

інформаційної концепції в умовах глобалізації є важливою складовою успіху підприємства на світовому ринку товарів, капіталу і робочої сили.

**Висновки.** Посилення інтеграційних та глобалізаційних процесів у світі спонукає підприємства виходити на ринки міжнародного рівня. Тому керівники повинні забезпечити застосування інформаційної концепції маркетингового менеджменту в ЗЕД підприємств та сформулювати дієву зовнішньоекономічну політику, яка сприятиме підвищенню прибутковості і гнучкому реагуванню на зміни внутрішнього і зовнішнього середовища з метою більш повного використання експортного потенціалу підприємств – суб'єктів ЗЕД та підвищення їх міжнародної конкурентоспроможності.

#### **Список використаних джерел:**

1. Варченко О.М. Формування системи управління маркетинговою діяльністю аграрних підприємств / О.М. Варченко // Сталій розвиток економіки. Всеукр. наук. - вир. журнал. – 2011. – № 2. – С. 224-227.
2. Зовнішньоекономічна діяльність України. – 2013 р. Матеріали офіційного сайту Держкомстату України. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>
3. Блайт Дж. Основи маркетинга / Дж. Блайт / Пер. с 2-го англ. изд. – К.: Знання-Пресс, 2003. – 493 с.
4. Управління маркетингом. Матеріали офіційного сайту Американської асоціації маркетингу. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [www.marketingpower.com](http://www.marketingpower.com).
5. Комарницький І.М. Теоретичні засади формування маркетингового менеджменту на підприємстві / Комарницький І.М.; Цар Г.В. // Маркетинг і менеджмент інновацій. – 2011. – № 3. – Т. 2. – С. 110-116.
6. Литовченко І. Інформаційна концепція маркетингу / І. Литовченко // Маркетинг в Україні. – 2010. – №2 – С. 64 – 67.
7. Литовченко І.Л. Методологічні аспекти інтернет-маркетингу: монографія / І.Л. Литовченко. – К.: Наукова думка, 2009. – 196 с.

*Рецензент – д.е.н., професор Шкільний О.О.*

УДК 657:338.48

## **ОБЛІК ТА АНАЛІЗ ВИТРАТ СУБ'ЄКТІВ ТУРИСТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

*Прокопішина О. В., к.е.н.*

*Харківський національний економічний університет імені Семена Кузнеця*

*Визначені засади формування обліково-аналітичної підсистеми управління витратами суб'єкта туристичної діяльності. Проведений аналіз витрат туристичних операторів за елементами та видами витрат. Виявлені регіони України, для яких особливо необхідно є реалізація державних програм підтримки розвитку туризму.*

*The paper enlightens principles of formation of accounting and analytical information in the system of tourism enterprise cost management. The paper analyses expenses of tour operators by elements and types. The paper reveals regions of Ukraine that require national programs to support development of travel business.*

**Постановка проблеми.** Динамічний розвиток туристичної індустрії є феноменом сучасної світогосподарської системи. За даними Державної служби статистики [5] в Україні кількість суб'єктів туристичної діяльності та обсяг наданих послуг зростає з року в рік. Так, у 2012 р. на ринку України було

представлено 5 346 суб'єктів туристичної діяльності (що на 11,5% більше ніж у попередньому році). У 2013 р. Україну відвідало 24,671 млн. іноземних громадян, що на 7,2% більше ніж за рік ЄВРО 2012, прибутковість операцій суб'єктів туристичної діяльності знизилася за рахунок як зменшення доходів від надання послуг так і зростання витрат.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблемам підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємств туристичної галузі присвячені роботи широкого кола дослідників, в їх числі Ж. А. Богданова [1], Н. В. Козубова [3], Т. І. Ткаченко [4].

**Постановка завдання.** Подана стаття має на меті подальший розвиток окресленої проблематики шляхом кількісного обґрунтування доцільності державних програм підтримки туристичного бізнесу на основі структурного аналізу витрат туристичних операторів.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Методологічні принципи формування обліково-аналітичної інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [2]. Згідно цього стандарту витрати в бухгалтерському обліку визначаються як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, яке призводить до зменшення капіталу (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення і розподілу власниками) [2].

Більшість дослідників погоджується, що витрати є складною категорією економічної науки, яка потребує глибокого наукового осмислення. В контексті різних наукових досліджень економісти застосовують поняття витрати, видатки, затрати, витрачання, які є близькими і в той же час мають власне смислове навантаження та сферу застосування. Ще ширшим є коло науковців, які використовують, розроблюють та обґрунтовують ознаки класифікації витрат.

Зважаючи на галузеву специфіку суттєве зменшення активів суб'єктів туристичної діяльності відбувається при вибутті активів та збільшенні зобов'язань за послуги сторонніх організацій, що використовуються при виробництві туристичного продукту.

Витрати суб'єктів туристичної діяльності на послуги сторонніх організацій, що використовуються при виробництві туристичного продукту, поділяються на: витрати на розміщення і проживання, витрати на транспортне обслуговування, витрати на харчування, витрати на медичне обслуговування, витрати на екскурсійне обслуговування, витрати на візове обслуговування, витрати на послуги культурно-освітнього і культурно-дозвільного характеру, витрати на інші послуги, які використовуються при виробництві туристичного продукту. Структуру цих витрат за результатами діяльності туроператорів та турагентів - юридичних осіб у 2011 та 2012 роках демонструє рис. 1.

Нормативно закріпленим є розмежування витрат за елементами: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати; інформація за такими групами витрат наводиться підприємствами при заповненні форми фінансової звітності № 2.

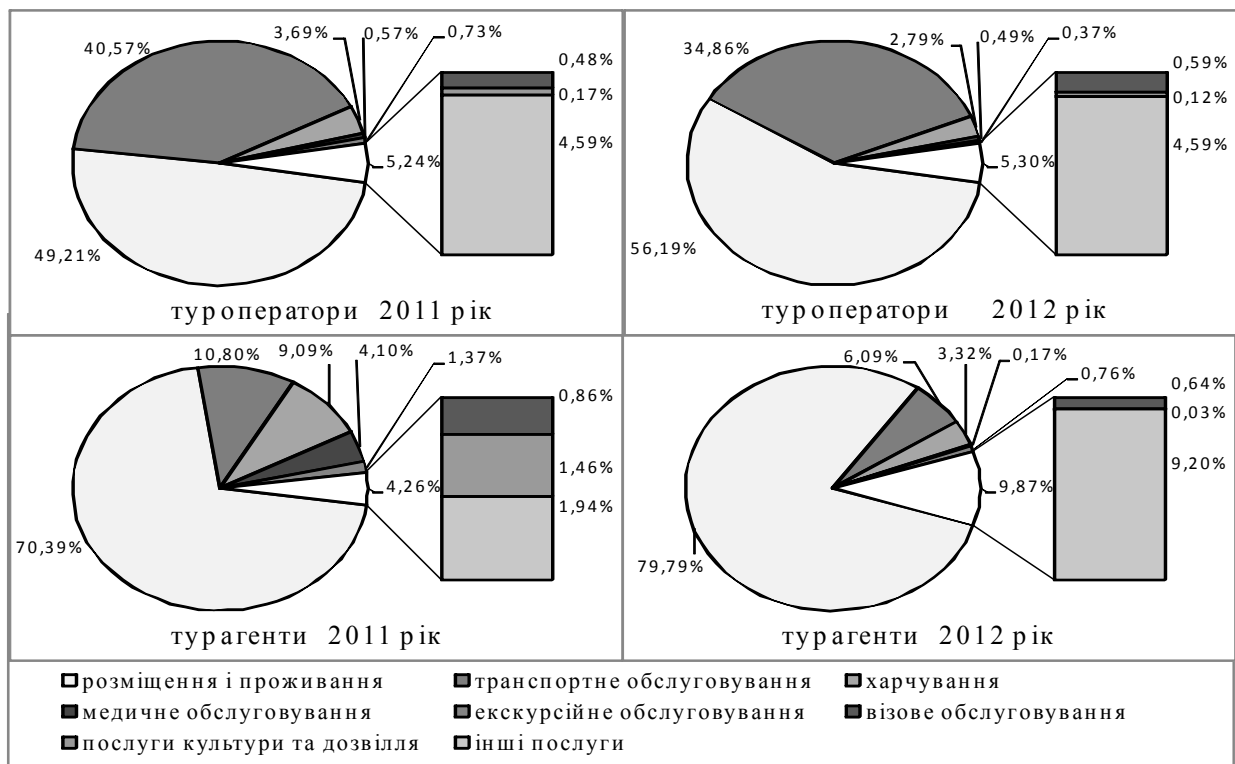


Рис. 1. Структура витрат суб'єктів туристичної діяльності на послуги сторонніх організацій, що використовуються при виробництві туристичного продукту (побудовано автором на основі [5])

Аналіз статистичних даних засвідчує, що в структурі операційних витрат туроператорів значну частину займають матеріальні витрати (33,6% у 2011 та 30,2% у 2012), але домінують інші операційні витрати (48,8% у 2011 та 59,1% у 2012) (рис. 2). Збільшення витрат у 2012 р. (на 81,7%) відбулося за всіма елементами витрат, проте саме інші операційні витрати мали найбільші темпи приросту (119,5%) і призвели до незначних зрушень у структурі витрат.

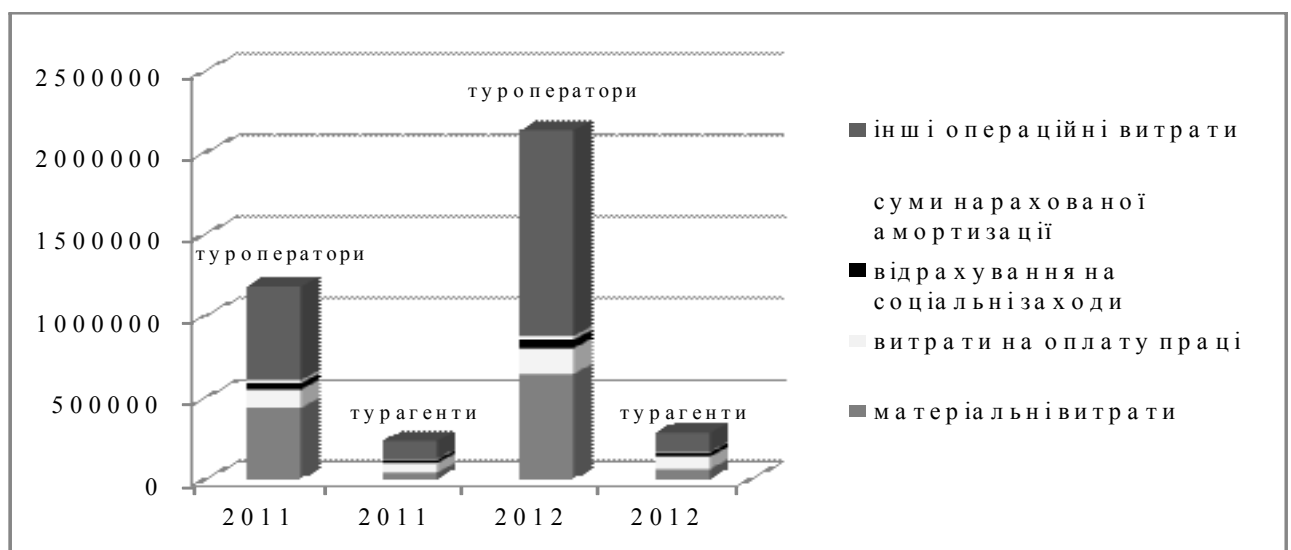


Рис. 2. Динаміка операційних витрат туроператорів та турагентів у розрізі елементів витрат, тис. грн. (побудовано автором на основі [5])

Високу аналітичну цінність має співставлення операційних витрат та вартості реалізованих туристичних путівок. Розраховане відношення (табл. 1) характеризує частку вартості турпродукту, яка відноситься на покриття операційних витрат туроператора.

Таблиця 1

**Частка операційних витрат у вартості туристичних путівок, реалізованих туроператорами (розраховано автором на основі [5])**

Регіон України	Частка операційних витрат, усього, %	У тому числі частка				
		матеріальних витрат, %	витрат на оплату праці, %	відрахувань на соціальні заходи, %	нарахованої амортизації, %	інших операційних витрат, %
АР Крим	56,58	42,20	3,20	1,13	0,64	9,41
Вінницька	51,48	37,67	3,72	1,14	0,20	6,74
Волинська	8,89	0,97	3,17	1,11	0,34	3,30
Дніпропетровська	17,74	3,64	3,08	1,14	0,31	9,57
Донецька	32,20	25,20	3,24	1,03	0,51	2,23
Житомирська	4,22	0,80	1,12	0,40	0,08	1,81
Закарпатська	66,49	12,07	16,45	5,76	1,67	30,53
Запорізька	29,13	11,39	9,59	3,38	1,36	3,41
Ів.-Франківська	287,17	22,18	9,57	3,48	1,40	250,53
Київська	11,65	4,27	3,63	1,07	0,08	2,60
Кіровоградська	64,20	34,42	9,53	3,37	0,63	16,24
Луганська	1,98	1,16	0,56	0,21	0,05	0,00
Львівська	32,87	18,13	4,50	1,65	0,32	8,26
Миколаївська	39,57	26,60	6,44	2,47	1,51	2,56
Одеська	42,66	23,84	4,00	1,41	0,20	13,21
Полтавська	126,81	86,33	12,60	4,83	0,00	23,06
Рівненська	35,62	25,89	4,65	0,95	0,06	4,08
Сумська	15,72	0,23	7,94	3,25	1,16	3,13
Тернопільська	98,69	33,78	22,29	7,68	0,28	34,66
Харківська	88,21	74,85	5,96	2,18	0,23	5,00
Херсонська	55,60	3,75	23,67	3,47	2,38	22,34
Хмельницька	17,11	4,05	3,94	1,55	1,75	5,82
Черкаська	19,17	8,65	5,90	1,50	0,26	2,85
Чернівецька	23,55	8,87	6,80	2,07	0,69	5,12
Чернігівська	26,81	4,00	9,38	3,23	1,37	8,83
м. Київ	16,95	2,96	1,32	0,44	0,12	12,11
м. Севастополь	57,90	29,35	2,65	1,13	1,20	23,57
в середньому по Україні	25,05	7,55	1,84	0,63	0,23	14,80

Результати відповідних розрахунків для 2012 р. (табл. 1) демонструють суттєве коливання цього показника за регіонами України. Якщо в середньому по Україні операційні витрати складають 25,05% вартості реалізованих туристичних путівок, підприємства Луганської області досягли значення 1,98%, Житомирської – 4,22%, м. Київ – 16,95%. У той же час операційні витрати туроператорів Харківської та Тернопільської областей наближаються до

100% вартості туристичних путівок, операційні витрати туроператорів Полтавської області на 27% більше вартості путівок, а Івано-Франківської області – перевищують вартість в 2,9 рази.

Обравши крок у 25% можливо розподілити регіони України на 5 груп за рівнем витрат операційної діяльності туроператорів: низький (від 0% до 25%), середній (від 25% до 50%), високий (від 50% до 75%), неприйнятний (від 75% до 100%) та збитковий (більше 100%). За результатами діяльності туроператорів у 2012 р. [5] регіони України розподіляються за цими кластерами таким чином:

1) регіони з низьким рівнем витрат операційної діяльності туроператорів: Луганська, Житомирська, Волинська, Київська, Сумська, Хмельницька, Дніпропетровська, Черкаська, Чернівецька області, м. Київ;

2) регіони з середнім рівнем витрат операційної діяльності туроператорів: Чернігівська, Запорізька, Донецька, Львівська, Рівненська, Миколаївська, Одеська області, м. Севастополь;

3) регіони з високим рівнем витрат операційної діяльності туроператорів: Вінницька, Херсонська, Кіровоградська, Закарпатська області, АР Крим;

4) регіони з неприйнятним рівнем витрат операційної діяльності туроператорів: Харківська і Тернопільська області;

5) регіони зі збитковим рівнем витрат операційної діяльності туроператорів: Полтавська та Івано-Франківська області.

Матрицю регіонів України за рівнем операційних витрат та концентрацією туроператорів за результатами 2012 р. демонструє рис. 3.

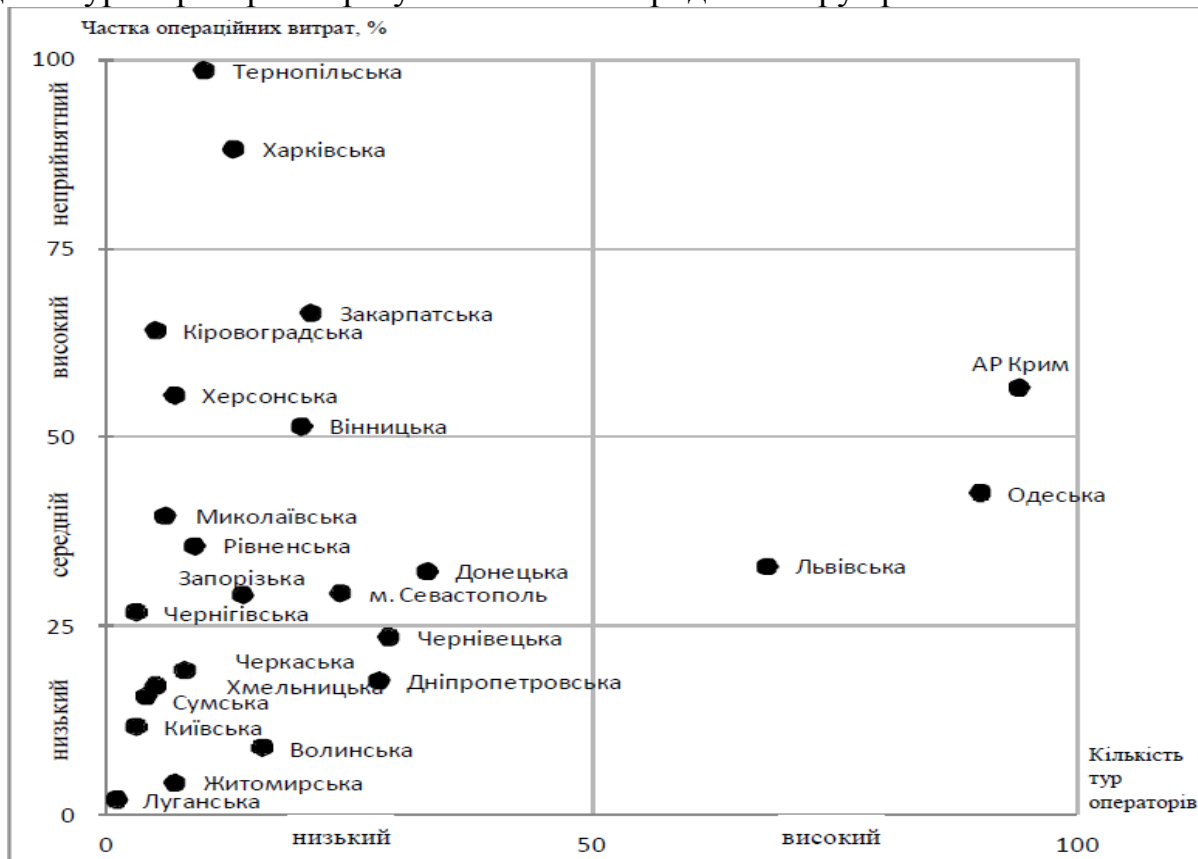


Рис. 3 Розподіл регіонів України за рівнем операційних витрат та концентрацією туроператорів

В Україні у 2012 р. здійснювало діяльність 892 туроператора, з них 351 зареєстрований у м. Київ (низький рівень витрат), 94 – в АР Крим (високий рівень витрат); 90 – в Одеській та 68 – у Львівській області (середній рівень витрат). Якщо не враховувати показники роботи туроператорів, зареєстрованих у м. Київ, м. Севастополь та АР Крим, 78% туроператорів працюють в регіонах з низьким рівнем витрат операційної діяльності, 12% - в регіонах з середнім рівнем витрат, 5% - в регіонах із високим рівнем витрат і 5% - в регіонах зі збитковим рівнем витрат операційної діяльності.

У 2012 р. туроператорами, які проводять діяльність у регіонах з низьким рівнем витрат операційної діяльності (кластер 1) було реалізовано туристичних путівок вартістю 7 133 млн. грн., що склало 83,77% від загальної вартості путівок, у той час як туроператорами з середнім рівнем – лише 8,45%, високим – 6,47%, неприйнятним і збитковим – менше 2%. Проте більш детальний аналіз доводить (табл. 2), що така позитивна структура не зберігається при групуванні за видами туризму.

Таблиця 2

### Вартість реалізованих туроператорами туристичних путівок за кластерами

Кластери за рівнем витрат операційної діяльності туроператорів	Загальна вартість		У т.ч. реалізовано безпосередньо населенню						
			громадянам України для подорожі				іноземцям		
	тис. грн	%	в межах України		за кордон		тис. грн	%	
				тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%
1. низький рівень	7132971	83,8	186612	39,25	4144414	93,63	138356	44,57	
2. середній рівень	719544	8,45	121404	25,53	199990,1	4,52	91016	29,32	
3. високий рівень	550509	6,47	84202	17,71	63566,8	1,44	73142	23,56	
4. неприйнятний рівень	13507	0,16	1357	0,29	9567,8	0,22	672	0,22	
5. збитковий рівень	98577	1,16	81878	17,22	8695,3	0,20	7241	2,33	
Усього:	8515108	100	475453	100	4426234	100	310428	100	

Туроператорами, які проводять діяльність у регіонах з низьким рівнем витрат операційної діяльності (кластер 1), переважно надають послуги зарубіжного туризму (93,64% загальної вартості операцій); лише 39,25% послуг внутрішнього туризму і 44,57% послуг іноземного туризму надаються туроператорами з регіонів цього кластеру. Понад 17% операцій внутрішнього туризму здійснюється підприємствами зі збитковим рівнем операційних витрат (кластер 5); високий, неприйнятний та збитковий рівень операційних витрат характерний більш ніж 25% послуг в'їзного туризму. Проте саме туристичне обслуговування іноземних громадян в Україні забезпечує туроператорам надходження грошових коштів в іноземній валюті, а на рівні управління державою – сприяє зменшенню негативного сальдо платіжного балансу країни.

Операції зарубіжного туризму мають негативний вплив на платіжний баланс країни, оскільки призводять до відтоку валютних коштів за кордон з

метою оплати послуг по туристичному обслуговуванню громадян України іноземними підприємствами за кордоном; вагомість цього негативного чинника зростає при збільшенні долі імпорту туристичних послуг в загальній вартості імпортованих товарів та послуг. У 2011 р. загальний темп росту імпорту товарів та послуг перевищив темпи росту імпорту туристичних послуг, проте відбулося зростання платежів за туристичні послуги, надані нерезидентами абсолютному виразі до 741 млн. дол. США. У 2013 р. кількість громадян, які виїжджали за кордон, у порівнянні з 2011 р. зросла на 20% (з 19,773 до 23,761 млн. осіб).

**Висновки.** Проведений аналіз на основі статистичних даних кількісно доводить, що туристичному обслуговуванню громадян України та іноземців для подорожі в межах України не притаманний низький рівень витрат операційної діяльності; операції внутрішнього та іноземного туризму потребують від туроператорів додаткових операційних витрат, які не компенсуються більш високою вартістю тур продуктів. Отже, задля ефективного використання туристичного потенціалу України та розвитку внутрішнього та іноземного туризму необхідними є державні програми фінансової підтримки регіонів, суб'єкти туристичної діяльності яких надають послуги туристичного обслуговування громадян України та іноземців, організовуючи подорожі в Україні. Особливо доцільними є державні програми підтримки розвитку туризму в Івано-Франківській, Полтавській, Тернопільській та Харківській областях. Розташовані у географічно протилежних територіях України, ці області стикаються зі схожими проблемами, а саме – неприйнятним і збитковим рівнем операційних витрат діяльності туроператорів; вирішення проблем цих регіонів сприятиме розширенню внутрішнього і в'їзного туризму, а також розвитку туристичного потенціалу України. Розробка і наукове обґрунтування зазначених державних програм є перспективним напрямом подальших досліджень у сфері забезпечення стійкого розвитку туризму і його ефективного державного регулювання.

#### **Список використаних джерел:**

1. Богданова Ж. А. Бухгалтерський облік і контроль туристичної діяльності: автореферат дисертації на здобуття наук. ступ. к.е.н.; спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / Ж.А. Богданова. – Ж.: ЖДТУ, 2011. – 20 с.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.
3. Прокопівщина О. В. Обліково-аналітична підтримка державних програм розвитку туризму [Текст] / О. В. Прокопівщина, Н. В. Козубова. - Бизнес Информ. – 2012. – № 9. – С. 142 – 144.
4. Ткаченко Т. І. Сталий розвиток туризму: теорія, методологія, реалії бізнесу: монографія / Т. І. Ткаченко. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2009. – 463 с.
5. Туристична діяльність в Україні у 2012 році: статистичний бюлетень. – К.: Державна служба статистики України, 2013. – 272 с.

*Рецензент – д.е.н., професор Пилипенко А.А.*