

ПРОБЛЕМЫ ПОСТРОЕНИЯ И ВЕДЕНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В
ТУРИСТИЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

На современном этапе развития отрасли туризма АР Крым результаты работы каждого предприятия данной отрасли в значительной степени зависят от системы управления, которая обеспечивает экономическую самостоятельность предприятия, его конкурентоспособность и стойкое финансовое положение на рынке туруслуг. Решение проблемы эффективного развития и экономического роста турорганизаций невозможно без усовершенствования системы управления затратами и себестоимостью турпродукции. Поэтому перед управленческим персоналом возникает важная задача - найти оптимальную систему управления, которая бы отвечала принципам единства подходов на разных уровнях управления, планирования, учета, анализа и калькулирования, направленных на возможность управления затратами с целью снижения себестоимости туруслуг.

Информация, необходимая для выполнения поставленных задач, лежит в плоскости управленческого учета, который в нашей стране считают одним из перспективных направлений бухгалтерской практики. Вопросы организации и развития управленческого учета на предприятиях туристической отрасли требуют дополнительного исследования, так как данная отрасль экономики работает на туриста и обеспечивает значительные валютные поступления в государственный и местный бюджеты. В связи с этим целью данного исследования является рассмотрение вариантов организации управленческого учета на предприятиях туристической отрасли, в том числе вопросов, связанных с внедрением системы бюджетирования и метода ABC.

Методика и организация управленческого учета на современном этапе развития отрасли не в полной мере отвечают современным требованиям. Среди многочисленных проблем можно выделить: 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.

Недостаточное освещение проблемы и необходимость усовершенствования системы управленческого учета на предприятиях отрасли туризма обусловили актуальность данного исследования.

Под влиянием непрерывно усиливающейся международной конкуренции в мире произошел переворот в концепции обслуживания туристов и формирования туруслуг. Это обусловлено тем, что турфирмы ориентируются на оказание спектра туруслуг, которые не только теоретически, но и практически необходимы, то есть могут быть реализованы конечному потребителю - туристу.

В настоящее время предприятия отрасли туризма АР Крым ведут политику, направленную не на создание и разработку принципиально нового турпродукта, а в направлении улучшения и совершенствования уже существующих видов услуг. Повышение эффективности обслуживания туристов и снижение стоимости туруслуг можно достигнуть лишь при условии рационального управления организацией и себестоимостью турпродукта в плоскости управленческого учета.

Отметим, что управленческий учет является информационным стержнем предприятия и в отличие от финансового не навязывается турорганизации извне, а является внутренней потребностью менеджмента в достоверной и объективной информации о работе предприятия. Основным направлением развития и внедрения управленческого учета является концепция контроллинга. Концепция контроллинга выступает своеобразным стержнем, вокруг которого могут быть объединены основные элементы организации и управления деятельностью туристического предприятия. При рассмотрении системы контроллинга в управлении предприятием необходимо выяснить роль и значение данной концепции в управленческом учете. Главным элементом и инструментом системы контроллинга на предприятиях отрасли туризма является управленческий учет. Отметим, что концепция контроллинга направлена на достижение основной цели - ориентировать процесс управления предприятием на рациональный подход к использованию материальных ресурсов и принятие управленческих решений. Таким образом, систему контроллинга можно представить в виде своеобразного треугольника, состоящего из трех основных элементов: стратегический контроллинг, оперативный контроллинг, управленческий учет.

Рассмотрим основные цели, выполняемые каждым элементом системы контроллинга:

- главной целью стратегического контроллинга является определение основных целей развития и достижения долгосрочно устойчивого положения туристического предприятия для обеспечения выживаемости предприятия на рынке туристических услуг. Другими словами стратегический контроллинг ориентирован на долгосрочные перспективы развития предприятия;
- главной целью оперативного контроллинга является создание такой системы управления, которая эффективно помогает достигать текущие цели предприятия, а также оптимизирует соотношение "затраты-прибыль". Оперативный контроллинг ориентирован на краткосрочные цели и контролирует такие основные показатели, как рентабельность, ликвидность, производительность и прибыль;
- главной целью управленческого учета, кроме отражения фактических данных в аналитическом и синтетическом учете и отчетности, является подготовка для создания и проигрывания ситуационных управленческих моделей и решений. Другими словами управленческий учет является в определенной степени поставщиком информации для двух других элементов «треугольника» благодаря возможности оперативного обобщения и обработки информации, что позволяет получать и прогнозировать информацию о затратах на будущее.

Так, ряд авторов, в частности А.М. Карминский, Н.Ш. Оленев акцентируют внимание на том, что «управленческий учет призван обеспечить расшифровку доходов, затрат, прибыли и, в конечном итоге, показателей рентабельности в разрезе организационных единиц предприятия, продуктов, услуг, клиентов» [1, с. 93]. В своих работах А.Д. Шеремет дает следующее определение управленческого учета: «Управленческий учет - подсистема бухгалтерского учета, которая в рамках одной организации обеспечивает управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, собственного управления и контроля за деятельностью организаций» [2, с. 17]. В работе В. Паля и Р. Вандер Вила выделяется следующее значение управленческого учета: «Управленческий учет обязательно должен фокусировать внимание на будущем и на том, что можно сделать, чтобы повлиять на ход событий. Прошлое изменить нельзя, но оно может служить уроком для будущего» [3, с. 21].

На основе существующих мнений нами выделено и сформулировано следующее определение управленческого учета: «Управленческий учет является подсистемой финансового учета и выступает инструментом контроля за рациональным использованием ресурсов и средств организации, данных о затратах и себестоимости в разрезе анализируемых объектов, а также является основным элементом концепции контроллинга и служит носителем оперативной и стратегической информации для принятия управленческих решений, прогнозирования возможных вариантов выпуска продукции (услуг)».

Рассматривая концепцию контроллинга в разрезе отдельных элементов учета на предприятиях туристической отрасли АР Крым, нами выделено два основных уровня учета и группировки затрат. На первом уровне происходит формирование и группировка затрат для нужд финансового учета, которая необходима для отражения понесенных затрат с целью получения информации о себестоимости турпродукта и определения финансовых результатов от операционной, финансовой и чрезвычайной деятельности. Второй уровень направлен на решение определенных задач на уровне фирмы. На данном уровне происходит учет затрат, формирование и калькулирование себестоимости туристического продукта в разрезе счетов и элементов управленческого учета. Информация, получаемая на втором уровне, необходима для определения и соизмерения понесенных затрат с плановыми показателями, определения центров ответственности, количества обслуженных туристов, а также выделения и определения основных сегментов деятельности. Данный уровень учета затрат возможен лишь при создании и выделении управленческой бухгалтерии.

Развитие и внедрение управленческого учета на туристических предприятиях целесообразно осуществлять с использованием двух элементов управленческого учета: бюджетирования и метода АВС. Данные элементы тесно взаимосвязаны между собой.

В работах по управленческому учету К. Друри определяет следующую цель внедрения системы АВС: «... цель состоит в том, чтобы непосредственно контролировать причины затрат (носители издержек), а не сами затраты как таковые. Управление носителями издержек обеспечивает долгосрочный контроль затрат» [4, с. 465]. Следовательно, использование на практике системы АВС наиболее эффективно применять с элементами системы бюджетирования. Данное взаимодействие, прежде всего, связано с тем, что система АВС обеспечивает информацию о себестоимости, полезную для выработки управленческих решений, а система бюджетирования позволяет создавать технологии планирования, учета и контроля, затрат, денежных ресурсов предприятия и его финансовых результатов.

При составлении бизнес планов и распределении заданий для каждого центра ответственности (структурного подразделения, отдела) необходимо составлять отдельный бюджет. При создании бюджета для каждого центра ответственности требуется особый подход к его разработке. Прежде всего, данный подход должен иметь прямую связь с центрами ответственности. Отсюда следует, что основным звеном управленческого учета на предприятиях отрасли туризма является составление бюджетов по центрам ответственности.

В работе О.А. Куцыгина дается интересная трактовка понятия центр затрат и центр ответственности: «Центр ответственности - это такое подразделение предприятия, во главе которого находится менеджер, принимающий решение» [5, с. 10]; «Центр затрат - это такое подразделение предприятия, в котором менеджер отвечает только за величину затрат. Центры затрат могут включать информацию как по подразделению в целом, так и по отдельным предприятиям ...» [5, с. 12]. Данные определения свидетельствуют о том, что для более эффективного управления затратами и себестоимостью туристического продукта необходимо использовать систему бюджетирования.

В работах по управленческому учету С.Ф. Голов дает следующее определение системы бюджетирования: «... бюджетирование - это процесс планирования будущих операций фирмы и оформления его результатов в виде системы бюджетов» [6, с. 241].

С.Ф. Голов выделяет два направления бюджетирования - функциональный бюджет и стандарты (нормы) затрат на производство отдельных видов изделий, а также предлагает использовать следующие виды бюджетов: сводный бюджет; операционный бюджет; финансовый бюджет [6, с. 243-244].

Нами предлагается при внедрении системы АВС и бюджетирования на предприятиях туристической отрасли АР Крым выделить следующие направления, по которым должен осуществляться управленческий учет затрат:

- 1) провести распределение полномочий и определить основные центры ответственности, на которые будет возложено составление и контроль за исполнением бюджетов;
- 2) определить центр ответственности, на который будет возложена обязанность ведения управленческого учета;
- 3) выяснить на сколько будет взаимосвязан финансовый и управленческий учет, а также определить основные пути взаимодействия и взаимосвязи данных видов учета;
- 4) выделить такой специфический центр ответственности, как центр разработки, оформления и обработки управленческой и финансовой документации (отчетности) в системе внутрифирменного документооборота. Данный пункт в настоящее время наиболее актуален для предприятий туристической отрасли. Прежде всего это связано с тем, что на большинстве предприятий практически отсутствует методика расчета себестоимости туродня, койко-места, человеко-дня обслуживания. В результате этого происходит существенный ценовой разброс, а это в свою очередь приводит к завышению или занижению себестоимости турпродукта. Во-вторых, для повышения аналитичности обрабатываемой информации, а также для взаимосвязи финансового и управленческого учета необходимо разработать ряд форм, данные из которых будут использоваться в обоих видах учета;
- 5) разработать и внедрить на предприятиях туристической отрасли управленческий план счетов, интегрированный в финансовый учет. С одной стороны данная модель интеграции позволит повысить аналитичность учета. С другой стороны, данный переход потребует создания управленческой бухгалтерии, основанной и базирующейся на системе счетов и двойной записи. Использование счетов и двойной записи делает модель вполне формализованной. Поэтому построение модели управленческого учета с помощью системы счетов и двойной записи позволит наиболее рационально организовать учетную информацию. Особое внимание должно быть уделено построению системы аналитических счетов, являющихся информационной базой управленческого учета;
- 6) определить основные методические приемы учета затрат и калькулирования себестоимости туристического продукта. Данное направление является базисным и должно предшествовать разработке и утверждению бюджета;
- 7) выделить основные пути и направления развития туристического предприятия. Данный пункт должен осуществляться с помощью составления бизнес-плана.

Использование выделенных направлений позволит провести интеграцию финансового и управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости туруслуг посредством следующих вариантов.

Наиболее перспективный на наш взгляд является вариант, когда управленческий учет организован в зависимости от вида учета и центров ответственности по двум направлениям:

1. По элементам затрат. Данный учет организован в финансовой бухгалтерии.

2. По статьям затрат. Осуществляется в управленческой бухгалтерии. Благодаря данному разделению и разграничению полномочий происходит равномерное распределение контрольных и аналитических функций за издержками и себестоимостью турпродукта между финансовой и управленческой бухгалтерией.

Первое направление ориентировано на ведение финансовой бухгалтерии, а именно на составление финансовой и статистической отчетности. Управленческая же бухгалтерия ведет учет по статьям затрат, благодаря чему появляется возможность эффективно управлять себестоимостью, а также проводить определенную взаимосвязь с финансовым учетом. Предложенное направление позволит сократить объем выборки, необходимой для составления финансовых отчетов, за счет того, что в финансовой бухгалтерии группировка статей затрат будет производиться по однородным признакам (по элементам затрат).

Наряду с первым вариантом, характерным для средних и крупных туристических организаций, нами предложено осуществлять ведение управленческого учета в финансовой бухгалтерии. Данное направление характерно для субъектов малого бизнеса. Главным положительным моментом применения данного направления является то, что на малых предприятиях финансовый план счетов сокращен, а количество совершаемых операций ограничено. В результате данного фактора бухгалтер может выполнять функцию управленца и создавать определенный управленческий план счетов. Это позволит эластично и безболезненно осуществлять организацию управленческого учета проводить всесторонний анализ деятельности предприятия. С другой стороны, данное направление интеграции управленческого учета неприемлемо для средних и крупных туристических фирм и организаций. Это обусловлено тем, что при ведении параллельного учета происходит создание громоздкого учетного механизма, а этот фактор в свою очередь лишает организацию маневренности при обработке учетной информации, вследствие чего затрудняется принятие управленческих решений. Следует отметить, что при данном варианте учета на предприятиях происходит значительное снижение управленческого потенциала, а в некоторых случаях управленческий потенциал предприятия сводится к нулю.

Рассматривая оба варианта внедрения управленческого учета, мы отдаем предпочтение первому варианту. С одной стороны, крупные туристические организации несут дополнительные расходы на содержание управленческой бухгалтерии и планово-экономического отдела. С другой стороны, данные затраты эффективно окупаются за счет того, что отделы выделяются как отдельные центры ответственности, на которые возлагаются обязанности составления интегрированной с финансовым учетом форм отчетности, а также разработки форм первичной учетной документации. Это позволяет предприятиям эффективно использовать методы управленческого учета, а также: разрабатывать определенные методические приемы учета затрат и калькулирования себестоимости туристического продукта; эффективно вести документооборот и проводить обработку и анализ первичной учетной информации. Благодаря указанным преимуществам мы отдаем предпочтение первому методу благодаря возможности гибкой интеграции систем управленческого и финансового учета, а также за счет снижения погрешности при обработке учетной информации.

Литература

1. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / А.М. Карминский, Н.И. Оленев, А.Г. Примак, С.Г. Фалько. - М: Финансы и статистика, 1998. - 256 с.
2. Управленческий учет: Учеб. пособие / Под редакцией А.Д. Шеремета. - М.: ФБК-ПРЕСС, 1999.-512 с.
3. Управленческий учет / Под. ред. В. Палия и В. Вандер Вила. - М.: ИНФРА-М- 1997. - 480 с.
4. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Учебн. Пособие для вузов / Пер. с англ.; под ред. Н.Д. Эриашвили; предисловие проф. П.С. Безруких. - 3-е изд., перераб. и доп. - М.: Аудит; ЮНИТИ, 1998. - 783 с.
5. Управление затратами на предприятиях: Учеб. пособие / О.А. Куцыгина; Воронеж, гос. арх. - строит, университет. - Воронеж, 2001. - 84 с.
6. Голов С.Ф. Управленческий бухгалтерский учет - К.: СКАРБИ, 1998. - 384 с.