включають:

— витрати на придбання прав на послуги сторонніх організацій, використовувани при виробництві турпродукту. До них відносяться витрати на придбання прав на послуги з розміщення і проживання,

харчування; транспортному (перевезення), екскурсійному, медичному і візовому обслуговуванню (а також витрати, пов'язані з оформленням турпоїздки); лікуванню і профілактиці 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 супроводжувачами, а також інші послуги, які використовуються при виробництві 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 включають:

— витрати, пов'язані з діяльністю точок реалізації (турагентств) в якості підрозділів туристичної організації, як виділених на окремий баланс, так і неусоблених. При цьому склад комерційних витрат в більшій частині дублює склад накладних витрат туристичної організації з туроператорської діяльності, лише в цьому випадку накладні витрати за своїм змістом відносяться до діяльності точок реалізації (турагентств). Виключення складає категорія інших витрат (якої немає в складі витрат турагента) і категорія витрат на рекламу (якої немає в складі витрат туроператора);

— витрати на рекламу (цілеспрямований інформаційний вплив на споживача з метою просування туристичних продуктів на ринку збуту). До них відносяться 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 і участь у виставках, спрямованих на просування турпродукту [6].

Попри ґрунтовність та максимальну облікову прив'язку такого переліку, не можна не відмітити відсутність в ньому такої важливої складової, як адміністративні або загальногосподарські витрати, а також інші операційні витрати, які не включаються у виробничу собівартість, однак пов'язані з основною діяльністю туристичного підприємства.

У роботі Є.В. Устогової та Т.О. Попової знаходимо такий склад витрат, які включаються до собівартості туристичного продукту:

1. Витрати на отримання прав у сторонніх організацій на такі базові послуги: з розміщення і проживання туристів; витрати на послуги перевізників; витрати на харчування; екскурсійне і медичне обслуговування, включно з лікуванням і профілактикою захворювань; з візового обслуговування, а також інші подібні витрати.

2. Витрати, пов'язані з освоєнням нових туристичних маршрутів, включаючи стажування працівників туристичних організацій щодо вивчення іноземної мови в країнах, в яких організаціями, що займаються туристичною діяльністю, проводяться тури.

3. Витрати на організований набір співробітників, пов'язані з оплатою послуг кадрових агенцій.

4. Представницькі витрати, пов'язані з прийомом і обслуговуванням представників інших туристичних фірм, включаючи співробітництво з іноземними туристичними компаніями.

5. Витрати по незатребуваних туристичних продуктах в частині послуг, права на які придбавались туроператором наперед крупними партіями, оптовими блоками та іншими комплексами для цілей формування турів [7, с. 60].

Однак виникає сумнів щодо можливості включення останніх двох видів витрат до виробничої собівартості. Зокрема, на наш погляд витрати по нереалізованих місцях в готелях і транспорті, придбаних на умовах комітменту логічніше списувати на інші витрати операційної діяльності (детальніше про це – в статті [8]).

Схиляючись до обліково-управлінського підходу, С. Король виділяє серед виробничих витрат, які виникають при формуванні туристичного продукту, прямі та непрямі, відносячи до останніх: витрати на оплату праці виробничого персоналу, що формує туристичні продукти, якщо розрахунок проводиться за погодинною системою оплати праці або штатним розписом; нарахування єдиного соціального внеску на фонд оплати праці виробничого персоналу; амортизація офісної техніки, меблів, предметів інтер'єру та інших

основних засобів виробничого призначення; амортизація нематеріальних активів виробничого призначення, зокрема спеціального програмного забезпечення, ліцензії на туристичну діяльність тощо; вартість канцелярських товарів, візиток, витратних матеріалів для ксероксів, принтерів та інших матеріалів, що використовуються за виробничим призначенням; вартість послуг сторонніх організацій, пов'язаних із забезпеченням виробничого процесу; інші непрямі виробничі витрати [9, с. 74-76].

В цьому плані слід особливо зауважити на технічних складнощах, що виникають при розподілі більшості непрямих витрат. Наприклад, в невеликих підприємствах один і той самий менеджер може мати низку функціональних обов'язків, які зачіпають різні сфери діяльності компанії. В багатьох випадках, розподіл цих обов'язків відбувається не за професійним принципом, а в прив'язці до видів турів, продукти по яких реалізуються або географічних напрямків подорожі. Часто менеджер напрямку (скажімо, балканські країни) займається прямими продажами, укладає від імені підприємства договори з приймаючою стороною в цих країнах, консультує турагенції щодо готельної бази і деталей туру, здійснює первинний контроль поданих клієнтом документів на відкриття візи тощо. В таких випадках, розподіл витрат на оплату праці часто буває утруднений.

Як зазначає Р.П. Нічук, безпосередньо на рахунку основного виробництва збирають “Витрати з придбання прав на послуги сторонніх організацій, які використовуються при виробництві туристичного продукту” і “Витрати, пов'язані з діяльністю виробничого персоналу”. Аналітичний облік по рахунку будують в розрізі основних напрямків діяльності, які здійснюються туристичною організацією (організація виїзного туризму, організація приймання туристів і т.п.) або за видами туризму (водний, гірський, піший і т.п.). В кінцевому рахунку аналітичний облік витрат на виробництво туристичного продукту необхідно вести в розрізі окремих замовлень на виробництво туристичного продукту або сукупностей таких замовлень, які є об'єктами обліку витрат.

На рахунку допоміжних виробництв акумулюють “Витрати підрозділів туристичної організації, які беруть участь у виробництві туристичного продукту”. Вартість робіт і послуг, які виконуються цими підрозділами для інших підрозділів туристичної організації, визначається із суми витрат, яка фактично склалася і по мірі виконання вказаних робіт (послуг) відноситься на відповідні аналітичні рахунки

обліку виробничих витрат.

Витрати з групи “Непрямі витрати” по суті представляють собою управлінські витрати турфірми, тому їх слід узагальнювати на рахунку загальногосподарських витрат.

До комерційних витрат, пов’язаних з просуванням і продажем туристичного продукту, які підлягають обліку на рахунку витрат на збут, відносяться витрати: пов’язані з діяльністю точок реалізації (турагенств) в якості підрозділів туристичної організації, як виділених на окремий баланс, так і неусособлених; на комісійні, агентські та інші винагороди стороннім організаціям (турагенствам), які надають туристичній організації комерційні послуги; на оплату праці працівників туристичної організації, які безпосередньо займаються просуванням туристичного продукту, а також страхові внески; на рекламу; на організацію або участь у виставках, що сприяють просуванню туристичного продукту [10, с. 86].

Такий підхід є максимально простим і впорядковує витрати відповідно до рахунків бухгалтерського обліку, визнаючи, при цьому об’єктом витрат не лише турпродукт, але й замовлення (індивідуальне та групове), однак не вирішує проблем із витратами, які не призначені для списання у звітному періоді, наприклад витратами на розробку та виведення на ринок нових турпродуктів. Чітке диференціювання витрат на поточні та накопичувальні (капіталізовані) з відображенням останніх на рахунку обліку витрат майбутніх періодів дозволяє раціоналізувати інформаційні потоки та забезпечити дотримання принципу нарахування й відповідності доходів і витрат.

Висновки. Слід визнати, що в академічних дослідженнях та в практичній діяльності турпідприємств немає однотайності щодо складу, визнання та відображення в обліку витрат, які формують собівартість туристичного продукту. Проведене дослідження продемонструвало

— об’єктом обліку витрат в туристичних підприємствах є туристичний продукт (у формі сукупності туристичних послуг та підтверджених замовленням);

— основною частиною витрат на створення турпродукту є витрати на придбання прав на послуги сторонніх суб’єктів, використовувані при створенні туристичного продукту. Слід утриматись від недоречного вживання термінів “витрати на проживання”, “транспортні витрати” та подібних;

— потрібно чітко розмежовувати витрати, які включаються до

виробничої собівартості турпродукту і такі, що списуються на витрати періоду, а також прямі й непрямі витрати. Існує ціла низка витрат, які можуть за певних умов відноситися до того, чи іншого виду. Вірний вибір методу їхнього розподілу є пріоритетним;

— практичне застосування на підприємствах туристичного бізнесу рахунку 39 “Витрати майбутніх періодів” є методологічно виправданим через сезонність діяльності та значну номенклатуру витрат, які вимагають капіталізації та подальшого розподілу їхньої величини в інших звітних періодах для належного дотримання базового принципу бухгалтерського обліку нарахування та відповідності доходів і витрат.

Література.

1. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318.

2. Стецько Н.П. Основні поняття і визначення туризму як сфери діяльності / П.Н. Стецько // Наукові записки ТНПУ. Серія: географія. – 2011. – №1 (вип. 29). – С. 96-101.

3. Горшков А.В. Туризм как экономический феномен: опыт политэкономического анализа / А.В. Горшков, Ю.В. Петриченко // Известия УрГЭУ. – 2003. – №7. – С. 70-76.

4. Лазарев В.А. Услуга и продукт как результат труда в сфере услуг населению / В.А. Лазарев // Известия УрГЭУ. – 2012. – №3 (41) – С. 55-59.

5. Воскресенська О.Є. Витрати та ефективність діяльності суб’єктів туристичного бізнесу України / О.Є. Воскресенська // Економічні інновації. – 2013. – Вип. 53. – С. 43-48.

6. Антошина О. Формирование себестоимости туристических услуг / О. Антошина // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 2007. – № 31. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.lawmix.ru/bux/62970/>

7. Устюгова Е.В. Туристский продукт и туристские услуги / Е.В. Устюгова, Т.О. Попова // Транспортное дело России.- 2009. – № 10. – С. 59-60.

8. Височан О.С. Елотмент та комітмент у зовнішньоекономічній діяльності туристичних операторів: проблеми облікового відображення / О.С. Височан // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2012. – № 722. – С. 32-37.

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

10. Ничук Р.П. Туризм: учет и налогообложение / Р.П. Ничук // Бухгалтерский учет. – 2012. – №8. – С. 83-89.