

ОРГАНІЗАЦІЯ Й МЕТОДОЛОГІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В ЕКОЛОГІЧНОМУ ТУРИЗМІ

Висвітлено нагальні питання впровадження та організації управлінського обліку на фірмах екологічного туризму в Україні, що набуває свого розгалуження та є перспективним для розвитку туристичної галузі в майбутньому. Доведено, що управлінський облік у цій сфері є дієвим інструментом стратегічного менеджменту, прийняття раціональних управлінських рішень, потребує впровадження світових наукових підходів та практики управлінського обліку.

Подано розробку організаційно-методологічної системи управлінського обліку на фірмах екотуризму з урахуванням предмет-об'єктного та цільового параметрів, функціонального та наукового підходів на основі діючих методів ведення бухгалтерського обліку, а також особливостей туристичних послуг (неосяжність, тісний зв'язок між їх виробництвом і споживанням, неможливість зберігання).

Зроблено висновок, що побудова управлінського обліку в туристичних організаціях полягає в класифікації витрат за способом віднесення туристичного продукту між структурними підрозділами і видами діяльності підприємства; в організації синтетичного й аналітичного обліку витрат, як джерел фінансової інформації для цілей управлінського обліку; в бюджетуванні, аналізі і контролі господарських операцій засобами управлінської звітності. Відзначено важливість бюджетування, як інструменту порівняння витрат та вигод альтернативних напрямів діяльності, порівняння фактичних результатів і планових показників з метою визначення ефективності та результативності діяльності компанії, об'єкту екологічно-туристичної інфраструктури.

Ключові слова: екологічний туризм, інфраструктура, управлінський облік, собівартість, калькулювання, бюджетування.

Освещены актуальные вопросы внедрения и организации управленческого учета на фирмах экологического туризма в Украине, который приобретает свое распространение и является перспективным в развитии туристической отрасли в будущем. Доказано, что управленческий учет в этой сфере является действенным инструментом стратегического менеджмента, принятия

рациональных управленческих решений, предполагает внедрение мировых научных подходов и практики управленческого учета.

Представлена разработка организационно-методологической системы управленческого учета на фирмах экотуризма с учетом предмет-объектного и целевого параметров, функционального и научного подходов на основе действующих методов ведения бухгалтерского учета, а также особенностей туристических услуг (неосвязаемость, тесная связь между их производством и потреблением, невозможность хранения).

Сделаны выводы о том, что построение управленческого учета в туристических организациях предполагает проведение классификации расходов по способу отнесения туристического продукта между структурными подразделениями и видами деятельности организации; заключается в организации синтетического и аналитического учета затрат, как источников финансовой информации для целей управленческого учета; в проведении бюджетирования, анализа и контроля хозяйственных операций путем составления управленческой отчетности. Отмечена важность бюджетирования, как инструмента сравнения затрат и выгод альтернативных направлений деятельности, сравнения фактических результатов и плановых показателей с целью определения эффективности и результативности деятельности компании, объекта эколого-туристической инфраструктуры.

Ключевые слова: *экологический туризм, инфраструктура, управленческий учет, себестоимость, калькуляция, бюджетирование.*

The urgent issues highlighted of introduction and organization of management accounting at environmental tourism companies at Ukraine are, which is becoming more widespread and promising in the development of the tourism industry in the future. It is proved that management accounting at this sphere is an effective instrument of strategic management, making rational management decisions, requires the introduction of world scientific approaches and management accounting practices.

The development of the organizational and methodological system of management accounting at ecotourism firms is made, taking into account the object-objective and target parameters, functional and scientific approaches based on the current accounting methods, as well as the peculiarities of tourist services (intangibility, close connection between their production and consumption, impossibility of storage).

It is concluded that the construction of management accounting at tourism organizations involves the classification of expenditures by the method of classifying a tourist product between structural divisions and activities of the organization; is to the organization of synthetic and analytical cost accounting, as sources of financial information for the purposes of management accounting; is to at budgeting, analysis and control of business operations by compiling management reports. The importance of budgeting as a tool for comparing the costs and benefits of alternative activities, the comparison of actual results and targets with the purpose of

determining the efficiency and effectiveness of the company's activity, the object of the ecological and tourist infrastructure was noted.

Key words: *ecological tourism, infrastructure, management accounting, cost, costing, budgeting.*

Постановка проблеми. Останніми роками однією з провідних в інфраструктурі послуг в Україні є туристична діяльність, зокрема екотуризм. Туризм став одним з основних напрямів у державній політиці, серед основних подій можна відзначити поліпшення туристичної інфраструктури – будівництво нових готелів, доріг, реконструкція та облаштування рекреаційних зон, маршрутів екотуристичного спрямування, поява туристичних фірм, що надають послуги у сфері екотуризму.

Актуальною проблемою розвитку туристичного бізнесу сьогодні є недостатнє правове регулювання, законодавство потребує значного оновлення, вимагають законодавчого вирішення такі проблеми, як державна підтримка внутрішнього, в'їзного, соціального туризму і створення статусу України як країни, сприятливої для розвитку екотуризму. В якості основних стримуючих факторів – несприятливі події на сході України, порівняно нерозвинена галузева туристична інфраструктура, невідповідність цін і якості туристичних послуг.

Тому основними завданнями на сучасному етапі повинні стати розробка сучасного законодавства, що відповідає міжнародним нормам і стандартам, сприяє сталому розвитку екотуризму, забезпечує поширення внутрішнього і в'їзного туризму, як прибуткової галузі національної економіки, надає гарантії якості послуг, захищає права, інтереси туристів і фірм туристичної індустрії.

З цією метою була підготовлена державна стратегія розвитку туризму в Україні до 2026 року та ряд регіональних й обласних програм [6]. Ефективному управлінню туристичною індустрією в Україні сприяло реформування бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності та вимог ринку. Одним з дієвих напрямів у бухгалтерії стала система

управлінського обліку, яка надає інформацію для оперативного управління туристичним бізнесом.

Аналіз актуальних досліджень. Управлінський облік на більшості вітчизняних туристичних підприємствах не ведеться. В основному це можна пояснити відсутністю єдиної методологічної основи, методичних рекомендацій з організації управлінського обліку в цій сфері. Необхідність впровадження системи управлінського обліку на підприємствах екотуризму свідчить про актуальність дослідження.

Великий внесок у вивчення проблеми організації управлінського обліку зробили флагмани теорії й практики управлінського обліку Х. Андірсон, П. Атамас, П. Вольєнбах, Н. Дітгрех, К. Друрі, Д. Колдуелл, Е. Майер, Р. Манн, Г. Міллер, Б. Райан, Ж. Рішар, Д. Стоун, К. Уорд, І. Хоргрен, Дж. Фостер та ін.

Серед вітчизняних науковців з даної проблематики – Ф.П. Васін, М.А. Вахрушина, В.А. Єрофєєва, В.Б. Івашкевич, Т.П. Карпова, А.А. Касич, О.Р. Козак, М.Ф. Овсічук, О.М. Островський, М.Н. Отчич, В.Ф. Палій, М.С. Пушкар, Я.В. Соколов, С.К. Татур, В.І. Ткач, Н.Г. Чумаченко, В.Р. Шевчук, А.Д. Шеремет, Л.З. Шнейдман та ін. Але дослідження, які були б присвячені питанням впровадження, організації й методології управлінського обліку в туристичній галузі та екологічному туризмі зокрема, майже відсутні.

Мета статті. Метою дослідження є розробка рекомендацій щодо формування та впровадження системи управлінського обліку на підприємствах екологічного туризму, що дозволить підвищити ефективність процесу управління туристичним бізнесом в цілому.

Досягнення поставленої мети вимагає вирішення таких завдань:

- розкрити поняття та особливості управлінського обліку в туристичній галузі;
- оптимізувати структуру джерел інформаційного наповнення системи управлінського обліку;

- обґрунтувати організаційно-методологічну основу впровадження управлінського обліку на туристичному підприємстві з урахуванням його функцій, принципів організації та діючих наукових підходів;

- структурувати основні статті калькуляції турпродукту (послуги);

- обґрунтувати впровадження системи бюджетування для прийняття управлінських рішень.

Виклад основного матеріалу. Якщо розглядати фінансовий, податковий, управлінський види обліку, то серед них управлінський облік є комплексним, перспективним і стратегічним, тобто найефективнішим в управлінні діяльністю будь-якого суб'єкта господарювання. Впровадження системи управлінського обліку призводить до таких результатів, які дозволяють отримувати економічну вигоду і стабільний розвиток в майбутньому.

На думку В.Ф. Палія, суть управлінського обліку полягає в наданні інформації, яка необхідна або може стати в нагоді менеджерам в процесі управління підприємницькою діяльністю. Управлінський облік я процес передбачає – ідентифікацію, збір, вимірювання, аналіз, систематизацію, розкладання, інтерпретацію і передачу інформації, необхідної для управління будь-якими об'єктами [5].

З проєкцією на туристичну сферу управлінський облік є системою управління витратами, формування, просування і продажу туристичного продукту, що забезпечує турменеджера інформацією для прийняття управлінських рішень з оперативного та стратегічного планування з метою виключення негативних результатів діяльності туристичної компанії.

Управлінський облік оперує не тільки фактичними показниками, а також оціночними та аналітичними показниками, в тому числі плановими, про майбутні події (кошторис і бюджет), надає користувачам як кількісну, так і якісну (неформальну) інформацію.

Отже, головна мета впровадження системи управлінського обліку на турпідприємстві – надання керівництву максимально повної інформації, необхідної для результативної діяльності.

На відміну від регламентованих стандартами і законодавством фінансового та податкового обліку, управлінський облік ведеться відповідно до потреб в інформації менеджменту підприємства. Враховуючи особливості в управлінні бізнесом, структурі бізнес-процесів, організаційної структури, в системі перерозподілу і передачі відповідальності, побудова системи управлінського обліку на підприємстві повинна відповідати обраній концепції його організації, стратегічним напрямом вдосконалення внутрішнього обліку, передбачати повну реалізацію функцій управління. Інформаційну структуру управлінського обліку в туристичному бізнесі можна представити у вигляді рис. 1. Вона розробляється обов'язково з урахуванням двох аспектів: методологічного та організаційного.



Рисунок 1. Структурування інформації в системі управлінського обліку туристичного підприємства

Методологічний аспект поєднує предмет і метод управлінського обліку з функціями управління. Від організаційної структури залежить ефективність діяльності туристичної фірми, вона займає особливе місце у його внутрішньому середовищі, оскільки: закріплює функції управління за структурними підрозділами і встановлює прямі взаємозв'язки між ними; допомагає впровадженню конкретних схем управління і послідовності здійснення процедур при прийнятті управлінських рішень; розподіляє відповідальності між центрами.

Для ефективного функціонування фірм екотуризму управлінський облік повинен спиратися на конкретну організаційно-методологічну основу (рис. 2):

інформаційний фундамент, взаємопов'язані процеси управління та обліку, методи, функції тощо.

До функцій управлінського обліку, які забезпечують управління фірм екотуризму, можна віднести: формування інформації, що служить засобом внутрішнього зв'язку між відділами управління та структурними підрозділами одного відділу; забезпечення інформацією менеджменту на всіх рівнях управління, що необхідна для поточного контролю, планування, а також прийняття оперативних управлінських рішень; оперативний контроль і оцінка результатів діяльності внутрішніх підрозділів в досягненні поставленої мети; планування і координація розвитку організації в перспективі на основі аналізу та оцінки фактичних прибутків і збитків комерційної діяльності.

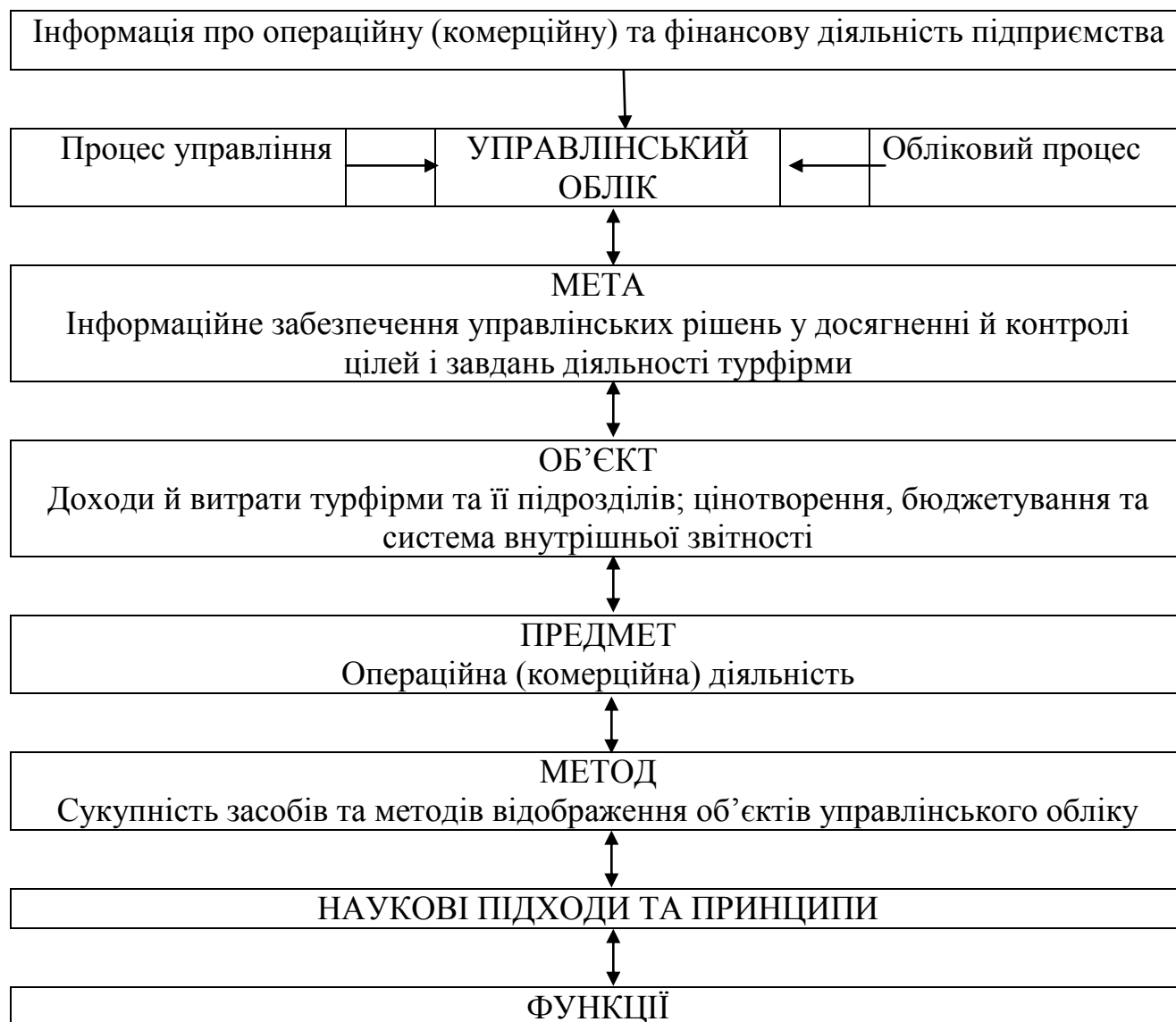


Рисунок 2. Організаційно-методологічна основа управлінського обліку на фірмах екотуризму

В управлінському обліку туристичних фірм можуть використовуватися всі елементи методу фінансового обліку, такі, як документація та інвентаризація, оцінка і калькуляція, рахунки і подвійний запис, баланс і звітність. Також широко застосовуються прийоми економічного аналізу, економіко-математичні та статистичні методи. Будь-яка система управлінського обліку повинна базуватися на таких наукових підходах як системний, комплексний, комп'ютерний, інтеграційний, ситуаційний, динамічний, процесуальний, спеціальний тощо та відповідати загальноприйнятим принципам (використання єдиних для бюджетування та обліку одиниць вимірювання; безперервність діяльності економічного суб'єкта; оцінка результатів діяльності підрозділів фірми; послідовність і багаторазове використання первинної і проміжної інформації з метою управління; формування показників внутрішньої звітності, як основи комунікаційних зв'язків між відділами управління; застосування бюджетного (кошторисного) методу управління витратами, фінансами, комерційною діяльністю; повнота і аналітичність, що забезпечують вичерпну інформацію про об'єкти обліку; періодичність, що відображає комерційний цикл господарювання).

Калькулювання собівартості продукту є одним з головних питань організації управлінського обліку в турбізнесі. При управлінні собівартістю туристичної послуги, для контролю вартості, виявлення резервів зменшення необхідних коштів, формування ціни на туристичні путівки використовуються дані калькуляції. Для складення калькуляції собівартості туристичного продукту використовуються дані реєстрів бухгалтерського обліку.

Калькулювання собівартості туристичного продукту можна розкласти на два етапи:

1. Збір і групування витрат з калькуляційних статей по об'єктах обліку витрат і калькулювання;
2. Визначення собівартості одиниці туристичного продукту.

У туристичному бізнесі об'єктами калькулювання є вартість обслуговування групового туру чи індивідуального турпакету. Одиницею калькуляції є одна туристична путівка.

При формуванні собівартості виникає така проблема як розподіл витрат та їх облік. Групування витрат в розрізі статей калькуляції дає можливість отримати інформацію про витрати, які здійснені як по окремим структурним рівням, так і окремо по видам сформованих туристичних продуктів.

Групування за статтями витрат, що відносяться на собівартість турпродукту, передбачає такі види виробничих витрат:

- 1) витрати для придбання прав на послуги сторонніх організацій;
- 2) витрати, що пов'язані з діяльністю основного персоналу (витрати на виплату заробітної плати основного персоналу, відрахування до фондів соціального страхування, витрати, пов'язані зі службовими роз'їздами основних працівників в місцях розміщення туристичних об'єктів, які можуть включати також витрати з використання в службових цілях власного транспорту).
- 3) витрати підрозділів туристичної фірми, що беруть участь у виробництві турпродукту. Це витрати таких підрозділів як готелі, будинки відпочинку, кемпінги, спортивні споруди і т.п.
- 4) накладні витрати – заробітна плата адміністративних і господарських працівників (у т.ч. за договорами підряду) та нарахування.

Особливістю туристичного бізнесу є понесення комерційних витрат, що пов'язані з рекламою і реалізацією турпродукту. Передусім це – витрати, пов'язані з діяльністю тур агентств (точок реалізації); витрати на комерційні та агентські винагороди стороннім організаціям; заробітна плата працівників турфірм і агентств; витрати на рекламу, як цілеспрямованого інформативного впливу на споживача для збуту турпродукту; витрати на участь у виставках з просування тур продукту тощо.

У фактичній собівартості турпродукту також відображаються суми компенсації шкоди, заподіяної здоров'ю працівників фірми під час виконання

ними трудових обов'язків, а також компенсаційні виплати звільненим працівникам у зв'язку з ліквідацією фірми, скороченням працівників.

Отже, наведений перелік витрат, властивий туристичному бізнесу, формує собівартість туристичного продукту, включає витрати у грошовій формі на формування, рух і реалізацію туристичного продукту. Підрахунок собівартості є основною складовою в бюджетуванні туристичного продукту:

$$Ц = C + H + П - З + K \setminus T + E,$$

де Ц – вартість турпаketу; С – собівартість послуг, які входять в пакет туроператора; Н – непрямі податки на окремі види послуг; П – прибуток туроператора; З – знижка, яка надається туристу при наданні окремих видів послуг; К – комісійна винагорода турагента; Т – кількість туристів; Е – вартість послуг екскурсійного персоналу.

При обчисленні собівартості турпродукту треба мати на увазі, що вартість окремих видів послуг не входять в ціну турпаketу (наприклад, незаплановані). При груповому турі його ціна (при обчисленні на одного туриста) залежить від кількості туристів в групі. Вартість турпродукту залежить також від вікового складу туристів, яким передбачені знижки (туристам дитячого та шкільного віку). Прибуток, що включається в вартість туристичного продукту, встановлюється туристичним агентством у відсотках до собівартості та залежить від норми прибутку в галузі, іміджу, бренду фірми, попиту на тур та ін.

На сьогодні не існує єдиного підходу до класифікації методів обліку витрат і калькулювання туристичної продукції. Але раціонально організоване калькулювання дозволяє виконувати важливі завдання в організації та управлінні діяльністю фірми: керувати фактичною собівартістю кожної одиниці туристичної продукції; здійснювати контроль собівартості і дотримання діючих нормативів витрат; визначати рентабельність та фактори, що впливають на її рівень; оцінювати ефективність комерційної діяльності турфірми; виявляти й використовувати резерви зменшення собівартості туристичної продукції.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Організація управлінського обліку в туристичному бізнесі передбачає систему умов та елементів формування облікового процесу з метою отримання достовірної та своєчасної інформації про комерційну діяльність організації; здійснення контролю за ефективним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів; управління її діяльністю та прийняття правильних управлінських рішень.

Забезпечення раціональної організації управлінського обліку в туристичній галузі передбачає наявність усіх складових: документація та документообіг; план рахунків та кореспонденції; звітність; технічне оформлення обліку; організація праці штату бухгалтерії.

Вдосконалення системи управління турфірмою здійснюється шляхом проведення калькулювання туристичних послуг, що супроводжується процесами бюджетування. Бюджетування, як інформаційна система внутрішньовиробничого управління, використовує фінансові інструменти (бюджети). З одного боку, бюджетування – це процес складання фінансових планів і кошторисів, а з іншого – управлінська технологія, призначена для вироблення й підвищення фінансової обґрунтованості прийнятих управлінських рішень. Основним об'єктом бюджетування є бізнес як вид або сфера господарської діяльності.

Таким чином, при впровадженні бюджетування створюється повна і досить ефективна система управління, що дозволяє отримувати можливість прогнозування стану турфірми, організувати регулярний контроль над процесами; підвищити рівень інформативності – аналітичність, оперативність, повноту, точність інформації; посилити зв'язок стратегії розвитку компанії з її річними планами; запровадити в практику регулярний контроль й аналіз виконання планових показників, аналіз причин відхилення факту від плану; документально регламентувати процес розробки планів, контролю їх виконання; підвищити фінансову прозорість фірми; підвищити інвестиційну привабливість.

СПИСОК БІБЛІОГРАФІЧНИХ ПОСИЛАНЬ

1. Атамас П.Й. Управлінський облік: Навч. посіб.: 2-ге вид. / П.Й. Атамас. – К.: Центр учбової літератури. – 2009. – 440 с.
2. Волкова О.Н. Бюджетирование и финансовый контроль в коммерческих организациях. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 272 с.
3. Вишневський В.І. Екологічний туризм: Навч. посіб. / В.І. Вишневський. – К.: Інтерпрес ЛТД, 2015. – 140 с.
4. Касич А.А. Теоретичні та практичні аспекти стратегічного обліку з урахуванням перспективного розвитку підприємства / А.А. Касич, Р. М. Циган // Вісник КрНУ імені Михайла Остроградського. – 2011. – №5(70). – С. 183-186.
5. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учеб., 4-е изд., испр. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 512 с.
6. Стратегія розвитку туризму та курортів на період до 2026 року / Розп. КМУ від 16 березня 2017 р. № 168-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/168-2017-p>
7. Шевчук В.Р. Стратегічний управлінський облік як система інформаційної підтримки конкурентної стратегії підприємства / В. Р. Шевчук [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ena.lp.edu.u>