



УДК 657:338.486.4

ОБЛІК ВИТРАТ ТУРИСТИЧНОГО ПІДПРИЄМСТВА

КОРОЛЬ С., к. е. н., доцент кафедри бухгалтерського обліку КНТЕУ

В останнє десятиріччя, із посиленням в Україні євроінтеграційних процесів, почали впевнено зростати кількість туристичних підприємств та обсяги туристичних потоків. Однак завдання підвищення якості обслуговування туристів набуває ще більшої актуальності у контексті наближення чемпіонату з футболу Євро-2012, а також із посиленням конкуренції серед підприємств туристичного бізнесу. Це завдання нерозривно пов'язане з питаннями ціноутворення та визначення собівартості туристичного продукту, що вимагає удосконалення систем обліку і контролю витрат.

Облік діяльності підприємств туристичної сфери має низку особливостей, пов'язаних із технологією формування та надання туристичних послуг, структурою туристичного продукту, організаційною формою туристичної діяльності, вимогами законодавства щодо організації та оподаткування. Зазначені фактори проявляються через структуру та характер витрат туристичного підприємства. Крім того, посилення уваги до проблеми обліку витрат пов'язане з ухваленням Податкового кодексу України, який посилається на Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" та положення (стандарти) бухгалтерського обліку П(С)БО. Бухгалтерський облік підтверджує статус основного джерела інформації, необхідної для управління витратами, ціноутворення та визначення фінансового результату господарської діяльності туристичного підприємства. Усе це зумовлює актуальність теми дослідження.

Окремі організаційні та методичні аспекти обліку витрат туристичних підприємств і калькулювання собівартості туристичного продукту досліджували такі вітчизняні та зарубіжні вчені, як З. Балченко [1], Г. Бургунова, Н. Каморджанова [2], Л. Дядечко [3], Г. Карпова, М. Воронцова, М. Нотаров, А. Воловода [4], Т. Козирева [5], І. Пожа-

рицька [6], Ю. Рудяк, В. Кузнецов, А. Кліменко [7], О. Сметанко [8], Н. Яновська [9] та ін. Однак питання організації та удосконалення методики обліку витрат не втратили своєї актуальності для туристичних підприємств України і вимагають подальших системних досліджень з урахуванням умов діяльності, галузевих особливостей, міжнародних вимог і норм вітчизняного законодавства.

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, в першу чергу, на положення (стандарти) бухгалтерського обліку, зокрема П(С)БО 16 "Витрати" [10], з урахуванням змісту операційної діяльності туристичної фірми, конкретного складу та характеру його витрат.

Мета дослідження полягає у визначенні напрямів удосконалення організації та методики обліку витрат туристичного підприємства на основі систематизації класифікаційних ознак із урахуванням вимог законодавства та необхідності інформаційного забезпечення калькулювання собівартості туристичного продукту.

Істотний фактор побудови обліку витрат – організаційна форма діяльності туристичного підприємства, а саме: діяльність туристичного оператора (*далі* – туроператор) і туристичного агента (*далі* – турагент). Законодавство визначає туроператора як суб'єкта, що займається організацією та забезпеченням створення туристичного продукту, реалізацією та наданням туристичних послуг, а також посередницькою діяльністю із надання характерних та супутніх послуг. У свою чергу, турагент здійснює тільки посередницьку діяльність з реалізації туристичного продукту туроператорів і туристичних послуг інших суб'єктів туристичної діяльності, а також посередницьку діяльність щодо реалізації характерних і супутніх послуг [11].

Отже, доцільно розглянути склад і характер витрат туроператора та організаційно-методичні особливості їх обліку. В основі організації обліку витрат знаходиться їх аналіз із подальшим групуванням за системою ознак.

У вітчизняній теорії і практиці витрати туристичної діяльності класифікуються за видами продуктів (послуг) і пов'язані з технологією туристичної діяльності. Остання складається з кількох процесів щодо формування (організація та забезпечення створення туристичного продукту), просування, продажу та надання туристичних послуг.

Сукупність господарських операцій, пов'язаних із організацією та забезпеченням створення туристичного продукту (розробка туристичного маршруту, визначення структури туристичних послуг, досягнення домовленостей із підприємствами, які надають відповідні послуги, супроводження туристів під час туру і контроль надання послуг),

у бухгалтерському обліку відносять до процесу виробництва. Відповідні витрати є виробничими. По відношенню до об'єкта обліку серед виробничих витрат виокремлюють прямі та непрямі витрати. Залежно від структури, чисельності та інших характеристик туристичних продуктів туристичне підприємство може обрати об'єктом обліку, наприклад, окремий туристичний продукт (при індивідуальному туризмі), туристичну групу (при інсентив-туризмі) або туристичний напрямок (при масовому туризмі).

При формуванні туристичного продукту витрати на основні види туристичних послуг, як правило, є *прямими виробничими витратами*. Необхідно зважати, що туристичний продукт представляє собою комплекс не менше двох туристичних послуг щодо перевезення, розміщення, харчування, а також оформлення віз, організації відвідування об'єктів культури, відпочинку та розваг, користування рекреаційними ресурсами тощо. Склад і вартість таких туристичних послуг є основними чинниками, що визначають загальну суму витрат на туристичний продукт. Оскільки туристичний продукт здебільшого складається з послуг сторонніх організацій, умови визнання та обсяг витрат, порядок їх включення до собівартості туристичного продукту визначаються формою та умовами договорів. Усі взаємовідносини з партнерами-постачальниками послуг щодо обслуговування туристів на маршруті туру оформляються договорами. Вони можуть мати типову форму договору купівлі-продажу, комісії, доручення, обміну (при безоплатному обміні туристичними групами) або агентської угоди. Конкретна форма та умови договору визначають порядок відображення в обліку вартості туристичних послуг у складі витрат підприємства.

Наприклад, взаємовідносини туроператора з готельними підприємствами регулюються договором купівлі-продажу, який відповідно до міжнародної практики має такі види:

- договір про поточне бронювання (витрати турфірми змінні, складаються з вартості бронювання місць та проживання за звичайними тарифами);
- договір про квоту місць без гарантії заповнення (витрати турфірми змінні, дорівнюють вартості фактично заповнених місць за звичайними цінами);
- договір про квоту місць із гарантією заповнення 30–80 % (витрати турфірми мають постійну і змінну частини. Сума постійних витрат буде дорівнювати нижній межі витрат, а саме – вартості 30–80 % місць, виділених за квотою. Сума змінних витрат розраховується, як частка від ділення суми перевищення вартості фактично використаних місць над вартістю гарантованої квоти на фактичну кількість використаних місць. Розрахунок із готелем проводиться за зниженими цінами);
- договір про тверду закупівлю місць із повною оплатою (витрати турфірми постійні, дорівнюють вартості виділеної квоти місць за зниженими цінами).

Таким чином, за умовами договору витрати на проживання туристів по відношенню до обсягів надання послуг можуть бути змінні та постійні, а при калькулюванні собівартості туристичного продукту слід рахувати вартість проживання у готелі відповідно до умов договору з готелем.

Взаємовідносини з транспортними підприємствами будуються на підставі договору оренди транспортного засобу з екіпажем (водіями). За таким договором, як правило, витрати на оплату послуг водіїв (екіпажу) та їх утримання, обов'язок страхування транспортного засобу і відповідальність за збиток їм чи третім особам у зв'язку з експлуатацією покладається на орендодавця (транспортне підприємство). Якщо інше не передбачено договором оренди транспортного засобу з екіпажем, турфірма зазвичай несе витрати, що виникають у зв'язку з експлуатацією транспортного засобу (витрати на оплату палива й інших матеріалів у процесі експлуатації), на дорожні збори та ін. Подібні витрати у туристичній фірмі виникають у разі організації чартерного авіарейсу, поїздок автобусом, пароплавом тощо. При цьому фактичні витрати на перевезення туристів складаються з кількох видів витрат, які за своїм характером є непрямими та постійними, а вартість перевезення одного туриста визначається розрахунковим шляхом як середня величина. Якщо перевезення туристів здійснюється на підставі договору купівлі-продажу білетів на кожне місце, відповідні витрати будуть прямими змінними.

Отже, для організації обліку витрат туроператора необхідно провести аналіз стандартних умов договорів з усіма постачальниками туристичних послуг, посередниками, замовниками, туристами та іншими організаціями.

Потрібно зазначити, що склад туристичного продукту, види та розмір витрат підприємства значною мірою залежать від категорії осіб, які здійснюють туристичні подорожі, їх мети, об'єкта, що використовується або відвідується, чисельності групи туристів та інших ознак класифікації туристичних подорожей. На організацію обліку витрат суттєвого впливу такі ознаки не справляють. Однак вони обумовлюють алгоритм розрахунку собівартості одиниці туристичного продукту. При індивідуальному туризмі зменшується частка прямих витрат і виникає необхідність розподілу накладних витрат. При масовому туризмі на регулярних маршрутах кількість непрямих витрат на групу зменшується, а собівартість одиниці туристичного продукту розраховується як середня величина.

Якщо туристичну групу під час подорожі супроводжують представники туристичної фірми, відповідні витрати є прямими виробничими, вони містять вартість проживання, харчування, витрат на проїзд, трансфер, візові та митні збори – все це слід передбачити при формуванні туристичного продукту і розрахунку його собівартості.

Окремо слід розглянути послуги з обов'язкового страхування туристів. Відповідно до законодавства турфірма виступає лише у ролі посередника при наданні цих послуг. Отже, їхня вартість не є витратами туристичного підприємства і не включається до собівартості туру. В обліку вартість страховки відображається шляхом вирахування з доходу від реалізації.

Крім розглянутих прямих виробничих витрат, у процесі формування туристичного продукту виникають *непрямі виробничі витрати*, а саме:

- 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.

За певних обставин витрати на оплату праці виробничого персоналу та єдиний соціальний внесок можуть бути віднесені до складу прямих витрат. Наприклад, якщо працівник займається формуванням та обслуговуванням лише одного туру або якщо оплата праці йому нараховується у відсотках від вартості реалізованого туру.

Отже, у процесі формування туристичного продукту виникають виробничі витрати. Крім того просування туристичного продукту передбачає "комплекс заходів, спрямованих на створення та підготовку до реалізації туристичного продукту чи туристичних послуг (організація рекламно-ознайомлювальних подорожей, участь у спеціалізованих виставках, ярмарках, видання каталогів, буклетів тощо)" [11]. На перший погляд такі операції належать до процесу збуту. Однак, необхідно враховувати розподіл посадових обов'язків на підприємстві, а саме: персонал якого підрозділу – відділу туризму (виробничого відділу) чи відділу збуту (комерційного відділу), займається просуванням туристичних продуктів. Витрати, пов'язані з роботою працівників відділу туризму, будуть віднесені до виробничих, інші – до витрат на збут.

Подібні питання також стосуються комісійної винагороди турагентів, яка, з одного боку, прямо пов'язана з конкретними туристичними продуктами (є прямими по відношенню до об'єкта калькулювання), а з іншого – пов'язана з процесом продажу (є витратами на збут). Прийняття рішення залежить від того, чи впливає на ціну продажу туристичного продукту залучення до процесу його збуту туристичного агента, а також яким чином турагент отримує комісійну винагороду: якщо комісійна винагорода збільшує вартість туристичного продукту, відповідні витрати слід враховувати при визначенні його виробничої собівартості, в іншому разі комісійну винагороду обліковують у складі витрат на збут (що відповідає нормам П(С)БО 16 "Витрати"). Якщо турагент за умовами договору перераховує туроператору суму доходу від реалізації турів за вирахуванням своєї винагороди, відповідна сума взагалі не відображається у складі витрат туроператора.

Створення фінансового забезпечення, яке за законом призначене для покриття відповідальності туристичного підприємства перед туристом за завдані йому збитки, також призводить до виникнення певних витрат. Їх періодичність і розмір визначаються умовами договору з банківською або іншою кредитною установою. Витрати, пов'язані з обслуговуванням такого договору, стосуються лише виконання зобов'язань перед туристами під час споживання туристичних продуктів і входять до складу непрямих виробничих витрат.

Таким чином, при віднесенні витрат туроператора до прямих чи непрямих, виробничих чи невиробничих потрібно зважати на структуру туристичного продукту, договірні умови його формування та продажу, організаційно-виробничу структуру підприємства та інші фактори.

Окремо слід розглянути особливості *визнання виробничих витрат*, пов'язаних зі створенням і продажем туристичного продукту. Потрібно проаналізувати витрати туристичної фірми щодо відповідності вимогам П(С)БО 16 "Витрати". На баланс туристичного підприємства впливають витрати, пов'язані або зі зменшенням матеріальних активів (витрачання виробничих запасів, передача у використання малоцінних швидкозношуваних предметів, нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів), грошових коштів і дебіторської заборгованості за виданими авансами, або зі збільшенням зобов'язань (при нарахуванні оплати праці, єдиного соціального внеску, інших прямих податків і обов'язкових платежів, які входять до собівартості туристичного продукту, отримання послуг чи результатів виконаних робіт).

Щодо періоду визнання можна виокремити такі види виробничих витрат:

- витрати звітного періоду визнаються одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені, – це прямі та непрямі

виробничі витрати на реалізовані у звітному періоді туристичні продукти. Ці витрати становлять собівартість реалізації;

- незавершене виробництво складається з витрат попередніх чи поточного звітного періоду на організацію, забезпечення створення та просування туристичних продуктів, які планується реалізувати у наступних звітних періодах, – це витрати, які за звичайних умов будуть визнані витратами звітного періоду тоді, коли будуть реалізовані відповідні туристичні продукти (послуга оплачена у звітному чи попередніх періодах і надана у поточному періоді до початку туру). Наприклад, витрати на оформлення візових документів, здійснення заходів на просування туру;
- витрати майбутніх періодів – це витрати, які за звичайних умов або списуються на незавершене виробництво, або перетворюються на витрати звітного періоду.

При визначенні періоду, коли відбувається визнання доходів від реалізації туристичного продукту, необхідно враховувати, що сума доходу від реалізації туристичного продукту відома вже на дату надходження повної оплати (передоплати) за нього. За законодавством туроператор несе відповідальність за збитки чи шкоду, заподіяну життю, здоров'ю чи майну туриста до моменту його повернення, і турист має право протягом 14 днів по закінченні туру пред'явити рекламачію туристичному підприємству.

З огляду на особливості діяльності туроператора, для визначення доходів від реалізації туристичного продукту (пакета туристичних послуг) фактично застосовуються умови, встановлені для визнання доходу від реалізації продукції (товарів, інших активів), які можуть бути викладені таким чином:

- туроператор не відповідає перед покупцем за ризики й вигоди, пов'язані з наданням туристичних послуг;
- туроператор не здійснює надалі управління та контроль за реалізованим туристичним продуктом;
- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

На практиці туроператор визнає і реєструє в обліку дохід від реалізації туристичних продуктів на дату завершення туру. На відповідну дату необхідно включати витрати на туристичний продукт до витрат звітного періоду і списувати на собівартість реалізації. Суми відшкодування претензій туристів, у разі їх виникнення, відображаються у складі вирахувань з доходу.

Особливого підходу вимагають витрати на основні туристичні послуги, для яких характерна така ситуація: послуга оплачена у звітному чи попередніх періодах, але не буде надана під час туру (наприклад, проїзд, проживання, харчування, відвідування освітньо-культурних і спортивно-розважальних заходів тощо). Потрібно врахувати, що: *по-перше*, туроператор працює з постачальниками туристичних послуг, як правило, за передоплатою; *по-друге*, за П(С)БО 16 "Витрати" забороняється відносити на витрати суму передоплати; *по-третє*, відповідно до умов договору у разі відмови від замовлених (заброньованих) послуг (місць) сума передоплати не повертається або повертається не повністю.

Аналіз умов і змісту розрахунків туроператора з постачальниками туристичних послуг дозволяє зробити висновок, що витрати на надання туристичних послуг під час туру від дати оплати до моменту завершення туру необхідно відображати у складі *витрат майбутніх періодів* як такі, що "оплачені у звітному і попередніх періодах, що підлягають включенню до собівартості продукції в наступних звітних періодах" [12, с. 221].

Економічна природа виданих авансів за послуги, які будуть надані у майбутніх періодах, суттєво відрізняється від інших видів дебіторської заборгованості. Наприклад, якщо дебіторська заборгованість постачальників товарно-матеріальних цінностей погашається в результаті надходження необоротних та оборотних матеріальних активів покупців – грошових коштів та їх еквівалентів, то дебіторська заборгованість з надання туристичних послуг визнається витратами тільки у періоді їх надання. Як зазначає Я. Соколов, таке застосування поняття "витрати майбутніх періодів" пов'язане з трактуванням економічного змісту та призначення активів балансу як вкладеного капіталу [13]. Представляють інтерес наукові дослідження витрат майбутніх періодів Е. Мельник [14], В. Саприкіна [15] та інших авторів. У роботах Т. Козиревої [5], І. Пожарицької [6] та Р. Грачової [16], присвячених обліку витрат туристичного підприємства, пропонується використовувати для реєстрації окремих виробничих витрат рахунок 39 "Витрати майбутніх періодів". При цьому кожний із названих авторів відносить до складу витрат майбутніх періодів різні види витрат. Методичні рекомендації з планування, обліку та калькулювання собівартості туристичного продукту і формування фінансових результатів у організацій, що здійснюють туристичну діяльність у Російській Федерації [17], також пропонують використовувати рахунок 39 "Витрати майбутніх періодів". Однак механічне використання російської методики у вітчизняній практиці неприпустиме через відмінності у законодавстві з питань регулювання туристичної діяльності, бухгалтерського обліку, фінансової звітності й оподаткування.

У цілому погоджуючись з використанням рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів" для обліку основної діяльності туристичного підприємства, потрібно зауважити: період, протягом якого обґрунтовано використання цього рахунку, починається з дати підтвердження оплати приймаючою стороною (готелем, екскурсійним, спортивним, розважальним підприємством) або отримання (виписки) ваучера, квитків та інших подібних документів і завершується в день повернення туриста з туру, тобто, фактичного визнання доходу від реалізації туристичного продукту. У результаті "витрати, які понесені у попередніх періодах, але відносяться до майбутніх звітних періодів, будуть віднесені до періодів, коли, завдяки їм, виникають або можуть виникнути доходи" [18]. Такий підхід відповідає вимогам П(С)БО 16 "Витрати" щодо визнання витрат.

Отже, можна запропонувати таким чином використовувати рахунок 39 "Витрати майбутніх періодів" для відображення в бухгалтерському обліку витрат туристичного підприємства (таблиця).

Бухгалтерський облік витрат туристичного підприємства

Дата	Зміст господарської операції	Сума, грн	Кореспонденція рахунків	
			Дт	Кт
07.09.2010	Нараховано витрати на просування туру	28751	39	13, 20, 22, 31, 37, 63, 65, 66
15.01.2011	Перераховано кошти за бронювання готелю для групи туристів (можливе часткове повернення оплати)	59180	371	31
15.01.2011	Перераховано передоплату авіакомпанії (можливе часткове повернення оплати)	171637	371	31
28.01.2011	Повністю перераховано кошти за проживання готелю	236720	371	31
28.01.2011	Отримано підтвердження від готелю про повну оплату (повернення оплати неможливе)	295900	39	371
28.01.2011	Повністю перераховано кошти за комплект авіаквитків	42909	371	31
28.01.2011	Виписано авіаквитки (повернення оплати неможливе)	214546	39	371
28.01.2011	Нараховано комісійну винагороду турагенту	17386	39	685
28.01.2011	Перераховано комісійну винагороду турагенту	17386	685	31
22.02.2011	Оплачено послуги приймаючої сторони (іноземного туроператора)	31680	39	31
27.02.2011	Виїзд групи. Списано вартість проживання, авіаквитків та інші прямі витрати на туристичний продукт	531467	23	39
27.02.2011	Списано витрати на оплачену і невикористану частину комплекту авіаквитків	28045	903, 94	39
27.02.2011	Списано частку витрат на просування туру	2396	23	39
28.02.2011	У кінці місяця розподілено і списано непрямі виробничі витрати	39166	23	91
05.03.2011	Повернення туристів із туру. Відображено собівартості реалізованого туру	598678	903	23

Слід звернути увагу, що у наведеному прикладі дебіторська заборгованість списується на витрати майбутніх періодів тоді, коли за умовами договору здійснені видатки вже не можна повернути. Витрати на просування туристичного продукту необхідно списувати поетапно протягом визначеного періоду або рівними частками, або пропорційно обсягу реалізації у звітному періоду з урахуванням очікуваного загального обсягу його реалізації. Використання рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів" дозволить забезпечити облік, контроль і аналіз витрат на основні туристичні послуги, які припадають на незатребувану частину неподільного комплексу, замовленого і оплаченого для цілей формування турів, у тому числі витрати з фрахтування транспортного засобу, з придбання блоку місць у транспортному засобі, з розміщення та проживання у закладі готельного господарства та інших закладах, що надають такі послуги туристам, а також у власників прав на туристичні послуги, права на які набуваються.

До синтетичного рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів" необхідно організувати аналітичний облік за контрагентами, видами туристичних послуг, періодом їх надання тощо. Використання саме цього рахунку дозволить підвищити оперативність обліку, забезпечити проміжний контроль і достовірність аналізу прямих витрат на туристичні продукти.

Доцільно зазначити, що у податковому обліку згідно з п. 138.4 ст. 138 Податкового кодексу України [19] витрати, що формують собівартість реалізованих (наданих) послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких послуг. Тобто, запропонована методика обліку витрат туристичного підприємства з використанням рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів" поглибить взаємозв'язок між фінансовим і податковим обліком, полегшить контроль даних і розрахунки бази оподаткування податком на прибуток підприємства.

Щодо непрямих виробничих витрат слід зазначити, що у спеціальній літературі розглядають різні варіанти організації їх обліку. Наприклад, переважна більшість авторів [1; 7; 8 та ін.] пропонують обліковувати безпосередньо на рахунку 23 "Виробництво". Л. Грибова [20] також розглядає варіант обліку протягом звітного періоду на рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" (зі списанням наприкінці звітного періоду в сумі *розподілених* загальновиробничих витрат на рахунок 23 "Виробництво" або у повному обсязі на рахунок 903 "Собівартість реалізованих послуг"). Із запропонованих варіантів лише другий передбачає розподіл непрямих виробничих витрат за видами туристичних продуктів, що дозволить визначити виробничу собівартість реалізованих туристичних продуктів у бухгалтерському обліку. Інші дозволяють розрахувати лише загальну виробничу собівартість реалізованих у звітному періоді туристичних продуктів за даними субра-

хунку 903 "Собівартість реалізованих послуг". При цьому знижується аналітичність облікової інформації, ускладнюється калькулювання собівартості туристичних продуктів.

Отже, організацію бухгалтерського обліку непрямих виробничих витрат на туристичну діяльність необхідно узгодити з методом обліку та калькулювання собівартості туристичного продукту. Кожний із існуючих методів має свої переваги та недоліки. Так, простий метод найлегший у розрахунках і організації обліку, однак він не надає можливість розрахувати собівартість окремих туристичних продуктів. Попроцесний метод дозволяє найбільш точно визначити собівартість усіх туристичних продуктів, які реалізуються туристичним підприємством, але він найбільш трудомісткий. Позамовний метод дозволяє визначити собівартість кожного виду туристичних продуктів, однак не виключає наявності непрямих витрат та обґрунтований вибір бази їх розподілу. Нормативний метод також має певні обмеження щодо умов та ефективності використання. При виборі методу обліку витрат і калькулювання собівартості вирішальне значення матимуть характер туристичного продукту (послуг), мета подорожі, чисельність туристичних груп та інші ознаки класифікації туристичних подорожей.

Бухгалтерський облік адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат у туристичного підприємства суттєво не відрізняється від обліку таких витрат іншими підприємствами.

Із введенням у дію Податкового кодексу України об'єкт оподаткування податком на прибуток (походженням як з України, так і за її межами) визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих (наданих) послуг (прямі та непрямі виробничі витрати) та операційні витрати (адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати) звітного податкового періоду. Тобто, організація бухгалтерського обліку цих витрат має забезпечувати податкові розрахунки необхідною інформацією, підтвердженою первинними документами.

Для вирішення завдань, поставлених перед системою бухгалтерського обліку витрат туристичного підприємства, у наказі про облікову політику, необхідно зазначити центри відповідальності, статті витрат, структуру прямих та непрямих витрат, особливі умови визнання витрат, методи їх обліку і калькулювання собівартості туристичних продуктів, алгоритм розподілу витрат, рахунки синтетичного та аналітичного обліку витрат та ін.

Удосконалення організації та обліку витрат туристичного підприємства вимагає розробки облікової моделі, яка зважатиме на мету й особливості діяльності такого підприємства та дозволить виконати поставлені перед ним завдання. Необхідно зазначити, що наведені пропозиції щодо організації обліку витрат туристичного підприємства доцільно впроваджувати на основі сучасних інформаційних техно-

логій. Це не тільки полегшить реалізацію завдання, а й дозволить створити динамічну облікову модель, здатну адаптуватись до змін у структурі туристичного продукту, договірних умов розрахунків із контрагентами, законодавства тощо.

Узагальнюючи проведені дослідження, необхідно наголосити, що на структуру та характер витрат туристичного підприємства, організацію та методику їх обліку впливає комплекс факторів, зокрема: організаційна форма туристичної діяльності, структура турів, договірні умови надання туристичних послуг, законодавчі вимоги до суб'єктів туристичної діяльності, наявність форс-мажорних обставин тощо. Особливості туристичної діяльності повинні знайти відображення у наказі про облікову політику підприємства, яка має відповідати інформаційним потребам управління витратами, калькулювання собівартості туристичних продуктів і захисту економічних інтересів підприємства. Крім того, необхідно розробити і впровадити методичні рекомендації з планування, обліку та калькулювання собівартості туристичного продукту з урахуванням досвіду інших країн, вимог чинного законодавства і особливостей діяльності туристичних підприємств в Україні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Балченко З. А. Бухгалтерський облік в туризмі і готелях / З. А. Балченко. — К. : Ліра-К, 2008. — 276 с.
2. Бургонова Г. Н. Бухгалтерский учет и отчетность в туризме : учеб. пособие / Г. Н. Бургонова, Н. А. Каморджанова. — М. : НОЛИДЖ, 1998. — 272 с.
3. Дядечко Л. П. Економіка туристичного бізнесу / Л. П. Дядечко. — К. : Центр учбової літератури, 2007. — 224 с.
4. Экономика современного туризма: Рыночное регулирование. Основы управления и маркетинг. Бухгалтерский учет и налогообложение / под ред. Г. А. Карповой. — М. : СПб. : Герда, 1998. — 412 с.
5. Козырева Т. В. Учёт издержек в туризме : учеб. изд. / Т. В. Козырева. — М. : Финансы и статистика, 2000. — 203 с.
6. Пожарицька І. М. Удосконалення обліку і аналізу витрат на виробництво туристичного продукту : дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 / І. М. Пожарицька ; Східноукр. нац. ун-т ім. Володимира Даля. — Луганськ, 2004. — 242 с.
7. Все про облік та організацію туристичної діяльності / Ю. Рудяк та ін. — Х. : Фактор, 2007. — 274 с.
8. Сметанко О. В. Методика та організація обліку і аудиту витрат у туристичній галузі (на прикладі туристських підприємств Автономної Республіки Крим) : дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 / О. В. Сметанко ; Київ. нац. екон. ун-т. — К., 2004. — 262 с.
9. Яновская Н. Туризм: организация и учет / Н. Яновская. — Х. : Фактор, 2002. — 229 с.

10. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" : затв. наказом М-ва фінансів України від 31 груд. 1999 р. № 318.
11. *Про туризм* : Закон України від 18 листоп. 2003 р. № 1282-IV.
12. *Бутинець Ф. Ф.* Бухгалтерський управлінський облік : підручник / Ф. Ф. Бутинець та ін. — Житомир : ПП "Рута", 2002. — 480 с.
13. *Соколов Я. В.* Расходы будущих периодов. БУХ. 1С: Интернет ресурс для бухгалтеров, 2006. — Режим доступа : <http://www.buh.ru/document-1011>.
14. *Мельник Е. Г.* Витрати майбутніх періодів: сутність, склад і класифікація / Е. Г. Мельник // Міжнар. зб. наук. пр. "Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу". — 2009. — Вип. 2 (14). — С. 102–111.
15. *Саприкін В. М.* Витрати майбутніх періодів : дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : спец. 01.06.2008 / В. М. Саприкін. — М., 2008. — 166 с.
16. *Грачова Р. Е.* Облік далеких мандрів / Р. Е. Грачова // Дебет-Кредит. — 2003. — № 31.
17. *Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости туристского продукта и формированию финансовых результатов у организаций, занимающихся туристской деятельностью* : утвержд. приказом Гос. ком. РФ по физ. культуре и туризму от 14 дек. 1998 г. № 402.
18. *Соколов Я. В.* Счет 97 "Расходы будущих периодов". БУХ. 1С: Интернет ресурс для бухгалтеров / Я. В. Соколов и др. — 2002. — Режим доступа : <http://www.buh.ru/document-342>.
19. *Податковий кодекс України* : Закон України від 23 груд. 2010 р. № 2856-VI.
20. *Грибова Л.* Туризм: організація і облік / Л. Грибова // Дебет-Кредит. — 2002. — № 29.