

ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ТУРИСТИЧНОГО ПРОДУКТУ

У статті розглянуто основні теоретичні основи порядку формування собівартості туристичного продукту, визначено склад загальноновиробничих витрат та відображення їх в обліку у зв'язку із прийняттям ПКУ.

В статье рассмотрено теоретические основы порядка формирования себестоимости туристического продукта, определено состав общепроизводственных затрат и отражение их в учете в связи с принятием НКУ.

Basic theoretical bases are considered in the article to the order of forming of prime price of tourist product the composition of production costs and display them in the account in connection with the PKU.

Ключові слова: собівартість, загальноновиробничі витрати, туристичний продукт, туристична індустрія, туристичне підприємство.

Перехід до ринку ставить нові завдання перед бухгалтерським обліком і аналізом господарської діяльності підприємства, вирішення яких неможливе без посилення їх управлінської спрямованості.

В умовах ринкової економіки стабільна діяльність підприємства залежить як від його внутрішніх можливостей ефективного використання ресурсів, що є в його розпорядженні, так і від зовнішніх умов, до яких належить податкова політика держави та ринкова кон'юнктура.

Туристична індустрія є сучасною галуззю економіки, яка реформується і швидко розвивається. Туристичні підприємства в процесі своєї діяльності виконують функції виробництва, реалізації туристичних продуктів та послуг, до яких висуваються високі вимоги і які користуються попитом у споживачів. Основні туристичні послуги виробляються підприємствами готельного та ресторанного господарства і транспортними підприємствами.

Інтеграція України до Всесвітньої туристичної організації потребує здійснення комплексу заходів, що повинні бути спрямовані на вдосконалення методики обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості туристичного продукту, поліпшення якості обслуговування туристів, приведення нормативно-законодавчої бази у відповідність до міжнародних вимог і стандартів.

Недостатній рівень розробки теоретичних і практичних питань обліку витрат на туристичних підприємствах зумовив необхідність уточнення складу собівартості та впливу на формування визначення фінансового результату з урахуванням вимог ПКУ та національних і міжнародних стандартів щодо обробки та надання облікової інформації. Вагомий внесок у теоретичні дослідження проблем обліку витрат туристичної діяльності зробили провідні вітчизняні вчені-економісти А.Балабанов, Р.Балашова, З.Балченко, Н.Гура, Т.Козирева.

Завдання статті – розкрити особливості порядку формування собівартості туристичного продукту, основні зміни щодо відображення загальноновиробничих

витрат з врахуванням вимог ПКУ та П(С)БО.

Процес визначення фінансового результату підприємства та ефективності його діяльності заснований на зіставленні витрат з отриманими доходами діяльності.

Вивчення економічної сутності витрат на туристичних підприємствах потребує врахування специфіки галузі туризму та визначення суб'єктів діяльності, які надають туристичні послуги. Згідно з Законом України "Про туризм", необхідно насамперед виокремити суб'єктів підприємництва (туроператорів), які формують, тобто виробляють турпродукт та турагентів, які здійснюють діяльність, спрямовану на просування й реалізацію туристичного продукту, сформованого туроператором. Залежно від того, ким буде виступати суб'єкт підприємництва (виробником турпродукту чи турагентом), формуються особливості обліку витрат і калькулювання собівартості туристичного продукту. Дана галузь має таку особливість, що туристичні підприємства займаються як формуванням (виробництвом) турпродукту, так і безпосередньо його просуванням на ринку туристичних послуг.

У зв'язку з цим зростає значущість обліку та контролю витрат на створення турпродукту. Це потребує не формального, а зацікавленого ведення обліку і контролю в розрізі окремих центрів виникнення витрат, що дозволяє побачити внесок кожного структурного підрозділу у формування господарських результатів по підприємству загалом.

Сьогодні, коли підприємства туристичної діяльності працюють на ринкових умовах, ставляться підвищені вимоги до якості облікової інформації про витрати підприємства.

Сукупність витрат на формування та реалізацію туристичного продукту, що виражається в грошовій формі, – це його собівартість. Собівартість охоплює тільки поточні витрати туристичного підприємства. Це значно відрізняє її від капітальних вкладень, що спрямовані на формування основних фондів.

Конкретний склад і структура витрат туроператорів і турагентів, аналогічно до інших суб'єктів підприємницької діяльності, регулюються законодавчими актами та положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

До основних положень бухгалтерського обліку, за якими визначається собівартість, відносяться: П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати" і П(С)БО 16 "Витрати".

Витрати для цілей оподаткування зручно умовно поділити на витрати, які входять до собівартості реалізованого туристичного продукту, та інші витрати (п. 38.1 ПКУ). Відмінність полягає в тому, що витрати, які формують собівартість, є податковими витратами одночасно з визнанням доходів від їхньої реалізації, а адміністративні та витрати на збут визнають за нарахуванням.

Щодо туристичної діяльності, то собівартість реалізованого туристичного продукту складається з виробничої собівартості, нерозподілених постійних

витрат і наднормативних виробничих витрат. Врахувавши зазначене, а також вимоги П(С)БО16 "Витрати", у виробничу собівартість туристичного продукту включаються:

❖ прямі витрати на закупівлю туристичних послуг в інших підприємств і свої витрати на створення та надання послуг, що можуть бути безпосередньо віднесені на конкретний об'єкт витрат;

❖ прямі витрати на оплату праці, що включають заробітну плату й інші виплати працівникам, зайнятим формуванням турпродукту та наданням послуг, які можуть бути віднесені безпосередньо на конкретний об'єкт витрат;

❖ амортизація основних засобів і нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з наданням послуг (автотранспорту, місць тимчасового розміщення (проживання)), якщо для цього туроператор задіє свої активи;

❖ інші прямі витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо на конкретний об'єкт витрат, зокрема, відрахування ЄСВ, плата за оренду земельних і майнових паїв тощо;

❖ загальновиробничі витрати, що включають оплату праці управлінського персоналу структурних підрозділів підприємства, і відрахування ЄСВ, витрати на відрядження охорону праці, техніку безпеки, охорону навколишнього середовища і т.п. Загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні.

Згідно з п. 138.5 ПКУ, до складу загальновиробничих витрат включаються:

а) витрати на управління виробництвом (оплата праці працівників апарату управління цехами, дільницями відповідно до законодавства тощо; внески на соціальні заходи, визначені статтею 143 цього розділу, та медичне страхування, страхування відповідно до Закону України "Про недержавне пенсійне забезпечення" та страхування за довгостроковими договорами страхування життя, в межах, визначених абзацами другим та третім пункту 142.2 статті 142 розділу III Кодексу працівників апарату управління цехами; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);

б) амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;

в) амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;

г) витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, оперативну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;

г) витрати на вдосконалення технології та організації виробництва (оплата праці та внески на соціальні заходи, визначені статтею 143 цього розділу, працівників, зайнятих удосконаленням технології та організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, придбаних комплектувальних виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій);

д) витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інші послуги з утримання виробничих приміщень і т. д. [1, с. 148].

З 01.08.2011р. собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг складається не тільки з прямих витрат, як було раніше. До неї додалися загальновиробничі витрати, які відносяться на собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Згідно з п. 11 П(С)БО 16, до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати. А нерозподілені постійні загальновиробничі витрати повинні включатися до собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг).

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення (п. 16 П(С)БО 16).

Таким чином, і у податковому обліку податку на прибуток нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу податкових витрат (собівартості реалізації) в момент їх виникнення (здійснення) відповідно до п. 138.5 ст. 138 Податкового кодексу, а не в момент визнання доходів від продажу продукції (робіт, послуг).

Порядок обліку загальновиробничих витрат на рахунках бухгалтерського обліку визначається обліковою політикою підприємства. Облікова політика суб'єкта туристичної діяльності повинна визначати рахунок обліку загальновиробничих витрат, порядок їх розподілу й списання наприкінці звітного періоду.

Загальновиробничі витрати можуть у момент їх появи відразу відноситися в дебет рахунка 23 "Виробництво туристичного продукту" або обліковуватись на рахунку 91 "Загальновиробничі витрати". У другому варіанті вони списуються з кредиту рахунка 91 "Загальновиробничі витрати" в дебет рахунка 23 "Виробництво туристичного продукту" або в повному обсязі, або в сумі розподілених постійних загальновиробничих витрат.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати списуються з кредиту рахунка 91 "Загальновиробничі витрати" безпосередньо в дебет рахунка 903 "Собівартість реалізованих туристичних послуг".

Зміни торкнулися суб'єктів малого підприємництва у частині визначення собівартості, СМП також відноситимуть загальновиробничі витрати до складу собівартості, а не до інших операційних витрат.

Для правильного формулювання витрат туристичної діяльності Мінфін доповнив Спрощений план рахунків рахунком 91 "Загальновиробничі витрати", на якому СМП повинні обліковувати "накладні виробничі витрати".

Таким чином, узагальнюючи наведені вище основні формулювання щодо формування собівартості туристичного продукту та основні зміни, які

відбуваються постійно в законодавчій та нормативній базі, можна зробити висновки, що собівартість туристичної діяльності включає різні види витрат, що залежить від роботи туристичного підприємства, однак важливе значення має чітке визначення складу витрат, що формують собівартість. Накладні витрати розподіляються за структурними підрозділами, здійснюється розподіл суми постійних та змінних загальновиробничих витрат.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010р. № 2755-VI. (з наступними змінами і доповненнями) // Все про бухгалтерський облік. – 03.01.2011. – №1-3.
2. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового Кодексу України : Закон України від 07.07.11р. №3609-VI. (Офіційне видання Верховної Ради України).
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №16 "Витрати": Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.99р. №318. [Чинний від 1999-31-12] – Офіц. вид. – К.: Уряд. вид-во, 1999. №318. - (Офіційне видання Міністерства фінансів України).