

<https://doi.org/10.36818/2071-4653-2020-2-12>

УДК 338.512

JEL M41, L83

Р. С. Шулла

кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та аудиту

ДВНЗ «Ужгородський національний університет», м. Ужгород

e-mail: roman.schulla@uzhnu.edu.ua

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-3188-9757>

М. М. Попик

кандидат економічних наук, доцент кафедри туристичної

інфраструктури та готельно-ресторанного господарства

ДВНЗ «Ужгородський національний університет», м. Ужгород

e-mail: mariana.popyk@uzhnu.edu.ua

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-1693-7896>

ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНА ПІДТРИМКА ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ ТУРОПЕРАТОРА НА ОСНОВІ СИСТЕМИ «УСКЛАДНЕНОГО ДИРЕКТ-КОСТИНГУ»

Досліджено проблему інформаційно-аналітичної підтримки прийняття управлінських рішень у межах асортиментної політики туроператора. Проаналізовано альтернативні підходи до формування показників прибутку як критеріїв при прийнятті управлінських рішень у межах асортиментної політики туроператора. Обґрунтовано переваги підходу до формування фінансового результату на основі концепції «ускладненого директ-костингу». Проведено критичний аналіз методичних положень Стандарту бухгалтерського обліку 16 «Витрати» з позиції придатності їх застосування для сфери туроперейтингу. Запропоновано методичний підхід до визначення маржинальної собівартості туристичного продукту на основі витратної функції Е. Хайнена, який ґрунтується на залежності змінних конверсійних витрат від кількості повторень бізнес-функції за період. Адаптовано концепцію багаторівневого обліку сум покриття К. Атедла потреб сфери туроперейтингу, враховуючи специфіку ієрархічного структурування елементів збутової програми туроператора.

Ключові слова: туристичний продукт, асортиментна політика, ускладнений директ-костинг, змінні та постійні витрати, маржинальний прибуток.

Shulla R., Popyk M. INFORMATION AND ANALYTICAL SUPPORT OF MAKING MANAGEMENT DECISIONS BY THE TOUR OPERATOR BASED ON THE SYSTEM OF COMPLICATED DIRECT COSTING

The article deals with the problem of information and analytical support for making management decisions within the assortment policy of the tour operator. The alternative approaches to the formation of profit indicators as the criteria for making management decisions within the assortment policy of the tour operator are analyzed. The danger of using such indicators as operating or gross profit as a target criterion of the tour operator's assortment policy is substantiated. The article proves the advantages of using an alternative target criterion in the process of formation of the sales program of the tour operator in the form of a contribution margin indicator, which is formed on a systematic basis on the principles of direct costing. It suggests the methodical approach to determining the marginal cost of a tourist product based on the cost function of E. Heinen, which is based on the dependence of variable conversion costs on the number of repetitions of the business function for the period. The contribution margin indicator formed within the system of «simple direct costing» is emphasized to be a suitable criterion for forming only the operative sales program of the tour operator (for a short period of up to 1 year), as it does not take into account possible direct fixed costs, which are relevant when making strategic management decisions within the assortment policy of the tour operator. The article proves that within the framework of the strategic analysis of the sales program of the tour operator it is expedient to use the approach to the formation of the financial result that is based on the concept of complicated direct costing, which provides the appropriate decomposition of the fixed costs. The concept of multilevel contribution margin accounting system by K. Agthe was adapted for the needs of the tour operating industry, taking into account the specifics of hierarchical structuring of the elements of the tour operator's sales program: «product – group of products – sales program».

Keywords: tourist product, assortment policy, direct costing, variable and fixed costs, contribution margin.

Постановка проблеми. Сучасна система організованого масового туризму характеризується тим, що кінцеві покупці, взаємодіючи з виробниками первинних туристичних послуг, користуються послугами туроператорів, діяльність яких полягає в розробленні туристичного продукту, його реалізації та координації взаємодії між зазначеними ринковими сторонами під

час виробництва та споживання первинних туристичних послуг. Водночас в умовах організованого туризму в ринкових транзакціях об'єктом купівлі-продажу є не окремі первинні туристичні послуги (призначаються для безпосереднього задоволення потреб туриста), а комплексний туристичний продукт як сукупність послуг, який реалізується туроператором

безпосередньо або через посередницькі структури (турагенції).

Очевидно, що від ефективності діяльності підприємств сфери туроперейтингу як координуючого суб'єкта залежить якість функціонування всього туристичного комплексу та ринку туристичних послуг. Своєю чергою, ефективність діяльності туроператорів виражається не тільки економістю виконання функцій проектування турів, збуту туристичного продукту чи координації взаємодії між споживачами та виробниками первинних туристичних послуг (витратний аспект), але й економічним результатом виконання зазначених функцій (дохідний аспект).

У ринковому середовищі основним результативним показником, який виражає економічну ефективність діяльності підприємства, є прибуток. Водночас прибуток підприємства в межах операційної діяльності формується на основі агрегування фінансових результатів за окремими позиціями його виробничо-збутової програми (видами продукції, послуг). Тому асортиментна політика, яка передбачає прийняття відповідних управлінських рішень щодо впровадження у збутову програму туроператора нових продуктів або вилучення із збутової програми нерентабельних продуктів, формування оптимального асортименту туристичних продуктів на плановий період, безпосередньо впливає на результативні показники діяльності підприємства загалом.

Ефективні управлінські рішення в межах асортиментної політики туроператора неможливо приймати без релевантної інформації, яка б відображала прибутковість окремих видів туристичних продуктів. Основним генератором такої інформації на підприємстві є система управлінського обліку, альтернативні форми організації (побудови) якої зумовлюють генерування на виході різних за змістом і принципами формування показників прибутковості. Тому вибір адекватної потребам управління форми організації системи управлінського обліку чинить безпосередній вплив на якість інформаційно-аналітичного забезпечення менеджменту в межах проведення ним ефективної асортиментної політики.

Аналіз останніх досліджень. Проблема прийняття оптимальних управлінських рішень у межах асортиментної політики підприємств сфери туроперейтингу досліджувалася в працях багатьох зарубіжних науковців. Так, Й. Ксіландер досліджує проблему формування оптимальної збутової програми туроператора на короткостроковий період у межах концепції «управління доходами» («Yield Management») [1].

Висвітлення проблеми інформаційно-аналітичної підтримки управління збутовою програмою туроператора здійснюється в наукових працях німецького вченого В. Помпеля та російської науковиці Т. Козирєвої, які висвітлюють проблему оптимальної асортиментної (продуктової) політики крізь призму концепції управлінського обліку [2, с. 265-283; 3]. Проблематику організації системи управлінського обліку за принципами «ускладненого директ-костингу» та її використання у плануванні виробничо-збутової програми підприємств

досліджують у своїх працях німецький вчений К.-Е. Ате та австрійський вчений Г. Зайхт [4; 5].

Серед вітчизняних науковців проблему формування ефективної збутової та продуктової політики підприємств сфери туроперейтингу висвітлюють І. Пурська та Г. Заячковська [6; 7]. Проблема формування обліково-аналітичної інформації для управління в збутовій сфері туроператора досліджують Г. Колісник, С. Король, О. Гончаренко та ін. [8, с. 101-105; 9; 10].

Але, незважаючи на значний доробок зарубіжних і вітчизняних науковців у дослідження інформаційно-аналітичної підтримки управлінських рішень у межах асортиментної політики на підприємствах сфери туроперейтингу, нині ще залишається значний перелік невирішених проблем і питань. Зокрема, не до кінця висвітленою залишається проблема вибору релевантних критеріїв при плануванні оптимальної збутової програми туроператора на середньо – та довгостроковий період. Недостатньо висвітленим залишається питання ієрархічного структурування блоку постійних витрат, дискреційних витрат і формування відповідних сум покриття в розрізі елементів збутової програми як інструменту стратегічного аналізу в межах асортиментної політики підприємств сфери туроперейтингу. Недостатньо дослідженою залишається проблема оцінювання методичної придатності норм П(С)БО 16 «Витрати» для цілей формування релевантних показників витрат і прибутку як інструменту інформаційно-аналітичного забезпечення менеджменту підприємств сфери туроперейтингу.

Метою статті є розроблення сучасних методичних підходів до удосконалення системи інформаційно-аналітичного забезпечення управління збутовою програмою підприємств сфери туроперейтингу на основі концепції «ускладненого директ-костингу», яка передбачає відповідне структурування блоку постійних витрат, дискреційних витрат і сум покриття в розрізі ієрархічних елементів збутової програми туроператора.

Основні результати дослідження. Сьогодні туризм є одним з найбільш важливих секторів як світової економічної системи, так і економік окремих країн. Зокрема, у 2018 р. частка прямого та загального внеску туризму у ВВП деяких країн складала: Макао – 50,28% (72,2%), Хорватія 10,93% (24,9%), Чорногорія 10,38% (21,6%), Грузія 10,09% (33,7%). В Україні за 2018 р. частка прямого внеску туризму у ВВП склала 1,44%, а загального – 5,4%, що приблизно в два рази менше навіть за середньосвітові показники [11; 12].

Наведені статистичні дані сигналізують, з одного боку, про наявність суттєвих проблем туристичного сектору економіки України, але водночас є свідченням значного потенціалу до його зростання, що може бути реалізовано тільки за умови підвищення ефективності діяльності вітчизняних туристичних підприємств та покращення з боку держави рамкових умов для ведення туристичного бізнесу.

Для позначення всієї сукупності підприємств, діяльність яких направлена на задоволення туристичних потреб людини, у фаховій літературі

СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ СУЧАСНОГО ПЕРІОДУ УКРАЇНИ

день досить часто використовується термін «туристична галузь». На нашу думку, використання цього терміна не є цілком коректним, оскільки галузевий принцип класифікації передбачає включення до окремої галузі підприємств, які характеризуються спорідненістю вироблюваного продукту (продукції, послуги). Оскільки у сфері туризму задіяні та ведуть господарську діяльність підприємства, які виробляють гетерогенні за своїм змістом продукти та послуги (послуги транспортування, забезпечення проживання та харчування, організації туристичних подорожей та ін.; виробництво / продаж сувенірної продукції, іншої продукції туристичного призначення), то в цьому контексті можна говорити не про галузь економіки, а радше про конгломерат різних галузей економіки, тобто сукупність підприємств різного профілю, діяльність яких направлена на задоволення потреб

подорожуючої людини. Тому більш доцільним, на нашу думку, для позначення всієї сукупності туристичних підприємств може бути використання таких термінів, як «індустрія туризму», «туристичний бізнес» або «туристичний комплекс».

Виходячи із зазначеного, цілком логічно може виникати питання: на основі якого критерію(-їв) будь-яке підприємство в економіці країни може бути визначене (ідентифіковане) як туристичне?

Відомий німецький вчений у сфері економіки туризму В. Фраер пропонує використовувати систему ідентифікації туристичних підприємств, яка базується на застосуванні таких трьох критеріїв: характер вироблюваної продукції (послуг), структура попиту за групами покупців, структура попиту за обсягом реалізації продукції (послуг) різними групами покупців (табл. 1).

Таблиця 1

Ідентифікаційні критерії туристичних підприємств і секторальний поділ індустрії туризму за В. Фраером

Сектори індустрії туризму	Ідентифікаційні критерії туристичних підприємств			Приклади туристичних підприємств і продуктів (послуг)
	Характер продукції (послуг), яка виробляється підприємством	Структура попиту за групами покупців	Структура попиту за обсягом реалізації продукції (послуг)	
Основний сектор індустрії туризму (ядро туристичного комплексу)	Типовий туристичний продукт (послуга)	Туристи	100%	Типові туристичні підприємства з типовою для туризму продукцією (послугами): готелі, туроператори, турагенції, спеціалізовані на туризмі перевізники
Доповнюючий сектор індустрії туризму	Типовий туристичний продукт (послуга)	Туристи	0% < Обсяг < 100%	Нетипові туристичні підприємства, які поряд із виробництвом нетипової для туризму продукції (послуг) виробляють також і типову туристичну продукцію (послуги): страхові компанії (страхування туристів + інші види страхування), видавництва (видавництво туристичних проспектів та путівників + видавництво інших видів літератури)
	Продукт (послуга), який не має виключно туристичного призначення	Інші групи покупців	0% < Обсяг < 100%	
Периферійний сектор	Продукт (послуга), який не має виключно туристичного призначення	Туристи	Значна частка	Нетипові туристичні підприємства з нетиповою для туризму продукцією (послугами), яка реалізується переважно туристам: гастрономія, торгівля сонцезахисними засобами
		Інші групи покупців	Незначна частка	

Джерело: сформовано на основі узагальнення інформації із джерела [13].

В. Фраер пропонує індустрію туризму поділяти на три сектори (сфери): основний сектор (нім. Kernbereich), доповнюючий сектор (нім. Ergänzender Bereich) і периферійний сектор (нім. Randbereich).

Основний сектор включає до свого складу типові туристичні підприємства, які виробляють типові туристичні послуги, споживачами яких є виключно туристи.

Доповнюючий сектор включає підприємства, які не є типовими представниками туристичного бізнесу. Виробнича програма таких підприємств може містити як продукти (послуги), які не мають виключно туристичного призначення і споживаються різними групами покупців, так і типові туристичні продукти (послуги), споживачами яких є туристи.

Підприємства периферійного сектору також не відносяться до типових туристичних підприємств,

які не мають виключно туристичного призначення, але водночас у обсягах продажу таких підприємств основну частку можуть займати туристи (такі підприємства зазвичай розміщені в туристичних дестинаціях).

Як видно з даних табл. 1, інституціональна гетерогенність характерна не тільки для доповнюючого та периферійного секторів індустрії туризму, але і для основного сектору, який включає такі відмінні за профілем своєї діяльності підприємства, як готелі, туроператори, турагенції, перевізники та ін.

В умовах організованого масового туризму в основному секторі індустрії туризму сформувалася функціональна спеціалізація підприємств відповідно до стадій вартісного ланцюжка з виробництва комплексного туристичного продукту (рис. 1).

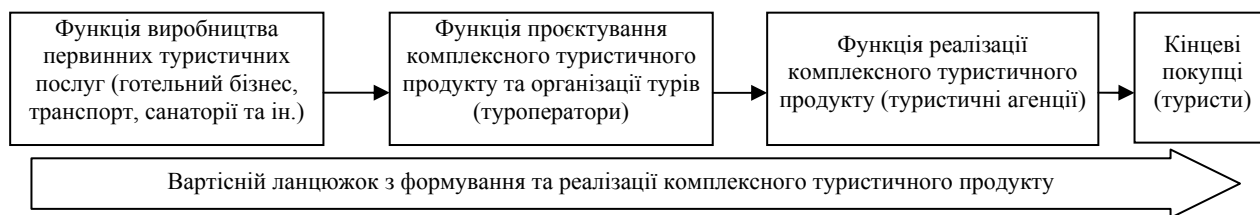


Рис. 1. Функціональна спеціалізація підприємств основного сектору індустрії туризму

Джерело: авторська розробка.

У межах організованого туризму ключову роль в основному секторі індустрії туризму відіграють туроператори, які є головними суб'єктами розроблення та реалізації асортиментної політики на ринку туристичних продуктів.

Поняття «асортиментна політика» виражає сукупність заходів, пов'язаних з формуванням виробничо-збутової програми підприємства, тобто визначенням видів і варіантів продукції, які виробляються і реалізуються підприємством на ринку [5]. Водночас стратегічна асортиментна політика передбачає визначення видів продукції (послуг), які мають бути впроваджені або вилучені з виробничо-збутової програми підприємства, а оперативна асортиментна політика передбачає тільки визначення обсягу виробництва та реалізації окремих продуктів на плановий період (зазвичай до одного року) [5].

У сфері туропереїтингу результатом господарської діяльності підприємства є туристичний продукт, який представляє собою об'єднану в єдиний пакет сукупність первинних туристичних послуг, що споживаються окремим туристом під час туру [13]. Сукупність туристичних продуктів, які входять у збутову програму туроператора, є результатом господарської діяльності туроператора і представляють для нього так звану «матеріальну ціль». Але матеріальна ціль підприємства в ринковій економіці – це тільки інструмент для досягнення формальних (вартісних) цілей: оперативної цілі у формі прибутку та ліквідності, а також стратегічної цілі у формі економічного потенціалу підприємства, який дозволить генерувати прибуток у майбутньому.

Окремий туристичний продукт, що входить у збутову програму туроператора, з одного боку, є для нього носієм доходу, а з іншого боку, його створення та реалізація зумовлює для підприємства певні витрати (є носієм витрат). Відповідно, прибуток окремого туристичного продукту визначається на основі порівняння зумовлених ним доходів і витрат, а загальний фінансовий результат від операційної діяльності туроператора формується як сума фінансових результатів всіх туристичних продуктів, які входять окремими позиціями до його збутової програми:

$$\Phi P = \sum_{j=1}^m (\Pi_j - \text{BC}_j) \cdot O_j \quad (1a)$$

$$\Phi P_j = \Pi_j - \text{BC}_j, (j = 1, \dots, m) \quad (1б)$$

де: ΦP – фінансовий результат від операційної діяльності туроператора (з метою спрощення у формулах (1a) і (1б) не враховані інші операційні доходи), грн / період; Π_j – нетто-ціна одиниці туристичного продукту j -го виду, грн / турпакет; BC_j – повна собівартість (в сумі операційних витрат) одиниці туристичного продукту j -го виду, грн / турпакет; O_j – обсяг реалізації туристичного продукту j -го виду, од./період; ΦP_j – операційний прибуток на одиницю туристичного продукту j -го виду, грн / турпакет.

Наведені в моделі показники можуть мати як планове, так і фактичне значення, що дозволяє використовувати модель як на стадії перспективного аналізу, так і на стадії ретроспективного аналізу фінансових результатів.

Через специфіку визнання доходів у сфері туропереїтингу необхідно зауважити, що під обсягом реалізації (O_j) у формулі (1a) розуміється кількість реалізованих турпакетів (протягом періоду бронювання, тобто до початку планового або звітнього періоду), для яких споживання первинних туристичних послуг припадає на плановий (звітний) період [8].

Формули (1a) та (1б) виражають традиційний підхід до визначення фінансового результату, коли в собівартість туристичного продукту включаються всі витрати (повна собівартість), які виникають у операційній діяльності туроператора за календарний період. Натомість у фаховій літературі досить часто пропонується використовувати показник операційного прибутку окремого продукту як критерій при прийнятті стратегічних управлінських рішень у межах асортиментної політики підприємства: управлінських рішень щодо вилучення продукту із збутової програми, форсування продажу окремого продукту, формування оптимальної виробничої програми на середньо – та довгострокову перспективу [14].

Інший підхід до визначення фінансових результатів від операційної діяльності туроператора використовується для цілей фінансового обліку:

$$\Phi P = \sum_{j=1}^m (\Pi_j - \text{BC}_j) \cdot O_j - \text{ВП} \quad (2a)$$

$$\Pi_j = \Pi_j - \text{BC}_j, (j = 1, \dots, m) \quad (2б)$$

де: BC_j – виробнича собівартість одиниці туристичного продукту j -го виду, грн / турпакет; ВП – операційні витрати звітнього періоду (нерозподілені

постійні загальновиробничі витрати, адміністративні, збутові та інші операційні витрати), грн / період; P_j – валовий прибуток (збиток) на одиницю туристичного продукту j -го виду, грн / турпакет.

Виробнича собівартість продукції (послуг) згідно з П(С)БО 16 «Витрати» включає до свого складу тільки витрати функціональної сфери виробництва та постачання, а витрати інших функціональних сфер відображаються у складі витрат звітного періоду і не беруть участь у формуванні собівартості об'єктів калькулювання [15]. Тому виробнича собівартість, сформована відповідно до норм П(С)БО 16, може розглядатися як один з варіантів усіченої (неповної) собівартості продукції (послуг).

Сформований на основі виробничої собівартості показник валового прибутку (P_j) порівняно з операційним прибутком розглядається багатьма науковцями як більш адекватний критерій при прийнятті управлінських рішень у межах асортиментної політики підприємства [16], оскільки в методиці його розрахунку використовуються тільки ті витрати, які безпосередньо пов'язані зі створенням продукту.

Необхідно зазначити, що сьогодні, на нашу думку, існують певні проблеми застосування П(С)БО 16 «Витрати» як для бізнесу загалом, так і для підприємств сфери туropolрейтингу зокрема.

1) Термінологічний апарат П(С)БО 16 «Витрати» є проблемним при застосуванні у сфері туropolрейтингу. Терміни «виробнича собівартість», «виробничі витрати», «загальновиробничі витрати» не є повною мірою адекватними для використання у сфері туropolрейтингу, оскільки для підприємств сфери туropolрейтингу функція виробництва не є притаманною [17]. Вважаємо, що такі іманентні для туropolрейтингу види діяльності, як проєктування турів та організація туристичних подорожей, не можуть відноситися до виробничої функції, оскільки діяльність з проєктування турів є елементом не операційного циклу (постачання – виробництво – збут), а інноваційного циклу туropolратора, який має за ціль впровадження в кругообіг операційного циклу нових видів туристичних продуктів і вилучення старих. Своєю чергою, організаційна діяльність туropolратора як координація взаємодії між виробниками первинних туристичних послуг та їх кінцевими споживачами є радше складовим елементом функції постачання (придбання первинних туристичних послуг), оскільки відповідно до спроектованого туру така координація закінчується на етапі підписання відповідних договорів з виробниками первинних туристичних послуг. Також іманентна для туropolратора функція супроводу туристів, яка, на відміну від функції проєктування турів та організації туристичної подорожі, відбувається вже під час туру, має, на нашу думку, не виробничий, а координаційний характер: вона є специфічною функцією в межах операційного циклу туropolратора, яка пов'язана з поточним узгодженням взаємодії між виробниками первинних туристичних послуг і туристами безпосередньо під час туру. До того ж ця функція не завжди є складовим елементом туру. Вважаємо, що в П(С)БО 16 «Витрати» доцільніше було б відмовитися від терміна

«виробнича собівартість» продукції (послуг) у розумінні витрат, які капіталізуються в активній частині балансу в розрізі об'єктів калькулювання (видів продукції, послуг). Натомість доцільнішим було б у зазначеному контексті використання більш універсального терміна «витрати на продукцію», який може включати до свого складу витрати таких функцій операційного циклу підприємства, як постачання та виробництво (при наявності останньої у підприємстві).

2) У П(С)БО 16 «Витрати» в імпліцитній формі закладена ідея формування інтегрованої системи обліку витрат, тобто системи генерування інформації про витрати як для цілей фінансової звітності, так і для цілей інформаційного забезпечення системи управління підприємством. Вважаємо, що в межах П(С)БО 16 априорі неможливо забезпечити одночасне досягнення двох зазначених цілей. Достовірність бухгалтерської інформації означає, що інформація має бути правдиво подана, її можна легко перевірити і вона повинна мати нейтральний характер, а об'єктивність виражає неупередженість, незалежність інформації від волі та бажань людини. Релевантна інформація щодо витрат, за визначенням, не може бути ні достовірною, ні об'єктивною. Релевантні витрати – це витрати, які залежать від конкретної управлінської альтернативи. Відповідно, релевантні витрати – це завжди планові (прогнозні) витрати, які стосуються майбутнього. Як кількісна компонента, так і цінова компонента планових (прогнозних) витрат характеризується суб'єктивністю, оскільки перша виражає волю менеджера щодо досягнення цілі економічного витрачання ресурсів, а друга – суб'єктивні очікування окремого менеджера щодо майбутніх цін на ресурси. Тому джерелом релевантної інформації про витрати має бути не облікова система, а система бюджетування підприємства. Тому доцільно було б взагалі полишити безперспективну ідею формування інтегрованої системи обліку витрат. У цьому разі відпадає необхідність використання непритаманних для цілей фінансового обліку критеріїв класифікації витрат, зокрема критерію поведінки витрат залежно від обсягу діяльності. На прикладі витрат з розміщення туристів і деяких статей збутових витрат туropolратора аргументовано доводиться неможливість однозначної ідентифікації зазначених витрат як змінних або постійних, тобто залежності розподілу витрат від індивідуальних і специфічних умов прийняття управлінського рішення окремим менеджером, що суперечить принципам і вимогам фінансового обліку [17].

3) П(С)БО 16 витрати в експліцитній формі забороняє включати до складу виробничої собівартості (в розумінні витрат на продукцію) збутові витрати підприємства. У сфері туropolрейтингу такий підхід призводить до суперечності принципу «відповідності доходів та витрат», згідно з яким ті витрати, які можуть бути прямо пов'язані з певним носієм доходів (певним видом продукції/ послуги), повинні відображатися у витратах періоду тільки в момент реалізації такого носія доходів. Специфікою діяльності туropolраторів є

те, що функція збуту туристичного продукту передує в часі функції виробництва туристичного продукту, оскільки первинні туристичні послуги, що входять до турпаketу, виробляються в часі значно пізніше моменту бронювання туру. Це означає, що динаміка обсягу діяльності в межах збутової функції туроператора випереджає в часі динаміку споживання первинних туристичних послуг під час туру. Але оскільки туроператори насправді реалізують тільки «право» на одержання первинних туристичних послуг у майбутньому, то доходи туроператора відображаються не в момент бронювання туру, а після моменту виробництва та споживання первинних туристичних послуг (після завершення туру). Тому такі прямі щодо окремого туристичного продукту витратні статті, як витрати на придбання первинних туристичних послуг, що входять до турпаketу, відображаються спочатку у складі «витрат на продукцію», тобто капіталізуються в складі активів балансу в статті «витрат майбутніх періодів», а списуються з балансу згідно з принципом «відповідності доходів та витрат» у момент виникнення доходу, тобто після моменту виробництва та споживання туристичного продукту. Але ж прямо пов'язаними з окремим туристичним продуктом можуть бути не тільки витрати на придбання первинних туристичних послуг, але і деякі витрати конверсійного характеру, тобто витрати, що виникають під час виконання туроператором бізнес-функцій. Так, наприклад, такі збутові витрати туроператора, як витрати на оплату праці працівників підрозділу, зайнятого обробкою замовлень покупців (припускається наявність усередненої норми часу на обробку одного замовлення), прямо пов'язані з туристичним продуктом, свідченням чого є наявність залежності зазначених витрат від кількості оформлених протягом календарного періоду замовлень або кількості реалізованих турпаketів (за наявності усередненого значення кількості турпаketів, що входять в одне замовлення). Тому згідно з принципом «відповідності доходів та витрат», а також для цілей калькулювання релевантної собівартості у формі маржинальних витрат туристичного продукту необхідно було б капіталізувати зазначені збутові витрати в складі такої статті активів балансу, як «витрати майбутніх періодів», тобто діяти так, як з витратною статтею «витрати на придбання первинних туристичних послуг». А це, як зазначалося вище, забороняє робити П(С)БО 16 «Витрати».

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» в основі визначення як операційного прибутку, так і валового прибутку лежить показник повної собівартості продукції: у першому випадку в сумі повних операційних витрат, а в другому – повних виробничих витрат.

З точки зору релевантності інформації зазначені показники повної собівартості (операційної або ж виробничої) та сформовані на їх основі показники

прибутку (операційного або валового) не є, на нашу думку, придатними для ролі критеріїв при прийнятті управлінських рішень щодо асортиментної політики туроператора, оскільки в основі їх визначення лежить фіктивний розподіл постійних і дискреційних витрат, витратоутворюючим фактором яких є не окрема одиниця туристичного продукту, а управлінські рішення щодо формування потужностей різноманітних функціональних сфер туроператора та управлінські рішення щодо формування економічного потенціалу підприємства [18].

Вважаємо, що більш інформативним і релевантним критерієм для управлінських рішень у межах стратегічної та оперативної асортиментної політики туроператора є показник маржинального прибутку, який формується на системній основі у разі організації управлінського обліку підприємства за принципами «директ-костингу», що передбачає системний розподіл витрат на постійну та змінну складову [19].

У сфері туроперейтингу до змінних відносяться ті операційні витрати, які змінюються пропорційно або майже пропорційно до обсягу діяльності, вираженому через кількість реалізованих турпаketів. При цьому змінні витрати туроператора можна розділити на дві групи:

- витрати на придбання первинних туристичних послуг, які становлять субстанцію туристичного продукту (послуги розміщення, перевезення, харчування та ін.);
- конверсійні змінні витрати, які виникають при виконанні різноманітних функцій у межах операційного циклу туроператора.

На рис. 2 наводиться приклад основних функцій туроператора у межах його операційного циклу.

Відомий німецький науковець у сфері теорії витрат Е. Хайнен зазначає, що будь-яка функція в межах господарського процесу при її виконанні (повторенні) споживає певні ресурси, вартісне вираження яких представляє собою витрати [20]. Під виконанням або повторенням функції розуміється певна сукупність послідовно виконуваних операцій, результатом яких є завершений стан об'єкта функціонального впливу: укладений договір постачання при придбанні первинних туристичних послуг, що входять до складу окремого туристичного продукту, скалькульована ціна окремого туристичного продукту, оформлене замовлення (бронювання) при реалізації туристичного продукту та ін. Частина функціональних витрат залежить від кількості повторень функції за календарний проміжок часу, а інша частина має постійне значення. Відповідно, витрати за календарний період, які виникають для окремої функції, в математичній формі можуть бути виражені так:

$$Вф_i = ПВф_i + \sum_{j=1}^m O_j \cdot Кф_{ij} \cdot ЗВф_{ij}, (i = 1, \dots, n) \quad (3)$$

СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ СУЧАСНОГО ПЕРІОДУ УКРАЇНИ

де: $V\phi_i$ – витрати i -ї функції за календарний проміжок часу, грн / період; $K\phi_{ij}$ – кількість повторень i -ї функції на одиницю реалізованого туристичного продукту j -го виду, разів / турпакет; $ЗВ\phi_{ij}$ – змінні витрати, які виникають при

одноразовому повторенні i -ї функції щодо турпродукту j -го виду, грн; $ПВ\phi_i$ – прями постійні витрати, які виникають для i -ї функції за календарний проміжок часу, грн / період.

Функції туроператора в межах операційного циклу, які орієнтовані на одиницю туристичного продукту (туристичний продукт, групу турпродуктів, збутову програму)



Рис. 2. Функції туроператора в межах його операційного циклу

Джерело: авторська розробка.

Із наведеного стає очевидним, що змінні конверсійні витрати можуть виникати тільки під час виконання тих функцій, кількість повторень яких за календарний проміжок часу пропорційно або майже пропорційно залежить від обсягів реалізації туристичного продукту, тобто для окремої функції має виконуватися така умова:

$$K\phi_i = \sum_{j=1}^m O_j \cdot K\phi_{ij}, \quad (i = 1, \dots, n) \quad (4)$$

де: $K\phi_i$ – кількість повторень i -ї функції за календарний проміжок часу, разів / період.

Умова (4) виконується насамперед для тих функцій, які є складовим елементом операційного циклу туроператора, оскільки тільки функції операційного циклу можуть бути безпосередньо орієнтованими на окремий туристичний продукт.

Виходячи з наведеного, можна запропонувати такий підхід до визначення маржинальної собівартості та маржинального прибутку окремого туристичного продукту, а також фінансового результату туроператора загалом:

$$MC_j = ВПП_j + \sum_{i=1}^n ЗВ\phi_{ij} \cdot K\phi_{ij}, \quad (j = 1, \dots, m) \quad (5a)$$

$$МП_j = Ц_j - MC_j, \quad (j = 1, \dots, m) \quad (5b)$$

$$\Phi P = \sum_{j=1}^m (Ц_j - MC_j) \cdot O_j - ПВ - ДВ \quad (5b)$$

де: MC_j – маржинальна собівартість одиниці туристичного продукту j -го виду, грн / турпакет; $ВПП_j$ – вартість первинних туристичних послуг, які входять до складу одиниці туристичного продукту j -го виду, грн / турпакет; $МП_j$ – маржинальний прибуток одиниці туристичного продукту j -го виду, грн / турпакет; $ПВ$ – постійні витрати туроператора, грн / період; $ДВ$ – дискреційні витрати туроператора, грн / період.

На основі показника маржинального прибутку та похідних від нього показників (рентабельності продажу, відносного маржинального прибутку) можна проводити ранжування туристичних продуктів при прийнятті управлінських рішень, насамперед у межах оперативної асортиментної політики туроператора: формування оптимальної збутової програми на плановий період (до одного року).

У формулі (5 в) блок постійних і дискреційних витрат розглядається як цілісна величина, тобто стосується збутової програми туроператора загалом.

Підвищення інформативності аналізу фінансових результатів можна досягти на основі декомпонування блоку постійних і дискреційних витрат у розрізі окремих елементів, які входять до збутової програми туроператора.

Як вже зазначалося, постійні та дискреційні витрати виникають як наслідок управлінських рішень, направлених, відповідно, на формування потужностей та економічного потенціалу функціональних підрозділів або підприємства загалом. Якщо зазначені функціональні потужності та заходи з формування економічного потенціалу пов'язані виключно з окремим елементом збутової програми туроператора, то і відповідні постійні та дискреційні витрати є прямими (прямо пов'язаними) з таким елементом. Як окремий елемент збутової програми може розглядатися не тільки окремий вид туристичного продукту, але і група продуктів та збутова програма загалом (рис. 3).

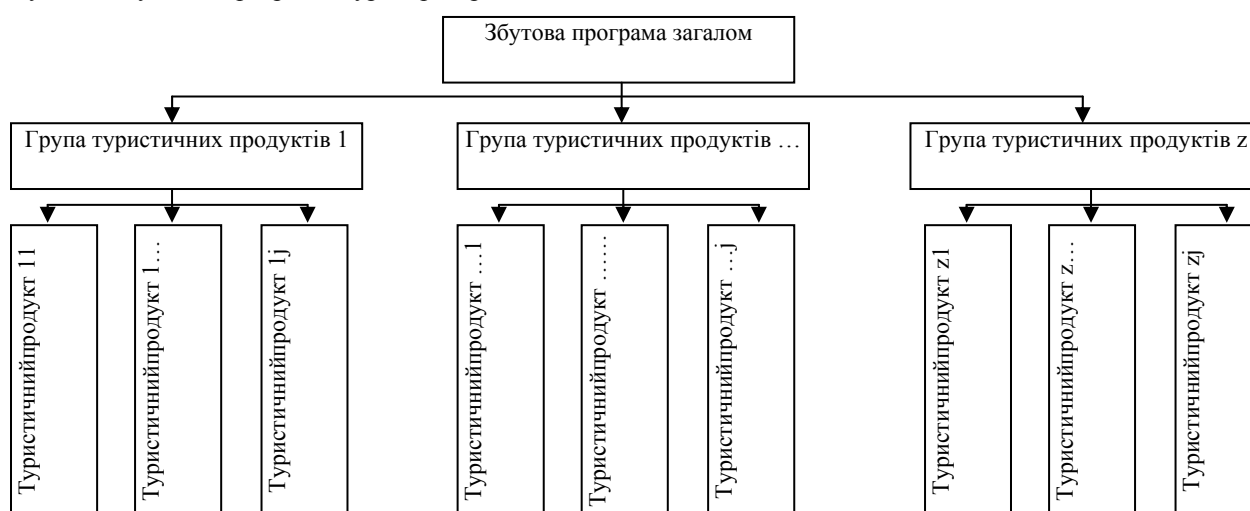


Рис. 3. Ієрархія елементів, які формують збутову програму туроператора

Джерело: авторська розробка.

Формування окремих груп туристичних продуктів на другому ієрархічному рівні можливе на основі таких основних критеріїв:

- у розрізі ринків збуту туристичного продукту (регіон збуту А, регіон збуту Б, регіон збуту ...);
- у розрізі дестинацій, де відбувається споживання туристичного продукту (дестинація А, дестинація Б, дестинація ...);
- у розрізі типів туристичного продукту (туристичні подорожі з метою відпочинку, туристичні подорожі в бізнес-цілях, туристичні подорожі з метою оздоровлення тощо).

Ієрархічне декомпонування блоку постійних витрат як напрям з удосконалення системи «простого директ-костингу» вперше було запропоновано К. –Е. Ате [4]. Удосконалений варіант організації системи обліку витрат у німецькомовних країнах отримав

назву «багаторівневого обліку сум покриття (постійних витрат)» (нім. *Mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung* або *mehrstufige Fixkostendeckungsrechnung*), але у вітчизняній науці зазначена система позначається частіше термінами «ускладнений директ-костинг» або «розвинутий директ-костинг».

У табл. 2 наводиться авторський підхід до аналізу фінансових результатів у розрізі елементів збутової програми на основі системи «ускладненого директ-костингу», адаптований для підприємств сфери туроперейтингу.

В основі системи «ускладненого директ-костингу» лежить принцип поетапного формування операційного прибутку з експліцитним вираженням проміжних результативних показників.

Аналіз фінансових результатів туроператора в розрізі елементів збутової програми на основі системи «ускладненого директ-костингу»

Показники діяльності туроператора, грн / період	Збутова програма туроператора загалом								
	Група турпродуктів I			Група турпродуктів ...			Група турпродуктів L		
	Турпродукт 1	Турпродукт ...	Турпродукт m ₁	Турпродукт 1	Турпродукт ...	Турпродукт m ...	Турпродукт n	Турпродукт ...	Турпродукт m _L
Чистий дохід від реалізації турпродукту	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Маржинальна собівартість турпродукту	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Маржинальний прибуток від реалізації турпродукту	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Прямі постійні та дискреційні витрати для окремого турпродукту	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Маржинальний прибуток I від реалізації турпродукту	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Прямі постійні та дискреційні витрати для окремої групи туристичних продуктів		X			X			X	
Маржинальний прибуток для окремої групи туристичних продуктів		X			X			X	
Прямі постійні та дискреційні витрати для збутової програми загалом						X			
Фінансовий результат туроператора						X			

Джерело: авторська розробка.

На відміну від системи «простого директ-костингу», в межах системи «ускладненого директ-костингу» формуються додатково два проміжні результативні показники (маржинальний прибуток I від реалізації окремого турпродукту та маржинальний прибуток для окремої групи туристичних продуктів), що значно підвищує рівень інформативності аналізу, оскільки дозволяє локалізувати збиткові для туроператора види туристичних продуктів і групи туристичних продуктів.

Необхідно зауважити, що запропонований аналітичний інструмент доцільно застосовувати насамперед для цілей стратегічного аналізу прибутковості окремих позицій збутової програми, а наведені в табл. 2 показники при прийнятті рішення щодо вилучення із асортименту збиткових продуктів

(груп продуктів) повинні мати не фактичний, а плановий (прогнозний) характер, оскільки управлінське рішення завжди стосується майбутнього. На стадії ретроспективного аналізу збутової програми туроператора зазначені показники виконують тільки сигнальну функцію, що є відправною точкою для подальших прогнозних розрахунків для прийняття відповідних управлінських рішень у межах асортиментної політики.

Для цілей економіко-математичного моделювання господарського процесу туроператора наведений у табл. 2 аналітичний підхід можна представити також за допомогою такої сукупності математичних моделей (табл. 3), де:

Таблиця 3

Система економіко-математичних моделей аналізу фінансових результатів туроператора в розрізі елементів збутової програми на основі концепції «ускладненого директ-костингу»

$МП_{kj} = (Ц_{kj} - MC_{kj}) \cdot O_{kj}, (j = 1, \dots, m; k = 1, \dots, l)$	(6а)
$МП1_{kj} = (Ц_{kj} - MC_{kj}) \cdot O_{kj} - (ПВ_{kj} + ДВ_{kj}), (j = 1, \dots, m; k = 1, \dots, l)$	(6б)
$МПГ_k = \sum_{j=1}^m [(Ц_{kj} - MC_{kj}) \cdot O_{kj} - (ПВ_{kj} + ДВ_{kj})] - (ПВ_k + ДВ_k), (k = 1, \dots, l)$	(6в)
$ФР = \sum_{k=1}^l \left[\sum_{j=1}^m [(Ц_{kj} - MC_{kj}) \cdot O_{kj} - (ПВ_{kj} + ДВ_{kj})] - (ПВ_k + ДВ_k) \right] - (ПВ + ДВ)$	(6г)

Джерело: авторська розробка.

MP_{kj} – маржинальний прибуток туристичного продукту j -го виду, який входить до k -ї продуктової групи, грн / період; $Ц_{kj}$ – нетто-ціна туристичного продукту j -го виду, який входить до k -ї продуктової групи, грн / турпакет; MC_{kj} – маржинальна собівартість туристичного продукту j -го виду, який входить до k -ї продуктової групи, грн / турпакет; O_{kj} – обсяг реалізації туристичного продукту j -го виду, який входить до k -ї продуктової групи, од./період; MPI_{kj} – маржинальний прибуток І (після покриття прямих постійних і дискреційних витрат) туристичного продукту j -го виду, який входить до k -ї продуктової групи, грн / період; PV_{kj} – прямі постійні витрати для туристичного продукту j -го виду, який входить до k -ї продуктової групи, грн / період; DV_{kj} – прямі дискреційні витрати для туристичного продукту j -го виду, який входить до k -ї продуктової групи, грн / період; MPI_{kj} – маржинальний прибуток k -ї продуктової групи (після покриття її прямих постійних і дискреційних витрат), грн / період; PV_k – прямі постійні витрати для k -ї продуктової групи, грн / період; DV_k – прямі дискреційні витрати для k -ї продуктової групи, грн / період; PV – прямі постійні витрати для збутової програми загалом, грн / період; DV – прямі дискреційні витрати для збутової програми загалом, грн / період.

Система моделей (6а-6г), на відміну від моделей операційного (1а) та валового прибутку (2а), більш коректно відображає причинно-наслідкові взаємозв'язки між результатом і чинником, який його зумовлює, що дозволяє суттєво підвищити ефективність управлінських рішень у межах стратегічної асортиментної політики туроператора.

Висновки. Ключову роль у туристичному комплексі сьогодні відіграють підприємства сфери туроперейтингу, які в умовах масового організованого туризму є основними суб'єктами розроблення та реалізації асортиментної політики на ринку туристичних продуктів.

Разом із функцією проектування та реалізації туристичного продукту туроператори виконують координаційну функцію, яка полягає в узгодженні взаємодії між виробниками первинних туристичних послуг і туристами.

Асортиментна політика як частина збутової політики підприємства полягає насамперед у формуванні виробничо-збутової програми, тобто визначенні тих видів продукції (послуг), які будуть реалізовуватися на окремих ринках збуту у плановому періоді. Відповідно до поділу цілей підприємства на довгострокові та короткострокові відбувається структурування асортиментної політики на стратегічну та оперативну складову.

Якщо у межах стратегічної асортиментної політики визначається, які види продукції (послуг) мають бути впроваджені у виробничо-збутову програму або вилучені з неї, то для оперативної асортиментної політики характерним є тільки визначення обсягу виробництва та реалізації того чи іншого продукту у плановому періоді, а сам факт

присутності продукту у виробничо-збутовій програмі є заданим параметром. Оскільки для сфери туроперейтингу виробнича функція не є властивою (координаційна функція відноситься авторами до специфічної невиробничої функції в межах основного процесу туроператора, а функція розроблення турпродукту є елементом інноваційного процесу), то для позначення об'єкта асортиментної політики туроператора доцільно використовувати термін «збутова програма».

Асортиментна політика, як і діяльність туроператора загалом, орієнтована на досягнення певної системи цілей, серед яких основною є вартісна ціль у формі прибутку. Водночас генератором прибутку для туроператора є не його діяльність загалом, а окремі види туристичних продуктів, які містяться в його збутовій програмі і реалізуються на окремих ринках збуту. Відповідно, ефективна асортиментна політика туроператора полягає у формуванні такої збутової програми, яка дозволяє в наявних рамкових умовах, що сформувався на ринку, забезпечити оптимальний рівень прибутку.

Цільовий критерій прибутку дозволяє ранжувати продукти у межах збутової програми туроператора і на цій основі проводити селективну асортиментну політику, яка передбачає стимулювання продажу найбільш прибуткових продуктів та вилучення із збутової програми збиткових продуктів або продуктів з низьким рівнем рентабельності.

Сьогодні у фаховій літературі розглядаються різноманітні концепції прибутку, які відрізняються між собою через відмінність у формуванні витратної складової прибутку. Але очевидним є те, що від вибору релевантного цільового критерію залежить і структура сформованої збутової програми туроператора.

Використання в ролі цільового критерію асортиментної політики туроператора таких показників, як операційний або валовий прибуток, є достатньо небезпечним, оскільки в механізмі формування цих показників закладено фіктивний взаємозв'язок між обсягом реалізації окремого продукту та постійними витратами, що неминуче призводить до неточного прогнозування наслідків економічних рішень у межах асортиментної політики туроператора.

Альтернативним цільовим критерієм при формуванні збутової програми туроператора є показник маржинального прибутку, який формується на системній основі за умови організації управлінського обліку на підприємстві на основі принципів «директ-костингу». Водночас сформований у межах системи «простого директ-костингу» показник маржинального прибутку є придатним критерієм для формування тільки оперативної збутової програми туроператора (на короткостроковий період до одного року). Для цілей стратегічного аналізу збутової програми туроператора доцільним є використання системи «ускладненого директ-костингу», яка під час аналізу фінансових

результатів передбачає декомпонування блоку постійних витрат на окремі складові елементи. При цьому структурування постійних витрат туроператора доцільно здійснювати відповідно до ієрархії елементів збутової програми: «продукт – група продуктів – збутова програма». Такий підхід до аналізу прибутковості окремих позицій збутової програми туроператора (порівняно з альтернативними концепціями операційного та валового прибутку) дозволяє більш коректно прогнозувати наслідки управлінських рішень у межах стратегічної асортиментної політики, оскільки постійні витрати, декомпоновані в розрізі ієрархії елементів збутової програми, є прямими щодо окремого продукту, групи продуктів чи збутової програми загалом.

Подальшими напрямками дослідження проблеми асортиментної політики підприємств сфери туроперейтингу може бути розроблення та удосконалення інструментарію оцінювання прибутковості продуктів на стадії розроблення (проекування) туристичного продукту, що вимагатиме у межах аналізу життєвого циклу туристичного продукту застосування елементів теорії інвестиційних розрахунків, які, на відміну від статичних показників, дозволяють враховувати важливий для довгострокових рішень феномен «вартості грошей у часі».

Список використаних джерел

- Xylander J. *Kapazitätsmanagement bei Reiseveranstaltern. Entscheidungsmodelle zur Kontingenzierung im Yield Management*. Wiesbaden: Deutscher UniversitätsVerlag, 2003. 393 s.
- Pompl W. *Touristikmanagement 2, Qualitäts-, Produkt-, Preismanagement*. Berlin: Springer, 1996. 352 s.
- Козырева Т. В. *Управленческий учет в туризме*. М: Советский спорт, 2011. 156 с.
- Agthe K. *Stufenweise Fixkostendeckung im System des Direct Costing. Zeitschrift für Betriebswirtschaft*. 1959. № 7. S. 404-418.
- Seicht G. *Die stufenweise Grenzkostenrechnung, Ein Beitrag zur Weiterentwicklung der Deckungsbeitragsrechnung. Zeitschrift für Betriebswirtschaft*. 1963. № 12. S. 693-709.
- Пурська І. Організаційний механізм формування ефективної продуктової політики суб'єктів міжнародного туризму. *Вісник Львівського університету. Серія: Міжнародні відносини*. 2014. Вип. 34. С. 168-177.
- Заячківська Г. А. Збутова політика туристичних підприємств на ринку міжнародних туристичних послуг. *Інноваційна економіка*. 2012. № 1. С. 204-208.
- Колісник Г. М., Гелей Л. О., Данканич Т. П. *Бухгалтерський облік в туризмі: навч. посіб.* Ужгород: Говерла, 2016. 140 с.
- Король С. Облік витрат туристичного підприємства. *Вісник Київського національного торговельно-економічного університету*. 2011. № 4. С. 72-84.
- Гончаренко О. Аналітичне забезпечення управління витратами туристичного підприємства. *Управлінські інновації*. 2012. № 2. С. 237-244.
- Share of GDP generated by the travel and tourism industry worldwide from 2000 to 2019. *Statista: Website*. URL: <https://www.statista.com/statistics/1099933/travel-and-tourism-share-of-gdp>
- Мировой Атлас Данных. *Кноема: сайт*. 2020. URL: <https://knoema.ru/atlas/topics/%D0%A2%D1%83%D1%80%D0%B8%D0%B7%D0%BC>
- Freyer W. *Tourismus: Einführung in die Fremdenverkehrsökonomie*. Oldenbourg, 2015. 707 s.
- Бутинець Ф. Ф. *Бухгалтерський облік*. Житомир: Рута, 2002. 480 с.
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 14.06.2000 р. № 131.
- Скворчевський О., Божко М. Оптимізація виробничої програми сучасного промислового підприємства на прикладі ВАТ «Завод Південкабель». *Вісник Національного технічного університету «ХПИ». Серія: Актуальні проблеми управління та фінансово-господарської діяльності підприємства: зб. наук. пр.* 2013. № 7(981). С. 128-135.
- Шулла Р. С., Попик М. М., Габчак Н. Ф. Сучасні підходи до планування витрат та прибутку на підприємствах сфери туроперейтингу. *Вісник Черкаського національного університету імені Богдана Хмельницького. Серія: «Економічні науки»*. 2020. Вип. 2. С. 165-187.
- Kilger W. *Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung*. Wiesbaden: Springer Gabler, 2012. 740 s.
- Шулла Р. С., Повідайчик М. М. Концептуальні підходи до організації системи управлінського обліку «директ-костинг»: зарубіжний досвід та можливість його адаптації у вітчизняній теорії та практиці. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка: зб. наук. пр.* 2013. Вип. 4. С. 247-254.
- Heinen E. *Betriebswirtschaftliche Kostenlehre: Kostentheorie und Kostenentscheidungen*. Wiesbaden: Gabler, 1983. 662 S.

References

- Xylander, J. (2003). *Kapazitätsmanagement bei Reiseveranstaltern Entscheidungsmodelle zur Kontingenzierung im Yield Management [Capacity management for tour operators. Decision models for allocation in yield management]*. Wiesbaden: German university publishing house. [in German].
- Pompl, W. (1996). *Touristikmanagement 2, Qualitäts-, Produkt-, Preismanagement [Tourism management 2, Quality-, Product-, Price management]*. Berlin: Springer. [in German].
- Kozyreva, T. V. (2011). *Upravlencheskiy uchet v turizme [Management accounting in tourism]*. Moscow: Soviet sport. [in Russian].
- Agthe, K. (1959). *Stufenweise Fixkostendeckung im System des Direct Costing [Gradual*

- fixed cost coverage in the direct costing system]. *Zeitschrift für Betriebswirtschaft – Business Administration magazine*, 7, 404-418. [in German].
5. Seicht, G. (1963). Die stufenweise Grenzkostenrechnung, Ein Beitrag zur Weiterentwicklung der Deckungsbeitragsrechnung [The step-by-step calculation of marginal costs, a contribution to the further development of the contribution margin calculation]. *Zeitschrift für Betriebswirtschaft – Business Administration magazine*, 12, 693-709. [in German].
6. Purska, I. (2014). Orhanizatsiynny mekhanizm formuvannya efektyvnoyi produktovoyi polityky sub»ektiv mizhnarodnoho turyzmu [Organizational mechanism of forming an effective product policy of international tourism entities]. *Visnyk L'vivs'koho universytetu. Seriya: Mizhnarodni vidnosyny – Bulletin of Lviv University. Series: International Relations*, 34, 168-177. [in Ukrainian].
7. Zayachkovska, H. A. (2012). Zbutova polityka turystychnykh pidpryyemstv na rynku mizhnarodnykh turystychnykh posluh [Sales policy of tourist enterprises in the market of international tourist services]. *Innovatsiyna ekonomika – Innovative economy*, 1, 204-208. [in Ukrainian].
8. Kolisnyk, H. M., Heley, L. O., & Dankanych, T. P. (2016). *Bukhhalters'kyi oblik v turyzmi [Accounting in tourism]: Manual*. Uzhhorod: Hoverla. [in Ukrainian].
9. Korol, S. (2011). Oblik vytrat turystychnoho pidpryyemstva [Accounting for the costs of the tourist enterprise]. *Visnyk Kyivivs'koho natsional'noho torhovel'no-ekonomichnoho universytetu – Herald of Kyiv national university of trade and economics*, 4, 72-84. [in Ukrainian].
10. Honcharenko, O. (2012). Analitichne zabezpechennya upravlinnya vytratamy turystychnoho pidpryyemstva [Analytical support of cost management of a tourist enterprise]. *Upravlins'ki innovatsiyi – Management innovations*, 2, 237-244. [in Ukrainian].
11. Share of GDP generated by the travel and tourism industry worldwide from 2000 to 2019 (2019). *Statista: Website*. Retrieved from <https://www.statista.com/statistics/1099933/travel-and-tourism-share-of-gdp>
12. Mirovoy Atlas Dannyykh [World Data Atlas]. 2020. *Knoema: Website*. Retrieved from <https://knoema.ru/atlas/topics/%D0%A2%D1%83%D1%80%D0%B8%D0%B7%D0%BC> [in Russian].
13. Freyer, W. (2015). *Tourismus: Einführung in die Fremdenverkehrsökonomie [Tourism: Introduction to the tourism economy]*. Oldenbourg. [in German].
14. Butynets, F. F. (2002). *Bukhhalters'kyi upravlins'kyi oblik [Management accounting]*. Zhytomyr: Ruta. [in Ukrainian].
15. Polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku 16 «Vytraty» [Regulation (standard) of accounting 16 «Expenses»]. Approved by the order of the Ministry of Finance of Ukraine on 2000, Jun 14, 131. [in Ukrainian].
16. Skvorchevskyy, O., & Bozhko M., (2013). Optyimizatsiya vyrobnychoyi prohramy suchasnoho promyslovoho pidpryyemstva na prykladi VAT «Zavod Pivdenkabel'» [Optimization of the production program of a modern industrial enterprise on the example of OJSC «Pivdenkabel Plant»]. In *Visnyk Natsional'noho tekhnichnoho universytetu «KhPI». Seriya: Aktual'ni problemy upravlinnya ta finansovo-hospodars'koyi diyal'nosti pidpryyemstva [Bulletin of the National Technical University «KhPI». Series: Actual problems of management and financial and economic activity of the enterprise]: Vol. 7(981) (pp. 128-135)*. [in Ukrainian].
17. Shulla, R. S., Popyk, M. M., & Habchak, N. F. (2020). Suchasni pidkhody do planuvannya vytrat ta prybutku na pidpryyemstvakh sfery turopereytnhu [Modern approaches to cost and profit planning at tour operators]. *Visnyk Cherkas'koho natsional'noho universytetu imeni Bohdana Khmel'nyts'koho. Seriya: «Ekonomichni nauky» – Bulletin of Cherkasy National University named after Bohdan Khmelnytsky. Series: «Economic Sciences»*, 2, 165-187. [in Ukrainian].
18. Kilger, W. (2012). *Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung [Flexible budgeting and contribution margin accounting]*. Wiesbaden: Springer Gabler. [in German].
19. Shulla, R. S., & Povidaychik, M. M. (2013). Kontseptual'ni pidkhody do orhanizatsiyi systemy upravlins'koho obliku «dyrekt-kostynh»: zarubizhnyy dosvid ta mozhlyvist' yoho adaptatsiyi u vitchyznyaniy teorii ta praktytsi [Conceptual approaches to the organization of the management accounting system «direct costing»: foreign experience and the possibility of its adaptation in domestic theory and practice]. In *Naukovyy visnyk Uzhhorods'koho universytetu. Seriya: Ekonomika [Scientific Bulletin of Uzhhorod University. Series: Economics]: Vol. 4 (pp. 247-254)*. [in Ukrainian].
20. Heinen, E. (1983). *Betriebswirtschaftliche Kostenlehre: Kostentheorie und Kostenentscheidungen [Business Cost Theory: Cost Theory and Cost Decisions]*. Wiesbaden: Gabler. [in German].

Надійшло 24.03.2020 р.