

УДК 658.012.1

АНАЛІЗ СОБІВАРТОСТІ ТУРИСТСЬКОГО ПРОДУКТУ ТА ШЛЯХИ ЇЇ ЗНИЖЕННЯ

Сорокіна О.С., Шамсутдінова Ф.Ф.

***Кримський економічний інститут ДВНЗ «Київський національний економічний університет
ім. Вадима Гетьмана», м. Сімферополь, Україна
E-mail: sorokina-elena-step@yandex.ru***

В роботі розглянуто методику калькулювання собівартості туристичного продукту. Викладено методику аналізу собівартості туристичного продукту. Визначено резерви зменшення собівартості турпродукту.

Ключові слова: турпродукт, турпослуга, методика, аналіз, собівартість.

Постановка проблеми. Інтеграція України до всесвітніх операцій, наближення ЄВРО 2012 потребує здійснення комплексу заходів, спрямованих на вдосконалення методики обліку та аналізу витрат і калькулювання собівартості туристського продукту, поліпшення якості обслуговування туристів, приведення нормативно-законодавчої бази у відповідність до міжнародних вимог і стандартів. На сучасному етапі розвитку економіки в умовах конкуренції на підприємствах туристської галузі зростає роль обліку витрат і калькулювання собівартості туристського продукту, управління витратами. Зниження вартості туристського продукту неможливе без удосконалення систем обліку і аналізу витрат, які забезпечують управлінський персонал належною інформацією, необхідною для прийняття управлінських рішень.

Планування туристського продукту – це важливий компонент у розвитку прибуткового і тривалого бізнесу. Основною складовою у плануванні туристського продукту є розрахунок собівартості турпродукту та пошук резервів її зниження. Чим менша собівартість виробленої продукції або наданих послуг, тим більш конкурентоспроможним є підприємство, доступнішими продукція або послуги для споживача і тим відчутнішими економічний ефект від їх продажу.

Аналіз підходів щодо теми дослідження. Проведений аналіз літературних джерел показав, що питаннями формування собівартості туристського продукту та управління витратами туристичних підприємств займалась велика кількість вчених, серед яких варто відзначити наступних, а саме: Ткаченко Т.І. розглядає туристичний продукт як об'єкт виробничого підприємництва [1]; Сметанко О.В. уточнив економічну сутність витрат, а також подав методичні рекомендації щодо: групування витрат за різними класифікаційними ознаками; удосконалення обліку витрат, які стосуються уточнення структури робочого плану рахунків та відображення витрат на рахунках бухгалтерського обліку через відкриття субрахунків; практичного застосування формул і калькуляційних карток у процесі розрахунку собівартості турпродукту [2]; Коросташивець Ю. провела системний аналіз понять «послуга» та «продукт» і правовий аналіз категорій «туристичний продукт» та туристична «послуга», дослідила їх правове

регулювання на сучасному етапі [3]; Дядечко Л.П. розробив детальну класифікацію витрат, що складають собівартість турпродукту [2].

Невизначеність та нерозробленість питань щодо методики формування і калькулювання витрат на створення турпродукту, методики аналізу собівартості турпродукту визначили вибір теми дослідження.

Метою дослідження є визначення методики калькулювання собівартості туристського продукту, аналіз собівартості туристського продукту та пошук напрямів зниження витрат туристичних підприємств.

Для досягнення поставленої мети, необхідно вирішити наступні завдання:

- провести уточнення економічної сутності турпродукту, структури витрат, ролі та впливу на формування й визначення собівартості туристського продукту та його окремих складових – туристичних послуг;

- застосувати загальну методику проведення аналізу витрат до підприємств туристсько-рекреаційного комплексу;

- розробити комплекс напрямків щодо зниження собівартості турпродукту.

Основні результати дослідження.

Перш ніж розглянути сутність калькулювання турпродукту необхідно визначити сутність понять «туристичний продукт», «туристична послуга», їх особливості і відмінності від іншої продукції та послуг.

Згідно з Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про туризм» [5] туристичний продукт – це попередньо розроблений комплекс туристичних послуг, який поєднує не менше ніж дві такі послуги, що реалізується або пропонується для реалізації за визначеною ціною, до складу якого входять послуги перевезення, послуги розміщення та інші туристичні послуги, не пов'язані з перевезенням і розміщенням (послуги з організації відвідувань об'єктів культури, відпочинку та розваг, реалізації сувенірної продукції тощо).

Тобто туристичний продукт – це сукупність специфічних туристичних послуг. У свою чергу туристична послуга – це сегмент сфери послуг, що забезпечує задоволення потреб людей та реалізацію їх діяльності у процесі відпочинку, розвитку, подорожі [3].

Туристична послуга може бути у вигляді: бронювання, оформлення документів, всіх видів перевезень, розміщення, харчування, екскурсій, медичного супроводу і страхування, послуг гідів-перекладачів та іншого забезпечення.

Аналізуючи різноманітні підходи до розуміння сутності турпродукту, слід зазначити, що ряд авторів розглядає його як товар або ж як право (гарантії) на туристичні послуги, реально здійснювані іншими фірмами, які не мають прямих договірних зв'язків з туристом. Інакше кажучи, це право на тур, призначене для реалізації туристам [6, с.173]. Тур – це первинна одиниця туристичного продукту, яка реалізується споживачу як єдине ціле, на визначений маршрут та конкретний термін.

Основними ознаками туристичного продукту, є:

- поєднання не менше двох послуг, одна з яких обов'язково є послугою розміщення або перевезення, надання яких обов'язково передбачається у відповідному договорі на туристичне обслуговування;

- реалізація зазначених послуг за визначеною ціною;
- виключне право туристичного оператора на формування та реалізацію туристичного продукту за встановленою ціною;
- реалізація туристичного продукту від імені та за дорученням туроператора, незалежно від каналу реалізації [7, с.11].

З точки зору виробництва турпродукт (послуга) являє собою сукупність певної кількості та якості товарів і послуг переважно рекреаційного характеру, підготовлених у даний конкретний момент для реалізації споживачеві. Для споживачів туристський продукт (послуга) не має матеріального виразу: це потенційна можливість, абстрактний споживчий продукт, що складається з благ, джерела яких знаходяться в природі як у матеріальній, так і в нематеріальній формі. Об'єднання всіх цих благ в єдине ціле є об'єктивною необхідністю, оскільки споживач може задовольнити свої різноманітні потреби у відновленні життєвих сил лише за рахунок цілого комплексу туристських товарів та послуг і при цьому в певній обстановці. Таким чином, можна говорити про подвійність туристичного продукту, який володіє характеристиками як матеріального товару, так і послуг.

На думку Наливайченко С.П., Реутова В.Є. і Цьохли С.Ю. для турпродукту і туристських послуг характерна наявність окремих рис [8, с. 53-54]. Отже, надання туристичного продукту, послуг залежить від наступних факторів: компетентність та кваліфікація виконавця; бажання та переваги споживачів; зовнішні економічні та політичні фактори (економічні кризи, демографічна ситуація тощо); природні та кліматичні фактори; сезонність, прив'язаність до конкретного моменту часу, місця; динаміка попиту та пропозиції тощо.

Як бачимо, в основному на формування туристичного продукту впливають, головним чином, зовнішні фактори, які мало залежать від самого підприємства туристичної індустрії. Основними суб'єктами, які здійснюють і/або забезпечують туристичну діяльність, є туристичні оператори (туроператори) і туристичні агенти (турагенти). Згідно з Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про туризм» № 1282-IV від 18 листопада 2003 року [5], туроператори – це «юридичні особи, створені згідно із законодавством України, для яких виключною діяльністю є організація та забезпечення створення туристичного продукту, реалізація та надання туристичних послуг, а також посередницька діяльність із надання характерних та супутніх послуг і які в установленому порядку отримали ліцензію на туроператорську діяльність». Турагенти – «юридичні особи, створені згідно із законодавством України, а також фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності, які здійснюють посередницьку діяльність з реалізації туристичного продукту туроператорів та туристичних послуг інших суб'єктів туристичної діяльності, а також посередницьку діяльність щодо реалізації характерних та супутніх послуг і які в установленому порядку отримали ліцензію на турагентську діяльність».

Головна відмінність туроператора від турагента полягає в тому, що туроператори:

- організують і забезпечують створення туристичного продукту;

- реалізують і надають туристичні послуги;
- займаються посередницькою діяльністю з реалізації характерних та супутніх послуг.

Турагенти, у свою чергу, займаються лише посередницькою діяльністю [9, с. 22].

Будь-яка діяльність вимагає витрат ресурсів. Щоб оцінити ступінь доцільності конкретного напрямку діяльності необхідно знати суму витрат, потрібну для здійснення цієї діяльності. В Україні, так само як і в міжнародній практиці, витрати оцінюються за собівартістю.

До прийняття національних стандартів з бухгалтерського обліку порядок формування собівартості туристичних підприємств регламентувався документом «Методичні рекомендації по плануванню, обліку та калькулюванню собівартості послуг туристичного продукту та порядок формування фінансових результатів, що враховуються при оподаткуванні прибутку суб'єктів туристичної діяльності», затверджені наказом №23 Державного комітету по туризму 04.06.1999 року. Після введення в дію Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» туристичні підприємства самостійно розраховують собівартість свого продукту з урахуванням норм цього П(с)БО.

Згідно з П(с)БО 16 «Витрати»[10], собівартість реалізованої продукції складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Залежно від того, ким виступає суб'єкт підприємництва (виробником турпродукту чи турагентом), формуються особливості обліку витрат і калькулювання собівартості туристського продукту (послуг). Особливістю галузі туризму є те, що туристські підприємства займаються як формуванням (виробництвом) туристського ваучера (турпродукту), так і безпосередньо його просуванням на ринку туристських послуг [1, с. 18].

Витрати можна класифікувати за різними ознаками. Різні автори дають свою класифікацію витрат. Основними видами витрат при формуванні тур продукту на думку Дядечко Л.П., є:

- витрати на оплату послуг інших підприємств туристичної індустрії;
- витрати на оплату праці працівників туристичних підприємств;
- витрати на рекламу;
- витрати, пов'язані з орендою та амортизацією основних засобів.

Використання цієї класифікації дає змогу прогнозувати витрати та керувати ними, а також визначити шляхи зниження собівартості турпродукту і витрат в цілому по туристському підприємству.

По відношенню до діючих норм всі витрати, які не включаються до собівартості турпродукту, групуються в розрізі встановлених норм, що діють на початок поточного місяця, і за відхиленнями від діючих норм, що виникли в

процесі формування турпродукту. Такий розподіл витрат лежить в основі нормативного обліку і є найважливішим засобом поточного оперативного контролю за рівнем витрат туристської організації.

У туристських фірмах завершальним етапом є групування витрат з їх носіїв. Носіями витрат виступають об'єкти калькуляції, тобто туристські продукти, виконані роботи та послуги.

Собівартість туристичного пакета формують матеріальні та нематеріальні затрати, які класифікують за різними ознаками. Найпоширенішою є класифікація за окремими статтями калькуляції та за економічними елементами.

Статті калькуляції – це затрати, які відрізняються між собою функціональною роллю у виробничому процесі та місцем виникнення. За статтями витрат визначають собівартість одиниці продукції, тобто калькуляцію. Загальний перелік статей калькуляції має такий склад: окремі види послуг, що формують цей пакет; паливо та енергія; заробітна плата; соціальні внески; амортизація; виробничі витрати; підготовка до освоєння виробництва; інші виробничі витрати; позавиробничі витрати [11, с. 134]. До витрат на оплату послуг інших підприємств туристичної індустрії (витрат на створення туристського продукту) можна віднести: прямі матеріальні витрати, які можна конкретно віднести на об'єкт калькуляції (наприклад, на 1 туродень); прямі витрати на оплату праці працівників, які безпосередньо пов'язані з формуванням туристичного продукту; інші прямі витрати (відрахування на соціальне страхування, амортизація основних виробничих засобів); загальногосподарські витрати: змінні та постійні розподілені.

За нормами П(С)БО 16 «Витрати» підприємства самі визначають склад статей калькуляції. Склад витрат суб'єктів туристичної діяльності значним чином відрізняється від витрат будь-яких інших підприємств.

До матеріальних витрат туристичних підприємств відносяться витрати на проживання і харчування, лікування, на культурні заходи, екскурсійне обслуговування, експлуатаційні витрати тощо. Зміна цих витрат залежить від рівня курортної установи (в залежності від кількості «зірок»), кількості відпочиваючих, рівня сервісу тощо.

До витрат туроператорів відносяться: витрати на формування турпродукту, транспортні витрати на проїзд до місця відпочинку і назад, вартість окремих видів послуг, які включаються у вартість турпродукту, сформованого у вигляді туру (турпаketу), страхові витрати, витрати на трансферт, витрати на екскурсійне обслуговування.

До витрат тур агентів, відносяться: вартість турпродукту, сформованого туроператором у вигляді турпаketу або туру, витрати на маркетингові дослідження, оплата праці працівників турагенства, витрати на соціальні заходи, витрати на рекламу, витрати на збут, оренда офісу, амортизаційні відрахування, комунальні послуги, банківські послуги та ін.

Вичерпний перелік статей калькуляції собівартості турпродукту запропоновано в статті Рогатенюк Е. В. [12], де окремо виділено статті калькуляції собівартості власне рекреаційних підприємств і підприємств ринкової

інфраструктури, до яких було віднесено туроператорів та турагентів. Наведений перелік статей витрат туристичних підприємств враховує поділ витрат на прямі, умовно-змінні, непрямі умовно-постійні.

Витрати, які безпосередньо включаються в собівартість окремих видів продукції називаються прямими. Для туристичних підприємств, це:

- прямі витрати на закупівлю туристичних послуг в інших підприємств і свої витрати на створення та надання послуг, що можуть бути безпосередньо віднесені на конкретний об'єкт витрат (наприклад на 1 людину, на 1 туродень, 1 путівку);

- прямі витрати на оплату праці, що включають заробітну плату й інші виплати працівникам, зайнятим формуванням турпродукту та наданням послуг, які можуть бути віднесені безпосередньо на конкретний об'єкт витрат;

- інші прямі витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо на конкретний об'єкт витрат, зокрема, відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація тощо;

Накладні – це затрати, пов'язані з виробництвом декількох видів продукції і які відносяться на об'єкт калькуляції шляхом розподілу пропорційно відповідній базі.

В туристичній діяльності це загальновиробничі витрати, що включають оплату праці управлінського персоналу структурних підрозділів підприємства, і відрахування на соціальні заходи, витрати на відрядження, охорону праці, техніку безпеки, охорону навколишнього середовища тощо. Загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні.

До змінних витрат у туризмі відносяться всі прямі витрати, пов'язані з закупівлею послуг транспортування, розміщення, харчування, культурного та рекреаційно-оздоровчого обслуговування туристів, витрати, пов'язані з візовим обслуговуванням одного туриста або групи туристів (залежно від того, що прийнято за одиницю розрахунків), оплата праці груповодів і гідів-перекладачів, витрати на оплату формування і реалізацію туристичних пакетів (турів).

Постійні витрати – це витрати, що залишаються незмінними при зміні обсягів реалізації турпродукту. До них відноситься частина загальновиробничих і загальногосподарських витрат, а саме витрати на рекламу, адміністративно-управлінські витрати, амортизація необоротних активів, витрати на використання інформаційних баз даних тощо [4].

Затрати в сукупності по всім калькуляційним статтям складають повну собівартість товарної продукції, товарів, робіт, послуг.

Найбільш простий спосіб розрахунку собівартості турпродукту – це розподіл сумарних витрат на обсяг реалізованих путівок. Однак застосувати цей спосіб можна тільки за умови, коли туристська фірма реалізує стандартні групові тури.

Більш складний спосіб – калькуляція собівартості в розрізі індивідуальних турів. У цьому випадку прямі витрати безпосередньо включають до собівартості турпродукту, а непрямі – розподіляють за допомогою спеціальних баз і коефіцієнтів розподілу.

Калькуляція собівартості туристського продукту має свою специфіку. Туристський продукт, як правило, являє собою пакет туристичних послуг, що

розрахований на групу туристів. Але, в цю групу, окрім саме туристів, входять особи, що їх супроводжують (перекладачі, гіді, старший групи).

Розрахунок собівартості відбувається в два етапи:

1) спочатку визначається собівартість усього пакету послуг на всю групу туристів з урахуванням осіб супроводу;

2) потім визначається собівартість в розрахунку на одного туриста і встановлюється ціна послуг, передбачених туристичною путівкою (ваучером).

Витрати з реалізації турпродукту або послуг посередниками (турагентами) відрізняються від витрат по їхньому формуванню. Вони розраховуються аналогічно витратам обігу в роздрібній торгівлі і покриваються комісійною винагородою. Витрати з реалізації турпродукту турагентами практично не містять матеріальних витрат. Основним видом витрат цих підприємств є витрати на оплату праці і відрахування на соціальні заходи [4].

За положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [10] виділяють також класифікацію витрат за їх елементами, а саме: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизацію, інші операційні витрати.

Відмінність цих витрат від статей калькуляції полягає у врахуванні елементів всіх операційних витрат, до складу яких окрім собівартості входять адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати.

Незважаючи на те, що питанням організації, обліку, оподаткування, планування діяльності туристичних підприємств присвячується велика кількість наукових публікацій, до цього часу не розроблено методичку аналізу собівартості турпродукту.

Джерелами інформації для аналізу собівартості турпродукту, на думку авторів, є: планові, нормативні та фактичні калькуляції собівартості турпродукту, форма фінансової звітності №2 «Звіт про фінансові результати» (дані розділу 1 та 2), статистична звітність «1-ТУР», дані бухгалтерського обліку по рахунках 23,91,92,93 та 94 (або 8 і 9 класів рахунків), бізнес-план та ін.

Аналіз собівартості турпродукту повинен бути направлений на вивчення динаміки показника собівартості, факторів, що вплинули на його зміну, на пошук резервів зниження собівартості туристського продукту.

Об'єкти аналізу собівартості туристичного продукту можна класифікувати наступним чином:

- а) за обсягом витрат – виробнича собівартість, повна собівартість;
- б) за методом розрахунку собівартості: планова собівартість, нормативна собівартість, фактична собівартість;
- в) за об'єктами підрахунку – собівартість на 1 туродень, на 1 путівку, на 1 замовлення.

Після вивчення загальної динаміки собівартості турпродукту за ряд років, необхідно зробити аналіз собівартості за статтями калькуляції і елементами витрат.

Аналіз витрат за статтями калькуляції дає можливість вивчити витрати за місцем їх виникнення, виявити причини їх зміни по окремих статтях. Такий

АНАЛІЗ СОБІВАРТОСТІ ТУРИСТСЬКОГО ПРОДУКТУ ТА ШЛЯХИ ЇЇ ЗНИЖЕННЯ

аналіз дозволяє вивчити вплив окремих статей калькуляції на собівартість 1 тuro-дня чи собівартість 1 путівки.

З метою аналізу витрат туристичних підприємств за статтями калькуляції може бути використана калькуляція турпродукту наступного вигляду (табл.1).

Таблиця 1
Калькуляція собівартості туристичного продукту для туроператора

Найменування статей витрат	№ рядку	На 1 тuro-день			На 1 путівку		
		план	факт	+, -	план	факт	+, -
Прямі матеріальні витрати	01						
Прямі витрати на оплату праці	02						
Інші прямі витрати	03						
Загальновиробничі витрати	04						
Всього виробнича собівартість (ряд. 01+02+03+04)	05						
Адміністративні витрати	06						
Витрати на збут	07						
Інші операційні витрати	08						
Всього собівартість реалізованих послуг (ряд. 05+ 06+07+08)	09						
Коефіцієнт рентабельності (прибуток)	10						
Ціна оптова виробнича (ряд . 09+10)	11						
ПДВ (20%)	12						
Ціна оптова відпускна (ряд.11+12)	13						

Розроблено за даними [12].

На наступному етапі аналізу собівартості продукції (робіт, послуг) проводять аналіз витрат за елементами.

Аналіз витрат за елементами дозволяє вивчити склад і структуру операційних витрат туристського підприємства. Вивчення елементів витрат, таких як матеріальні, трудові, амортизація дасть змогу планувати зниження собівартості за рахунок зменшення матеріаломісткості, трудомісткості, фондомісткості турпродукту.

Під час аналізу собівартості за елементами витрат визначають частку окремого елемента витрат в їх загальній сумі, порівнюють структуру витрат в різні звітні періоди. Варто зазначити, що порівнювати витрати за різні періоди в абсолютній сумі неможна, бо вони зроблені виходячи з різного обсягу продукції чи робіт.

Зробимо для прикладу аналіз витрат за елементами на прикладі туристичної компанії Криму, яка відповідно до статутних цілей здійснює турагентську діяльність. Наглядно структуру витрат туристичної компанії в 2008, 2009 і 2010 рр. видно в табл. 2.

Таблиця 2
Структура операційних витрат туристичної компанії (турагента) в 2008-2010 рр.

Елементи витрат	Пит. вага, %, 2008	Пит. вага, %, 2009	Пит. вага, %, 2010	Відхилення	
				2009 від 2008, %	2010 від 2009, %
Матеріальні витрати	-	9,2	4,48	+9,2	-4,72
Витрати на оплату праці	13,54	10,18	9,28	-3,36	-0,9
Відрахування на соціальні заходи	4,77	3,83	3,54	-0,94	-0,29
Амортизація	-	3,03	3,76	+3,03	+0,73
Інші операційні витрати	81,68	73,75	78,95	-7,93	+5,2
Всього	100,00	100,00	100	-	

Як бачимо з табл.2, найбільша питома вага в усіх витратах належить іншим операційним витратам. Друге місце в структурі витрат займають витрати на оплату праці. На третьому місці знаходяться матеріальні витрати. І найменшу питому вагу займають відрахування на соціальні заходи та амортизація.

Якщо порівнювати структуру витрат турагентів зі структурою туроператорів можна зробити висновок, що вони докорінно відрізняються. Для туроператорів характерна велика питома вага матеріальних витрат (від 60 до 90 %), незначні інші операційні витрати.

На турагентських фірмах, навпаки, питома вага інших операційних витрат займає найбільшу частку в структурі собівартості, матеріальні витрати є незначними або взагалі відсутні. Це пояснюється тим, що вартість турпродукту, закупленого у туроператорів турагенти відносять на інші операційні витрати.

Аналізуючи собівартість тур продукту, потрібно виявити, які фактори вплинули на зміну тих чи інших статей калькуляції, суми витрат. Слід зазначити, що діяльність окремої фірми, собівартість її послуг знаходяться в безпосередній залежності від зміни цін і тарифів на інші послуги. Наприклад, підвищення вартості послуг готельного, побутового господарства, транспорту, цін у ресторанах, вартості квитків у музеї, театри веде до зростання вартості туристських путівок, а отже, до скорочення контингенту споживачів, послабленню конкурентоспроможності на ринку [13].

Череп А. В. [14] з метою зниження собівартості продукції пропонує створення нових організаційних структур. Ураховуючи, що туристичні підприємства є малими, з рекомендації автора можна використовувати трирівневу структуру управління виробництвом. Але для туристичних підприємств такі рекомендації потребують конкретизації.

Чухліб Ю. А. [15] в своїх дослідженнях приділяє увагу проблемі розподілу та фіксуванню в бухгалтерському обліку елементів витрат, які входять до складу собівартості, зокрема непрямих і накладних витрат. Виходячи з рекомендацій дослідника, для туристичних підприємств обрання баз для розподілу витрат необхідно робити з урахуванням специфіки туристичних продуктів та самих туристичних підприємств.

Руденко О.В. й Амельченко Т.В.[16] вважають, що до найбільш важливих і пріоритетних резервів зниження собівартості в галузевій економіці слід віднести наступні: зростання продуктивності праці темпами, які будуть перевищувати темпи зростання оплати праці; максимальне зниження накладних витрат; повна ліквідація невиробничих витрат; вдосконалення рівня концентрації, спеціалізації, кооперування і комбінування виробництва; перехід на дешевші види сировини, матеріалів, палива, енергії; впровадження обчислювальної техніки; скорочення транспортних витрат; відносно зменшення амортизаційних відрахувань; зміна номенклатури та асортименту продукції.

Для туристичних підприємств зростання продуктивності праці як резерв не може бути застосований, оскільки кількість реалізованих путівок не залежить від зусиль конкретного працівника, а від реклами, асортименту послуг, ціни турпродукту чи турпослуги та ін.

Вдосконалення рівня концентрації, спеціалізації, кооперування і комбінування виробництва на туристичних підприємствах не має сенсу, оскільки туроператор чи турагент повинен бути розташований на території, де є велика кількість потенційних клієнтів. Недоцільно розташовувати підприємство в зоні надання туристичних послуг.

Амортизаційні відрахування туристичних підприємств є незначними, оскільки вони включають тільки амортизацію комп'ютерної техніки, меблів та іншого офісного обладнання. Приміщення під офіс туристичної фірми як правило, винаймаються в оренду. Самі туристичні послуги надаються на базі пансіонатів, санаторіїв, інших суб'єктів туристичної та рекреаційної діяльності.

Отже, для туристичних підприємств актуальними будуть наступні напрямки зниження собівартості:

1) максимальне зниження накладних витрат, а саме адміністративних витрат і витрат на збут, інших операційних витрат за рахунок збільшення кількості туристів, яким реалізується турпродукт;

2) пошук постачальників більш дешевих продуктів харчування, закупівля їх безпосередньо у виробників, місцевих постачальників;

3) скорочення транспортних витрат збільшення кількості туристів економії паливно-мастильних матеріалів, вибору найкоротших маршрутів перевезень;

4) розширення асортименту послуг для залучення більшої кількості туристів.

Висновки. В запропонованому науковому дослідженні узагальнено теоретичні аспекти калькулювання собівартості турпродукту і адаптовано методику аналізу собівартості продукції для собівартості турпродукту. Одержані результати свідчать про досягнення поставленої мети і дають змогу зробити такі висновки:

- методика складання собівартості турпродукту у туроператора відрізняється від методики формування собівартості турагента.

- собівартість турпродукту, який створюється туроператором, схожа на методику складання собівартості промислового підприємства, але має ряд відмінностей. Витрати з реалізації турпродукту або послуг посередниками

(турагентами) розраховуються аналогічно витратам обігу в роздрібній торгівлі і покриваються комісійною винагородою.

У статті надано рекомендації щодо адаптації загальноприйнятої методики аналізу собівартості продукції до потреб туристичних підприємств.

Запропоновані у статті підходи дозволять фахівцям виділити основні напрямки зниження собівартості турпродукту, які забезпечать більш ефективне ведення туристської діяльності національними підприємствами, а саме: максимальне зниження накладних витрат за рахунок збільшення кількості туристів; пошук постачальників більш дешевих продуктів харчування, закупівля їх безпосередньо у виробників, місцевих постачальників; скорочення транспортних витрат збільшення кількості туристів економії паливно-мастильних матеріалів, вибору найкоротших маршрутів перевезень; розширення асортименту послуг.

Список використаної літератури

1. Ткаченко Т.І. Туристичний продукт як об'єкт виробничого підприємництва [Електронний ресурс] // Культура народів Причорномор'я: Т.І. Ткаченко. – Режим доступу: nbuv.gov.ua / Національна бібліотека України імені В. І. Вернадського, Київ. - http://www.nbuv.gov.ua/Articles/Kultnar/knp67/knp67_130-135.pdf - 11.01.2012.
2. Сметанко О. В. Методика та організація обліку і аудиту витрат у туристській галузі (на прикладі туристських підприємств Автономної Республіки Крим): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук / О.В. Сметанко. – РВВ КЕІ КНЕУ, 2004. – 18 с.
3. Коросташивець Ю. Спільні та відмінні риси понять «туристична послуга» та «туристичний продукт» за законодавством України та інших держав / Ю. Коросташивець // ПГіП – 2010, – №7. – С.105-108.
4. Дядечко Л.П. Економіка туристичного бізнесу./Л. П. Дядечко. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 224 с.
5. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про туризм» № 1282-IV від 18 листопада 2003 року (із змінами та доповненнями) / Верховна Рада України. – Офіц. вид. – К.: Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2004. – N 13. – 180 с.
6. Школа І.М. Менеджмент туристичної індустрії / [І. М. Школа, Т. М. Орехова, І.Д. Козьменко та ін.]. – Чернівці, 2005. – 596 с.
7. Матвієнко А.Т. Науково-практичний коментар до Закону України «Про туризм» / А.Т. Матвієнко, І.В. Приячук, М.А. Лесик, В.В. Андрейцев. – К., 2006.
8. Наливайченко С.П. Бізнес-планування у туристичній індустрії / С.П. Наливайченко, В.Є. Реутов, С.Ю. Цьохла [Текст]: навч. посіб. для студ. економ. напрямів підготовки ден. та заочн. форм навчання / М-во освіти та науки України, Кримський економічний інститут ДВНЗ «КНЕУ ім. В.Гетьмана», каф. Економіки підприємства. – Саки: ПП «Підприємство Фенікс», 2011. – 192 с.
9. Рудяк Ю. Усе про облік та організацію туристичної діяльності / [Ю.Рудяк, В.Кузнецов та ін.]. – 5-те вид. перероб. і доп. – Х.:Фактор, 2008. – 304 с.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318, із змінами і доповненнями // Офіційний вісник України: Зб. актів законодавства; Міністерство юстиції України. – К., 2000. – № 3. – Ст.102. – С.181-188.
11. Мальська М.П. Планування туристичної діяльності: підручник / М.П. Мальська, О.Ю. Бордун. – К.: Знання, 2010. – 310 с.: 1 електрон. Опт. Диск (CD-ROM).
12. Рогатенюк Э.В. Методические рекомендации по совершенствованию процесса формирования цены на рекреационный продукт [Электронный ресурс] // Культура народів Причорномор'я: Э.В. Рогатенюк. – Режим доступа: nbuv.gov.ua/ Національна бібліотека України імені В. І. Вернадського, Київ. - http://www.nbuv.gov.ua/Articles/Kultnar/knp78/knp78_57-62.pdf - 11.01.2011

13. Пуцентайло П.Р. Економіка і організація туристично-готельного підприємництва: навчальний посібник / П.Р. Пуцентайло. – К: Центр учбової літератури, 2007. –344 с.
14. Череп А. Можливості застосування нових організаційних структур управління з метою зниження собівартості продукції / А. Череп // Вісн. нац. акад. держ. упр. При Президентові України. – 2005. – № 2. – С. 208-215.
15. Чухліб О.А. Управлінське рішення щодо витрат у собівартості продукції / О.А. Чухліб // Фінанси України. – 2006. – №2. – С.129-137.
16. Руденко О.В.. Выявление резервов снижения себестоимости продукции / О.В. Руденко, Т.В. Амелъченко // Культура народов Причерноморья. – 2008. – №139. – С. 105-107.
17. Зазгарская И.Б. Проблемы и перспективы развития туризма на территории украинских Карпат [Электронный ресурс] // Все о туризме – туристическая библиотека: И.Б. Зазгарская. – Режим доступа: tourlib.net/ Все о туризме – Туристическая библиотека – http://tourlib.net/books_tourism/zazgarskaya3.htm – 11.01.2012.

Поступила в редакцію 01.06.2012 г.

Сорокина Е. С. Анализ себестоимости туристского продукта и пути ее снижения / Е. С. Сорокина, Ф.Ф. Шамсутдинова // Ученые записки ТНУ. Серия: Экономика и управление. – 2012. – Т. 25 (64), № 2. – С. 144-155.

В работе рассмотрена методика калькулирования себестоимости туристского продукта. Изложена методика анализа себестоимости туристского продукта. Определены резервы уменьшения себестоимости турпродукта.

Ключевые слова: турпродукт, туристская услуга, методика, анализ, себестоимость.

Sorokina O.S. The analysis of the cost of the tourist product and the ways of its reduction / O.S. Sorokina, F.F. Shamsutdinova // Uchenye zapiski TNU. Series: Economy and management. – 2012. – Vol. 25 (64), № 2. – P. 144-155.

The methods of the tourist product cost calculation are considered in the article. The technique of the cost price analysis of the tourist product is expounded. The reserves of the tourist product cost reduce are identified.

Keywords: tourist product, tourist service, methods, analysis, cost.