

## **Тема 9. Калькуляция себестоимости, учет издержек, методы, цели и функции ценообразования на услуги предприятий индустрии туризма и гостеприимства**

Цель – изучить структуру издержек производства, классификацию затрат, методы и цели формирования цены на туристические продукты и услуги.

### Задачи:

- рассмотреть понятие затрат, их состав и структуру;
- изучить понятие калькуляции затрат;
- познакомиться с видами издержек индустрии туризма и гостеприимства;
- рассмотреть понятие цены;
- ознакомиться с классификацией цен;
- познакомиться с понятием себестоимости;
- изучить порядок ценообразования в сфере туризма.

### Вопросы:

9.1 Калькуляция себестоимости, классификация затрат, включаемых в себестоимость услуг, предоставляемых предприятиями индустрии туризма и гостеприимства;

9.2 Учет издержек;

9.3 Ценообразование на предприятиях индустрии туризма и гостеприимства.

### **9.1 Калькуляция себестоимости, классификация затрат, включаемых в себестоимость услуг, предоставляемых предприятиями индустрии туризма и гостеприимства**

**Себестоимость туристической услуги** представляет собой стоимостную оценку затрат на ее оказание собственными силами туристической организации.

Затраты туристической организации по отношению к производственному процессу оказания туристических услуг подразделяются на **производственные**, которые непосредственно связаны с оказанием туристической услуги, и **коммерческие**, к которым относятся затраты, необходимые для продвижения и реализации туристической услуги.

Полная себестоимость туристической услуги равняется сумме **производственных и коммерческих затрат**.

**Производственные затраты** в зависимости от способа включения их в себестоимость туристической услуги подразделяются на *прямые и косвенные* (общехозяйственные).

Под *прямыми затратами* понимаются затраты, связанные с оказанием туристических услуг, которые можно прямо и непосредственно включить в себестоимость соответствующего объекта калькулирования:

- расходы на оплату труда производственного персонала по формам оплаты и системам премирования, разработанным туристической организацией, в соответствии с действующим законодательством;

- обязательные отчисления от всех видов оплаты труда производственного персонала, независимо от источников выплат, по установленным законодательством нормам в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь (далее – Фонд социальной защиты населения);

- расходы на служебные командировки работников производственного персонала;

- стоимость туристических ваучеров;

- затраты структурных подразделений туристических организаций, участвующих в оказании туристической услуги (услуги гостиниц, домов отдыха, кемпингов, аренда спортивных сооружений и инвентаря, услуги туристического транспорта и др.);

- затраты на подготовку (разработку) и формирование новых видов туристических маршрутов (расходы на оплату труда сотрудников, занятых подготовительными работами по освоению новых видов туристических маршрутов; расходы на подготовку и переподготовку кадров для работы на вновь организуемых маршрутах; расходы на исследование рынка нового вида маршрутов; расходы по разработке тем экскурсий (рецензирование текста и т. п.); расходы на участие в выставках; иные расходы, относящиеся к формированию (созданию) нового вида маршрутов);

- прочие расходы, непосредственно связанные с оказанием туристической услуги [1].

***Косвенные (общехозяйственные) затраты*** – это совокупность расходов, связанных с обслуживанием и управлением туристической организацией:

- обязательные отчисления от всех видов оплаты труда работников аппарата управления и иного обслуживающего персонала туристической организации, независимо от источников выплат, по установленным законодательством нормам в Фонд социальной защиты населения;

- представительские расходы, связанные с приемом и обслуживанием иностранных делегаций и отдельных лиц, участвующих в переговорах в целях установления и поддержания сотрудничества;

- затраты, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров и организованным набором работников, включая оплату услуг специализированных организаций по подбору персонала;

- налоги, сборы, платежи и другие обязательные отчисления, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком;

- отчисления по обязательному медицинскому страхованию в соответствии с установленным законодательством порядком;

- страховые взносы по видам обязательного страхования;

- расходы на публикацию бухгалтерской отчетности и другой информации, если законодательством Республики Беларусь возложена на организацию обязанность их публикации;

- взносы, сборы и иные обязательные платежи, уплачиваемые некоммерческим организациям;

- минимальная компенсация за ухудшение правового положения работника в случае досрочного расторжения контракта из-за невыполнения или ненадлежащего выполнения его условий по вине нанимателя в размерах, установленных законодательством;

- затраты на автоматизацию бухгалтерского учета (расходы на разработку и обслуживание бухгалтерских задач (бухгалтерских программ и их компонентов); расходы на поддержание, обслуживание и обновление бухгалтерских программ);
- затраты на приобретение материалов, канцелярских товаров, бланков первичных бухгалтерских документов, бланков форм статистической, бухгалтерской и налоговой отчетности и иных расходных материалов, а также расходы на типографские и переплетные услуги;
- расходы на оплату услуг связи, включая расходы на почтовые, телефонные, телеграфные услуги, услуги факсимильной и спутниковой связи, Интернет, электронной почты и другие подобные услуги; оплата услуг вычислительных центров, банков, связанных с обслуживанием организации;
- оплата услуг банков, иных кредитных организаций по осуществлению в соответствии с заключенными договорами факторинговых операций, в том числе разница между суммой денежного обязательства должника и суммой, выплачиваемой фактором кредитору (дисконт);
- расходы на оплату услуг Интернет-провайдеров по подключению к сети, расходы по аренде дискового пространства на серверах Интернет-провайдеров, расходы по созданию Web-сайтов, регистрационные сборы за отдельные сайты, расходы по техническому сопровождению и обновлению Web-сайтов и т. д.;
- расходы на содержание и обслуживание технических средств управления – вычислительных центров, узлов связи, средств сигнализации, других технических средств управления. Затраты по созданию и совершенствованию систем и средств управления в себестоимость продукции (работ, услуг) не включаются;
- проценты по полученным ссудам, кредитам и займам (за исключением процентов по просроченным ссудам, кредитам и займам, а также займам, связанным с приобретением основных средств и нематериальных активов и иных внеоборотных (долгосрочных) активов);
- расходы сторонних организаций по поддержанию основных средств, используемых в предпринимательской деятельности в рабочем состоянии (расходы на технический осмотр и уход, на проведение текущего, среднего и капитального ремонтов). Затраты на проведение модернизации оборудования, а также реконструкции объектов основных средств в себестоимость туристических услуг не включаются;
- эксплуатационные расходы по содержанию зданий, помещений, сооружений, оборудования, инвентаря и т. п.;
- приобретение предметов и средств ухода за помещениями (чистящие порошки, пасты, тряпки, щетки, веники и т. д.);
- расходы на содержание и ремонт приборов учета тепловой и электрической энергии, горячей и холодной воды;
- плата сторонним организациям за пожарную и сторожевую охрану, в том числе расходы по противопожарному обслуживанию аварийно-спасательными службами;
- расходы по обеспечению здоровых и безопасных условий труда и охраны труда, предусмотренных законодательством;
- отчисления в ремонтный фонд и резерв предстоящих затрат по ремонту основных средств;
- износ находящегося в эксплуатации инвентаря, используемого в предпринимательской деятельности туристической организации, форменной

одежды работников (которым она выдается в соответствии с действующим законодательством). Расходы, связанные с выдачей работникам фирменной одежды бесплатно или на условиях частичной оплаты, в состав себестоимости не включаются, за исключением случаев, когда такая выдача предусмотрена законодательством и осуществляется в пределах норм, предусмотренных законодательством;

- арендная плата;
- лизинговые платежи;
- оплата работ по сертификации продукции, товаров, работ, услуг;
- расходы на проведение обязательных аудиторских проверок в соответствии с законодательством;
- расходы на информационные услуги;
- расходы на консультационные услуги (услуги, имеющие своей целью консультирование туристических организаций на договорной основе по вопросам их предпринимательской деятельности (составление договоров, участие в консультационных и (или) информационно-консультационных семинарах, юридические и правовые консультации и др.);
- расходы на оплату услуг по управлению туристической организацией или отдельными ее структурными подразделениями, в том числе расходы на услуги по ведению бухгалтерского учета и отчетности, оказываемые сторонними организациями и индивидуальными предпринимателями, в тех случаях, когда штатным расписанием организации не предусмотрены те или иные функциональные службы;
- прочие затраты, связанные с предпринимательской деятельностью туристической организации, но не относящиеся к ранее перечисленным затратам [1].

В случае необходимости туристические организации могут группировать **косвенные** (общехозяйственные) расходы по их связи с процессом оказания туристической услуги:

- 1) по обслуживанию процесса оказания туристической услуги;
- 2) по управлению процессом оказания туристической услуги;
- 3) прочие расходы.

Косвенные затраты относятся к деятельности туристической организации в целом, в момент их возникновения они не могут быть отнесены на определенный вид туристических услуг и включаются в себестоимость соответствующего объекта калькулирования с помощью специальных методов [1].

К **коммерческим расходам** относятся следующие затраты, связанные с продвижением и реализацией туристических услуг:

- расходы на содержание территориально обособленных подразделений туристической организации (турагентства, места, точки реализации и др.), не выделенных на самостоятельный баланс, обеспечивающих оказание туристических услуг;
- оплата в соответствии с заключенными договорами комиссии и поручения вознаграждения по реализации туров;
- расходы, связанные с исследованием рынка (маркетинговые услуги), участием в аукционах, выставках, ярмарках и выставках-продажах; - расходы на рекламу в соответствии с законодательством (расходы по разработке и изданию рекламных изданий (иллюстрированных

прейскурантов, каталогов, брошюр, альбомов, проспектов, плакатов, афиш, рекламных писем, открыток и т. п.); по размещению рекламных объявлений в печати, на радио и телевидении, по разработке и размещению рекламы на баннерах в сети Интернет; использование световой и иной наружной рекламы; использование рекламных стендов, муляжей, рекламных щитов, указателей и т. д. в части начисленного износа; использование в рекламных акциях папок, ручек, карандашей, блокнотов, маек, бейсболок (кепок) и т. п. с нанесенным на них логотипом туристической организации; участие в выставках, ярмарках и иных мероприятиях, связанных с продвижением туристических услуг); прочие расходы, связанные с продвижением и реализацией туристических услуг, не указанные выше [1].

**Калькулирование полной себестоимости турпродукта** предполагает расчет всех затрат, связанных с формированием и реализацией единицы турпродукта. При этом методе рассчитываются средние валовые издержки или полная себестоимость единицы турпродукта.

**Калькулирование полной себестоимости турпродукта** – это система учета, в которой все затраты (как переменные, так и постоянные) распределяются на все виды турпродукта. **Калькуляция** – это документ, в котором рассчитывается и оформляется продажная цена турпродукта при затратном методе ценообразования.

В зависимости от целей калькулирования различают плановую (нормативную), фактическую (отчетную) и сметную калькуляции.

**Плановая калькуляция** составляется на плановый период на основе действующих на начало этого периода норм и смет.

**Фактическая калькуляция** отражает совокупность всех понесенных затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг).

**Сметная калькуляция** рассчитывается при проектировании новых видов продукции (работ, услуг) при отсутствии норм расхода [1].

Калькуляцию рекомендуется оформлять в виде представленного ниже документа (рис. 9.1).

**Калькуляция на группу \_\_\_\_\_ человек по маршруту \_\_\_\_\_**

Наименование калькуляционных статей (в %)	Показатели (в стоимостном выражении на 1 туриста)	Показатели (в стоимостном выражении на группу)
1. Страховка		
2. Визы		
3. Транспорт		
4. Проживание		
5. Питание		
6. Экскурсионное обслуживание		
<b>Итого прямых затрат</b>		
7. Косвенные расходы туроператора	*	
8. Затраты по сбыту и реализации		
9. Полная себестоимость		
10. Налоги	*	
11. Прибыль	*	
12. Стоимость обслуживания группы		
13. Стоимость (цена) одной туристической путевки		

Рис. 9.1 – Оформление калькуляции затрат в сфере туризма и гостеприимства  
 Источник: [2, с. 119].

## 9.2 Учет издержек

Производство туристического продукта и оказание туристической услуги требует определенных трудовых и материальных затрат. Эти затраты представляют собой **издержки производства туристического предприятия** – экономическую категорию, отражающую затраты живого и овеществленного труда на производство и реализацию туристического продукта (услуги) и выраженную в денежной форме. Издержки, связанные с производством, продвижением, распространением и продажей туристического продукта, находят свое конкретное воплощение в его цене.

Определение издержек производства, формирование услуг основываются на двух положениях:

- 1) любой ресурс ограничен;
- 2) каждый вид ресурса имеет хотя бы два альтернативных способа применения.

Ограниченность ресурсов и неизбежность альтернативного выбора создают необходимость учитывать, как явные, так и неявные издержки фирмы [2, с. 119-120].

Различают следующие **виды издержек**:

- *бухгалтерские*, или *явные издержки*, связаны с привлечением материальных, финансовых и трудовых ресурсов. Они отражаются в бухгалтерском учете и относятся на себестоимость туристического продукта по элементам затрат. Определенная часть затрат, согласно действующему законодательству, производится за счет прибыли предприятия;

- *неявные издержки (издержки упущенных возможностей)* – *альтернативные* издержки, сопряженные с использованием ресурсов, принадлежащих туристическому предприятию. Предприятие могло бы получить больший доход на собственные ресурсы, если бы предоставило их другим пользователям за плату, установленную рынком. Например, это процент на собственный капитал, арендная плата за помещение и др.;

- *экономические издержки* – совокупные затраты, связанные непосредственно с процессом создания туристического продукта (услуги);

- *дополнительные издержки* обусловлены продолжением процесса доведения туристического продукта до потребителя и его реализации;

- *предельные издержки* – отношение приращения издержек к приращению объема продукта. Увеличение издержек производства имеет предел, сверх которого производство невыгодно. Предельные издержки – это средний размер прироста или сокращения издержек на единицу продукта, возникающих в результате изменения объектов производства и реализации более чем на одну единицу. Необходимость измерять предельные издержки – следствие действия закона убывающей эффективности [2, с. 120].

Систематическое определение и анализ структуры затрат на предприятии имеют важное значение для управления издержками. Процесс **управления издержками** включает:

- организацию информационного обеспечения в соответствии с содержанием, составом и структурой издержек;
- полный анализ издержек в динамике и за текущий период;
- оценку условий функционирования туристического предприятия;
- прогнозирование размера и уровня затрат различными методами;
- нормирование затрат в разрезе статей;

- доведение планового уровня затрат до каждого структурного подразделения, отдельного работника;
- совершенствование учета издержек.

#### **Управление издержками необходимо:**

- для получения максимальной прибыли;
- для улучшения финансового состояния туристического предприятия;
- для повышения конкурентоспособности предприятия и туристического продукта;
- для снижения риска банкротства и т. д.

Важнейшим элементом системы управления издержками производства является совершенствование их учета. Принятию правильных управленческих решений содействует организация учета по системе «*директ-костинг*», базирующейся на разделении общих затрат на постоянные и переменные. Иногда ее называют учетом ограниченной или сокращенной себестоимости.

#### *Основные особенности и преимущества «директ-костинга»:*

- планирование только переменных издержек для целей оперативного управления;
- возможность отслеживать зависимости (по графику) финансовых результатов от издержек производства и объема продаж. Этот метод широко используется за рубежом. В нем проявляются действия и принципы *операционного рычага*;
- позволяет определить товары с низкой рентабельностью и отказаться от их производства, установить предел изменения цены;
- создает условия для повышения эффективности оперативного контроля за постоянными расходами.

«Директ-костинг» в туризме может применяться в сочетании с другими методами [2, с. 121].

### **9.3 Ценообразование на предприятиях индустрии туризма и гостеприимства**

**Цена** – это денежная оценка стоимости единицы товара.

Цена формируется посредством **ценообразования** – процесса установления, регулирования цен (тарифов) в соответствии с установленным законодательством порядком.

В основе ценообразования лежат *принципы* – постоянно действующие основные положения, характерные для всей системы цен. Важнейшими из них являются следующие:

- сочетание свободных и регулируемых цен;
- разграничение полномочий субъектов ценообразования на установление и регулирование цен;
- установление регулируемых цен (тарифов) на уровне, обеспечивающем нормально работающим субъектам хозяйствования возмещение экономически обоснованных затрат и получение достаточной для расширенного воспроизводства прибыли с предоставлением при необходимости государственных субсидий и других мер государственной поддержки;

– государственный контроль за соблюдением законодательства о ценообразовании, формированием и применением цен (тарифов).

Согласно законодательству о ценообразовании, регулирование цен (тарифов) может осуществляться как прямыми, так и косвенными методами.

К методам прямого (административного) регулирования относятся:

- установление фиксированных и предельных цен (тарифов);
- установление предельных торговых надбавок (скидок) к ценам;
- установление предельных норм рентабельности;
- установление порядка определения и принятия цен (тарифов);
- декларирование цен (тарифов).

Посредством их устанавливаются цены на товары (работы, услуги) субъектов хозяйствования, занимающих доминирующее положение на товарных рынках, и отдельные социально значимые товары (услуги) [3].

**Косвенные методы регулирования:** налоговая система; политика денежного и кредитного обращения; политика государственных инвестиций, амортизации и др.

В соответствии с экономическими признаками все цены можно классифицировать следующим образом:

- в зависимости от обслуживаемой ими сферы товарного обращения: оптовые; розничные; закупочные; тарифы грузового и пассажирского транспорта; тарифы на штатные услуги населению; цены, обуславливающие внешнеторговый оборот;

- в зависимости от сроков действия: долговременные; сезонные; ступенчатые; скользящие;

- в зависимости от территории действия: единые; региональные;

- в зависимости от степени свободы цен от воздействия государства при их определении: свободные; регулируемые; фиксированные;

- в зависимости от использования в учете и анализе на предприятии и в статистике: расчетные; базовые; плановые; фактические; средние и др.

Ценообразование в туризме представляет собой сложный и многоэтапный процесс [3].

Стратегия ценообразования в туристической фирме зависит прежде всего от особенностей рынка, на котором она функционирует. Туристический рынок – это в первую очередь рынок услуг, которые по природе своей специфичны. Поэтому **ценовая стратегия** должна строиться с учетом этих особенностей, а именно:

- цены должны быть дифференцированы в зависимости от возраста потребителей (дети, молодежь, студенты, люди среднего и пожилого возраста);

- должны соблюдаться принципы связи цены с качеством обслуживания, нижнего порога цены с целью поддержания престижа фирмы, доверия со стороны клиентов; необходимо дифференцировать цены по сезонам; устанавливать ступенчатые цены с мотивацией реализаторов туров и услуг; использовать различные формы кредитования, рассрочек, льгот, скидок, компенсаций, бронирования; следовать определенным правилам в применении различных видов цен: установление стандартных и меняющихся цен, неокругленных, успокаивающих и др. [3].

Ценовая политика турфирм включает:

– **стратегию ориентации на покупателя**, которая предполагает, что туристическая фирма поддерживает постоянную связь с клиентами (поздравления с праздниками, приглашения на мероприятия, проводимые фирмой, и др.); стремится к высокому качеству обслуживания на всех уровнях и этапах; постоянно совершенствует стиль работы в фирме, укрепляет трудовой коллектив и т. д.;

– **стратегию ориентации на качество**. Базовое качество продукта (удовлетворенность клиента полученным отдыхом, чистота и комфорт номера в отеле, вежливое и внимательное отношение руководителя группы и др.) – главная часть данной стратегии. Качество продукта гарантирует система внутрифирменных стандартов качества и контроля за их соблюдением. На мировом уровне используется система стандартов качества **ИСО 9000** с дополнениями. Эти стандарты положены в основу разработанных в настоящее время документов по системе сертификации в туризме – Порядка сертификации туристических услуг и Порядка сертификации гостиничных услуг.

#### **Факторы, влияющие на уровень цен в туризме:**

- **внешние:** состояние экономики; государственное регулирование цен; тип рынка; международное окружение; политическая ситуация; потребители, их платежеспособность; конкуренты; участники каналов товародвижения от производителя до реализации туристического продукта.

- **внутренние:** цели туристического предприятия; имидж; менеджмент; затраты; финансово-экономическое состояние и др.

#### **Порядок ценообразования в туризме**

**Структура цены турпродукта** выглядит следующим образом:

- 1) материальные затраты;
- 2) расходы на оплату труда;
- 3) налоги;
- 4) амортизационные отчисления;
- 5) прочие расходы, в том числе аренда офиса, административно-управленческие расходы;
- 6) прибыль;
- 7) обязательные налоговые платежи;
- 8) цена турпакета партнера.

Итого: отпускная цена.

Рассмотрим структуру цены по элементам [3].

**1. Материальные затраты турфирмы** зависят от конкретной программы тура. В нее могут входить:

- **стоимость переезда:**

- **самолетом.** Вытекает из договора. Стоимость перелета является важной составной частью продажной цены и занимает в ней наибольший удельный вес. Турфирмы пытаются выторговывать скидки по тарифам.

В этих случаях используются блок-чартер (выделение определенного количества мест на рейсовом самолете по льготным ценам, но без права их аннуляции) и более выгодный – авиачартер (аренда туроператором самолета выбранной авиакомпанией для выполнения необходимого количества рейсов по согласованным маршрутам,

датам, дням). Цена авиачартера зависит от арендной цены самолета (рейса), количества выполненных рейсов, степени загрузки самолета.

Авиакомпании в соответствии с международными соглашениями предоставляют туристам различные скидки на тарифы. Их размер зависит от направления перевозки, продолжительности путешествия, количества туристов. Скидки могут достигать 40 % тарифа [4].

Конкуренция между авиакомпаниями также способствует предоставлению туристам и турфирмам различных видов льготных тарифов.

Авиационному транспорту отдается предпочтение со стороны туристов, так как это быстрый, комфортабельный и относительно недорогой вид транспорта по сравнению с другими;

– *железной дорогой*. Оговаривается в договоре. Скидки предоставляются в зависимости от срока выкупа билетов, количества туристов, сезона;

– *автотранспортом (автобусом)* – цена зависит от двух моментов. Если автобус арендованный, цена оговаривается в договоре. При заключении договора рассчитывается выгодность/невыгодность включения в аренду полной стоимости заправки автобуса и командировочных расходов водителей. Если автобус собственный, в цену включаются расчетная стоимость эксплуатации автобуса с учетом амортизации;

• *трансфер*. Цена оговорена в договоре или расчетная стоимость собственного транспорта;

• *затраты, связанные с оформлением документов* для выезда туристов за границу (госпошлина, страховка, ваучер, экологический сбор и др.). Они включаются в цену на основании договоров;

• *экскурсионное обслуживание*. Цена оговаривается в контракте;

• *питание*. Цена оговаривается в контракте [4].

**2. Расходы на оплату труда.** По данной статье отражается часть суммы заработной платы работников производственного персонала, т. е. специалистов, занимающихся разработкой и реализацией туристического продукта, а также другие выплаты, относимые в соответствии с Инструкцией по составу затрат на себестоимость.

**3. Налоги** включают суммы обязательных отчислений, производимых от суммы затрат по статье «Расходы на оплату труда». Перечень и ставки налогов утверждаются законодательно.

**4. Амортизационные отчисления.** Амортизация основных средств и нематериальных активов начисляется по нормам амортизационных отчислений на их полное восстановление, утвержденным правительством и предприятием.

**5. Прочие затраты** состоят из следующих сумм: предоставленных на оплату счетами, утвержденных ставок и норм расходов по видам операций, административно-управленческих расходов, арендных платежей, оговоренных договором [4].

Статьи затрат, включающие элементы 1 – 5, составляют **себестоимость туристического продукта**.

**6. Прибыль**, закладываемая в цену туристического продукта. Эта статья – основной источник дохода турфирмы. Здесь должны учитываться и инфляционные процессы, чреватые потерями, и комиссионные турагенту или турпосреднику. Уровень прибыли автоматически регулируется рынком – слишком высокая цена тура, несмотря на все достоинства программ, делает его невостребованным. Кроме того, прибыль необходима для развития производства и его материального стимулирования. Поэтому к определению уровня прибыли надо подходить разумно, просчитывая все возможные варианты и последствия.

**7. Налоги, сборы и отчисления в бюджет, внебюджетные фонды.** Туристические фирмы в обязательном порядке производят отчисления налогов по перечню и ставкам, утвержденным законодательством (НДС и др.) [4].

Таким образом, сумма затрат предприятия и услуг сторонних организаций составит **общую цену услуги**.

При разработке цен учитываются различные **комиссионные вознаграждения** посредникам:

1) комиссия для туроператоров, которые разрабатывают программы и реализуют их самостоятельно или через посредников (комиссия для оптовиков);

2) розничная комиссия турагентам, которые перепродают программы туроператора или сами бронируют гостиничные номера;

3) комиссия для других организаций, которые выступают в качестве посредников между турагентом, туристом и гостиницей.

Цена турпакета на одного туриста, т. е. стоимость турпутевки, определяется по формуле (9.1).

$$Ц = \frac{И + Н + П - С \mp К}{Ч + К} \quad (9.1)$$

где

$Ц$  – цена турпакета;

$С$  – себестоимость услуг, входящих в турпакет, составленный туроператором;

$Н$  – косвенные налоги;

$П$  – прибыль туроператора;

$К$  – комиссионное вознаграждение турагента («+» означает надбавку к цене турпакета, «-» означает скидки с цены туроператора в пользу турагента);

$Ч$  – количество туристов в группе.

При заключении договора с турагентами на реализацию туров туроператор может исходить из двух позиций:

1. Туроператор продает турагенту турпакет по цене, которую он должен получить с турагента. Турагент делает надбавку в свою пользу на цену туроператора. Туроператор не вмешивается в установление размера надбавки.

2. Туроператор предоставляет турагенту турпакет для реализации по твердо фиксированной цене. Турагент получает комиссионное вознаграждение в форме скидки со стоимости турпакета [4].

## СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Постановление Министерства спорта и туризма РБ № 2 от 23.01.2009. Об утверждении Методических рекомендаций по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости туристических услуг [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [https://belzakon.net/Законодательство/Постановление\\_Министерства\\_спорта\\_и\\_туризма\\_РБ/2009/65949](https://belzakon.net/Законодательство/Постановление_Министерства_спорта_и_туризма_РБ/2009/65949). – Дата доступа: 24.09.2019.
2. Трич, О.В. Экономика туризма и гостеприимства: учебно-метод. комплекс для студентов специальностей 1 – 03 02 01 «Физическая культура», 1 – 89 01 01 «Туризм и гостеприимство» / О.В.Трич, О.Ю. Лутковская. – Новополоцк: ПГУ, 2014. – 172 с.
3. Закон Республики Беларусь о ценообразовании от 10 мая 1999 г. № 255-3 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.by/document/?guid=3871&p0=h19900255>. – Дата доступа: 24.09.2019.
4. Горбылева, З.М. Экономика туризма [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://gendocs.ru/v40229/горбылева\\_з.м.\\_экономика\\_туризма?page=2](http://gendocs.ru/v40229/горбылева_з.м._экономика_туризма?page=2). – Дата доступа: 20.09.2019.

## **Тема 11. Сущность и методология анализа показателей хозяйственно-экономической деятельности предприятий индустрии туризма и гостеприимства**

Цель – изучить показатели и особенности анализа хозяйственно-экономической деятельности предприятий индустрии туризма и гостеприимства.

### Задачи:

- познакомиться с понятием экономического анализа;
- рассмотреть основные показатели финансового анализа;
- определить разницу между горизонтальным и вертикальным анализом;
- изучить показатели хозяйственно-экономической деятельности предприятий сферы туризма.

### Вопросы:

11.1 Содержание анализа хозяйственной деятельности предприятий индустрии туризма и гостеприимства, классификация анализа хозяйственной деятельности;

11.2 Комплексный анализ финансового состояния туристического предприятия;

11.3 Показатели функционирования и развития туристических организаций.

### **11.1 Содержание анализа хозяйственной деятельности предприятий индустрии туризма и гостеприимства, классификация анализа хозяйственной деятельности**

**Экономический анализ хозяйственной деятельности** туристических организаций – это комплексное изучение их работы с целью объективной оценки достигнутых результатов, определение путей повышения эффективности производства туристического продукта и качества обслуживания клиентов.

Необходимость возникновения экономического анализа продиктована желанием субъектов предпринимательской деятельности иметь подтвержденные объективными расчетами данные, отражающие реальное финансовое, имущественное и иное положение дел на конкретной фирме, а также ближайшие и дальние перспективы ее развития. Немаловажную роль играет также желание знать, каким образом можно усовершенствовать процесс работы для получения максимально возможной прибыли при наличии определенного потенциала материальных, денежных и других средств [1].

**Предметом экономического анализа хозяйственной деятельности** туристическо-экскурсионных организаций являются хозяйственные процессы, связанные с производственной и коммерческой деятельностью отдельных фирм и с развитием туристической отрасли в целом.

**Основная цель экономического анализа** – получение небольшого числа параметров (экономических показателей), дающих объективную и точную

картину хозяйственного состояния предприятия, его прибылей и убытков, изменений в структуре основных и оборотных фондов, нематериальных активов, в объемах продаж и их динамике, а также в структуре управления предприятием, в расчетах с дебиторами и кредиторами и т. д. Вид анализа зависит и от целей конкретных пользователей экономической информации.

**Виды экономического анализа хозяйственной деятельности туристических предприятий** можно классифицировать по следующим показателям:

- объект анализа (что анализируется);
- субъект анализа (кто анализирует);
- задачи анализа;
- широта сравнений;
- периодичность анализа (повторяемость);
- время проведения;
- степень охвата анализируемого объекта;
- содержание анализа.

**По объектам анализа выделяются:** отрасль или подотрасль туристической индустрии; регион; предприятие (фирма); отдельные подразделения предприятия, отдельные работники.

**По субъектам анализа выделяются:** органы государственного управления; экономические службы всех уровней (включая туристические организации, финансовые и статистические организации, налоговые инспекции и отделения Госкомстата). Главным звеном в цепи субъектов анализа является руководитель предприятия.

**Задачами экономического анализа** являются:

- оценка обоснованности и напряженности бизнес-плана;
- определение базовых показателей для прогноза на предстоящий период;
- оценка результатов хозяйственной деятельности, проверка выполнения плана организации с выделением причин невыполнения (объективных и субъективных);
- подведение итогов деятельности организаций на основе определения влияния отдельных подразделений и работников на общие результаты;
- выявление резервов повышения конкурентоспособности организации;
- прогнозирование ожидаемых результатов, в том числе и от инновационной деятельности;
- подготовка вариантов для выбора оптимальных управленческих решений.

Кроме того, **экономический анализ подразделяют:**

- *по широте сравнения* – на внутрихозяйственный и межхозяйственный;
- *по периодичности* – на периодический (раз в три года, в год, в квартал, в месяц) и разовый (основные периоды – год и квартал);

- по времени проведения относительно бизнес-плана – на предварительный (для составления плана), оперативный (при составлении плана), последующий (при подведении итогов выполнения бизнес-плана);

- по степени охвата анализируемого объекта – на сплошной и выборочный;

- по содержанию – на полный (комплексный) и тематический (локальный) [1].

**Внутрихозяйственный анализ** – это анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия по данным бухгалтерского и управленческого учета.

**Особенностями** его являются:

- ориентация результатов анализа на руководство предприятием;
- использование всех возможных источников учетной информации;
- комплексность анализа, изучение всех сторон деятельности предприятия.

Анализ общей эффективности хозяйственной деятельности предприятия является прерогативой высшего звена его управленческих структур [2].

**Основными задачами внутреннего анализа** являются:

- оценка хозяйственной ситуации;
- выявление факторов и причин достигнутого состояния;
- подготовка и обоснование принимаемых управленческих решений.

В практике экономического и финансового анализа, как правило, используются следующие основные **методики**:

- **горизонтальный (временной) анализ** – сравнение каждой позиции отчетности с предыдущим периодом или рядом предшествующих периодов и определение основной тенденции в динамике показателя;

- **вертикальный (структурный) анализ** – определение структуры итоговых финансовых показателей с выявлением влияния каждой позиции отчетности на результат в целом;

- **анализ относительных показателей (коэффициентов)** – расчет отношений между отдельными позициями отчета или позициями разных форм отчетности, определение взаимосвязей показателей.

**Полный (комплексный) анализ** предполагает изучение всех видов деятельности туристического предприятия и их взаимосвязей, общую методику расчета основных показателей финансово-хозяйственной деятельности предприятия для оценки общего положения дел путем сравнения расчетных показателей с некоторыми экспертными значениями; определение динамики его развития.

Результаты комплексного анализа оформляются в виде пояснительной записки к годовому отчету.

**Тематический (локальный) анализ** ограничивается изучением отдельных направлений деятельности туристического предприятия, т. е. является лишь частью комплексного анализа. **Локальный анализ** – это изучение по особо подобранному кругу показателей направлений деятельности предприятия с целью вступления с ним в конкретную форму партнерских отношений [2].

## 11.2 Комплексный анализ финансового состояния туристического предприятия

Методика анализа финансового состояния туристического предприятия включает:

- характеристику организационно-правовой и финансово-хозяйственной деятельности, которая отражает структуру предприятия, его учетную политику, основные экономические показатели. Она предполагает изучение учредительных документов предприятия, вопросов экономического состояния, производственного потенциала, кадрового состава, организации оплаты труда и др. Наличие такой характеристики дает возможность, не раскрывая внутреннего содержания показателей и факторов, влияющих на них, в общих чертах охарактеризовать работу туристического предприятия;

- анализ и оценку финансового состояния (ФС) – обязательную составляющую процесса управления туристическим предприятием.

**Финансовый анализ** представляет собой исследование финансового состояния и основных результатов финансовой деятельности предприятия с целью выявления резервов повышения его рыночной стоимости и обеспечения эффективности развития.

Высокий уровень налогового бремени, инфляция, снижение объемов предложения и спроса, неплатежи, трудность получения кредитов и другие кризисные явления вынуждают предприятия искать новые источники пополнения оборотных средств и решать проблему эффективности их использования.

В финансовом состоянии предприятия можно выделить три основные *проблемы*:

- *дефицит денежных средств* – низкая платежеспособность. Это означает, что у предприятия в ближайшее время может не хватить средств для своевременной оплаты своих обязательств;

- *недостаточное удовлетворение интересов инвесторов*, свидетельствующее о низкой рентабельности собственного капитала;

- *снижение финансовой независимости, или низкая финансовая устойчивость*, грозящая возможными проблемами в исполнении обязательств в будущем, т. е. зависимостью предприятия от кредиторов и, как следствие, потерей самостоятельности [3].

С этими же проблемами сталкиваются и туристические предприятия.

В сложившейся ситуации они должны оценить свое положение и выбрать эффективные комбинации решений. Эта работа состоит из *трех этапов*:

- оценка текущего состояния предприятия и его изменений по сравнению с предшествующим периодом;

- определение причин, приведших к изменению финансового положения предприятия;

- разработка программы действий на будущее.

Для решения конкретных задач по оценке финансового состояния предприятия применяют ряд актуальных методов и систем анализа. В зависимости от используемых методов различают следующие основные системы анализа:

- горизонтальный анализ;
- вертикальный анализ;
- анализ коэффициентов;
- интегральный анализ.

*Горизонтальный финансовый анализ* базируется на изучении динамики отдельных показателей во времени: темпов роста (прироста) и общих тенденций их изменения.

На практике наибольшее распространение получили следующие виды горизонтального анализа:

- соотнесение финансовых показателей отчетного периода с показателями предшествующего периода;
- сравнение финансовых показателей отчетного периода с аналогичным периодом прошлого года (особенно характерно для туризма);
- сопоставление показателей за ряд предшествующих периодов. Все виды горизонтального анализа обычно дополняются исследованием влияния отрицательных факторов на изменение результативных показателей [3].

Результаты такого аналитического исследования позволяют построить соответствующие динамические факторные модели.

Примерный горизонтальный анализ балансовых отчетов можно представить в виде табл. 11.1.

Таблица 11.1 – Горизонтальный анализ балансовых отчетов

Статья баланса, млн р.	На начало года	На конец года	Отклонение (+, -)	Темпы роста
Активы				
1.				
2.				
Пассивы				
1.				
2.				

Источник: [4, с. 146].

Ценность результатов горизонтального анализа существенно снижается в условиях инфляции.

*Вертикальный (структурный) финансовый анализ* отражает долю каждой статьи в общей валюте баланса, позволяет определить значимость изменений по каждому виду активов. При этом все показатели каждого года представляются в относительных единицах (в %) как доли показателя, принятого за 1 (100 %).

Различают:

- *структурный анализ активов*, в процессе которого определяются удельный вес оборотных и внеоборотных активов, их элементный состав, а

также состав активов предприятия по уровню ликвидности и др. Результаты этого вида анализа используются для оптимизации состава активов предприятия;

- *структурный анализ капитала*, в процессе которого определяются удельный вес используемого предприятием собственного и заемного капитала, состав заемного капитала по его видам и периодам предоставления;

- *структурный анализ денежных потоков*, в ходе которого в составе общего денежного потока выделяют денежные потоки по операционной, инвестиционной и финансовой деятельности предприятия, остаток денежных активов по отдельным его элементам.

Примерный вертикальный анализ балансовых отчетов можно представить в виде табл. 11.2.

Таблица 11.2 – Вертикальный анализ балансовых отчетов

	Год $x$	1	Год $x + 1$	$D$ , %	Год $x + 2$	1
	абс.	%	абс.	%	абс.	%
Активы						
1.						
2.						
Итого:						
Пассивы						
1.						
2.						
Итого:						

Источник: [4, с.147].

Горизонтальный и вертикальный анализ должны дополнять друг друга. Все изменения в показателях, полученных при анализе конкретного туристического предприятия, необходимо проанализировать и объяснить.

### 11.3 Показатели функционирования и развития туристических организаций

Хозяйственно-финансовая деятельность туристических баз и гостиниц характеризуется следующими основными *показателями*:

а) количество мест – всего, в том числе круглогодичных, сезонных, собственных, арендованных;

б) объем обслуживания туристов (человек, чел.-дней);

в) доходы;

г) себестоимость обслуживания;

д) план по труду и заработной плате;

е) прибыль.

Деятельность туристических баз и гостиниц, занимающихся строительством, реконструкцией и капитальным ремонтом, оценивается показателями ввода в эксплуатацию основных фондов, количеством вводимых койко-мест, объемными показателями по капитальному строительству и

строительно-монтажным работам, капитальному ремонту и благоустройству, а также показателями использования труда основного и вспомогательного персонала [4, с. 147].

Предварительный обзор туристического обслуживания осуществляется по важнейшим показателям, характеризующим общие результаты и эффективность хозяйственной деятельности туристических баз и гостиниц. Это дает возможность, не раскрывая внутреннего содержания обобщающих показателей и факторов, влияющих на них, в общих чертах охарактеризовать работу туристического предприятия, связанную с выполнением заданий и обязательств, заложенных в бизнес-плане, определить динамику показателей по сравнению с предыдущими периодами и т. д.

Показатели организационного и материально-технического уровня деятельности туристических баз, гостиниц определяют использование овеществленных и трудовых ресурсов и органически сочетают материально-технические и организационные факторы в сфере туристическо-экскурсионного обслуживания.

**Задачи анализа** материально-технического уровня туристических баз, гостиниц:

- изучение состава и динамики основных фондов и их технического состояния;
- определение влияния использования фонда размещения на объем предоставляемых услуг и другие показатели.

Экономическая эффективность использования основных фондов характеризуется их долей в стоимости предоставляемых услуг. Но, анализируя этот показатель, надо иметь в виду особенности его формирования. По мере ввода в эксплуатацию более комфортабельного фонда размещения, внедрения в работу туристических баз, средств автоматизации и компьютеризации, сумма ежегодной амортизации также возрастает. Когда доля амортизации в себестоимости предоставляемых услуг растет, для обеспечения рентабельности работы туристического предприятия необходимо увеличить стоимость обслуживания.

Данные о наличии, движении, использовании основных фондов включаются в годовой отчет туристического предприятия. При изучении технического состояния основных фондов применяют следующие *коэффициенты*:

- обновления (отношение стоимости вновь поступивших основных фондов к общей стоимости основных фондов на конец года);
- выбытия (отношение стоимости выбывших основных фондов к общей стоимости основных фондов на конец года);
- изношенности (отношение суммы начисленного износа к первоначальной стоимости основных фондов);
- годности (отношение остаточной стоимости основных фондов к первоначальной стоимости).

Целесообразен подсчет *длительности оборота основных фондов*, который рассчитывается как отношение среднегодовой стоимости основных

фондов к сумме амортизационных фондов, предназначенных для полного восстановления [4, с. 148].

Среднегодовая стоимость основных фондов определяется, как и в других отраслях народного хозяйства, по данным месячных отчетов.

Комфортабельность туристического предприятия в значительной степени определяется уровнем его санитарно-технического оборудования, наличием индивидуальных санузлов с горячей и холодной водой в номере. Каждый номер современной турбазы или тургостиницы соответственно своей категории и разряду оборудуется полным, неполным или малым санузлом, или умывальником с горячей и холодной водой непосредственно в жилой комнате. Однако часть фонда размещения эксплуатируется без санузлов и умывальников. Анализ комфортабельности жилого фонда должен отражать в процентном отношении качество этого фонда. Следует анализировать степень внедрения так называемой малой механизации на каждом рабочем месте – использование тележек для перевозки белья, пылесосов, а также наличие специального уборочного инвентаря (щеток, ершей для промывки унитазов и т. д.).

Показателем, характеризующим уровень организации работы туристической базы и гостиницы, является ритмичность работы.

Хозяйственно-финансовую деятельность туристических фирм характеризуют следующие основные *показатели*:

- а) количество арендованных баз и мест;
- б) объем предоставляемых услуг (доходы);
- в) объем обслуживания туристов (человек, чел.-дней);
- г) объем обслуживания экскурсантов (число участников экскурсий);
- д) план по труду и заработной плате;
- е) норматив оборотных средств;
- ж) прибыль [4, с. 149].

Особое внимание уделяется показателям рентабельности каждого вида обслуживания, соотношению сметы административно-управленческих расходов и себестоимости (в процентах).

**Объем предоставляемых услуг (доходы)** – важнейший стоимостной показатель в сфере туристическо-экскурсионного обслуживания. Совместно с натуральными количественными показателями он характеризует усилия туристического предприятия по туристическо-экскурсионному обслуживанию при нормальной рентабельности в работе.

**Экономический анализ организационного и материально-технического уровня** деятельности турфирм необходимо начинать с анализа состояния их материально-технической базы, под которой надо понимать:

- а) количество и качество арендованного фонда размещения для обслуживания туристов (в гостиницах, на турбазах, в частном секторе);
- б) количество мест на теплоходах (если аренда теплоходов производится свыше двух месяцев в году);
- в) количество выделяемых туристических поездов;

г) количество автобусов, которое согласно договору с предприятием автомобильного транспорта, выделяется для обеспечения работы турфирмы в определенные отрезки времени;

д) количество мест на самолетах.

Уровень комфортабельности обслуживания имеет все возрастающее значение в работе фирмы.

Радиофикация автобусов на экскурсионных маршрутах, питание в благоустроенных предприятиях общественного питания на дальних маршрутах, точное соблюдение графика маршрута и другие мероприятия создают комфорт туристическо-экскурсионного обслуживания.

Внедрение новых информационных технологий также характеризует состояние материально-технической базы фирмы.

Важным показателем уровня организации работы турфирмы является ритмичность ее работы [4, с. 150].

#### СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Анализ хозяйственной деятельности туристического предприятия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://poisk-ru.ru/s19775t5.html>. – Дата доступа: 27.09.2019.

2. Роль управленческого анализа в деятельности организации и его взаимосвязь с финансовым анализом [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://na-journal.ru/1-2014-gumanitarnye-nauki/384-rol-upravlencheskogo-analiza-v-dejatelnosti-organizacii-i-ego-vzaimosvjaz-s-finansovym-analizom>. – Дата доступа: 27.09.2019.

3. Сущность, цели и задачи финансового анализа [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://economuch.com/biznes-planirovanie-kniga/suschnost-tseli-zadachi-finansovogo-45725.html>. – Дата доступа: 27.09.2019.

4. Трич, О.В. Экономика туризма и гостеприимства: учебно-метод. комплекс для студентов специальностей 1 – 03 02 01 «Физическая культура», 1 – 89 01 01 «Туризм и гостеприимство» / О.В.Трич, О.Ю. Лутковская. – Новополюк: ПГУ, 2014. – 172 с.