

## МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ТУРИСТИЧНИМ ПІДПРИЄМСТВОМ

У сучасних умовах економіки господарюючі суб'єкти, щоб забезпечити високий рівень рентабельності, повинні здійснити низку заходів, спрямованих на раціональне використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, оскільки діяльність будь-якого суб'єкта господарювання неможлива без здійснення витрат, тобто вкладення активів у кінцевий продукт виробництва. А помилки та неточності при визначенні собівартості продукції є факторами негативного впливу на прийняття управлінських рішень, що не відповідає меті підприємства та вимогам ринку. Тому особливої уваги потребує належна організація та вибір ефективної методики обліку витрат підприємством у межах чинного законодавства.

Проблеми формування витрат, їх впливу на результати діяльності є темою досліджень зарубіжних учених: А. Апчерч, Ч. Хонгрен, Дж. Фостер [1, 2], а також вітчизняних авторів, серед яких: Р. І. Балашова, А. В. Череп, О. А. Чухліб, Л. В. Нападовська, С. Ф. Голов [3–7] та ін.

Із проведеного дослідження літературних джерел випливає, що основну увагу автори приділяють класифікації методів обліку витрат, групуванню витрат, відображенню їх у бухгалтерському обліку, контролю за витратами. Однак вони майже не враховують специфіку й особливості туристичних підприємств і не пропонують методи калькулювання собівартості безпосередньо туристичного продукту.

Наразі таких досліджень, які б узагальнювали досвід щодо вирішення економічних питань стосовно структури витрат, собівартості туристичних послуг на основі методів калькулювання, управління витратами та собівартістю туристичного продукту в діяльності туристичних підприємств, ще недостатньо. Така ситуація й обумовлює актуальність даного дослідження.

*Метою статті є дослідження методів обліку витрат і розрахунку собівартості з метою виявлення найоптимальнішого для туристичної діяльності.*

Результативна діяльність туристичного підприємства залежить від двох показників: ціни туристичного продукту й витрат на його створення. Вартість будь-якої послуги є результатом взаємодії попиту на неї та її пропозиції. Одночасно витрати на створення туристичного продукту зростають або

знижуються залежно від обсягів спожитих трудових і матеріальних ресурсів, рівня техніки, організації туристичного виробництва та інших чинників. Туристичне підприємство як виробник таких послуг володіє важелями зниження витрат, до яких належить правильний розрахунок їх собівартості. На рис. 1 зображено модель формування собівартості туристичного продукту.

Так, до виробничої собівартості туристичних послуг включаються витрати, пов'язані з формуванням туристичних послуг, змінні загальновиробничі витрати та постійні розподілені загальновиробничі витрати. Тоді собівартість реалізації туристичного продукту буде визначатись як сума виробничої собівартості та постійних нерозподілених загальновиробничих витрат, а повна собівартість туристичного продукту — це сума собівартості реалізації та невиробничих витрат.

Визначення повної собівартості туристичного продукту є необхідним для аналізу і виявлення шляхів підвищення економічної ефективності діяльності туристичних підприємств.

Для цілей управління підприємством використовуються безліч методів обліку витрат і розрахунку собівартості. До вибору методу розрахунку собівартості й розподілу витрат необхідно підходити зважено, ретельно оцінюючи його переваги та недоліки, оскільки це не лише системоутворюючий елемент управлінського обліку на підприємстві.

Від правильності здійсненого вибору залежать основні показники діяльності підприємства і перш за все його прибуток.

Розглянемо основні з методів обліку витрат і розрахунку собівартості з метою виявлення найоптимальнішого для туристичної діяльності (табл. 1).

Таким чином, існує досить багато методів обліку витрат і розрахунку собівартості і систем, що впливають на її формування. Розглянемо коротко наведені методи.

*Попередільний, позамовний, попроцесний методи*, вживані в нашій країні, фактично є інформаційною базою для функціонального і операційного управління, але кожен з них розглядається відособлено, тобто ці методи не складають єдиної системи.

Систему *стандарт-кост* можна вважати американською моделлю розподілу витрат, яка відображає

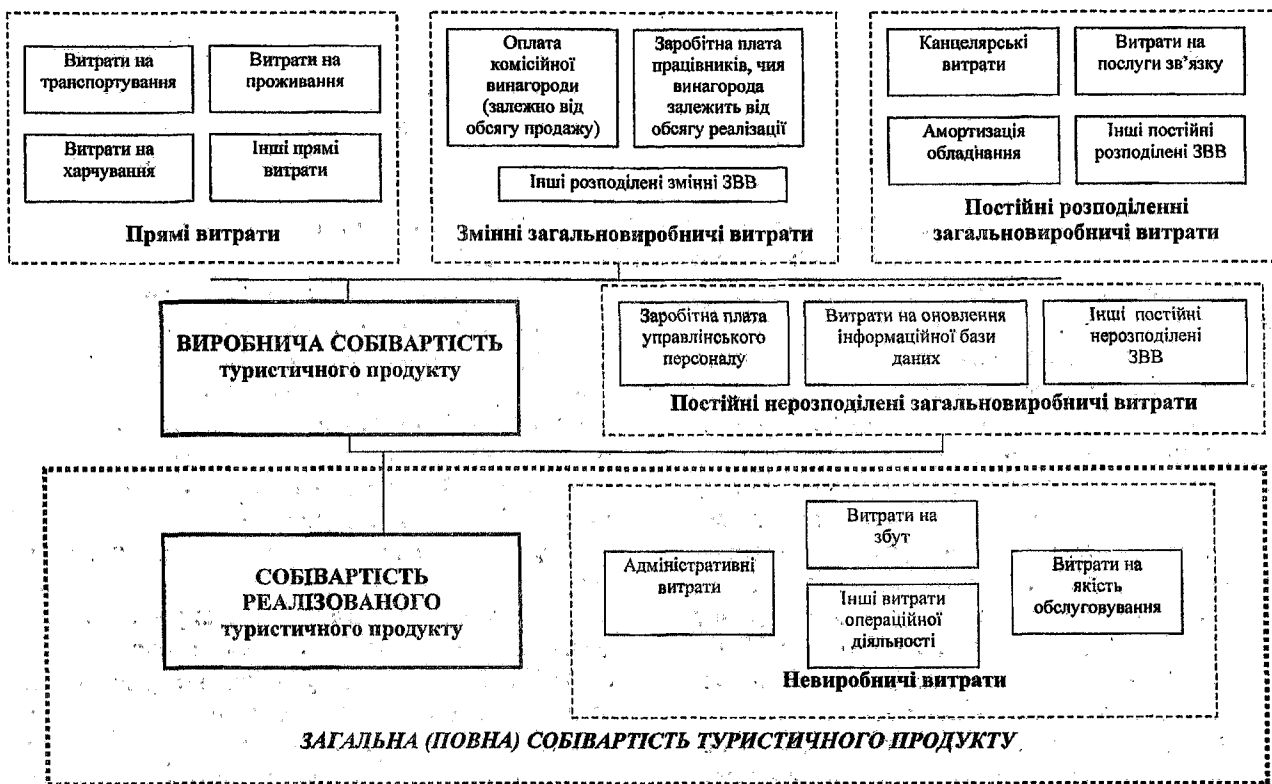


Рис. 1. Модель формування собівартості туристичного продукту

існуючу технологію і не мотивує поліпшення процесу виробництва. *Директ-костинг* — європейський варіант управління витратами, характеризується обмеженою сферою застосування.

Системи *кайзен-костинг* і *таргет-костинг* відображають фінансовий підхід, згідно якому розробку нового продукту (або вдосконалення, модернізацію вже виробленого) слід починати не з розрахунку собівартості, а з визначення бажаного прибутку.

*Економічна додана вартість* — управлінська технологія, заснована на зміні вартості бізнесу (фінансовий підхід), що сприяє підвищенню прибутковості підприємств.

*Система збалансованих показників* — ефективний інструмент управління, використовуваний для послідовного досягнення поставленої мети, орієнтований на внутрішні й на зовнішні чинники, що впливають на функціонування підприємства.

*ABC-метод* — забезпечує інформацією прийняття управлінських рішень, які потребують максимально точного значення собівартості продукції.

На рис. 2 відображено етапність розподілу витрат туристичного підприємства (туристичного оператора) на основі ABC-методу.

Це метод обліку і калькулювання, що передбачає спочатку групування накладних витрат за основними видами діяльності, а потім розподіл їх між видами продукції, залежно від того, які

види діяльності потрібні для виготовлення цієї продукції.

На відміну від традиційної системи калькулювання, побудованої за принципом «продукція споживає ресурси», калькулювання на основі діяльності передбачає, що продукція споживає діяльність (виробничі процеси, операції), а діяльність споживає певні ресурси.

Таким чином, ABC-метод обліку витрат і розрахунку собівартості туристичного продукту дозволить здійснювати ефективне управління витратами на створення туристичний продукту в місцях їх виникнення, контролювати витрати залежно від обсягів спожитих трудових і матеріальних ресурсів, рівня техніки, організації туристичного виробництва та інших чинників.

### Література

1. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика / А. Апчерч ; пер. с англ. ; под ред. Я. В. Соколова. — М. : Финансы и статистика, 2002. — 952 с.
2. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер ; пер. с англ. ; под ред. Я. В. Соколова. — М. : Финансы и статистика, 1995. — 416 с.
3. Балашова Р. І. Розробка методу визначення собівартості туристичних послуг за повними витратами / Р. І. Балашова // Вісник ДонНУЕТ. — 2009. — № 4 (44). — С. 136–143.

*Таблиця 1. Методи обліку витрат і розрахунку собівартості*

Назва методу	Об'єкт використання	Зміст методу
Попередільний	Окремий напівфабрикат	Вираховується собівартість продукції кожного переділу; прямі витрати додаються, непрямі розподіляються встановленим базам
Позамовний	Окреме виробниче замовлення	Прямі витрати враховуються в розрізі калькуляційних статей з виробничими замовленнями; непрямі витрати враховуються за місцями виникнення і включаються до собівартості замовлень шляхом розподілу
Попроцесний	Окремий процес	Прямі й непрямі витрати обліковуються за калькуляційними статтями витрат на весь випуск готової продукції; середня собівартість одиниці визначається діленням суми усіх витрат на кількість випущеної продукції
Нормативний	Окремі види витрат на виробництво	Витрати враховуються по встановленим нормам і нормативам; особливо враховуються відхилення і визначається їх вплив на собівартість продукції
Стандарт-кост (Standart-cost)	Окремі види витрат на виробництво	Витрати нормуються; складаються нормативні калькуляції; окремо враховуються нормативні витрати і відхилення; відхилення аналізуються й уточнюються калькуляції при зміні норм
Директ-костинг (Direct-costing)	Змінні й постійні витрати, маржинальний дохід	Облік собівартості ведеться в розрізі змінних витрат; постійні витрати враховуються в цілому по підприємству і їх відносять на зменшення операційного доходу
АВС-костинг (Activity Based Costing, облік витрат по видам діяльності)	Витрати за видами діяльності	Визначається повний перелік і послідовність виконання функцій; одночасно розраховується потреба ресурсів для кожної з них
Таргет-костинг (Target costing)	Нові вироби або модернізація застарілої продукції	Собівартість класифікується як величина, до якої повинна прагнути організація, щоб запропонувати ринку конкурентний продукт
Кайзен-костинг (Kaizen costing)	Витрати на етапі виробництва продукції	Необхідний рівень собівартості й прибутковості підприємства визначається на етапі планування виробництва по статтям змінних витрат; постійні витрати виключаються по підрозділам і зводяться у спеціальні бюджети
Економічно додана вартість (Economic value added, EVA)	Вартість компанії	На основі показників EVA розробляються нормативи компанії для визначення цілей і результатів; EVA розраховується як виробничі сума інвестованого капіталу на зміну рентабельності інвестованого капіталу, зменшеного на розмір середньозважених витрат на капітал компанії
Бенчмаркінг (Benchmarking)	Продукція, витрати, бізнес-процес, стратегія	Виявляються найбільш ефективні методи організації виробничого процесу, застосовувані в інших компаніях, впроваджуються аналогічні процедури на підприємствах; покращуються методи роботи в самій компанії
Система збалансованих показників (The Balanced Scorecard)		Стратегічні цілі переводяться в оперативні; визначаються фінансові і не фінансові показники за напрямками (внутрішні бізнес-процеси, споживачі, персонал, фінанси)

4. Череп А. В. Управління витратами суб'єктів господарювання: моногр. / А. В. Череп. — Х.: ІНЖЕК, 2006. — Ч. I. — 368 с.

5. Чухліб О. А. Управлінське рішення щодо витрат у собівартості продукції / О. А. Чухліб // Фінанси України. — 2006. — № 2. — С. 129–137.

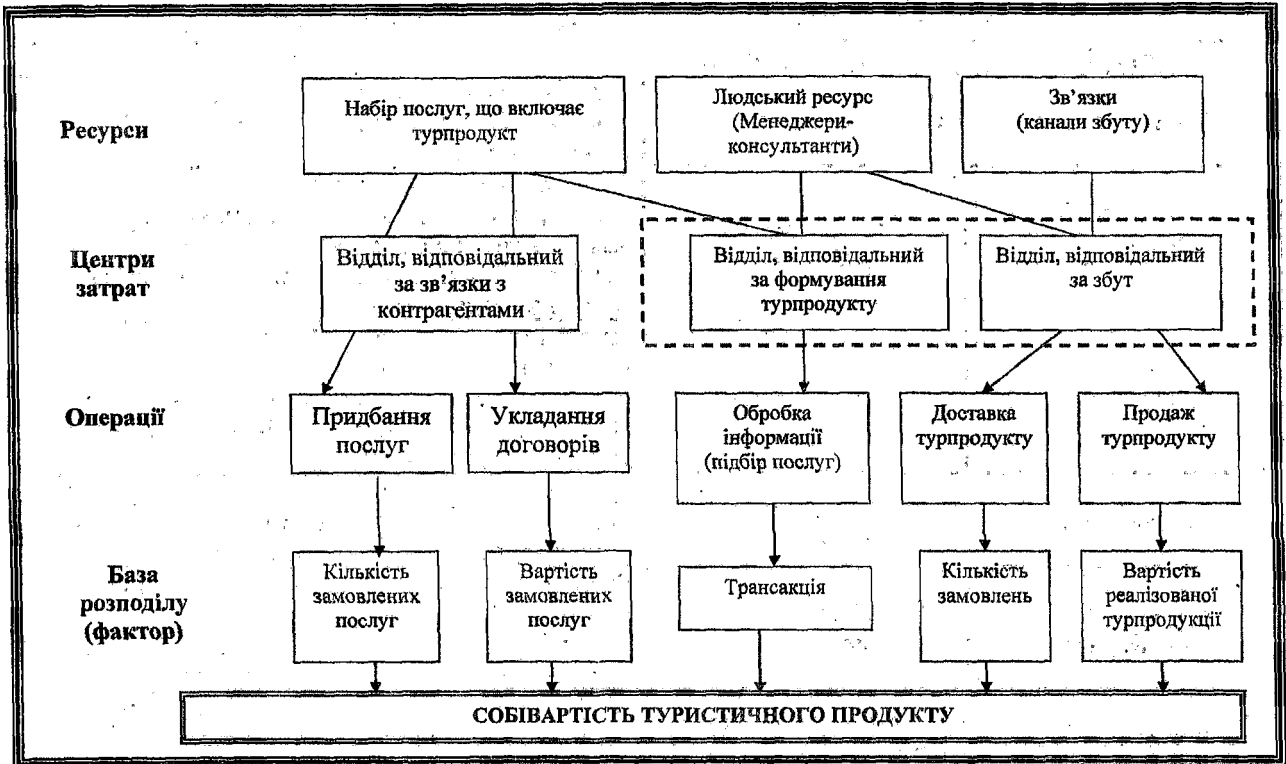


Рис. 2. Калькулювання собівартості туристичного підприємства (ABC-метод)

6. Нападовська Л. В. Теорія бухгалтерського обліку: моногр. / Л. В. Нападовська, М. Добія, Ш. Сандер та ін. ; за заг. ред. Л. В. Нападовської. — К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. — 735 с.

7. Голов С. Ф. Управлінський облік: підручник / С. Ф. Голов. — К. : Лібра, 2003. — 703 с.

Надійшла до редакції 11.03.2011 р.