

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК В ТУРИСТИЧНІЙ ГАЛУЗІ ТА ГОСТИННОСТІ

MANAGEMENT ACCOUNTING IN THE TOURISM AND HOSPITALITY INDUSTRY

УДК 347.7

DOI: <https://doi.org/10.32782/infrastruct84-24>**Юхновська Ю.О.**

д.е.н., професор,
завідувач кафедри менеджменту
та туризму,
КЗВО «Хортицька національна
навчально-реабілітаційна академія» ЗОР
Волик Н.Г.
к.е.н., доцент,
доцент кафедри менеджменту
та туризму,
КЗВО «Хортицька національна
навчально-реабілітаційна академія» ЗОР
Риженко О.М.
к.е.н., доцент,
доцент кафедри менеджменту
та туризму,
КЗВО «Хортицька національна
навчально-реабілітаційна академія» ЗОР

Yukhnovska Yuliia**Volyk Natalia****Ryzhenko Oleksiy**

Municipal Institution of Higher Education
"Khortytsia National Educational
and Rehabilitational Academy"
of Zaporizhzhia Regional Council

В статті розглянуто процес формування собівартості туристичного продукту та проблеми розробки організаційно-методичних основ управлінського обліку в туристичних організаціях та гостинності. Надано алгоритм постановки системи управлінського обліку в туристичних організаціях та гостинності. Також досліджено особливості постановки системи управлінського обліку в організації сфері туризму та гостинності, які впливають на внутрішню структуру бізнес-процесів туристичних підприємств та гостинності і опосередковано впливають на порядок застосування інструментарію стратегічного та оперативного обліку в конкретних обставинах. Визначено, що ефективність бізнес-моделі туристичної організації вирізняється, в якому ступені інструментарію управлінського обліку адаптовано до специфіки туристичних бізнес-процесів.

Ключові слова: туризм, гостинність, управлінський облік, витрати, прибуток, середовище.

The article considers the development and formation of tourism enterprises and hospitality organizations in a competitive environment. The dynamics of the number of Ukrainian citizens who go on tourist trips abroad are analyzed. The process of forming the cost of a tourism product and the problems of developing organizational and methodological foundations of management accounting in tourism organizations and hospitality are considered. The article provides an algorithm for setting up a management accounting system in tourism organizations and hospitality. The features of setting up a management accounting system in an organization in the field of tourism and hospitality are also studied, which affect the internal structure of business processes of tourism enterprises and hospitality and indirectly affect the procedure for applying strategic and operational accounting tools in specific circumstances. It is determined that the effectiveness of a tourism organization's business model is distinguished by the degree to which management accounting tools are adapted to the specifics of tourism business processes. The article also presents a diagram showing how costs are taken into account when calculating a tourism product by a tour operator and how costs are accounted for in a travel agency. The structure of costs in the total cost of a tourist product has been studied. Recommendations for improving management accounting in tourism and hospitality organizations have been provided, namely: it is necessary to annually review the list of calculation items, introduce new items into their composition and exclude those that are not used, since many tourist firms are carried away by attributing costs to the item "Other expenses" and there is a risk of losing the analytical nature produced in the accounting information system. It has been determined that the considered aspects of increasing the efficiency of the management accounting system in tourism and hospitality organizations are impossible without further integration of accounting, analysis and control within the framework of a single information and analytical system for making management decisions, based on the use of automated information systems and focused on the choice of strategic goals for the economic and financial development of the firm.

Keywords: tourism, hospitality, management accounting, costs, profit, environment.

Постановка проблеми. Необхідність складової для прийняття управлінських рішень є наявність системи управлінського обліку в організації, який дозволяє підвищити ефективність роботи та конкурентоздатність туристичних підприємств та організацій сфери гостинності.

Туристична галузь та сфера гостинності відіграє важливу роль в створенні нових робочих місць, підвищення доходів населення, залучення засобів в іноземній валюті та розвиток економіки країни в цілому.

У той же час, розвиток та формування туристичних підприємств та організацій гостинності у конкурентному середовищі багато в чому залежить від ефективного менеджменту, який спирається в свою чергу на управлінський облік, як головне джерело інформації для прийняття рішень керівниками, що і актуалізувало тему дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В сучасній економічній літературі представлено ряд наукових праць закордонних та вітчизняних досліджень, в яких розкриваються сутність, види, функції, а також теоретико-методологічні основи

організації системи управлінського обліку на підприємстві, а саме: З. А. Балченко, В. І. Бачинський [4], Р. С. Шудла, М. М. Попик [7, 8], Ж. А. Богданова, Л. В. Григор'єва [2], Н. О. Гура, В. В. Соляр. [5], Т. В. Момонт, Н. М. Хорунжак [6], Н. Б. Рошко та інших науковців і практиків. Тим не менш, не достатньо дослідженими залишаються питання щодо організації управлінського обліку в туристичних фірмах та організаціях гостинності, в тому числі визначення необхідних вимог для впровадження систем управлінського обліку, вибір способів постановки управлінського обліку.

Формулювання цілей статті. Метою статті є вивчення способів організації управлінського обліку в туристичних організаціях та гостинності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Під системою управлінського обліку розуміють спосіб збереження, оцінку, реєстрацію, вимір, обробку, систематизацію та передачу інформації про витрати та результати діяльності суб'єкта господарювання в інтегрованій системі обліку, нормування, планування, аналізу та контролю для формування повної інформаційної бази внутрішніми користувачами

з метою прийняття оперативних та прогнозних управлінських рішень [1].

Головною метою впровадження управлінського обліку в організації є забезпечення менеджерів вищої ланки необхідною інформацією для прийняття управлінських рішень, що підвищує ефективність функціонування організацій. Управлінський облік дозволяє точно визначити який напрям в туристичній галузі та гостинності або продукт є прибутковим, а який, навпаки, генерує збитки, також дозволяє оцінити ефективність прийнятих раніше управлінських рішень і є інструментом мотивації співробітників [2, 4]. Динаміка чисельності українських громадян, які виїжджають у турпоїздки за кордон (рис. 1).

Як видно з аналізу даних рисунку 1, чисельність виїжджаючих за кордон українських громадян з метою туризму збільшувалась до 2019 року кожен рік, з 2020р відбулось значне зменшення

подорожуючих, що пов'язано з закриттям кордонів у зв'язку з COVID-19, а після 24 лютого 2022 року повномасштабного вторгнення російських окупантів на територію України.

Процес формування собівартості туристичного продукту є в достатньому ступені багатоаспектним, що припускає необхідність організації ефективної цільової підсистеми фінансового управління, безпосередньо направленої, з одного боку, на забезпечення раціональної структури витрат туристичної фірми, а з другої – на оптимізацію конкретних статей калькуляції [5].

Проблема розробки організаційно-методичних основ управлінського обліку в туристичних організаціях та гостинності сьогодні набула особливої актуальності. Алгоритм постановки системи управлінського обліку в туристичних організаціях та гостинності представлено на рисунку 2.

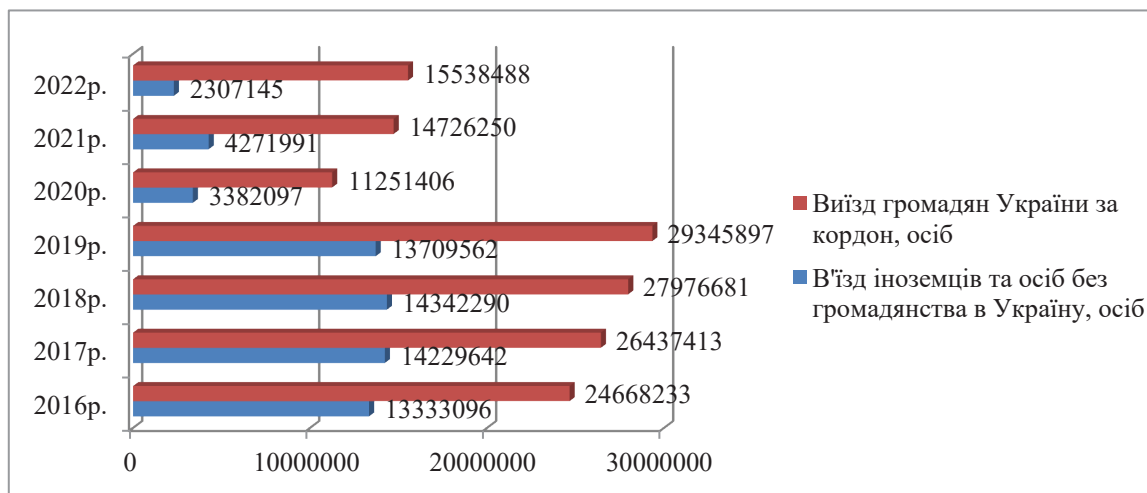


Рис. 1. В'їзні та виїзні туристичні потоки в Україні за 2016–2022рр., осіб

Джерело: сформовано авторами

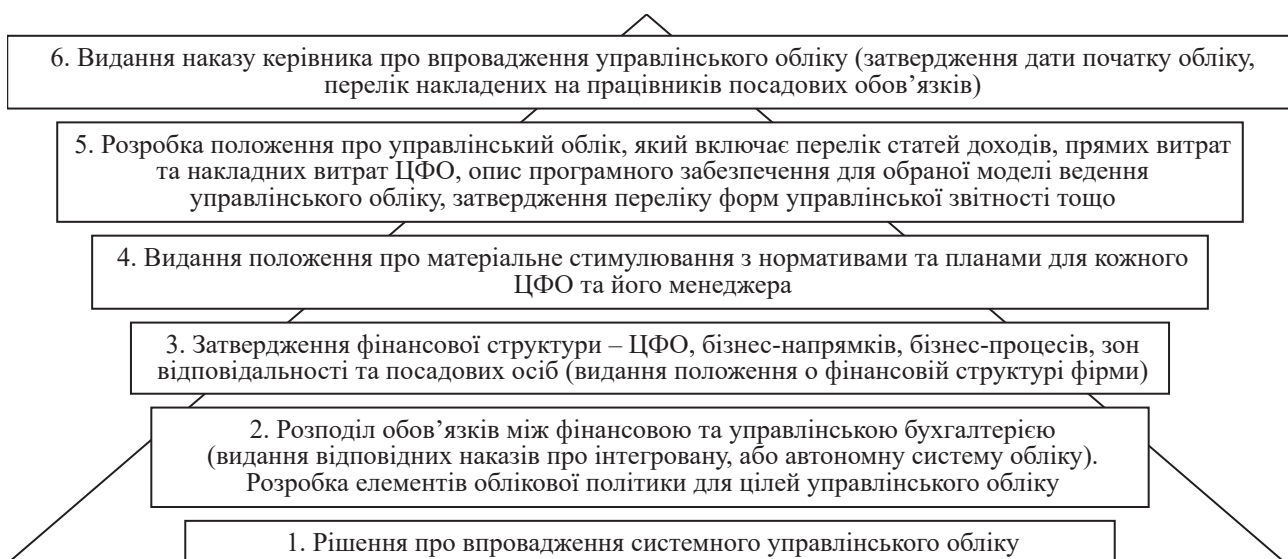


Рис. 2. Схема побудови управлінської системи в туристичних організаціях

Джерело: сформовано авторами

При постановці системи управлінського обліку в організації сфері туризму та гостинності слід враховувати належні даній галузі специфічні особливості, які впливають на внутрішній структурі бізнес-процесів туристичних підприємств та гостинності і опосередковано впливають на порядок застосування інструментарію стратегічного та оперативного обліку в конкретних обставинах [6]. Всі ці особливості систематизовані в таблиці 1.

Сформований перелік галузевих особливостей туристичної галузі не вичерпує всього різноманіття таких та лише рамково задає напрям для подальших досліджень, підкреслюючи важливість адаптації інструментарію управлінського обліку до специфіки

бізнес-процесів економічних суб'єктів, які функціонують у сфері туристичного бізнесу та гостинності. Явно, що не тільки інструментарій управлінського обліку має адаптуватися до специфічних галузевих умов, але й механізм економічного та управлінського аналізу з метою правильної інтерпретації виявлених процесів та явищ.

Ефективність бізнес-моделі туристичної фірми багато в чому визначається тим, в якому ступені інструментарій управлінського обліку адаптовано до специфіки туристичних бізнес-процесів, і зокрема наступним: наскільки вивчена та проаналізована структура туристичного продукту; як інтенсивно проводиться аналіз формування всього ланцюжка

Таблиця 1

Вплив галузевих особливостей туристичної галузі на постановку системи управлінського обліку

Особливість туристичної діяльності	Іманентні характеристики галузевих особливостей	Вплив у системі управлінського обліку
1	2	3
Широка філіальна мережа по всій країні	Філіальна туристична мережа припускає наявність вертикально інтегрованої структури управління всередині організації сфери туризму та гостинності, в яку можуть бути включені: – туроператор; – турагентство; – підприємства готельної галузі; – спеціалізовані перевізники тощо. При цьому, чим ширша мережа філій, тим дешевше одиниця туристичних послуг, що надаються. Туристичні підприємства всередині такої мережі, як правило, дотримуються єдиної технології продажу турпродукту, єдиної агентської політики, мають доступ до загальної великої інформаційної бази по кожному турпродукту, але при цьому є можливість надання філіям гнучкої системи знижок та право на самостійне укладання договорів з контрагентами	На регіональних ринках туристичних послуг мережі активно використовують трансферне ціноутворення, при цьому якість послуг стає недосяжним для суб'єктів малого туристичного бізнесу, що створює нерівні умови між суб'єктами бізнесу, які не можуть бути нівельовані зміною цінової чи маркетингової політики. Це викликає необхідність вибудовування схожого сервісу на місцях і потребує великих грошових та тимчасових вкладень. Наявність широкої мережі філій також передбачає впровадження управлінської звітності щодо сегментів. З точки зору методології та уніфікації застосовуваних у галузі підходів для ведення управлінського обліку дана особливість передбачає вироблення відповідних стандартів, методичних рекомендацій, автоматизованих інформаційних систем та систем управління для обліково-аналітичних служб туристичних організацій з боку системи галузевого менеджменту
Різноманітність та комплексність туристичних послуг	Основою для класифікації туристичних послуг є мета подорожі, визначальний вид туризму: – релігійний; – автобусний; – пригодницький; – освітній; – діловий; – спортивний; – хобі-туризм тощо; а також форму туризму: – індивідуальний; – груповий; – сімейний відпочинок тощо. Кожен із цих видів подорожей характеризується своїми особливостями формування собівартості туру та залежить від спеціалізації турфірми	Сутнісно-специфічні функції, які виконує туроператор, зумовлюють особливості та специфіку об'єктів обліку та калькулювання, а також структуру статей калькуляції: – страхівка; – візове обслуговування; – трансферт; – проживання; – екскурсійне обслуговування тощо. Різноманітність останніх та необхідність пошуку шляхів для оптимізації витрат та підвищення ефективності бізнес-процесів передбачають їх угруповання та подальший контроль
Наявність специфічних об'єктів управлінського обліку та аналізу	Туристичні послуги надаються при безпосередньому контакті з людьми, тому при постановці управлінського обліку в організаціях туризму	Як специфічний об'єкт обліку та аналізу виділяється людський фактор як елемент ресурсного потенціалу турфірми, що передбачає

Закінчення таблиці 1

1	2	3
Зокрема, персонал фірми як частина її турпродукту, туристські ресурси як фактор виробництва	Багато залежить від ефективності управління персоналом та міжособистісних відносин, оскільки кваліфікований персонал – це одна з основних конкурентних переваг турфірми. Широка участь людей у виробничому процесі обумовлює сильний вплив людського фактора на якість та неоднорідність турпродукту. Мета управління персоналом у туризмі полягає у мотивуванні працівників до надання якісного обслуговування, що неможливе без формування відповідної корпоративної культури, що підвищує лояльність споживачів до туристичної організації. Іншим важливим аспектом є наявність рекреаційних, екологічних, бальнеологічних та інших активів, не властиві для реального сектора економіки	аналіз та контроль за такими показниками, як: – продуктивність праці; – показники повернення клієнтів; – норма та якість обслуговування одного клієнта; – коефіцієнти трудомісткості тощо. Планування потреби у персоналі, здатному творчо і новаторськи підійти до вирішення проблем, що є дуже важливою складовою діяльності турфірми. У цьому контексті у тур фірмах використовується дві моделі управління якістю –TQM («Думай про споживача, дбай про якість – прибуток прийде сам») і Six sigma («Прибуток – критерій успіху. Продавець повинен знайти можливості змусити споживача витратити якнайбільше грошей, передбачаючи його бажання та дивуючи його своїми знахідками»). Модель Six sigma більшою мірою орієнтована на великий, ресурсомісткий бізнес, але готовий до трансформації внутрішньої корпоративної культури під принципи TQM. Наявність специфічних характеристик потенціалу тур фірми викликає необхідність контролю та аналізу їх як додаткових факторів виробництва
Висока залежність від зовнішніх, некерованих для менеджменту турфірми факторів: – економіка, – екологія, – політика та ін	На продуктивність і успіх турфірми впливають багато факторів, які з боку менеджерів є некерованими, але негативно впливають на ділову активність турфірми: – зміна політичної обстановки; – волатильність валютних курсів; – сезонність; – залежність від рівня життя населення та природно-кліматичних умов тощо	Усі фактори мають сильний вплив на фінансові результати діяльності туристичної організації та її ділову активність, але напрямок впливу даних факторів (позитивний або негативне) заздалегідь невідомо, у зв'язку з чим особливу увагу необхідно приділити оцінці ризиків. Вплив цих факторів змушує розробляти методики оцінки екологічної, маркетингової, соціальної, політичної обстановки. До того ж даний фактор обумовлює включення до структури витрат високої частки витрат страхування
Диверсифікація послуг турфірми	Розширення асортименту вироблених послуг для турфірм в даний час є об'єктивною необхідністю внаслідок сильної конкуренції та високих комерційних ризиків. Перевагами диверсифікації є: – система збуту; – контакти з клієнтами; – досвід у галузі дослідження ринку; – реклама та створення нових послуг. Диверсифікація згладжує несприятливі коливання у збуті послуг, знижує комерційний ризик у разі кризи, сприяє припливу готівки та загальної стабільності ділової активності організації. Вищеописані чинники багато в чому викликають непостійність калькуляційних статей	Через велику високу диверсифікацію діяльності турфірм ускладнюється порядок обліку та аналізу турпродуктів, а динамізм галузі накладає відбиток структуру балансу. Зокрема, підвищується значимість нематеріальних активів, відсутність у балансі дебіторської заборгованості, мінімальний розмір статутного капіталу, висока частка орендованого майна тощо. У цьому контексті рівень концентрації у туризмі зростатиме. У структурі витрат (залежно від виду послуги) виникають досить специфічні статті: – витрати на делегування прав туристам (залежно від виду відпочинку); – витрати на створення нової туристичної послуги; – витрати представницького характеру; – витрати на страхування; – витрати на послуги, що виявилися незатребуваними

Джерело: сформовано авторами

туристичного продукту; чи поставлено систему моніторингу за появою нових послуг та контрагентів; проводиться чи контроль якості наданих туристичних послуг тощо [6].

При цьому необхідно розвинути схему формування інформаційних потоків в системі управлінського обліку організації туристичної галузі та гостинності [8]. Схема, яка показує, як враховуються витрати при калькуляції туристичного продукту туроператором і як відбувається облік витрат у туристичному агентстві, наведено на рисунку 3.

Ключове місце у системі управлінського обліку в організаціях туризму та гостинності відведено калькулювання собівартості турпродукту. Як свідчить практика, тур фірми можуть використовувати як технологічні методи обліку витрат, які визначаються специфікою виробничого процесу економічного суб'єкта (попередній, позамовний, попроцесний), так і суто економічні, які не залежать від специфіки діяльності економічного суб'єкта (нормативний, директ-костинг, стандарт-кіст). Однак найчастіше туристичні компанії при калькулюванні індивідуального туру застосовують позамовний метод калькулювання, а при



Рис. 3. Схема формування інформаційних потоків в організації туризму та гостинності

Джерело: сформовано авторами

калькулюванні групового туру, залежно від повноти включення витрат у собівартість, калькуюють або повну собівартість турпродукту (абсорпшинг-костинг), або обмежену (директ-костинг).

Однак у будь-якому випадку собівартість туру складається з вартості послуг, придбаних турфірмою в інших організацій. За статистикою, до 80% загальної собівартості турпродукту становлять витрати, представлені на рис. 4. Для туристичних організацій, що застосовують метод калькулювання «абсорпшинг-костинг», актуальними є питання вдосконалення методології обліку витрат у частині вибору оптимального складу калькуляційних статей витрат та економічних елементів, співвідношень прямих і непрямих витрат у собівартості туристського продукту.

У зв'язку з цим, на думку авторів, доцільне використання укрупненого переліку калькуляційних статей з виділенням самих суттєвих витрат туроператора.

При обчисленні повної собівартості туристичного продукту відбувається деяке спотворення облікових даних, оскільки частина нерозподіленої величини непрямих витрат переходить із одного звітного періоду в інший і, як наслідок, контроль за цими витратами дещо слабшає. У цьому контексті доцільно використовувати систему «директ-костинг», яка крім нівелювання вищеприведеного



Рис. 4. Структура витрат в загальній собівартості туристичного продукту

Джерело: сформовано авторами

фактора через те, що накладні витрати безпосередньо списуються на фінансові результати економічного суб'єкта, дозволяє ідентифікувати найбільш рентабельні турпродукти. Незважаючи на це, більшість туроператорів дотримуються витратного підходу при ціноутворенні на туристичний продукт, за якого необхідний розрахунок повної собівартості.

Висновки. З метою вдосконалення управлінського обліку в організаціях туризму та гостинності необхідно щорічно переглядати перелік статей калькуляції, вводити до їх складу нові статті та виключати, які не використовуються, оскільки багато туристичних фірм захоплюються віднесенням витрат на статтю «Інші витрати» і виникає ризик втрати аналітичності, що виробляється в обліковій системі інформації.

Таким чином, розглянуті аспекти підвищення ефективності системи управлінського обліку в організаціях туристичної сфери та гостинності неможливі без подальшої інтеграції обліку, аналізу та контролю в рамках єдиної інформаційно-аналітичної системи прийняття управлінських рішень, заснованої на застосуванні автоматизованих інформаційних систем та орієнтованої на вибір стратегічних цілей економічного та фінансового розвитку фірми.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Биба В. В., Матюшина Ю. І. Система управлінського обліку: сутність, завдання та етапи впровадження. *Економіка та держава*. 2015. № 1. С. 60–62. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/1_2015/16.pdf (дата звернення: 03.05.2025).
2. Григор'єва Л. В. Обліково-аналітичне забезпечення організації туристичної діяльності. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2017. № 5 С. 133–136.
3. Задорожний З.-М. В., Аверкин Я. Ф. Управлінський облік: особливості та принципи. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2019. № 1. С. 114–120. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/34474> (дата звернення: 09.05.2025).
4. Куцук П., Бачинський В. Сучасні підходи до організації управлінського обліку в компанії : Праці наукового товариства ім. Шевченка. Том LXIII. Економічний збірник. Том 3. Index Copernicus International. Львів : НТШ; оригінал-макет – видавництво Львівського торговельно-економічного університету, 2020. 202 с. С. 205–221.
5. Соляр В. В. Організація й методологія управлінського обліку в екологічному туризмі. *Збірник наукових праць Харківського національного педагогічного університету імені Г. С. Сковороди «Економіка»*. 2018. Вип. 18. С. 113–124.
6. Хорунжак Н. М. Проблеми й перспективи розвитку системи обліку суб'єктів туристичної діяльності. *Науково-виробничий журнал «Інноваційна економіка»*. 2016. № 5–6 (63). С. 199–205
7. Шудла Р. С., Попик М. М. Інформаційно-аналітична підтримка прийняття управлінських рішень туроператора на основі системи «ускладненого директ-костингу». *Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України*. 2020. Вип. 2 (142). С. 88–99.
8. Шудла Р. С., Попик М. М., Габчак Н. Ф. Сучасні підходи до планування витрат та прибутку на підприємствах сфери туropolерейтингу. *Вісник ЧНУ ім. Б. Хмельницького. Серія «Економічні науки»*. 2020. № 2. С. 117–135.

REFERENCES:

1. Byba V. V. and Matiushina Yu. I. (2015), "Management accounting system: the nature, objectives, and implementation stages", *Ekonomika ta derzhava*, vol. 1, pp. 60–62, available at: http://economy.in.ua/pdf/1_2015/16.pdf (in Ukrainian). (accessed May 03, 2025).
2. Hryhor'ieva L. V. (2017). *Oblikovo-analitychne zabezpechennia orhanizatsii turystychnoi diial'nosti* [Accounting and analytical support for the organization of tourist activities]. *Visnyk Khmel'nyts'koho natsional'noho universytetu* [Bulletin of Khmelnytsky National University], 5, 133–136. (in Ukrainian).
3. Zadorozhnyi Z.-M. V. and Averkyn Ya. F. (2019), "Management accounting: features and principles", *Finansovo-kredytna diialnist: problemy teorii ta praktyky*, vol. 1, pp. 114–120, available at: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/34474> (in Ukrainian) (accessed May 09, 2025).
4. Kutsyk P., Bachynskyi V. (2020), Modern approaches to the organization of management accounting in a company. *Proceedings of the Scientific Society Shevchenko. Volume LXIII. Economic collection. Volume 3. Index Copernicus International. Lviv: NTSh; original layout – Lviv University of Trade and Economics Publishing House, 292 p. (Pp. 205–221). (in Ukrainian).*
5. Soliar V. V. (2018). *Orhanizatsiia j metodolohiia upravlins'koho obliku v ekolohichnomu turyzmi* [Organization and methodology of management accounting in eco-tourism]. *Zbirnyk naukovykh prats' Kharkivs'koho natsional'noho pedahohichnoho universytetu imeni H. S. Skovorody "Ekonomika"* [Collection of scientific works of GS Skovoroda Kharkiv National Pedagogical University "Economics"], 18, 113–124. (in Ukrainian).
6. Khorunzhak N. M. (2016). *Problemy j perspektyvy rozvytku systemy obliku sub'ektiv turystychnoi diial'nosti* [Problems and prospects for the development of the accounting system of tourism entities]. *Naukovy robnychyj zhurnal "Innovatsijna ekonomika"* [Research and Production Journal "Innovative Economics"], 5–6 (63), 199–205. (in Ukrainian).
7. Shudla, R. S. & Popyk, M. M. (2020). *Informatsijno-analitychna pidtrymka pryjniattia upravlins'kykh rishen' turoperatora na osnovi systemy "uskладnenoho dyrekt-kostynhu"* [Information and analytical support for making managerial decisions of the tour operator based on the system of "complicated direct costing"]. *Sotsial'no-ekonomichni problemy suchasnoho periodu Ukrainy* [Socio-economic problems of the modern period of Ukraine], 2 (142), 88–99. (in Ukrainian).
8. Shudla R. S., Popyk M. M. & Habchak N. F. (2020). *Suchasni pidkhody do planuvannia vytrat ta prybutku na pidpriemstvakh sfery turoperejtnhu* [Modern approaches to cost and profit planning at tour operators]. *Visnyk ChNU im. B. Khmel'nyts'koho. Seriia "Ekonomichni nauky"* [Bulletin of ChNU named after B. Khmelnytsky. Economic Sciences Series], 2, 117–135 (in Ukrainian).