

ІЛЬНИЦЬКА-ГИКАВЧУК Г. Я.
Національний університет «Львівська політехніка»
ПИЛИПЕНКО С. М.
Львівський інститут економіки і туризму

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТУРИСТИЧНИХ ПІДПРИЄМСТВ

В статті розглянуто сутність і класифікацію витрат туристичних підприємств. Виділено склад витрат різних суб'єктів туристичної діяльності, а також розглянуто особливості обліку витрат. Визначено фактори, які впливають на побудову витрат туристичних підприємств.

Ключові слова: туризм, витрати, облік, виробництво, договір, собівартість, підприємство.

ILNITSKA-GYKAVCHUK G. Y.
National University «Lviv Polytechnic»
PULUPENKO S. M.
Lviv Institute of Economy and Tourism

CHARACTERISTIC OF COST ACCOUNTING IN TOURISM ENTERPRISES

The purpose of the study is to determine the characteristics of the formation and registration costs of tourism enterprises. In the article the nature and classification of the costs of travel companies is considered, including direct and indirect, fixed and variable costs. The composition of the cost of different tourist activity is highlighted and the peculiarities of accounting are considered. When assigning costs to tourism enterprises need to consider such factors as the type of company, contractual conditions and other factors.

Keywords: tourism, cost accounting, production, contract cost, enterprise.

Постановка проблеми. Витрати є важливим показником діяльності підприємств, оскільки вони є основою ціноутворення, впливають на прибутковість. В Україні облік витрат регулюється Податковим кодексом, Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" та іншими нормативними документами. Проте облік витрат саме на туристичних підприємствах має свої особливості, пов'язані з організаційною формою підприємства, структурою туристичного продукту, особливостями оподаткування туристичної діяльності тощо.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми обліку витрат туристичних підприємств досліджували такі вчені як З. Балченко, Л. Дядечко, Г. Карпова, І. Пожарицька, С. Король, О. Сметанко, Н. Яновська та ін. Однак дана проблематика не втратила своєї актуальності і потребує подальших досліджень.

Мета дослідження полягає у визначенні особливостей формування та обліку витрат туристичних підприємств.

Перш ніж розглянути особливість витрат туристичних підприємств необхідно визначити сутність поняття «туристичний продукт», який є основним об'єктом туристичних витрат. Згідно зі ст. 1 Закону «Про туризм» туристичний продукт — 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) [1].

Суб'єктами, що здійснюють або забезпечують туристичну діяльність, є [1]: туристичні оператори; туристичні агенти (турагенти); інші суб'єкти підприємницької діяльності, що надають послуги з тимчасового розміщення (проживання), харчування, екскурсійні, розважальні та інші туристичні послуги; гіді-перекладачі, екскурсоводи, спортивні інструктори, провідники та інші фахівці туристичного супроводу.

Здійснення туристичної діяльності вимагає певних витрат. Сутність витрат і методологічні засади їх обліку відображені в положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». За стандартом витрати — це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за виключенням зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) [2].

Витрати туристичних підприємств мають свою специфіку залежно від виду суб'єкта туристичної діяльності — туроператора чи турагента. Туроператор створює туристичний продукт і його просуває, тому до витрат туроператорів відносяться: 1) витрати на виробництво туристичного продукту (витрати на розміщення та проживання у готелі, транспортні витрати на проїзд до місця відпочинку і назад, витрати на харчування, екскурсійне обслуговування, візове, медичне обслуговування, страхові витрати, витрати на послуги культурно-просвітницького, культурно-розважального і спортивного характеру, послуги гідів-перекладачів, супроводжуючих); 2) витрати на персонал туроператора (оплата праці, відрахування на

соціальні заходи, відрядження та інше); 3) накладні витрати (витрати на оплату праці управлінського персоналу, витрати на утримання і експлуатацію будівель і приміщень адміністративного та господарського призначення; витрати на пожежну і сторожову охорону; оренда майна турфірмою; оплата послуг зв'язку; витрати на рекламу, інші витрати) [3].

В свою чергу турагент здійснює лише продаж туристичного продукту, тому до його витрат відносяться: вартість турпродукту, сформованого туроператором у вигляді турпаketу або туру, витрати на маркетингові дослідження, оплата праці працівників турагентства, витрати на соціальні заходи, витрати на рекламу, витрати на збут, оренда офісу, амортизаційні відрахування, комунальні послуги, банківські послуги та інше.

Якщо порівнювати структуру витрат турагентів і туроператорів, то можна зазначити, що вони докорінно відрізняються. Для туроператорів характерна велика питома вага матеріальних витрат, пов'язаних із формуванням туру. На турагентських фірмах, навпаки, матеріальні витрати є незначними, проте досить великими є інші операційні витрати. Це пояснюється тим, що вартість турпродукту, закупленого у туроператорів, турагенти відносять на інші операційні витрати [3].

Слід зазначити, що всі витрати на створення туристичного продукту є виробничими. За відношенням до об'єкта витрат вони поділяються на прямі, які прямо можна віднести до об'єкта витрат, і непрямі, які не можуть прямо відноситися на об'єкт витрат.

До прямих витрат туристичних підприємств можна віднести: прямі витрати на закупівлю туристичних послуг в інших підприємств і свої витрати на створення та надання послуг (перевезення, розміщення, харчування, оформлення віз та інші); прямі витрати на оплату праці працівникам, зайнятим формуванням турпродукту; відрахування на соціальні заходи тощо [3, 4].

В обліку прямі виробничі витрати акумулюються на рахунку 23 «Виробництво», субрахунок «Виробництво туристичних послуг». При відображенні таких витрат даний субрахунок дебетується у кореспонденції з кредитом рахунків (субрахунків) 20 «Інші матеріали» – на вартість бланків ваучерів, переданих туристам чи турагентам, 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» – при нарахуванні амортизації виробничих основних засобів, 372 «Розрахунки з підзвітними особами» – на вартість витрат на відрядження супроводжуючих, 39 «Витрати майбутніх періодів» – на вартість придбаних грошових документів, 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» – на вартість придбаних послуг у інших підприємств, 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» – при нарахуванні заробітної плати супроводжуючих, 65 «Розрахунки за страхуванням» – на вартість нарахувань на заробітну плату, 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» – на вартість придбаних послуг у інших підприємств. Пізніше прямі витрати списуються на рахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт, послуг» [5].

Непрямі витрати в туристичній діяльності представлені загальновиробничими витратами, що включають оплату праці управлінського персоналу структурних підрозділів підприємства і відрахування на соціальні заходи, витрати на відрядження, охорону праці, техніку безпеки, охорону навколишнього середовища тощо. Облік загальновиробничих витрат ведеться на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Щомісяця загальновиробничі витрати списуються на рахунки 23 „Виробництво” в частині змінних витрат і постійних розподілених загальновиробничих витрат і 901 „Собівартість реалізованої готової продукції” – в частині нерозподілених витрат. При цьому постійні витрати відносяться на об'єкт витрат з використанням певної бази розподілу (прямі витрати, оплата праці, матеріальні витрати та інше).

Одним із напрямів класифікації є поділ витрат на постійні і змінні. Так, змінні витрати – це витрати, величина яких змінюється зі зміною обсягів виробництва. У туризмі до них відносяться послуги транспортування, розміщення, харчування, культурного та рекреаційно-оздоровчого обслуговування туристів, оформлення віз, оплата праці екскурсіводів і гідів-перекладачів.

Відповідно, постійні витрати не залежать від обсягів реалізації турпродукту. Вони включають витрати на збут, адміністративні витрати, утримання необоротних активів тощо [3]. В обліку такі витрати відображаються за дебетом рахунків 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати».

Так, адміністративні витрати туристичного підприємства включають: витрати на оплату праці керівного персоналу туристичного підприємства, відрядження адміністративного персоналу, утримання офісу (опалення, освітлення, прибирання тощо), винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські), витрати на зв'язок, інтернет, амортизація основних засобів та нематеріальних активів (спеціального програмного забезпечення, ліцензій на туроператорську діяльність), плата за розрахунково-касове обслуговування банків тощо. Облік адміністративних витрат ведеться на рахунку 92 «Адміністративні витрати», який в кінці звітної періоду списується на рахунок 79 «Фінансові результати».

Витрати на збут обліковуються на рахунку 93 «Витрати на збут» і включають: витрати на рекламу і дослідження ринку, витрати на зарплату працівників, зайнятих просуванням туристичного продукту, та інше.

Слід зазначити, що віднесення витрат до постійних чи змінних залежить від договірного регулювання відносин між учасниками туристичного ринку. Наприклад, співпраця між туроператором і готельним підприємством може бути організована за різними варіантами, серед яких: оренда готелю,

купівля блоку місць, робота на умовах бронювання [4].

Якщо співпраця відбувається у формі оренди готелю, то туроператор отримує право на користування готельними номерами за відповідну суму орендної плати. Витрати на проживання для нього будуть постійними. При цьому з'являється можливість отримати номери за значно нижчими від звичайних цінами.

В свою чергу, при купівлі жорсткого блоку місць, що передбачає повну матеріальну відповідальність туроператора за продаж заявленого та оплаченого блоку впродовж всього терміну дії договору, такі витрати будуть постійними, оскільки не залежатимуть від обсягів продажів туроператора. У випадку купівлі м'якого блоку місць, витрати на проживання будуть змінними і залежатимуть від обсягів продажів туроператора. Якщо укладено договір на бронювання, то витрати турфірми будуть змінними і включатимуть вартість заброньованих місць.

Аналогічно витрати на перевезення туристів залежать від договірного регулювання. Так, договірні взаємовідносини туристичних і автотранспортних підприємств будуються на підставі договору оренди транспортного засобу. Фактично витрати на перевезення будуть постійними і на одного туриста будуть обчислюватися як ділення загальних витрат на кількість туристів. Якщо ж купуються білети на певну кількість місць, то це будуть прямі змінні витрати. Тобто витрати на проживання, перевезення туристів можуть бути як постійними, так і змінними, що залежить від форми співпраці туристичного підприємства з готелями, перевізниками.

Слід зазначити, що витрати на проживання туристів, харчування, перевезення, оплату орендної плати за автомобіль відобразатимуться у складі виробничої собівартості (рахунок 23 «Виробництво»). Взагалі оплата таких витрат відображається по дебету рахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами» і кредиту 31 «Рахунки в банках» з наступним списанням рахунку 371 в дебет рахунку 23 «Виробництво».

За продаж туристичного продукту турагент отримує комісійну винагороду, яка по-різному може включатися до витрат. Якщо комісійні включаються в ціну туристичного продукту, то їх слід враховувати при визначенні собівартості, а в іншому випадку вони включаються до витрат на збут туроператора. Якщо ж турагент за умовами договору перераховує туроператору різницю між сумою доходу від реалізації турів і своєю винагородою, то остання взагалі не відображається у складі витрат туроператора [5].

Згідно законодавства, туристичні підприємства для відшкодування збитків, заподіяних туристу в разі виникнення обставин неплатоспроможності туроператора або турагента чи внаслідок порушення процесу визнання його банкрутом, повинні створювати фінансове забезпечення, яке також відноситься до витрат [6]. Так, мінімальний розмір фінансового забезпечення туроператора має становити суму, еквівалентну не менше ніж 20 000 євро, а турагента – 2000 євро. Гарантія оформлюється у вигляді угоди, укладеної в письмовій формі між туристичним підприємством та банком або іншою кредитною установою. За такі послуги банк отримує винагороду, розмір і періодичність якої визначаються умовами договору.

Такі витрати пов'язані з виконанням зобов'язань перед туристами під час споживання туристичних продуктів і тому відносяться до непрямих виробничих витрат [4]. Якщо платежі, перераховані банку за послуги фінансової гарантії, перераховуються одноразово, то вони відносяться до витрат майбутніх періодів і обліковуються за дебетом рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» і кредитом рахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами». У подальшому витрати з рахунку 39 щомісячно списуються на періоди, до яких ці витрати відносяться, і відображаються по дебету рахунку 92 «Адміністративні витрати» і кредиту рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів».

Висновки. Таким чином, проведене дослідження дозволяє зробити наступні висновки:

- при віднесенні витрат туристичного підприємства до певного виду потрібно враховувати вид підприємства, договірні умови та інші чинники;
- облік витрат на створення туристичного продукту ведеться відповідно до загальноприйнятих правил на рахунок 23 «Виробництво» з наступним списанням на рахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт, послуг»;
- склад витрат на туристичних агентствах відрізняється від туроператорів, оскільки в перших низька частка матеріальних витрат, а також амортизації;
- турагентства часто перебувають на спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності, працюють за агентськими угодами і за свою роботу отримують комісійну винагороду.

Література

1. Про туризм : закон України від 18.11.2003 № 1282-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua>.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” : затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318.
3. Сорокіна О.С. Аналіз собівартості туристського продукту та шляхи її зниження [Електронний ресурс] / О.С. Сорокіна, Ф.Ф. Шамсутдінова // Ученые записки Таврического национального университета имени В.И. Вернадского. Серия «Экономика и управление». – 2012. – № 2. Том 25 (64). – С. 144–155. – Режим доступу : <http://sn-econmanag.crimea.edu/>

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

5. Балченко З.А. Бухгалтерський облік в туризмі і готелях України : навч. посіб. / З.А. Балченко. – К. : КУТЕП, 2006. – 232 с.

6. Про затвердження Ліцензійних умов провадження туроператорської діяльності : наказ Мінінфраструктури від 10.07.2013 № 465.

Надійшла 18.05.2016; рецензент: д. е. н. Скаско О. І.