

МЕТОДИЧЕСКИЕ ВОПРОСЫ УЧЕТА И АНАЛИЗА СЕБЕСТОИМОСТИ ТУРИСТИЧЕСКИХ УСЛУГ С ПРИМЕНЕНИЕМ МЕТОДА ПОЛНОГО РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ЗАТРАТ (АБЗОРПШЕН-КОСТИНГ)

Р.А. Узенбаев, д-р экон. наук, доцент

А.М. Хамзаева, канд. экон. наук, доцент

П.К. Алишева, аспирант

**Ошский технологический университет имени академика М. Адышева
(Кыргызская Республика, г. Ош)**

***Аннотация.** В статье отражены актуальные вопросы экономического анализа затрат и составления калькуляции себестоимости услуг с применением метода абзорпшенг-костинг. Авторы показывают на практическом примере преимущества и недостатки абзорпшенг-костинга в учете затрат турфирм, что полезно для руководителей туристических компаний при принятии управленческих решений.*

***Ключевые слова:** бухгалтерский учет, затраты, туристический продукт, постоянные и переменные затраты, калькулирование, абзорпшенг-костинг, директ-костинг, туристические услуги, отчет о прибылях и убытках, доходы, себестоимость, постоянные затраты, операционная прибыль.*

В современных условиях, в связи с принятием МСФО в системе учета затрат и калькулирования себестоимости произошли некоторые изменения. Помимо традиционных методов учета затрат в бухгалтерском учете появились новые альтернативные методы учета затрат, хорошо зарекомендовавшие в зарубежной учетной практике. Например, в бухгалтерском учете туристических компаний при определении себестоимости турпродуктов после составления классификации затрат на постоянные и переменные обычно составляют калькуляцию себестоимости, с приме-

нением традиционных методов. Однако в современных условиях с целью выявления влияния затрат на финансовые результаты туркомпаний рекомендуется составлять калькулирование себестоимости с полным распределением затрат (абзорпшенг-кост) и калькулирование себестоимости с переменными затратами (директ-кост). Применение калькуляции себестоимости с полным распределением и переменными затратами для турфирмы требует внесения изменений в структуру отчета о прибылях и убытках [2].

Отчет о прибылях и убытках

(метод с полным распределением затрат) в сомах

1. Доходы от реализации турпродуктов
2. Себестоимость реализованных турпродуктов
3. Валовая прибыль стр. 1 – стр. 2
4. Административные расходы и расходы по реализации
5. Операционная прибыль стр. 3 – стр. 4

Отчет о прибылях и убытках

(метод переменным распределением затрат) в сомах

1. Доходы от реализации турпродуктов
2. Переменные затраты
3. Маржинальный доход стр. 1 – стр. 2
4. Постоянные затраты (минус):
 - Постоянные производственные накладные расходы
 - Постоянные административные расходы и расходы по реализации
5. Операционная прибыль стр.3 – стр.4

Расчет себестоимости турпродуктов с применением двух альтернативных методов с полным распределением затрат (абзорпшен-кост) и переменными затратами

(директ-кост) покажем на примере калькуляции себестоимости и учета затрат на одного человека и на группу (25 человек) по маршруту Ош-Бишкек-Дубай.

Таблица 1. Калькуляция туристических услуг ОсОО «Мундуз Турист» на 1-го человека по маршруту Ош – Бишкек – Дубай

| № п.п | Наименование калькуляционных статей | Показатели | |
|------------|-------------------------------------|-----------------|---------------------------------|
| | | Удельный вес, % | В стоимостном выражении в сомах |
| | Прямые затраты | | |
| 1. | Страховка | 5,2% | 2500 |
| 3. | Транспорт | 37,5% | 18000 |
| 4. | Проживание | 31,25% | 15000 |
| 5. | Питание | 18,75% | 9000 |
| 6. | Экскурсионное обслуживание | 7,3% | 3500 |
| | Итого прямые затраты | 100% | 48000 |
| | Постоянные затраты | | |
| 7. | Постоянные расходы туроператора | | 3000 |
| 8. | Общие и административные расходы | | 13000 |
| 9. | Постоянные накладные расходы | | 2000 |
| 10. | Итого постоянные затраты | | 18000 |

Себестоимость одной туристской путевки составляет 48000 сомов, а в долларах США 695\$. Продажная цена одной путевки составляет 58 995 сомов или 855\$ долларов США.

Для туристической компании ОсОО «Мундуз Турист» выгодно продавать на

группу туристов, так как экономическая выгода фирмы зависит от реализации туристических путевок на группу. Составленная калькуляция на группу из 25 человек имеет следующий вид.

Таблица 2. Калькуляция туристических услуг ОсОО «Мундуз Турист» (на группу из 25 человек по маршруту Ош – Бишкек – Дубай)

| № п/п | Наименование калькуляционных статей | Показатели | |
|-------|-------------------------------------|-----------------|---------------------------------|
| | | Удельный вес, % | В стоимостном выражении в сомах |
| | Прямые затраты | | |
| 1. | Страховка | 5,2% | 62500 |
| 2. | Транспорт | 37,5% | 450 000 |
| 3. | Проживание | 31,25% | 375000 |
| 4. | Питание | 18,75% | 225000 |
| 5. | Экскурсионное обслуживание | 7,3% | 87500 |
| | Итого прямые затраты | 100% | 1200 000 |
| | Постоянные затраты | | |
| 6. | Постоянные расходы туроператора | | 25000 |
| 7. | Общие и административные расходы | | 32000 |
| 8. | Постоянные накладные расходы | | 5000 |
| | Итого постоянных затрат | | 62000 |

Как показывают данные таблицы полная себестоимость турпродуктов на группу из 25 человек составляет 1 200 000 сомов, а постоянные затраты текущего периода составляют 62000 сомов.

Далее полученные данные мы используем для составления отчета о прибылях и убытках ОсОО «Мундуз Турист» по методам абзорпшенг-кост и директ-кост.

Таблица 3. Отчет о прибылях и убытках ОсОО «Мундуз Турист» (метод с полным распределением затрат (Абзорпшенг - кост))

| | 2017 год |
|--|-----------------|
| Выручка от реализации турпродуктов | 1474875 |
| Себестоимость турпродуктов (на группу из 25 человек) | 1200 000 |
| Валовая прибыль | 274875 |
| Расходы периода: | |
| - административные расходы | 32000 |
| - постоянные расходы туроператора | 25 000 |
| - постоянные накладные расходы | 5 000 |
| Итого постоянные расходы | 62 000 |
| Операционная прибыль | 212875 |
| Налог на прибыль 10% | 21288 |
| Чистая прибыль | 191587 |

Как нам известно, при применении абзорпшенг–кост выручка от реализации 25 пакетов турпродуктов составляет –

1474875 сомов, а себестоимость турпродуктов составляет – 1200000 сомов, общая наценка составляет всего 19%.

Таблица 4. Отчет о прибылях и убытках ОсОО «Мундуз Турист» (метод по переменным затратам (Директ-кост))

| | 2017 год |
|---|-----------------|
| Выручка от реализации турпродуктов | 1 474875 |
| Переменные затраты | |
| Страховка | 62500 |
| Транспорт | 450 000 |
| Проживание | 375000 |
| Питание | 225000 |
| Экскурсионное обслуживание | 87500 |
| Итого переменные затраты | 1200 000 |
| Маржинальный доход | 274875 |
| Постоянные расходы периода: | |
| - Административные расходы | 32000 |
| - Постоянные расходы туроператора | 25 000 |
| - Постоянные накладные расходы | 5 000 |
| Итого постоянные расходы | 62000 |
| Операционная прибыль | 212875 |
| Налог на прибыль 10% | 21288 |
| Чистая прибыль | 191587 |

Применение метода директ-костинг, учитывающего переменные прямые затраты отдельно, позволяет определить мар-

жинальный доход в размере 1200000 сомов, что показывает эффективность деятельности туркомпании за отчетный пери-

од. Что касается постоянных расходов, то они являются расходами периода и неминуемы. Постоянные расходы в большей части не зависят от внешних изменений и рыночной конъюнктуры [4].

Расчеты показывают одинаковую сумму операционной прибыли при использовании двух альтернативных методов, так как реализовано одинаковое количество турпродуктов и компания не имеет остатков турпродуктов на конец отчетного периода. За текущий отчетный период полученная чистая прибыль составляет 191587 сомов.

Применение двух методов имеет свои преимущества и недостатки в бухгалтерском учете туристических фирм. Подход, присущий системе «абзорпшен-костинг», в определенном смысле размывает понятие себестоимости и прибыли, ведь эти величины будут разными в зависимости от того, пропорционально какому именно показателю распределялись косвенные расходы. Как следствие, отчеты о прибылях и убытках, построенные по методу «абзорпшен-костинг», зачастую не позволяют нам делать правильные выводы в отношении того, как поведут себя затраты на турпродукты и прибыль при изменении объемов туристических услуг [3].

Ведь распределение затрат турфирмы производится весьма условно: мы выбираем какую-нибудь базу и делаем математические расчеты, разнося затраты по видам туристических услуг независимо от того, имеют ли они реальное отношение к данному виду турпродукции. И очевидно, что чем выше доля этого «базового» показателя, тем больше будет сумма косвенных расходов, входящих в себестоимость данного вида турпродукции, притом что постоянная часть этих косвенных расходов не связана напрямую с оказанием именно этой турпродукции. Иными словами, более «емкие» виды турпродукции (с позиции выбранной базы распределения) поглощают больше постоянных косвенных расходов и, как следствие, могут казаться менее рентабельными или убыточными [5].

Таким образом, система полного распределения затрат не позволяет аналитику или менеджеру увидеть реальный вклад каждого вида турпродукции в покрытие

совокупных затрат туркомпании. И это может приводить к принятию неправильных управленческих решений в отношении ассортиментной политики туркомпании, а также политики ценообразования.

Существует другая проблема перераспределения постоянных косвенных расходов и размывания понятия прибыли (финансового результата) от оказания туристических услуг, причем не только в разрезе конкретных видов турпродукции и услуг, но и в целом за отчетный период [1].

Вышеуказанное становится очевидным при сравнении отчетов о прибылях и убытках, составленных методами «абзорпшен-костинг» и «директ-костинг». Конечно, в случае, если объем оказания турпродукции строго равен объему производства туруслуг, то есть у туркомпании нет остатков незавершенного производства и нереализованной турпродукции ни на начало, ни на конец отчетного периода, финансовый результат при обоих методах будет одинаковым. Но это происходит в редких случаях. На практике чаще встречаются два других варианта, при которых однозначно возникают расхождения в конечном финансовом результате от оказания туруслуг:

1-й вариант. Если объем продажи турпродуктов меньше объема их производства (то есть на турфирме накапливаются остатки нереализованной турпродукции, к примеру, если в отчетном периоде продана не вся турпродукция, которую произвели за тот же период), прибыль при методе «директ-костинг» будет больше, чем при абзорпшен-костинге, поскольку при применении «традиционного» метода (абзорпшен-костинг) часть постоянных общепроизводственных затрат не попадет в отчет о прибылях и убытках, а осядет в остатках нереализованной турпродукции;

2-й вариант. Если объем продажи турпродукции больше объема их производства (то есть туркомпания продала все, что произвела в текущем периоде, а также часть остатков турпродукции с прошлых периодов), мы получим обратный результат – прибыль при методе «абзорпшен-костинг» будет больше, чем при методе

«директ-костинг», поскольку при втором методе постоянные общепроизводственные затраты, приходящиеся на остатки турпродукции прошлых месяцев, проданные в этом отчетном периоде, были уже списаны на уменьшение финансового результата в прошлых периодах.

Таким образом, система «абсорпшен-костинг» является обязательной с позиции бухгалтерского финансового учета и представления внешней бухгалтерской (финансовой) отчетности, и она имеет свои преимущества, в том числе и при обосновании управленческих решений в области ценообразования в долгосрочной перспективе.

Библиографический список

1. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер., с англ. – М.: Финансы и статистика, 2009.
2. Арзыбаев А.А. и др. Международные стандарты финансовой отчетности. – Бишкек: Изд. Макспринт, 2016.
3. Курманбеков О.К. Организация учета доходов и расходов туристических фирм и гостиниц. Материалы международной научно-практической конференции «Туризм в Кыргызстане». – Б., 2001.
4. Камчыбеков Т.К. Туризм в Кыргызстане: проблемы, пути решения, перспективы развития. – Б.: БГИЭК., 2001.
5. www.costmanagement.com

METHODICAL ISSUES OF ACCOUNTING AND ANALYSIS OF COST PRICES OF TOURISTIC SERVICES WITH APPLICATION OF METHODS OF FULL DISTRIBUTION OF EXPENSES (ABSORPTION-COSTING)

R.A. Uzenbaev, *doctor of economic sciences, associate professor*

A.M. Khamzaeva, *candidate of economic sciences, associate professor*

P.C. Alisheva, *postgraduate*

**Osh technological university named after academician M. Adyshev
(Kyrgyz Republic, Osh)**

Abstract. *The article deals with topical issues of economic analysis of expenses and compilation of calculation expenses of services with application of absorption costing. The authors represent the practical examples of advantages and disadvantages of absorption costing taking account the expenses of touristic firms that are useful for managers of touristic companies in accepting the management decisions.*

Keywords: *Accounting, expenses, touristic product, permanent and variable costs, calculations, absorption-costing, direct-costing, touristic services, accounts of profits and losses, costs, permanent expenses, operational profit.*