

УДК 657.471:657.635

АНАЛІЗ І ОЦІНКА ВИТРАТ ЖИТТЄВОГО ЦИКЛУ ТУРИСТИЧНОГО ПРОДУКТУ

Саньочька Н.М.

-

У статті розкрито суть поняття «туристичний продукт». здійснено оцінку та проведено аналіз життєвого циклу турпродукту на підприємствах туристичного бізнесу, що дозволить краще оцінити ефективність схвалюваних управлінських рішень з використання ресурсів на всіх стадіях життєвого циклу продукції. Вдосконалено методіку проведення аналізу витрат життєвого циклу туристичного продукту.

Ключові слова: бухгалтерський облік, витрати, оцінка витрат, туристичні підприємства, туристичний продукт, туристична сфера, туроператорська та турагентська діяльність.

ВСТУП

Проблеми розвитку та удосконалення організаційних і методичних питань оцінки та аналізу витрат життєвого циклу турпродукту на туристичних підприємствах досліджували такі вітчизняні та зарубіжні вчені як: А. Балабанов, Г. Бургунова, Н. Каморджанова, В. Керимов, Т. Козирева, Л. Родигин, Р. Сухов, Н. Яновська.

Вивчення та аналіз наукової літератури і нормативно-законодавчої бази України дали змогу дійти висновку, що методичних рекомендацій і наукових досліджень з обліку, оцінки та аналізу витрат життєвого циклу туристичного продукту немає.

Проте питання обліку та аналізу платних послуг туристичних установ не знайшли достатнього висвітлення в науковій літературі. Ринкові умови господарювання об'єктивно передбачають необхідність пошуку і формування варіанту здійснення бухгалтерського обліку та здійснення аналізу за ефективним використанням туристичних ресурсів. Це й обумовило написання даної статті, її теоретичну і практичну цінність.

Методологічною основою даної статті є закони і законодавчі акти, видані на державному рівні Верховною Радою України, Кабінетом Міністрів, Укази Президента. Насамперед, це Закон України «Про туризм» та Указ Президента України «Про основні напрямки розвитку туризму в Україні до 2010р.».

Реалізація поставленої мети знайшла відображення в розв'язанні комплексу задач, а зокрема: вивчено економічну сутність і зміст витрат та систематизовано ознаки класифікації витрат на виробництво туристичного продукту. Визначено особливості оцінки та аналізу витрат на туристичних підприємствах, вивчено поведінку витрат залежно від життєвого циклу туристичного продукту.

Для досягнення поставленої мети під час написання даної статті слід вирішити такі завдання: розкрити суть поняття «туристичний продукт», здійснити оцінку стану обліку витрат та проведення аналізу життєвого циклу турпродукту на підприємствах туристичного бізнесу.

1 СТРУКТУРА ТА КОНЦЕПЦІЯ ЖИТТЄВОГО ЦИКЛУ ТУРИСТИЧНОГО ПРОДУКТУ

У даний час практично всі підприємства усвідомили, що умовою довготермінового і успішного функціонування є не орієнтація на негайний прибуток і успіх, а побудова ефективної стратегії існування на довготермінову перспективу.

Єдиної стратегії для всіх організацій немає. Кожна організація унікальна по своєму, тому і процес розробки стратегії для кожної організації свій. Це залежить від позиції організації на ринку, динаміки її розвитку, потенціалу, поведінки конкурентів, характеристики наданих нею послуг, стану економіки, культурного середовища і т.д.

Будь-яка організація, незалежно від того, яке її становище у суспільстві, чим вона займається і які при цьому вона переслідує цілі, для того щоб існувати й розвиватися, повинна щось одержувати із зовнішнього середовища і щось віддавати у зовнішнє середовище. У тому випадку, якщо організація займається бізнесом, вона віддає оточенню вироблену нею продукцію, забезпечуючи собі тим самим можливість подальшого існування [5; 139]. При дослідженні структури туристичного продукту важливе значення має вивчення концепції його життєвого циклу.

Концепція життєвого циклу товарів виходить з того, що будь-який товар, якими б споживчими властивостями він не володів, рано чи пізно витісняється з ринку іншим, досконалішим товаром. Кожний пропонований на ринок товар має визначений цикл життя, протягом якого він знаходить своїх покупців.

2 СТАДІЇ ЖИТТЄВОГО ЦИКЛУ ТУРИСТИЧНОГО ПРОДУКТУ

Як і будь-який товар, туристичний продукт проходить в своєму розвитку ряд послідовних стадій (рис. 1), які характеризуються коливаннями обсягу продаж і прибутку [3, 85].

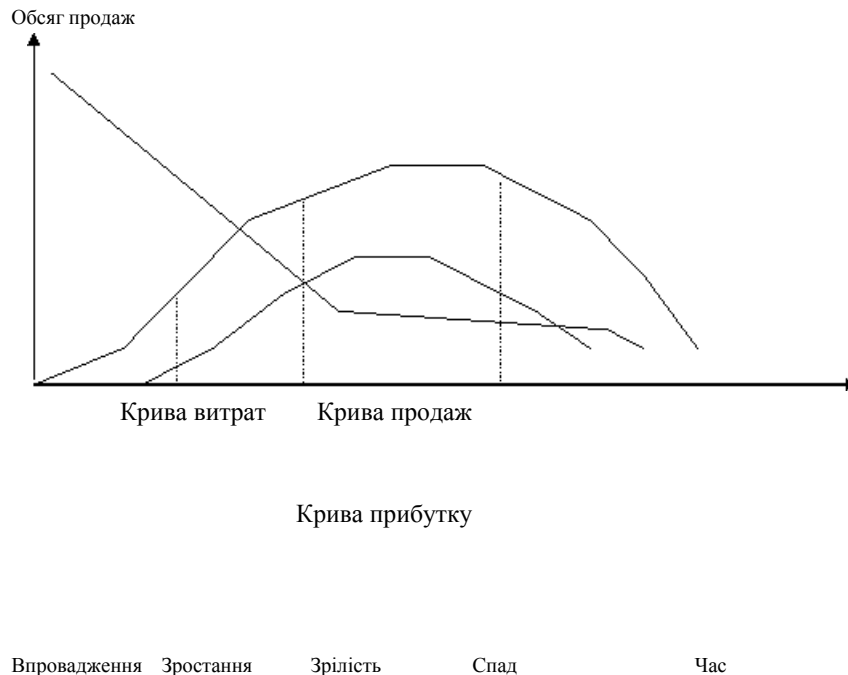


Рис 1 Життєвий цикл туристичного продукту

Початком впровадження продукту на ринок вважається момент, коли туристичне підприємство вперше запропонує його цільовій аудиторії.

Основною характеристикою цієї стадії є повільний темп збуту продукту, і як наслідок повна відсутність або наявність незначного прибутку.

Стадія зростання характеризується швидким збільшенням і обсягу реалізації, і як наслідок, прибутку. Стадія зростання пов'язана із значним посиленням конкуренції і на цій стадії туристичні підприємства прагнуть розширити сферу збуту продукту і проникнути в нові сегменти ринку.

Стадія зрілості характеризується уповільненням зростання збуту і його стабілізацією. Туристичні підприємства зацікавлені в максимальному продовженні стадії зрілості і зростання.

Стадія спаду означає прихід того моменту, коли туристична сфера починає пересичуватися даним продуктом. Відбувається стійке падіння обсягів збуту і зниження, можливо до нульової відмітки, розміру одержуваного прибутку.

Дослідження поведінки витрат на різних стадіях життєвого циклу туристичного продукту є дуже важливим кроком, що дає можливість вирішити ряд питань:

- можна спрогнозувати характерні зміни витрат, починаючи з виходу туристичного продукту на ринок і закінчуючи його відходом;
- при оцінці витрат облік ведеться не за фіксованими періодами часу, а протягом всього життєвого циклу туристичного продукту;
- є можливість управління витратами з урахуванням стадії життя в рамках стратегії туристичного підприємства.

Створення системи обліку і управління витратами за стадіями життєвого циклу туристичного продукту дає можливість досягнення цілей максимізації прибутку при наданні послуг найвищого рівня якості з якнайменшими витратами суспільно-необхідної праці (з мінімальними витратами на маркетингові дослідження і освоєння нових турів; мінімальною собівартістю надання турпослуг; мінімальними експлуатаційними витратами) [1; 68].

Розглядаючи завдання системи обліку і управління витратами, необхідно виділяти: завдання, властиві певному етапу «життя» продукту, які в основному зводяться до досягнення мінімальних витрат на одиницю калькуляції на даному етапі; завдання, що також стоять на кожному етапі життєвого циклу продукту, проте спрямовані на мінімізацію витрат на всіх подальших стадіях. В системі управління витратами повинні оптимально поєднуватись ті чи інші завдання.

Проста логічна модель обліку витрат за стадіями життєвого циклу туристичного продукту представлена на рисунку 2. У ньому відображено всі залежності і зв'язки прямолінійного характеру.

Стадії ЖЦТП	Витрати в системі життєвого циклу туристичного продукту			
	01. Формування витрат	02. Зростання ринку	03. Зрілість продукту	04. Спад продукту
1. Створення	Витрати на маркетингові дослідження	Витрати на виробництво 1 тuroднiя	Витрати на рекламу та якість	Витрати на освоєння нових турпродуктів
2. Зростання	Витрати на виробництво 1 тuroднiя	Витрати на рекламу		
3. Зрілість	Витрати на виробництво та продаж		Витрати на маркетинг	
4. Спад	Скорочення витрат			Скорочення витрат

Рисунок 2 Матриця формування витрат за стадіями життєвого циклу туристичного продукту

1. Перша позиція життєвого циклу продукції - тимчасова підсистема «Створення». На даній стадії відбувається розробка нових туристичних маршрутів, освоєння турів.

1.01. «Витрати на маркетингові дослідження» включають витрати, пов'язані з вивченням попиту і місткості ринку (маркетингові дослідження); представницькі витрати; витрати, пов'язані з освоєнням нових турів, включаючи стажування з іноземної мови працівників країн, у яких організуються тури на основі налагодженої ділової співпраці та інші.

Критеріями управління витратами на цій стадії є: маркетингові дослідження, які підтверджують необхідність створення нового турпродукту, розрахунок економічної ефективності освоєння нової послуги на основі прогнозного визначення витрат і доходів; складання бізнес-плану, тощо.

Основні облікові функції на ранніх стадіях життєвого циклу турпродукту повинні реалізуватися системою планування, обліку і аналізу сумісно з відділом маркетингу туристичних підприємств. Необхідна чітка координація вибраної маркетингової стратегії з оцінкою витрат на освоєння нових турпослуг [2; 37].

1.02. На даному етапі необхідно вирішувати прогностичні задачі техніко-економічного обґрунтування освоєння нових послуг, тобто встановлення і забезпечення основних витратних показників процесу виробництва туристичного продукту – собівартість одного тuroднiя, ціна пугівки, поріг рентабельності. Прогнозується сумарний обсяг продаж з урахуванням чинника сезонності. Слід звернути увагу на використання раціональних методів фінансування розробки нових турів, що забезпечують концентрацію необхідних ресурсів для створення найпріоритетніших видів турпослуг.

1.03. При плануванні життєвого циклу турпродукту на етапі зрілості необхідно віддати пріоритет витратам на рекламу і поліпшення якості послуг.

Основним завданням облікового відділу підприємства повинна бути оптимізація оподаткування по витратах на рекламу і організація відповідного контролю за ресурсами, що використовуються.

1.04. «Витрати на освоєння нових тур продуктів» на стадії спаду життєвого циклу повинні прогнозуватися як основні при плануванні на етапі «створення». Необхідно резервувати суми коштів протягом експлуатації турпродукту на стадіях зростання і зрілості для своєчасної зміни продуктів, що знаходяться на стадії спаду і розробки новинок. З'ясовується можливість і економічна доцільність вторинного використання «старого» турпродукту, проведення маркетингових заходів.

2. Тимчасова підсистема «Зростання» характеризується розширенням ринку збуту турпослуг, а також значним посиленням конкуренції.

2.01. «Витрати на виробництво і продаж одного тuroднiя» включають витрати, пов'язані з діяльністю виробничого персоналу, витрати підрозділів турорганізації, що беруть участь у виробництві туристичного продукту, витрати з придбання прав на послуги сторонніх організацій з розміщення і проживання, транспортного обслуговування, страхування, візового обслуговування, інші послуги. Сюди також входять адміністративні витрати і витрати на збут [6; 73].

2.02. «Витрати на рекламу» включають цілеспрямовану інформаційну дію на споживача для просування туристичного продукту на ринку збуту, до яких відносяться витрати на розробку і видання

рекламних виробів (каталогів, преїскурантів, альбомів, проспектів, листівок); витрати на розробку і виготовлення ескізів, зразків фірмових виробів, придбання рекламних сувенірів; витрати на рекламні заходи через засоби масової інформації (оголошення у пресі, радіо, телебаченні); витрати на світлову і іншу зовнішню рекламу; витрати на організацію і участь у виставках, сприяючи просуванню турпродукту; витрати на проведення інших рекламних заходів.

Система виробничого обліку повинна бути орієнтована на потреби менеджменту з метою ухвалення управлінських рішень, особливо стратегічного характеру. Оскільки на стадії зростання туристичне підприємство прагне розширити сферу збуту продукту і проникнути в нові сегменти ринку, найважливішою є маркетингова стратегія і стратегія ціноутворення, що базується на обліковій інформації про витрати.

3. Стадія «Зрілості» характеризується уповільненням зростання збуту і його стабілізацією. Ця ситуація характеризується як зміною потреб клієнтів, посиленням конкуренції, так і виходом на ринок нових послуг.

3.01. «Витрати на виробництво і продаж» туристичного продукту є відносно постійним, а при високих обсягах продажів навіть мають тенденцію до зниження.

3.02. Головним завданням обліку і управління витратами стає функціонально – вартісний аналіз витрат, виявлення резервів зниження витрат ресурсів; застосування нових методик техніко-економічного. Обсяг одержуваного прибутку на стадії зрілості достатньо великий, хоча починає дещо знижуватися.

Тому туристичне Підприємство зацікавлене в максимальному продовженні цієї стадії.

3.03. «Витрати на маркетинг» на стадії зрілості стають знову актуальними, оскільки основні зусилля турфірми повинні спрямовуватись на утриманні своєї ринкової частки, збільшення споживання даного продукту за допомогою його вдосконалення, модифікації комплексу маркетингу, а можливо його нового позиціонування на ринку.

Функції виробничого обліку повинні зводиться до контролю за економічним витраченням ресурсів підприємства, пошуку оптимальних постачальників ресурсів з мінімальними витратами.

4. Стадія «Спад» означає настання того моменту, коли туристична сфера починає перенасичуватись даним продуктом. Відбувається стійке падіння обсягів продаж і зниження розміру прибутку.

4.01.; 4.04 «Скорочення витрат» відбувається, в першу чергу, за стадіями витрат на робочу силу, матеріальні витрати, тобто в основному зменшуються змінні витрати. Відпадає необхідність в підтримці високих витрат на маркетинг. Можливі витрати, пов'язані з припиненням дії того чи іншого туристичного маршруту. [6; 75].

Логічні зв'язки можна розглянути на рисунку 3, зобразивши для наочності матрицю витрат життєвого циклу туристичного продукту в дещо іншому вигляді (рис. 3).

Зв'язок (комунікації) в логічній схемі 1.01.-1.02.-1.03. показує залежність витратних показників кожного елементу моделі в цілому ланцюзі один від одного. Сума прогнозованих витрат на освоєння і реальне виконання турпродукту на стадіях створення, зростання і зрілості складають інтегральні витрати на одиницю нового продукту.

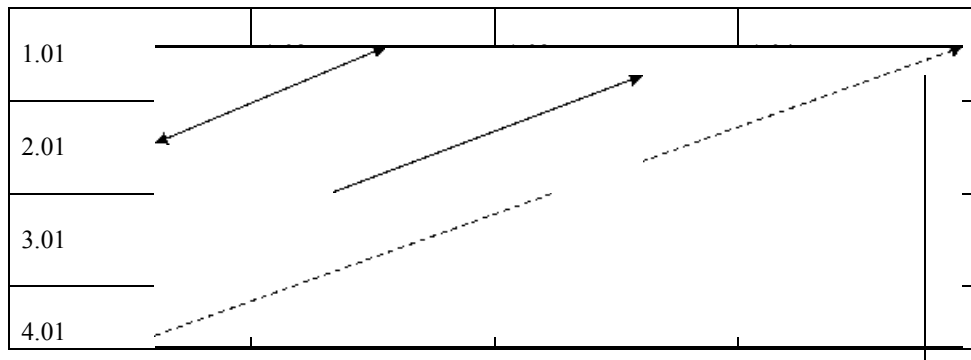


Рисунок 3 Схема взаємозв'язків витрат за стадіями життєвого циклу тур продукту

Зв'язок 1.02. і 2.01 показує залежність між проектними витратами на 1 туродень і фактичними (планово-звітними) даними в умовах виробництва туристичного продукту. Для здійснення раціональної системи управління витратами за даним зв'язком необхідно розробити нові методичні принципи калькуляції собівартості за нормативними витратами і аналізом відхилень по зв'язаних чинниках витрат. Розробці також підлягають моделі ухвалення рішень з урахуванням витрат і вигоди від проведення дослідження відхилень.

Підсумування статті 1.03. і 2.02. «Витрати на рекламу» дозволить спрогнозувати загальну величину витрат і спланувати низку рекламних заходів в рамках коштів бюджету по даній статті. Найдовший взаємозв'язок існує між етапами 1.01. - 2.01.- 3.03., який пов'язаний з витратами на маркетинг, рекламу і проведення маркетингових досліджень. Це зумовлено великим місцем правильно вибраної маркетингової стратегії в туристичному бізнесі на всіх етапах життєвого циклу турпродукту.

Проте виявлення проблем і розробка рекомендацій за даним аспектом стосується економіки туризму. Тому щодо витрат, слід зазначити, що роль виробничого обліку і аналізу полягає в наданні адекватної інформації для ухвалення управлінських рішень в області інвестування засобів, в розробці нових туристичних продуктів.

Пунктирний зв'язок 3.01. і 1.04. свідчить про непряму залежність скорочення витрат на стадії занепаду турпродукту і збільшення проектних витрат на освоєння нових видів на ту ж величину. Слід зазначити, що в даній тимчасовій підсистемі (спад) визначення сумарної вартості витрат на виробництво і продаж турпродукту на відміну від попередньої повинне розглядатися як нормативно-планово звітне завдання.

Зв'язок 1.01. + 1.02. + 1.03. + 1.04. представляє сумарну вартість повного життєвого циклу туристичного продукту. В системі управління витратами прогнозовані показники сумарної вартості повинні служити початковою інформацією при прогнозуванні потенційної ефективності освоєння нового туристичного продукту, визначення доцільності фінансування розробки і освоєння її результатів на підприємстві, визначення вартості освоєння при довгостроковому плануванні [7; 87].

3 АНАЛІЗ ТА ОЦІНКА ЖИТТЄВОГО ЦИКЛУ ТУРИСТИЧНОГО ПРОДУКТУ

Створення нових продуктів для більшості фірм є необхідною умовою їхнього виживання в конкурентній боротьбі. При цьому слід зауважити, що зовсім не обов'язково для успішної конкуренції, щоб фірма весь час була лідером у відновленні продукції. Є дві стратегії виходу фірми на ринок з новим продуктом: виходити на ринок раніше від інших фірм чи в числі перших; виходити на ринок тоді, коли новий продукт уже міцно закріпився на ринку.

Перші фірми звичайно вважаються новаторами у відповідній галузі, Другі – послідовниками. Фірма має право обирати свою стратегію нового продукту. Однак, незалежно від того, яку стратегію відновлення продукту має фірма, загальним є те, що вона мусить в будь-якому випадку створювати новий продукт.

Розглянемо застосування даної методики на прикладі досліджуваної туристичної фірми. Простежимо динаміку величини на прогнозуванні до впровадження двох нових маршрутів по стадіях життєвого циклу у відповідності з даною методикою (табл. 1).

Таблиця 1 Початкові дані для аналізу витрат за стадіями життєвого циклу турфірми «Таноль»

Назва продукту	Сума витрат за стадіями життєвого циклу				
	створення	зростання	зрілість	спад	Всього
Скали Довбуша	4000	13700	20500	11200	49400
Гірські Карпати	5000	13000	24500	8400	50900
Зокрема на рекламу і маркетинг					
Скали Довбуша	4000	1200	500	1200	6900
Гірські Карпати	5000	1000	500	400	6900

Перший турпродукт називається «Скали Довбуша» і пов'язаний з відвідуванням скал Довбуша, що знаходяться в Карпатах. Окрім історичного ознайомлення зі скалами туристам може бути запропонована екскурсія таємними стежками, якими користувалися наші предки, ознайомлення з місцевою кухнею.

Другий маршрут називається «Гірські Карпати», який розрахований на 10 годин і включає відвідини гірських печер та подорожі на водоспади. Згідно матриці формування витрат на стадіях життєвого циклу турпродукту (рис. 2), витрати на рекламу і маркетинг до стадії спаду значно скорочуються, хоча можуть робитися спроби відновити маршрут за рахунок масової реклами. У випадку з тур продуктом «Гірські Карпати» зростання витрат на маркетинг і рекламу пов'язано з Розробкою модифікації даного маршруту, покликаною збільшити попит і відновити інтерес до даного напрямку.

У цілому, не дивлячись на однакові рівні витрат на рекламу і маркетинг, слід зазначити меншу величину сумарних витрат по всіх стадіях життєвого циклу турпродукту «Скали Довбуша» на 1,5 тис. грн. в порівнянні з маршрутом «Гірські Карпати». Проте слід проаналізувати також співвідношення даних витрат з

доходами, які можна одержати на всіх стадіях життєвого циклу і оцінити внесок кожного виду турпродукту в загальний фінансовий результат (табл. 2).

Таблиця 2 Вихідні дані аналізу витрат за стадіями життєвого циклу турпродуктів фірми «Танол»

Назва турпродукту	Сума витрат за стадіями життєвого циклу				
	створення	зростання	зрілість	спад	Всього
Скали Довбуша	4000	13700	20500	11200	49400
Гірські Карпати	5000	13000	24500	8400	50900
Оцінка доходів за стадіями життєвого циклу					
Скали Довбуша	–	14400	29000	12400	55800
Гірські Карпати	–	13700	36500	8800	59000
Фінансовий результат за стадіями життєвого циклу					
Скали Довбуша	- 4000	700	8500	1200	6400
Гірські Карпати	- 5000	700	12000	400	8100

Таким чином, не дивлячись на високий рівень витрат по маршруту «Гірські Карпати» у порівнянні з маршрутом «Скали Довбуша» рівень доходів і відповідно прибутку також значно вищий. Тому менеджери турагенства можуть ухвалити рішення про вибір на користь туру «Гірські Карпати».

Застосування системи обліку і управління витратами на туристичних підприємствах дозволить краще оцінити ефективність схвалюваних управлінських рішень з використання ресурсів на всіх стадіях життєвого циклу продукції; виявити причини, у результаті яких були ухвалені економічні рішення (або фактичні витрати виявилися вище намічених); істотно підвищити якість інформаційного забезпечення; посилити увагу до питань витрат діяльності підприємства керівників і виконавців; підвищити глибину і достовірність економічних розробок туристичного продукту.

ВИСНОВКИ

У статті подано теоретичне узагальнення й запропоновано нове вирішення наукового завдання, яке полягає в удосконаленні методичних та організаційних засад оцінки та аналізу життєвого циклу туристичного продукту на підприємствах туристичної галузі. Одержані результати свідчать про досягнення поставленої мети і дають змогу зробити наступні висновки.

Розвиток галузі туризму має пріоритетний напрям в економіці України, який полягає в забезпеченні потреб внутрішнього ринку та більш широкого освоєння міжнародного ринку туристичних послуг для поповнення державного бюджету валютними коштами. Виконання цих функцій значною мірою залежить від удосконалення організації та методики обліку витрат і калькулювання собівартістю туристського продукту через впровадження новітніх інформаційних систем та технологій в управлінні туристичним підприємством.

Проведено аналіз і оцінку витрат за стадіями життєвого циклу туристичного продукту, що дозволить краще оцінити ефективність схвалюваних управлінських рішень з використання ресурсів на всіх стадіях життєвого циклу тур продукту.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андреева Г.І. Економічний аналіз: Навчально-методичний посібник. – К.: «Знання», 2008. – 263 с.
2. Багров В.П. Економічний аналіз: Навч. посіб. /В.П. Багров, І.В. Багрова. – К.: ЦУЛ, 2006. – 160 с.
3. Гуменюк В.В. Кредитно-фінансовий механізм сприяння розвитку туризму в регіоні //Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. Випуск 187: в 4 т. Том II. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2004. – С. 288 – 294.
4. Закон України «Про туризм» (15 вересня 1995 р.). – К., 1995.
5. Квартальнов В.А. Стратегический менеджмент в туризме: современный опыт управления. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 489 с.
6. Литвин З.Б. Функционально-вартісний аналіз: Навч. посібн. – К.: «Хай-Тек Прес», 2009. – 176 с.
7. Мішина С.В. Аналіз у галузях виробництва і послуг: Навч. посібн. /С.В. Мішина, О.Ю. Мішин. – Харків: Вид-во ХНЕУ, 2008. – 240 с.
8. Указ Президента України «Основні напрямки розвитку туризму в Україні до 2010 року» від 10 серпня 1999 р. № 973/99.

Савьцька **Неля** **Мирславівна**, стажист-дослідник кафедри обліку у бюджетній і соціальній сфері Тернопільського національного економічного університету, тел. +38(097)653-34-79, e-mail: nel_san@mail.ru