

УДК 336.5.02:338.486.2

Олена ГОНЧАРЕНКО

АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ТУРИСТИЧНОГО ПІДПРИЄМСТВА

Розглянуто методичні підходи до аналізу витрат туристичного підприємства. Визначено фактори, що впливають на рівень витрат туристичних продуктів. Подано результати комплексного аналізу витрат туристичного підприємства, що є основою для ефективного управління витратами та прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

The methodological approaches to cost analysis of tourist enterprise are considered. The factors which influence on the costs of the tourist product are determined. The results of comprehensive analysis of the tourist enterprise's costs which are basis for effective cost management and grounded managerial decision-making are presented.

Ключові слова: туристичне підприємство, туристичний продукт, аналіз витрат, управління витратами.

Keywords: tourist enterprise, tourist product, cost analysis, cost management.

Одним з важливих напрямів удосконалення управління підприємством в умовах розвитку ринкових відносин є побудова системи управління витратами. Управління витратами є динамічним процесом, що охоплює розроблення і реалізацію рішень, контроль за їх виконанням з метою досягнення максимальної ефективності діяльності підприємства. Економічний аналіз є об'єктивно необхідним елементом управління витратами. З його допомогою оцінюється ефективність і доцільність прийнятих управлінських рішень, виявляються внутрішньовиробничі резерви, здійснюється планування і прогнозування діяльності підприємства.

Аналізу витрат туристичних підприємств останнім часом були присвячені роботи російських авторів: В. І. Азара з питань економіки та організації туризму [1], Т. В. Козиревої з обліку та аналізу витрат у туризмі [2], Г. А. Карпової з питань економіки сучасного туризму [3]. У вітчизняній літературі аналізу витрат на підприємствах туристичної галузі було присвячено дослідження І. М. Пожарицької [4], в якому проведено аналіз витрат санаторно-курортних установ України, однак поза увагою залишається проблематика з аналізу витрат та собівартості туристичних продуктів підприємств-туристичних операторів в Україні.

© Олена Гончаренко, 2012.

Метою статті є обґрунтування основних шляхів удосконалення аналізу витрат як основи інформаційного забезпечення управління туристичним підприємством. Одним з найголовніших завдань аналізу витрат туристичного підприємства є застосування комплексної системи аналізу, що є підґрунтям для ефективного управління витратами та прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Економічний аналіз відіграє важливу роль у системі управління, оскільки методи аналізу й аналітична інформація використовуються на всіх стадіях управління підприємством. Як показало дослідження, на більшості туристичних підприємств аналіз витрат практично не проводиться, виняток становлять великі компанії, які застосовують лише класичний підхід, заснований на розрахунку певних груп коефіцієнтів і порівнянні їх з нормативними значеннями. Цей підхід хоч і зручний у застосуванні, проте не дає можливості простежити взаємозв'язки між показниками і явищами, які характеризуються цими показниками. У такій ситуації складно виявити причинно-наслідкові зв'язки тих або інших явищ у діяльності туристичних підприємств.

Встановивши причинно-наслідкові зв'язки різних сторін діяльності підприємства, можна оперативно підрахувати, як зміняться основні результати його господарської діяльності за рахунок конкретного фактора, обґрунтувати управлінські рішення, розрахувати показники прибутку, беззбиткового обсягу продажів, запасу фінансової стійкості, собівартості туристичного продукту (далі – турпродукту) при зміні умов надання туристичних послуг. На наш погляд, таку можливість дає системний підхід до аналізу діяльності підприємства із застосуванням факторних моделей. Цей метод аналізу дає змогу не тільки встановлювати причинно-наслідкові зв'язки, а й давати їм кількісну характеристику, тобто забезпечувати вимірювання впливу різних факторів на результати діяльності.

Об'єктами аналізу витрат на формування турпродукту є такі показники:

- окремі елементи і статті витрат на формування турпродукту;
- собівартість окремих турпродуктів;
- аналіз витрат на 1 грн. сформованого турпродукту.

У практиці бухгалтерського обліку і в аналітичній практиці витрати на формування турпродукту групуються і вивчаються за двома ознаками, а саме: за елементами витрат і за калькуляційними статтями.

Групування витрат за елементами витрат показує, що витрачено і в якій пропорції споживалися ресурси під час формування туру, що дає змогу не лише вивчити зміни у структурі собівартості, а й охарактеризувати галузеві особливості. Класифікація витрат за статтями характеризує призначення витрат і їх роль у процесі формування турпродуктів, відображає зв'язок витрат і результатів, визначає доцільність витрат. Однак такий підхід дає змогу лише констатувати певний факт і не забезпечує виявлення чинників, що сформували конкретну ситуацію.

Вирішити означену проблему дозволяє застосування в управлінській практиці факторних моделей. Цей метод аналізу забезпечує не тільки встановлення причинно-наслідкових зв'язків, але й дає їм кількісну характеристику, тобто забезпечує вимірювання впливу факторів на результати діяльності. Це робить аналіз більш точним, а прийняття управлінських рішень більш обґрунтованим.

Оцінити вплив витрат на собівартість турпродуктів дасть змогу розрахований показник «витрати на 1 грн. сформованого турпродукту».

Витрати на 1 грн. сформованого турпродукту на сьогодні повинні зайняти одне з центральних місць серед показників аналізу собівартості турпродукту: він є універсальним, узагальнюючим показником собівартості, який визначається діленням повної собівартості турпродукту на його вартість у відпускних цінах туроператора. Формула для розрахунку цього показника має такий вигляд:

$$B = \frac{\sum_{i=1}^n S_n \cdot q_n}{\sum_{i=1}^n Z_n \cdot q_n} \cdot 100, \quad (1)$$

де B – витрати на 1 грн. сформованих турпродуктів;

q – кількість турів одного напрямку;

S – собівартість одиниці турпродукту;

Z – ціна однієї послуги;

n – загальна кількість сформованих турпродуктів.

Аналіз витрат за таким методом може слугувати підґрунтям для прийняття управлінських рішень у сфері формування показників рентабельності продукції туристичного підприємства.

Оскільки з метою залучення клієнтів туристичні підприємства застосовують систему знижок, розглянемо це питання детальніше. Система знижок має, з одного боку, передбачити розмір знижки, достатній для зацікавленості клієнтів у постійному користуванні послугами даного підприємства, а з іншого – не допустити збільшення знижки до рівня, що зменшує прибуток підприємства. Для визначення результату від запровадження даного рівня знижки потрібно постійно аналізувати витрати на основі співвідношень планового і фактичного обсягу реалізації.

Для демонстрування ефекту від залучення постійних клієнтів і надання їм знижок скористаємося прикладом. Припустимо, що річна сума знижок туристичного підприємства становить 1% річного доходу від реалізації турпродукту. У цьому випадку середня ціна реалізації турпродукту для підприємства буде на 1% нижчою від номінальної. За рішенням керівництва клієнт вважається постійним при повторному придбанні путівки у туристичного підприємства. Знижка в розмірі 1% від річного доходу розподіляється між числом постійних клієнтів, тому розмір знижки, наданий кожному із постійних клієнтів, обернено пропорційний кількості постійних клієнтів. Отже, якщо кожний десятий клієнт є для підприємства постійним, то кожний, хто повторно придбав турпродукт у цього підприємства, має знижку.

Оскільки збільшення кількості реалізованих турпродуктів не вплине на суму постійних витрат, то при розрахунку додаткового доходу від збільшення числа постійних клієнтів необхідно врахувати приріст лише змінної частки витрат. За рахунок залучення додаткових клієнтів від надання знижки підприємство отримає додатковий дохід (Dd):

$$\Delta Dd = \Delta Kd \times p - \Delta z, \quad (2)$$

де Kd – число додаткових клієнтів, які користуються послугами цього підприємства з наданням знижки постійним клієнтам;

p – ціна турпродукту на одного туриста;

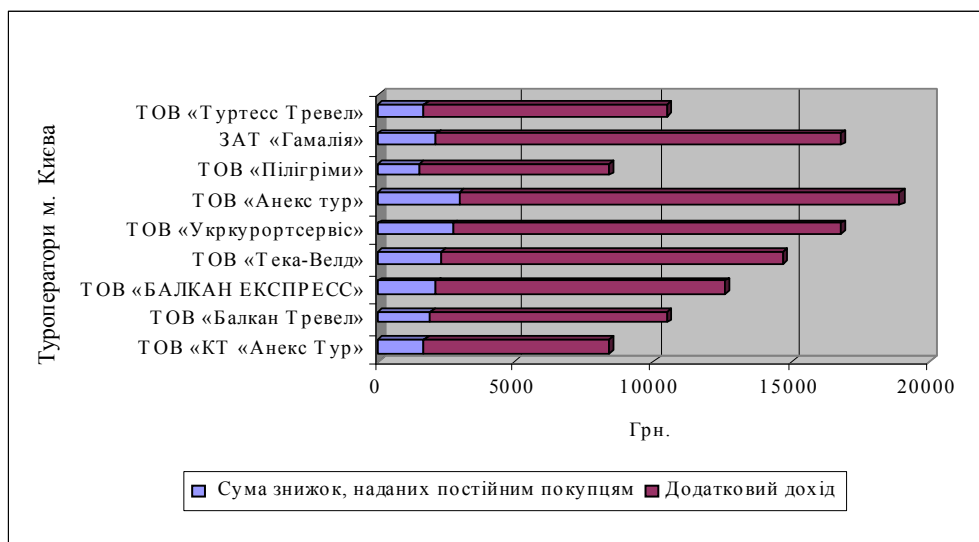
Δz – сума знижок, наданих постійним покупцям.

$$\Delta z = Kp \times p \times z.p/100, \quad (3)$$

де Kp – загальна кількість постійних клієнтів;

$z.p$ – рівень знижки для клієнтів, які повторно придбали турпродукт.

Результати проведеного аналізу наданих знижок туристичними операторами м. Києва у 2011 р. наведено на рис. 1.



Джерело: складено автором на основі фактичних даних туроператорів м. Києва.

Рис. 1. Співвідношення знижок, наданих постійним клієнтам, і додаткового доходу туристичних операторів м. Києва

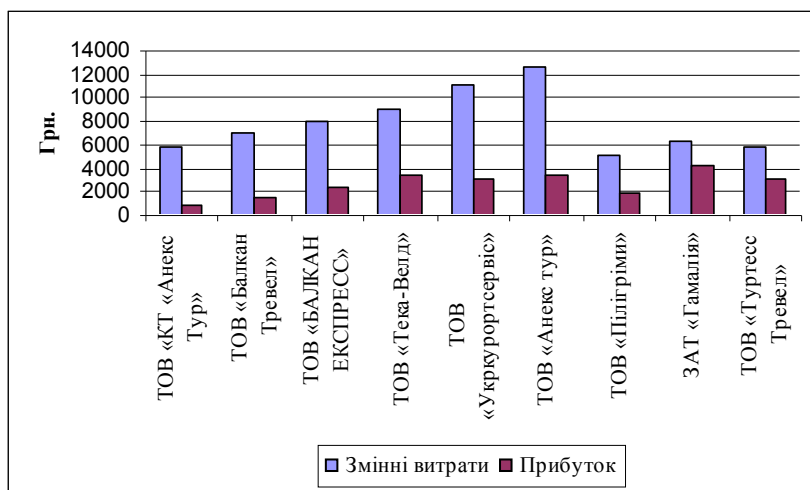
Для визначення приросту прибутку (ΔP) за рахунок надання знижки постійним клієнтам необхідно визначити приріст змінних витрат (ΔVZ) у зв'язку з обслуговуванням додаткових клієнтів:

$$\Delta VZ = Kd \times VZ, \quad (4)$$

отже

$$\Delta P = \Delta Dd - \Delta VZ. \quad (5)$$

Аналіз впливу змінних витрат на отриманий прибуток (рис. 2) показує, що зростання змінних витрат за рахунок збільшення постійних клієнтів пропорційно збільшує прибуток підприємств туристичної галузі.



Джерело: складено автором на основі фактичних даних туроператорів м. Києва.

Рис. 2. Порівняння змінних витрат та отриманого прибутку туроператорами м. Києва у 2011 р.

Проведені розрахунки дають змогу констатувати, що рівень зниження ціни турпродукту за рахунок надання знижки клієнтам забезпечує зростання попиту і приріст прибутку туроператорів.

Для визначення оптимального рівня знижки потрібно постійно проводити аналіз витрат на основі співвідношень планового і фактичного обсягу реалізації. В зарубіжній літературі [5] наведено методику аналізу, яка має назву «розрахунок економії витрат на основі співвідношення планового і фактичного обсягу реалізації». Ідея методики полягає в тому, що постійні витрати (V_p) не змінюються у зв'язку зі зміною обсягу та складаються із продуктивних (V_{pp}) та непродуктивних (V_{pn}) витрат:

$$V_p = V_{pp} + V_{pn}. \tag{6}$$

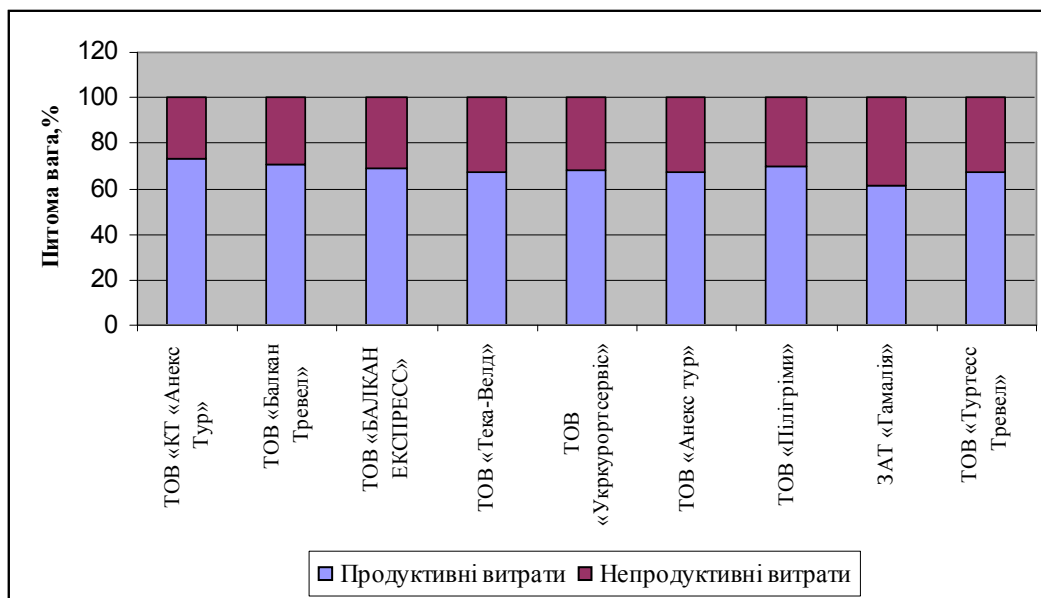
Якщо для певного виду турпродукту через $Q_{\text{факт}}$ позначити фактичний обсяг реалізованих турпродуктів, а через Q_{max} – максимально можливий, то продуктивні витрати можна розрахувати за формулою:

$$V_{pp} = Q_{\text{факт}} \times V_p / Q_{\text{max}}. \tag{7}$$

Непродуктивні витрати визначаються за формулою:

$$V_{pn} = (Q_{\text{max}} - Q_{\text{факт}}) \times V_p / Q_{\text{max}}. \tag{8}$$

Проведенні нами розрахунки за даними туристичних підприємств м. Києва у 2011 р. показали, що без знижок для постійних клієнтів продуктивні витрати у середньому становлять біля 70% від загальної суми постійних витрат, тоді як непродуктивні витрати – 30% (рис. 3). З наданням знижок фактичний обсяг реалізованих турпродуктів буде дорівнювати максимально можливому, а непродуктивні витрати туристичного підприємства дорівнюватимуть нулю.



Джерело: складено автором на основі фактичних даних туроператорів м. Києва.

Рис. 3. Структура постійних витрат туристичних підприємств м. Києва у 2011 р.

Отже, надання знижок постійним клієнтам дасть змогу зробити постійні витрати підприємств на 100% продуктивними.

Наступним фактором, який впливає на рівень витрат туроператора, є послуги з перевезення туристів. Оскільки туроператор може виконувати перевезення, використовуючи власний транспорт або залучаючи сторонні організації, доцільно визначити ефективність вибору того чи іншого варіанта з позиції оптимізації витрат.

Проведемо цей аналіз на основі дослідження підприємства ТОВ «ПоліТревел», яке спеціалізується на екскурсійних турах до Львова. Вивезення туристів на екскурсії відповідного напрямку планувалося виконувати в обсязі пасажирообороту 1500 пас.-км за 2011 р. При використанні транспорту сторонньої організації (перший варіант) вартість 1 км перевезення становить 15 грн. Якщо придбати власний транспорт (другий варіант), то постійні витрати на його експлуатацію за рік складатимуть 10000 грн., а змінні витрати – 6 грн. на 1 км.

Для прийняття обґрунтованого рішення розрахуємо витрати підприємства (V) при використанні транспорту сторонньої організації за формулою:

$$V = pq, \quad (9)$$

де p – ціна 1 км перевезення туристів стороннім підприємством;
 q – пасажирооборот.

При використанні власного транспорту витрати (V_1) визначаються:

$$V_1 = V_p + V_z \times q, \quad (10)$$

де V_p – постійні витрати;

V_z – змінні витрати на 1 км.

Розрахунки показали, що витрати, понесені при залученні транспорту сторонньої організації, складають 22500 грн., а при власному транспортному забезпеченні – 19000 грн.

При визначенні критичного пасажирообороту, нижче якого використання власного транспорту буде не вигідним, використавши попередні формули та порівнявши витрати за першим і другим варіантами, отримуємо:

$$\begin{aligned} 10000 + 6q &= 15q \\ q &= 1111 \text{ пас.-км.} \end{aligned} \quad (11)$$

Отже, якщо пасажирооборот становить до 1111 пас.-км на рік, вигідніше користуватися послугами сторонніх організацій при перевезенні туристів. Якщо річний пасажирооборот становить більше 1111 пас.-км, підприємству варто придбати власний транспорт, оскільки собівартість 1 км і загальна сума витрат на перевезення пасажирів в цьому випадку буде нижчою від вартості послуг транспортного підприємства.

Для обґрунтування цього рішення розраховуємо вартість залученого транспорту (перший варіант) і собівартість власного (другий варіант) при різних обсягах пасажирообороту (табл. 1).

Таблиця 1

**Зміна ефективності використання власного транспорту
зі зростанням пасажирообороту ТОВ «ПоліТревел» у 2011 р.**

| Показник | Варіанти | | | | | | |
|---|----------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| | I | II | III | VI | V | VI | VII |
| Пасажирооборот, пас.-км | – | 500 | 800 | 1000 | 1600 | 1800 | 2000 |
| Вартість залученого транспорту, грн. | – | 7500 | 12000 | 15000 | 24000 | 27000 | 30000 |
| Собівартість перевезень власним транспортом, грн. | 1000 | 13000 | 14800 | 16000 | 19600 | 20800 | 22000 |

Джерело: складено автором на основі фактичних даних туроператора.

Основні висновки за результатами цього дослідження полягають у тому, що проведення комплексного аналізу діяльності туристичного підприємства є основою для ефективного управління витратами та прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо формування, просування і реалізації турпродуктів. Проведення аналізу витрат на формування турпродукту дасть можливість виявити відхилення та визначити зміни в структурі

собівартості турпродукту, підвищити рівень використання ресурсів підприємства шляхом зменшення непродуктивних витрат, виявити збиткові періоди для підприємства та досягти економічного ефекту шляхом оптимізації витрат.

Література

1. Азар В. И. Экономика туристского рынка / В. И. Азар, С. Ю. Туманов – М. : ИПК госслужбы, 2009. – 203 с.
2. Козырева Т. В. Учет издержек в туризме : учеб. пособ. / Т. В. Козырева – М. : Финансы и статистика, 2001. – 224 с.
3. Карпова Г. А. Экономика современного туризма : учеб. пособ. / под общ. ред. Карповой Г. А., Хоревой Л. В. – СПб. : ГУЭФ, 2011. – 404 с.
4. Пожарицька І. М. Удосконалення обліку і аналізу витрат на виробництво туристичного продукту: дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / І. М. Пожарицька. – Луганськ, 2004. – 242 с.
5. Чернов В. А. Экономический анализ: торговля, общественное питание, туристический бизнес : учеб. пособ. [для вузов] / В. А. Чернов ; под ред. проф. М. И. Баканова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 686 с.