

**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ АЗЕРБАЙДЖАНСКОЙ
РЕСПУБЛИКИ
АЗЕРБАЙДЖАНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ
УНИВЕРСИТЕТ**

«ЦЕНТР МАГИСТРАТУРЫ»

На правах рукописи

Шарифова Сабина Рагим г.

МАГИСТРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ

на тему

**«Методологические и организационные основы
управленческого учета в туристическом бизнесе»**

Шифр и название специальности 060402

Бухгалтерский учет и аудит

Специализация

Бухгалтерский учет и аудит в сфере услуг

**Научный Руководитель:
доц. Алиева М.Ш.**

**Рук. магистерской программы:
проф. Дашдамиров А.И.**

Заведующий кафедры

проф. Сабзалиев С.М.

БАКУ - 2016

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
ГЛАВА I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ТУРИСТИЧЕСКОМ БИЗНЕСЕ	
1.1 Экономическая сущность и структура управленческого учета в туристическом бизнесе.....	7
1.2 Организационно-методическая основа управленческого учета в туристическом бизнесе.....	14
ГЛАВА II. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ТУРИСТСКОГО ПРОДУКТА.	
2.1 Особенности классификации затрат, включаемых в себестоимость туристского продукта.....	23
2.2 Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости туристской продукции.....	35
ГЛАВА III. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ОРГАНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ТУРИСТИЧЕСКОМ БИЗНЕСЕ	
3.1. Особенности организации управленческого учёта в туристическом бизнесе.....	52
3.2 Системы организации управленческого учета в туристическом бизнесе.....	55
3.3 Внедрение системы бюджетирования для совершенствования организации управленческого учета в туристической сфере.....	63
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ.....	71
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.....	75

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования

В последние годы одной из ведущих мест в инфраструктуре рынка услуг в Азербайджанской Республике занимает туристическая деятельность. Туризм стал одним из основных направлений в государственной политике. Вхождение Азербайджанской Республики в мировое туристское сообщество идет быстрыми темпами, среди основных событий можно отметить следующее: улучшение туристской инфраструктуры (строительство новых отелей, дорог, реконструкция и облагораживание рекреационных зон); Республика Азербайджан стала участницей Всемирной туристской организации (UNWTO). С каждым годом доходы от индустрии туризма увеличиваются. По данным на 2015 год доля туристической отрасли в ВВП Азербайджана составляет 2,4%, или 1,3 млрд манатов.

Правовые основы рынка туризма в Азербайджанской Республике, основы туристической деятельности регулируются законом Азербайджанской Республики «О туризме» от 4 июня 1999 года.

Актуальной проблемой развития туризма является недостаточное правовое регулирование этой сферы. Не секрет, что в настоящее время законодательство в сфере туризма нуждается в значительном обновлении, требуют законодательного решения такие проблемы, как государственная поддержка внутреннего, въездного, социального туризма и создание образа Азербайджана как страны, благоприятной для развития туризма. В качестве основных факторов, сдерживающих развитие въездного туризма в Азербайджане, на сегодняшний день являются: образ Азербайджана как страны, неблагоприятной для туризма, который создан на фоне Нагорно-Карабахского конфликта; действующий порядок выдачи азербайджанских виз гражданам иностранных государств; неразвитая туристическая инфраструктура; несоответствие цены и качества туристических услуг.

Основными задачами на современном этапе должны стать разработка современного законодательства в области туризма, отвечающего международным нормам и стандартам, создание правовой среды, обеспечивающей развитие внутреннего и въездного туризма, как прибыльной отрасли национальной экономики; обеспечение гарантий качества предоставляемых услуг в сфере туризма, защита прав и интересов туристов и фирм туристической индустрии и создание нормативно-правовой базы, способствующей устойчивому развитию туризма.

В этих целях была подготовлена «Государственная Программа по Развитию Туризма в Азербайджанской Республике на 2008-2016 годы» которая дала толчок новому этапу развития туризма в стране. В целях усовершенствования нормативно-правовой базы в области туризма разработан проект нового закона «О туризме» и Стратегии развития туризма в Азербайджане на период с 2015 по 2024 год. Кроме того, в соответствии с требованием Указа Президента Азербайджанской Республики, был подготовлен "Образцовый Устав по туризму и зонам отдыха».

Отметим, что реформирование бухгалтерского учета в Азербайджанской Республике соответственно международным стандартам финансовой отчетности и требованиям рынка дало возможность формирования системы информации для эффективного управления туристической индустрией.

Одно из новейших направлений в бухгалтерии является система управленческого учета, которая предоставляет информацию для оперативного управления туристическим бизнесом.

Управленческий учет на большинстве отечественных фирмах, занимающихся туристическим бизнесом, не ведется. В основном это можно объяснить отсутствием единой методологической основы, методических рекомендаций по организации управленческого учета в этой сфере. На сегодняшний день одной из задач реформ в туристическом бизнесе и бухгалтерском учете является оказание методической помощи фирмам, занимающимся туристическим бизнесом

в понимании необходимости внедрения системы управленческого учета в сферу туризма, что говорит об актуальности выбранной темы магистерской диссертации.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования является методы и организационные основы управленческого учета на фирмах, занимающихся туристическим бизнесом. Объектом исследования является организация управленческого учета в туристическом бизнесе.

Цель и задачи диссертационного исследования. Целью диссертационного исследования является разработка методических рекомендаций по формированию и внедрению системы управленческого учета, позволяющей повысить эффективность процесса управления туристическим бизнесом в целом. Достижение поставленной цели потребовало решения следующих задач:

- раскрыть понятия «управленческий учет» ее функций, сущности и специфики формирования в компаниях, занимающихся туристическим бизнесом;
- изучить процессы постановки системы управленческого учета в туристическом бизнесе.
- рассмотреть особенности классификации затрат, включаемых в себестоимость туристского продукта
- ознакомиться с методами учета затрат на производство и калькулирования себестоимости туристской продукции
- раскрыть особенности и системы организации управленческого учета
- выявить преимущества и недостатки организации автономной и интегрированной системы управленческого учета
- обосновать внедрение системы бюджетирования для принятия управленческих решений.

Информационная база и методы исследования.

Теоретическую и методологическую основу диссертации составляют: Закон Азербайджанской Республики «О бухгалтерском учете» (2004 г), Закон

Азербайджанской Республики «О туризме» от 4 июня 1999 года, План счетов для коммерческих фирм от 18 апреля 2006 года и др .

При выполнении диссертации использованы: монографии, учебник и учебное пособие по бухгалтерскому учету, справочники, слова по учету и экономической теории, статьи опубликованные в разных журналах, тезисы докладов и т.п.

Исследования в диссертационной работе проводились на примере фирм, занимающихся туристическим бизнесом.

В качестве методики исследования были применены методы : наблюдение, сравнение, группировка, обобщение, классификация, систематизации теоретического и практического материала и др.

Научная новизна исследования заключается в том, что:

- дано определение и расширено понимание сущности управленческого учета, в соответствии с которым система управленческого учета рассматривается как инструмент информационного обеспечения процесса управления туристической фирмой, непосредственно определяющего его эффективность;
- обоснована необходимость разработки методических рекомендаций по формированию и внедрению системы управленческого учета в туристическом бизнесе в целях повышения эффективности процесса управления этой сферой услуг;
- теоретическом обосновании и методологических рекомендациях по совершенствованию организации управленческого учета посредством использования бюджетирования в туристическом бизнесе.

Практическая значимость результатов исследования. Основные положения, выводы и рекомендации, содержащиеся в работе, ориентированы на их совершенствование и практическое использование в сфере туристического бизнеса.

Объем и структура диссертации. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, выводов и предложений, а также списка использованной литературы. Объем диссертации составляет 79 машинописных страниц, список использованной литературы 57 наименований.

ГЛАВА I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ТУРИСТИЧЕСКОМ БИЗНЕСЕ

1.1 Экономическая сущность и структура управленческого учета в туристическом бизнесе

Если рассматривать финансовый, налоговый, управленческий виды учета, то среди них управленческий учет является комплексным, перспективным и стратегическим, то есть самым необходимым при управлении деятельностью любого экономического субъекта.

Внедрение системы управленческого учета приводит к таким результатам, которые позволяют получать экономическую выгоду и стабильное развитие в будущем. Поэтому при ведении бизнеса в том числе и туристического просто необходимо внедрять управленческий учет.

Управленческий учет туристических фирм зависит от того, какие функции выполняет туристическая компания. Компании, которые представлены в сфере туризма, подразделяются на: туроператоров, турагентства и турфирмы.

Согласно Закону Азербайджанской Республики «О туризме» [7]

-туроператор - туристическая организация, занимающаяся комплектованием туров, формированием, приведением в действие и продажей туристической продукции;

-турагент - физическое или юридическое лицо, занимающееся посреднической деятельностью по продаже туров туроператорами, приведением в действие и продажей туристической продукции;

-турагенство - посредническая организация, занимающаяся продажей туристических и экскурсионных путевок, а также оказанием других услуг по организации туристическо-экскурсионной деятельности (информационных, рекламных, маркетинговых и др.);

-туристическая продукция - комплекс услуг, оказываемых туристам (комплекс услуг по размещению, перевозке, питанию, экскурсионные, а также гидовые (гид-переводчик) и другие услуги, оказываемые в зависимости от целей поездки);

-туристическая деятельность - деятельность туроператора и турагента, а также другая деятельность по организации путешествий;

Между Турагентством и Туроператором заключается посреднический договор (договор поручения или агентский договор), в котором оговариваются все условия, включая размеры вознаграждения.

Для того чтобы провести исследования методологических организационных основ управленческого учета в туристическом бизнесе сначала проследим за эволюцией и теоретическими основами управленческого учета.

Возникновение управленческого учета (англ. management accounting) связано с финансовым учетом и менеджментом. Так как менеджмент нуждается в информации, а финансовый учет, в ходе развития и изменения деловой среды, не давал менеджерам необходимой информации.

В начале XX века произошло разделение финансового и управленческого учета и образование двух самостоятельных подсистем бухгалтерского учета, которые имели различные цели и задачи.

Управленческий учет как самостоятельная наука возникла в развитых западных странах в конце прошлого столетия. Начало возникновения и формирования управленческого учета послужило выделение из общей бухгалтерии экономических субъектов калькуляционной бухгалтерии.

уже с 1950 г., в различных американских школах вводят новый курс — "Управленческий учет", который становится одним из приоритетных в ходе подготовки бухгалтеров. Вскоре методы и технические способы производственного учета стали приближаться к управленческому, и поэтому термин "производственный" заменили термином "управленческий" учет. Управленческий учет должен был решить такие проблемы как; формирование предвари-

тельных смет затрат на определенную дату; установление контроля за их изменением; изучение причины отклонений производственных затрат от предварительной сметы; организация оперативного анализа и разработка вариантов управленческих решений по расходам производства.

В 1957 г. Национальная ассоциация бухгалтеров-калькуляторов стала называться Национальная ассоциация бухгалтеров, а журналу этого общества дали название "Управленческий учет".

Новая Программа признания и повышения профессионального статуса управленческого учета была принята Национальной ассоциацией бухгалтеров в 1972 г. Для того, чтобы заниматься подготовкой соответствующих кадров и выдачей дипломов решено было создать Институт управленческого учета.

В ходе разработки программы для дипломированных управленческих бухгалтеров (СМА) в 1972 г Национальной ассоциацией бухгалтеров США была выявлена разница между управленческим и финансовым учетом.

Управленческому учету можно дать определение, что - это идентифицирование, анализ, измерение, сбор, систематизация, разложение, интерпретация и передача информации, необходимой для управления какими-либо объектами. Синонимом к нему, как считают Ч. Т. Хорнгрен и Дж. Фостер [52] является «внутренний».

Чарльз Хорнгрен [52] писал, что : "управленческий учет уничтожил многие недостатки производственного учета" Он выявил основные возможности использования решений, на которые могут оказывать свое влияние показатели учета.

Финансовый учет представляет собой системное обобщение учетных показателей за отдельные строго регламентируемые периоды времени, называемые отчетными датами. При учете издержек и расходов полученная информация характеризует происходящие во времени результаты изменений в составе активов экономических субъектов в течение отчетного периода или за более ко-

роткие промежутки времени и позволяют составить бухгалтерский баланс на определенную дату.

Рассмотрим, как раскрывается сущность управленческого учета в трудах по управленческому учету российских авторов

В.Ф. Паляя и Рея Вендер Виля [42] писали, что "Суть управленческого учета заключается в предоставлении информации, которая необходима или может пригодиться менеджерам в процессе управления предпринимательской деятельностью". Эти авторы говорили, что от управленческого учета обязательно требуется основное внимание уделять перспективе и тому, что можно сделать, чтобы иметь свое влияние на ход событий. Если прошлое изменить невозможно, то его можно исследовать для того, чтобы иметь руководствоваться в будущем.

Как считал А.Д. Шерemet [56] "управленческий учет служит для:

- предоставления необходимой информации администрации для управления производством и принятия решений на перспективу;
- исчисления фактической себестоимости продукции (работ и услуг) и отклонений от установленных норм, стандартов, смет;
- определения финансовых результатов по реализованным изделиям или их группам, новым технологическим решениям, центрам ответственности и другим позициям".

А.Николаева [38] дает следующую трактовку : "Управленческий учет в компании — это система, обеспечивающая руководящее звено фирмы информацией, необходимой для принятия решений с целью обеспечения эффективного управления».

Как считает М.А.Вахрушина [17] «Управленческий учет можно определить как самостоятельное направление бухгалтерского учета организации, которое обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, управления, контроля и оценки организации в целом, а также ее структурных подразделений. Управленческий учет представляет собой

одновременно и систему, и область исследований. Он является важным элементом системы управления организацией и функционирует параллельно с системой финансового учета».

В. Керимов [34] пишет что , "Управленческий учет можно определить как систему планирования, учета, контроля, анализа и оценки информации о затратах и результатах деятельности как всего предприятия, так и его отдельных структурных подразделений с целью принятия оперативных (тактических) и прогнозных (стратегических) управленческих решений".

А. Черненко [53] говорит: "Раздел управленческой науки, который обеспечивает руководителя всей необходимой информацией для принятия решений, называется управленческим учетом". Она приравнивает управленческий учет с управленческой наукой.

Проблемам организации управленческого учета посвящены исследования и научные работы российских ученых, таких как М.Ф. Овсичук Ф.П. Васин, М.А. Вахрушина, В.А. Ерофеева, В .Б. Ивашкевич, Т.П. Карпова, З.В. Кирьянова, И.А. Лалыкин, А.Ш. Маргунис, Е.А. Мизиковский, С.А. Николаева, , О.М. Островский, В.Ф. Палий, Л.В. Перекрестова, В. И. Петрова, М.З. Пизегольц, Я.В. Соколов, С.А. Стуков, С.К. Татур, В.И.Ткач, Н.Г. Чумаченко, А.Д. Шеремет, Л.З. Шнейдман и др.

Проблемам организации управленческого учета посвящены работы зарубежных ученых-экономистов: И.Т. Хоргрена, Х. Андирсона, П.Х. Вольенбаха, Н.Е. Дитгреха, К. Друри, Д. Колдуэлла, Э. Майера, Р. Манна, Г. Миллера, Б. Нидлза, М. Н. Патрика, Ж. Ришара, Д. Стоуна, Дж. Фостера, , А. Яруковой и многих других.

За последние годы было издано немало трудов по управленческому учету и у нас в республике, где также раскрывается сущность управленческого учета. Среди них учебники, монографии и статьи: С.Сабзалиева, Г.Аббасова, В.Гулиева, А.Садыкова, С.Сулейманова.

Из всего выше сказанного можно сделать вывод, что управленческий учет в туристической сфере — это система управления затратами формирования, продвижения и продажи туристского продукта, обеспечивающая турменеджера информацией для принятия управленческих решений по оперативному и стратегическому планированию в целях исключения отрицательных результатов деятельности туристической компании.

Управленческий учет пользуется не только фактическими показателями о свершившихся фактах, а также оценочные и аналитические показатели, в том числе показатели о будущих событиях (сметы и бюджеты), предоставляет пользователям как количественную так и качественную (неформальную) информацию.

Следовательно, главная цель внедрения системы управленческого учета на экономическом субъекте — предоставление руководству компании максимально полной информации, которая необходима для результативной работы. Управленческий учет в отличие от регламентированных стандартами и законодательством финансового и налогового учета, ведется в соответствии с потребностями в информации менеджмента конкретного экономического субъекта, имеющие свои задачи, стратегии, приоритеты, интересы. У каждого экономического субъекта свои особенности в управлении бизнесом, структура бизнес-процессов, организационная структура, система перераспределения и передачи ответственности, проблемы. При строении структуры управленческого учета надо следовать выбранной концепции его организации и стараться к полной реализации функций управления, а также необходимым направлениям совершенствования внутреннего учета для управления экономическим субъектом. Структуру управленческого учета в туристическом бизнесе можно представить в виде рисунка 1.1

Структура управленческого учета разрабатывается обязательно с учетом двух аспектов; методологического и организационного. Методологический ас-

пект сочетает предмет и метод управленческого учета с функциями управления.

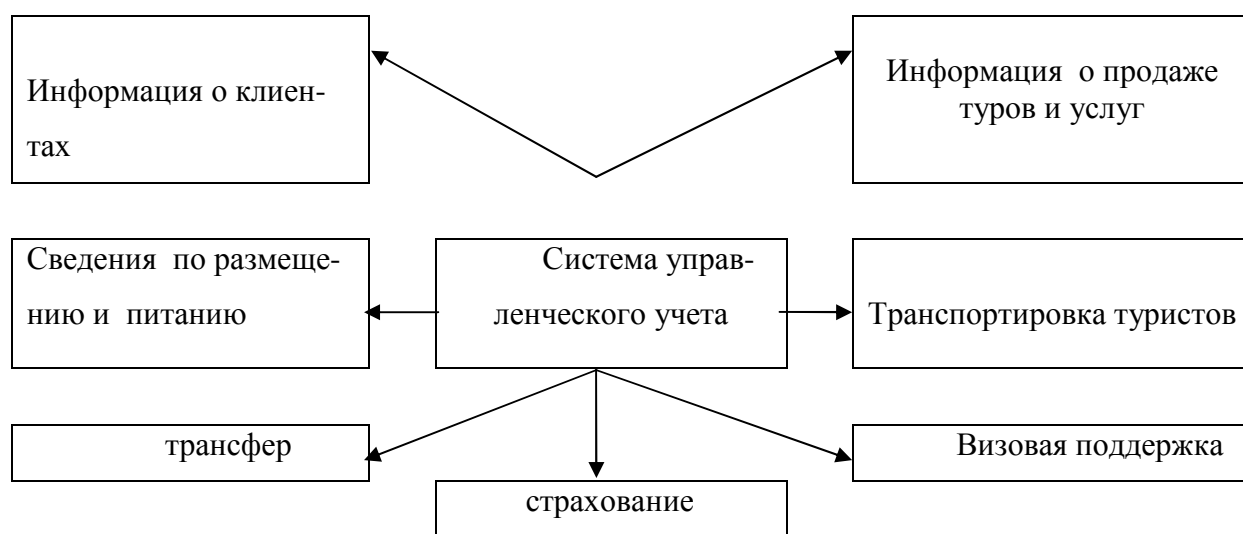


Рисунок 1.1 Структура системы управленческого учета

От организационной структуры в особенности зависит эффективность деятельности туристических фирм. Она занимает особое место во внутренней среде туристической фирмы.

Организационная структура – это упорядоченная совокупность взаимосвязанных элементов, которые находятся между собой в сформированных отношениях, и которые обеспечивают их функционирование и развитие как одного целого.

Таким образом, организационная структура управленческого учета в туристическом бизнесе должна:

- закреплять функции управления по структурным отделам и устанавливает прямые взаимосвязи между ними,
- помогать выбору определенных схем управления и последовательности процедур при принятии управленческих решений;
- распределять ответственности между центрами;

- формировать эффективность функционирования системы, ее экономические результаты. Надо отметить также, что в управленческом учете сформировались определенные принципы, подходы и методы, которые рассматриваются в следующем вопросе.

1.2 Организационно-методическая основа управленческого учета в туристическом бизнесе

Для эффективного функционирования экономических субъектов управленческий учет должен опираться на конкретную организационно-методическую основу, которая включает отделы, находящиеся в взаимосвязи друг с другом и вместе формируют единое целое. Управленческий учет не может регламентироваться государством, он формируется в зависимости от целей и задач управляющих, служит интересам фирмы; основан на логике, и многолетнем опыте. Рассмотрим организационно – методическую основу управленческого учета в организациях отдыха и туризма (рис. 1.2). Управленческий учет через свои параметры выступает в роли основного информационного фундамента управления внутренней деятельностью экономического субъекта, ее тактикой и стратегией.

К функциям управленческого учета, которые помогают сформулировать функции управления фирм туризма, и информацию, обеспечивающую их коммерческую деятельность:

- формирование информации, которая служит как средство для внутренней связи между отделами управления и разными структурными подразделениями одного отдела;

- обеспечение информацией менеджмента на всех уровнях управления, которые необходимы для текущего контроля, планирования, а также принятия оперативных управленческих решений;

- оперативный контроль и оценка результатов деятельности внутренних отделов и фирмы в достижении поставленной цели;

– будущее планирование и координация развития организации в перспективе на основе анализа и оценки фактических прибылей и убытков коммерческой деятельности.



Рисунок 1.2 Организационно-методическая основа управленческого учета в организациях туризма

Как мы видим, основное назначение управленческого учета – формирование информации для принятия оперативных и прогнозных управленческих решений.

Отсюда цель управленческого учета – информационное обеспечение управленческих решений по достижению, контролю и регулировке стратегических целей и задач коммерческой деятельности фирм. Тактика управленческого учета включает организацию, учет, контроль, мотивацию, анализ и регулирование ранее принятых решений. А также ответственность за их исполнение.

Стратегия управленческого учета представляет систему анализа, планирования, прогнозирования, а также и координации управленческих решений, определяющих развитие экономического субъекта за длительный период. Так как узловой момент в интеграции – это сравнение расходов и доходов, то наиболее важным для управленческого учета является операции управления расходами, доходами и результатами через влияния и на расходы и на доходы. Предметом управленческого учета в организациях отдыха и туризма служит коммерческая деятельность туристской фирмы в целом и ее отдельных структурных подразделений в ходе всего цикла управления. Состав предмета управленческого учета в фирмах отдыха и туризма раскрывается его многочисленными объектами. Объектами управленческого учета являются расходы туристских фирм, доходы экономических субъектов и ее отдельных подразделений, прибыли и убытки, внутреннее ценообразование, планирование и система внутренней отчетности.

В информационной системе экономического субъекта объекты управленческого учета отражаются через совокупность приемов и способов, которые составляют основу метода управленческого учета. В управленческом учете туристских фирм используются все элементы метода финансового учета, такие, как документация и инвентаризация, оценка и калькуляция, счета и двойная запись, баланс и отчетность. Также широко применяются приемы экономического анализа, экономико-математические и статистические методы.

Между тем любая система управленческого учета должна базироваться на научных подходах (табл. 1.2) и принципах.

Таблица 1.2

Научные подходы организации управленческого учета

Подход	Сущность и содержание
Общие научные подходы	
Системный подход	Означает, что экономический субъект и система управленческого учета рассматривается как подсистема учетной системы, являющаяся частью другой более высокого уровня системы управления организацией
Комплексный подход	Означает, что в рамках экон. субъекта управленческий учет рассматривается как часть коммерческой деятельности с комплексным использованием всех видов информации и учетом влияния комплекса внешних и внутренних факторов
Компьютерный подход	Использование компьютерных программ и технологий при организации управленческого учета
Частные подходы	
Интеграционный подход	Обеспечивает руководству решения проблем, как по вертикали, так и по горизонтали структурных и функциональных подразделений экономического субъекта
Ситуационный подход	Позволяет концентрировать внимание на конкретной ситуации
Динамичный подход	Рассматривает управленческий учет в диалектическом развитии, в причинно-следственных связях и соподчиненности
Процессуальный-подход	Учет рассматривается как процесс непрерывных взаимосвязанных действий по сбору, обработке и предоставлению информации для принятия решений.
Человеческие отношения	Человеческий фактор играет определяющую роль в формировании информации управленческого учета
Специальный подход	
Включает разработку методики организации управленческого учета с учетом специфики экономического субъекта, отрасли, а также особенностей функционирования уже существующих элементов системы управленческого учета	

Любая система учёта, в том числе и управленческая, организованная в туристическом бизнесе, отвечает общепринятым принципам.

К принципам управленческого учёта относятся: использование единых для бюджетирования и учёта единиц измерения; непрерывность деятельности экономического субъекта; оценка результатов деятельности подразделений фирмы; последовательность и многократное использование первичной и промежуточной информации в целях управления; формирование показателей внутренней отчетности, как основа коммуникационных связей между отделами управления; применение бюджетного (сметного) метода управления расходами, финансами, коммерческой деятельностью; полнота и аналитичность, обеспечивающие исчерпывающую информацию об объектах учёта: периодичность, отражающая производственный и коммерческий циклы экономических субъектов, установленные учётной политикой. Эти перечисленные принципы обеспечивают работу системы управленческого учёта, но не приводят к однообразию учётного процесса.

Непрерывность деятельности экономического субъекта, означающая, что нет планов на закрытие, уменьшения масштабов деятельности, подразумевает, что экономический субъект собирается развиваться в будущем. Этот принцип позволяет бухгалтерам получать информацию при решении долгосрочных проблем, таких как анализ конкурентоспособности, предоставляемой турпродукции, изменения ассортимента предоставляемых туристических услуг и освоения новых турпродуктов, долгосрочных вложений и т.д.

Использование одних и тех же планово-учётных показателей измерения в бюджетировании и учёте оказания туристических услуг образует между ними прямую и обратную взаимосвязь. Учётно-бюджетные показатели показывают сущность и различие систем оперативного бюджетирования в различных подразделениях; при их использовании создаются условия для разработки методологии системы учёта, которая опирается на взаимосвязь показателей управленческого учёта туристической деятельности и бухгалтерского учёта затрат,

вычисления прибылей и убытков отдельных структурных уровней.

В отдельных подразделениях оперативного бюджетирования учетно-бюджетные показатели либо детализированы либо, наоборот укрупнены. При детализации используется принцип перехода от более крупных показателей на уровне туристических фирм (туристический продукт, туристический заказ, туристические услуги, наименование и т. п.) к более мелким на уровне отеля, гостиницы, (путевка, заказ, комплекс операций, оказание услуг, экскурсии и др.). Надо отметить также, что учетно- бюджетные показатели управленческого учёта оказания услуг и единицы измерения туристической продукции, предоставляемой турфирмам, применяемые в бухгалтерском учёте, одинаковы. Через них можно увидеть связь управленческого и финансового учёта по выполненным туристическим заказам. В этом случае может быть любая группировка показателей в том или ином виде учёта по туристическим объектам управления, например группировка по видам туристической продукции, туристическим заказам или структурным уровням туристических фирм. Также, на уровне турпредприятия планово-учётные показатели одинаковы с объектами калькулирования или являются их частью. На уровне структурных уровней турфирм учетно-бюджетные показатели могут быть использованы при отборе туробъектов учёта расходов.

Один из основополагающих принципов внедрения системы управленческого учёта является оценивание прибылей и убытков коммерческой деятельности уровней туристических фирм. Не смотря на различия организационных форм туристических объектов, управленческий учёт должен быть связан с оперативно-коммерческим и экономическим бюджетированием. Совместно с системой бюджетирования и контроля управленческий учёт представляет собой систему хозяйствования каждого уровня туристической фирмы. При оценке результатов коммерческой деятельности турфирмы необходимо определять тенденции и перспективы каждого уровня и отдела в образовании положительного финансового результата от образования и реализации турпродукта.

Хозяйственный механизм экономического субъекта должен приспособливаться к необходимости оперативного управления различными уровнями турфирм и внутри них.

При проведении процесса сбора, обработки и транспортирования первичных показателей необходимо соблюдать принцип преемственности и многократного использования, что упрощает систему учёта и позволяет ей стать эффективной (меньше расходов - больше доходов при принятии решении по поставленным перед менеджером целям). Обычно показатели управленческого учёта подкрепляется и иногда дополняется бухгалтерскими данными при оперативном управлении. А управленческий учёт дополняет финансовый учёт, данные которого детализируются. Обычно этот принцип называют также принципом комплексности. Сущность этого принципа в том что данные в первичных документах фиксируются разово или произведенных вычислениях и многократного их использования при всех видах управленческой деятельности без вторичной фиксации, регистрации или вычислений.

Этот принцип позволяет создать на туристической фирме правильную и экономичную систему учёта согласно ее величине и масштабам коммерческой деятельности. Его использование означает получение максимально необходимой информации для управленческих решений из минимального количества имеющей информации. В этом случае управленческий учёт выполняет свои функции.

Управленческая информация имеет такую способностью как формирование показателей внутренней отчетности по данным первичного учёта, что в свою очередь позволяет образовать систему коммуникации внутри самой турфирмы. На низшем уровне возникают первоначальные учётные данные в первичных документах, отчетах подразделений турфирм, где на первом подразделении создается сводная документация отдела маркетинга, коммерческих подразделений сбытового и финансового отдела, бухгалтерии: на следующих подразделениях происходит объединение и формирование отчетной сводной

документации в различных отделах управления туристической фирмой (начальник агентства рекламы, начальник отдела туризма, отдел формирования индивидуальных турпакетов, отдел выездного туризма др.).

На самом главном уровне происходит сводка информации, поступившей из низших подразделений, потом она преобразуется в сводную отчетную информацию органов управления и бухгалтерией. Содержание отчетов меняется в зависимости от цели и назначения отчета и требованиям руководителя, для которого они составлены. Бухгалтеры-аналитики формируют отчеты для анализа себестоимости турпродукта, турзаказа, индивидуальных турпакетов; сметы для бюджетирования будущих издержек; месячные оперативные отчеты подразделений разных структур управления для оценки результатов, по оказанию туристических услуг; отчеты о расходах по образованию турпродукта при принятии оперативного решения; анализ планов по инвестированию для долгосрочного бюджетирования, либо коммерческого прогноза.

Надо обращать внимание также на принцип планового (бюджетного) метода управления издержками, денежными ресурсами, коммерческой деятельностью. Этот принцип обычно используется на крупных туристических фирмах в целях планирования, контроля и регулирования. Плановый цикл состоит из процедур бюджетирования всей сферы туристического бизнеса, отдельных структур управления; сложения принятых решений всего персонала; подсчета проекта расходов; расчетов всех возможных вариантов развития бизнеса и внесения изменений; завершающего бюджетирования и учёта всех меняющихся вариантов и отклонений от запланированного.

Планами (бюджетом) охватывают разработка тура (идея), пробный маркетинг, коммерциализация турпродукта. В них отражаются все издержки по работе всей туристической фирмы и ее структур управления, доходы от всех туристических видов деятельности и предоставляемых туристических услуг.

Система управленческого учёта должна соответствовать принципам полноты и аналитичности показателей информации. Содержащиеся в отчетах

бухгалтерские показатели, должны быть представлены в удобном для анализа виде, они не должны требовать дополнительной аналитической обработки, а также не предусматривать процедуры обратных синтезу, то есть от низших до высших уровней управления. При нарушении этого принципа происходит удорожание системы и потеря оперативности управления в туристической фирме.

Принцип периодичности, который отражает маркетинговый и коммерческий циклы туристической фирмы также необходим для внедрения системы управленческого учёта. Информация для руководителей туристических фирм должна предоставляться тогда когда она действительно им необходима ни раньше, ни позже. Уменьшение временного периода может привести к значительному уменьшению точности информации, которая подготовлена управленческим учётом. Обычно, сбор первичных показателей, их обработки и группировки в итоговой отчетности происходит по графику, установленным управленческим аппаратом.

ГЛАВА II. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ТУРИСТСКОГО ПРОДУКТА

2.1 Особенности классификации затрат, включаемых в себестоимость туристского продукта

Калькулирование себестоимости туристского продукта является одним из главных вопросов организации управленческого учета в туристском бизнесе.

При управлении себестоимостью туристического продукта, для контроля за ее уровнем, выявлением резервов уменьшения необходимых средств, формированием цены на туристические путевки используются данные калькуляции. Эти данные, которые используются при составлении калькуляции себестоимости туристического продукта, берутся из регистров бухгалтерского учета.

Рассмотрим из каких этапов состоит калькулирование себестоимости туристического продукта

1. Сборка и группировка издержек из калькуляционных статей по объектам учета затрат и калькулирования.
2. Определение себестоимости единицы туристического продукта.

При анализе и оценке работы туристического объекта в целом и его отдельных структурных уровней, основными принципами, которые должны обеспечивать методологическое единство определения себестоимости туристического продукта и использования данных калькуляций являются:

1. Научная обоснованная классификация затрат при формировании туристического продукта.
2. Выделение объекта учета затрат, объекта калькулирования и калькуляционных единиц.
3. Определение методов распределения общепроизводственных затрат.
4. Распределение затрат по временным периодам.
5. Подбор методов вычислений себестоимости калькуляционной единицы и

др.

Основными задачами процесса калькулирования туристического продукта являются:

1. Верный расчет фактической себестоимости каждой единицы отдельных видов туристического продукта.
2. Соблюдение действующих норм и нормативов затрат, чтобы контролировать уровень себестоимости
3. Выявление факторов которые влияют на уровень рентабельности туристического продукта и самой рентабельности.
4. Рассмотрение эффективно ли работает туристическая фирма и ее подразделения.
5. Определение резервов снижения себестоимости единицы и всего пакета туристического продукта.

В туристическом бизнесе объектами калькулирования является цена обслуживания при групповом типе тура- группы туристов и цена обслуживания туриста - при индивидуальном типе турпакета.

Единицей калькуляции является одна туристическая путевка.

При формировании себестоимости возникает такая проблема как распределение затрат и их учет. Группировка затрат в разрезе статей калькуляции дает возможность получить информацию о расходах, которые произведены как по отдельным структурным уровням, так и в отдельности по видам сформированных туристских продуктов.

Рассмотрим особенности классификации затрат в туристическом бизнесе.

Затраты туристической фирмы по отношению к производственному процессу подразделяется на производственные, а именно связанные с формированием тур продукта и коммерческие т.е. связанные с продвижением, продажей, рекламой турпродукта.

Производственные расходы от метода включения их в себестоимость тур продукта делятся на прямые и косвенные (накладные).

Под прямыми понимаются затраты, которые связаны с формированием тур продукта, которые прямо и непосредственно включаются в себестоимость соответствующего объекта калькулирования.

Под косвенными или накладными затратами понимается издержки, которые связаны с организацией и управлением формирования тур продукта, относящиеся к деятельности тур фирмы в целом, включаемые в себестоимость непосредственно объекта калькулирования с помощью специальных приемов (например: методов распределения пропорционально выбранной базе).

Расходы на формирование туристического продукта при планировании и учете в туризме, группируются по элементам и статьям затрат. Затраты, которые образуют себестоимость туристического продукта должны быть сгруппированы в непосредственно с их экономическим содержанием по следующим элементам:
- материальные затраты;- затраты на оплату труда;- отчисления на социальные нужды;- амортизация;- прочие затраты.

1. Элемент «Материальные затраты» включает:

стоимость покупаемых материалов, используемых в формировании туристического продукта (фирменные бланки, авиабилеты и железнодорожные билеты, туристические путевки, и т. д.).

2. Элемент «Затраты на оплату труда» включает:

расходы на заработную плату, премии, другие выплаты в соответствии с законодательством персоналу, занимающие непосредственно в формировании основного турпродукта;

3. Элемент «Отчисления на социальные нужды» включает:

обязательные отчисления в пенсионные фонды и фонды социальной защиты

4. Элемент «Амортизация» отражает:

начисленную амортизацию земли, строения и оборудования, и при наличии нематериальных активов тоже.

5. Элемент «Прочие затраты» включает:

оплату за охрану, налоговые платежи и сборы, другие обязательные отчисле-

ния; расходы по страхованию имущества; расходы, связанные с командировкой; расходы, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров; оплату банкам за их услуги; оплату услуг средств связи, плата за информационные, аудиторские и консультационные услуги, которые осуществляются при необходимости в туристической фирме; расходы по ремонту и отчисления по установленным нормативам в ремонтный фонд; издержки, связанные с продажей туристских продуктов; расходы на ремонт, содержание и использование зданий, сооружений, вычислительной техники; расходы по приобретенным правам на оказываемые услуги на размещение, перевозку, питание и прочие услуги у посреднических фирм; оплата работ и услуг прочего характера, выполняемые сторонними организациями, и др.

Так как до сих пор у нас в Республике для туристских фирм Типовая инструкция по калькулированию себестоимости туров не разработана, то рекомендуется калькулировать себестоимость тур продукта по следующим статьям статьям:

- 1) расходы на оплату труда;
- 2) отчисления на социальные нужды;
- 3) амортизация земли, строения и оборудования;
- 4) затраты на аренду и использование зданий, сооружений, помещений, оборудования и инвентаря;
- 5) расходы на ремонт строений и оборудования;
- 6) износ спецодежды;
- 7) расходы на рекламу;
- 8) представительские расходы;
- 9) расходы, связанные с выплатами процентов за использование займов и кредитов;
- 10) затраты на транспортировку, а также оплата услуг за перевозку (авиакомпаний, железнодорожной организации, морского, речного транспорта и т.д.);
- 11) амортизация нематериальных активов;

12) приобретение прав и гарантии на получение различных видов услуг (в местах пребывания туристов) у разных фирм и компаний, в том числе:

- оказываемые услуги принимающей стороны: гостиничное обслуживание в обычных отелях (комната с балконом или с видом на море, и др., отели клубного типа, систем all inclusive, предоставление любителям экологического туризма апартаментов и бунгало и т.п., апарт-отелях, питание («шведский стол "полный пансион, полупансион, только завтрак; различные формы обслуживания: "а ля карт", "табльдот"), предоставление трансфера, то есть использование заказных автобусов, легкового транспорта и др.),
- дополнительные услуги, к которым относятся организация экскурсий, посещения музеев, составление различных развлекательно-культурных экскурсий и программ, аренда транспортных средств, аренда средств связи, страховка, организация мероприятий культурного и социального характера, предоставление гида для экскурсий в места, имеющие историческую и архитектурную ценность;

13) комиссионные;

14) прочие расходы.

Группировка по статьям затрат включаемых в себестоимость тур продукта составляют следующие производственные затраты:

1) расходы для приобретения прав на услуги сторонних организаций, используемые при формировании туристского продукта.

К ним относятся:

-затраты на размещение и проживание в объектах предоставляемых услуги проживания.

затраты по транспортному обслуживанию у организации перевозчиков в том числе у организаторов чартерных программ и у владельцев прав на соответствующие услуги.

-затраты на питание в объектах общественного питания и ,в том числе у владельцев прав на соответствующие услуги

-затраты на экскурсионное обслуживание у экскурсионных и иных фирм, которые имеют право оказывать подобные услуги в т.ч. у организаторов сафари, круизов и т.п., в том числе владельцев прав на оказание таких услуг.

-затраты на медицинское обслуживание, лечение и профилактику заболеваний у медицинских и специализированных лечебных организаций, учреждений (санаториев, профилакториев), в том числе владельцев прав оказывать эти услуги.

-расходы по визовому обслуживанию, и прочие расходы, которые связаны с оформлением тур поездки.

-расходы на услуги культурно просветительского, развлекательного и спортивного характера.

-расходы в период тур поездки на страхование туристов.

- затраты на услуги гидов, переводчиков и сопровождающих, а также иные затраты используемые при производстве тур продукта.

2) издержки, которые возникают при формировании турпродукта, то есть связанные с деятельностью основного персонала.

К ним относятся: расходы на выплату заработной платы основного персонала, отчисления в фонды социального обеспечения, расходы, связанные со служебными разъездами основных работников в местах пункта размещения туристского объекта или ее структурного подразделения, которые включают расходы по использованию в служебных целях собственного транспорта.

3)затраты подразделений туристской фирмы участвующих в производстве тур продукта.

К ним относятся: затраты таких подразделений как (гостиницы, дома отдыха, кемпинги, спортивные сооружения и т.п.). Определение себестоимости работ и услуг, выполненных такими подразделениями туристской организацией, производятся согласно соответствию их отраслевым рекомендациям и инструкциям.

4) накладные расходы.

К данному виду затрат относятся: расходы, которые связаны с формирова-

ем тур продукта: заработная плата административных работников и хозяйственных работников, включая работников, которые выполняют работы по договорам подряда; отчисления в социальные фонды от заработной платы административных работников

- расходы на командировки, которые связаны с коммерческой деятельностью в том числе расходы по оформлению загранпаспортов, выездных документов других необходимых документов;

-расходы на содержание и использование зданий и помещений административного и хозяйственного назначения, хозяйственных сооружений, механизмов, инвентаря, а также расходы на коммунальные услуги, ремонт, и техническое обслуживание;

- расходы по пожарной безопасности зданий и сооружений;

-расходы на оплату услуг по сторожевой охране зданий, сооружений и другого имущества туристской фирмы;

-расходы, связанные с арендой зданий, помещений и другого имущества, которое использует туристская фирма в административно управленческих и хозяйственных целях;

-расходы на транспортное обслуживание коммерческой деятельности работников туристской фирмы включая расходы на содержание и эксплуатацию автотранспорта, используемого в служебных целях и содержание гаражей; затраты на аренду автотранспорта, гаражей и стоянок, компенсация использования в служебных целях собственных легковых и грузовых транспортных средств и прочие расходы;

-расходы на содержание и использование вычислительной и организационной техники, средств сигнализации и прочих технических средств управления включает, расходы на ремонт и техническое обслуживание;

-прочие расходы туристических организаций включает, расходы на аутсорсинг, т;е; оплату услуг сторонних организаций в том случае, когда штатным расписанием туристской организации предусмотрены должности, отвечаю-

щие за выполнение тех или иных функций управлением производства тур продукта

-амортизационные отчисления на полное восстановление строений и оборудования по соответствующим нормам утвержденным в Налоговом Кодексе Азербайджанской Республики;

- амортизация нематериальных активов (нематериальных средств используемых больше одного года хозяйственной деятельностью и приводящие к получению дохода);

-амортизация прочих средств, специальных инструментов и приспособлений;

- некапитальные расходы, которые связаны с усовершенствованием технологии и организации процесса производства;

- расходы, связанные с освоением новых туров, в которые входят расходы на стажировку по изучению иностранных языков работников в зарубежных странах в которые организация формирует туры, а также в государствах население которых принимаются туристской фирмой как туристов; оплата всех видов связи, а также затраты на ремонт и эксплуатацию средств связи (телефонная, Интернет, мобильная, курьерская, диспетчерская и другие ;)

-расходы используемые для приобретения фирменных бланков и документов включает, бланки учета и отчетности, прейскуранты, памятки, принадлежности, периодические издания включает, затраты на оплату типографских и переплетных и других печатных работ;

-оплата банковских услуг по обслуживанию счетов туристической организации электронных расчетов по средствам дебиторских и кредиторских карт, расходы по операциям, которые связаны с оборотом денежных документов и переводов в пути; Затраты по коммерческо - комиссионным и похожим операциям, в том числе платежам по процентам за кредиты банкам (кроме просроченных и отложенных ссуд и кредитов взятых на капитальные вложения и инвестиций);

-затраты по процентам, которые связаны с кредитами предоставленных поставщикам для покупки товарно - материальных ценностей, проведенных работ и оказания услуг; затраты на консультационные услуги, а также информационные и аудиторские по юридическим вопросам коммерческой деятельности туристской организации и по вопросам бухгалтерского учета, налогообложения и управление коммерческой деятельностью; затраты на подготовку и переподготовку кадров в т;ч;: оплата обучения и повышения квалификации на основе контрактов с лицензированными профессиональными образовательными учреждениями АР и соответствующими зарубежными организациями;

затраты на выплату рабочим по основному рабочему месту, в течении их обучения с отрывом от производства включает, оплату отпуска с условием сохранения заработной платы и доставки к учебному заведению и обратно;

-затраты по набору работников включает затраты на оплату , выполненных услуг прочих организаций при подборе кадров;

затраты на содержание, эксплуатацию комнат, которые бесплатно предоставляются объектам общественного питания (которые состоят и не состоят на балансе тур организации), обслуживающих работников тур организации; В эти расходы включают амортизационные отчисления, расходы на совершение разного вида ремонта, отопление, освещение, вода - электроснабжение и т;д;

-расходы по охране труда и технологической безопасности (приобретение средств первой помощи и т;д;);

-Выплаты по обязательному страхованию в соответствии с периодом установленным законом Азербайджанской Республики или той стороны, где находится филиал туристской фирмы, а также платежи по добровольному страхованию имущества тур организации, ее гражданской и профессиональной ответственности;

-отчисление в резерв для ремонта строений и оборудования или в резервный фонд резерв в случае когда их создание регламентируется соответствующим законодательством;

-представительские расходы, которые связаны с коммерческой деятельностью туристской фирмы при приеме гостей (в том числе в других местах расположения туристской фирмы и предоставлении услуг представителям других фирм, включая иностранные); Представительские расходы включает также расходы по приему и обслуживанию участников организации прибывших на заседания ее правления; расходы, связанные с отчислениями в соответствующие отраслевые и межотраслевые фонды произведенные в соответствии с законно установленным порядком; расходы, связанные с налогами, сборами, платежами и др; обязательными отчислениями, которые в соответствии с законно- установленным порядком АР подлежат к отнесению на себестоимость;

-прочие расходы, которые связаны с формированием тур продукта, в частности расходы связанные с техническими потерями возникшими из-за неиспользования туристами части, предоставляемых услуг;

- Затраты по таможенным сборам или другим законодательно установленным требованиям Азербайджанской Республики к оформлению тур продуктов и т.п;

Права на услуги прочих фирм, которые приобретены для формирования тур продукта, но не используемые для этих целей, по той причине, что их не используют туристы, и они могут продаваться туристскими фирмами как отдельные права на туристические услуги обособлено от тур продуктов.

В этом случае эта цена приобретения прав на соответствующие услуги не включаются в себестоимость тур продуктов, а учитываются отдельно для выявления прибылей и убытков от их продажи.

Коммерческими называются расходы, которые связаны с рекламой и реализацией тур продукта. К ним относятся:

1) расходы, которые связаны с деятельностью тур агентств (точек реализации) в качестве структурных уровней туристской фирмы, как отделенный на отдельный баланс, так и обособленных.

К ним относятся:

- заработная плата работников тур агентств;
- затраты относящиеся на социальное обеспечение
- расходы, которые связаны со служебными выездами тур агентств;

затраты на содержание зданий и помещений занятых тур агентствами;

затраты на аренду зданий и помещений занятых тур агентствами, а также на аренду иных сооружений, которые предназначены для работы тур агентства;

- расходы на содержание и использование оборудования и рабочего автотранспорта, который обслуживает персонал тур агентств;

- затраты на покупку фирменных бланков и документов для тур агентств;

затраты на оплату банковских услуг при обслуживании счетов услуг тур агентств;

- амортизационные отчисления по сооружениям, помещениям, оборудованию, нематериальным активам, инструменты и инвентарь использовавшимся для работы тур агентств;

- представленные расходы тур агентств;

- доля затрат по управлению туристской фирмой в целом относятся к деятельности тур агентств; В случае выделения тур агентства на отдельный баланс, затраты связанные с его деятельностью для целей калькулирования тур продукта не группируются по составу, а представляют собой отдельную статью; В этом случае необходимо обеспечивать получение информации по структуре данных затрат по элементам затрат.

2) затраты на коммерческие и агентские вознаграждения сторонним организациям (тур агентствам), оказывающим туристской фирме коммерческие услуги.

3) заработная плата для работников тур фирм и агентств непосредственно занимающимися продвижением тур продукта, а также отчисления в социальные фонды;

4) расходы на рекламу, которая понимается как целенаправленное информированное влияние на потребителя для сбыта тур продукта на рынки

сбыта.

К ним относятся: расходы на разработку и издания рекламных изданий.

- расходы по разработке и изготовлению эскизов и этикеток, образцов специальных пакетов, покупка и производство рекламных сувениров; затраты на рекламное мероприятие через СМИ;

- затраты на рекламу, в том числе световую и прочую наружную;

- расходы на покупку, производство, копирование и показ рекламных видео, кино, и демо - фильмов;

- затраты на изготовление стендов, рекламных щитов, указателей и другие;

- расходы для хранения, экспедирования и таможенное оформления рекламных продуктов;

5) затраты на участие в выставках по продвижению тур продукта.

В фактической себестоимости тур продукта также отражаются расходы по возмещению вреда здоровью работников тур организации, связанная с использованием им трудовых обязательств, а также выплаты работникам уволенных из туристской фирмы в связи с ее ликвидацией, сокращением численности работников и штатов.

Итак, приведенный перечень затрат, присущий туристическому бизнесу, формирует себестоимость туристического продукта учет которого рассмотрим в следующем вопросе.

2.2 Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости туристской продукции

Задача калькулирования - определить все затраты, которые приходятся на единицу производимой продукции, в нашем случае на единицу тур продукта (выполненных работ, оказанных услуг), предназначенной для реализации, а также для внутреннего использования.

Результатом калькулирования должно быть составление калькуляций.

От целей калькулирования выделяют следующие виды калькуляций:

1. проектная калькуляция – используется при обосновании экономической эффективности новых проектов: строительство, разработка новой продукции, внедрение новых технологий. Применяется для долгосрочного планирования;
2. нормативная калькуляция - позволяет рассчитать себестоимость продукции на основе норм действующих на определенную дату. Применяется для краткосрочного планирования;
3. плановая калькуляция - составляется на основе плановых, средних для определенного промежутка времени или будущих норм. Применяется для среднесрочного планирования;
4. сметная калькуляция - является разновидностью нормативной калькуляции и составляется на отдельные изделия или работы, выполняемые в разовом порядке.
5. фактическая (отчетная) калькуляция - характеризует совокупность всех затрат на производство и реализацию продукции.

Необходимость исчисления себестоимости (калькулирования) связана с тем, что, во-первых, информация о себестоимости единицы продукции должна быть предоставлена внешним пользователям для того чтобы обосновать цену на реализованную тур продукцию и, во-вторых, калькулирование себестоимости необходимо для бюджетирования деятельности туристического объекта целом и по отдельным структурным подразделениям, контроля и выполнения смет, принятия управленческих решений для формирования ассортиментной и ценовой политики.

Себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой денежную оценку используемых в процессе формирования тур продукта природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, зданий, трудовых ресурсов и других затрат на ее производство и реализацию.

Формирование себестоимости готового продукта зависит от отраслевых осо-

бенностей его производства, выполненных работ и оказанных услуг, и от особенностей ведения бизнеса. Туристский бизнес имеет следующие отличительные черты:

- 1) Туристские услуги не являются материальными. То есть они нематериальны, поскольку определяются деятельностью исполнителя услуги по удовлетворению социально-культурных услуг потребителя: физических, этических, интеллектуальных, духовных и др. Их невозможно увидеть или оценить в момент покупки. Объектом таких услуг является собственно потребитель (турист).
- 2) Неразрывность формирования и потребления услуги. То есть процесс оказания туристской услуги (производство) происходит параллельно с потреблением. Производство товаров в материальной форме, предшествует его продаже, лишь после этого наступает потребление.
- 3) Невозможность хранения туристской услуги. Эта особенная черта требует тщательного изучения конъюнктуры рынка, точного соответствия спроса и предложения, так как услуги не могут находиться на складе до их востребования.

Таким образом, мы можем сказать, что себестоимость туристского продукта - это выраженные в денежной форме затраты на формирование, движение и реализацию туристского продукта.

Подсчет себестоимости турпродукта является основным составляющим в бюджетировании туристского продукта. Себестоимость туристской путевки (турпродукта) определяется по формуле:

$$Ц = И + Н + П - С + К \setminus Т + Э \quad (2.1)$$

Где Ц – стоимость турпакета, предоставляемого одному туристу в манатах;

И – себестоимость услуг, которые входят в пакет туроператора;

Н – косвенные налоги по отдельным видам услуг;

П – прибыль туроператора в манатах;

С – скидка, которая предоставляется туроператором туристу при оказании отдельных видов услуг, которые относятся к турпакету;

К – комиссионное вознаграждение турагента, который продает турпакет (надбавка к стоимости турпакета или скидка от стоимости туроператора в пользу турагента);

Т – количество туристов в группе;

Э – количество персонала, которые сопровождают группу (эскорт).

При исчислении себестоимости турпродукта надо иметь в виду, что:

1. Стоимость на отдельные виды оказываемых услуг туризма не входят в цену турпакета (например, экскурсии); в соответствии со своими предпочтениями и интересами; туристы заказывают и платят за них дополнительно

2. При групповом туре его цена (при вычислении на одного туриста) зависит от количества туристов в группе: чем ниже стоимость тура в расчете на одного человека, тем естественно больше численность группы.

3. Стоимость турпродукта зависит также от возрастного состава туристов, так например туристам детского и школьного возраста должны предоставляться значительные скидки со стоимости на большинство предоставляемых услуг туризма;

4. Прибыль, которая включается в стоимость туристского продукта, устанавливается туристическим агентством в процентах к себестоимости (зависит от нормы прибыли в отрасли, имиджа и бренда фирмы, спроса на тур и пр.). Метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости турпродукции представляет собой совокупность методов документирования, отражения, группировки и обобщения данных о коммерческих затратах с целью исчисления себестоимости формируемого турпродукта для обеспечения эффективности контроля и управления финансовыми результатами.

Проведенные нами исследования позволяют сделать вывод о том что, нет единого подхода к классификации методов учета затрат и калькулирования про-

дукции. Одну из общих классификаций методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции рассмотрим в таблице 2.2.

Классификация методов учета затрат и калькулирования

Таблица 2.2

Классификация по	Виды по признакам
Объекты учета затрат	Позаказный Попередельный Попроцессный Простой (однопередельный) Котловой (обезличенный)
Оперативность учета и контроля затрат	Учет фактической себестоимости Учет нормативной себестоимости: нормативный метод метод стандарт-кост
Полнота учета затрат	абсорпшен-костинг (полная себестоимость) директ-костинг (неполная себестоимость)

Туристические фирмы могут самостоятельно выбрать методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, которые также могут использоваться в различных группировках.

В отечественной практике используется в основном система полного калькулирования, когда в себестоимость продукции, работ, услуг включаются как прямые переменные, так и косвенные (постоянные) расходы. В зависимости от объекта учета затрат в туристском бизнесе чаще всего применяется позаказной метод калькулирования себестоимости.

При этом методом объектом учета затрат считается конкретный заказ на формирование отдельного туристского продукта или группы похожих туристских

продуктов, или сумма заказов на формирование туристских продуктов, которые можно собрать по отдельному качественному признаку (например географическая особенность, сезонность, поставщик на оказание услуг прочими агентствами - туроператоров по приему).

При этом методе на каждый новый заказ открывается карточка по учету затрат, после чего этот заказ нумеруется, а сам номер указывают в первичных документах где учитываются прямые затраты.

Заявка клиента на определенное количество туристов называется заказом. При суммировании всех затрат по группе туристов, формируется себестоимость всего заказа (группы туристов). При определении себестоимости поездки одного туриста совокупные затраты на всю группу делятся на число туристов в этой группе.

Система распределения косвенных накладных расходов за время между отдельными заказами имеет важное значение при позаказном методе калькулирования. Для их распределения бухгалтеру необходимо выбрать критерий (базу) для распределения косвенных расходов, который должен быть отражен в учетной политике туристической фирмы. Такой базой может быть денежный показатель, который характеризует стоимость отдельных видов прямых затрат, например заработной платы, стоимость отдельных услуг и т. д. Иногда используются натуральные измерители количества человеко-часов основного персонала, число машино-часов.

вычисление бюджетной ставки распределения косвенных расходов должны выполняться бухгалтерской службой до наступающего отчетного времени в три этапа:

- 1) Для начала надо оценить косвенные расходы следующего периода, в большинстве случаев точность этого прогноза зависит конечно ряда факторов, например от опытности, грамотности и развитой интуиции бухгалтера-аналитика, т.к. при предоставлении этих прогнозов, необходимо учесть такие факторы как объективные (независящие от деятельности предприятия), а также

и субъективные (зависящие от деятельности предприятия).

Одновременно именно от экономического субъекта будет зависеть, насколько эффективно расходуется электроэнергия, используется ли она неэффективно, и если расходуется, то сколько. При прогнозе косвенных расходов будущего периода бухгалтером-аналитиком должны учитываться похожие субъективные факторы.

2) Выбирается база для распределения косвенных расходов между отдельными туристическими заказами и дается прогноз показателей. В этом случае под базой надо понимать какой-либо технико-экономический показатель, который наиболее точно увязывает косвенные расходы с общим количеством готовой тур продукции. База для распределения косвенных расходов выбирается турфирмой самостоятельно и отражается в учетной политике. При выборе какого-либо показателя в качестве базы распределения косвенных расходов, бухгалтер-аналитик прогнозирует его размер на будущее время.

3) для вычисления бюджетной ставка надо сумму прогнозируемых косвенных расходов делить на ожидаемую величину базового показателя.

Коэффициент распределения косвенных расходов рассчитывается по формуле:

$$K = \frac{O_k}{B_n} \quad (2.2)$$

O_k - общее число косвенных расходов за время

B_n - база распределения прямых затрат

Когда определяется структура себестоимости туристического продукта все расходы туристской фирмы группируются по элементам затрат, которые были рассмотрены в вопросе 2.1

Для определения, формирования стоимости каждой единицы туристического продукта туристическому агентству понесенные затраты группируются по статьям калькуляции. При этом устанавливается, какие определенные затраты включает в себя каждая такая единица. По калькуляционным статьям расходы группируются в местах их возникновения и отражаются по каждому виду туристических продукций прямым или косвенным способом. Туристические

агентства должны калькулировать полную стоимость туристических производств, при этом группировать расходы по следующим статьям:

-затраты на приобретение прав на услуги прочих фирм которые , используются при формировании туристических производств; затраты, которые связаны с деятельностью основного персонала; административные расходы; расходы на рекламу и маркетинг. В ходе калькулирования сравниваются затраты на формирование туристических производств с их числом и подсчитывается себестоимость выезда одного туриста или группы туристов. Такая система учета, когда все затраты, осуществляемые в ходе формирования туристического продукта, относятся на все его виды, что позволяет иметь информацию о всех расходах организации по образованию и продажи каждой единицы туристического продукта. В этом случае они учитываются на счете 202 «Производственные затраты», где формируется полная фактическая себестоимость каждого его вида.

Реализуемая цена каждой туристской путевки, как показывает существующая практика, может определяться ниже приведенными способами:

-из заранее определенного процента рентабельности;

- из рыночной стоимости, существующей на данный вид путевок.

Тот кто покупает турпродукт должен иметь информацию о возможной стоимости тура, чтобы при необходимости сделать выбор между предложенными турами фирмами в зависимости от качества и цены услуг, следовательно бухгалтеры должны планировать косвенные затраты будущего периода в зависимости от планового показателя, а в последствии планируемую сумму косвенных затрат распределяется между отдельными заказами (группами) в соответствии выбранной базе.

Приведем пример калькулирования стоимости тура из заданного процента рентабельности (используем показатели, приведенные в таблице 2.2).

Туристическая фирма «Айсель» калькулирует продажную стоимость турпакета. Например, ценовая политика фирмы установила, что уровень рентабельности должен составить – 30%. Предположим всего человек в одной группе – 25

человек.

Таблица 2.2

Наименование статей затрат	Цена, ман.
Прямые затраты:	
· Размещение и проживание	50 00
· Транспортное обслуживание	25 00
· Питание	15 00
· Визовое обслуживание	8 00
· Страхование	5 00
· Экскурсионное обслуживание	5 00
· Заработная плата и подоходный налог основных работников	10 00
	118 00
Итого прямых расходов	
Косвенные расходы	30 00
Полная себестоимость	148 00
Рентабельность 30%	44 40 (148 00 * 30%)
Полная стоимость обслуживания группы	192 40 (148 00 + 44 40)
Стоимость одной путевки	7 69,6 (192 40 / 25)

Продажная стоимость одной туристской путевки, из заданного процента рентабельности 30% составила -7 69,6 манат.

Теперь рассчитаем стоимость тура «Баку-Тбилиси-Баку», предлагаемого туроператором «Турал» для группы из 25 человек исходя из рыночной цены, сложившейся на данный вид путевок- 462 манат .

1.Общие условия.

Сроки: 7 дней – 6 ночей в мае.

Количество туристов в группе, включая сопровождающих, - 25 человек.

Питание: полупансион (завтрак, ужин).

Проживание: двухместные номера в гостинице категории – 3*

Вид транспорта – поезд

Трансфер: групповой.

Маршрут: Баку-Тбилиси-Баку.

Стоимость тура на 25 человек: $462 \times 25 = 11550$ ман.

Смета расходов турфирмы «Турал» по отправке туристов.

дорога: $120 \text{ ман.} \times 25 \text{ человек} = 3000 \text{ манат.}$ 4375\$.

Проживание: Гостиница «Прометей», включая питание (полупансион):

$\$ 35 \times 6 \text{ ночлегов} \times 25 \text{ человек} = 5250 \text{ манат.}$

Итого: 8250 манат .

3. Услуги фирмы (бронирование мест в гостинице и авиабилетов, сопровождение группы – 10% от величины расходов):

$8250 \times 0,1 = 825 \text{ манат.}$

Следовательно операционная прибыль фирмы составит $11550 - (3000 + 5250 + 825) = 2475$ манат

То есть 21,4% от стоимости тура ($2475 \times 100\% : 11550$)

В зависимости от того фирма является плательщиком НДС или ведет упрощенную форму учета будет формироваться его чистая прибыль.

Принимая во внимание, сложившийся в настоящих условиях экономический кризис, необходимо учитывать, что цена турпродукта должна быть гибкой и динамичной. Поэтому многие туристские фирмы были вынуждены снизить норму прибыли, для обеспечения снижения цен на туристские продукты и услуги.

При калькулировании себестоимости туристского продукта необходимо включать все расходы которые связаны с его формированием, продвижением и реализацией. При чем прямые расходы надо учитывать по всем установленным статьям калькуляции и по отдельным заказам и группам туристов.

А фактическая себестоимость каждого туристского продукта вычисляется по-

сле осуществления заказа.

Преимуществом позаказного метода является то, что он дает возможность сопоставлять затраты между заказами, также показывает наиболее рентабельные заказы. Учитывая изложенное, предприятие может отказаться от нерентабельных заказов. Кроме этого, метод позволяет планировать затраты и продажные цены по будущим заказам. К недостаткам метода относят то, что он требует большой счетной работы и может не компенсировать полученные прибыли. Известно, что при увеличении объема продажи туристических услуг происходит уменьшение их стоимости, при уменьшении количества продажи турпродукта происходит рост себестоимости. В силу этого мы считаем, что при сложившихся условиях экономического кризиса целесообразнее использование системы калькуляции себестоимости по системе «Директ-Костинг» (неполной себестоимости).

Отметим также, что этот способ в разных странах называется по-разному. Например при обозначении метода «direct-costing» В Германии и Австрии используются термины «Teilkostenrechnung» или «Grenzkostenrechnung», что означает учет частичных, либо граничных расходов, или же «Deckungsbeitragsrechnung» - что означает учет суммы покрытия. А во Франции «La Comptabilité» - маржинальный учет. В Великобритании «direct-costing» также называют «marginal-costing» - учет маржинальных затрат. Но, несмотря на все эти разнообразные термины, которые определяют систему учета переменных издержек, термин «директ-костинг» самым употребляемый и популярный, так как, он является изначальным названием, который был дан этому методу учета себестоимости.

В основе этого метода калькулирования себестоимости туристического продукта положена группировка расходов в зависимости от количества продажи турпродукта. При использовании этом метода расходы делятся на переменные то есть, производственные и постоянные, то есть периодические. Так к постоянным расходам, надо относить ту часть, которая составляет общую часть за-

трат на администрирование, обслуживание производства, продажу услуг, которые зависят не от количества формирования и продажи турпродукта, а от организации коммерческой деятельности, деловой политики руководства, управленческой структуры данной фирмы и прочих факторов.

Постоянные (периодические) расходы имеют такую специфику, что они не должны включаться в производственную себестоимость, а должны быть списаны на понижение прибыли от предоставления услуг туристических фирм, полученных в текущем периоде.

Переменные (производственных) расходы это те затраты, которые связаны с использованием оборотного капитала, например к ней относятся оплата труда и другие поощрения работникам, обслуживающих туристов, затраты по размещению и проживанию туристов, по транспортному обслуживанию туристов и др.

Надо учесть, что переменные затраты это затраты, зависящие от объемов производства и что они изменяются пропорционально изменению объема продажи. Постоянная величина это есть рассчитанные на единицу туристического продукта переменные затраты.

Таким образом, система калькулирования директ-кост рассчитывает расчет в части переменных (производственных) затрат. Основа этого способа и есть средние значения переменных затрат и среднюю величину покрытий. Постоянные, то есть периодические расходы списываются на понижение прибыли, после чего получается нетто-прибыль то есть прибыль от продажи. Необходимо обратить внимание на то, что при учете затрат по системе «директ-костинг» остатки незавершенного производства и готовой продукции, т.е. запасы, оцениваются по неполной (переменной) себестоимости. Надо учесть, что при использовании системы «директ-костинг» в корне меняется не только отечественная концепция калькулирования, но и подходы к учету и расчету прибылей и убытков. Применяя в рамках этого способа схему построения отчета о доходах (обычно, двухступенчатую), он включает два финансовых по-

казателя - маржинальный доход (то есть сумму покрытия) и операционную прибыль.

Маржинальный доход - это разница между выручкой от продажи продукции и ее неполной себестоимостью, которая рассчитывается по переменным расходам. Маржинальный доход состоит из прибыли и постоянных затрат фирмы. Путем вычета из маржинальной прибыли постоянных расходов образуется показатель операционной прибыли.

Рассмотрим как формируется прибыль при использовании метода директ-костинг:

цена единицы турпродукта составляет 1200 манат,

переменные затраты на ед. продукции составляют 800 манат

количество турпродукта 10 штук

постоянные расходы-2000 ман

Маржинальный доход= 4000 манат $((1200-800) \times 10)$

Прибыль=2000 манат $(4000-2000)$

Рассмотрим какими преимуществами обладает система калькулирования «директ-костинг» для туристической деятельности:

1. Дает возможность внедрять эффективную политику ценообразования. Традиционные классические способы ценообразования, которые основываются на калькулировании полной фактической себестоимости, иногда не позволяют обеспечить эффективную ценовую политику туристической фирмы, работающей на рынке.
2. Позволяет давать информации о возможном использовании в условиях конкуренции борьбы демпинга – реализации турпродукта по заранее пониженным ценам, что зависит от нижнего предела цены. Как мы знаем, демпинг обычно применяют во время тенденции уменьшения спроса на разные виды турпродукта, а также в случае завоевания рынков продаж.
3. Приводит к объединению бухгалтерского (финансового) и производственного (управленческого) учета. Благодаря этому систему «директ-костинг» называ-

ют еще «управление себестоимости».

4. Выявляет туристические продукты с наибольшей рентабельностью.

5. Позволяет снижать трудоемкость распределения косвенных расходов между разными видами туристических услуг, при этом происходит упрощение нормирования, планирования и учета затрат.

6. Происходит регулярный контроль по схеме «Затраты-объем-прибыль».

Некоторые туристические фирмы используют нормативный метод калькулирования себестоимости турпродукта.

Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции имеет такую особенность, что на фирме по видам изделий формируется начальная нормативная калькуляция, то есть калькуляция себестоимости, которая вычисляется исходя из действующих на начало месяца норм использования материальных и трудовых ресурсов. Нормативный метод учета затрат позволяет планировать расходы, объем выпуска продукции, отпускные цены, выручку от продажи и в итоге прибыль. Норма - это заранее установленный числовой показатель результатов коммерческой деятельности при условии прогрессивной технологии и организации производства. Нормативные калькуляции исчисляются исходя из технически обоснованных норм использования материалов и трудовых затрат, которые, в свою очередь, устанавливаются в соответствии с техническими документами на формирование тур и формируют взаимосвязанную систему, регламентирующую всесторонне коммерческую деятельность турфирмы.

Нормативная калькуляция применяется при определении фактической себестоимости турпродукции, а также при оценке непроданных или возвращенных турпакетов.

В течение месяца, произошедшие изменения существующих норм отражаются в нормативных калькуляциях. Нормы иногда изменяются (обычно, снижаются) в результате усовершенствования работы и при улучшении использования материальных и трудовых расходов. При этом учет должен орга-

низовываться так, чтобы все расходы за период группировались по нормативным расходам и по нормам и отклонения от нормы. Показатели о выявлении отклонений дают возможность управления себестоимостью турпродукта а также калькулировать фактическую себестоимость в результате сложения с нормативной себестоимостью (или вычитанием из нее) соответствующей части отклонений от нормы по каждой статье.

Как было уже отмечено учет затрат на формирование туристского продукта происходит на счете 202 «Производственные затраты». Также открываются субсчета по видам туристской деятельности, которые проводит туристская фирма (предоставление туристического выезда, мероприятия по приему туристов и т.д.), или видам туризма (водного, горного и т.п.). Аналитический учет затрат на формирование туристского продукта ведется в для отдельных заказов или совокупностей таких заказов, которые являются объектами учета затрат. В случае если у организации существуют обособленные подразделения, которые выполняют отдельные работы, предоставляют услуги, используемые при формировании туристского продукта (гостиничный комплекс, дом отдыха, транспортные услуги и др.), то их расходы отражают на субсчетах:

202-5 «Вспомогательное сырье, использованное в производстве»

202-6 «Вспомогательные материалы, использованные в производстве»

202-7 «Расходы на оплату труда работников, занятых во вспомогательном производстве»

При отражении накладных расходов возникают трудности, связанные с тем, что существующий План счетов для коммерческих организаций, разработанный Министерством Финансов Азербайджанской Республики от 18 апреля 2006 года, предназначен для ведения финансового учета.

Поэтому косвенные (накладные) расходы учитываются на туристских фирмах в общем на счетах 721 «Административные расходы», 711 «Коммерческие расходы», «Прочие операционные расходы». Косвенные расходы которые должны быть распределены между объектами учета затрат на основе одного из специ-

альных приемов (расчетов), выбираемые туристской фирмой исходя из задачи **выявить** наиболее точную себестоимость объекта учета расхода пропорционально:

- прямым затратам, относящиеся на объект учета;
- сумме заработной платы персонала, прямо включаемой в расходы по объекту учета;
- плановой себестоимости объектов учета.

При учете косвенных расходов они отражаются проводкой:

Дебет счета 202 «Производственные затраты» Кредит счетов 711,721,731.

К незавершенному производству туристского продукта относится сумма затрат на формирование туристского продукта, который не продан в данном отчетном периоде.

Остатки по субсчетам счета 202 «Производственные затраты» конец отчетного периода показывают стоимость незавершенного производства. Незавершенное производство туристского продукта оценивается по всем статьям калькуляции или по прямым производственным затратам. При продвижении и продажи туристского продукта собственного производства туристская фирма проводит продвижение и реализацию туристского продукта прочим предприятиям и оказание иных маркетинговых услуг (в том числе агентских услуг по реализации и сбыту авиабилетов), туристская фирма становится организацией, занятой в торговой, сбытовой или иной посреднической деятельности. Издержки, которые связаны с оказанием посреднических услуг, учитываются на счете 721 «Коммерческие расходы». Бывают ситуации когда расходы, осуществляемые туристской фирмой в текущем отчетном периоде, но относящиеся к последующим отчетным периодам, учитываются сначала на счете 191 «Расходы будущих отчетных периодов». В силу особенностей деятельности, осуществляемой туристскими фирмами, в этом счете можно учитывать расходы по приобретению прав сторонних организаций, которые предполагается использовать для производства туристского продукта как в текущем, так и

в последующих отчетных периодах. Перечисленные условия должны покупаться на продолжительное время. Расходы по приобретению прав на оказываемые услуги прочих фирм, отраженные на счете 191 «Расходы будущих отчетных периодов», после заключения договора на формирование туристского продукта записываются в дебет счета 202 «производственные затраты». Коммерческие расходы, которые связаны с движением и реализацией туристских продуктов, отражаются на счете 721 «Коммерческие расходы» и каждый месяц относятся на себестоимость реализованных туристских продуктов в результате их списания в дебет счета 701 «Себестоимость продаж». Особенности этой деятельности подразумевает, что в себестоимость туров входят также расходы по неиспользованным услугам, к которым также относятся затраты, покупаемые профсоюзами. Когда при реализации прав на неиспользованные туристами услуги (в том числе, авиабилетов на свободные места в чартерном рейсе) их цена не входит в цену туристского продукта, а показывается как расходы по дополнительным услугам «реализация авиабилетов»). Туристская фирма должна обязательно вести отдельный учет издержек по выполняемым видам деятельности (туроператорская, турагентская). Когда продаются билеты на чартерные рейсы, то в составе туристского продукта, при непосредственном формировании цены путевки туристской фирме нужно из всей суммы затрат по выплате чартерных рейсов учитывать цену авиабилетов, которые были реализованы как отдельные виды услуг, отдельно от туристского продукта. Подобное деление можно производить, например, способом пропорционального разделения цены чартера на общее количество мест (авиабилетов). Но на практике встречаются такие ситуации, когда цена авиабилета не учитывается отдельно от общей стоимости путевки. На счете 202 «Производственные затраты» желательно показать два отдельных субсчета: Субсчет 1 «транспортные расходы» («Чартер») - предназначен для учета стоимости блоков мест и чартерных рейсов; Субсчет 2 «Расходы на авиабилеты» («Авиабилеты») - используется тогда, когда авиабилеты покупаются отдельно, а потом

их цена относиться в цену туристского продукта. Итак, правильное калькулирование в туристских фирмах позволит выполнить следующие задачи:

- правильное вычисление фактической себестоимости каждой единицы туристской продукции;
- контроль за показателем себестоимости и соблюдение действующей нормы и нормативов по затратам;
- вычислять рентабельность туристской продукции и факторов, которые влияют на ее уровень;
- оценка эффективности коммерческой деятельности туристской фирмы;
- выявлять и использовать резервы уменьшения себестоимости туристской продукции.

ГЛАВА III. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ОРГАНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ТУРИСТИЧЕСКОМ БИЗНЕСЕ

3.1. Особенности организации управленческого учёта в туристическом бизнесе

На текущий момент большинство отечественных предприятий, в том числе и туристические фирмы находятся только на стадии разработки системы управленческого учета. Когда генеральный директор и акционеры принимают решение о внедрении системы управленческого учета, они обязательно должны понимать что им даст внедрения системы управленческого учета. Если рабочая группа по внедрению на фирме управленческого учета не знает как эффективно организовать этот учет, то возникают риски, что внедрение системы управленческого учета станет безрезультатной тратой времени и денег. Таким образом, эффективная работа современного экономического субъекта невозможна без хорошо организованной системы управленческого учета на всех уровнях управления.

Под организацией управленческого учета в туристическом бизнесе надо понимать систему условий и элементов формирования учетного процесса с той целью чтобы получить достоверную и своевременную информацию о коммерческой деятельности организации; осуществления контроля за эффективным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов; управления деятельностью туристических фирм и принятия правильных управленческих решений.

При обеспечении рациональной организации управленческого учета надо обратить внимание на разработку плана организации, который включает в себя следующие планы:

- документацию и документооборот;
- план счетов и их корреспонденция;
- отчетность;
- техническое оформление учета;

- организация труда работников бухгалтерии.

План документации состоит из перечня документов для учета хозяйственных операций в нем составляется расчет потребности в бланках. В этом случае фирма может использовать также типовую форму первичных учетных документов или использовать регистры документов, которые разрабатываются индивидуально. Когда определяется потребность фирмы в бланках, заказывается их печать в типографии или делается заявка на их покупку.

Основой организации первичного учета в организациях, представляющих собой путь, документов от начала их выписки до сдачи на хранение в архив называется графиком документооборота. В графике документооборота показываются те работники, которые несут ответственность за оформление документов, и указан порядок, место и время прохождения данного документа со времени составления до сдачи его в архив.

При разработке плана счетов для управленческого учета надо учитывать, что действующий в настоящее время план счетов бухгалтерского учета для коммерческих организаций, утвержденный приказом Минфина РФ от 18.04.2006 г. № И-38 не позволяет в полном объеме проводить учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции вместе для целей бухгалтерского и управленческого учета. Поэтому при организации управленческого учета возникает необходимость ввода и использования специальных счетов управленческого учета.

План отчетности состоит из двух частей. Первая часть содержит необходимые данные по отчетности, которая представляется вышестоящим пользователям, т. е. это внешняя отчетность, вторая часть это отчетность, получаемая от нижестоящих подразделений фирмы, т. е. внутренняя отчетность.

Вычислительные машины, приборы и устройства которые используются организацией отражаются в плане технического оформления учета

Планом организации труда персонала бухгалтерии определяется структура этой службы, ее штат, должностные характеристики каждого работника,

составляется график учетной работы.

Службы управленческого учета в фирмах включает следующие группы: бюджетирования, материальная, учета затрат заработной платы, производственно-калькуляционная, учета сбыта турпродукций, аналитическая.

Задачами группы бюджетирования являются составленные различные виды плана, например главного плана, охватывающего основную деятельность турфирмы; планы структурных подразделений и другие частные сметы; операционный план; финансовый бюджет; специальные сметы для отдельных видов деятельности.

Материальная группа:

- выполняет подбор поставщиков материальных средств, контроль за покупкой, сохранением и расходом этих ресурсов;

- формирует нормы материальных расходов для осуществления коммерческой деятельности, нормы запасов сырья и материалов на складе и в помещениях;

- участвует в выборке фирменных и разработке новых форм первичных документов и учетных регистров для учета поступления, наличия и расходования всех видов сырья и материалов;

- формирует виды отчетов о использовании сырья и материалов; выполняет подбор цен для получения и использования сырья и материалов.

Группа учета расходов труда и заработной платы выполняет:

- нормирование труда;

- вычисляет расценку оплаты труда;

- организует учет затрат труда по установленным объектам учета;

- участвует при разработки форм первичных документов, учетных документов и отчетов по труду и оплате труда.

Производственно-калькуляционная группа определяет:

- список центров затрат и центров ответственности;

- выделяет статьи расходов по каждому центру затрат;

- составляют формы учетных регистров и отчетов по расходам и формирова-

нию турпродукции;

-выполняет калькулирование себестоимости турпродукции по центрам затрат и по фирме в целом и контролирует эффективность использования производственных ресурсов.

Группа учета реализации турпродукции определяет:

- порядок учета продвижения и продажи турпродукции;
- состав потенциальных покупателей;
- фактические затраты по сбыту турпродукции;
- себестоимость проданной продукции по ее видам, зонам продажи;
- прибыль и рентабельность по реализации различных видов турпродукции, структурным уровням, фирмы и агентств в целом.

Существующая аналитическая группа анализирует эффективность деятельности по каждому центру расходов, структурным уровням и фирмы в целом, выявляет резервы повышения эффективности расходования всех видов ресурсов по каждому подразделению туристической фирмы, и участвует в разработке бюджетов и планов туристической фирмы.

3.2 Системы организации управленческого учета в туристическом бизнесе

Все возможные варианты организации и внедрения управленческого учета и его взаимодействия с финансовым учетом рассматривались В. Б. Ивашкевичем, Е. А. Мизиковским, С. А. Николаевой, В. Ф. Палием, Л.З. Шнейдманом и другими авторами.

Можно выделить две основные системы организации управленческого учёта в туристическом бизнесе:

- автономная
- интегрированная (монистическая)

Автономная система — подразумевает обособленное ведение управленческого учета. Взаимосвязь между финансовым и управленческим учетами осуществ-

ляется при помощи так называемых парных контрольных счетов, имеющие одинаковое наименование.

Монистическая — подразумевает интегрированную систему, объединяющую два вида учета путем прямой и обратной связи на счетах бухгалтерского учета.

Выбором того или иного варианта организации системы управленческого учета, фирма ориентируется на всевозможные факторы: в зависимости от характера личности и главного бухгалтера до числа филиалов и производимых хозяйственных и коммерческих операций. Анализируется существующая практика компаний, что касается организации финансового и управленческого учета, а также определять трудоемкость и эффективность существующих методов организации системы управленческого учета (автономного или интегрированного) и выбирать оптимальный для турфирм вариант.

Однако существующая практика показывает, что зачастую оптимальным для туристических фирм является именно интегрированный вариант, когда в финансовый учет заносятся незначительные изменения, которые позволяют менеджменту получать нужную информацию.

Рассмотрим достоинства и недостатки этих систем организации управленческого учета подробно.

Интегрированное ведение учёта - традиционный вариант для отечественного бухгалтерского учёта. Этот вид учета и применяется на практике турфирм. Конечным результатом деятельности турфирм является определение путем вычитания из выручки от продаж (без НДС) затрат на реализацию и присоединения к полученному результату разницы иных доходов и расходов. В целях выявления прибылей и убытков в текущем году в этом случае требуется закрытие всех основных счетов финансового учёта. Интегрированную систему используют без специальных счетов управленческого учёта, но единой системой счетов и бухгалтерских проводок. В целях управления она классифицирует информацию финансового учёта в специальных накопительных докумен-

тах, которые дополняют её своими показателями и результатами расчётов.

В целях сохранения коммерческой тайны на туристических фирмах на счетах финансового учёта отражается лишь остаток, а обороты, отражающие хозяйственные операции, показываются в системе управленческого учёта.

При такой варианте учётной технологии предполагается, что на счетах управленческого и финансового учёта, отражающих расходы на формирование турпродукта, ведутся в бухгалтерском учёте без отделения калькуляционных счетов в системе управленческого учёта. В этом случае необходимо обеспечить прямую корреспонденцию счетов по расходам и доходам управленческого учёта с контрольными счетами финансового учёта.

При дальнейшем совершенствовании интегрированной системы выделяются каждый элемент расходов на специальных счетах управленческого учёта.

В целях управления учёт затрат формируется по статьям затрат, состав которых турфирма устанавливает самостоятельно.

При интегрированной системе учёта задача взаимодействия финансового и управленческого учёта является то что, внутренний бухгалтерский учёт переводится в основную информационную базу по нахождению альтернативных управленческих решений, в зависимости от требований утверждённых учетной политикой.

Построение системы управленческого учёта, интегрированного с финансовым, реализуется в основном значительно дешевле автономного варианта. Одновременно при интеграции происходят изменения в существующей практике работы бухгалтерии (изменение справочников доходов, затрат и выплат по договорам страхования, контрагентов и т.д.) и, может быть, увеличение функций бухгалтерской службы (например, по вводу номеров управленческих счетов при проведении первичного учёта в программе).

Конечно, это не всегда может устраивать бухгалтерскую службу, у которой есть свои конкретные цели работы, в том числе организация и представление установленной соответствующим законодательством по бух-

галтерской отчетности, контроль за правильным начислением налогов и их своевременным погашением.

Интегрированная система учёта рекомендована для внедрения управленческого учёта в небольших турфирмах, где существуют ограничения возможности контроля расходов и отсутствуют различные оценки.

При построении интегрированной системы организации управленческого учета на турфирмах нужно совершенствовать систему в следующих направлениях:

1. При разработке интегрированной системы организации управленческого учета необходимо совмещать работу всех заинтересованных служб компании, в том числе бухгалтерской службы.

Взаимосвязанная работа с экономистами при разработке интегрированной системы позволяет облегчать работу самой бухгалтерской службы, хотя бы из-за понижения числа отдельных запросов разных уровней о предоставлении показателей. Так как вся нужная аналитика будет уже предусмотрена в системе.

2. Обязательно необходимо максимально использовать существующие разработки (аналитику, разрезы), уже существующие в бухгалтерском учете.

Если в основе разработки управленческих справочников взять бухгалтерскую аналитику, то будет устранена еще одна проблема. Это происходит потому что, работники всех отделов будут знать, что входит в ту или иную статью, и не будет необходимости в справочнике соответствия бухгалтерских и управленческих статей, описании состава управленческих расходов, выплат и т.д.

3. Если есть места, где недостаточно существующей аналитики, необходимо логически пополнять систему бухгалтерского учета, например, следующими способами:

- внедрять единые для всех служб и филиалов справочники с описанием групп и отдельных статей затрат, доходов, выплат, поступлений, инвестиций, контрагентов;
- включением в бухгалтерский учет аналитических центров финансовой ответственности;
- при учете управленческих решений необходимо опреде-

лить соответствующие механизмы трансформации бухгалтерских показателей в управленческие, например, при определении убыточности филиала с учетом оказания услуг другим филиалам. Способы такой трансформации являются довольно обширной областью для анализа.

При внедрении управленческого учета надо обязательно соблюдать принцип рациональности, то есть при добавлении аналитической информации необходимо взвешивать получаемые эффекты и повышение трудоемкости процесса, а информацию не представляющую ценной для менеджмента необходимо исключать, что также позволяет упростить саму интегрированную систему и работу с ней.

Автономная система учета фактических затрат широко используется на крупных и средних туристических фирмах.

При автономной системе каждый вид учета имеет самостоятельный план счетов или в общем плане экономического субъекта выделяются обособленные счета для управленческого учета, а все оставшиеся используются в финансовой бухгалтерии. Финансовый и управленческий учеты могут организовываться независимо друг от друга и иметь разные итоговые данные по расходам и результатам коммерческой деятельности.

Переходные и зеркальные счета используются при автономной системе в ходе согласования данных обоих видов учета. Переходные счета предназначаются для перехода главной для управленческого учета показателей из финансового учета в управленческий и наоборот. Например, такие счета как «Учет издержек и доходов», «Издержки оказанных услуг», «Издержки оказанных услуг по центрам ответственности», «Расходы отчетного периода», «Перераспределение расходов», «Перераспределение доходов».

Перегруппировку расходов и доходов, которые отражаются в финансовой бухгалтерии, организуют на счетах учета издержек и доходов в соответствии с потребностями управленческого учета. В результате получают обобщенные и детализированные данные о расходах по калькуляционным статьям или по

другим структурным уровням и параметрам, которые необходимы для управления турфирм.

На счете расхода турпродукта по видам оказанных услуг группируют и детализируют расходы на формирование туристической продукции в части носителя издержек и калькуляционных статей с определением в нужных случаях нормативных затрат и отклонений от норм. Похожую группировку можно делать также и по центрам ответственности.

Счет «Издержки отчетного периода» отражает в основном постоянные расходы турфирмы, которые относятся к понижению маржинального дохода того отчетного времени когда они произошли. В основном эти расходы распределяют по местам возникновения.

На счетах перераспределения расходов и доходов учитываются показатели о переводе всех или части расходов и результатов из системы управленческого учета в финансовую систему и обратно. Аналитический учет на этих счетах проводят нарастающим итогом с начала текущего года, а после его окончания все счета закрываются .

При использовании переходных счетов определяются прибыли и убытки коммерческой деятельности турфирмы в течении года в основном по показателям управленческого учета без закрытия всех счетов финансового учета. При этом возникают благоприятные условия для эффективного бизнес-планирования и оптимального налогообложения турфирмы.

Автономная система с зеркальным отображением счетов финансовый и управленческий учет тоже ведется отдельно друг от друга. Зеркальные счета должны обеспечивать числовое согласование показателей этих видов учета и выявлять возможные расхождения.

Зачастую финансовая система учета ведется по расходам турфирмы в целом в статье элементов затрат без разделения по отделам, уровням ответственности и другим аналитическим подразделениям. Финансовые результаты реализации вычисляются путем сопоставления общих расходов на формирование и

продажу турпродукта и общей выручки с учетом нереализованного турпродукта. Управленческий учет использует данные показатели как итоговые, которые характеризуют окончательные финансовые результаты. А при зеркальном отражении осуществляется сопоставление итоговых статей расходов и финансовых результатов в управленческой бухгалтерии с окончательными данными финансового учета.

Для более полного учета показателя финансового результата, который определяется на счете 601 «Продажа», нужно учитывать не только изменение показателя расходов и незавершенного производства, а также непроданных пакетов тур. Когда финансовый результат коммерческой деятельности туристической фирмы вычисляется в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Надо принимать во внимание изменения остатков материальных и денежных средств.

Отметим, что имеет место зеркальное единство и противоположность итоговых данных учета выручки и коммерческих расходов, остатков нереализованных турпакетов и турпродуктов.

Отражающими являются счета элементов расходов и повторяющийся счет 601 «Продажа». Помимо этого, в плане счетов для коммерческих предприятий существует обобщающий счет «Расходы по обычной деятельности», а в списке счетов управленческой системы счета «Результаты по оказанным услугам» и «Туристическая продукция».

После разнесения сумм по счетам финансового и управленческого учета и подсчета итоговых оборотов и по кредиту счетов отображающих расходы по элементам затрат в управленческой бухгалтерии учитываются обороты затрат по кредиту и по элементам, составляющим их общую сумму. В финансовом учете они показаны только общей суммой. На счете «Результаты по оказанным услугам», который рекомендуется вести по разновидностям оказанных услуг туристической деятельности, сравнивается выручка от реализации и фактическая себестоимость реализованной турпродукции, выполненных работ и ока-

занных услуг. Когда финансовый результат, отражаемый на счетах управленческого учета, исправить на остатки, нереализованных турпутевок и реализованных турпродуктов, то получается итог, соответствующий показателям финансового учета.

существуют и прочие варианты зеркального отражения показателей управленческого и финансового учета. Например, к существующим сейчас счетам бухгалтерского учета и дополнительно используемым счетам управленческой системы, которые отражают затраты по элементам, прибавить специальный отражающий счет «Распределение общих расходов», зеркально противоположный счету «Отражение общих затрат».

Дуалистическая (автономная) система при использовании переходных счетов и систем зеркального отражения в большей мере, чем монистическая (интегрированная), используется для управления турфирмой, для показания расходов по внутрифирменным уровням и аналитическим центрам, для вычисления прибылей и убытков от оказанных услуг. Она наиболее целесообразна, если стоит вопрос о необходимости внедрения управленческого учета на территориально отделенных филиалах фирмы, ее коммерческих и других подразделениях.

Рассмотрим основные преимущества этой системы:

- Простота и объективность калькулирования себестоимости;
- Возможность сравнивать себестоимости по переменным расходам;
- Возможность определения наибольшей рентабельности по маржинальной прибыли;
- Возможность определения порога рентабельности;
- Возможность проведения эффективной политики цен.

Отделение счетов управленческого учета, кроме повышения информационного обслуживания разных структурных управленческих отделов, создает условия для сохранения коммерческой тайны об уровне расходов создания турпродукта, рентабельности оказания отдельных видов услуг.

Недостатком автономной системы организации управленческого учета является то, что при построении этой системы учета, которая параллельна финансовому учету, очень она дорогостоящая и трудоемкая. Например, из-за необходимости более аналитического учета хозяйственных операций (большого количества аналитических подсчетов), чем в бухгалтерии; выделения работников, выполняющих функции управленческого учета; увеличения периода документооборота первичных регистров. Помимо этого, необходима соответствующая автоматизация процесса управленческой системы (программа управленческого учета).

3.3 Внедрение системы бюджетирования для совершенствования организации управленческого учета в туристической сфере

Для совершенствования системы управления турагентством необходимо проведение ряда мер, которые способствуют повышению конкурентоспособности туристического бизнеса. Чтобы добиться эффективного использования собственных и заемных средств необходима разработка предварительного плана действия организации. Для этой цели и используется такое понятие как бюджетирование.

Бюджетирование представляет собой информационную систему внутри-производственного управления, использующую определенные финансовые инструменты, называемые бюджетами (19, 45)

Бюджетирование - это, с одной стороны, процесс составления финансовых планов и смет, а с другой - управленческая технология, предназначенная для выработки и повышения финансовой обоснованности принимаемых управленческих решений.

Основным объектом бюджетирования является бизнес. Не предприятие или фирма, а именно бизнес как вид или сфера хозяйственной деятельности. (19, 45) Таким образом, при внедрении бюджетирования создается полная и достаточ-

но эффективная система управления. При этом, правильно организованная система бюджетирования должна способствовать не только решению задачи оперативного управления, но и достичь решения стратегических задач, которые ставит руководство туристической фирмы.

Финансовое планирование в туристических фирмах часто сводится к составлению сметы доходов и расходов. Так как обычно коллектив сотрудников и обороты турфирм невелики, то при составлении аналитических планов это может привести к усложнению работы и замедлению процесса принятия решений. Но как только фирма начинает расти, возникает необходимость бюджетированием. Правильно построенная система бюджетирования позволяют руководителю оценивать и то, как идут дела в различных структурных уровнях турфирм и компаний, и то, как какая ситуация в целом. С ее помощью эффективно управляются не просто отдельными видами туристического бизнеса, но и сочетанием различных видов деятельности туристических фирм.

Если компания привлекает внешние инвестиции, то бюджетирование просто необходимо. Так как инвесторам необходимо иметь правильную информацию о развитии туристического бизнеса. Эти данные предоставляет четко прописанные бюджеты.

От долгосрочных бюджетов туристических фирм зависит принятие решения о внедрении бюджетирования. Если при этом она в перспективе будет расти, то реализация этой программы должно пройти ряд этапов. Планы позволяют прогнозировать, складывающиеся ситуации на разных этапах. Отличительно от бизнес-планирования, дающее принципиальный ответ на вопросы о перспективах новейших проектов, бюджетирование помогает оценивать, где, как и когда нужно использовать имеющиеся ресурсы, для обеспечения увеличения эффективности работы туристической фирмы

К целям бюджетирования относятся:

- осуществлять периодичное планирование;
- обеспечивать координацию, кооперацию, коммуникацию;

- требования к менеджерам количественно обосновывать планы их действия;
- обеспечивать осведомленность по расходам;
- создавать систему оценивания и контроля за исполнением;
- мотивировать работников с помощью ориентации для достижения целей организации;
- исполнять требования законов и договоров.

При процессе бюджетирования решаются следующие задачи :

- оценка эффективности работы экономического субъекта за счет сравнения достигнутых результатов с плановыми;
- устанавливать перспективные цели и их выполнять в текущих планах развитие экономического субъекта с помощью долгосрочного прогнозирования;
- контролировать и анализировать деятельность отдельных уровней экономического субъекта на основе данных, которые установлены для всех структурных уровней
- контролировать и анализировать деятельность всего экономического субъекта в совокупности на основе общефирменных целевых данных;
- планировать и контролировать денежные потоки туристической фирмы.

Рассмотрим положительные и отрицательные стороны в системе бюджетирования.

Достоинства бюджетирования заключаются в том, что оно:

- должно оказывать положительные воздействия на мотивации и настройку персонала;
- должно позволять координировать работу экономического субъекта в целом;
- должно позволять своевременно вносить корректировки и изменения;
- должно позволять учиться на опытах составлений бюджетов прошлого времени;

- должно позволять совершенствовать процессы распределений ресурсов;
- должно служить инструментами сравнений достигаемых и желаемых показателей;

К недостаткам бюджетирования относятся (21):

- очень сложная и дорогая система бюджетирования;
- в ситуациях когда бюджеты не доведены до сведения каждого работника, то они не будут оказывать практически никакого влияния на мотивацию и результаты работы персонала, а вместо этого они будут восприниматься исключительно как средства для оценок деятельности персонала и отслеживания ошибок;

- в бюджетировании существует заложенное противоречие между возможностью достигнуть цели и их стимулирующим эффектом: при достижении поставленной цели очень быстро, тогда бюджеты не имеют стимулирующего эффекта для повышения производительности труда, если достижение целей сложновато, тогда стимулирующий эффект может пропасть, так как уже никто не верит что есть возможность достичь цели;

- при малейших изменениях требования к системе бюджетирования в месте детализации плановых и отчетных показателей или организационные изменения в туристических фирмах может привести к тому что необходимо заново начинать работу по внедрению.

Менеджеры часто не знают сколько будут стоить их решения. Бюджет позволяет лучше понимать то что, стоят определенные действия, находить общий язык при оценивании предложенного проекта. В ходе составления бюджета управляющий имеет возможность сравнивать расходы и экономические выгоды от альтернативных направлений решений. Сравнение фактических данных с запланированными позволяет определять эффективности и результативности деятельности туристических фирм.

В туристической сфере можно использовать три основных подхода к процессу бюджетирования:

1. "сверху- вниз";
2. "снизу-вверх";
3. "снизу-вверх \сверху вниз".

При подходе "сверху - вниз" высшее руководство должно осуществлять процесс бюджетирования с минимальным привлечением управляющих отделений и отделов нижнего уровня. При таком подходе создается возможность полного учета стратегических целей туристических фирм, при этом уменьшаются расходы на время и можно избежать проблемы, которые связаны с согласованием и агрегированием отдельных бюджетов. Также, к недостатку данного подхода относится слабая мотивация управляющих нижнего и среднего звена относительно достижения целей.

Подход "снизу - верх" используется в больших туристических компаниях, где руководители отделов составляют бюджеты отделов, которые потом собираются в бюджеты компании. Средним и высшим менеджерам в таком случае предстоит согласование и координация разных бюджетных данных. Одним из недостатков этого подхода, является то, что плановые данные по затратам иногда завышаются, а по доходам занижаются.

Подход "снизу вверх \сверху вниз" по сравнению с предыдущими является самым оптимальным, так как позволяет избегать негативные последствия предыдущих подходов. При этом подходе, высшее руководство принимает общие решения относительно целей компании, а менеджеры низших и средних звеньев подготавливают бюджет, направленный на достижение целей компании. Рассмотрим преимущества которые получает туристическая фирма от системы бюджетирования. При ее внедрении руководитель планирует коммерческую деятельность с планом на достижение определенного финансового результата, т. е. конкретно определяет цели и устанавливает показатели, которые можно измерить. Помимо прочего, появляется возможность направлять деятельность всех уровней на достижение целевых финансовых результатов, выделяя сферу ответственности и распределяя функции финансового управления

между менеджерами отделов. Улучшается информационный обмен и взаимодействие структурных уровней между собой. Бюджетирование позволяет оптимизировать потоки денежных средств, сначала определяя критическое время в коммерческой деятельности туристической фирмы и необходимости внешнего финансирования. С помощью бюджетирования обнаруживаются «узкие» места в управлении и вовремя принимаются необходимые управленческие решения. Такая технология направлена на анализа отклонений «план-факт» для корректировки деятельности. Необходимо провести анализ всех возможных сценариев развития компании.

Правильная постановка управленческого учёта и бюджетирования необходимо начинать с описания бизнес-процесса. Чтобы построить оптимальную систему управленческого учёта масштаба турфирмы, необходимо знать, как построена его деятельность, проводить диагностику турфирмы и провести анализ его деятельности.

Диагностика осуществляется в форме исследования. Необходимо проанализировать: цели и задачи турфирмы, деньги, маркетинг, менеджмент, окружение (внешнюю среду). Результаты диагностики с точки зрения постановки управленческого учёта представляются в виде проектного задания.

Процесс бюджетирования охватывает следующие этапы:

1. постановка целей;
2. планирование;
3. контроль исполнения;
4. принятие решений по отклонениям.

При первом этапе необходима постановка целей для достижения запланированных показателей. Для этого разрабатывается стратегия компании. Опираясь на долгосрочные планы туристической фирмы, ее руководители определяют основные задачи и целевые показатели на текущий период:

1. какие финансовые результаты должны быть получены в реализации турпродукта

2. какие новые услуги должны быть предоставлены на рынке;
3. какие краткосрочные и долгосрочные инвестиционные проекты должны быть воплощены.

Помимо этих есть и другие целевые установки, которые служат первоначальными данными для подготовки проекта бюджета компании.

На этапе планирования менеджеры компании разрабатывают бюджеты формирования и продажи турпродукта, бюджеты отдельных проектов. Принятие управляющим ответственности за выполнение бюджетных планов возможно достижение лучших результатов своей туристической деятельности. В результате туристическая фирма получит наиболее правдоподобные прогнозы своей коммерческой деятельности и надежную команду, которая ориентируется на их лучшее их осуществление. После соединения вместе всех бюджетов составляются три основных бюджета компании:

1. бюджет доходов и расходов;
2. бюджет движения денежных средств;
3. бюджет по балансовому листу.

в последствии нужно проводить корректировку планов, разрабатывать дополнительную версию бюджета, которая предусматривает положительные и отрицательные прогнозы различных факторов, которые оказывают свое влияние на финансовые результаты деятельности туристической фирмы. По окончании утверждения бюджета туристическая фирма становится основой для текущего управления на все время его действия.

При сопоставлении фактически достигнутого результата с бюджетами, на основании показателей управленческого учета составляется фактический бюджет компании. Обычно итоговые данные сравниваются их с плановыми каждый месяц. Если показатель отклонения фактических результатов от плановых высокое, это должно послужить сигналом, что бы принять решения:

1. По применению мер ответственности к управляющим, не обеспечившим выполнение планов;

2. По перераспределению ресурсов с целью устранения выявленного отклонения;
3. По корректировке плана с учетом новых обстоятельств;
4. По пересмотру целей, положенных в основу бюджетирования в связи изменением ситуации.

Важной составляющей системы бюджетирования является мотивация. Механизмы мотивации в рамках бюджетного управления стимулируют сотрудников туристических фирм к достижению показателей, которые зависят от результатов их работы.

Итак, внедрение системы бюджетирования в туристическую сферу позволит:

- получить возможность прогнозирования состояния турфирмы, организовать регулярный контроль над процессами;
- повысить уровень информированности - аналитичность, оперативность, полноту, точность;
- усилить связь стратегии развития компании и ее годовых планов;
- ввести в практику регулярный контроль и анализ выполнения плановых показателей, анализ причин отклонения факта от плана;
- документально регламентировать процесс разработки планов, контроля их исполнения;
- повысить финансовую прозрачность фирмы;
- повысить инвестиционную привлекательность.

Таким образом, бюджетирование играет важную роль в системе организации управленческого учета и принятия управленческих решений в компаниях, занимающихся туристическим бизнесом.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Проведенное исследование позволяет сформулировать ряд выводов и предложений, имеющих теоретическое и практическое значение для организации управленческого учета в туристическом бизнесе:

1) Управленческий учет развивался с момента возникновения учетных процедур и постепенно выделялся в самостоятельную систему. На каждом этапе своего развития управленческий учет отражал потребности руководителя в получении достоверной информации. В настоящее время под управленческим учетом понимается и формирование информации, и анализ процедур, связанных с объектами калькулирования и бюджетирования.

2) Управленческий учет в туристической сфере — это система управления затратами формирования, продвижения и продажи туристского продукта, обеспечивающая турменеджера информацией для принятия управленческих решений по оперативному и стратегическому планированию в целях исключения отрицательных результатов деятельности туристической компании.

3) Построение управленческого учета в туристских организациях заключается:

- в классификации затрат по способу включения в себестоимость туристского продукта по структурным подразделениям и видам деятельности организации;

- в организации синтетического и аналитического учета затрат, как источников финансовой информации для целей управленческого учета;

- в бюджетировании, анализе и контроле хозяйственных операций туристской организации посредством системы управленческой отчетности.

4) Туристский бизнес имеет отличительные черты, которые влияют на систему и методику управленческого учета, среди них:

- неосвязаемость туристских услуг

- неразрывность производства и потребления услуги.

- невозможность хранения туристской услуги, что характерно в целом всей сфере услуг.

5) Организационная структура управленческого учета в туристическом бизнесе должна:

- закреплять функции управления по структурным подразделениям и устанавливает рациональные взаимосвязи между ними,
- распределять ответственности между центрами;
- способствовать выбору конкретных схем управления и последовательности процедур при принятии управленческих решений;
- определять эффективность функционирования системы, ее технико-экономические результаты.

6) В отечественной практике используется в основном система полного калькулирования, когда в себестоимость продукции, работ, услуг включаются как прямые переменные, так и косвенные (постоянные) расходы.

В зависимости от объекта учета затрат в туристском бизнесе чаще всего применяется позаказной метод калькулирования себестоимости.

7) Продажная себестоимость одной туристской путевки определяется одним из двух способов: из заданного процента рентабельности; исходя из рыночной цены, сложившейся на данный вид путевок.

8) В условиях экономического кризиса для туристической деятельности предпочтительнее использование системы калькулирования себестоимости продукции «директ-костинг» . Система калькулирования директ-костинг предусматривает расчет только переменных (производственных) затрат. В основе этого метода лежат средние переменные затраты и средняя величина покрытия. Постоянные (периодические) затраты списываются на понижение прибыли, после этого получается нетто-прибыль или прибыль от продажи.

9) Под организацией управленческого учета в туристическом бизнесе понимают систему условий и элементов построения учетного процесса с целью: получения достоверной и своевременной информации о коммерческой деятельности туристической фирмы; осуществлять контроль за эффективным использованием материальных, трудовых и финансовых ре-

сурсов; управления деятельностью туристических фирм и принятия правильных управленческих решений.

10) При разработке плана счетов для управленческого учета необходимо иметь в виду, что действующий в настоящее время план счетов бухгалтерского учета для коммерческих организаций, утвержденный приказом Минфина АР от 18.04.2006 г. № И-38 не позволяет в полном объеме осуществлять учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции одновременно для целей бухгалтерского и управленческого учета. Поэтому при организации управленческого учета возникает необходимость ввода и использования специальных счетов управленческого учета.

11) При внедрении управленческого учета надо обязательно соблюдать принцип рациональности, то есть при добавлении аналитической информации необходимо взвешивать получаемые эффекты и повышение трудоемкости процесса, а информацию не представляющую ценной для менеджмента необходимо исключать.

12) Можно выделить две основные системы организации управленческого учёта в туристическом бизнесе:

-автономная

-интегрированная (монистическая)

Автономная система — обособленное создание управленческого учета. Связь между финансовым и управленческим учётами осуществляется с помощью так называемых парных контрольных счетов одного и того же наименования. Автономная система предпочтительнее для крупных и средних туристических компаний.

Монистическая — интегрированная система, объединяющая финансовый и управленческий учет на основе прямой и обратной связи на счетах бухгалтерского учета. Эта система учёта подходит для внедрения управленческого учёта в небольших турфирмах, где ограничены возможности контроля затрат и не допускаются различные оценки.

13) Бюджетирование играет важную роль в системе организации управленческого учета и принятия управленческих решений в компаниях, занимающихся туристическим бизнесом. В процессе составления бюджета турменеджер имеет возможность сравнивать расходы и выгоды альтернативных направлений действий. Сравнение фактических результатов с запланированными позволяет определить эффективность и результативность деятельности туристических компаний.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Abbasov Q.Ə. İdarətemə uçotunun təşkili prinsipləri. Bakı, “Elm”, 2006.- 275 s.
2. Abbasov Q.Ə. Mühasibat uçotunun hesablar Planı və onun informasiya sisteminin formalaşmasında rolu // Maliyyə və uçot. – 2010.- № 11.- s.2-16.
3. Qasımov S.M. Dənizdə neft və qazçıxarma sənayesində idarətemə uçotunun təşkili problemləri və tətbiqi istiqamətləri. – Bakı, “Maarif” nəşriyyatı, 2002.- 144 s.
4. Quliyev F.M., Quliyev V.M. İstehsala məsrəflərin uçotu və bölüşdürülməsi// Maliyyə və uçot. – 1995.- № 9-12.
5. Səbzəliyev S.M., Quliyev V.M. İdarətemə uçotu, Bakı, “Təhsil işçisi” nəşriyyatı, 2012 – 622 s.
6. Закон Азербайджанской Республики «О бухгалтерском учете» от 29 июня 2004-го года, Баку, 2004-ый год.
7. Закон Азербайджанской Республики «О туризме» от 4 июня 1999 года.
8. Аксененко А.Ф. Управленческий учет на промышленных предприятиях в условиях рыночных отношений. – М.: Финансы и статистика. – 325 с.
9. Аксененко А.Ф., Новиков В.В., Полякова С.И. Внутрихозяйственный расчет (Ответственность и оценка результатов). – М.: Экономика, 1988.- 239 с.
10. Аксененко А.Ф., Бобижонов М.С., Пиримбаев Ж.Ж. Управленческий учет на промышленных предприятиях в условиях формирования рыночных отношений. – М., 1994.- 128 с.
11. Антони Р. Основы бухгалтерского учета.- М.: СП «Триада НТ», 1997- 318 с.
12. Апчер А. Управленческий учет: принципы и практика: пер. с англ./под ред. Я.В.Соколова, И.А.Смирновой. – М.: Финансы и статистика, 2002.- 953 с.;

13. Безруких П.С., Кашаев А.Н., Комисарова И.П. Учет затрат и калькулирование в промышленности (Вопросы теории, методологии и организации). М.: Финансы и статистика, 1989.- 224 с.
14. Бухгалтерский учет: учеб. И.И.Бочкарева, В.А.Быков [и др.]; под ред. Я.В.Соколова. – 2-е изд.; перераб.и доп. – М.: ТТ Велби, Изд-во Проспект, 2007.- 776 с.
15. Боровских С.В. Методические вопросы организации бюджетирования на малом предприятии // Развитие экономики и бизнеса: сб. науч. тр. / под ред. А.Ф. Шуплецова. – Иркутск: Изд-во БГУЭР, 2011. С. 8-11
16. Боровских С.В. Влияние бюджетирования на повышение эффективности предпринимательской деятельности малых предприятий // Научное обозрение. 2012. №3. С. 181-185.
17. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. – М.: Финстатинформ, 2011.- 570 с.
18. Вул Ф.Бухгалтерский учет для предпринимателей. Част 1 : Пер. с англ.- М.: Аскери, 1992. – 250 с.
19. Волкова О.Н. Бюджетирование и финансовый контроль в коммерческих организациях. - М.: Финансы и статистика, 2007. - 272 с.
20. Друри К. Учет затрат методом стандарт-кост: Пер. с англ. /Под ред. Н.Д. Эриашвили.- М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998.- 224 с.
21. Денисова А.С. Формирование системы бюджетирования компании: внутренний регламент и иерархия центров финансовой ответственности. Экономический анализ: теория и практика, 2008, № 6. - 8-13 с.
22. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: М.Экономист , 2006. – 628 с.
23. Кабушкин Н.И. Основы менеджмента: Учеб. Пособие Н.И. Катушкин -6-е изд.стереотип. – Мн.: Новое знание, 2002.-336с.
24. Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры.- М.: Финансы и статистика, 2003.- 352 с.: ил.

25. Калькуляция себестоимости продукции в промышленности: Учебное пособие/ В.А.Белобородова, А.П.Чечета, В.Т.Слабинский и др.-2-е изд., перераб. и доп.- М.: Финансы и статистика, 1989.-279 с.
26. Калькулирование себестоимости продукции в промышленности / Под ред. А.Ш.Маргулиса.- М.: Финансы, 1980. – 287 с.
27. Карпова Т.Р. Основы управленческого учета. Учеб. пособие. – М.: Инфра-М,1998.- 393 с.
28. Карпова Т.П. Управленческий учет. Учебник для вузов. – М.: ЮНИТИ, 2000. – 350 с.
29. Ковалев В.В.Финансовый анализ: управление капиталом, выбор инвестиций, анализ отчетности. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 358 с.
30. Ковалев В.В., Соколов Я.В. Основы управленческого учета. – М.: Финансы и статистика, 1998.- 144 с.
31. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учеб. Пособие. : ИНФРА –М, 2007. – 718 с.
32. Кондратова И.П. Основы управленческого учета: Учеб. пособие.- М.: Финансы и статистика, 2000. – 161 с.:
33. Костромина Е.В. Управленческий учет на авиапредприятиях, Москва, 2004. – 44 с.
34. Керимов В.Э. Управленческий учет: Учебник. – М.: «Дашков и Ко», 2004, 478 стр
35. Наринский А.С. Калькулирование себестоимости в строительстве. –М.: Финансы и статистика, 1988.- 190с.
36. Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета / Б.Нидлз, Х.Андерсон, Д.Колдуил: Пер. с англ./Под ред.Я.В.Соколова. – 2-е изд., стереотип. –М.: Финансы и статистика, 1997. – 495 с.: ил
37. Николаева О.Е.,Шишкова Т.В. Управленческий учет.- М.: УРСС, 1997. – 340 с.

38. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка. Система «директ костинг»: теория и практика. – М.: Финансы и статистика, 1993.-128 с.
39. Николаева С.Р. Принципы формирования и калькулирования себестоимости. – М. Аналитика- Пресс. 1997. – 143 с.
40. Новодворский В.Д. Бухгалтерский учет производственных ресурсов. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 278с.
41. Новиченко П.П., Рендуков И.М. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции в промышленности.- М.: Финансы и статистика, 1999 . -224 с.
42. Палий В.Ф. Основы калькулирования. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 288 с.
43. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности. Учебник. – 4-е изд., испр. и доп.- М.: ИНФРА-М, 2009.-512 с.
44. Сиденко А.В., Матвеева В.М. Международная статистика: Учебник.-2-е изд., перераб. и доп. – М.: Изд-во «Дело и сервис», 2000.- 256 с.
45. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000.- 495 с.
46. Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие для вузов /Под ред. Проф. В.Д.Новодворского. –М.: ЮНИТИ – ДАНА, 2000. -294 с.
47. Терехова В.А. Учет затрат на производство в условиях перестройки управления предприятиями на базе стандартизации. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 95 с.
48. Тишков И.Е., Балдинова А.И. и др. Бухгалтерский учет . Минск, Высшая школа, 1999. – 745 с.
49. Ткач В.И., Ткач М.В. Управленческий учет: международный опыт.-М.: Финансы и статистика, 1992.- 160с.
50. Управленческий учет Под ред.Р.Р. Вила и В.Ф. Палия. – М.: Инфра-М, 1998. – 448 с.

51. Управленческий учет: Учеб. Пособие /Под ред. А.Д. Шеремета. – М.: ФБ-Прес, 1999.- 513 с.
 52. Хорнгрен Ч.Т. Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. Пер. с англ. под ред. Я.В.Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1995 – 416 с.
 53. Черненко А. Кто и как должен заниматься управленческим учетом? – //Управление компанией
 54. Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США.- М.: Финансы, 1971 – 240 с.
 55. Шевченко И.Г. Управленческий учет. – М.: Интел – Синтез, 2001
 56. Шеремет А.Д., Николаева О.Е. Управленческий учет: Учебник/ Шеремет А.Д., Николаева О.Е. – 4-е изд., перераб. И доп.-М.:ИНФРА – М. 2009.-429 с.
 57. Hilton Ronald W. Managerial accounting .McCraw-Hill Inc, 1994, USA.
- Hornqren Ch., Foster G, Datar. accounting: a managerial emphasis 9th ed. L.: Prentice-Hall International Inc, 1997, 1012 p.