

**Сметанко А.В.**

## **ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ИНФОРМАЦИОННО-ТУРИСТИЧЕСКОГО ПРОДУКТА**

Туристические WEB-сайты занимают одно из лидирующих мест по количеству посещений в мире. Мировые обороты от реализации туристических продуктов, работ и услуг через Интернет составляют 1,5-2 млрд. долларов [6].

В настоящее время большинство туристических фирм и предприятий Украины начинают создавать и размещать рекламную информацию о предоставляемых услугах в сети Интернет на собственных или арендованных WEB-сайтах с использованием различных информационных продуктов. Под информационными продуктами и услугами подразумевается не только нематериальные активы в виде программного обеспечения, компьютерных программ, информационных ресурсов в Интернет, но и логотипы, торговые знаки, авторские и смежные права на печатную продукцию (журналы, статьи и другие издания), аудио и видеоролики [3]. Значение вышеперечисленных продуктов и использование их в сети Интернет постоянно возрастает, что дает дополнительный толчок для развития туристической отрасли.

При создании WEB-сайта туристическое предприятие несет расходы, которые можно классифицировать следующим образом:

- приобретение программного обеспечения;
- расходы на разработку Web-сайта (сотрудниками фирмы или с привлечением специалистов из других организаций);
- расходы на размещение и поддержку Web-сайта.

При создании собственного WEB-сайта туристическим предприятиям необходимо достоверно определить стоимость конечного информационного продукта. Следует отметить, что основным критерием при определении стоимости информационно-туристического продукта является правильная экономическая группировка затрат, включаемых в себестоимость продукции [4].

Структуру затрат по первичным экономическим элементам можно представить следующим образом:

- прямые материальные расходы (расходные материалы, информационные носители, оплата услуг Интернет, ряд других расходов) – 30-40%.
- прямые расходы на оплату труда – 36,5%;
- амортизация компьютерной техники и нематериальных активов – 25%;
- другие прямые расходы (сбор, обработка, поиск информации, стоимость вспомогательных материалов и услуг) – 6-7%;
- общепроизводственные расходы – 1- 2,5%.

Рассмотренная структура используется при составлении плановой калькуляции и необходима для разработки заданий по снижению себестоимости рекламных и информационных продуктов.

Определение себестоимости информационно-туристического продукта является достаточно сложной проблемой. Данная проблема заключается в том, что под себестоимостью понимается совокупность всех видов прямых материальных затрат, в том числе затрат на сбор и обработку информации, затрат на поддержание и использование информационно-туристического продукта, интеллектуальные затраты разработчика и т.д.

В ходе проведения исследования нами предлагается использование ряд формул позволяющих предотвратить завышение статей затрат при калькулировании себестоимости туристско-информационного продукта, что в свою очередь позволит снизить статьи расходов включаемые в себестоимость туристического ваучера.

Для определения себестоимости информации, включаемой в статью калькулирования конечного продукта, нами предлагается использовать следующую формулу:

$$C_{\text{инф}} = Z_{\text{п}} + Z_{\text{о}} \quad (1)$$

где:

$C_{\text{инф}}$  – себестоимость исходной информации;

$Z_{\text{п}}$  - затраты на поиск;

$Z_{\text{о}}$  - затраты на обработку информации.

Для определения структуры информационно-туристических издержек производства в стоимости конечного продукта предлагается использовать следующую формулу (2), которую можно представить в следующем виде:

$$C_{\text{к}} = C_{\text{инф}} + \left( \frac{C_{\text{оф}} * C_{\text{ам}}}{K_{\text{дг}}} \right) * N_{\text{д}} + \Phi_{\text{о}} + (\Phi_{\text{о}} * C_{\text{от}}) + M_{\text{п}} + C_{\text{инв}} \quad (2)$$

где:

$C_{\text{к}}$  – совокупность затрат, включаемых в себестоимость продукции, работ, услуг;

$C_{\text{инф}}$  – себестоимость исходной информации (1);

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

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

$\Phi_o$  – фонд оплаты труда;  
 $C_{от}$  – процент отчислений;  
 $K_{дг}$  – количество дней в году;  
 $N_{д}$  – количество отработанных машино-дней (часов);  
 $M_{п}$  – прямые материальные затраты;  
 $C_{инв}$  – сумма инвестиций.

Использование данной формулы позволит определить достоверную стоимость конечного информационно-туристического продукта. При использовании данной формулы необходимо руководствоваться принятым методом учета затрат на предприятии и группировкой затрат по экономическим элементам. Выбранный метод и классификация затрат имеет большое значение для отражения данных расходов в бухгалтерском и налоговом учете.

В настоящее время предприятия туристической отрасли используют следующие методы учета затрат и калькулирования себестоимости туристического продукта:

1. Отечественные методы: нормативный метод (на основании разработанных норм), позаказный метод, простой метод учета затрат;

2. Зарубежные методы: метод «Стандарт-кост» и метод «Директ-кост».

Приведенные методы учета затрат и калькулирования себестоимости в классическом (теоретическом) варианте на практике используются достаточно редко. Так на малых и средних предприятиях применяется нормативно-позаказный метод калькулирования и простой метод с элементами западного метода учета «Директ-кост», на крупных предприятиях применяется нормативный метод учета затрат с элементами западного метода учета «Стандарт-кост».

На предприятиях малого и среднего бизнеса себестоимость информационных продуктов исчисляется методом фактических затрат, который предполагает контроль за текущими расходами во всем цикле формирования, продвижения и реализации информационно-рекламного (информационно-туристического) продукта. В зависимости от используемого метода учета затрат и калькулирования себестоимости туристического продукта, вида и объема выполненных работ, оказанных услуг зависит объект и единицы калькулирования. Перечень объектов калькулирования себестоимости продукции приведен в таблице 1.

Из табл.1. видно, что при создании информационного (рекламного) туристического продукта туристическая фирма должна выработать четкую стратегию определения объекта и единицы калькулирования. От того, насколько грамотно и правильно выделены единицы калькулирования, зависит себестоимость конечного продукта. Применение данного подхода позволит проанализировать структуру себестоимости различных видов работ, услуг как в разрезе отдельных статей затрат, так и в целом по определенному объекту калькулирования. Разграничение по отдельным статьям калькулирования позволит оперативно принимать управленческие решения, а так же осуществлять контроль за статьями расходов включаемых в себестоимость информационно туристического продукта. Одновременно появляется возможность исчислять себестоимость информационных продуктов и услуг по отдельным калькуляционным направлениям. В частности, представляется возможность:

- определять объем выпуска информационных продуктов и услуг с учетом видов и качества;
- рассчитывать затраты по местам их возникновения и отклонения от установленных норм;
- выработать методику распределения и включения затрат связанных с созданием информационно-туристического продукта в стоимость туристического ваучера;
- выявлять пути снижения трудоемкости производства информационных продуктов и услуг, рационального расходования энергетических ресурсов, оценивать экономическую эффективность организационно-технических мероприятий и измерять их влияние на синтетические показатели финансовой деятельности предприятий.

Снижение себестоимости информационных продуктов и услуг следует рассматривать как процесс повышения производительности труда в виде экономии информационных затрат на производство единицы любого вида информационной (рекламной) продукции. Динамика снижения показателя совокупных информационных затрат характеризует общий процесс повышения производительности труда в экономике, а динамика индивидуальных информационных затрат - вклад отдельных туристических фирм и предприятий в повышение производительности труда.

В учете информационно-программные продукты отражаются на счете 125 «Авторские и смежные права» (НМА) [3;5], а рекламно-информационная продукция в виде календарей, брошюр, открыток и т.д. отражается на субсчете 2011 «Печатная продукция».

В первом варианте при создании или покупке нематериальных активов сумма затрат, включаемая в стоимость конечного продукта, отражается на счете 154 «Приобретение (создание) нематериальных активов» за вычетом сумм НДС и других косвенных налогов.

Рассмотрим условный пример приобретения туристического WEB-сайта, настойку и ввода в эксплуатацию.

Туристическая фирма произвела оплату студии веб-дизайна за разработку и создание WEB-сайта в сумме 4800 грн., в том числе НДС – 800 грн. Оплатила расходы по настройке программного обеспечения – 600 грн., без НДС. Данные операции отражаются следующими проводками:

1. Приобретение и разработка туристического WEB-сайта: Д<sup>т</sup> 154 К<sup>т</sup> 631 – 4000 грн.
2. Отражена сумма налогового кредита: Д<sup>т</sup> 641 К<sup>т</sup> 631 – 800 грн.

3. Произведена оплата поставщику (разработчику): Д<sup>т</sup> 631 К<sup>т</sup> 311 – 4800 грн.
4. Отражена сумма по настройке оборудования и программного обеспечения: Д<sup>т</sup> 154 К<sup>т</sup> 66,65 – 600 грн.
5. Ввод в эксплуатацию (зачисление на баланс): Д<sup>т</sup> 125 К<sup>т</sup> 154 – 4600 грн.

По нашему мнению при создании рекламно-информационной продукции возможно два варианта учета и отражения затрат и отнесения их в себестоимость туристического продукта:

1. Отражение и отнесение затрат непосредственно на счете 39 «Расходы будущих периодов» или субсчете 233 «Себестоимость рекламно-информационной продукции» с последующим их списанием в себестоимость туристического продукта (туристического ваучера) или отнесением в состав валовых расходов (в налоговом учете). Следует отметить, что при использовании счета 39 «Расходы будущих периодов» затраты списываются в себестоимость туристической продукции непосредственно в момент активизации деятельности туристической фирмы.

2. Открытие субсчета 2011 «Печатная продукция». На данном субсчете будет отражаться фактическая стоимость печатной рекламной продукции (фактическая сумма затрат связанных с изготовлением печатной продукции).

По нашему мнению второй вариант менее приемлем, чем первый вариант. Использование и применение на практике второго варианта имеет ряд существенных недостатков. Во-первых, туристическое предприятие в учете открывает дополнительный субсчет. Во-вторых, возникает ряд трудностей связанных со списанием стоимости печатной продукции в себестоимость туристического ваучера. В-третьих, открытый субсчет 2011 «Печатная продукция» является промежуточным и в свою очередь закрывается на счет 23 «Производство» или счет 39 «Расходы будущих периодов».

Особенности отражения в учете затрат связанных с изготовлением рекламно-информационной продукции рассмотрены на рисунке 1.

Следует отметить, что расходы на рекламу и поддержку Web-сайта в зависимости от принятой на предприятии учетной политики могут отражаться на счете 23 «Производство», 91 «Общепроизводственные расходы» или 93 «Расходы на сбыт». В налоговом учете они включаются в состав валовых расходов согласно Закону Украины «О налогообложении прибыли предприятий» [2]. Из вышеизложенного материала видно, что при создании и размещении рекламного туристического продукта целесообразно применять нормативный и нормативно-позаказный методы учета затрат, а на предприятиях малого бизнеса затраты необходимо включать в себестоимость продукции в полной мере. Использование описанных методов позволит проводить обоснованный расчет показателя учитывающего величину информационных затрат на рекламу и производство информационно-туристического продукта и услуг.

#### Литература:

1. Закон Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» от 16.07.99 г. № 996-XIV.
2. Закон Украины "О налогообложении прибыли предприятий" в редакции Закона Украины от 22.05.97 г. №283/97-ВР, с изменениями и дополнениями.
3. Положение (стандарт) бухгалтерского учета №8 "Нематериальные активы" утвержденное приказом Министерства финансов Украины от 18.10.99 г. №242 // Учебно-практическое пособие «Курсом реформ - учет 2000». Днепропетровск: ООО «Баланс клуб», 2000. 336 с.– с.178-181.
4. Положение (стандарт) бухгалтерского учета №16 "Расходы", утвержденное приказом Министерства финансов Украины от 31.12.99 г. №318 // Учебно-практическое пособие «Курсом реформ - учет 2000». Днепропетровск: ООО «Баланс клуб», 2000. 336 с. – с.193-198.
5. Инструкция о применении Плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций, утвержденная приказом Минфина №291 от 30.11.99 г. // Учебно-практическое пособие «Курсом реформ - учет 2000». Днепропетровск: ООО «Баланс клуб», 2000. 336 с.– с.228-281.
6. В. Пекар Украинский Интернет в зеркале исследований: <http://www.i-m.kiev.ua/press25.htm>

Таблица 1. Объекты калькулирования себестоимости информационно туристической продукции

Вид работы	Объект калькулирования	Калькуляционная единица
Разработка и создание WEB-сайта	WEB-сайт	WEB-страница, база данных
Информационное и техническое обслуживание	услуги по договорам	1 час (год) услуг
Сканирование	1 проход сканера	1 мегабайт
Поиск информации	объем информации	1 килобайт
Настройка программного обеспечения	услуги по договорам	1 чел/час
Набор текста	текст	лист А4 формата
Разработка программного обеспечения	программа	1 чел/час (неделя, месяц)

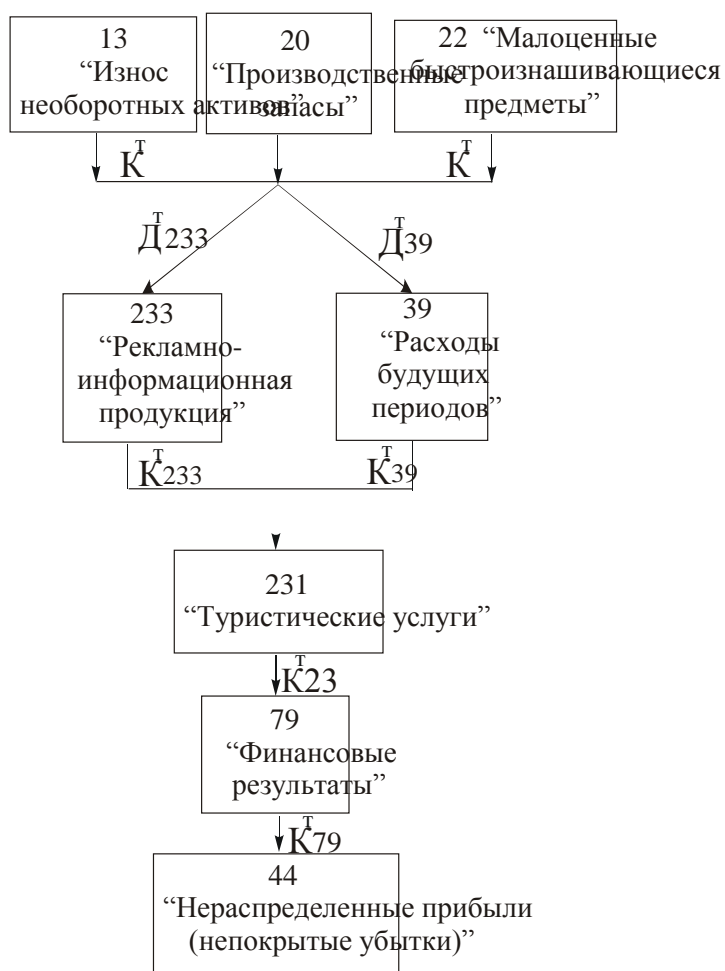


Рис. 1. Отражение затрат связанных с созданием туристской рекламно-информационной продукции