

ВИТРАТИ НА ПРИДБАННЯ ПРАВ НА ПОСЛУГИ З ХАРЧУВАННЯ – СТАТТЯ КАЛЬКУЛЯЦІЇ СОБІВАРТОСТІ ТУРИСТИЧНОГО ПРОДУКТУ

Анотація. Обґрунтовано доцільність використання поняття “витрати щодо придбання прав на послуги з харчування” для потреб обліку і калькулювання собівартості туристичного продукту замість терміну “витрати на харчування”. Структуризовано та впорядковано методики калькулювання й обліку витрат на придбання прав на послуги з харчування. Досліджено місце витрат на придбання прав на послуги з харчування в собівартості комплексного туристичного продукту та охарактеризовано особливості формування калькуляційних статей, залежно від того, включені права на придбання послуг з харчування у вартість готельного номера, сплачуються окремо чи розглядаються туроператором як самостійний продукт.

Ключові слова: туристичний продукт, собівартість туристичного продукту, витрати щодо придбання прав на послуги з харчування

Vysochan O.

COSTS OF ACCRUING RIGHTS FOR FOOD SERVICES – A CALCULATION ITEM OF TOURISM PRODUCT COST PRICE

Summary. The expediency of using the notion “costs of accruing rights for food services” for the purposes of accounting and calculation of tourism product cost price instead of the term “food costs” is grounded. Methods of calculation and accounting of costs of accruing rights for food services are structured and ordered. The place of the costs of accruing rights for food services in the cost price of the complex tourism product is studied and peculiarities of calculation items formation are characterized depending on whether the rights for food services purchase are included into the hotel room cost, or paid separately or are considered as a separate product by the tour operator.

Keywords: tourism product, tourism product cost price, costs of accruing rights for food services

1. Вступ

Туристичний продукт є комплексом послуг, спрямованих на задоволення потреб туриста, які надають суб'єкти туристичної діяльності: перевізники, готелі, підприємства громадського харчування, страхові компанії, розважальні заклади та ін.

Фізіологічну потребу туриста в їжі задовольняють підприємства громадського харчування. Вони вирізняються різноманіттям форм. До туристичної індустрії харчування відносяться ресторани, кафе, бари, їдальні, закусочні та ін. По аналогії із закладами розміщення туристів підприємства харчування класифікуються залежно від культури і якості обслуговування, а також кухні і асортименту пропонованих страв, кількості посадочних місць, режиму роботи, форми обслуговування відвідувачів тощо [1]. Послуги готельного господарства і підприємств харчування створюють умови для нормальної життєдіяльності людини під час подорожі [2, с. 9-10].

Підприємства громадського харчування вже давно перетворились на провідний сектор туристичної індустрії, поряд з готельним господарством та транспортною галуззю. По відношенню до туризму, вони можуть характеризуватися як вторинні, тобто такі, що призначені для обслуговування переважно туристів, хоча їхніми послугами можуть

користуватися також місцеві жителі. Відповідно, розвиток туристично-рекреаційної сфери здатен не лише надати значний мультиплікативний ефект на економіку країни загалом, але й сприяти розвитку підприємств громадського харчування зокрема.

Зазначимо також, що достатність ресторанів, кафе, барів, бістро, а також якість системи харчування є ключовим показником характеристики інфраструктури території подорожі для підвищення привабливості туристичної дестинації шляхом максимального задоволення очікувань туристів.

Питома вага готельного обслуговування і харчування у загальній вартості туристичної путівки складає 60-65%. Обидва ці елементи є змінними величинами і залежать від зміни цін на дані види послуг, а також від сезонної градації, географічної зони знаходження готелю, виду та класу обслуговування, договірних комерційних умов між турагенством й адміністрацією готельного господарства [3].

Впродовж останнього десятиріччя спостерігається стабільний інтерес науковців до розв'язання проблем у галузі обліку і калькулювання собівартості туристичного продукту. Цьому підтвердженням є роботи: З. А. Батченко [4], Ж. А. Богданової [5], О. М. Гончаренко [6], Т. Н. Данканич [7], Т. В. Козиревої [8], С. Я. Король [9], Н. Б. Рошко [10], А. В. Сметанко [11] та ін. дослідників.

Незважаючи на суттєвий внесок перелічених науковців у вирішення завдань обліку витрат і собівартості туристичного продукту в системі управління, окремі аспекти розв'язання цієї багатогранної проблеми залишилися поза їхньою увагою. Однією з них є дослідження витрат, пов'язаних із забезпеченням потреб туриста в їжі у структурі собівартості турпродукту.

Метою статті є структуризація, впорядкування та вдосконалення методик калькулювання й обліку витрат на придбання прав на послуги з харчування. Виходячи з мети, основних завдань – два: дослідити місце таких витрат у собівартості комплексного туристичного продукту та охарактеризувати особливості формування калькуляційних статей, залежно від того, включені права на придбання послуг з харчування у вартість готельного номера, сплачуються окремо чи розглядаються туроператором як самостійний продукт.

2. Групування витрат на формування туристичного продукту, виходячи зі специфіки останнього

Бухгалтерам турагентів не доводиться турбуватися про формування собівартості турпродукту – вони отримують його вже готовим, а тому основною проблемою є правильний облік посередницьких операцій щодо його доведення до клієнта. А ось бухгалтерам фірм-туроператорів доводиться організовувати бухгалтерський і податковий облік витрат, пов'язаних з формуванням собівартості турпродукту [12].

Об'єктом калькулювання собівартості для туроператора є окремий туристичний продукт. Його собівартість представляє собою вартісну оцінку матеріальних, трудових та інших ресурсів, які використовуються під час формування турпродукту.

Як вірно зазначають Л. Дваєр, П. Форсайт та В. Дваєр [13, с.138] туристичний продукт має специфічні особливості, які відрізняють його від продукції інших галузей економіки: нематеріальність (покупці не можуть відчутти, побачити, понюхати, торкнутись чи спробувати на смак послуги, доки не погодяться сплатити за них); досвід використання (оскільки послуги не існують доти, доки вони не отримані, покупці в першу чергу звертають увагу на ознаки їх високої якості, напр., репутацію та відгуки про продукт, рейтинг компанії); неможливість повернення (споживши туристичні послуги, їх вже неможливо повернути чи відмовитись від них); невіддільність (туристичні послуги надаються і споживаються одночасно); неможливість зберігання (на відміну від продукції промислових підприємств, турпослуги не можуть зберігатися для реалізації в майбутньому); взаємозалежність (надання туристичних послуг часто залежить від наявності додаткових продуктів, які пропонуються іншими постачальниками); сезонні коливання (обсяги наданих послуг коливаються залежно від сезону в році – для відпочинкових дестинацій, днів тижня – для проживання в готелі та навіть годин – для перельотів); просторова фіксація (туристична інфраструк-

тура, зокрема розміщення, розваги та дестинації “прив'язані” до певних географічних точок).

У Росії витрати, які включаються до собівартості туристичного продукту, представлені чотирма групами:

1) витрати щодо придбання прав на послуги сторонніх організацій, які використовуються при виробництві туристичного продукту;

2) витрати, пов'язані з діяльністю виробничого персоналу;

3) витрати підрозділів туристичної організації, які беруть участь у виробництві туристичного продукту;

4) накладні витрати [12].

Витрати на послуги щодо харчування в закладах громадського харчування та інших організаціях, які надають подібні послуги, а також придбання прав на них у правовласників відносять до першої категорії з вище перелічених.

Подібні складові зустрічаємо і в роботах дослідників з англомовних країн. Зокрема, М. Манчіні пропонує такі статті калькулювання туристичного продукту [14, с.192-193]:

1) транспортні витрати: чиста вартість авіаквитка, податки і збори на вартість авіаквитка; вартість автобусного перевезення, збір за паркування, збір за проїзд платними автодорогами; вартість трансферу; вартість перевезення кораблем (вкл. податки); вартість перевезення поїздом (вкл. податки); вартість комбінованих перевезень; вартість перевезення супроводжуючого;

2) витрати на проживання: плата за готель (вкл. податки), без врахування комісії; готельні витрати, вартість проживання водіїв і супроводжуючих груп; плата за транспортування і зберігання вантажу;

3) витрати на харчування (вкл. податки та чайові): ресторанный витрати; плата за урочистий прийом та прощальну вечірку; витрати на харчування водіїв та супроводжуючих;

4) витрати, пов'язані з оглядом екскурсійних об'єктів: витрати, пов'язані з відвіданням пам'яток; оплата роботи екскурсоводів (понад вартість входних квитків); плата за вхід;

5) загальні витрати: передбачувані комерційні витрати; передбачувані маркетингові витрати; передбачувані адміністративні накладні витрати; заробітна плата супроводжуючих; інші витрати.

Т. В. Козирева, характеризуючи калькуляційну статтю “Витрати на харчування”, зазначає, що величина таких витрат розраховується залежно від виду туризму. При в'їзному туризмі, тобто при калькулюванні турів на прийом іноземних туристів ці витрати розрахувати досить складно. При виїзному туризмі вартість харчування залежить від умов туру: сніданок, напівпансіон, повний пансіон. Як правило, вартість харчування включається до вартості проживання. У більшості готелів сніданок входить у вартість номера за добу. В деяких готелях вартість сніданку, обіду чи вечері вказується окремо від вартості номера [8].

Як вірно зазначає професор В. А. Лазарев, вступаючи в договірні відносини, турист розраховує в кінцевому результаті отримати необхідний йому

набір послуг. Фірма ж надає йому, як правило, ще не самі послуги, а права (гарантії) отримання їх у певний час, у визначеному місці від безпосередніх виробників – інших фірм, які не мають прямих договірних відносин з даним туристом, однак мають договірні відносини із направляючою туристичною фірмою. Турист придбає також гарантії отримання певних видів послуг зі сторони самої направляючої фірми [15, с. 58].

Саме тому, на наш погляд, юридично та економічно недоцільним є при формуванні калькуляції туристичних послуг використовувати термін “витрати на харчування”, оскільки само по собі туристичне підприємство послуги з харчування не надає (а тим більше не споживає), а лише забезпечує гарантію їхнього отримання під час перебування особи в турі. В такому випадку доречно послуговуватись поняттям “витрати щодо придбання прав на послуги з харчування”. Це ж, в рівній мірі, стосується послуг з перевезення, проживання, страхування та низки інших.

3. Витрати на придбання прав на послуги з харчування при системі “апарт інклюдив”, “інсайд інклюдив”, “факультатив” та “ексклюдив”

На нашу думку, варто розділити методики калькулювання та обліку витрат щодо придбання прав на послуги з харчування, залежно від того, включені вони до рахунку за проживання чи ні:

1) система “апарт інклюдив” – витрати щодо придбання прав на послуги з харчування розглядаються як окрема стаття калькулювання турпродукту;

2) система “інсайд інклюдив” – витрати щодо придбання прав на послуги з харчування включаються до вартості проживання і не розглядаються як окрема послуга;

3) система “факультатив” – різновид “інсайд інклюдив”, з тією різницею, що витрати на придбання прав на послуги з харчування включаються не до вартості проживання, а до факультативних екскурсій, формуючи додатковий туристичний продукт;

4) система “ексклюдив” – витрати на придбання прав на послуги з харчування формують основний продукт і складають значну частину витрат споживача.

У першому випадку витрати щодо придбання прав на послуги з харчування є відносно відокремленою складовою вартості туристичного продукту. В такому турі (інклюдив або пекідж) організацію харчування туриста під час подорожі бере на себе туроператор. Це забезпечує певний рівень комфорту для споживача (позбавляє необхідності налагодження додаткових комунікаційних зв'язків, що часто буває ускладненим через мовні бар'єри та незнання місцевих звичаїв; зменшує час на пошук відповідного закладу харчування в незнайомому місці; забезпечує економію коштів завдяки додатковим знижкам, які надають кафе й ресторани для туроператорів), однак не враховує його індивідуальних особливостей та вподобань. Досить часто

організатори подорожі за умови значної конкуренції на ринку зловживають, пропонуючи послугу, виходячи із максимальної вигоди для себе, діючи за принципом здешевлення харчування на шкоду якості.

Досліджуючи визначення поняття “готель” в нормативних документах і науковій літературі С. В. Панкова та Г. А. Кубаткіна приходять до висновку, що здебільшого воно трактується як приміщення, за допомогою якого надаються послуги з проживання. Однак, як зазначають автори, готель – це не лише проживання. Перш ніж заселитися, клієнт повинен забронювати номер (послуга бронювання); після приїзду більш ніж на добу гостю повинні надати набір послуг (мінімум з прибирання номера); організувати відпочинок (дозвілля або лікування); гостя потрібно нагодувати (послуга з організування харчування) [16, с.91]. Вартість харчування в ресторанах на базі готелів менш схильна до цінових коливань та інфраструктурних зрушень. Як наслідок – meal-стратегія перетворюється на потужний елемент конкурентної боротьби та хороший аргумент на користь придбання пекідж-турів. Наприклад, орієнтація готелів турецького узбережжя на харчування за системою All inc. спричиняє значні збитки для місцевих закладів громадського харчування, водночас забезпечуючи притік додаткових клієнтів для готельєрів. В багатьох готелях Іспанії різниця в ціні між туром, який передбачає харчування (напівпансіон), та проживанням на ВВ є мінімальною, що дає можливість суб'єктам розміщення зменшити затрати на одного туриста за рахунок мінімізації частки постійних витрат в собівартості продукту.

На практиці бувають випадки, коли системи “апарт інклюдив” та “інсайд інклюдив” поєднуються в одному турі. Наприклад, під час екскурсійної подорожі до вартості проживання включені сніданки, паралельно в ціну туристичної послуги додатково входять вечері за маршрутом екскурсії.

Система “факультатив” вимагає формування додаткової калькуляції щодо послуги, яка не включена до вартості основного турпродукту, однак може бути придбана споживачем за додаткову плату. Наприклад, класична екскурсія на Олімп (Греція) включає в себе відвідання тематичного парку з рестораном грецької кухні. Таким чином, витрати щодо придбання прав на послуги з харчування є окремою статтею калькуляції додаткової послуги “Екскурсія на Олімп” (щодо основної – “Літній відпочинок в Греції. Регіон Піерія”) поряд з транспортними витратами, оплатою послуг гіда і входними квитками.

У рамках комплексного туру можуть бути поєдані перші три системи калькулювання та обліку витрат на харчування, що ускладнює обліковий процес туристичного оператора (рис. 1).

Прикладом такого поєднання може бути екскурсійний тур, в якому для туристів забезпечується сніданок у готелі (витрати харчування, включені до вартості основного туристичного продукту через статтю “Витрати щодо придбання прав на послуги з проживання”), вечеря після завершення обов'язко-

вої денної програми (витрати щодо придбання прав на послуги з харчування як окрема калькуляційна стаття основного турпродукту) та обід під час факультативу (витрати щодо придбання прав на послуги з харчування як окрема калькуляційна стаття додаткового турпродукту).

Окремо слід розглядати так звані “гастрономічні тури”, де знайомство з місцевою кухнею є основною метою подорожі. Значна кількість дегустацій, відвідання non-casual ресторанів, наявність майстер-класів кухарів обтяжують собівартість такого турпродукту за рахунок зростання витрат щодо придбання прав на послуги з харчування, як в абсолютних, так і у відносних величинах порівняно із іншими видами турів.

“ексклюзив”. Управління витратами щодо придбання прав на послуги з харчування перетворюється на важливу складову менеджменту підприємства та має стати одним із профілюючих завдань ефективно налагодженої системи управлінського обліку туроператора для потреб ціноутворення. У свою чергу, складність оцінки і планування ціни туристичного продукту пов’язана, перш за все, із флуктуацією величини основних статей витрат, що формують його собівартість. У першу чергу, насамперед це – витрати на придбання прав на послуги з проживання, харчування та транспортування. Періодична їх зміна пов’язана зі значною часткою постійних витрат у загальній їх сумі для підприємств готельної індустрії та авіакомпаній. Такі



Рис.1. Витрати щодо придбання прав на послуги з харчування в структурі калькулювання комплексного туристичного продукту
(розроблено автором)

При оптимізації спожитої туристом вартості на такі витрати звертають особливу увагу, вони є об'єктом додаткового дослідження й детального аналізу.

4. Висновки

Витрати щодо придбання прав на послуги з харчування є однією з найвагоміших статей калькуляції туристичного продукту. Залежно від того, включені вони до рахунку за проживання чи ні, можна виділити такі методики калькулювання та обліку витрат: система “апарт інклюзив”; система “інсайд інклюзив”; система “факультатив”; система

коливання суттєво розбалансовують туристичний ринок та ускладнюють калькулювання собівартості послуг, запропонованих туроператорами.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Александрова А. Ю. Международный туризм [Текст] : учебник / А. Ю. Александрова. – М. : Аспект Пресс, 2002. – 470 с.
2. Ладыженская Р. С. Экономика туризма [Текст] : учебн. пособ. / Р. С. Ладыженская. – Х. : ХГАГХ, 2003. – 214 с.

3. Школа І. М. Менеджмент туристичної індустрії [Текст] : навч. посіб. / [за ред. проф. І. М. Школи]. – Чернівці : ЧТЕІ КНТЕУ, 2003. – 662 с.
4. Балченко З. А. Бухгалтерський облік в туризмі і готелях України [Текст] : навч. посіб. / З. А. Балченко. – К. : КУТЕП, 2006. – 232 с.
5. Богданова Ж. А. Поняття та види туристичної діяльності в Україні / Ж. А. Богданова // Вісник ЖДТУ – 2009. – № 4 (50). – С. 194-198. – (Сер. Економічні науки).
6. Гончаренко О. М. Облікове забезпечення управління витратами на формування туристичного продукту / О. М. Гончаренко // Збірник наукових праць ТДАУ – 2010. – № 11. – С. 143-148. – (Сер. Економічні науки).
7. Данканич Т. П. Облік турагентської діяльності та операцій по її оподаткуванню / Т. П. Данканич // Науковий вісник Ужгородського університету – 2010. – Вип. 29. Ч.2. – С. 57-62. – (Сер. Економіка).
8. Козырева Т. В. Учет издержек в туризме [текст] : учебн. пособ. / Т. В. Козырева. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 224 с.
9. Король С. Облік витрат туристичного підприємства / С. Король // Вісник КНТЕУ. – 2011. – № 4. – С. 72-84.
10. Рошко Н. Б. Методика обліку у туристичних операторів та туристичних агентів / Н. Б. Рошко // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту – 2012. – № 4 (48). – С. 358-363. – (Сер. Економічні науки).
11. Сметанко А. В. Особенности учета затрат и калькулирования себестоимости информационно-туристического продукта / А. В. Сметанко // Культура народов Причерноморья. – 2001. – № 25. – С. 25-28.
12. Шишкеедова Н. Затраты туроператора: бухгалтерский и налоговый учет / Н. Шишкеедова // Учет в туристической деятельности. – 2009. – № 3 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.tourychet.ru/print.htm?id=910>
13. Dwyer L. Tourism Economics and Policy / L. Dwyer, P. Forsyth, W. Dwyer. – Channel View Publications, 2010. – 855 p.
14. Mancini M. Conducting Tours / M. Mancini. – 3rd ed. – Cengage Learning, 2001. – 246 p.
15. Лазарев В. А. Услуга и продукт как результат труда в сфере услуг населению / В. А. Лазарев // Известия УрГЭУ. – 2012. – № 3 (41) – С. 55-59.
16. Панкова С. В. Понятие и классификация гостиничных услуг как объекта управленческого учета / С. В. Панкова, Г. А. Кубаткина // Вестник ОГУ. – 2009. – № 2. – С. 90-94.