

УДК 658.12

Ю.И. Тактарова

И.О. Третьякова

## ТУРИСТСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ И ЕЕ ОСОБЕННОСТИ, ВЛИЯЮЩИЕ НА ОРГАНИЗАЦИЮ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

*Аннотация.* Туристская отрасль является наиболее доходной и быстро развивающейся в мире, однако, высокий уровень конкуренции в отрасли обуславливает необходимость поиска туристскими компаниями новых подходов к разработке и продвижению туристского продукта, снижению затрат, что оказывает влияние на систему управленческого учета. В статье изучены подходы разных авторов, рассматривающие особенности туристской деятельности и выделены их недостатки. Авторами предложен обобщенный подход, включающий, как черты, присущие всем услугам, так и специфические характеристики, относящиеся только к туристским услугам, что позволит эффективно организовать управленческий учет в туристской организации.

**Ключевые слова:** туристская деятельность, туристская услуга, туристская организация, управленческий учет, затраты, бюджетирование.

Julia Taktarova

Irina Tretyakova

## TOURIST ACTIVITY AND ITS FEATURES AFFECTING THE ORGANIZATION OF MANAGEMENT ACCOUNTING

*Annotation.* The tourist industry is the most profitable and fast-growing in the world. However the high level of competition in the industry makes the tourist companies to look for new approaches to the development and promotion of tourism product, lower costs, which affects the system of management accounting. In the article the approaches of different authors are considered, the features of tourism activities and are discussed and their shortcomings highlighted. The authors suggests a generalized approach that includes both the features inherent in all services, so the specific characteristics that have only tourist services. This will effectively organize the management accounting in tourism organization.

**Keywords:** tourist activity, tourist services, tourism organization, management accounting, cost, budgeting.

В современном мире туризм и курортная отрасль относятся к наиболее доходным и динамичным отраслям экономики. В России индустрия туризма также активно развивается в последнее десятилетие. Так, по данным Федеральной службы статистики России туристские услуги в структуре платных услуг населению в 2014 г. занимали девятое место из 16 [6]. При этом их удельный вес увеличился с 1,4 % в 2002 г. до 1,9 % (или 135 808 млн руб.) в 2014 г., что свидетельствует о высоком спросе на услуги туризма [6]. Это также подтверждает, как рост количества турфирм, число которых в Центральном федеральном округе увеличились на 5,8 % с 2626 в 2012 г. до 2777 в 2013 г., так и количество реализованных турпакетов, объем которых вырос на 5,9 % с 1 521 161 в 2012 г. до 1 612 187 в 2013 г. [6]. Наличие жесткой конкуренции в отрасли вызывает необходимость изменения туристскими компаниями подходов к разработке и продвижению туристского продукта, подходов к управлению организацией, что, в свою очередь, оказывает влияние на систему управленческого учета. В связи с этим с целью дальнейшего развития отрасли особую актуальность приобретают вопросы управленческого учета особенностей туристской деятельности.

В соответствии с Федеральным законом № 132-ФЗ от 24 ноября 1996 г. «Об основах туристской деятельности в Российской Федерации» туристская деятельность – это «туроператорская и турагентская деятельность, а также иная деятельность по организации путешествий». В свою очередь, туроператорская деятельность определяется как «деятельность по формированию, продвижению и реализации туристского продукта, осуществляемая юридическим лицом», а турагентская деятель-

ность – «деятельность по продвижению и реализации туристского продукта, осуществляемая юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем». Туристский продукт федеральным законом трактуется как «комплекс услуг по перевозке и размещению, оказываемых за общую цену (независимо от включения в общую цену стоимости экскурсионного обслуживания и (или) других услуг) по договору о реализации туристского продукта» [4].

То есть, туристский продукт представляет собой совокупность специфических туристских услуг, которые обладают свойствами, присущими любым другим услугам. Ф. Котлер определяет услугу как любое мероприятие или выгоду, которые одна сторона может предложить другой и которые в основном неосвязаемы и не приводят к завладению чем-либо [3]. При этом он выделяет четыре отличительные особенности услуг от товаров [3].

1. Неосвязаемость, т.е. услугу нельзя увидеть, попробовать на вкус, услышать или понюхать до момента покупки. До приезда на место отдыха, у туриста есть только описание маршрута и соответствующие документы на его реализацию. А все впечатления от отдыха он получит только во время пребывания на туристическом объекте, т.е. во время непосредственного оказания туристской услуги.

2. Неотделимость от источника. В отличие от товара, который существует независимо от присутствия или отсутствия его источника, предоставление туристской услуги требует, как правило, присутствия и того, кто ее оказывает, и того, кому она предоставляется. Как сами служащие, так и клиент являются частью продаваемого товара. Еще один аспект понятия «неотделимость» заключается в том, что не только служащие, но и клиенты должны знать обязательные условия, при которых услуга может быть оказана.

3. Непостоянство качества. В зависимости от турагентов, а также от времени и места оказания услуг, их качество может значительно отличаться.

4. Несохранимость – проявляется в том, что туристские услуги не могут храниться на складе, пока на них опять не появится спрос. Так, например, отдых осуществляется на протяжении того периода который оплачен, и на том курорте, куда куплена путевка. Поэтому воспользоваться такой услугой можно только в конкретном месте и в определенный момент времени.

Кроме указанных особенностей ряд авторов выделяет и другие специфические признаки туристской услуги, влияющие на систему и методику управленческого учета [1; 2; 7]. Так, В.А. Квартальнов выделяет следующие особенности [1]:

1) сезонный характер. Уровень дохода турфирмы отличается в пик сезона и в межсезонье. Для стимулирования спроса в межсезонье необходимо принимать дополнительные меры, например, снижение цен, предложение дополнительных услуг, диверсификация предложения и др.;

2) высокая статичность услуги, т.е. привязанность к определенному месту (аэропорту, отелю, так как их не всегда возможно перенести в другое место);

3) факт продажи туристской услуги и ее потребления не совпадают во времени. Как правило, покупка услуг туризма производится заранее, за неделю, а то и за месяцы до начала их потребления;

4) территориальная разобщенность потребителя и производителя туристской услуги на рынке. В данном случае большое значение имеют предоставление рекламы и информации на более широком (международном) уровне;

5) покупатель преодолевает расстояние, которое отделяет его от продукта и места потребления, а не наоборот.

А.Д. Чудновский, считает, что туристские услуги имеют четыре специфические характеристики, а именно [7]:

1) сезонность услуги;

- 2) наличие расстояния, которое должен преодолеть покупатель для получения услуги;
- 3) при продаже туристских услуг необходимым является системный подход к стратегическому развитию регионов дестинаций, который учитывает тенденции в туристском спросе и уровень конкуренции. Для развития дестинации важным является создание, поддержание и дальнейшее формирование положительного образа, помогающего воздействовать на ожидания потребителей и мотивировать их к путешествию;
- 4) на качество туристской услуги очень сильно влияют внешние факторы, имеющие форс-мажорный характер (погода, природные условия, политика, международные события и т.д.).

Среди недостатков предложенного подхода можно отметить, то, что форс-мажорные факторы, влияющие на качество туристской услуги выделены в отдельную характеристику, тогда как их можно учесть в такой особенности туристской услуги, как «непостоянство качества». Кроме этого, описание подхода к развитию дестинации по своей сути, является описанием такой отличительной особенности туристской услуги, как «неосязаемость».

В работе [3] отмечены десять специфических особенностей туристской услуги:

1. комплексность – обусловлена тем, что туристская услуга для туриста состоит из комплекса услуг (как материальных, так и нематериальных), которые являются специфическим туристским продуктом. Так, к услугам нематериального характера относят экскурсии, а среди материальных услуг можно выделить продажу карт городов, метро, сувениров;

2. разнообразие – определяется тем, что туристы совершают путешествия с различными целями, выдвигают неодинаковые требования к туристическим услугам, готовы и могут заплатить за них разную цену. Каждой категории туристов соответствует определенный сегмент туристического рынка. Дальнейшая сегментация рынка определяется страной проживания туриста. Производители туристических услуг ориентируются на определенные категории отдыхающих, хорошо знают их потребности, удовлетворение которых и приносит им доход;

3. производство туристских услуг ограничивается местом и временем, поскольку их потребление в значительной степени зависит от сезона и географического положения местности отдыха. Это создает значительные дополнительные транспортные расходы во время их потребления, поскольку это происходит исключительно в месте производства. Их нельзя транспортировать к потребителю и используются туристами только после приезда в район локализации услуг – конкретный туристский центр;

4. территориальная определенность туристической услуги обусловлена тем, что она воспроизводит характерные для определенной местности черты и воплощает специфический местный колорит, как природного, так и общественного значения;

5. территориальная дискретность потребления туристских услуг предлагаемых туристскими организациями, проявляется в том, что первоочередные услуги (например, информация о туристском объекте, покупка путевки, билета) туристы получают в месте постоянного проживания, ряд услуг предоставляется на пути перемещения в туристские объекты (транспортные услуги, питание), а некоторые – в месте расположения туристских объектов (размещение в гостинице, питание, экскурсионные услуги и т.д.). Совокупность указанных составляющих обеспечивает полноценное удовлетворение потребностей туриста;

6. уникальность туристской услуги означает то, что повторить ее во всех аспектах невозможно. Даже два тура по тому же маршруту при той же стоимости часто проходят по-разному (из-за разного состава отдыхающих, погодных условий, политических и социальных событий в стране пребывания и т.п.);

7. не первичный характер обусловлен тем, что туристский продукт до сих пор не стал товаром первой необходимости и вряд ли им станет в ближайшее время, несмотря на то, что в современ-

ных условиях туризм как средство восстановления сил и здоровья имеет большое значение. Кроме того, на туристские услуги, сильнее, чем на другие платные услуги, влияют покупательная способность населения, политические события и экологические катастрофы;

8. ритмичность процесса производства туруслуги зависит от колебаний спроса, которые определяются циклами жизнедеятельности: суточным, недельным, летним;

9. высокая эластичность спроса на туристские услуги. На изменение структуры или уровня потребления услуг оказывают влияние ценовые и неценовые факторы. Спрос на туристские услуги является чувствительным к изменению цен: небольшие изменения цен вызывают значительные изменения в объеме потребления туристических услуг;

10. сезонность;

11. непостоянство качества.

Последний подход к выделению особенностей туристской услуги является наиболее полным, однако не включает такие важные характеристики, как «неосвязаемость» и «несохраняемость». Кроме этого, такие особенности, как «ритмичность» и «сезонность», имеют общие характеристики. Также «сезонность» относится неценовым факторам, которые влияют на эластичность спроса.

В связи с этим, на основании рассмотренных различными авторами особенностей туристской услуги, в таблице 1 автором представлен обобщенный подход включающий, как отличительные черты, присущие всем услугам, так специфические характеристики, относящиеся только к туристским услугам, что позволит эффективно организовать управленческий учет в туристской организации [1; 2; 3; 7].

Таблица 1

**Особенности туристской услуги**

Особенности туристской услуги		Описание
Отличительные черты, присущие всем услугам	Неосвязаемость	услугу нельзя увидеть, попробовать на вкус, услышать или понюхать до момента покупки
	Неотделимость от источника	предоставление туристской услуги требует, как правило, присутствия и того, кто ее оказывает и того, кому она предоставляется. Кроме этого потребление услуги возможно только в месте ее предоставления и в указанные сроки.
	Непостоянство качества	качество услуг зависит, как от внутренних (например, тургента, объекта размещения), так и внешних факторов (форс-мажорные факторы)
	Несохраняемость	Туристские услуги не могут храниться на складе, пока на них опять не появится спрос
	Разнообразие	различия в целях путешествия, требованиях к турпродукту, возможностях оплаты
	Уникальность	невозможно повторить услугу во всех аспектах
Специфические особенности туристской услуги	Комплексность	услуга для туриста состоит из комплекса услуг, как материальных, так и нематериальных
	Не совпадение во времени продажи и потребления туристской услуги	покупка услуг производится заранее, до начала их потребления

Особенности туристской услуги		Описание
	Территориальная дискретность потребления туристских услуг	проявляется в том, что первоочередные услуги туристы получают в месте постоянного проживания, ряд услуг предоставляется на пути перемещения в туристские объекты, а некоторые – в месте расположения туристских объектов
	Не первичный характер	туристский продукт не является товаром первой необходимости
	Высокая эластичность спроса на туристские услуги	на изменение структуры или уровня потребления услуг оказывают влияние ценовые и неценовые факторы (например, сезонность и ритмичность)
	Территориальная удаленность	для получения услуги покупатель должен преодолеть расстояние

Такие особенности услуг, как «разнообразие» и «уникальность» отнесены к чертам, присущим всем видам услуг, а не только туристским. Так, например при оказании парикмахерских услуг, один и тот же мастер, одного и того же клиент может подстричь по-разному, даже при условии, если тот просил повторить стрижку понравившуюся ему в прошлый раз, что также свидетельствует об уникальности данной услуги. А разнообразие такой услуги может проявляться в том, что клиент может сделать просто стрижку, стрижку с укладкой или с покраской, причем, например, выбор краски будет зависеть от его финансовых возможностей.

Основными задачами управленческого учета в туристских организациях являются:

- 1) сбор информации о затратах, необходимой для обеспечения требований внутренней и внешней отчетности;
- 2) передача соответствующей информации менеджерам для принятия обоснованного решения;
- 3) предоставление информации, необходимой для планирования, контроля и показателей функционирования туристской организации.

Получение точной информации о затратах необходимо для выявления прибыльных и не прибыльных видов туристской деятельности, установления оптимальных продажных цен на туристский продукт. При этом, анализ особенностей деятельности туристской организации позволит выявить и оценить затраты, а также сделать необходимые прогнозы на будущее. Так, например, учет такой специфической особенности туристской услуги как «сезонность» обуславливает необходимость развития нескольких направлений в разное время года (летний отдых у моря, активный зимний отдых в горах, туры приуроченные к праздникам – «Октоберфест» в Германии или карнавал в Бразилии). В свою очередь, «территориальная удаленность» включает анализ затрат на преодоление покупателем расстояния, что требует от туристской организации поиска перевозчиков, предлагающих наиболее дешевые и оптимальные по времени маршруты. Как правило, для преодоления больших расстояний требуются услуги авиаперевозчиков, которые могут быть как лоукостерами, так и предлагать чартерные рейсы, сезонные скидки на регулярные рейсы, что очень сильно отражается на цене билета, а следовательно и затратах туристской компании. Такая отличительная черта, как «разнообразие» предполагает дифференциацию цен на одно и то же направление, например, номера «стандарт», «с видом на море», «люкс» будут отличаться по цене в одном и том же отеле, тур также может быть с питанием или без питания т.д.

Отметим, также, что «территориальная дискретность потребления туристских услуг» предполагает дополнительные расходы туристской фирмы на заработную плату гидам и организацию дополнительных экскурсий в месте потребления основной туристской услуги. «Неосвязаемость» – обуславливает анализ расходов на проведение рекламной акции о туре, печать рекламных буклетов, проспектов гостиниц и др., «несохраняемость» услуги может привести к снижению прибыли из-за необходимости значительного уменьшения цены на турпродукт, так называемый «горящий тур». Такая особенность туристской услуги, как «непостоянство качества» включает в себя учет затрат на обучение персонала.

Сбор информации о затратах является необходимым для планирования и контроля деятельности любой организации, в том числе, и, предоставляющей туристские услуги. С этой целью, организацией разрабатываются краткосрочные и долгосрочные планы. Краткосрочные планы представляют собой составление смет и являются одним из способов осуществления контроля и оценивания показателей эффективности работы организации. Контроль включает в себя задание показателей или нормативов, с которыми сравниваются фактические результаты. Для оценивания эффективности туристской деятельности целесообразно рассчитывать следующие показатели:

- объемы предоставленных туристских услуг;
- объемы туристских услуг на одного туриста;
- расходы, связанные с предоставлением туристских услуг;
- чистая прибыль (убыток);
- коэффициент покрытия затрат;
- коэффициент окупаемости затрат;
- рентабельность услуг.

Необходимо отметить, что методика и организация управленческого учета в туристских организациях на сегодняшний день не отвечают современным требованиям. Так, А.В. Сметанко выделяет следующие проблемы: несовершенство форм учетной документации и информационного обеспечения системы управления предприятием; несовершенство системы мотивации структурных подразделений и их руководителей в высоких результатах работы и т.д. [5, с. 83].

Развитие и внедрение управленческого учета в организациях, предлагающих туристские услуги, специалисты рекомендуют осуществлять с использованием двух связанных между собой элементов управленческого учета: бюджетирования и метода ABC [5, с. 83]. Это обусловлено тем, что система ABC предоставляет информацию о себестоимости туристского продукта, необходимую для принятия управленческих решений, а система бюджетирования позволяет создавать методы планирования, учета и контроля затрат, денежных ресурсов предприятия и его финансовых результатов.

Таким образом, изучение особенностей туристской деятельности является необходимым условием организации эффективного управленческого учета в туристской компании, поскольку позволяет выявить как текущие, так и возможные затраты турфирмы, что необходимо для анализа себестоимости турпродукта, установления конкурентной цены на него, контроля и планирования работы предприятия.

#### *Библиографический список*

1. Квартальнов, В. А. Туризм : учебник / В. А. Квартальнов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 320 с. – ISBN 5-279-002253-5.
2. Киптенко, В. К. Менеджмент туризма : учебник / В. К. Киптенко. – Киев : Знання, 2010. – 268 с.
3. Котлер, Ф. Маркетинг. Гостеприимство. Туризм / Ф. Котлер, Дж. Боуэн, Дж. Мейкенз. – М. : Юнити-Дана, 2007. – 1046 с. – ISBN 978-5-238-01263-6.

4. Об основах туристской деятельности в Российской Федерации : Федеральный закон от 24.11.1996 №132-ФЗ // Собр. Законодательства. – 1996. – № 49. – Ст. 5491.
5. Сметанко, А. В. Проблемы построения и ведения управленческого учета в туристических организациях / А. В. Сметанко // Экономика Крыма. – 2005. – № 15. – С. 83–86.
6. Федеральная служба государственной статистики. Структура платных услуг населению РФ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat\\_main/rosstat/ru/statistics/enterprise/retail/#](http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/enterprise/retail/#) (дата обращения : 15.02.2015).
7. Чудновский, А.Д. Туризм и гостиничное хозяйство : учебник / Под ред. А.Д. Чудновского – М. : ЮРКНИГА, 2005. – 448 с. – ISBN 5-9589-0010-2.