

Сметанко А.В.

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЗАТРАТ И ФОРМИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ТУРИСТИЧЕСКОЙ ПОЕЗДКИ

В связи с реформированием бухгалтерского учета туристическим фирмам и предприятиям была предоставлена возможность самостоятельно разрабатывать приемы и методы включения затрат в себестоимость туристической продукции. Принятые туристической организацией приемы и методы учета затрат и калькулирования себестоимости должны найти отражение в приказе об учетной политике предприятия. Приказ не должен противоречить действующему Закону Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине», инструкции №291 и стандартам бухгалтерского учета.

При формировании себестоимости туристического продукта организации могут использовать один из следующих методов учета затрат:

- нормативный метод;
- позаказный метод;
- метод «директ-кост».

На основании применяемых методов туроператор может использовать следующие приемы калькулирования себестоимости туристической поездки (похода, маршрута):

- способ суммирования затрат (затратный);
- нормативный способ калькулирования;
- комбинированный способ калькулирования;
- учет цен конкурентов на аналогичные услуги.

Под приемом калькулирования понимают распределение затрат между объектами калькулирования.

Организации, предоставляющие услуги в пешеходном и спелеотуризме, для учета затрат и калькулирования себестоимости туристической продукции применяют нормативный или позаказный метод. Большинство небольших туристических фирм используют или западный метод учета затрат и калькулирования себестоимости туристического продукта - директ-кост, или отечественный - позаказный метод калькулирования себестоимости обслуживания одного туриста (услуг). И в том и в другом случае разрабатываются нормативы и составляется плановая калькуляция.

На основании утвержденных в учетной политике предприятия методов и приемов включения затрат в себестоимость туристического продукта туроператор разрабатывает калькуляционную карточку туристского маршрута. В калькуляционной карточке отражаются следующие статьи затрат: стоимость проезда туристов в оба конца, стоимость питания и проживания, экскурсионные расходы, услуги инструкторов, хозяйственные и прочие расходы. Умножением полученной суммы затрат из калькуляционной карточки на количество человек в группе получают фактическую себестоимость туристского маршрута или тура. К фактической себестоимости тура или маршрута туроператор делает надбавку, являющуюся налогооблагаемой прибылью, закладывает сумму местных налогов и сборов с последующим умножением полученной суммы на ставку НДС.

Используя рассмотренные методы и приемы, рассчитаем себестоимость одного тура.

По технике безопасности рекомендованное количество человек в группе при проведении похода или спелео-тура не должно превышать 20 человек.

Основные статьи затрат туров и маршрутов могут складываться из следующих элементов:

1. стоимости продуктов питания;
2. амортизации снаряжения;
3. стоимости перевозки;
4. затрат на оплату труда и социальные отчисления;
5. прочих операционных расходов;
6. местных налогов и сборов (курортный сбор, налог на землю и т.д.).

Сгруппировав затраты по определенным признакам в калькуляционной карточке, получают фактическую (нормативную) стоимость маршрута или тура. Полученную стоимость туроператор увеличивает на величину планируемой прибыли, после чего стоимость тура с учетом заложенной прибыли умножается на ставку НДС. Данные расчеты можно представить в виде формулы:

$$C_6 = (\Phi_3 + P_n + M_n) + (\Phi_3 + P_n + M_n) * K_{ндс}, \text{ где: } (1)$$

C_6 - цена тура (маршрута);

Φ_3 - сумма фактических затрат;

M_n - местные налоги и сборы, прочие налоги;

$K_{ндс}$ - ставка НДС;

P_n - сумма ожидаемой прибыли.

Следует отметить, что согласно письму № 56 Министерства экономики Украины от 20.10.96 г. № 56-88/385 и закону Украины «О налоге на добавленную стоимость» деятельность турагента предоставляющего перечень туристических услуг иностранным туристам, облагается налогом по ставке 0 %.

Данная ставка налогообложения распространяется на организации, предоставляющие туристические, транспортные и другие услуги иностранным гражданам и организациям, находящимся на территории Украины. Однако это не касается турагентов, которые оказывают услуги иного рода, а именно - по реализации

чужого туристического продукта. Если турагент реализует чужие туристические или транспортные услуги иностранным туристам, то их стоимость облагается НДС по ставке 0 %, а сумма комиссионного вознаграждения - по ставке 20 %.

Основными статьями затрат при калькулировании туристической поездки являются затраты на питание, на оплату труда, проезд, социальные отчисления, амортизационные отчисления, налоги и сборы.

На основании разработанных нормативов рассчитывается стоимость продуктов питания на одного человека в сутки, исходя из рыночных цен. Данные расчетов в сокращенном виде приведены в таблице 1.

Таблица 1. Формирование себестоимости продуктов питания на одного туриста.

Наименование продуктов питания	Количество продуктов на человека, кг	Цена продуктов на рынке, грн/кг.*	Стоимость продуктов питания на человека, грн.
фрукты, овощи	0,35	1,45	0,501
масло	0,02	2,5	0,05
консервы	0,7	2,8	1,96
хлеб	1,53	1,5	2,30
вермишель	0,2	2,5	0,5
крупа	0,1	3,3	0,33
чай, кофе	0,03	2,5	0,01
сгущенное молоко, сахар	0,05	2	0,1
сыр	0,07	8	0,56
прочие продукты			5,63
ИТОГО			12,00

*Цены и состав продуктов питания в таблице рассмотрены условно

Из таблицы видно, что стоимость продуктов питания на человека составляет 12 грн, а на группу из 12 человек - 12 грн.*12 чел. =144 грн.

Рассчитаем амортизацию туристского снаряжения по формуле:

$$A_m = ((C_{\text{оф}} * C_{\text{ам}}) / K_{\text{дг}}) * N_{\text{д}}, \text{ где: (2)}$$

A_m – сумма амортизационных отчислений;

$C_{\text{оф}}$ – амортизируемая стоимость основных средств и нематериальных активов;

$C_{\text{ам}}$ – норма амортизационных отчислений;

$K_{\text{дг}}$ – количество дней в году;

$N_{\text{д}}$ – количество дней тура.

Следует отметить, что сумма амортизации рассчитывается на каждый отдельно взятый объект основных средств в соответствии с П(С)БУ –7.

Условно представим сумму амортизационных отчислений туристского снаряжения на группу из 12 человек в размере 120 грн., соответственно, на одного человека - 12 грн.

Стоимость перевозки туристов зависит от цены билета или аренды транспортных средств. В нашем случае группа берет в аренду автобус с расценкой 35 грн. в час. Количество часов аренды составляет 4 часа. Следовательно, стоимость аренды автобуса составляет 35 грн.*4 часа = 140 грн. на группу или 11,67 грн. на одного человека.

Затраты на оплату труда инструкторов и обслуживающего персонала включаются в стоимость тура вместе с начислениями на фонд оплаты труда (37%).

Годовой фонд оплаты труда составляет 3000 грн., сумма начислений – 1100 грн. Итого годовой ФОТ с начислениями составляет 4110 грн. Рассчитаем сумму затрат на оплату труда, включаемую в стоимость одного тура по формуле:

$$Z_{\text{оп}} = (\text{ФОТ} / K_{\text{д}}) * K_{\text{т}}, \text{ где: (3)}$$

$Z_{\text{оп}}$ - сумма затрат на оплату труда, включаемая в стоимость одного тура;

ФОТ- фонд оплаты труда и сумма начислений;

$K_{\text{д}}$ - количество дней сезона в году (150 дней);

$K_{\text{т}}$ - продолжительность тура, дней.

Используя формулу, проведем расчет суммы затрат на оплату труда, включаемых в стоимость тура:

$$(3000 + 1100) / 150 \text{ дн.} = 27,4 \text{ грн} - \text{стоимость одного дня тура на группу.}$$

$$27,4 \text{ грн.} / 12 \text{ чел} = 2,28 \text{ грн.} - \text{на одного человека.}$$

Прочие прямые расходы: местные налоги и сборы, страхование от несчастного случая, медикаменты и т.д.

Теперь, когда известны практически все затраты на тур, все данные можно сгруппировать в калькуляционной карточке тура.

Группировка затрат и определение себестоимости туруслуги, грн.

Таблица 2. Группировка затрат по экономическим элементам.

Статья затрат, грн.	Сумма затрат, грн.	
	на группу	на человека
Продукты питания	144,00	12,00
Амортизация снаряжения	120,00	12,00
Затраты на перевозку	140,00	11,67
ФОТ с отчислениями	27,4	2,28
Прочие расходы	80,00	6,67
ИТОГО	511,40	44,62

Таким образом, себестоимость услуги равна 511,40 грн – на группу и 44,62 грн.- на одного человека.

К себестоимости услуги предприятию необходимо делать определенную надбавку, так как она является условием получения прибыли. Предлагаются следующие надбавки к фактической себестоимости тура: 30, 40 и 50%.

Таблица 3. Определение цены турпродукта с разными надбавками.

Показатели	30%		40%		50%	
	на группу	на человека	на группу	на человека	на группу	на человека
Себестоимость, грн.	511,40	44,62	511,40	44,62	511,40	44,62
Ожидаемая прибыль, грн.	153,42	12,79	204,56	17,05	255,7	21,31
Окончательная стоимость туристического ваучера (тура), грн.	797,784	68,892	930,748	80,171	1150,65	98,895

*Ожидаемая прибыль устанавливается фирмой самостоятельно, с учетом сложившихся рыночных цен на предоставляемый вид туристических услуг, популярностью и сложностью маршрута и т.д.

Чтобы выбрать, какую же именно цену нужно установить, предприятию необходимо ознакомиться с ценами конкурентов на аналогичные услуги. В любом случае, при полной комплектации групп, устанавливая одну из цен, предприятие получит доход.

Особенностью формирования себестоимости является то, что учет затрат может вестись на одном из следующих счетов: 23 «Производство» или 39 «Расходы будущих периодов».

Расходы, нашедшие отражение на счете 39 «Расходы будущих периодов», в дальнейшем списываются на себестоимость равномерными суммами. Для этого туроператор (турагент) осуществляет специальный расчет таких расходов и устанавливает порядок отнесения их на себестоимость туристического продукта или предоставляемых услуг по обслуживанию туристов.

В нашем случае учет затрат и формирование себестоимости туристического продукта отражается по дебету субсчета 231 «Производство тура», 232 «Экскурсионная деятельность» и кредита счетов 13, 20, 22, 65, 66 и т.д. Окончательная стоимость тура будет отражаться закрытием субсчета 231 «Производство тура» в дебет субсчета 9031 «Себестоимость реализации тура». В конце отчетного периода счет 90 «Себестоимость реализации» списывается в дебет счета 79 «Финансовые результаты». В свою очередь, сальдо счета 79 «Финансовые результаты» списывается на счет 44 «Нераспределенная прибыль (непокрытые убытки)». Следует отметить, что с введением в действие инструкции № 291 туристические предприятия могут вести учет затрат на счетах класса 8 «Расходы по элементам» и 9 «Расходы деятельности».

Вышеприведенная методика включения затрат в себестоимость туристической продукции позволит эффективно управлять затратами и получать достоверную информацию о фактической себестоимости туристического продукта.

Литература

1. Закон Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» от 16.07.99 г. № 996-XIV.
2. Закон Украины «О туризме» от 15.09.95 г. № 324/95-ВР.
3. Приказ Минфина Украины от 27.04.2000 г. «Положение (стандарт) бухгалтерского учета №7 «Основные средства».
4. Приказ Минфина Украины от 31.12.99 г. №318 "Положение (стандарт) бухгалтерского учета №16 "Расходы".
5. Балабанов И.Т., Балабанов А.И. Экономика туризма: Учеб. Пособие. - М.: Финансы и статистика, 2000. -167 с.: ил.
6. Яновська Н.В. Туризм: організація і облік. - 2-ге вид., перераб. Х.: Фактор, 2000. - 229 с.