

НЕКОТОРЫЕ АСПЕКТЫ УЧЁТА ЗАТРАТ В ТУРИСТИЧЕСКИХ ФИРМАХ

Евдокия БАЖЕРЯН, Людмила ЦУРКАН

Академия экономических знаний Молдовы

În firmele turistice prin evidența consumurilor se subînțelege documentarea și gruparea acestora pe centre de consumuri și de responsabilitate, obiecte de calculație, depistarea operativă a abaterilor de la normele consumurilor, care sunt în vigoare, iar calcularea constă dintr-un șir de calcule consecutive. Acestea urmăresc scopul de a localiza consumurile contabilizate pe articole de calculație care se referă la produsul turistic și la calcularea costului acestuia.

The most important part of managerial accounting in tourist companies is the record of expenditures on tourist product formation and the determination of its cost price. The tourist product cost price is determined by calculation. The cost price calculation methods must be chosen and used on the basis of tourist companies' management peculiarities and specific nature of offered services. A method is faulty if is not informative or gives wrong information.

В бухгалтерском учёте затраты определяются как совокупность ресурсов, использованных для достижения какой-либо цели. Для принятия управленческих решений нужна информация о затратах на «что-либо» (продукция, услуга, процесс и пр.). Мы называем это «что-либо» объектом учёта затрат или объектом калькулирования себестоимости, по которому производится группировка и стоимостное измерение затрат.

Важнейшим участком управленческого учёта в туристических фирмах является учёт затрат по формированию туристического продукта и определение его себестоимости.

Себестоимость туристического продукта – это стоимостное выражение совокупности прав на услуги, входящих в тур, а также материальных, трудовых и иных затрат, осуществление которых было необходимо для его формирования.

Себестоимость туристического продукта определяется посредством калькулирования. Методы калькуляции себестоимости должны выбираться и применяться в зависимости от особенностей туристической фирмы и специфики оказываемых услуг. Чтобы внедрить наиболее эффективный метод калькулирования, необходимо изучить, какие услуги оказывает туристическая фирма, какую информацию необходимо собирать и предоставлять. Плох тот метод, который неинформативен или содержит недостоверную информацию.

Себестоимость туристского продукта включает различные виды затрат, зависящих и не зависящих от работы данной туристической фирмы, вытекающих из характера её деятельности и не связанных с ней непосредственно.

Состав и порядок включения затрат в себестоимость продукции (услуг) регламентируется в Республике Молдова Национальным стандартом бухгалтерского учета (НСБУ) 3 «Состав затрат и расходов предприятия».

Однако необходимо отметить, что в НСБУ 3 отсутствует четкое определение затрат, относящихся к сфере услуг, и это усложняет работу бухгалтеров-практиков. Нам представляется более целесообразным для туристических фирм классифицировать затраты по отношению к виду оказываемых услуг на *прямые* и *косвенные*. К прямым относятся затраты, непосредственно связанные с формированием туристического продукта.

Элементами, формирующими концепцию калькулирования себестоимости туристического продукта, являются следующие:

Объект калькулирования – это объект, по которому производится расчет себестоимости продукта или услуги.

Группировка затрат – объединение отдельных статей затрат. Группа затрат может включать как широкий спектр затрат, так и довольно узкий.

Эти понятия соотносятся следующим образом:

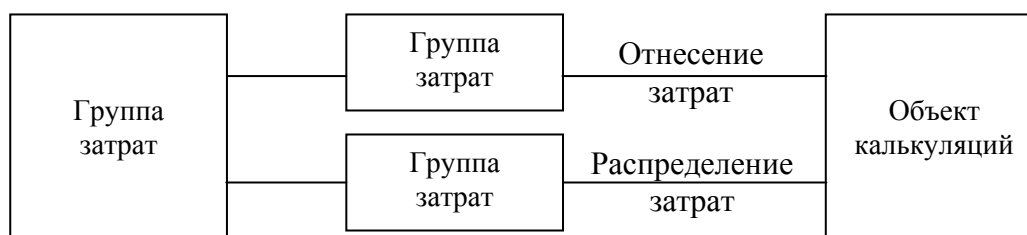


Рис.1. Назначение затрат в туристических фирмах.

Прямые затраты на объект калькулирования – это затраты, связанные с определённым объектом калькулирования, которые можно непосредственно отнести на этот объект.

Прямые затраты, относящиеся к формированию туристического продукта, включают следующее:

- Затраты на приобретение прав на услуги сторонних организаций при формировании турпродукта. К ним относятся затраты на приобретение прав на услуги по размещению и проживанию; по транспортному обслуживанию; по питанию; по экскурсионному обслуживанию; по медицинскому обслуживанию, лечению и профилактике заболеваний; по визовому обслуживанию (а также затраты, связанные с оформлением туристической поездки); по услугам культурно-просветительского, культурно-развлекательного и спортивного характера; по добровольному страхованию от несчастных случаев, болезней и медицинскому страхованию в период туристической поездки; по обслуживанию гидами-переводчиками и другие услуги, оказываемые при формировании турпродукта.

- Затраты, связанные с деятельностью персонала, оказывающего услуги, непосредственно занятого формированием туристического продукта, как штатного, так и выполняющего работы по договорам гражданско-правового характера. К этой категории затрат относятся затраты на оплату труда персонала, оказывающего услуги; отчисления на социальное и медицинское страхование; затраты, связанные со служебными разъездами данных работников.

- Затраты подразделений туристической фирмы, участвующих в процессе формирования туристического продукта. К указанным подразделениям относятся гостиницы, дома отдыха, кемпинги, спортивные сооружения, специальный туристический транспорт и т.д.

Косвенные затраты на объект калькулирования – это затраты, связанные с определённым объектом калькулирования, но которые отнести непосредственно на этот объект очень трудоёмко. Косвенные затраты распределяются на объект калькулирования методом распределения затрат.

К косвенным затратам относятся затраты, связанные с формированием турпродукта: это оплата труда работников управления с отчислениями на социальное и медицинское страхование; командировочные расходы, включая расходы по оформлению загранпаспортов и других выездных документов сотрудникам туристической фирмы; арендные платежи, содержание и эксплуатация зданий и помещений, в том числе затраты на коммунальные услуги, ремонт и техническое обслуживание; затраты на пожарную и сторожевую охрану зданий, сооружений и другого имущества; затраты на транспортное обслуживание работников туристической фирмы; износ всех видов имущества; затраты, связанные с освоением новых туров (стажировка сотрудников по иностранному языку в странах выезда туристов и в странах, откуда приезжают туристы); оплата услуг связи (телефонной, почтовой, мобильной и т.д.); затраты на приобретение бланков строгой отчетности (сток-билетов, бланков ваучеров и др.), канцелярских принадлежностей; прочие затраты, связанные с формированием турпродукта, в том числе затраты, связанные с потерями, возникающими из-за невостребованности туристами части услуг, права на которые приобретаются частями, блоками и иными неразделяемыми комплексами для целей формирования турпродукта, в частности – услуг по фрахтованию всей или части вместимости транспортного средства (чартер) у перевозчика или иного организатора чартерных программ, по приобретению блока мест в транспортном средстве (блок-чартер), выполняющем регулярный или чартерный рейс, и т.д.

Учёт затрат ведется на основе оформленной в установленном законодательством порядке первичной учётной документации. Она должна обеспечивать возможность учёта затрат на формирование

турпродукта по объектам учёта, а в необходимых случаях – в разрезе статей калькуляции и элементов затрат.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности предприятия, для учёта затрат предназначены счета 8 класса: счёт 811 «Основная деятельность» и счёт 813 «Косвенные производственные затраты», которые используются и туристическими фирмами. Для исчисления себестоимости туристического продукта применяется позаказное калькулирование. Объектом калькулирования при данном методе является отдельный заказ на формирование конкретного турпродукта, или группы типовых туристических продуктов, либо совокупность заказов на формирование туристических продуктов. Для ведения учета по направлениям туристической деятельности, осуществляемой туристической фирмой (организация выездного туризма, организация приема туристов и т.д.), предлагаем открыть к счету 811 «Основная деятельность» следующие субсчета: 8111 «Турция», 8112 «Болгария», 8113 «Греция», 8114 «Украина». На этих субсчетах будут отражены прямые затраты, связанные с формированием конкретного туристического продукта, что облегчит работу бухгалтеров и позволит накапливать информацию о прямых затратах на конкретный туристический продукт.

Косвенные затраты учитываются туристическими фирмами на счете 813 «Косвенные производственные затраты».

При распределении косвенных затрат в конце отчетного периода (ежемесячно) туристическим фирмам необходимо учитывать, что они имеют отношение как к виду деятельности, так и к объекту учёта затрат, а также выбрать базу распределения.

1. Распределение косвенных производственных затрат между видами деятельности в туризме, например – между туроператорской и турагентской видами деятельности.
2. Распределение косвенных производственных затрат внутри туроператорской деятельности по объектам учета затрат (отдельным заказам и разным видам турпродуктов, дифференцированных по регионам, по набору услуг и т.д.).

Необходимо отметить, что осуществить на практике распределение косвенных затрат по видам деятельности невозможно, так как не ведется раздельный учёт затрат по этим видам деятельности. Теоретически косвенные производственные затраты по туроператорской деятельности должны учитываться на одноименном счёте бухгалтерского учета 811, а расходы по турагентской деятельности должны учитываться на счёте 711 «Себестоимость продаж», субсчет 7113 «Себестоимость оказанных услуг». Но на практике бывает трудно разделить затраты между услугами, оказываемыми туроператорами (счет 813) и турагентами (счет 711). Это связано с тем, что при осуществлении туристическими фирмами туроператорской и турагентской деятельности одновременно используются одни и те же помещения, телефонные номера, оргтехника, канцтовары. А имеющиеся у туристических фирм свои точки реализации – турагентства – также могут заниматься как продажей собственных продуктов, так и продажей по посредническим договорам продуктов других туроператоров. Кроме того, в небольших турфирмах, как правило, один и тот же управленческий персонал курирует как туроператорскую, так и турагентскую деятельность.

Для распределения косвенных затрат по объектам учёта затрат следует использовать один из методов:

- пропорционально сумме оплаты труда работников, непосредственно занятых формированием туристических продуктов и пакетов, прямо включаемой в затраты по объекту учета;
- пропорционально прямым затратам, отнесённым на объект учёта;

Выбранный метод распределения косвенных производственных затрат отражается в учётной политике и должен применяться туристической фирмой в течение отчётного года.

Порядок распределения косвенных затрат рассмотрим на следующем примере:

Пример: Затраты туристической фирмы «А» за отчётный период составили:

1. Прямые затраты (Дебет 811 «Основная деятельность») – 193366 леев, в том числе по типовым турам (дебет субсчетов к счёту 811):

- Турция – 108800 леев, в том числе оплата труда 15000 леев,
- Болгария – 49454 леев, в том числе оплата труда 9362 леев,
- Греция – 29672 леев, в том числе оплата труда 12270 леев,
- Украина – 5440 леев, в том числе оплата труда 8454 леев.

2. Косвенные затраты (Дебет 813 «Косвенные производственные затраты») – 26300 леев.

Рассмотрим на базе этих исходных данных распределение косвенных производственных затрат туристической фирмы.

Первый способ. Распределение косвенных производственных затрат пропорционально сумме оплаты труда работников, непосредственно занятых формированием туристических продуктов и пакетов, прямо включаемой в затраты по объектам учета.

Традиционный метод распределения:

Вид тура	База распределения (заработная плата)	Коэффициент распределения	Сумма КПЗ
1	2	3=итог 4/итог 1	4=2*3
Турция	15000	0,58333	8750
Болгария	9362	0,58333	5461
Греция	12270	0,58333	7157
Украина	8454	0,58333	4932
Итого:	45086	x	26300

Предлагаемый метод распределения:

Вид тура	База распределения (заработная плата)	Удельный вес затрат по заработной плате	Сумма КПЗ
1	2	3	4 = 2*3
Турция	15000	0,33	8679
Болгария	9362	0,21	5523
Греция	12270	0,27	7101
Украина	8454	0,19	5997
Итого:	45086	1,00	26300

В столбце 4 таблицы представлен результат распределения косвенных затрат по типовым турам. Полученные в результате расчёта суммы списываются со счёта 813 «Косвенные производственные затраты» на соответствующие субсчета счёта 811 «Основная деятельность».

Второй способ. Рассмотрим распределение косвенных производственных затрат пропорционально прямым затратам, относимым на объект учета.

Традиционный метод распределения:

Вид тура	База распределения (прямые затраты, всего)	Коэффициент распределения	Сумма КПЗ
1	2	3 =итог 4/итог 1	4=2*3
Турция	108800	0,12806	13933
Болгария	49454	0,12806	6333
Греция	29672	0,12806	3800
Украина	17440	0,12806	2234
Итого:	205366	x	26300

Предлагаемый метод распределения:

Вид тура	База распределения (прямые затраты, всего)	Удельный вес прямых затрат	Распределение косвенных производственных затрат, леев
1	2	3 = 2/итог 2	4 = 2*3
Турция	108800	0,53	13939
Болгария	49454	0,25	6575
Греция	29672	0,14	3682
Украина	17440	0,08	2104
Итого:	205366	1,0	26300

В целях обобщения выводов об итогах применения различных методов распределения косвенных производственных затрат, а также для выбора оптимального метода, составим следующую сравнительную таблицу:

Вид тура	Распределение КПЗ относительно прямых затрат по оплате труда		Отклонения (+,-)	Распределение КПЗ относительно прямых затрат		Отклонения (+,-)
	Традиционный метод	Предлагаемый метод		Традиционный метод	Предлагаемый метод	
Турция	8750	8679	+71	13933	13933	-
Болгария	5461	5523	-62	6333	6575	-242
Греция	7157	7101	+56	3800	3682	+118
Украина	4932	5997	-1065	2234	2104	+130
Итого:			-1000			+6

Из приведенных выше расчётов видно, что исходя из выбранного метода распределения косвенных производственных затрат, в силу присущих ему особенностей, по-разному определяется их величина, что приводит к отклонениям. Как видно из таблицы, отклонения относительно затрат по оплате труда имеют отрицательный результат, так как величина заработной платы работников, связанных с формированием туристического продукта, зависит от количества проданных туристических продуктов. В связи с этим в поисках наиболее совершенного метода распределения затрат в туристических фирмах нам представляется целесообразным использование как традиционного, так и предлагаемого метода распределения косвенных производственных затрат, в зависимости от того, какую деятельность осуществляет фирма, – туроператорскую или турагентскую.

Литература:

1. НСБУ 3 «Состав затрат и расходов предприятия».
2. Feleaș N., Ionașcu I. Tratat de contabilitate financiară. - București: Editura Economică, 1998.
3. Козырева Т.В. Бухгалтерский учет в туризме. - Москва: Финансы и статистика, 2008.

Prezentat la 17.10.2008