

**ОБЛІКОВЕ ВІДОБРАЖЕННЯ ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ТУРИСТИЧНОГО ПРОДУКТУ**

*Досліджено теоретичні та методичні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати туристичних підприємств. Також визначено склад собівартості туристичного продукту та порядок облікового відображення понесених витрат туристичним оператором*

**Постановка проблеми.** На сьогоднішній день туризм відіграє важливу роль в економіці будь-якого суспільства. В результаті розвитку туризму країна отримує такі переваги, як створення нових робочих місць та зростання доходів населення; залучення інвестицій (у тому числі іноземних); зростання грошового потоку (у тому числі приток іноземної валюти); зростання ВВП; збільшення податкових платежів; прискорений економічний розвиток країни.

Маючи значний потенціал, українська туристична сфера могла б посісти одне з перших місць на світовому ринку туризму. Але щорічний недоотриманий дохід від міжнародного туризму в Україні експертами оцінюється у розмірі 13,30 млрд. дол. США.<sup>1</sup> Така статистика свідчить про не використання туристичного потенціалу країни повною мірою.

Однією з головних причин такої ситуації на вітчизняному ринку туристичних послуг є невідповідність співвідношення "ціна-якість". Враховуючи те, що дані щодо собівартості туристичного продукту, а відповідно і ціни на нього, формуються в системі бухгалтерського обліку, потребує удосконалення порядку облікового відображення витрат на формування турпродукту.

**Мета дослідження.** Визначення складових собівартості туристичного продукту та удосконалення методики обліку.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питання, присвячені сфері туризму досліджувалися багатьма вітчизняними та зарубіжними авторами, проте питання формування собівартості туристичного продукту досліджувалися в працях таких вчених як А.В. Сметанко, Р.І. Балашова, О.С. Кішка, Г.С. Осиченко, П.Н. Сухарев та ін.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** При дослідженні діяльності туристичних підприємств необхідно розрізняти такі два поняття, як "туристична послуга" та "туристичний продукт". Під туристичним продуктом слід розуміти комплекс туристичних послуг, необхідних для задоволення потреб туриста під час його подорожі. Даній думки притримуються З.А. Балченко [1], І.Б. Зазгарська [2], І.В. Зорин, Т.П. Каверина, В.А. Квартальнов [4].

При цьому Кифяк В.Ф. [5] до складу туристичного продукту включає не тільки туристичні послуги, а й – додаткові туристично-екскурсійні послуги та товари.

Під додатковими туристично-екскурсійними послугами слід розуміти послуги, не передбачені ваучером чи путівкою і доводяться до споживача в режимі його вільного вибору. Товари – це специфічна матеріальна частина туристичного продукту (туристичне спорядження, буклети, сувеніри, листівки, плани і карти міст і т.п.) та неспецифічна частина туристичного продукту, куди входить велика кількість товарів, які є дефіцитними або більш дорогими в місцях постійного проживання туристів.

Відповідно до Закону України "Про туризм" 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) [3].

Отже, поняття "туристичний продукт" є набагато ширшим та включає в себе поняття "туристична послуга". Тому, результатом діяльності туристичного оператора є сформований туристичний продукт, а його собівартість – це сукупність усіх понесених витрат, пов'язаних з його комплектуванням.

На відміну від туроператора, турагент відповідно до ЗУ "Про туризм" не має права створювати власний туристичний продукт і тому результатом діяльності є лише придбаний туристичний продукт у туристичного оператора. При цьому витрати туристичний агент несе тільки пов'язані з таким придбанням. З огляду на зазначене, розглянемо детальніше формування собівартості туристичного продукту у туроператора.

Собівартість туристичного продукту є вартісною оцінкою витрат, понесених для отримання доходів від здійснення туристичної діяльності, і включає наступні витрати:

- 1) на придбання прав у спеціалізованих організаціях по наданню туристичних послуг;
- 2) на забезпечення туристичної організації робочою силою;
- 3) відрахування в різні фонди і бюджети;
- 4) на організований набір працівників;
- 5) пов'язані із освоєнням нових турів;
- 6) на утримання, обслуговування та управління туристичною організацією;
- 7) на виплату комісійних винагород контрагентам;
- 8) виникають з не затребуваною туристами частини послуг, права на які набуваються партіями, блоками для цілей формування турів;
- 9) інші витрати та платежі, включаючи витрати на сертифікацію туристичних маршрутів та оплату ліцензій на здійснення тур операторської або тур агентської діяльності [6, с. 39].

На основі досліджень Козиревої А.П. визначено питому вагу основних видів витрат в їх загальній сумі (табл. 1).

*Таблиця 1. Структура витрат, характерна для туристичної діяльності [4, с. 40]*

Вид витрат	Питома вага, %
Проживання	46,5
Транспортне обслуговування	25,7
Харчування	9,7
Екскурсійне обслуговування	3,6
Візове обслуговування	1,7
Страховка	0,7
Послуги гідів-перекладачів	1,0
Послуги культурного та спортивного характеру	1,1
Медичне обслуговування	1,4
Інші витрати	8,6

<sup>1</sup> Фактори стримування розвитку підприємницької діяльності у галузі міжнародного туризму в Україні. Мар'яна Гладич. Збірник тез і виступів. V Міжнародна науково-теоретична конференція студентів, аспірантів і молодих вчених "Соціально-економічні, політичні та культурні оцінки і прогнози на рубежі двох тисячоліть", 2007 р. – с. 51-52.

Структура витрат змінюється в залежності від країни перебування, складу туристів, їх купівельної здатності, асортименту, якості послуг і масштабів діяльності організації.

Собівартість реалізованого турпродукту складається з виробничої собівартості, нерозподілених постійних витрат і наднормативних виробничих витрат. Враховуючи зазначене, а

також вимоги П(С)БО 16 "Витрати", на рис. 1 зображено типові складові собівартості реалізованого туристичного продукту.

Так, до складу виробничої собівартості туристичного продукту включаються прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати.



Рис. 1. Собівартість реалізованого туристичного продукту

Згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" до складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини і матеріалів, які складають основу виробничої продукції, придбані напівфабрикати та комплектуючі вироби та інші матеріали, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат. Враховуючи особливості туристичної діяльності, а також той факт, що туристичні оператори не здійснюють придбання таких матеріалів, то до складу прямих матеріальних витрат слід відносити вартість оплачених послуг з проживання, харчування, екскурсійне й транспортне обслуговування тощо.

До складу прямих матеріальних витрат на оплату праці відносять заробітну плату й інші виплати працівникам, зайнятим у створенні туристичного продукту.

Інші прямі витрати включають відрахування на соціальні заходи, плату за оренду, амортизацію.

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні. Постійні витрати включають витрати на обслуговування й управління суб'єктом туристичної діяльності, що залишаються незмінними при зміні обсягу діяльності. Наприклад, витрати на опалення, освітлення, водопостачання, охорону праці, техніку безпеки тощо. До складу змінних витрат належать витрати на обслуговування й управління суб'єктом туристичної діяльності, що змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності. Наприклад, оплата праці апарату управління структурними підрозділами, витрати на службові відрядження тощо.

Крім того, в П(С)БО 16 "Витрати" встановлено перелік витрат пов'язаних з операційною діяльністю, але які не включаються до собівартості туристичного продукту:

1. Адміністративні витрати. Загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

- ✓ загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, представницькі тощо);
- ✓ витрати на службові відрядження й утримання апарату управління та іншого загальногосподарського персоналу;
- ✓ витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні тощо);

- ✓ витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- ✓ інші витрати загальногосподарського призначення.

2. Витрати на збут. Включають витрати на збут туристичного продукту:

- ✓ оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- ✓ витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- ✓ витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- ✓ інші витрати пов'язані зі збутом.

3. Інші операційні витрати:

- ✓ собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю України за курсом НБУ на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з її продажем;
- ✓ визнані штрафи, пеня, неустойка;
- ✓ витрати на утримання суб'єктів соціально-культурного призначення;
- ✓ інші витрати операційної діяльності.

На рис. 2 зображено порядок формування турпродукту на рахунках бухгалтерського обліку.

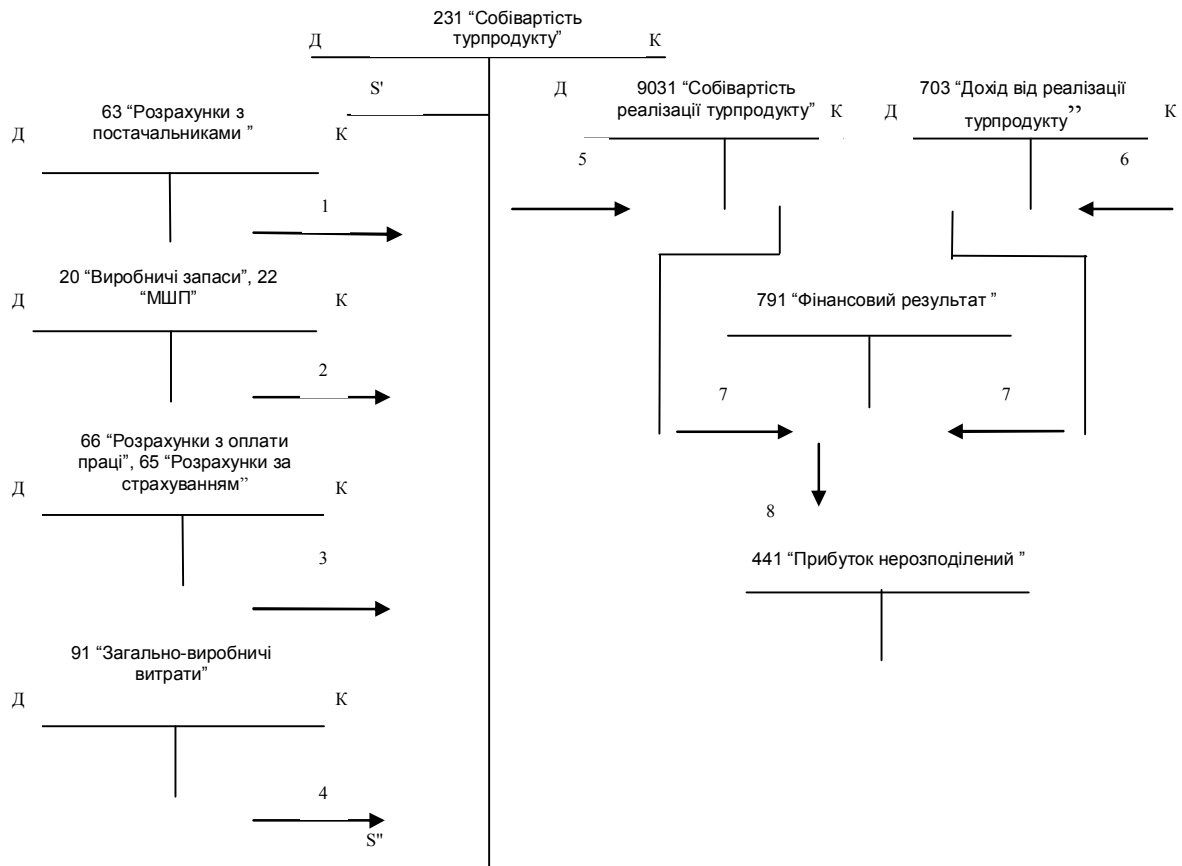


Рис. 2. Облікове відображення процесу виробництва

Облік витрат і формування собівартості туристичного продукту здійснюється за дебетом рахунку 231 "Собівартість турпродукту" і кредитом рахунків 20, 22, 63, 65, 66 тощо. Остаточна собівартість турпродукту відображається закріпленням рахунку 231 "Собівартість турпродукту" в дебет субрахунку 9031 "Собівартість реалізації турпродукту". В кінці звітної періоду рахунок

90 "Собівартість реалізації" списується в дебет рахунку 79 "Фінансові результати". У свою чергу, сальдо рахунку 79 "Фінансові результати" закривається на рахунок 44 "Нерозподілений прибуток (непокріті збитки)".

У табл. 2 наведено типову кореспонденцію рахунків щодо відображення процесу формування собівартості туристичного продукту, відповідно до нумерації на рис. 2.

Таблиця 2. Бухгалтерське відображення процесу формування собівартості туристичного продукту у туроператора

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1	Списано на собівартість турпродукту вартість готельних (транспортних, екскурсійних та ін. послуг)	231	63
2	Списано на собівартість турпродукту вартість запасів	231	20
3	Нараховано заробітну плату персоналу, зайнятого формуванням турпродукту	231	66
	Проведено нарахування до фондів соціального страхування	231	65
4	Списано частину загальновиробничих витрат на собівартість турпродукту	231	91
5	Віднесено на собівартість туру вартість турпродукту	903	231
6	Надано послуги туристу	361	703
7	Віднесено на фінансовий результат:		
	– доходи від реалізації турпродукту	703	791
	– витрати, пов'язані зі створенням турпродукту	791	903
8	Визначено фінансовий результат (прибуток)	791	441

Таким чином, процес бухгалтерського відображення формування та реалізації туристичного продукту є аналогічним до процесу відображення реалізації послуг, хоча і має певні особливості та складності. В першу чергу, такі складності пов'язані з наступними умовами:

- ✓ наявність операцій з купівлі-продажу іноземної валюти у випадках взаємодії з іноземними контрагентами;
- ✓ різноманітністю форм туризму, які можуть надаватися туристичним оператором (внутрішній, в'їзний, виїзний).

Головною метою діяльності будь-якого підприємства є одержання прибутку та його максимізація. Прибуток туристичного оператора становить різницю між вартістю реалізованого турпродукту та витратами понесеними на його

створення. Витрати на створення турпродукту зростають або знижуються залежно від обсягів спожитих трудових і матеріальних ресурсів, рівня техніки, організації туристичного виробництва та інших чинників. Туристичне підприємство як виробник таких послуг володіє важелями зниження витрат, до яких належить правильний розрахунок їх собівартості. Тому розглянемо також можливі шляхи зменшення витрат, що запропоновані різними дослідниками.

Оскільки, в туристичних підприємствах значну питому вагу у складі витрат повинна мати оплата праці, адже матеріальні витрати в них незначні (за умов відсутності закладів харчування), то в зв'язку із нарахуванням єдиного соціального внеску (від 36,76 % до 49,7 % від нарахованої заробітної плати) роботодавці намагаються обмежувати виплати на оплату праці. Щоб якимось чином

скоротити витрати, пов'язані з нарахуванням до вказаних фондів, О.С. Кішка [7] пропонує залучати працівників на умовах договорів цивільно-правового характеру, згідно з яким виплата працівникам вважається не оплатою праці, а винагородою. На такі винагороди нарахування до фондів соціального страхування не проводиться (крім Пенсійного фонду), а також не проводяться і утримання. Оптимізація витрат таким способом призводить до зменшення надходжень до бюджету, але створює кращі умови для заняття туристичною діяльністю, що в цілому збільшить такі надходження за рахунок розширення сфери і обсягів діяльності.

Череп А.В. [11, с. 212] з метою зниження собівартості продукції пропонує створення нових організаційних структур. Ураховуючи, що туристичні підприємства є малими, з рекомендації автора можна використовувати трирівневу структуру управління виробництвом. Але для туристичних підприємств такі рекомендації потребують конкретизації.

Чухліб Ю.А. [12, с. 129-136] в своїх дослідженнях приділяє увагу проблемі розподілу та фіксуванню в бухгалтерському обліку елементів витрат, які входять до складу собівартості, зокрема непрямих і накладних витрат. Виходячи з рекомендацій дослідника, для туристичних підприємств обрання баз для розподілу витрат необхідно робити з урахуванням специфіки туристичних продуктів та самих туристичних підприємств.

Окрім того, що туристичні підприємства можуть оптимізувати свої витрати, є певні можливості оптимізації доходів. Так, специфіка туристичної діяльності підприємств дозволяє організувати спільну діяльність без створення юридичної особи. Така спільна діяльність вимагає особливих умов договору, організації обліку, звітності перед податковими органами. Але найголовніше те, що доходи від спільної діяльності не оподатковуються. Основне – дотримуватися вимог законодавства і чітко вести облік такої діяльності [2].

#### **Висновки та перспективи подальших досліджень.**

У процесі дослідження встановлено необхідність розмежування таких двох понять як "туристична послуга" та "туристичний продукт". Встановлено, що поняття "туристичний продукт" є ширшим і включає в себе поняття "туристична послуга", як одну із складових. Визначено, що головними складовими собівартості туристичного продукту є оплата послуг з проживання, харчування, транспортного обслуговування, заробітна плата працівникам, зайнятих формуванням турпродукту, відрахування від заробітної плати та інші (комунальні) витрати. Проаналізовано головні пропозиції науковців щодо оптимізації витрат, що дасть можливість зменшити собівартість, а відповідно і ціну туристичного продукту.

#### **Список використаної літератури:**

1. Балченко З.А. Бухгалтерський облік в туризмі і готелях України: Навчальний посібник Київського університету туризму, економіки і права (КУТЕП) / Балченко З.А. – К.: КУТЕП, 2006. – 232 с.
2. Зазгарская І.Б. Проблемы и перспективы развития туризма на территории украинских Карпат [Електронний ресурс] / І.Б. Зазгарская. – Режим доступу: [http://tourlib.net/books\\_tourism/zazgarskaya3.htm](http://tourlib.net/books_tourism/zazgarskaya3.htm)
3. Закон України "Про туризм" від 15.09.1995 № 324/95-ВР із змінами і доповненнями [Електронний ресурс] / Відомості Верховної Ради (ВВР), 2004, №13, ст.180. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1282-15>
4. Зорин І.В. Туризм как вид деятельности [Електронний ресурс]: навч. посібник / І.В. Зорин, Т.П. Каверина, В.А. Квартальнов. – Режим доступу: [http://tourlib.net/books\\_tourism/zorin.htm](http://tourlib.net/books_tourism/zorin.htm)
5. Кифяк В.Ф. Організація туризму: [навч. посібник] / В.Ф. Кифяк – Чернівці: Книги - XXI, 2003. – 300 с.
6. Козырева Т.В. Управленческий учет в туризме. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 160 с.
7. Оптимізація фінансово-економічних результатів діяльності в туризмі [Електронний ресурс] / О.С. Кішка – Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/eui/2010\\_1/10kosrdt.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/eui/2010_1/10kosrdt.pdf)
8. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року №318
9. Туризм: організація та облік [Електронний ресурс] / Л. Грибова // Дебет-Кредит. – 2002. – №29 – Режим доступу до журн.: <http://www.dtk.com.ua/show/1cid01916.html>
10. Фактори стримування розвитку підприємницької діяльності у галузі міжнародного туризму в Україні. Мар'яна Гладич. Збірник тез і виступів. V Міжнародна науково-теоретична конференція студентів, аспірантів і молодих вчених "Соціально-економічні, політичні та культурні оцінки і прогнози на рубежі двох тисячоліть", 2007 р. – с. 51-52.
11. Череп А. Можливості застосування нових організаційних структур управління з метою зниження собівартості продукції / А. Череп // Вісн. нац. акад. держ. упр. При Президенті України. – 2005. – №2. – С.208-215
12. Чухліб О.А. Управлінське рішення щодо витрат у собівартості продукції / О.А. Чухліб // Фінанси України. – 2006. – №2. – С.129-137.

БОГДАНОВА Жаннета Анатоліївна – здобувач Житомирський державний технологічний університет