УДК 657.471:657.635

Жукевич С.М.

Економічна суть та класифікація витрат в системі фінансового і управлінського обліку туристичного підприємства

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

Основною метою діяльності туристичного підприємства є випуск туристичного продукту, його просування, реалізація й одержання прибутку. В загальній системі показників, які характеризують ефективність та конкурентоспроможність підприємства, головне місце належить витратам їх обліку та оптимізації.

Вивчення та аналіз наукової літератури дали змогу дійти висновку про незначну кількість наукових досліджень з обліку витрат та калькулювання собівартості туристичної продукції, актуальність яких не викликає сумніву. Слід зазначити, що в роботах українських фахівців досить ґрунтовно досліджені облік витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції на промислових підприємствах, але підприємства туристичної галузі мають суттєву специфіку. Тому більшість методів та підходів, які використовуються для обліку витрат у промисловості неможливо, та й недоцільно застосовувати на підприємствах галузі туризму через своєрідну специфіку, пов’язану з формуванням турпродукту та наданням послуг туристам.

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. Камордженова, В. Керимов, Т. Козирєва, Л. Родигин, Р. Сухов, Н. Яновська, З. Балченко. Особливої актуальності в умовах ринкової економіки набуває подальше вивчення економічної сутності витрат, їх структури, ролі та впливу на формування й визначення собівартості туристичного продукту, що і визначило мету даного дослідження. Для її вирішення автором розглядаються питання економічної суті витрат із критичним аналізом теоретичних підходів та висвітлюється класифікація витрат за різними класифікаційними ознаками.

При розгляді категорії “витрати” на підприємствах туристичної галузі особливу увагу слід приділити розкриттю специфічних особливостей цієї галузі.

Основною особливістю галузі туризму є те, що підприємства індустрії туризму займаються як виробництвом (формуванням) туристичного продукту, так і безпосередньо його просуванням на ринку туристичних послуг. Отже, специфіка цієї галузі полягає в тому, що категорія “витрати”, до якої входить собівартість туристичного продукту, відповідно до їх природи й економічного змісту розчинена в двох основних групах: виробничі затрати; витрати обігу, пов'язані з обслуговуванням туристів.

Термін “витрати” за своїм змістом набагато ширший за термін “собівартість”. Так, на думку С.К. Єгорової та К.Я. Денисової: “Виражені в грошовій формі витрати, зумовлені затратами різних видів економічних ресурсів у процесі виробництва й обігу продукції, товарів або послуг, називають затратами” [4, с.199]. З цього визначення випливає, що під категорією “витрати” розуміють не тільки поточні витрати, пов'язані з формуванням туристичного продукту, а й операційні витрати, пов'язані із здійсненням господарської діяльності підприємства. Отже, у цьому визначенні автори виділяють поточні витрати,

зазначаючи, що поточними витратами називають затрати виробництва і витрати обігу" [4, с.199].

Автори І.Т. Балабанов і А.І. Балабанов проводять визначену межу між організаціями, що займаються формуванням туристичних послуг, і організаціями, які займаються безпосередньо їх просуванням, тобто частину підприємств вони відносять до виробничої, а частину – до нематеріальної сфери виробництва [1, с.16].

Такий підхід дає змогу виділити специфічні особливості обліку витрат і формування собівартості туристського продукту з метою розкриття економічної суті категорії "затрати виробництва". Виділення цієї категорії зумовлено тим, що низка підприємств туристичної галузі безпосередньо займається виробництвом і просуванням туристичного продукту, а деякі організації тільки просуванням туристичних послуг. Отже, для деяких підприємств категорії "затрати виробництва" і "витрати обігу" потрібно виділяти в одну групу "витрати на виробництво", або "витрати з обслуговування туристів".

Віднесення категорій "затрати виробництва" і "витрати обігу" в групу "витрати на виробництво" зумовлено тим, що частина витрат обігу безпосередньо продовжує процес виробництва. Аргументом на користь цього може виступати твердження С.К. Егорової та К.Я. Денисової, які розрізняють дві категорії витрат обігу: чисті та додаткові, пов'язані з продовженням процесу виробництва в сфері обігу [4, с.200].

Для правильної організації обліку витрат і прийняття управлінських рішень велике значення має їх науково обґрунтована класифікація.

Існує багато видів витрат і проявляють вони себе по-різному. Інформація про витрати, згрупована різними способами, необхідна для ефективного управління підприємством. Слід зазначити, що одним із перетворень існуючої системи бухгалтерського обліку став його розподіл на фінансовий і управлінський. В основу побудови цих систем обліку має бути покладена науково й економічно грамотно розроблена класифікація та групування витрат за різними ознаками.

Вивченню питань класифікації витрат підприємств туристичної галузі відведено незначне місце, оскільки більшість як вітчизняних, так і зарубіжних економістів у своїх роботах приділяють основну увагу виробничій сфері. Ця обставина зумовила подальше вивчення традиційної та широко використовуваної класифікації витрат на промислових підприємствах з адаптацією її до особливостей туристичних підприємств з урахуванням існуючих вимог, які висуваються до обліку і формування туристичного продукту [2; 4; 5; 7 ; 8; 9; 10; 12].

Вивчення класифікації витрат для цілей фінансового обліку дозволило виділити:

1. Відносно виробничого процесу розрізняють витрати:

- виробничі, безпосередньо пов'язані з виробництвом і формуванням туристичного продукту;

- комерційні, безпосередньо пов'язані з просуванням і реалізацією туристичного продукту. До комерційних витрат варто відносити витрати на збут а також інші операційні витрати, пов'язані із просуванням і реалізацією туристичного продукту [11].

2. Залежно від способу включення витрат до собівартості туристичного продукту їх доцільно поділяти на прямі і непрямі (накладні).

До прямих належать затрати, пов'язані з виробництвом (формуванням) туристичного продукту, які можна відносити до собівартості туристичної послуги або туристичного ваучера;

До непрямих (накладних) відносять витрати, пов'язані як з організацією й управлінням виробництвом туристичного продукту, так і загальновиробничі витрати [11].

Наприклад, до таких витрат можна віднести витрати на оплату праці працівників адміністративно-управлінського персоналу, витрати, пов'язані з орендою будівель,

приміщень та іншого майна, яке використовує туристська організація в адміністративно-управлінських і господарських цілях тощо.

3. Групування за статтями та економічними елементами необхідне для складання фінансової, статистичної звітності, а також для визначення частки тієї чи іншої статті затрат у загальній сумі витрат туристської організації.

Наведена класифікація витрат дає змогу здійснювати планування, облік і калькулювання собівартості туристичного продукту тільки в площині фінансового обліку витрат, роблячи систему менш гнучкою та маневреною.

Для ефективного управління витратами потрібно провести їх класифікацію для цілей управлінського обліку. Управлінська класифікація має стати фундаментом фінансового обліку, що, в свою чергу, дасть змогу виділити основні напрями вдосконалення системи обліку, а також мінімізувати тимчасові витрати, пов’язані з групуванням і класифікацією витрат, з метою визначення ступеня їх впливу на фінансовий результат.

Ця обставина зумовила подальше вивчення класифікації витрат в управлінському обліку для визначення їх ролі, ступеня впливу на фінансовий результат, а також розкриття взаємозв'язку управлінської класифікації витрат із системою фінансового обліку.

На практиці система управлінського обліку, що використовує витратні показники, дає можливість досягти традиційних цілей обліку витрат – визначення собівартості та рентабельності кінцевого туристичного продукту. Забезпечення управлінською інформацією досягається організацією обліку витрат відповідно до системи їх класифікації. Дані про витрати виробництва піддаються перехресній класифікації для задоволення всіх потреб, пов'язаних із прийняттям управлінських рішень і регулюванням фінансово-господарської діяльності підприємства. Низка економістів зазначають, що управлінський облік розширює фінансовий облік і застосовується насамперед при внутрішніх операціях підприємства [2; 7; 8; 9].

На підприємствах туристичної галузі залежно від потреб управлінського обліку в певній інформації для прийняття відповідних рішень у галузі планування й управління витрати необхідно класифікувати за такими основними напрямами: для визначення собівартості туристичного продукту й отриманого прибутку; для прийняття управлінських рішень і планування; для контролю й регулювання; за цільовим призначенням.

1. За способами приносити дохід витрати поділяють на вхідні й минулі.

Вхідні витрати – це ресурси, які були придбані, є в наявності і які, як очікується, мають принести дохід у майбутньому [4, с.31]. Такі витрати в балансі туристичного підприємства мають бути відображені як активи у вигляді незавершеного виробництва, наданих туристичних послуг, готового туристичного продукту (туристичний ваучер) тощо.

Минулі витрати – це ресурси, що в ході операційної діяльності (операційного циклу) були витрачені для одержання доходів на сьогодні і втратили спроможність приносити дохід у майбутньому. Такий вид витрат відображується в складі витрат на виробництво реалізованого туристичного продукту чи наданих туристичних послуг.

Дані види витрат тісно взаємопов’язані, оскільки в ході операційного циклу пов'язані з виробництвом туристичної продукції та наданням послуг вхідні витрати видозмінюються і переходять у розряд минулих у вигляді реалізованого туристичного ваучера чи наданих послуг.

2. За способом включення до собівартості туристичного продукту або туристичних послуг витрати поділяють на прямі та непрямі [7, с.128-129; 8, с.6].

Прямі витрати – це витрати, пов’язані з виробництвом конкретного туристичного продукту чи окремих видів наданих послуг, що можуть бути прямо включені до їх вартість.

На підприємствах туристичної галузі розмір прямих витрат на обслуговування одного людино-дня практично не залежить від обсягу наданих туристичних послуг. Слід зазначити, що прямі витрати в момент їх виникнення можна безпосередньо віднести на об'єкт

калькулювання. Наприклад, до прямих витрат відносять затрати за спожиту воду й електроенергію, опалення, світло, оплату праці працівникам, які беруть участь у створенні туристських послуг, затрати на сировину та ін.

Непрямі витрати – це витрати, пов’язані з формуванням і реалізацією різних видів туристичних послуг, які в момент їх виникнення не можуть бути віднесені безпосередньо на об'єкт калькулювання.

Виділення непрямих витрат дасть змогу розподіляти їх пропорційно до розміру виручки, отриманої від туроператорської та турагентської (посередницької) діяльності.

Класифікація витрат на прямі та непрямі дасть можливість економістам мати точну інформацію про фактичну собівартість туристичного продукту, що, в свою чергу, дозволить управляти не тільки кінцевою вартістю туристичного продукту, а й його складовими – собівартістю й статтями витрат. При цьому особливу увагу треба приділяти частці прямих витрат у собівартості туристичних послуг.

3. За економічною роллю та призначенням у процесі виробництва туристичного продукту і надання туристичних послуг витрати поділяють на основні й накладні.

Основні витрати – це витрати, які безпосередньо пов’язані з процесом виробництва туристичного продукту і формуванням туристичних послуг.

До таких витрат доцільно відносити витрати по розміщенню, харчуванню, екскурсійному та транспортному обслуговуванню туристів і відпочиваючих. Основні витрати прямо і безпосередньо включають до собівартості турпродукту.

Накладні витрати – це витрати, які виникають у процесі формування, просування та реалізації турпродукту, але їх не можна прямо віднести на конкретний вид послуг з таких причин: а) оскільки зробити це практично неможливо, тобто витрати не можна безпосередньо віднести на окремий вид туристської послуги (наприклад, витрати на збут і управління туристським підприємством); б) через доцільність чи недоцільність, тобто віднесення витрат на окремий вид туристських послуг економічно невиправданий.

До накладних відносять також витрати, які утворюються в зв'язку з організацією, обслуговуванням туристичної організації і її управлінням. Класифікація витрат на основні та накладні має важливе значення для туристських підприємств при організації окремих систем обліку повних і часткових витрат на виробництво туристичного продукту.

4. За ступенем включення до собівартості туристичного продукту витрати поділяють на такі, що входять до собівартості (виробничі), і такі, що не входять до неї (невиробничі).

Виробничі – це витрати, пов’язані з основним видом діяльності туристичного підприємства, тобто виробництвом туристичного продукту.

У туроператора до виробничих витрат необхідно відносити витрати, пов’язані з формуванням кінцевого туристичного продукту.

Невиробничі витрати – це витрати, пов’язані з реалізацією турпродукту. До них включають витрати на рекламу, кошти, що сплачують збутовій і посередницькій організаціям, комісійні збори та ін. Такі види витрат відображують окремо і не включають до собівартості туристичного продукту.

Класифікація витрат на виробничі та невиробничі дасть змогу уникнути завищення собівартості туристичного продукту, а також виключить неправомірне включення витрат, не пов'язаних з формуванням туристичного ваучера.

5. При складанні планової калькуляції витрати за складом поділяють на одноелементні та комплексні.

Одноелементні витрати – це витрати, що складаються з одного елемента: заробітна плата, амортизація тощо.

Комплексні витрати – це витрати, які складаються з кількох елементів. До комплексних належать витрати, до яких входять заробітна плата відповідного персоналу, амортизація будинків та інші одноелементні витрати.

Класифікація витрат на одноелементні та комплексні допоможе оперативно реагувати на зміну виділених елементів і статей витрат у загальній вартості туристського продукту з метою прийняття управлінських рішень.

6. На підприємствах туристичної галузі відповідно до видів витрат їх поділяють за економічними елементами (або за економічним змістом) і за калькуляційними статтями (або за цільовим призначенням).

Розподіл витрат за економічними елементами застосовують при формуванні собівартості на підприємстві в цілому. Вона включає п'ять основних груп витрат, визначених Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” [11]. Виділені групи витрат об’єднують однорідні за економічним змістом витрати, що не можуть бути розкладені на окремі складові частини і розраховуються незалежно від того, де вони вироблені та яке їх призначення.

Групування витрат за калькуляційними статтями використовують при складанні калькуляції обслуговування одного людино-дня, тобто визначення вартості обслуговування одного туриста і собівартості окремо наданих послуг. Необхідність такої класифікації зумовлена тим, що розрахунок собівартості за економічними елементами не дає змоги врахувати, де та у зв'язку з чим виникли витрати, а також визначити характер цих витрат і їх вплив на кінцеву вартість туристичних послуг.

Якнайточніше уявлення у визначенні витрат для прийняття управлінських рішень дає групування витрат щодо конкретної одиниці туристичної продукції (калькуляційної одиниці), за допомогою якого можна відстежити кожну складову собівартості туристичної продукції на будь-якому рівні його формування.

7. Залежно від виду діяльності всі витрати поділяють на три групи: витрати, які виникають у процесі звичайної діяльності, інші витрати та витрати, що виникають у процесі надзвичайної діяльності [2]. Такий поділ зумовлений тим, що туристичні організації займаються не тільки формуванням туристичних послуг, а й безпосередньо просуванням послуг, сформованих сторонніми організаціями [1; 3]. При цьому витрати, які виникають в процесі операційної діяльності, в момент безпосереднього формування туристичного продукту поділяють на основні та інші.

Практика свідчить, що поряд з основним видом діяльності туристичні підприємства здійснюють інші операції, пов’язані з фінансовою та інвестиційною діяльністю. Типовий перелік статей витрат, які визнаються витратами звітного періоду і підлягають включенню до складу фінансової звітності, наведено в П(С)БУ 16 “Витрати” [11].

8. За участю в процесі діяльності туристичної організації витрати поділяють на виробничі й періодичні.

Таку класифікацію у вітчизняній практиці почали використовувати з появою західної системи обліку “директ-костинг” [4, с.361-385]. Вивчення цієї класифікації витрат дало змогу дійти висновку, що якщо в звітному періоді туристичні послуги не надавалися, то туристична організація не понесла витрат, пов'язаних з основним видом діяльності – обслуговуванням туристів і наданням різного спектра туристичнич послуг, однак витрати періоду все одно залишаються.

Періодичні витрати – це витрати, що практично не пов’язані за своєю економічною сутністю з формуванням і просуванням туристичного продукту. Витрати, які не можна ідентифікувати з певним видом послуг, називають періодичними, оскільки їх можна зіставити тільки з періодом, протягом якого вони були понесені. У цьому разі їх можна розглядати як періодичні збитки кожного звітного періоду. Типовим прикладом періодичних витрат є витрати на поліпшення існуючих видів туристичних послуг, вартість рекламних засобів і витрати, пов’язані з підвищенням кваліфікації персоналу.

Виробничі витрати пов’язані із здійсненням виробничої діяльності – формуванням туристичного ваучера (послуг). Вони мають місце при формуванні та просуванні

турпродукту. Їх особливістю є те, що при згортанні туристичної діяльності нерозподілені чи незакриті витрати в більшій своїй частині відсутні.

Для прийняття оперативних управлінських рішень і планування діяльності туристичних підприємств пропонуємо таку класифікацію витрат:

1. Залежно від поведінки та цілей планування і контролю витрати поділяють на постійні й змінні.

2. Залежно від вибору альтернативного рішення витрати поділяють на неявні та явні [7, с.5-7; 8; 6].

3. За ступенем впливу і характером включення до розрахунків при прийнятті управлінських рішень витрати можна розподілити на такі, які враховуються, і такі, які не враховуються в розрахунках.

4. За характером прийнятого рішення витрати туристичних фірм поділяють на безповоротні та інкрементні [12, с.26].

5. При прийнятті рішень і плануванні витрати поділяють на плановані та неплановані.

6. Додаткові витрати на випуск одиниці продукції поділяють на маржинальні витрати та доходи [8, с.119-121].

ВИСНОВКИ

Отже, використання на практиці наведеної класифікації й групування витрат дасть змогу докладно вивчити поведінку окремих видів витрат, які мають вплив як на формування собівартості туристичного продукту, так і на прийняття управлінських рішень. За допомогою наведеної класифікації витрат отримують узагальнену фінансову інформацію для складання звітів, кошторисів (бюджетів) і визначення собівартості туристичного продукту для фінансового обліку.

ЛІТЕРАТУРА

1. Балабанов И.Т., Балабанов А.И. Экономика туризма: Учеб. пособие.— М.: Финансы и статистика, 2000. – 176 с.
2. Голов С.Ф. Управленческий бухгалтерский учет – К.: СКАРБИ, 1998. – 384 с. 3. Дурович А.П. Маркетинг в туризме: Учеб. пособие / Дурович А.П. – 2-е, перераб. и доп. изд. – Минск: Новое знание, 2001.– 495 с.
4. Егорова С.К., Денисова К.Я. Основы бухгалтерского учета и аудита в сфере сервиса: Учеб. пособие / Под ред. проф. С.К. Егоровой – М.: Юристъ, 2000. – 382 с.
5. Завгородний В.П. Бухгалтерский учет в Украине (с использ. нац. стандартов): Учеб. пособие. – 5-е изд., доп. и перераб. – К.: А.С.К., 2001. – 848 с.
6. Ильина Е.Н. Туроперейтинг: организация деятельности: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 250 с.
7. Касьянова Г.Ю., Колесникова С.Н. Управленческий учет по формуле “три в одном” – М.: Статус-Кво – 97, 1999. – 328 с.
8. Козырева Т.В. Учет издержек в туризме: Учеб. пособие. – М.:Финансы и статистика, 2001. – 224 с.
9. Котляров С. А. Управление затратами. Учеб. пособие / С.А.Котляров. – СПб.: Питер, 2001.– 159 с.
10. Балченко З.А. Бухгалтерський облік в туризмі і готелях України: Навчальний посібник, КІ Ліра-К, 2006р. – 236 с.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, затв. Наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. N 92 (із змінами і доповненнями) // Офіційний вісник України: Зб. актів законодавства / М-во юстиції України. – К., 2000. – № 21. – ст.871. – С.99-106.
12. Яновська Н.В. Туризм: організація і облік. – 2-ге вид., перероб. – Х.: Фактор, 2000. – 229 с.