

24. Стандартизація і сертифікація в фізическій культурі і спорті — Зарубежний опыт в сфері сертифікації спортивно-оздоровительних услуг [Електронний ресурс]. — Режим доступа : <http://www.libsport.ru/doc/10a46ccd-9ef1-4665-a733-ae88f9cb9acb/>.

25. Развитие физической культуры и спорта в Российской Федерации на 2006–2015 годы : Федеральная целевая программа : Одобрена постановлением Правительства РФ от 11 января 2006 г. [Электронный ресурс]. — Режим доступа : http://www.programs-gov.ru/12_2.php.

26. Краткая характеристика действующих целевых программ Минспорттуризма РФ : Приложение 5 к Докладу о результатах и основных направлениях деятельности на 2010–2012 годы : утверждена Министерством спорта, туризма и молодежной политики Российской Федерации. — Москва, 2009 г. — [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://minstm.gov.ru/head/434/>.

27. Стандартизація і сертифікація в сфері фізическої культури і спорту в місті Москві [Електронний

ресурс]. — Режим доступа : <http://www.mossport.ru/doc/800f85dd-12ba-4d0e-9665-9e53f737f4da>.

28. ГОСТ Р 52024-2003. Услуги физкультурно-оздоровительные и спортивные. Общие требования. — Введ. 18.03.2003. — М. : ИПК Издательство стандартов, 2003. — 11 с.

29. ГОСТ Р 52025-2003. Услуги физкультурно-оздоровительные и спортивные. Требования безопасности потребителей. — Введ. 18.03.2003. — М. : ИПК Издательство стандартов, 2003. — 6 с.

30. Про фізичну культуру і спорт : Закон України від 24 грудня 1993 р. (станом на 01.01.2011 р.) // Відомості Верховної Ради України. — 1994. — № 14. — Ст. 80.

31. ДСТУ ISO 9004-2001 Системи управління якістю. Настанови щодо поліпшення діяльності. — Введ. 01.10.2001. — К., 2001. — 55 с.

32. ДСТУ ISO 9001:2009 Системи управління якістю. Вимоги. — Введ. 01.09.2009. — К., 2009. — 34 с.

Поступила в редакцію 11.10.2011 г.

УДК 338.48

О. М. Гончаренко,

*аспірант,
Київський національний
торговельно-економічний університет*

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ Й АНАЛІЗУ ВИТРАТ НА ФОРМУВАННЯ ТУРИСТИЧНОГО ПРОДУКТУ

Умови ринкової економіки вимагають дотримання оптимізації витрат (використання мінімальної їх кількості для випуску максимально якісної продукції) при здійсненні діяльності суб'єктами господарювання. Для цього необхідно проводити їх аналіз на основі фактичних облікових даних. Тобто відстежується взаємозв'язок між етапами управління підприємством — плануванням, обліком, аналізом, контролем.

Питання обліку витрат досліджували багато вітчизняних і зарубіжних учених, проте поза увагою залишається організація ведення обліку з метою ефективного управління витратами.

Так, Т. Маренич розглядає методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції й подає таку класифікацію методів обліку витрат виробництва, яка дає можливість, урахувавши структуру управління та технологію виробництва, визначити для підприємства найбільш придатний метод обліку фактичної собівар-

тості [1]. Такий підхід може бути використаний на туристичному підприємстві за умови додаткової та специфічної деталізації виробничих витрат.

Досліджуючи питання управлінського обліку витрат і собівартості продукції, Ю. А. Чухліб приділяє увагу проблемі розподілу та фіксування в бухгалтерському обліку елементів витрат, які входять до складу собівартості, зокрема непрямих і накладних витрат. Автор визначає економічно обґрунтованим співвідношеннями баз і витрат буде таке, що переважно взаємопов'язане і взаємозалежне в умовах певного типу й характеру виробництва [2]. Обрання даних баз розподілу витрат необхідно робити з урахуванням специфіки туристичних підприємств.

Можливості створення нових організаційних структур для зниження собівартості продукції на основі досвіду розвинутих країн досліджує А. В. Череп [3]. Проте залишається невирішеним питання

© О. М. Гончаренко, 2011

застосування даних рекомендацій для вітчизняних туристичних підприємств, які діють як туроператори (створюють і реалізують туристичні послуги).

У праці, присвяченій управлінню витратами суб'єктів господарювання [4], автор розглядає суперечності обліку витрат і шляхи їх усунення, аналізує поведінку витрат і взаємозв'язок обсягу виробництва і собівартості продукції. Для використання викладених положень у діяльності туристичних підприємств необхідно враховувати їх особливості та специфіку.

В. Т. Списак розглядає формування витрат залежно від особливостей діяльності туристичних підприємств (туроператорів), акцентує увагу тільки на формуванні прямих і розподілі непрямих витрат, оцінці ефективності центрів відповідальності [5]. Аналіз його праці свідчить про необхідність подальших досліджень для вивчення поведінки й розподілу накладних витрат та інших питань для туристичних підприємств.

Питання побудови інтегрованої системи обліку витрат підприємства розглядає Л. Г. Шевченко, автор пропонує групування витрат за економічними елементами, статями витрат, стосовно технологічного процесу, за обсягом виробництва та інтегровану систему класифікації витрат із урахуванням основних цілей управління витратами [6]. Дані пропозиції автора можуть позитивно вплинути на обґрунтування рішення стосовно управління витратами туристичного підприємства, але необхідна конкретизація з метою визначення сутності та розподілу витрат.

О. В. Сметанко в роботі, присвяченій удосконаленню методики обліку витрат і калькулювання собівартості турпродукту на підприємствах туризму, вважає доцільним для туристичних підприємств додати субрахунки до Плану рахунків для відображення витрат на туристичну діяльність. А саме: виробництво та готова продукція з погляду таких напрямів, як туристичний продукт, екскурсійна діяльність, рекламно-інформаційна продукція і додаткові послуги. Автор також пропонує окремий субрахунок для обліку витрат на покращення якості обслуговування, подає загальну схему відображення витрат на туристичному підприємстві [7]. Такі пропозиції є позитивними в тому, що поєднують бухгалтерський та управлінський обліки, але є певні недоліки: для визначення методу і процесу калькулювання собівартості туристичних послуг необхідно на попередньому етапі розподілити витрати за їх сутністю та, відповідно до П(С)БО № 16 «Витрати», — в окремому аналітичному регістрі, а вже потім формувати кореспонденцію рахунків.

Досліджуючи облік витрат на туристичних підприємствах, А. Ісаєв розкриває відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку як у туроператорів, так і в турагентів [8]. Але

автор не приділяє уваги документальному оформленню, що є основним джерелом формування аналітичної інформації для прийняття управлінських рішень при формуванні собівартості турпродукту.

Такі вчені, як Ю. Рудяк, В. Кузнецов, А. Клименко, Я. Клищенко, І. Басова у своїй праці ґрунтовно розкривають теоретичні питання туристичної сфери, правові аспекти надання туристичних послуг, основні моменти діяльності учасників туристичного бізнесу, але не в повній мірі розкривають відображення в обліку надання туристичних послуг [9].

Основні моменти бухгалтерського обліку і звітності в туризмі, склад витрат на виробництво і калькулювання собівартості туристичного продукту та облік його реалізації стисло розглянуті у праці російських вчених Г. Н. Бургунової, Н. А. Каморджанової [10]. Проте дані пропозиції потребують адаптації відповідно до законодавства України.

Дослідження проблем обліку витрат і калькулювання собівартості турпродукту були висвітлені і у працях інших науковців, зокрема, О. А. Сарапіної, Т. А. Пінчук, Н. Алпатової, А. Сток, А. Коваль та ін., але вони визначають основні загальновідомі питання обліку туристичних підприємств не розкриваючи специфічних особливостей.

Загальним питанням аналізу витрат і собівартості продукції як розділу економічного аналізу продукції присвячено роботи сучасних українських авторів: Є. В. Мниха, Н. С. Барабаш, І. О. Бланка, А. Д. Бутка, Л. О. Лігоненко, Г. В. Савицької та ін. Аналізу витрат і собівартості туристичних підприємств присвячено роботи російських авторів: В. І. Азара у складі праць з економіки та організації туризму; Т. В. Козирьової у складі роботи з обліку витрат у туризмі; Г. А. Карпової в роботі з економіки сучасного туризму. Зважаючи на значний доробок вчених, було виділено проблемні питання з аналізу витрат на формування турпродукту підприємств туристичної галузі.

Проведений критичний аналіз джерел економічної літератури дозволяє зауважити про необхідність удосконалення обліку й аналізу витрат на формування турпродукту.

Метою статті є дослідження сучасного стану обліку й аналізу витрат на формування туристичного продукту з метою виявлення проблемних питань та способів їх вирішення.

Основною причиною існуючих недоліків є те, що сучасна система обліку на туристичних підприємствах не відповідає вимогам менеджменту. Не дивлячись на всі спроби реформування бухгалтерського обліку для цілей управління туристичних підприємств, він залишається недосконалим і не відповідає запитам внутрішніх користувачів. Адже, сучасна система обліку повинна характеризувати результати діяльності підприємства минулих років і забезпечувати інформа-

цією систему управління на всіх рівнях для прийняття рішень у процесі як поточної, так і майбутньої діяльності туристичного підприємства. Саме бухгалтерський облік є інформаційною системою, що використовується (близько 70 %) управлінським апаратом для прийняття управлінських рішень, а разом з економічним аналізом виступає основою передбачення майбутніх результатів діяльності суб'єкта підприємництва, а також її корегування й оптимізації.

Через низку особливостей і специфіки підприємств туристичної галузі для цілей управління потрібні дещо інші підходи в організації системи обліку й аналізу витрат, ніж у виробничій сфері. Для створення на підприємстві системи управління витратами потрібні радикальні перетворення системи управління підприємством, включаючи повну зміну організаційної й функціональної структури підприємства, зміну документообігу, перехід на нові інформаційні технології.

Управління витратами на туристичному підприємстві повинне базуватись на наступних принципах:

- 1) обґрунтованості (доцільності) витрат;
- 2) цільового використання виділених ресурсів;
- 3) ефективного використання виділених ресурсів.

За наслідками поточного контролю ухвалюються оперативні рішення, направлені на корегування керованого процесу при зміні зовнішніх або внутрішніх умов функціонування туристичного підприємства. Економічний аналіз, що проводиться на основі отриманих даних, дозволяє оцінити кінцеві результати здійснених витрат, ефективність управління ними.

Основним елементом ефективного управління витратами є ранжування витрат на три категорії:

витрати, які необхідні для здійснення статутної діяльності підприємства, підлягають скороченню лише при зменшенні об'єму надання послуг;

витрати, що підлягають раціональній мінімізації при будь-яких результатах фінансово-господарської діяльності підприємства, наприклад, загальновиробничі витрати;

витрати, які можливі лише при поліпшенні фінансового положення підприємства або при обґрунтуванні їх об'єктивної необхідності для поліпшення конкурентоспроможності на ринку туристичних послуг, наприклад, дорогі маркетингові дослідження.

Бухгалтерський облік витрат на формування туристичного продукту повинен забезпечувати достовірною і своєчасною інформацією про їх стан для прийняття своєчасних управлінських рішень. Для цього необхідно вирішити наступні проблемні питання, що були виявлені при дослідженні методології обліку й аналізу витрат на формування турпродукту, а саме:

1. Відсутня методика, що дозволяє правильно віднести до собівартості ті чи інші витрати, які понесені при формуванні й реалізації туристичного продукту.

На сьогодні склад витрат, що включаються в собівартість туристичного продукту, регламентується П(С)БО №16 «Витрати», але даний документ не враховує специфіку діяльності туристичних підприємств, значну частку яких складають витрати на придбання прав на послуги інших підприємств.

Тому виникає необхідність розробки галузевих методичних рекомендацій з обліку витрат і калькулювання собівартості туристичного продукту. Дані рекомендації необхідні для забезпечення методичною основою підприємств туристичної галузі при калькулюванні собівартості туристичного продукту, який є важливою інформаційною системою управління туристичним підприємством.

2. Зустрічаються випадки, коли до прямих витрат відносять вартість страховки туриста. Разом із тим відсутні дослідження договірних відносин, на основі яких страхові компанії працюють із туристичними підприємствами і визначають порядок відображення в обліку вартості туристичних послуг у складі витрат підприємства. Отже, дослідження договірних відносин є важливим елементом удосконалення інформаційної системи підприємств туристичної галузі.

3. Нерозкритим залишається питання виникнення та покриття витрат, що виникають при не реалізованих туристам заброньованих місць; моменти відшкодування підприємством пред'явлених туристом неустойок, що виникли при неякісному наданні послуг або інших умов у процесі споживання.

Проаналізувавши наукову літературу, можна зробити висновок, що дані питання не достатньо досліджені. Залишається незрозумілим, за рахунок чого здійснюється покриття даних витрат, чи списуються на фінансовий результат, чи покриваються за рахунок інших додаткових надходжень (за рахунок інших видів діяльності).

4. Впровадження системи управлінського обліку на підприємствах туристичної галузі.

Як показує практика, управлінський облік на туристичних підприємствах не здійснюється зовсім, або організований неналежним чином, тому виникає необхідність впровадження системи організації управлінського обліку на підприємствах туристичної галузі.

Слід приділити увагу *бюджетуванню*, що передбачає розроблення, реалізацію та аналіз виконання бюджетів, допомагає забезпечити економію ресурсів, зміцнити фінансову дисципліну, підвищити рівень конкурентоспроможності туристичних підприємств. У спеціальній економічній літературі достатньо публікацій, в яких висвітлюється сутність і значення бюджетування, структура і зміст бюджетів в різних галузях економіки. Разом з тим відсутні досліджен-

на особливостей формування бюджетів на туристичних підприємствах з урахуванням специфіки процесу надання туристичних послуг. Отже, розробка бюджетів і надання практичних рекомендацій щодо їх складання є важливим напрямом ефективного управління туристичних підприємств.

Не розробленим залишається і *управлінська звітність* туристичних підприємств, яка б враховувала специфіку діяльності даної галузі. Таким чином, окремі напрями вдосконалення обліково-аналітичної системи стають предметом розробок, направлених на поліпшення інформаційного обґрунтування тактичних і оперативних управлінських рішень.

Пріоритерним напрямом наукових досліджень побудови обліково-аналітичної системи може бути, на наш погляд, розробка методики обліку за центрами відповідальності. Оскільки застосування методичних підходів щодо обліку за центрами відповідальності, напрацьованих фахівцями за різними видами економічної діяльності, на туристичних підприємствах стримується за рахунок відсутності ґрунтовних розробок з цих питань для даної галузі.

5. *Потребує розробки система аналітичних показників з метою контролю рівня собівартості турпродукту.*

Одним із важливих питань, що впливають на ефективність діяльності туристичного підприємства, є необхідність розробки системи аналітичних показників і методики проведення аналізу витрат на формування туристичного продукту. Проблема даного питання полягає в тому, що кожне підприємство самостійно здійснює розрахунок собівартості туристичного продукту, яка часто завищується. Тому, на нашу думку, необхідним є розробка єдиного алгоритму розрахунку собівартості туристичного продукту.

6. *Недосконале використання сучасних комп'ютерних систем і технологій в обліку на підприємствах галузі туризму.*

Вирішення актуальних економічних проблем вимагає широкого впровадження інноваційних інформаційних технологій в усі сфери людської діяльності. Впровадження сучасних інформаційних технологій у діяльність туристичних підприємств є необхідною умовою їх успішної роботи, оскільки точність, надійність, оперативність і висока швидкість обробки та передачі обліково-аналітичних даних є визначальною у прийнятті ефективність управлінських рішень у цій галузі.

Таким чином, в умовах жорсткої конкуренції на ринку туристичних послуг облік і аналіз витрат на

формування турпродукту повинен стати ключовим питанням в управлінні таких підприємств. Адже від правильного формування собівартості залежить достовірне відображення у звітності даної інформації, це дозволить керівникові прийняти тактичні, оперативні управлінські рішення щодо підвищення ефективності діяльності підприємства.

Визначені проблеми в системі обліку й аналізу витрат на формування туристичного продукту мають вирішуватися як на рівні підприємства, так і на державному рівні.

Список використаної літератури

1. Маренич Т. Методи учета затрат и калькулирования себестоимости продукции / Т. Маренич // Бухгалтерский учет и аудит. — 2006. — № 12. — С. 19–25.
2. Чухліб О. А. Управлінське рішення щодо витрат у собівартості продукції / О. А. Чухліб // Фінанси України. — 2006. — № 2. — С. 129–137.
3. Череп А. Можливості застосування нових організаційних структур управління з метою зниження собівартості продукції / А. Череп // Вісник Національної академії державного управління при Президентові України. — 2005. — № 2. — С. 208–215.
4. Череп А. В. Управління витратами суб'єктів господарювання : [монографія] / А. В. Череп. — Х. : ІНЖЕК, 2006. — Ч. I. — 368 с.
5. Списак В. Т. Витрати в управлінні туристичним підприємством / В. Т. Списак // Управління економікою рекреаційних територій, галузей і підприємств. — Донецьк : Юго-Восток, 2008. — 211 с.
6. Шевченко Л. Г. Побудова інтегрованої системи класифікації витрат підприємства / Л. Г. Шевченко // Держава та регіони. Сер. «Економіка та підприємництво». — 2006. — № 6. — С. 314–318.
7. Сметанко О. В. Удосконалення методики обліку витрат і калькулювання собівартості туристичного продукту (послуг) на підприємствах туризму / О. В. Сметанко // Бухгалтерський облік і аудит. — 2005. — № 7. — С. 39–45.
8. Ісаєв А. Спеціальний режим оподаткування в туризмі: усе, що потрібно знати / А. Ісаєв // Все про бухгалтерський облік. — 2005. — № 91 (1124). — С. 4–8.
9. Рудяк Ю. Все про облік та організацію туристичної діяльності / Ю. Рудяк, В. Кузнецов, А. Клименко та ін. — Х. : Фактор, 2005. — 276 с.
10. Бургонова Г. Н. Бухгалтерский учет и отчетность в туризме : учеб. пособие / Г. Н. Бургонова, Н. А. Каморджанова. — М. : НОЛИДЖ, 1998. — 272 с.

Надійшла до редакції 25.10 2011 р.