

*Шевчук Є.О.,
аспірант кафедри фінансового аудиту,
Київський національний торговельно-економічний університет*

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ ДІЛОВОГО ПАРТНЕРСТВА ФРАНЧАЙЗИНГОВОЇ ТУРИСТИЧНОЇ МЕРЕЖІ

Анотація. На підставі критичного аналізу останніх досліджень і публікацій, присвячених визначенню сутності обліково-аналітичного забезпечення управління суб'єкта господарювання, а також дослідженню особливостей функціонування туристичних мереж та спрямованості інформаційних потоків за моделлю франчайзингу, уточнено сутність обліково-аналітичного забезпечення франчайзингової туристичної мережі та визначено його функції та завдання.

Ключові слова: туризм, франчайзинг, франчайзингова туристична мережа, інформація, обліково-аналітичне забезпечення, аудит ділового партнерства.

Постановка проблеми. В умовах економічної кризи бізнес-середовище туристичної галузі повинно швидко реагувати на зміни економічної ситуації та постійно вдосконалювати системи управління як окремого туристичного підприємства, так і туристичної мережі. На сучасному ринку туристичних послуг України реалізацією туристичного продукту шляхом пошуку кінцевого споживача займаються туристичні агентства. Вони об'єднуються в туристичні мережі, які діють «на підставі відносин власності/оренди, франчайзингу або управління за контрактом». У сучасному бізнес-середовищі туристичні мережі можуть стабільно й ефективно господарювати лише за умови побудови механізму фінансової безпеки кожного з її учасників для уникнення банкрутства, яке сьогодні все частіше зустрічається в туристичному середовищі.

Це зумовлює зростання ролі системи обліково-аналітичного забезпечення ділового партнерства суб'єктів туристичної мережі як основного продуцента інформації для її ефективного управління. Однак складність ділового партнерства за моделлю франчайзингу вносить певні особливості у визначення сутності, функцій та завдань обліково-аналітичного забезпечення франчайзингової туристичної мережі, що й визначає актуальність дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми обліково-аналітичного забезпечення процесу управління господарською діяльністю останнім часом досліджувалися багатьма науковцями, серед яких: Бочуля Т.В. [1], Струк Н.С. [2], Шавлюк А.О. [3], Безродна Т.М. [4], Юзва Р.П. [5], Пархоменко О.В. [6], Гоголь Т.А. [7], Бриг Г. [8], Волошук Л.О. [9], Вольська В.В. [10], Гнилицька Л.В. [11], Кудря-Висоцька О.П. [12], Маначинська Ю.А. [13], Пилипенко А.А. [14] та ін. Серед останніх публікацій особливої уваги заслуговують дослідження: Бочулі Т.В. [1] щодо передумов ефективності обліково-аналітичного забезпечення управління як інструменту розроблення бізнес-стратегій і передумови мінімізації ризику підприємства; Струк Н.С. [2] щодо теоретичної сутності та предметного змісту облікової системи ділового партнерства, у т. ч. методології обліку ділової взаємодії та використання облікової системи для

активізації розвитку ділового партнерства; Шавлюк А.О. [3] щодо теоретико-методичної основи аудиту ефективності ділового партнерства.

Одержані наукові результати свідчать про актуальність вирішення нерозв'язаних питань формування обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством, у т. ч. для оцінки ефективності ділового партнерства. Передусім це стосується функціонування туристичних мереж, які побудовані за моделлю франчайзингу, адже жодних комплексних наукових досліджень, присвячених обліково-аналітичному забезпеченню аудиту ділового партнерства, не проводилося.

Мета статті полягає у визначенні змісту, функцій та завдань обліково-аналітичного забезпечення аудиту ділового партнерства в туристичній мережі.

Виклад основного матеріалу дослідження. Переважна більшість наявних туристичних мереж є франчайзинговими мережами туристичних підприємств, добровільно об'єднаних за принципом ділового партнерства під одним туристичним брендом на умовах франчайзингу. Для формування професійного судження щодо ефективності та доцільності подальшої участі в діяльності туристичної мережі, а також оцінки одержаних фінансових результатів великого значення набуває якість його обліково-аналітичного забезпечення.

У дослідженій науковій літературі [4; 6–14] не встановлено загальноприйнятого визначення сутності обліково-аналітичного забезпечення. Це суттєво уповільнює розвиток понятійного апарату аудиту ділового партнерства.

Серед проаналізованих дефініцій варто виокремити групу авторів [4; 5; 7; 11], які під час визначення сутності поняття «обліково-аналітичне забезпечення» поєднують лише облікову та аналітичну інформацію, що, на їхню думку, забезпечить ефективне прийняття управлінських рішень. Такий підхід є фрагментарним, оскільки ігнорується підсистема контролю, яка забезпечує впевненість у достовірності як облікової, так і аналітичної інформації, одержаної за наслідками виконання аналітичних процедур із початковою інформацією, у т. ч. інформацією системи бухгалтерського обліку. Також залишається поза увагою зазначеної групи авторів така інформація, як нормативно-правова, планова, договірна, організаційно-управлінська, спеціальна. Неврахування наведеної інформації не надає достатніх підстав уважати таку інформацію якісною і повною.

У контексті здійснюваного аналізу варта уваги думка Волошук Л.О. [9], за якої має місце поєднання систем обліку, аналізу та аудиту, котрі через інформаційні потоки у своїй єдності формують обліково-аналітичну інформацію, яка забезпечує не лише управлінський персонал, а й зовнішніх користувачів. На нашу думку, така дефініція має окремі вади, адже автором не враховано нормативно-правові, договірні, організаційно-управлінські та інші інформаційні ресурси. Майже тотожної думки дотримується Маначинська Ю.А. [13], яка пропонує розглядати

обліково-аналітичне забезпечення як єдність систем обліку, аналізу та контролю, об'єднаних інформаційними потоками, та не виділяє додаткових інформаційних ресурсів та потоків, які б вплинули на якість обліково-аналітичного забезпечення. Отже, у проаналізованих визначеннях акцентовано лише на інформації, що одержана із системи обліку, аналізу, аудиту чи контролю. Проте, на нашу думку, під час визначення складу обліково-аналітичного забезпечення слід урахувувати те, що «інформаційні ресурси – це інфраструктура інформаційної діяльності, тобто весь обсяг інформації, яка є в системі» [15].

Складно погодитися і з тими авторами, які, розкриваючи сутність дефініції «обліково-аналітичне забезпечення», зміщують акцент на морфологічне походження слова «забезпечення» або інформаційну діяльність, або процес [4; 5; 7; 8; 10], адже залишається поза увагою продукт – сукупність інформаційних ресурсів.

На нашу думку, найбільш наближеної до розкриття сутності поняття «обліково-аналітичне забезпечення» є позиція, згідно з якою під інформаційним забезпеченням контролю слід розуміти сукупність інформаційних ресурсів, засобів, методів і технологій, що використовуються під час здійснення контрольно-аналітичних процедур [16]. Автори зазначають, що до складу інформаційного забезпечення слід включати нормативно-правову, фактографічну, аналітичну, організаційно-управлінську, спеціальну (підготовлену за запитом суб'єкта контролю) інформацію та інформаційні технології, що обслуговують систему контролю. Оскільки обліково-аналітичне забезпечення є складником інформаційного забезпечення, є підстави стверджувати, що під обліково-аналітичним забезпеченням аудиту ділового партнерства слід розуміти сукупність інформаційних ресурсів, засобів, методів і технологій, що використовуються під час здійснення аудиту та різносторонньо характеризують ділове партнерство та формують інформаційну систему про суб'єктів ділового партнерства та саме партнерство у цілому.

Акцентуючи увагу саме на обліково-аналітичному забезпеченні, слід зазначити, що воно має ознаки системи, оскільки інформація надається з різних підсистем управління, що взаємодіють між собою через інформаційні канали. У зв'язку із цим Пилипенко А.А. [14, с. 32] зазначає, що кожна обліково-інформаційна система повинна бути виражена у вигляді конкретної моделі, за допомогою якої вирішуються її завдання.

Розглядаючи складники обліково-аналітичної системи, виділяється декілька підходів до визначення її складників, а саме:

- підсистема обліку → підсистема аналізу;
- підсистема обліку → підсистема контролю → підсистема аналізу;
- підсистема обліку → підсистема аудиту → підсистема аналізу.

Варто погодитися із твердженням [14, с. 24–25], що «організація інформаційного забезпечення повинна ґрунтуватися на чіткій взаємодії інформаційних органів, підсистем обліково-аналітичного забезпечення і на застосуванні сучасних систем пошуку, збереження, відтворення й передачі інформації». Це, на думку автора, зумовлює необхідність постійного вдосконалення й упровадження в діяльність підприємства найбільш дієвих інформаційних систем.

На нашу думку, інформаційні системи як головний інструмент реалізації ділового партнерства в туризмі відіграють чи не найважливішу роль у забезпеченні ефективності, оперативності, економічної доцільності прийняття управлінських рішень.

Слід також погодитися з думкою окремих науковців [17], які розглядають сформоване на підприємстві обліково-аналітичне забезпечення як певну конкурентну перевагу.

Нині туристичні мережі є добровільними об'єднаннями суб'єктів господарювання з відсутнім єдиним центром прийняття управлінських рішень для всіх її суб'єктів. На прийняття управлінського рішення одного з суб'єктів мережі може вплинути отримана інформація про одного з її учасників, а саме посередника в процесі реалізації туристичного продукту, де транзитом проходить вартість туристичного продукту.

Визначаючи зміст обліково-аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень у туристичній мережі, актуальності набуває оцінка спрямованості внутрішніх інформаційних потоків.

Досліджуючи франчайзингову модель туристичної мережі як найрозповсюдженішу модель в Україні на ринку туристичних послуг, слід урахувувати, що суб'єктами туристичної мережі є франчайзер та n-кількість франчайзі, між якими виникають певні інформаційні потоки (рис. 1).

Інформаційні потоки (рис. 1) формують інформаційне забезпечення туристичної мережі, складником якого є обліково-аналітичне забезпечення, утворене завдяки поєднанню систем франчайзера та франчайзі (рис. 2).

Системи обліково-аналітичного забезпечення господарської діяльності франчайзера та франчайзі мають різні складники. Проведені дослідження фактичних інформаційних запитів туристичних мереж дають змогу стверджувати, що франчайзі формуватиме лише підсистему внутрішньогосподарського контролю, спрямовану й на виконання зобов'язань перед франчайзером. Слід зазначити, що на склад системи обліково-аналітичного забезпечення господарської діяльності здійснює суттєвий вплив організаційно-правова форма суб'єкта господарювання. Туристичні агентства-франчайзі є мікропідприємствами (до 10 осіб), які використовують спрощену систему бухгалтерського обліку та мають прості інформаційні потоки, рішення приймаються в умовах повної інформованості за простими каналами руху інформації. Відповідно, таке інформаційне забезпечення трансформується у спрощену систему обліково-аналітичного забезпечення, де підсистема внутрішньогосподарського контролю як обов'язкова функція управління непередбачена чинним господарським законодавством.

Систему обліково-аналітичного забезпечення франчайзера і франчайзі доцільно вважати складниками системи обліково-аналітичного забезпечення ділового партнерства туристичної мережі. Разом із тим для забезпечення фінансової стійкості туристичної мережі така обліково-аналітична система має бути доповнена підсистемою внутрішнього аудиту (рис. 3).

Запропонована система обліково-аналітичного забезпечення ділового партнерства (рис. 3) у туристичній мережі слугуватиме одним із гарантів фінансової стійкості й безпеки як мережі у цілому, так і її суб'єктів. Цілісність системи створюватиме обліково-аналітична інформація, яка сприятиме прийняттю ефективних управлінських рішень туристичною мережею.

Для налагодження системи обліково-аналітичного забезпечення ділового партнерства набуває важливості визначення її функцій та завдань. Так, Пилипенко А.А. вважає, що, відповідно до теорії інформаційної вартості, облікова система повинна орієнтуватися на ту інформацію, яка призводить до створення вартості (особливо споживчої). Одним із основних завдань облі-

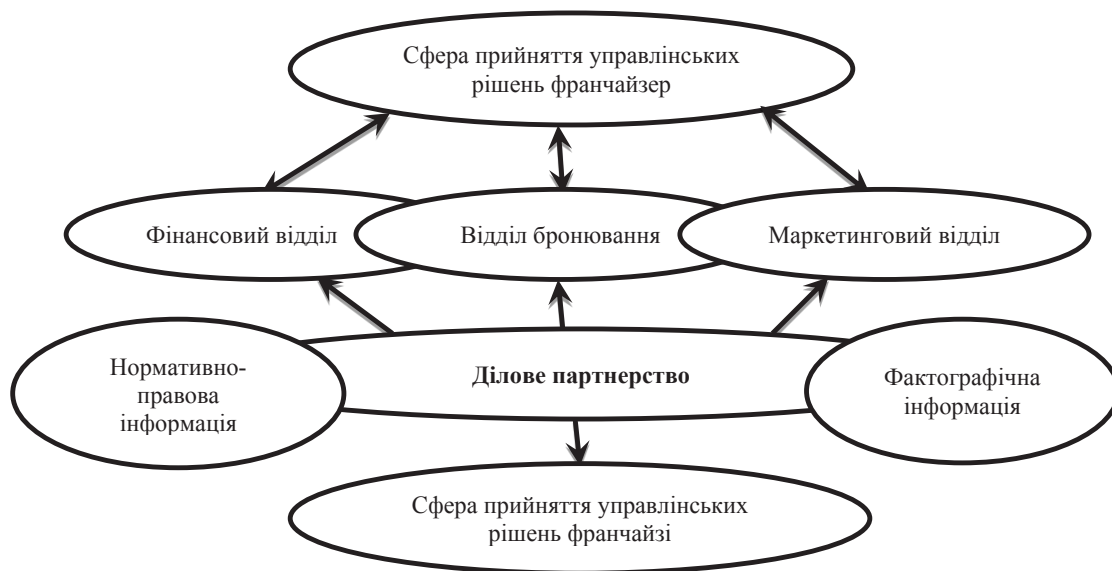


Рис. 1. Інформаційні потоки в туристичній мережі

Джерело: розробка автора



Рис. 2. Система обліково-аналітичного забезпечення туристичної мережі

Джерело: розробка автора

ково-аналітичного забезпечення, на думку вченого, має бути: пошук оптимального співвідношення між витратами створення відповідних інформаційних систем, визначення напрямів стратегічної регламентації діяльності, ступеню достовірності й оперативності отримуваних даних, а також розповсюдження їх у структурі підприємства. Саме аналітична інформація, на його думку, є найбільш необхідною для системи управління розвитком, оскільки для прийняття рішень на основі первинної інформації потрібна значна її попередня обробка [14, с. 20–26].

Відповідно, виникає питання визначення вартості й кількості інформації та процесу її обробки.

На думку окремих науковців, користувачами обліково-аналітичної інформації є не лише управлінський персонал як внутрішні користувачі, а й зовнішні користувачі. За такого твердження обліково-аналітичне забезпечення ділового партнерства має базуватися на результатах обробки не лише інформації, отриманої з джерел бухгалтерського та інших видів обліку, а й зовнішніх джерел – інших учасників такого ділового



Рис. 3. Система обліково-аналітичного забезпечення ділового партнерства

Джерело: розробка автора

партнерства. Необхідність вивчення і дослідження обліково-аналітичного забезпечення ділового партнерства підтверджується тим, що, згідно з твердженнями Белоліпецького В. [18], світовий ринок знаходиться на стадії переходу від традиційного ринку товарів до ринку прав, в якому центр тяжіння переноситься на сферу управління субдоговірними відносинами щодо створення доданої вартості.

Найбільш комплексно до визначення завдань організації обліково-аналітичного забезпечення підійшов Пилипенко А.А. [14, с. 38], однак варто зазначити, що більшість зазначених ним завдань зосереджена на нагромадженні інформаційної системи та її безбар'єрного зв'язку з підсистемами та простоті інформаційних потоків. Певним недоліком позиції автора є відсутність завдань контрольного спрямування, які можна реалізувати через контрольну функцію як бухгалтерського обліку, так і управління.

На думку Гоголь Т.А. [7, с. 54–55], головними інструментами вирішення поставлених завдань мають бути спостереження, облік, контроль і аналіз, оскільки саме вони дають змогу: здійснювати збір широкого обсягу інформації, спостереження за поточною діяльністю підприємства; здійснювати всебічний контроль над результатами діяльності; проводити системний аналіз усіх напрямів діяльності, оцінку результатів; визначати напрями коригування майбутніх цілей та завдань діяльності підприємства. Зазначений підхід дає змогу чітко ідентифікувати функції та завдання обліково-аналітичного забезпечення системи управління підприємством малого бізнесу.

У науковій літературі зустрічається й більш спрощений, узагальнений погляд щодо завдань обліково-аналітичної інформації. Так, Голуб Н.М., досліджуючи роль обліково-аналітичної інформації в умовах економічної кризи, виділяє два завдання обліково-аналітичної системи [20], першим з яких є забезпечення управлінського персоналу необхідною інформацією, аналіз якої дасть можливість знайти правильне рішення та уникати втрат. Другим завданням обліково-аналітичної системи, на думку автора, є забезпечення незалежного контролю над діяльністю підприємства.

На нашу думку, з урахуванням зазначеного обліково-аналітичне забезпечення франчайзингової туристичної мережі має виконувати:

– інформаційну функцію (забезпечення своєчасного надання інформації через інформаційні потоки туристичної

мережі як внутрішнім, так і зовнішнім користувачам, необхідної для прийняття управлінських рішень, які мають вплив як на кожного окремого її учасника, так на мережу в цілому);

– облікову функцію (забезпечення виконання завдання з обліку, реєстрації й обробки економічної інформації щодо тих господарських фактів, які виникають у рамках ділового партнерства туристичної мережі, серед яких: реалізація туристичного продукту за агентським та субагентськими договорами; придбання та оприбуткування франшизи; нарахування та сплата паушального внеску та роялті; передача франчайзером обладнання, ноу-хау, інтелектуальної власності тощо франчайзі; визнання та списання витрат, пов'язаних зі сплатою роялті та інших витрат, пов'язаних із франчайзингом; здійснення та відображення розрахунків у мережі за системою клірингу);

– аналітичну функцію (забезпечення фінансового аналізу партнерських зв'язків у туристичній мережі та стабільності функціонування як мережі у цілому, так і кожного з її учасників);

– контрольну функцію (встановлення дотримання правил функціонування бізнес-моделі туристичної мережі відповідно до вимог партнерства, а також виконання зобов'язань щодо реалізації туристичного продукту, які надає туроператор на певних умовах);

– оціночну функцію (визначення економічної ефективності окремих учасників франчайзингової туристичної мережі, а також мережі як системи чи бізнес-моделі співпраці).

Висновки. Найважливіше обліково-аналітичне забезпечення прийняття управлінських рішень франчайзинговою мережею не відповідає інформаційним запитам. Аналіз наукових публікацій, присвячених визначенню сутності та особливостей налагодження обліково-аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень, а також специфіки функціонування франчайзингових туристичних мереж, їх інформаційних потоків та уточнення складу системи такого забезпечення, надав підстави дійти висновку, що під обліково-аналітичним забезпеченням аудиту ділового партнерства слід розуміти сукупність інформаційних ресурсів засобів, методів і технологій, що використовуються під час здійснення аудиту ділового партнерства, різносторонньо характеризують ділове партнерство та формують інформаційну систему про суб'єктів ділового партнерства та партнерство у цілому. Запропонований склад системи обліково-аналітичного забезпечення створюватиме передумови для

гарантування фінансової стійкості і безпеки як мережі у цілому, так і її суб'єктів.

Встановлено, що сучасне обліково-аналітичне забезпечення франчайзингової туристичної мережі має виконувати інформаційну, облікову, аналітичну, контрольну та оціночну функції.

Розвиток вітчизняного туризму залежить від багатьох зовнішніх економічних факторів, однак мінімізувати його окремі негативні передумови можна завдяки проведенню аудиту ділового партнерства. Формування наукових засад його проведення сприятиме зростанню попиту на туристичні послуги, а також сталому розвитку франчайзингових туристичних мереж.

Література:

- Бочуля Т.В. Інноваційний розвиток обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством : [монографія] / Т.В. Бочуля. – Харків : ІНЖЕК, 2015. – 404 с.
- Струк Н.С. Облікова система ділового партнерства підприємств України : [монографія] / Н.С. Струк. – Львів : ЛНУ, 2010. – 522 с.
- Шавлюк А.О. Аудит ефективності ділового партнерства : автореферат / А.О. Шавлюк. – Київ : КНТЕУ, 2016. – 23 с.
- Безродна Т.М. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством: визначення сутності поняття / Т.М. Безродна // Вісн. Східноукр. нац. ун-ту ім. В. Даля. – 2008. – Ч. 2. – № 10 (128). – С. 35–38.
- Юзва Р.П. Обліково-аналітичне забезпечення управління діяльністю підприємств спиртової промисловості : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 / Р.П. Юзва ; Терноп. нац. екон. ун-т. – Тернопіль, 2011. – 20 с.
- Пархоменко О.В. Інформаційно-аналітичне забезпечення процесу прийняття рішень в системі науково-технічної інформації : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.02.02 «Економіка та управління науково-технічним прогресом» / О.В. Пархоменко. – Київ, 2006. – 24 с.
- Гоголь Т.А. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємств малого бізнесу : [монографія] / Т.А. Гоголь. – Чернігів : Лозовий В.М., 2014. – 384 с.
- Брик Г. Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами підприємства / Г. Брик [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sophus.at.ua/publ/2014_12_16_lutsk/sekcija_2_2014_12_16/.
- Волощук Л.О. Обліково-аналітичне забезпечення управління інноваційним розвитком підприємства / Л.О. Волощук // Праці Одеського політехнічного університету. – 2011. – Вип. 2 (36). – С. 330.
- Вольська В.В. Методичні підходи до обліково-аналітичного забезпечення та аудиту управлінської діяльності аграрних підприємств / В.В. Вольська // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – Вип. 3 (24). – С. 86 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/ptmbo/2012_3/8.pdf.
- Гнилицька Л. Проблеми та шляхи вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення економічної безпеки підприємства / Л. Гнилицька // Бухгалтерський облік та аудит. – 2011. – № 10. – С. 29.
- Кундря-Висоцька О.П. Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного розвитку підприємства: необхідність та методологічні проблеми / О.П. Кундря-Висоцька [Електронний ресурс]. – Режим доступу : file:///C:/Users/Acer/Downloads/Vlca_ekon_2014_44_25.pdf.
- Маначинська Ю.А. Актуарна концепція обліково-аналітичного забезпечення управління прибутковістю / Ю.А. Маначинська [Електронний ресурс]. – Режим доступу : file:///C:/Users/Acer/Downloads/Vchtei_2013_4_52.pdf.
- Пилипенко А.А. Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства : наукове видання / А.А. Пилипенко. – Харків : ХНЕУ, 2007. – 276 с.
- Петренко С.М. Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю господарських систем : [монографія] / С.М. Петренко. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2007. – 290 с.
- Бардаш С.В. Ідентифікація інформаційного забезпечення контролю на підприємствах електронної комерції / С.В. Бардаш, Л.Ю. Лаграманська // Технологический аудит и резервы производительности. – 2016. – № 3/5 (29). – С. 20–26.
- Албитов А., Соломатин Е. Customer Relationship Management / А. Албитов, Е. Соломатин [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.vernikov.ru/material55.htm>.
- Маршев В. Изменения и измерения в управлении организацией / В. Маршев [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://vasilievaa.narod.ru/20_5_02.htm.
- Шершньова З.Є. Стратегічне управління / З.Є. Шершньова, С.В. Оборська. – К. : КНЕУ, 1999. – 384 с.
- Голуб Н.М. Посилення ролі обліково-аналітичної інформації в умовах економічної кризи / Н.М. Голуб // Вісн. нац. ун-ту «Львівська політехніка». – 2009. – № 647 – С. 313–316.

Шевчук Е.А. Учетно-аналитическое обеспечение аудита делового партнерства франчайзинговой туристической сети

Аннотация. На основании критического анализа последних исследований и публикаций, посвященных определению сущности учетно-аналитического обеспечения управления предприятия, а также исследования особенностей функционирования туристических сетей и направленности информационных потоков за франчайзингом, уточнена сущность учетно-аналитического обеспечения франчайзинговой туристической сети и определены его функции и задачи.

Ключевые слова: туризм, франчайзинг, франчайзинговая туристическая сеть, учетно-аналитическое обеспечение, аудит делового партнерства.

Shevchuk E.O. Accounting and analytical providing audit of business partnership of the franchising tourism network

Summary. Being based on the critical analysis of the recent researches and publications devoted to identifying the essence of accounting and analytical support for managing the business subject, as well as studying the features of the functioning of tourism networks and the direction of information flows by the model of franchising, were established the essence of the accounting and analytical providing at the franchising tourism network, and identified its functions and tasks.

Keywords: tourism, franchising, franchising tourism network, information, accounting and analytical providing, an audit of business partnership.