

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

**ВИСОЧАН ОЛЕГ СТЕПАНОВИЧ**

УДК 657.1:338.48 (043.3)

**РОЗВИТОК ТЕОРІЇ ТА МЕТОДОЛОГІЇ ОБЛІКУ  
У СУБ'ЄКТІВ ТУРИСТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит  
(за видами економічної діяльності)

**АВТОРЕФЕРАТ**  
дисертації на здобуття наукового ступеня  
доктора економічних наук

**Житомир – 2015**

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Національному університеті “Львівська політехніка” Міністерства освіти і науки України.

**Науковий консультант:** доктор економічних наук, професор  
***Петрук Олександр Михайлович,***  
Житомирський державний технологічний університет,  
завідувач кафедри фінансів і кредиту

**Офіційні опоненти:** доктор економічних наук, професор  
***Жук Валерій Миколайович,***  
Заслужений діяч науки і техніки України,  
Національна академія аграрних наук України,  
член-кореспондент НААН, віце-президент НААН

доктор економічних наук, професор  
***Крупка Ярослав Дмитрович,***  
Тернопільський національний економічний університет,  
професор кафедри обліку у виробничій сфері

доктор економічних наук, професор  
***Крутова Анжеліка Сергіївна,***  
Харківський державний університет харчування та  
торгівлі,  
завідувач кафедри фінансів

Захист відбудеться “29” жовтня 2015 р. об 11<sup>00</sup> годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 14.052.01 у Житомирському державному технологічному університеті за адресою: 10005, Україна, м. Житомир, вул. Черняхівського, 103, ауд. 233.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Житомирського державного технологічного університету за адресою: 10005, Україна, м. Житомир, вул. Черняхівського, 103.

Автореферат розісланий “28” вересня 2015 р.

Учений секретар  
спеціалізованої вченої ради, д.е.н., проф.

О.А. Лаговська

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми.** Еволюція сучасної української облікової науки зумовлює необхідність постійного вибору і коригування напряму її подальшого розвитку в середньо- та довгостроковій перспективі. Розмитість цільових і ціннісних орієнтирів у стратегії розвитку призводить до фрагментарності, розрізненості емпіричних і теоретичних досліджень вітчизняних вчених. Теоретико-методологічний базис розвитку облікових систем повинен враховувати полівидову структуру народногосподарського комплексу України, невідворотна інтелектуалізація якого приводить до зміщення центру уваги з індустріальної на сервісну економіку. Одним із пріоритетних напрямів розвитку останньої є туристична сфера, в яку входять суб'єкти, що здійснюють туристичну діяльність (туроператори і турагенти), та суб'єкти, що її забезпечують (підприємства та фізичні особи, які надають послуги з тимчасового розміщення, харчування туристів, екскурсійні й розважальні послуги).

Орієнтація на особисті специфічні запити клієнта спонукає до врахування маркетингових уявлень сервісного ринку та, як наслідок, ознаменовує появу ціннісно-орієнтованого обліку, квінтесенцією якого є створення інформаційного підґрунтя для формування споживчої вартості туристичного продукту з метою її максимізації. Необхідно визнати, що інформація була і залишається основою бухгалтерського обліку, тому концептуалізація його розвитку повинна ґрунтуватися на використанні засобів і методик, напрацьованих інформаційною економікою. Водночас існування прогалин у розумінні процесів, пов'язаних з рухом інформаційних потоків та глибинних економічних закономірностей їх опрацювання, актуалізує наукові прагнення до виявлення шляхів вирішення проблем площини обліково-інформаційного забезпечення системи менеджменту туристичних підприємств.

Теоретико-методологічні концепції розвитку бухгалтерського обліку стали основою досліджень таких українських і зарубіжних вчених: А. Белкауї, М. І. Бондаря, О. М. Брадула, Б. І. Валуєва, Дж. Дж. Вейгандта, Л. В. Гнилицької, С. Дж. Грея, Н. О. Гури, З. В. Гуцайлюка, Т. В. Давидюк, Дж. Р. Дайсона, Б. Елліотта, В. В. Євдокимова, В. І. Єфіменка, І. В. Жиглей, В. М. Жука, З.-М. В. Задорожного, І. В. Замули, О. А. Зоріної, Д. Е. К'есо, Т. Г. Камінської, П. Д. Кіммеля, Г. Г. Кірейцева, Я. Д. Крупки, А. С. Крутової, М. В. Кужельного, Ю. А. Кузьмінського, М. І. Кутера, О. А. Лаговської, С. О. Левицької, С. Ф. Легенчука, Р. Ліббі, Л. Г. Ловінської, Е. МакЛейні, В. Ф. Максимової, Р. Ф. Меігса, Б. Е. Нідлза, В. Ф. Палія, В. П. Пантелеєва, О. М. Петрука, О. І. Пилипенка, Н. І. Пилипів, М. С. Пушкаря, К. Робертс, К. В. Романчук, В. Р. Скотта, Я. В. Соколова, В. В. Сопка, Дж. Д. Спайсленда, Дж. Д. Стіца, Х. Столові, Р. В. Субрамані, Н. М. Ткаченко, Дж. Дж. Уайльда, П. Дж. Уолтона, П. М. Фішера, Ч. Т. Хорнгрена, Дж. Л. Ціммермана, Л. В. Чижевської, М. Г. Чумаченка, В. Г. Швеця, В. О. Шевчука, М. М. Шигун, В. А. Шпака, І. Й. Яремка. Інформаційна облікова парадигма збагатилася завдяки напрацюванням Т. В. Бочулі, Дж. Л. Букхольдта, Дж. В. Вілкінсона, Ф. Джонса, С. В. Івахненкова, А. А. Пилипенка, М. Б. Ромні, П. Дж. Стейнбарта, Л. О. Терещенко, Дж. Е. Холла. Водночас неможливо залишити поза увагою розвиток бухгалтерського знання в сфері туризму, який уможливився завдяки роботам Р. І. Балашової, З. А. Балченко,

Ж. А. Богданової, М. Г. Бойко, А. М. Бузні, Т. П. Данканич, С. Я. Король, В. Ф. Кузіна, С. В. Мельниченко, І. М. Пожарицької, І. В. Саух.

Віддаючи належне науковому доробку вчених-економістів, все ж вважаємо за доцільне розвинути та поглибити наявний в їхніх працях змістовий базис, імплементуючи у теорію галузевого обліку сфери туризму елементи теоретичного пізнання та власні емпіричні розробки задля досягнення синергійного ефекту і формування фундаменту для подальших наукових пошуків.

Вищезазначене зумовило вибір теми, визначило її актуальність, мету, основні напрями і завдання дисертації.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Національного університету “Львівська політехніка” і є складовою тем: “Удосконалення системи бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту в сучасних умовах господарювання в Україні” (номер державної реєстрації 0107U007841) – автор розвинув теоретичні положення щодо формування та обліку функціональних зв'язків на засадах підвищення ефективності фінансово-розрахункових відносин між туристичними операторами та суб'єктами, що забезпечують туристичну діяльність; “Розвиток концептуальних засад обліку необоротних активів” (номер державної реєстрації 0112U001221) – реалізовано методологічні аспекти визнання, оцінки та обліку витрат у діяльності туристичних підприємств, зокрема в аспекті їх капіталізації та відображення на рахунках інвестиційної діяльності; “Інтелектуальний капітал та інтелектуальні активи підприємства: евальвація, верифікація та екземпліфікація” (номер державної реєстрації 0107U007842) – удосконалено принципи формування облікового забезпечення управління капіталом туристичного підприємства та розроблено базові концепції теорії інформаційних облікових фільтрів.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дисертації є розроблення напряму розвитку бухгалтерського обліку в суб'єктів функціональної складової сфери туризму в контексті інформаційної економіки, з орієнтацією на споживчу цінність і гармонізацією з потребами управління.

Відповідно до цільової спрямованості у дисертації вирішуються такі завдання, які мають наукове та прикладне значення:

- дослідити сучасні тенденції розвитку туризму в Україні й світі та обґрунтувати напрями модернізації концепції обліку в туристичній сфері;
- обґрунтувати галузеві особливості обліку в сфері туризму через виокремлення базових характеристик послуги та специфічних властивостей туристичного продукту;
- розвинути розуміння економічної природи структурних взаємозв'язків між компонентами туристичного комплексу з позиції системно-кібернетичного підходу;
- розробити концептуальні засади розвитку інформаційної функції бухгалтерського обліку;
- здійснити теоретичне обґрунтування явища відхилення облікової інформації від оптимального стану в системі управління туристичними підприємствами;
- удосконалити інструментарій забезпечення якості облікової інформації;
- сформувати методологічні засади облікового відображення економічних наслідків співпраці туристичних компаній з готелями і транспортними компаніями на умовах елотменту й комітменту;

- удосконалити калькулювання комплексного туристичного продукту за процесами в частині локалізації виробничих витрат щодо придбання прав на послуги з харчування;

- ідентифікувати витрати на формування туристичного продукту, виокремивши із загальної їх сукупності екзогенні витрати;

- увідповіднити облікове відображення господарських явищ у туристичному посередництві до ідентифікованих наслідків каузальності агентського договору;

- розширити методологічний підхід до відображення в бухгалтерському обліку наслідків реалізації функціонально-інтеграційних зв'язків туристичних підприємств щодо наданих знижок і фінансових санкцій;

- удосконалити методологічні засади уніфікації облікового відображення процесу реалізації туристичного продукту агентами;

- розробити базові компоненти моделі списання витрат туристичного оператора на основі маркетингової концепції за етапами життєвого циклу туристичного продукту;

- обґрунтувати концептуальні засади бухгалтерського обліку в суб'єктів, що здійснюють туристичну діяльність, з інтегруванням його в підсистему сервісної логістики та синхронізацією процесів з використанням спільних інформаційних ресурсів;

- теоретично обґрунтувати напрями розвитку бухгалтерського обліку відповідно до принципів ціннісно-орієнтованого менеджменту;

- розвинути теоретичні й практичні підходи до визнання та облікового відображення зобов'язальних відносин згідно з франчайзинговою угодою.

*Об'єктом дослідження* є інформаційна функція системи бухгалтерського обліку суб'єктів, що здійснюють туристичну діяльність, та її адаптація до управлінських вимог й тенденцій розвитку туристичного комплексу.

*Предметом дослідження* є теоретико-методологічні аспекти обліку основних господарських процесів діяльності суб'єктів функціональної складової сфери туризму.

**Методи дослідження.** Методологічною основою дослідження є використання діалектичного методу пізнання, з урахуванням принципу інформаційності, критичного аналізу існуючих напрацювань в предметній області та практичного досвіду автора. Для визначення концептуального теоретико-методологічного вектора розвитку бухгалтерського обліку в умовах сучасної інформаційної економіки застосовано загальні та спеціальні методи наукового пізнання: синтез та аналогію – з метою поєднання результатів теоретико-облікових напрацювань із закономірностями руху інформаційних потоків від джерела до отримувача; узагальнення – задля реалізації інтегрованого підходу до структуризації екзогенних витрат на створення туристичного продукту і класифікації знижок та фінансових санкцій у діяльності підприємств туристичного бізнесу; дедукцію – для оцінювання можливості застосовувати суб'єктами туристичної діяльності базові аспекти процедури фільтрування інформації в обліковій системі на практиці; семантичний аналіз, індукцію та порівняння – у процесі дослідження понятійно-категоріального апарату туризму; системний метод – для побудови економічної інформаційної системи туризму на засадах кібернетичного підходу; формалізацію – досліджуючи характеристики ступеня використання та втрати облікової інформації в ході

комунікаційної взаємодії; розподіл накопичених витрат за стадіями життєвого циклу туристичного продукту; процедуру нарахування доходу, відповідно до ступеня завершеності операції з надання послуг на звітну дату з використанням комбінованого методу; моделювання – з метою формування концептуальних засад бухгалтерського обліку діяльності туристичних підприємств на засадах логістичного підходу; контент-аналіз – для дослідження причинної взаємообумовленості посередницьких договорів та облікових процесів у туризмі.

*Інформаційною базою дослідження є наукові праці з проблематики дослідження; чинні вітчизняні та міжнародні законодавчо-нормативні документи в сфері туризму та бухгалтерського обліку; офіційні матеріали органів державної статистики; аналітичні матеріали; агентські договори та договори про туристичне обслуговування провідних українських туроператорів; пертинентні та надійні веб-ресурси; результати особистого досвіду та спостережень.*

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає у вдосконаленні наявних і розробленні нових теоретико-методологічних положень бухгалтерського обліку та їх верифікації через відповідність емпіричним даним і отримання доказів з облікової практики суб'єктів, що здійснюють туристичну діяльність, а саме:

*вперше одержано:*

– обґрунтування напрямів модернізації концепції обліку в туристичній сфері внаслідок необхідності її реагування на зміну світових тенденцій розвитку туризму у XXI столітті, що забезпечить формування пріоритетної спрямованості наукових пошуків щодо удосконалення організації й методології бухгалтерського обліку;

– концептуальні засади використання процедури фільтрування, що передбачає розвиток інформаційної функції бухгалтерського обліку через застосування комплексу фільтрів, що здатні модифікувати інформаційні повідомлення з різних джерел за рахунок створення опору інформаційному потокові в межах означеної предметної області економічного середовища з логічною формалізацією, яка покладена в основу наукового пізнання перетворення вхідного обліково-інформаційного потоку на вихідний з урахуванням правил ігнорування (дія фільтра першого типу), споживання (дія фільтра другого типу) та трансформування (дія фільтра третього типу) інформації. Такий підхід уможливорює розуміння механізму передавання облікової інформації від джерела до одержувача через передавальне середовище та закладає фундамент для оцінювання її втрат і ефективності використання в управлінському контурі туристичних підприємств;

– теоретичне обґрунтування явища відхилення від заданого напрямку облікової інформації в системі управління підприємствами туристичної сфери та виявлення причин виникнення таких відхилень, а саме: втрата актуальності, невідповідність запиту, помилка адресності, невідповідність реальному стану, нерозуміння користувачем та нерівномірність прикладної цінності. Зменшення негативних наслідків виникнення явищ відхилень в обліковій системі туристичних підприємств підвищить рівень прагматичної адекватності інформації, потрібної для розв'язання конкретних обліково-прикладних задач;

– базові компоненти моделі списання витрат туристичного оператора на основі маркетингової концепції за етапами життєвого циклу туристичного продукту задля дотримання принципу нарахування та відповідності доходів і витрат, а також

запропоновано шляхи її практичного втілення з використанням методу рекурентного коригування витрат, накопичених на етапах виведення продукту на ринок та зростання й розвитку;

*удосконалено:*

– інструментарій забезпечення якості облікової інформації виокремленням основних характеристик обліково-інформаційного потоку (потужність, інформаційна віддача, сила, спектр, надійність, безпека), що уможлиблює комплексне оцінювання повноти реалізації бухгалтерським обліком інформаційної функції;

– методологічні засади облікового відображення економічних наслідків співпраці (зокрема і зовнішньоекономічної) туристичних підприємств з готелями і транспортними компаніями на умовах елотменту й комітменту, що підвищує ефективність управління похідними фінансовими інструментами, зокрема форвардними контрактами;

– калькулювання комплексного туристичного продукту за чотирма можливими схемами врахування придбання прав на послуги з харчування: “апарт інклюзив” – витрати розглядаються як окрема стаття калькулювання турпродукту; “інсайд інклюзив” – витрати входять до вартості проживання і не враховуються як окрема послуга; “факультатив” як різновид “інсайд інклюзив” – витрати зараховують до вартості факультативних екскурсій, формуючи додатковий туристичний продукт; “ексклюзив” – витрати утворюють основний продукт, становлячи переважну частину затрат споживача, що дасть змогу оптимізувати процес накопичення собівартості, упорядкує систему обліку витрат та забезпечить точність їх розрахунку на одиницю турпродукту;

– облікове відображення господарських явищ у туристичному посередництві, що є наслідком каузальності агентського договору. Економічна необхідність та доцільність здійснення, поряд із юридичними, фактичних дій є причиною формування закономірного зв'язку між договором та обліковими подіями, джерелом яких є дозвільний і регуляторний характер першого, та потреба в юридичному підтвердженні останніх, а також імперативами. Цінність пропозиції полягає в забезпеченні підґрунтя для упорядкування процесу відображення в обліку агентських відносин у сфері туризму;

– методологічний підхід до відображення в бухгалтерському обліку окремих наслідків реалізації функціонально-інтеграційних зв'язків туристичних підприємств, зокрема наданих знижок (операторських, агентських, менеджерських) і фінансових санкцій, накладених на туроператорів, турагентів та туристів з урахуванням факторів впливу на їх розмір, існування “часової подушки безпеки” (проміжку часу від дати бронювання турагентом туру за замовленням туриста до дати можливого анулювання без ризику необхідності витрат у вигляді сплачених туроператору штрафів або неустойки) для досягнення максимальної достовірності поточних і звітних даних, які отримують управлінці всіх рівнів, а також створення інформаційного підґрунтя для забезпечення розрахунково-платіжної дисципліни у суб'єктів туристичної діяльності;

– напрями розвитку бухгалтерського обліку відповідно до новітніх принципів ціннісно-орієнтованого менеджменту, що оснований на врахуванні індивідуальних потреб та ціннісних очікувань клієнтів-туристів та потребує належного обліково-інформаційного забезпечення процесу управління раціональним використанням

ресурсів. Зміна пріоритетів розвитку облікової наукової думки в напрямі до вибудовування інформаційної підтримки управлінських прагнень до формування стійких конкурентних переваг на ринку уможливить зіставлення споживчих характеристик туристичних послуг із витратами на їх створення;

– концептуальні засади бухгалтерського обліку діяльності підприємств туристичної сфери через його інтегрування в підсистему сервісної логістики та синхронізацію процесів з використанням спільних інформаційних ресурсів. Встановлено, що бінарність новоствореної інформаційно-логістичної підсистеми передбачає акцентуалізацію на забезпечувальному призначенні бухгалтерського обліку та використання інструментарію логістики для вирішення суто облікових завдань. Облік, укомплектований логістичними засобами, забезпечує управлінців інформацією на всіх етапах операційного циклу (передпродажні операції, реалізація турпродукту, післяреалізаційні операції) послуги, створює об'єктивні передумови для уникнення комунікаційних бар'єрів, підвищує аналітичність, враховуючи можливість її потоково-просторового поділу;

*дістало подальший розвиток:*

– теоретичне обґрунтування галузевих особливостей обліку в сфері туризму через виокремлення базових характеристик послуги та специфічних властивостей туристичного продукту для зосередження подальших досліджень на пріоритетних секторах облікових робіт у суб'єктів, що здійснюють туристичну діяльність;

– розуміння економічної природи структурних взаємозв'язків між компонентами туристичного комплексу з позиції системно-кібернетичного підходу. Цілісність уявлення про економічну інформаційну систему туризму уможлиблює комплексне дослідження множини процесів обміну, обробки і перетворення інформації та розвитку функціональної складової системи управління, ядром якої є бухгалтерський облік;

– класифікація витрат на формування туристичного продукту з виокремленням із загальної їх сукупності екзогенних витрат (щодо суб'єкта прикладання): основних екзогенних – пов'язаних із технологічним процесом створення продукту; ресурсних, які забезпечують досягнення туристом основної мети подорожі; інфраструктурних – для створення умов безперешкодного доступу туриста до ресурсів; додаткових, які долучаються до собівартості додаткових послуг і формують окремий турпродукт. Пріоритетність їх аналітичної оцінки пояснюється превалюванням їх частки у сукупних витратах туристичних підприємств поряд зі складністю прямого управлінського впливу на утворення;

– методологічні засади уніфікації облікового відображення процесу реалізації туристичного продукту агентами, синхронізованого із діями управлінського персоналу в межах операційного контуру господарської діяльності, що створить передумови для інтеграції обліку в систему управління туристичних підприємств;

– теоретичні та практичні підходи до визнання та облікового відображення довго- та короткострокових зобов'язальних відносин відповідно до франчайзингової угоди щодо нарахування разового (паушального) внеску й періодичних роялті за франшизою з урахуванням поліморфності економічної природи франчайзингу, специфіки побудови туристичними операторами дистриб'юторської мережі для оцінки переваг і недоліків приєднання до останньої, а також ефективності функціонування системи просування туристичного продукту на ринок.



**Практичне значення одержаних результатів** полягає у створенні передумов для вдосконалення методології бухгалтерського обліку основних господарських процесів у суб'єктів туристичної діяльності та забезпечення на цій основі дедалі більших інформаційних потреб управлінців всіх рівнів відповідно до викликів сьогодення в туристичній сфері.

Прикладна цінність проведеного наукового дослідження в напрямі створення ефективної інформаційної системи бухгалтерського обліку, націленої на налагодження функціонально-інтеграційних зв'язків між підприємствами базових секторів туристичного комплексу, підтверджується впровадженням окремих її компонентних структур в управлінську практику:

- Спеціалізованого Трускавецького санаторію “Батьківщина” (довідка № 154-15 від 10.04.2015 р.) – впроваджено технологію оптимізації інформаційних потоків між суб'єктами взаємовідносин санаторно-курортного та туристичного комплексів, яка досягається використанням новітніх розробок в галузі інформаційних систем і технологій, зокрема GDS (Global Distribution System);

- ДП “Санаторій “Черче” ЗАТ Лікувально-оздоровчих закладів профспілок України “Укрпрофоздоровниця” (довідка № 222 від 27.05.2015 р.) та ТзОВ “Євроготель” (довідка № 126-2 від 23.04.2015 р.) – застосовано модель списання витрат згідно із маркетинговою концепцією життєвого циклу туристичного продукту для бюджетування й планування обсягу продажів, виручки і прибутку в часі та оцінювання ефективності маркетингової політики розроблення нових продуктів у сфері послуг;

- НПП “Сколівські Бескиди” (довідка № 59 від 09.06.2015 р.) – використано базовий показник для оцінювання втрат та використання облікової інформації – коефіцієнт загальної ефективності як відношення корисного обліково-інформаційного потоку до обліково-інформаційного потоку згенерованого та методу формування різних типів знижок у діяльності установи для залучення споживачів: раннього бронювання або знижок-сконто; акційних; дилерських; опосередкованих;

- АОМС “Єврорегіон Карпати – Україна” (довідка № 18-ЄКУ від 20.01.2015 р.) – забезпечено комплексне узагальнення обліковою системою інформаційних потоків на етапах підготовки до подорожі, поїздки до місця призначення, проживання і харчування туристів, задоволення додаткових потреб туристів під час подорожі та завершення подорожі, реалізоване в логістичному контурі туристичного підприємства, що забезпечило підвищення аналітичності вихідних інформаційних потоків та зростання продуктивності контролю на всіх етапах надання туристичних послуг, а також до та після їхнього здійснення;

- ПП “Монграссе” (довідка № 120 від 12.12.2014 р.) – впроваджено калькулювання комплексного туристичного продукту за чотирма запропонованими схемами врахування придбання прав на послуги з харчування, що упорядкувало систему обліку витрат туристичного підприємства.

Департамент міжнародного співробітництва та туризму Львівської облдержадміністрації (довідка № 890 від 14.05.2015 р.) – уточнено поняття “турист” для використання під час розрахунку туристичних потоків у статистичній звітності підприємствами функціональної сфери туризму.

Пропозиції розвитку бухгалтерського обліку відповідно до новітніх принципів ціннісно-орієнтованого менеджменту враховано під час розроблення “Стратегії розвитку Яворівського району до 2020 року” (довідка № 17 від 02.06.2015 р.), що сприяло її належному інформаційному забезпеченню.

Окремі положення дисертації використовуються у навчальному процесі Національного університету “Львівська політехніка” під час викладання дисципліни “Бухгалтерський облік II (загальна теорія)” (довідка № 67-01-981 від 11.06.2015 р.) та формування звітів за результатами проходження виробничої практики та практики за темою магістерської кваліфікаційної роботи студентів спеціальності 8.03050901 “Облік і аудит” усіх форм навчання (довідка № 67-01-980 від 11.06.2015 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Дисертаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Усі наукові результати і пропозиції, що містяться в дисертації, автор отримав особисто. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, у роботі використано лише ті положення й рекомендації, як є результатом індивідуальних досліджень здобувача, що полягають у вирішенні комплексу питань, пов’язаних з удосконаленням теорії та методології обліку у суб’єктів туристичної діяльності.

**Апробація результатів дисертації.** Основні положення дисертаційної роботи доповідалися, обговорювалися й схвалені на 26 міжнародних науково-практичних конференціях, що відображено в публікаціях [34–59].

**Публікації.** За результатами дослідження опубліковано 63 наукових праці загальним обсягом 50,63 друк. арк. (особисто автора – 47,79 друк. арк.), з яких: три монографії (одна – одноосібна та дві – колективні), обсягом 25,55 друк. арк.; 30 статей у наукових фахових виданнях, зокрема 5 праць у зарубіжних наукових періодичних виданнях та у виданнях України, які входять до міжнародних наукометричних баз, обсягом 18,3 друк. арк.; 26 тез доповідей на міжнародних науково-практичних конференціях обсягом 3,7 друк. арк.; один підручник та три навчальних посібники, обсягом 3,08 друк. арк.

**Структура та обсяг дисертації.** Дисертація складається зі вступу, п’яти розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Основний зміст викладено на 372 сторінках, у тому числі 20 таблиць на 33 сторінках, 40 рисунків на 21 сторінці. Робота містить 3 додатки. Список використаних джерел нараховує 390 найменувань на 37 сторінках.

## ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дослідження, відображено зв’язок роботи з науковими темами та планами, наведено мету, завдання, об’єкт, предмет дослідження, методи та інформаційну базу дослідження, розкрито наукову новизну, практичне значення одержаних результатів, охарактеризовано особистий внесок, ступінь апробації та висвітлення в публікаціях основних підсумків роботи, наведено інформацію про структуру дисертації.

У першому розділі “**Бухгалтерський облік як функціональна компонента структури туристичного комплексу**” доведено пріоритетність туристичного сегмента в складі ринку послуг України та світу, виявлено тенденції розвитку туризму у XXI ст. та проаналізовано їхній вплив на формування сучасної концепції бухгалтерського обліку, досліджено понятійно-термінологічний апарат туризму на

предмет відповідності новітнім вимогам облікової науки й практики, виокремлено галузеві особливості організації та методології обліку в туристичній сфері, здійснено системно-структурний аналіз різних моделей туризму, на основі чого запропоновано власний підхід до побудови економічної інформаційної системи туризму.

Економічна криза останніх років спричинила необхідність структурної перебудови економіки країни загалом та окремих її сфер зокрема. Підприємства туризму, створюючи продукт вторинної потреби, змушені переходити до господарювання в екстремальних реаліях аморфного ринку. Функціонування в умовах жорсткої конкуренції, боротьби за кожного клієнта, ускладнення економічної кон'юнктури призвело до необхідності реорганізації бізнес-процесів, диверсифікації послуг, економії ресурсів, поліпшення якості продукту турагентів та операторів.

Розвиток індустрії туризму за сучасних умов спрямований на формування конкурентоздатної галузі, активізацію глобалізаційно-інтеграційних процесів, підвищення фінансово-матеріального рівня населення країни через зростання рівня зайнятості, удосконалення інфраструктури і комунікацій, використання і промоцію історико-культурного та рекреаційного потенціалу регіонів, стимулювання розвитку суміжних галузей, залучення додаткових інвестицій в економіку країни та поліпшення її реноме в очах світового співтовариства.

В Україні статистика підтверджує неоднозначну тенденцію щодо балансу в'їзних та виїзних туристичних потоків (табл. 1).

Таблиця 1

## Туристичні потоки в Україні впродовж 2000-2014 рр., осіб [1]

Рік	Кількість громадян України, які виїжджали за кордон - разом	Кількість іноземних громадян, які відвідали Україну - разом	Кількість туристів, обслугованих суб'єктами туристичної діяльності України – разом	Із загальної кількості туристів:			Кількість екскурсантів
				іноземні туристи	туристи-громадяни України, які виїжджали за кордон	внутрішні туристи	
2000	13422320	6430940	2013998	377871	285353	1350774	1643955
2001	14849033	9174166	2175090	416186	271281	1487623	1874233
2002	14729444	10516665	2265317	417729	302632	1544956	1991688
2003	14794932	12513883	2856983	590641	344332	1922010	2690810
2004	15487571	15629213	1890370	436311	441798	1012261	1502031
2005	16453704	17630760	1825649	326389	566942	932318	1704562
2006	16875256	18935775	2206498	299125	868228	1039145	1768790
2007	17334653	23122157	2863820	372455	336049	2155316	2393064
2008	15498567	25449078	3041655	372752	1282023	1386880	2405809
2009	15333949	20798342	2290097	282287	913640	1094170	1909360
2010	17180034	21203327	2280757	335835	1295623	649299	1953497
2011	19773143	21415296	2199977	234271	1250068	715638	823000
2012	21432836	23012823	3033647	269969	1956483	807195	865026
2013	23761287	24671227	3454316	232311	2519390	702615	657924
2014	22437671	12711507	2425089	17070	2085273	322746	1174702

Динаміка туристичних потоків свідчить про зміщення акцентів розвитку туристичного ринку на виїзний туризм з поступовою переорієнтацією інтересів

<sup>1</sup> Дані Державної служби статистики України: туристичні потоки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2007/tyr/tyr\\_u/potoki2006\\_u.htm](http://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2007/tyr/tyr_u/potoki2006_u.htm)

туристів на екскурсійний сектор та самостійний туризм. Виявлена тенденція зберігатиметься у коротко- та середньостроковій перспективі, не в останню чергу, через військовий конфлікт на Сході України. Виклики сьогодення зумовлюють необхідність модернізації теоретико-методологічних положень бухгалтерського обліку для розв'язання об'єктивних задач управління.

Онтогенез сучасної системи обліку в туристичній сфері спрямований на побудову раціональної його концепції, що ґрунтується на врахуванні характеристик послуги як специфічного економічного блага, ознак туризму як окремого виду економічної діяльності та впливу зовнішніх чинників на розвиток останнього.

Туризму ХХІ ст. в глобальному вимірі притаманна низка новітніх тенденцій розвитку, які необхідно брати до уваги під час встановлення стратегічних орієнтирів трансформації бухгалтерського обліку в країні (рис. 1).



**Рис. 1.** Тенденції розвитку туризму у ХХІ ст. як макрофактори формування новітньої облікової концепції

Встановлено, що в бухгалтерському обліку важливим є чіткий поділ туристичних послуг на власні послуги туроператора, послуги інших суб'єктів та турпродукт як сукупність (комбінацію) кількох послуг. Така диференціація дає можливість розглядати туристичні послуги як об'єкт обліку витрат та калькулювання собівартості, що забезпечує реалізацію основних завдань, які постають перед суб'єктами ведення бухгалтерського обліку туристичних підприємств.

Сутність туристичної послуги розглядається в кількох взаємопов'язаних аспектах:

- діяльнісному – як цілеспрямована праця людей, результатом якої є кінцевий продукт, що не має натурально-речової форми і покликаний задовольняти потреби споживачів (підприємств – суб'єктів господарювання, окремих осіб чи суспільства);

- категоріальному – у вигляді конкретного результату економічно доцільної діяльності, яка полягає у зміні споживчих характеристик послуги в процесі взаємовідносин між учасниками туристичного ринку;

– галузевому – з погляду сфери господарювання підприємств, які створюють конкретні види послуг;

– грошовому – стосовно витрат грошових коштів споживача на придбання туристичних послуг.

Гнучкість категорії “послуга” та специфічність характеристик туристичного продукту як сукупності послуг конкретного галузевого спрямування накладає відбиток на формування системи обліку як джерела інформації на всіх рівнях управлінського процесу – від внутрішньогосподарського до міжнародного (табл. 2).

**Таблиця 2**

**Характеристики послуги та туристичного продукту як першопричина виникнення галузевих особливостей обліку в туризмі**

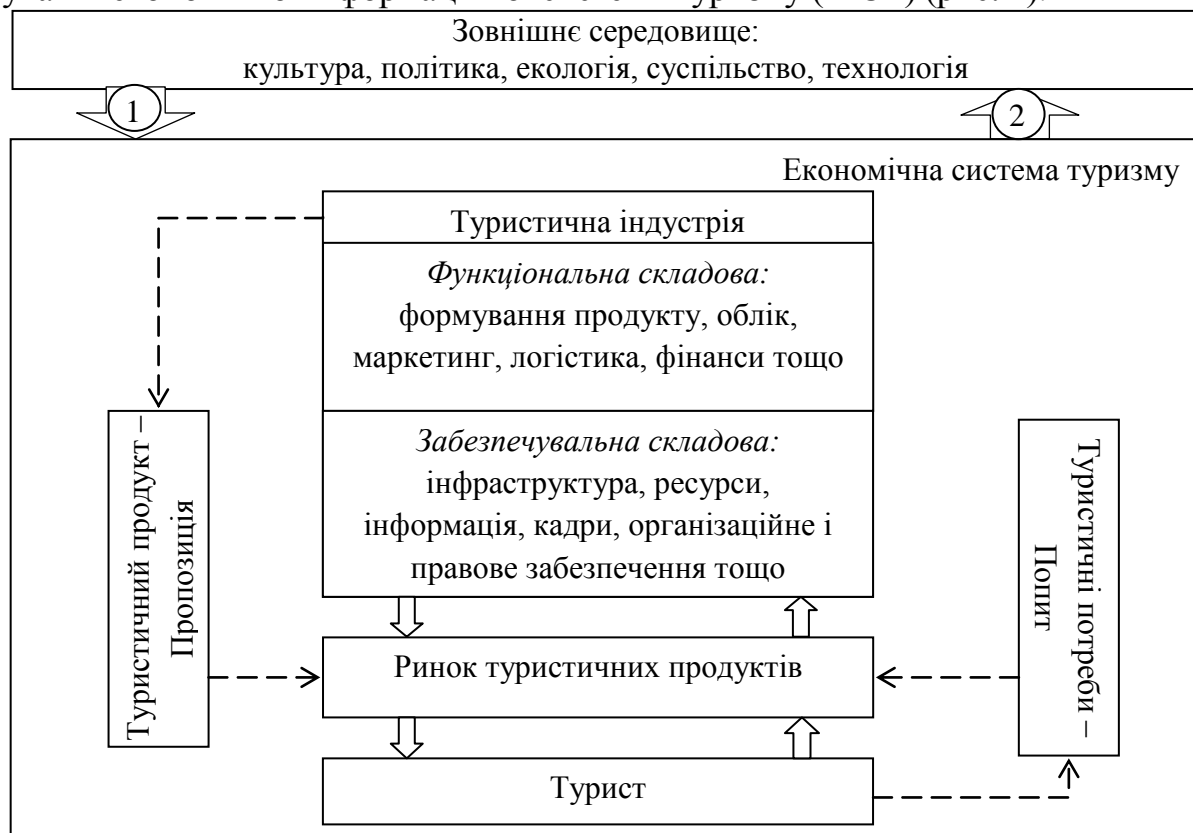
Характеристика послуги/турпродукту	Зміст характеристики	Вплив на систему бухгалтерського обліку
1	2	3
<b>Базові характеристики послуги</b>		
Невідчутність	Неможливість органолептичної оцінки послуги до моменту її придбання	Значна частка непрямих витрат у структурі собівартості продукту, що ускладнює практичне застосування системи обліку за неповними витратами
Невіддільність споживання від виробництва	Одночасність виготовлення і споживання послуги; виробництво (надання) послуги розпочинається паралельно із появою клієнта	Тісна інтеграція виробництва та збуту ускладнює категоризацію відповідного виду витрат. Менеджер з туризму часто є одночасно центром витрат на збут та виробничих витрат
Гетерогенність (мінливість)	Складність стандартизації, яка залежить від вимогливості кінцевого споживача	Витрати на підбір, підвищення кваліфікації та навчання персоналу, а також методика їх відображення є пріоритетом в організації обліку на підприємстві
Незбережуваність (недовговічність)	Неможливість завчасного виготовлення певного обсягу послуг з метою регулювання подальшої реалізації	Відсутність складського обліку стосовно послуг
Знеособлення	Відсутність права власності клієнта на послуги	Відносини між туроператорами та виробниками послуг є посередницькими, що впливає на методику їх обліку
<b>Специфічні характеристики туристичного продукту</b>		
Структурна складність	Наявність у складі туристичного продукту матеріальних і нематеріальних компонентів поряд з багатогранністю зв'язків між ними	Облік витрат зорієнтований на використання переважно позамовного методу калькулювання
Еластичність попиту	Залежність попиту від рівня доходів населення та ціни на туристичний продукт	Облік витрат за елементами повинен будуватися з урахуванням необхідності прийняття оперативних рішень у сфері ціноутворення
Субститутивність	Можливість заміни одного продукту іншим, рівнозначним за ціною і якістю	Висока конкуренція зумовлює необхідність вдосконалення методики обліку знижок з урахуванням новітніх розробок у сфері цінової політики туристичних підприємств
Комплементарність	Взаємодоповнюваність послуг у складі турпродукту	Побудова обліку повинна відбуватись з врахуванням поділу діяльності туристичної компанії на основну, додаткову та супутню
Сезонність	Коливання попиту в часовому аспекті (літній, зимовий період, міжсезоння)	Особливе значення має створення резервів для синхронізації й вирівнювання витрат і доходів упродовж звітного періоду

Продовження табл. 2

1	2	3
Віддаленість місця споживання	Необхідність переміщення клієнта в просторі для споживання послуг	Розрахунки з транспортними організаціями та витрати на придбання прав на послуги з транспортування є особливо важливими об'єктами обліку туристичних підприємств
Полігалузевий характер	Різновекторність комерційних цілей і методів роботи підприємств, які забезпечують туристичну діяльність	Класифікація витрат за статтями здійснюється відповідно до джерел їх утворення (здебільшого екзогенних)
Суб'єктивність оцінки якості	Необхідність врахування індивідуальних властивостей споживача та впливу на його оцінку сторонніх осіб	Потреба впровадження ціннісно-орієнтованої моделі бухгалтерського обліку
Підвищена ризиковість	Вплив зовнішніх форс-мажорних чинників (погодні умови, політична ситуація в країні, тероризм тощо)	Необхідність відображення в обліку розрахункових операцій з обов'язкового і добровільного страхування (зокрема і на субагентських умовах)

Системний підхід є запорукою ефективного управління туризмом на всіх рівнях. Розуміння туризму як системного явища пов'язане із необхідністю структуризації всієї сукупності його економічних елементів і взаємозв'язків між ними з метою вирішення базових проблем, які існують в туристичній сфері сьогодні.

Встановлено, що використання кібернетичного підходу до управління з виділенням прямих і зворотних зв'язків, суб'єкта та об'єкта управління, а також дослідженням впливів окремих елементів на функціонування системи загалом є пріоритетним при формуванні економічної інформаційної системи туризму (ЕІСТ) (рис. 2).



- ① Прямий інформаційний зв'язок “ЕІСТ – навколишнє середовище”: державне регулювання, рівень технологічного розвитку, екологічний стан дестинації тощо
- ② Зворотний інформаційний зв'язок “навколишнє середовище – ЕІСТ”: екологічний вплив, мультиплікативний ефект, культурний обмін тощо

**Рис. 2.** Економічна інформаційна система туризму (ЕІСТ)

Основою ЕІСТ є три елементи:

- 1) туристична індустрія як сукупність виробничих і невиробничих підприємств та організацій, які забезпечують комплексний туристичний попит: засоби розміщення, заклади громадського харчування, транспортні компанії, туристичні оператори та агенти, туристично-інформаційні та екскурсійні бюро, асоціації тощо;
- 2) ринок туристичних продуктів (послуг) як сфера економічних відносин суб'єктів господарювання щодо реалізації продукту, який виготовляє індустрія туризму;
- 3) турист як кінцевий споживач турпродукту і джерело попиту на ринку туристичних послуг.

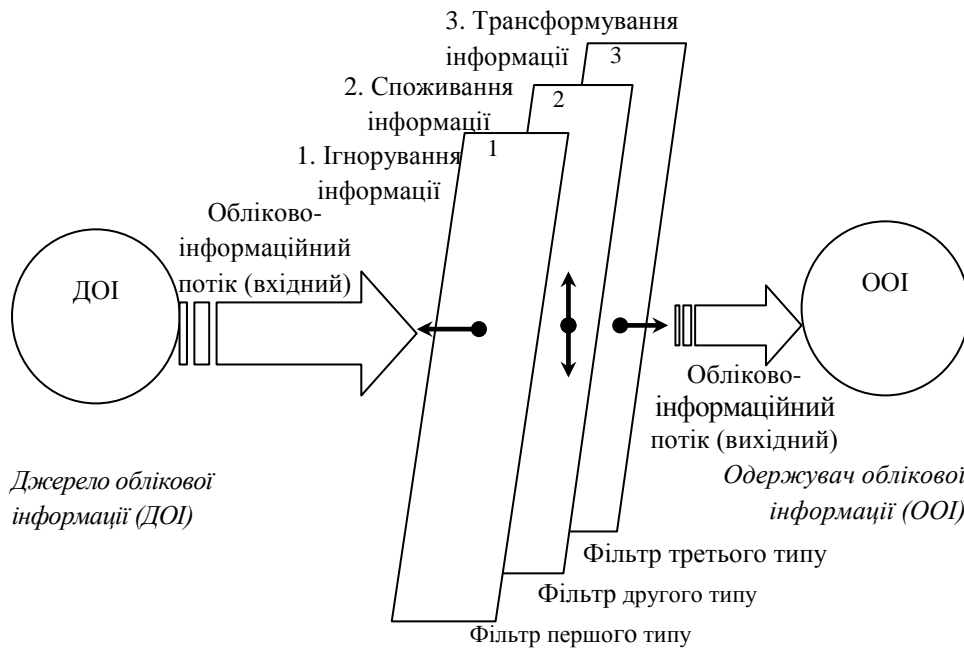
Представлений підхід дає змогу не лише структурувати інформаційні потоки між окремими підсистемами, але й позиціонувати функціональні й забезпечувальні ланки туристичної системи, що необхідно для розв'язання низки прикладних економічних задач – фінансово-облікових, маркетингових, логістичних тощо.

У другому розділі **“Розвиток системи бухгалтерського обліку в світлі інформаційної парадигми економічної науки”** досліджено процес руху облікової інформації від джерела до отримувача через передавальне середовище, встановлено можливі причини відхилень обліково-інформаційного потоку від очікуваного результату у підприємств туристичної сфери, розглянуто процедуру фільтрування як складову інформаційної функції бухгалтерського обліку, сформовано базові показники, що характеризують обліково-інформаційний потік.

Інформаційна система бухгалтерського обліку, з одного боку, є сукупністю засобів, методів та персоналу, а з іншого – комплексом інформаційних процесів (процедур), спрямованих на досягнення поставленої цілі, а також етапів (стадій) обробки інформації. Інформація – основа бухгалтерського обліку, субстанція, яка циркулює каналами зв'язку від одного суб'єкта взаємодії – продуцента, до іншого – користувача. Її корисність у різних ситуаціях неоднакова. Максимізація корисності інформації для користувачів в управлінському контурі – основне завдання бухгалтерського обліку. З цього погляду базовою процедурою для забезпечення інформаційної функції обліку є фільтрування, що уможливорює (однак не гарантує) набуття економічною інформацією сенсу для одержувача, створює підґрунтя для налагодження комунікаційної взаємодії та зменшує негативний вплив зовнішніх чинників. Процедура фільтрування модифікує інформаційні повідомлення з різних джерел за рахунок створення опору інформаційному потокові в межах означеної предметної області економічного середовища (рис. 3).

Обґрунтовано, що інформація, яка циркулює в контурі управління і проходить через підсистему бухгалтерського обліку, поділяється на: економічну, облікову згенеровану, облікову доведену, облікову сприйняту та облікову корисну.

Вважаємо, що обліково-інформаційний потік – це сукупність інформації, яка циркулює між джерелом та отримувачем у підсистемі бухгалтерського обліку. Отримувачем облікової інформації зазвичай є бухгалтерія, тоді як джерелом може бути будь-який структурний підрозділ підприємства, в т.ч. і бухгалтерія (у випадку внутрішнього чи вихідного потоків). Обліково-інформаційний потік фізично існує у вигляді паперових та/або електронних документів.



1. **Ігнорування інформації** – суцільне обстеження вхідного обліково-інформаційного потоку для встановлення об'єктів бухгалтерського обліку, їх визнання та оцінювання з відсіюванням нерелевантної інформації
2. **Споживання інформації** – використання обліково-інформаційного потоку для власних потреб облікової підсистеми
3. **Трансформування інформації** – модифікація обліково-інформаційного потоку внаслідок аналітико-синтетичного опрацювання та систематизації даних, формування вихідного потоку

**Рис. 3.** Принципова схема трансформації обліково-інформаційного потоку під час руху від джерела до одержувача інформації

До його основних характеристик зарахуємо:

- потужність – кількість облікової інформації, яку генерує джерело за одиницю часу. На величину потужності впливає низка чинників: рівень автоматизації економічних процесів, людський чинник, нормативна регламентація, пропускна здатність облікової системи тощо;

- інформаційна віддача – визначається зіставленням обліково-інформаційного потоку із потужністю джерела інформації, її величина залежить від двох факторів: 1) співвідношення затрачених ресурсів та вихідного потоку (економічна ефективність); 2) здатності потоку задовольняти потреби кінцевого споживача (інформаційна ефективність). Доведено, що максимальна потужність обліково-інформаційного потоку ще не вказує на ефективність роботи відділів і служб підприємства, тоді як стабільно висока інформаційна віддача є критерієм, за яким можна оцінити ефективність організації облікового процесу на підприємствах туристичної сфери;

- сила – характеризує розподіл обліково-інформаційного потоку за різними напрямками. За незмінної потужності обліково-інформаційного потоку розширення сфери охоплення отримувачів інформації призведе до зменшення сили потоку. Векторна орієнтація інформації як ресурсу дає можливість сконцентрувати зусилля на розв'язанні конкретних прикладних задач;

- спектр – розподіл значень облікової інформації в певному діапазоні. В окремих компонентів різні характеристики, їх неоднаково сприймають отримувачі. Істинну цінність підготовленої інформації може встановити лише кінцевий споживач, якому притаманна спектральна чутливість. Через низку обставин (технічних та особистісних)

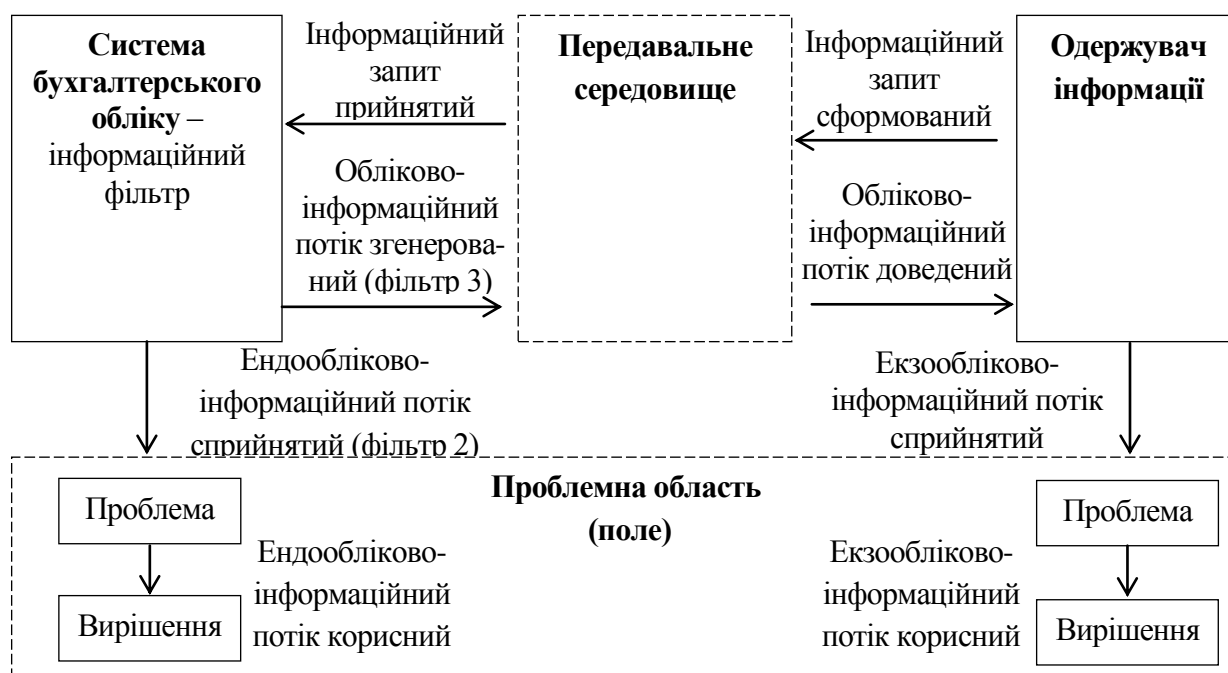


користувач може сприймати інформацію лише в певному діапазоні спектра. Щоб розширити його, доцільна максимальна адаптація та трансформація облікових даних в понятійно-категорійну площину суб'єкта, який отримує повідомлення;

– надійність – властивість облікової інформації виконувати покладені на неї функції за певних умов внутрішнього та зовнішнього середовища впродовж певного часу, зберігаючи наперед встановлені параметри. З'ясовано, що надійність облікової інформації – це характеристика, залежна від чотирьох факторів: 1) здатність виконувати функції – здійснення діяльності в межах системи з належним відстеженням необґрунтованих відмов на інформаційні запити користувача; 2) взаємозв'язок із внутрішнім та зовнішнім середовищами – врахування сукупності факторів, які впливають на облікову інформацію; 3) часова обмеженість – динамічність надійності як змінного в часі показника; 4) параметрична обмеженість – лімітування облікової інформації сукупністю величин, що характеризують її властивості;

– безпека – захищеність обліково-інформаційного потоку від викривлення, блокування, несанкціонованого доступу та інших загроз, які можуть спричинити фінансово-майнові збитки для підприємства. Виявлення потенційних джерел загроз, їх ідентифікація, встановлення та усунення притаманних об'єкту факторів уразливості, боротьба з наслідками загроз є завданнями контролю безпеки. Дії із забезпечення захищеності облікової інформації повинні охоплювати: розподіл відповідальності; створення ефективного управління безпекою; формування інструктивно-нормативної документації з питань безпеки; оптимізацію захисту; обмеження ризиків його порушення; запобігання можливим атакам; ефективне реагування у випадку інцидентів.

Стосовно підсистеми бухгалтерського обліку інформаційний потік може бути вхідним та вихідним, щодо проблемного поля – ентообліковим (для внутрішнього використання) та екзообліковим (для підтримки прийняття рішень зовнішніми користувачами інформації) (рис. 4).



**Рис. 4.** Перерозподіл обліково-інформаційних потоків у системі управління підприємством

Доведено, що інформація, рухаючись від джерела до одержувача, проходить через систему фільтрів бухгалтерського обліку, може відхилитися від напрямку, за яким вона переміщувалася б за умови існування ідеальної облікової системи. Оскільки побудувати ідеальну у всіх аспектах систему бухгалтерського обліку неможливо в принципі, явище відхилення спостерігається завжди.

Виділено шість основних видів відхилень від облікових норм, спричинених рухом інформаційних потоків у підприємств туристичної сфери:

- відхилення першого виду – виникає внаслідок зміни в часі просторових відносин структурних елементів системи управління підприємством і пов'язане, передусім, з втратою актуальності даних, які надаються користувачу, через модифікацію станів об'єктів системи, розгорнуту в часі, чи зміну самого змісту запиту. Хоча, попри таке викривлення, інформаційний запит формально задоволено, корисність наданої інформації залишається низькою;

- відхилення другого виду – пов'язане з порушенням концентричності обліково-інформаційних потоків, характеризується наявністю значного обсягу частково опрацьованої вторинної інформації, яка, не відповідаючи повністю запиту, містить всі необхідні дані для його подальшого задоволення;

- відхилення третього виду – виявляється через зміщення обліково-інформаційних потоків від отримувача. У такій ситуації користувач взагалі не отримує відповіді від бухгалтерії на свій запит, інформаційний потік проходить повз нього. Основними причинами є: порушення комунікаційних зв'язків, відсутність чітких функціональних обов'язків окремих працівників, допущені порушення під час формування графіка документообігу тощо;

- відхилення четвертого виду – порушення відповідності інформації, яку отримує користувач, та реального стану об'єкта, процесу чи явища. Використання в обліковій практиці поняття “межа суттєвості” об'єктивно пов'язане із наявністю такого виду відхилення. Ефективним способом мінімізації негативного впливу відхилення є належна організація внутрішнього контролю та (за необхідності чи згідно з вимогами законодавства) проведення аудиту;

- відхилення п'ятого виду – дефект сприйняття, тобто недостатня доступність інформації через неузгодженість її семантичної форми з тезаурусом користувача. Проблемою є невміння, непідготовленість персоналу до розуміння економічного змісту облікової інформації;

- відхилення шостого виду – зменшення цінності облікової інформації через її недостовірність. Наявність такого відхилення заважає зосередити інформацію на розв'язанні конкретної задачі через нерівномірність прикладної цінності, його причини можуть бути і об'єктивними (дезінформація), і суб'єктивними (ненавмисне викривлення). Частина повідомлення може неправильно трактувати або упускати вже сам отримувач через недосконалість засобів фіксації облікової інформації.

Встановлено, що в реальних облікових системах підприємств туристичної сфери спостерігається комбінація декількох видів відхилень, тому їх аналіз і виправлення є достатньо складною науковою задачею. Основним методом її розв'язання є штучний прийом, який полягає у виділенні з метою аналізу окремих видів відхилень. Негативні наслідки відхилень можна зменшити, однак їх неможливо принципово усунути повністю.

У третьому розділі **“Методологія формування суб’єктами туристичної діяльності витратного механізму узгодженого з потребами управління”** запропоновано класифікацію витрат на створення туристичного продукту з урахуванням комплексного та інтегрованого характеру туристичних послуг, досліджено трансформацію підходів до розуміння економічної сутності витрат відповідно до ціннісно-орієнтованого управління туристичними підприємствами, розглянуто функції бухгалтерського обліку у формуванні ефективної цінової політики суб’єктів туристичної діяльності.

Витрати на створення туристичного продукту є важливим об’єктом обліку, що як базовий фактор ціноутворення безпосередньо впливають на купівельну поведінку споживачів в умовах жорсткої конкуренції на туристичному ринку.

Для потреб планування, калькулювання, обліку та, в кінцевому результаті, управління, доречно використовувати поняття “туристичний продукт” як сукупність товарів і послуг, призначених для реалізації кінцевому споживачеві безпосередньо або за посередництва туристичних агентств. Зазвичай вартість туру для туриста виявляється вищою, аніж ціна, сплачена за пропонований на ринку туристичний продукт, оскільки містить низку додаткових особистих витрат (сувеніри; відвідання об’єктів, що не входять у програму; додаткове харчування тощо).

Встановлено, що юридично та економічно недоцільно, формуючи калькуляцію туристичних послуг, використовувати термін “витрати на харчування”, оскільки саме туристичне підприємство послуги з харчування не надає (тим паче не споживає), а лише забезпечує гарантію їхнього отримання під час перебування особи в турі. У такому випадку доречно послуговуватись поняттям “витрати щодо придбання прав на послуги з харчування”. Це однаковою мірою стосується послуг з перевезення, проживання, страхування та низки інших.

Постачальники основних і додаткових послуг, туристичні ресурси й забезпечувальна інфраструктура, об’єднані в єдину систему на засадах економічної інтеграції та співпраці є джерелом екзогенних витрат для туристичних операторів, які є постачальниками туристичного продукту, зокрема:

- основні екзогенні витрати – витрати, що безпосередньо пов’язані з технологічним процесом створення туристичного продукту і, здебільшого, неминучі незалежно від рівня організації управління. Це витрати, які генерують постачальники основних туристичних послуг;

- ресурсні витрати – витрати, мета яких – забезпечити досягнення основної мети подорожі туриста – задовольнити духовні потреби, сприяти відновленню фізичних сил тощо. Таких витрат зазвичай потребують природні, історико-археологічні та соціально-культурні об’єкти і для туриста вони передбачають оплату вхідних квитків для підтвердження права на отримання послуг;

- інфраструктурні витрати – витрати, пов’язані із забезпеченням належного доступу туриста до використання туристичних ресурсів: оплата за проїзд швидкісними автомагістралями, користування громадськими вбиральнями, засобами телекомунікаційного зв’язку, громадським транспортом тощо в процесі туру;

- витрати на створення додаткових туристичних послуг – входять до собівартості додаткових послуг, що розглядаються як окремий турпродукт: реалізація карток передплачуваного міжнародного мобільного зв’язку, консультаційні послуги з

відкриття візи, виготовлення і реалізація сувенірної продукції, послуги з реалізації туристичних страхових полісів, абонементів на користування підйомниками під час катання на лижах тощо.

Враховуючи посередницький характер діяльності туристичних операторів, які є консолідаторами послуг інших суб'єктів туристичного ринку (готелів, авіакомпаній, екскурсійних бюро тощо), частка екзогенних витрат у витратах на виробництво (створення) туристичного продукту превалює. Складність управління такими витратами пояснюється відсутністю прямого впливу туристичного підприємства на їх формування. Оператор може оптимізувати їх лише засобами управління постачальницькою діяльністю та сервісної логістики.

Життєво важливим для туристичного підприємства є прийняття виваженого та обґрунтованого рішення щодо встановлення ціни на туристичний продукт. Завдання ускладнюється мультипрофільністю більшості туроператорів, наявністю численних пропозицій та динамікою кон'юнктури вітчизняного ринку.

Складність визначення і планування ціни туристичного продукту пов'язана із флуктуацією величини основних статей витрат, що формують його собівартість. Насамперед, це – витрати щодо придбання прав на послуги з проживання та транспортування. Періодична їх зміна пов'язана зі значною часткою постійних витрат у загальній їх сумі для підприємств готельної індустрії та авіакомпаній. Такі коливання суттєво розбалансовують туристичний ринок та ускладнюють калькулювання собівартості послуг, які пропонують туроператори.

Обґрунтовано, що вибір методики калькулювання та обліку витрат щодо придбання прав на послуги з харчування залежить, передусім, від їх внесення до рахунку за проживання: 1) система “апарт інклюзив” – витрати щодо придбання прав на послуги з харчування розглядаються як окрема стаття калькулювання турпродукту; 2) система “інсайд інклюзив” – витрати щодо придбання прав на послуги з харчування входять до вартості проживання і не розглядаються як окрема послуга; 3) система “факультатив” – різновид “інсайд інклюзив”, з тією відмінністю, що витрати щодо придбання прав на послуги з харчування входять не до вартості проживання, а до факультативних екскурсій, формуючи додатковий продукт; 4) система “ексклюзив” – витрати щодо придбання прав на послуги з харчування формують основний продукт і становлять значну частину витрат споживача.

Встановлено, що більшість вітчизняних туроператорів використовують комбіновані методи ціноутворення, основані на кількох моделях з максимальною гнучкістю для врахування внутрішніх і зовнішніх факторів. Використання комплексного ціноутворення, за якого до базових туристичних послуг (проживання, проїзд, страхування) належать додаткові (користування пляжним інвентарем, додаткове страхування від невіїзду, трансфер від аеропорту до готелю і назад, місцева картка мобільного зв'язку, оглядова екскурсія на місці відпочинку, базові лікувальні процедури тощо) дає змогу встановити єдину ціну для всього спектра послуг, що формують продукт, і комбінувати вартості окремих складових для досягнення його максимальної рентабельності.

Внутрішньогосподарський облік витрат повинен узгоджуватися з ціновою політикою туристичного оператора щодо визнання, класифікації та розподілу витрат, пов'язаних із формуванням і реалізацією туристичного продукту.

У четвертому розділі **“Розвиток методології обліку за умов розширення функціонально-інтеграційних зв’язків суб’єктів туристичної сфери”** досліджено облікові наслідки фінансово-розрахункових відносин між суб’єктами, що здійснюють туристичну діяльність, та суб’єктами, що її забезпечують, викладено пропозиції щодо вдосконалення облікового процесу реалізації турпродукту в аспекті надання знижок та нарахування фінансових санкцій підприємствами туристичної сфери.

Функціонально-інтеграційні зв’язки підприємств туристичної сфери забезпечуються розрахунковими операціями всередині збутового ланцюжка “туроператор – турагент – турист”, а також контуру постачання “туроператор – постачальник послуг”, облік розрахунків між якими є важливою науково-методологічною та практичною проблемою.

Найпоширенішими формами співпраці між туристичними операторами та постачальниками туристичних послуг в Україні й за кордоном є елотмент (allotment) та комітмент (commitment).

Поняття елотменту та комітменту в туристичному секторі економіки може розглядатись у трьох взаємодоповнювальних значеннях: 1) як різновид договору, яким юридично оформляються взаємовідносини між туристичним оператором та підприємством сфери розміщення чи транспортною компанією; 2) як одна із форм такої співпраці; 3) як вид похідних фінансових інструментів (деривативів). Доведено, що в економічному лексиконі виправдане використання словосполучень “комітмент/елотмент умови” (в значенні контрактних умов), “плата за комітментом/елотментом” (в значенні розрахунків, передбачених відповідним договором), “придбання комітменту” (в значенні отримання права на використання блока номерів в готелі та/або місць в транспортному засобі) тощо.

Визначено, що договір на умовах елотменту є угодою про наміри і не містить особливих вимог до учасників та обмежень (факт його підписання не є об’єктом бухгалтерського обліку), тоді як комітмент варто вважати одним із різновидів похідних фінансових інструментів, зараховувати до форвардних контрактів з відповідним відображенням на рахунках позабалансового обліку, а саме 03 “Контрактні зобов’язання”.

Базовим документом, який створює передумови для юридичного унормування облікових наслідків посередницьких операцій в діяльності туристичних підприємств, є агентський договір. Укладення агентського договору не є подією, яка підлягає відображенню в бухгалтерському обліку туроператора чи турагента. Однак, в економічному сенсі, цей факт є першопричиною, без якої здійснення подальших операцій, пов’язаних з посередницькою діяльністю підприємства, неможливе. В цьому виявляється каузальний характер агентської угоди стосовно облікових наслідків господарських явищ і процесів.

Виокремлено основні облікові наслідки, які впливають з:

– предмета агентського договору – послуг, які турагент надає туроператору, що полягають у реалізації сформованого туристичного продукту, укладанням договорів на туристичне обслуговування. Облікові наслідки: дохід турагента за кредитом субрахунку 703 слід визнавати лише в сумі оплати цих послуг (агентської винагороди);

– порядку бронювання туристичного продукту, замовлення якого турагентом у

туроператора оформляється заявкою на бронювання. Облікові наслідки: для туроператора наявність підтвердженої заявки зумовлює виникнення зобов'язань, пов'язаних із реалізацією турпродукту, для турагента – з його оплатою;

– розрахункових відносин між туроператором та турагентом. Облікові наслідки: оплата забезпечує погашення заборгованості турагента перед туроператором та покладає на останнього обов'язок щодо надання туристу замовлених послуг у повному обсязі згідно з договором туристичного обслуговування; оскільки оригінали документів, які турист передає агентіві й далі – оператору, мають матеріальну цінність, кожне таке передавання відображається в позабалансовому обліку турагента та туроператора за вартістю в сумі компенсації витрат клієнта на їх відновлення у разі можливої втрати;

– обов'язків та прав туроператора. Облікові наслідки: необхідність документального оформлення та відображення на рахунках операцій щодо приймання від турагента заявок на туристичні послуги, надання послуг з оформлення і подання до посольства (консульства) країни тимчасового перебування документів туристів, потрібних для отримання в'їзних віз, оформлення необхідних проїзних документів та туристичного ваучера на реалізований тур і передавання їх турагентіві або туристу;

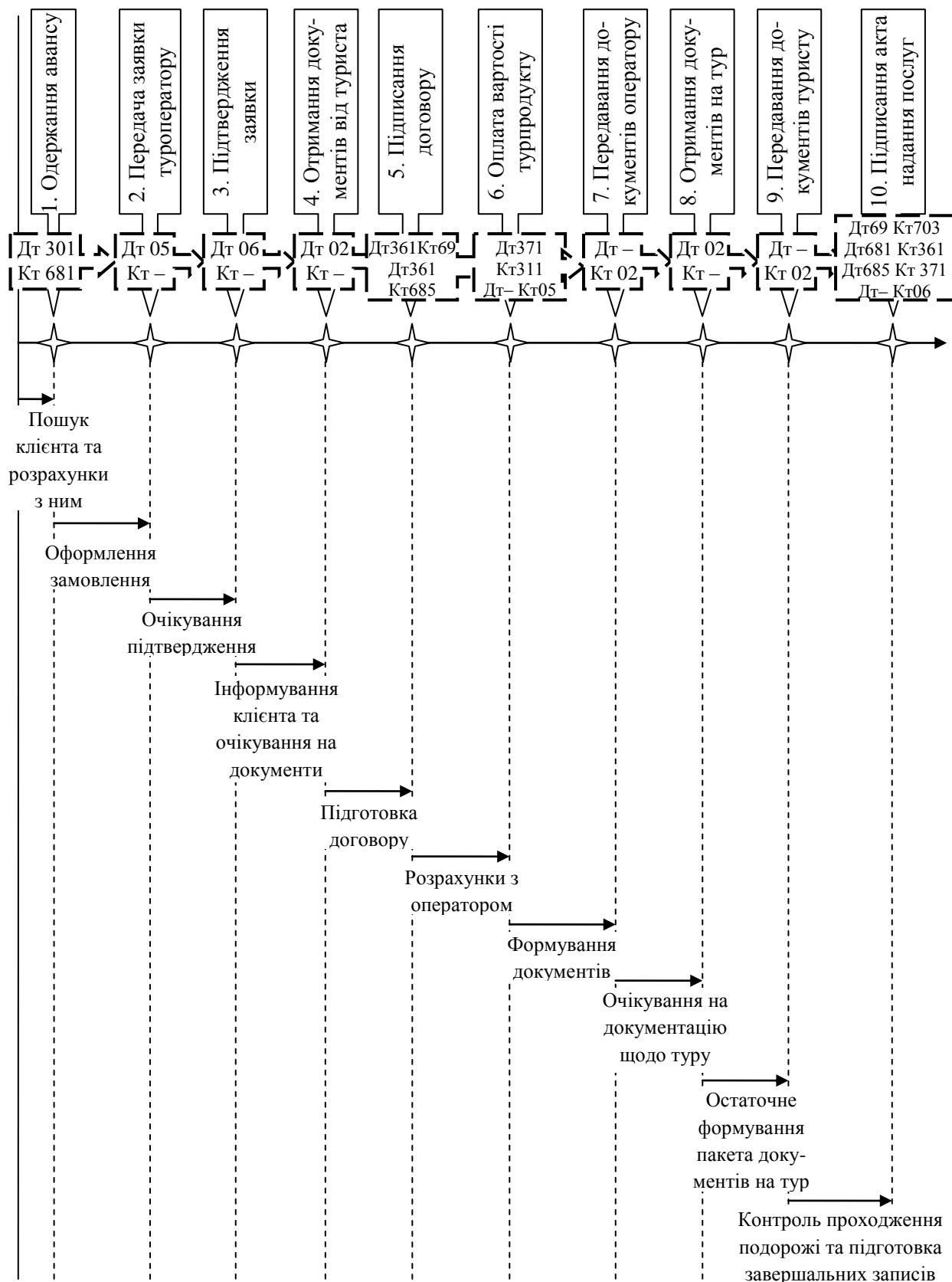
– обов'язків та прав турагента. Облікові наслідки: результати вирішення спорів (як в досудовому, так і у судовому порядку), пов'язаних із ненаданням або неповним наданням обов'язкової інформації туристові є об'єктом обліку;

– відповідальності сторін агентської угоди, претензій та рекламацій. Облікові наслідки: розподіл відповідальності між туроператором і турагентом є важливою економіко-правовою проблемою, а її вирішення впливає на кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства.

З метою стандартизації облікового процесу на підприємствах сфери туризму розроблено модель реалізації продукту, в якій облікові записи поєднані із етапами реалізації та роботами, що виконують менеджери, щоб забезпечити надання послуг клієнтам (рис. 5).

Під час реалізації турпродукту одним із найпотужніших та часто використовуваних на практиці засобів стимулювання збуту є надання знижок: операторських, агентських та менеджерських.

Оскільки турпродукт зазвичай є комплексом послуг, розтягнутих у часі, то знижки, встановлені до чи під час їх надання, недоцільно одразу списувати на зменшення витрат звітного періоду. Виправдане використання рахунку, який засвідчуватиме розбіжність в часі між фактами надання знижки туристу і відображення доходів від реалізації турпродукту. Запропоновано застосовувати спеціально відкритий субрахунок 392 “Витрати майбутніх періодів, пов'язані із наданням знижок”. Обороти на його дебеті узагальнюватимуть інформацію про знижки (як операторські, так і агентські), надані клієнтам туристичним підприємством до та під час підписання договору на туристичне обслуговування за їх видами. Надалі залишок на субрахунку списуватиметься на зменшення доходів звітного періоду, а саме субрахунку 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг”. Це забезпечить відповідність обліку підприємства вітчизняним і міжнародним стандартам та підвищить його аналітичність.



**Рис. 5.** Взаємозв'язок між діями менеджера та обліковим відображенням їх наслідків для реалізації туристичним агентом турпродукту

Фінансові санкції (штрафи, пені), передбачені агентськими договорами, є заходом фінансово-правової відповідальності, причина виникнення якої – ризик скоєння фінансового правопорушення. Вони переважно є майновими та виконують компенсаційну і стимулювальну функції.

Дослідивши вплив окремих факторів та їх сукупності на величину нарахованих штрафів, вважаємо за доречне імплементувати в економічний лексикон термін “часова подушка безпеки” стосовно використання штрафних санкцій у разі відмови туриста від туру. Під цим поняттям розумітимемо проміжок часу від дати бронювання турагентом туру за замовленням туриста до дати можливого анулювання без ризику додаткових витрат у вигляді сплачених туроператорові штрафів або неустойки. Що більша “часова подушка безпеки” для клієнта та турагента, то більші ризики бере на себе туроператор, і навпаки. Готовність оператора розділити ризики невиконання зобов’язань перед партнерами із агентами та туристами свідчить про його бажання будувати взаємовідносини в системі координат “туроператор – турагент – турист” на взаємовигідних та максимально довірчих умовах.

“Часова подушка безпеки” є основним фактором впливу на вибір схем облікових записів щодо анулювання туру турагентом в аспекті нарахування та сплати фінансових санкцій.

У п’ятому розділі **“Удосконалення обліку збутової діяльності туристичних операторів та агентів”** внесено пропозиції щодо інтеграції обліку в маркетингову й логістичну підсистему управління підприємствами туристичної сфери, механізм розподілу витрат туристичного підприємства узгоджено із життєвим циклом туристичного продукту, удосконалено методологію обліку франчайзингових операцій з використанням принципів сервісної логістики.

Сучасний бухгалтерський облік насамперед орієнтований на встановлення прибутковості суб’єкта господарювання, зважаючи на те, що метою діяльності більшості підприємств є отримання прибутку та його максимізація. Подальшим розвитком цієї концепції стало перепрофілювання облікових завдань з урахуванням потреб вартісно-орієнтованого менеджменту. Прихильники цієї теорії апелюють до інформаційних потреб інвесторів, як основних користувачів звітної інформації, які приймаючи рішення щодо вкладення капіталу, зацікавлені передусім у зростанні показника ринкової вартості підприємства. В обох випадках не враховано інтереси суб’єктів, які є основою побудови будь-якої бізнес-моделі діяльності підприємства, – споживачів (клієнтів). Для них вирішальним фактором для придбання товару (роботи, послуги) є його максимальна цінність, яка характеризується критеріями функціональності, якості, безпеки, іміджу, рівня обслуговування тощо.

Економічно доцільним вважаємо виокремлення із загальної номенклатури витрат туристичного підприємства таких їх груп: 1) витрати на забезпечення функціонального призначення; 2) витрати на якість; 3) витрати на безпеку; 4) витрати на забезпечення кваліфікації працівників; 5) іміджеві витрати; 6) комунікаційно-збутові витрати; 7) інноваційні витрати; 8) інші витрати, які не належать до попередніх груп.

Кожна з наведених класифікаційних груп містить номенклатуру витрат, до яких застосовуються особливі методики відображення на рахунках обліку, розподілу та калькулювання. Їх виокремлення є основою подальшого розвитку облікової парадигми з орієнтацією на споживчу цінність, що дасть змогу максимально наблизити вихідну інформацію, яку продукує облікова система, до потреб менеджменту для оперативного реагування на запити клієнта.



Туристичний продукт проходить у власному розвитку низку стадій, які характеризуються коливанням обсягів продажів і прибутку. Кожна з них (впровадження, зростання і розвиток, зрілість і насичення, занепад) з облікової позиції характеризується розбалансуванням і часовим дисонансом між доходами і витратами, здійсненими для їх отримання (табл. 3).

Таблиця 3

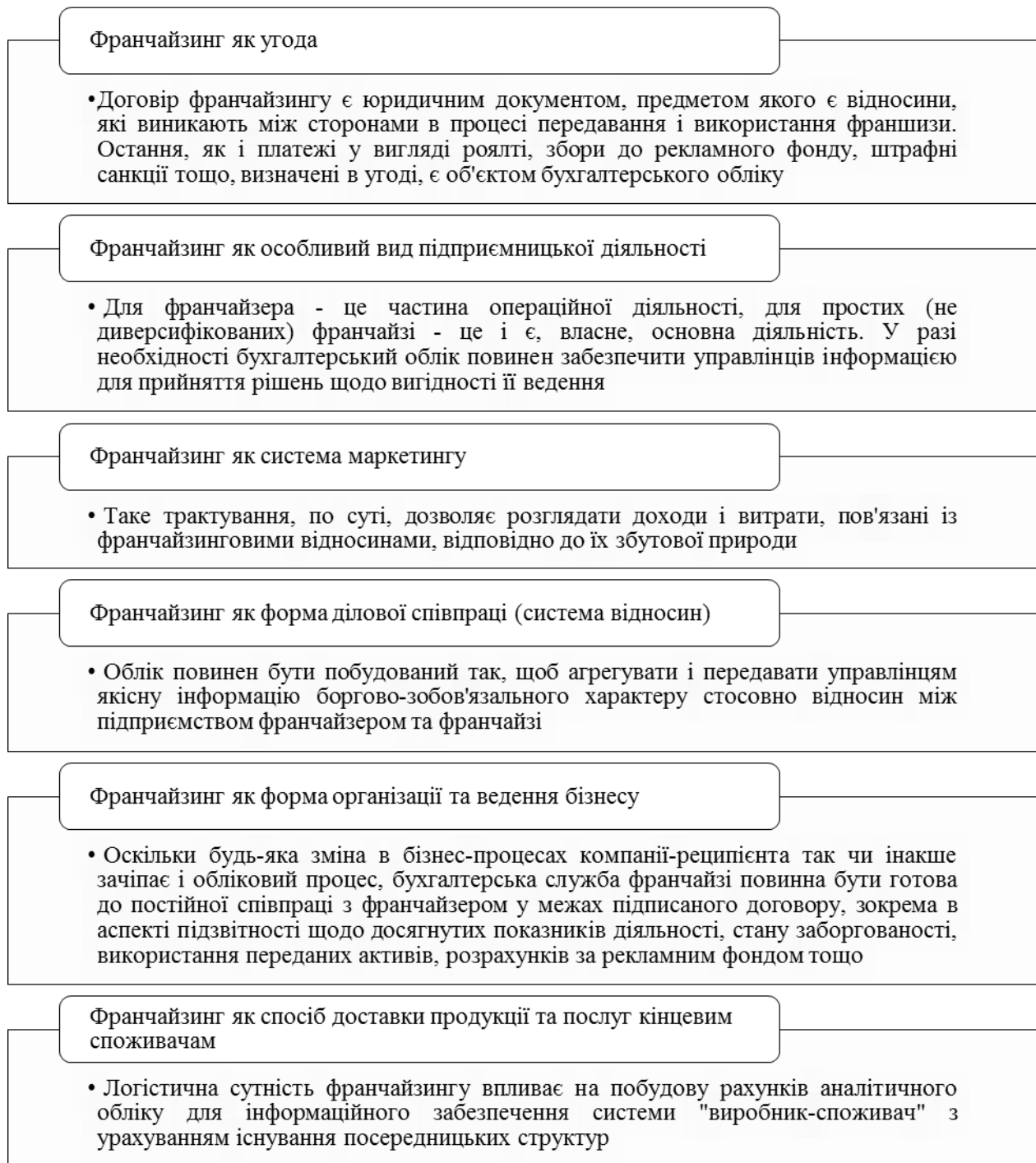
Увідповіднення списання витрат в обліку до маркетингової концепції життєвого циклу туристичного продукту

Етап	Характеристика	Поведінка доходів і витрат	Списання витрат
Впровадження (введення продукту на ринок)	Відсутність прибутку, незначні обсяги збуту, велика частка маркетингових витрат	Накопичення значної величини витрат поряд з відсутністю доходів	Накопичені витрати списуватимуться в майбутніх періодах
Зростання і розвиток	Розширення ринку збуту, подальше удосконалення туристичного продукту, зниження витрат на рекламу та переорієнтація маркетингових зусиль, поява прибутку поряд із все ще значним обсягом витрат	Зменшення величини непрямих витрат, доходи починають зростати. Наприкінці етапу з'являється прибуток	Витрати списуються у межах отриманих доходів, надлишкові – накопичуються
Зрілість і насичення	Стабілізація обсягів збуту, незначне зниження прибутку (тоді як його значення може залишатися доволі високим), утримання ринкової частки завдяки модифікації продукту, загострення конкуренції	Величина доходів перевищує витрати, що, однак, гальмується значним обсягом накопичених витрат минулих періодів	Списуються витрати, накопичені на попередніх двох етапах, а також витрати цього етапу
Спадання (занепад)	Зменшення обсягів продажу і, як наслідок, величини отриманого доходу, поява на ринку нових продуктів від конкурентів	Величина витрат продовжує зменшуватися, поряд з цим доходи незначні	Всі здійснені витрати списуються на витрати періоду

Розробка максимально забезпечує дотримання базового принципу нарахування та відповідності доходів і витрат. Вона відповідає положенням П(С)БО 16 “Витрати”, МСБО 18 “Дохід” (IAS 18 “Revenue”) та МСФЗ 15 “Дохід за договорами з покупцями” (IFRS 15 “Revenue from Contracts with Customers”) та може бути реалізована через застосування збірно-розподільчого рахунку 39 “Витрати майбутніх періодів”.

Доведено, що однією із найдієвіших форм організації туристичного бізнесу є франчайзингова мережа. Розуміння сутності поняття “франчайзинг” як економічної категорії прямо впливає на методологію бухгалтерського обліку операцій, з ним пов'язаних. Досліджено, що економічна думка напрацювала десятки визначень цього терміна, які характеризують його з різних аспектів (рис. 6).

Облік діяльності туристичних підприємств, що входять до франчайзингової мережі, повинен забезпечувати управлінців інформацією на всіх етапах реалізації турпродукту, а також щодо передпродажних та післяреалізаційних операцій відповідно до запитів сервісної логістики.



**Рис. 6.** Вплив поліморфності природи франчайзингу на організацію бухгалтерського обліку підприємств франчайзингової мережі

Обґрунтовано, що облік щодо логістики має подвійну природу. Його можна розглядати як забезпечувальну складову логістичної підсистеми (на всіх рівнях – від підприємства до світового господарства); технологіями логістики можна скористатись для розв'язання цілої низки вузькоспеціалізованих облікових задач в туризмі: калькулювання собівартості туристичної послуги, фінансово-розрахункові відносини з контрагентами, просування новостворених продуктів на ринок та багатьох інших.

Елементами логістичної інформаційної системи туроператорів є контрагенти, споживачі та турагенти – посередники. Результатом логістичних операцій –

трансформовані сервісні, туристичні, фінансові та інформаційні потоки. Компоненти логістичної системи – постачання, виробництво, розподіл та збут.

Облік, побудований на логістичних засадах, повинен комплексно узагальнювати інформаційні потоки, які створюються на всіх етапах туру: підготовки до подорожі (щодо маркетингових витрат, які сприяють реалізації туристичного продукту; вартості послуг, спрямованих на забезпечення потреб туриста до початку туру); поїздки до місця призначення (щодо витрат, пов'язаних із придбанням прав на послуги з перевезення, додаткових витрат на ремонт власного автотранспорту в разі поломок під час туру); проживання і харчування туристів (щодо витрат, пов'язаних із придбанням послуг з розміщення та харчування); задоволення додаткових потреб туристів під час подорожі (щодо реалізації додаткового туристичного продукту); завершення подорожі (стосовно реклаमाцій, судових позовів, планової перевірки та ремонту власного автотранспорту тощо).

Результатами тісної інтеграції облікової підсистеми із маркетинговою та логістичною є підвищення аналітичності вихідних інформаційних потоків та зростання продуктивності контролю на всіх етапах надання туристичних послуг, а також до та після їхнього здійснення.

## **ВИСНОВКИ**

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення й запропоновано вирішення актуальної наукової проблеми, яка полягає у розробці напряму розвитку бухгалтерського обліку в суб'єктів функціональної складової сфери туризму в контексті інформаційної економіки, з орієнтацією на споживчу цінність і гармонізацією з потребами управління. Прагнення вирішити конкретні управлінські завдання підприємств сфери туризму допомогло одержати такі результати, викладені в дисертаційній роботі:

1. Постіндустріальна структура економіки, характерна для більшості розвинених країн, зміщує пріоритети в напрямі розвитку третинного сектора (сфери послуг), визначальною складовою якого є туризм. У відповідь на виклики сьогодення розглянуто пріоритетні завдання обліку в туризмі: підвищення рівня глобалізованості обліку; інтеграція сучасних інформаційних технологій в обліковий процес; створення інформаційної бази для оцінювання індивідуального внеску кожного продукту в загальну прибутковість бізнесу; пришвидшення адаптаційної реакції облікових систем на виведення нових продуктів на ринок; переорієнтація облікових пріоритетів на забезпечення інформаційних потреб туризму щодо збуту; централізація облікового функціонала з урахуванням міжфірмової співпраці, зокрема на засадах кластеризації. Адекватна реакція систем обліку на світові тенденції розвитку туризму є основою для формування концептуальних положень сучасної теорії бухгалтерського обліку підприємств туристичної сфери.

2. Підвищення ефективності облікового забезпечення управління туристичними підприємствами вимагає врахування впливу характеристик кінцевого результату їх діяльності на систему бухгалтерського обліку. Базові атрибути послуги (невідчутність, невіддільність споживання від виробництва, гетерогенність, незбережуваність, знеособлення) і туристичного продукту (структурна складність, еластичність попиту, субститутивність, комплементарність, сезонність, віддаленість місця споживання,

полігалузевий характер, суб'єктивність в оцінці якості, підвищена ризиковість) формують теоретичне обґрунтування галузевих особливостей обліку в сфері туризму через виокремлення базових характеристик послуги та специфічних властивостей туристичного продукту для акцентуалізації подальших досліджень на пріоритетних секторах облікових робіт у суб'єктів, що здійснюють туристичну діяльність.

3. Розуміння туризму як системного явища дає змогу структурувати статичні та динамічні елементи туристичної системи й створює умови для розвитку теорії і методології обліку у суб'єктів туристичної діяльності. Зважаючи на це, розглянуто економіко-інформаційну сутність туризму через призму кібернетичного підходу. Основою його є наявність прямого інформаційного зв'язку “ЕІСТ – навколишнє середовище” в аспекті державного регулювання, рівня технологічного розвитку, екологічного стану дестинації та зворотного інформаційного зв'язку “навколишнє середовище – ЕІСТ” щодо екологічного впливу, створення мультиплікативного ефекту, культурного обміну, а також базових елементів – туристичної індустрії, ринку туристичних продуктів та туриста. Розуміння бухгалтерського обліку як центральної складової функціонального забезпечення ЕІСТ уможливило комплексне дослідження множини процесів обміну, обробки і перетворення інформації в системі туризму.

4. Механізм реалізації бухгалтерським обліком інформаційної функції щодо процедури фільтрування інформації є малодослідженою проблемою. Встановлено, що згідно з концептуальними засадами інформаційної економіки функціонування облікової системи передбачає наявність сукупності фільтрів, які здатні модифікувати інформаційні повідомлення з різних джерел, створюючи опір інформаційному потокові в межах означеної предметної області економічного середовища. Таких фільтрів виокремлено три: перший – відсіює нерелевантну інформацію (забезпечує суцільне обстеження вхідного обліково-інформаційного потоку для ідентифікації об'єктів бухгалтерського обліку, їх визнання та оцінки); другий – споживає частину інформації, яка пройшла через фільтр першого типу (містить критерії відбирання обліково-інформаційних потоків для власних потреб облікової підсистеми); третій – видозмінює інформацію, яка пройшла через перші два фільтри (трансформує обліково-інформаційний потік завдяки аналітико-синтетичному опрацюванню та систематизації даних, формуючи вихідний потік).

5. Однією з причин послаблення інформаційної взаємодії між суб'єктами ведення бухгалтерського обліку та управлінською ланкою туристичних підприємств є відхилення інформації від напрямку, за яким вона рухалася б за умови існування ідеальної облікової системи та гомогенного середовища її передавання при переміщенні від джерела до одержувача. Основними видами такого відхилення визначено: 1 – втрату обліковою інформацією актуальності внаслідок динамізму характеристик користувача; 2 – виникнення розмитості інформаційної картини; 3 – інформацію користувач не отримує взагалі, переважно через порушення комунікаційних зв'язків; 4 – порушення відповідності отримуваної користувачем інформації реальному стану об'єкта, процесу чи явища; 5 – дефект сприйняття, коли доступність інформації знижується через неузгодженість її семантичної форми з тезаурусом користувача; 6 – викривлення потоку (інформація, яку отримав користувач, не вирішує поставленого завдання через нерівномірність прикладної цінності). Дослідження продемонструвало можливість зменшення негативних

наслідків відхилень в обліковій системі туристичних підприємств та підвищення рівня прагматичної адекватності інформації.

6. Вирішення питання задоволення потреб користувачів облікової інформації неможливе без удосконалення процедур її отримання, оброблення та передавання. Система комунікації в обліковому аспекті складається з облікової системи, передавального середовища, одержувача інформації, інформаційних запитів, обліково-інформаційних потоків та проблемного поля. Функціонування облікової системи подібне до механізму фільтрування – економічна інформація, що надходить до неї, перетворюється на вихідний потік, який скеровується до одержувача. Можливість комплексної оцінки повноти реалізації бухгалтерським обліком інформаційної функції визначається ефективним інструментарієм забезпечення якості облікової інформації через виокремлення основних характеристик обліково-інформаційного потоку: потужності, інформаційної віддачі, сили, спектра, надійності, безпеки.

7. Недостатність розробленості організаційного забезпечення обліку фінансово-розрахункових операцій між туристичними операторами та суб'єктами, що забезпечують туристичну діяльність, пов'язане з розмитістю регулятивних умов підписуваних між ними договорів і призводить до зниження ефективності фінансового управління в обох складових функціональної ланки туризму. Для туристичних компаній, підприємств готельного бізнесу та транспортних організацій такі умови визначаються угодами типу “елотмент” (основані на заявлених обсягах і тривалості, блоках місць) та “комітмент” (грунтуються на неможливості відмови від наперед здійсненого бронювання). На практиці факт укладання “елотмент” та “комітмент” договорів не вважається обліковою подією. Доведено, що останні є ф'ючерсними контрактами з необхідністю їх облікового відображення на позабалансовому рахунку 03 “Контрактні зобов'язання”.

8. Збільшення прибутковості підприємства через оптимізацію собівартості наданих послуг актуалізує проблему управління витратами щодо придбання прав на послуги з харчування через те, що вони є однією з найвагоміших статей калькуляції туристичного продукту. З метою оптимізації процесу накопичення собівартості, упорядкування системи обліку витрат та забезпечення точності їх розрахунку на одиницю турпродукту виділено такі методики калькулювання й обліку витрат: система “апарт інклюзив” (витрати щодо придбання прав на послуги з харчування розглядаються як окрема стаття калькулювання турпродукту); система “інсайд інклюзив” (витрати щодо придбання прав на послуги з харчування входять до вартості проживання і не розглядаються як окрема послуга); система “факультатив” (витрати щодо придбання прав на послуги з харчування додаються не до вартості проживання, а до факультативних екскурсій, формуючи додатковий туристичний продукт); система “ексклюзив” (витрати щодо придбання прав на послуги з харчування формують основний продукт).

9. Структура сучасної туристичної сфери вимагає наукового переосмислення процесу формування, узагальнення та використання інформаційних потоків, які в ньому циркулюють, що забезпечується виокремленням таких категорій витрат, як: ендогенні (оплата праці, амортизація тощо), основні екзогенні, ресурсні, інфраструктурні, на створення додаткових послуг (візовий супровід, оформлення

страхового полісу, трансфер, організація екскурсійних програм, бронювання готелів тощо) залежно від того, хто є джерелом генерування інформації про витрати. Такий поділ забезпечує вирішення проблем калькулювання через трансформацію номенклатури статей витрат, об'єктом обліку яких, в кінцевому результаті, стає туристичний продукт.

10. Розвиток науково-методологічних засад управління комерційними посередницькими відносинами між суб'єктами туристичної діяльності неможливий без врахування нормативних обмежень при формуванні облікової політики, які передбачені положеннями агентських договорів. Для упорядкування процесу відображення в обліку агентських відносин у сфері туризму встановлено, що атрибутами, які визначають каузальність агентської угоди стосовно облікових наслідків, є: предмет договору, обов'язки сторін, претензії та рекламації, відповідальність сторін, права сторін, розрахункові відносини, порядок бронювання, форс-мажор.

11. Істотним елементом цінової політики туристичної компанії, спрямованої на залучення нових та утримання наявних клієнтів, є надання знижок. Для обліку важлива класифікація знижок за суб'єктами їх надання: операторські (зменшують очікуваний прибуток), агентські (знижують комісійну винагороду) та менеджерські (зменшують заробіток). В обліку підприємств туристичного бізнесу доцільне відкриття спеціального субрахунку 392 "Витрати майбутніх періодів, пов'язані із наданням знижок" для відображення операторських та агентських знижок. Це дасть змогу вести відокремлений облік сум знижок, наданих до підписання договору на туристичне обслуговування з метою оптимізації цінової політики суб'єктів, що здійснюють туристичну діяльність. Фінансово-правова відповідальність в діяльності туристичних підприємств є засобом дотримання умов договорів та інструментом мінімізації комерційних ризиків учасників. Виділено основні фактори впливу на вироблення методики обліку штрафів: належність суб'єкта туристичної діяльності до туроператорів чи турагентів; учасники правовідносин, які є боржниками (винуватцями) або кредиторами (постраждалими) внаслідок недотримання умов договору; існування "часової подушки безпеки". Пропозиція допоможе забезпечити розрахунково-платіжну дисципліну суб'єктів туристичної діяльності.

12. Дослідження продемонстрували, що багато вітчизняних туристичних операторів і турагентів не дотримуються принципу нарахування та відповідності доходів і витрат. Вибір моменту визнання доходів – це завжди компроміс між ризиком недостовірної оцінки та бажанням збільшити інвестиційну привабливість суб'єкта туризму. Обмежувальним фактором при цьому є законодавчий. Моментом визнання доходу від реалізації турпродукту є дата завершення туру, яка в юридичному контексті збігається з часом повного виконання зобов'язань сторін за договором туристичного обслуговування. В контексті облікової моделі реалізації туристичним підприємством продукту, яка ґрунтується на співвіднесенні облікових записів з етапами збутового циклу, забезпечується дотримання достовірності масиву інформації про доходи підприємства.

13. Прямолінійне списання витрат відповідно до облікового принципу періодичності не відповідає управлінським запитам та потребам реалізації маркетингової товарної політики, згідно з якою звітний період формується не на

основі календарних проміжків часу, а на базі стадій життєвого циклу товару (послуги): впровадження (виведення продукту на ринок); зростання і розвиток; зрілість і насичення; спадання (занепад). Теоретичні викладки запропонованої моделі передбачають накопичення витрат у першому періоді, списання витрат в межах отримуваних доходів – у другому, списання витрат періоду та накопичених на попередніх стадіях витрат – у третьому та виключне списання витрат періоду – у четвертому.

14. Імплементация нових знань, здобутих у суміжних науках (таких як маркетинг і логістика) надає поштовх розвитку теорії та практики бухгалтерського обліку. Сервісні, туристичні, фінансові та інформаційні потоки, які є основою логістичної системи туристичного підприємства, одночасно є складовою концепції бухгалтерського обліку діяльності туристичних операторів, побудованої на засадах логістично-інформаційного підходу. Комплексне узагальнення обліковою системою інформаційних потоків на етапах підготовки до подорожі, поїздки до місця призначення, проживання і харчування туристів, задоволення їхніх додаткових потреб під час подорожі та її завершення забезпечує підвищення аналітичності вихідних інформаційних потоків та зростання продуктивності контролю на всіх етапах надання туристичних послуг, а також до та після їхнього здійснення.

15. Внутрішньогосподарський облік витрат туристичного підприємства (автономний або інтегрований у фінансовий) повинен бути побудований так, щоб максимально повно задовольняти вимоги та відповідати на виклики ціннісно-орієнтованого менеджменту. Облікова структуризація цих витрат повинна ґрунтуватися на виокремленні індикативних ознак та розвитку методики відображення на рахунках: витрат на забезпечення функціонального призначення; витрат на якість; витрат на безпеку; витрат на забезпечення кваліфікації працівників; іміджевих витрат; комунікаційно-збутових витрат; інноваційних витрат; інших витрат. Така рекласифікація дасть змогу забезпечити менеджмент інформацією про ефективність маркетингової політики, здійснюваної підприємством, а також відповідність результатів діяльності загальній стратегії його розвитку.

16. Франчайзинг як новітній ефективний засіб дистрибуції туристичних послуг потребує належного обліково-аналітичного забезпечення, основою якого є методологія обліку зобов'язальних довго- та короткострокових відносин згідно з франчайзинговою угодою між підприємством-франчайзі та франчайзером з використанням широкого спектра бухгалтерських рахунків активів та розрахунків. Для оцінки ефективності функціонування системи просування туристичного продукту на ринок важливе врахування облікових наслідків поліморфності економічної природи франчайзингу.

## **СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ**

### **Монографії:**

1. Височан О. С. Концептуалізація розвитку бухгалтерського обліку у суб'єктів, що здійснюють туристичну діяльність : монографія / О. С. Височан. – Львів: Видавництво Тараса Сороки, 2015. – 312 с. (23,11 друк. арк.).

2. Vysochan O. S. Financial and accounting provision of the management system in marketing activity of enterprises / Vysochan O. S., Yahvak D. M. in : *Accounting and*

*Analytical Support of the Management System of an Enterprise: collective monograph / Edited by: prof. A. Zahorodniy and prof. H. Ronek. – Lviv: Publishing House of Lviv Polytechnic, 2013. – 280 p. (1,12 друк. арк., особисто автора – 0,6 друк. арк.: досліджено трансформацію функцій фінансово-облікового забезпечення системи управління відповідно до потреб маркетингу).*

3. Vysochan O. S. Development of tourism in Ukraine and worldwide: real and assumed problems (general economic polylevel analysis) / Vysochan O. S. in : *Problems of Accounting and Analytical Support for the Management System of an Enterprise: collective monograph / Edited by: prof. A. Zahorodniy and prof. H. Ronek. – Lviv: Publishing House of Lviv Polytechnic, 2014. – 308 p. (1,32 друк. арк.).*

#### **Статті у наукових періодичних виданнях інших держав:**

4. Vysochan O. S. Taxation features of tolling in foreign economic relations / O. S. Vysochan, O. Ostriychuk // *Annales Universitatis Mariae Curie-Sklodowska (Lublin – Polonia). – 2012. – Vol. XLVI, 4. – Pp. 851–860. – (Sectio H Oeconomia) (0,53 друк. арк., особисто автора – 0,25 друк. арк.: сформовано базові засади організації обліку в системі оподаткування зовнішньоекономічних операцій).*

5. Vysochan O. S. The application of unigraphic recording in the accounting of Ukrainian tourism enterprises / O. S. Vysochan, O. O. Vysochan // *Annales Universitatis Mariae Curie-Sklodowska (Lublin – Polonia). – 2013. – Vol. XLVII, 4. – Pp. 135–142. – (Sectio H Oeconomia) (0,5 друк. арк., особисто автора – 0,42 друк. арк.: досліджено можливість використання принципів позабалансового обліку в діяльності туристичних підприємств).*

#### **Статті у виданнях України, які включені до міжнародних наукометричних баз:**

6. Височан О. С. Співвідношення понять “подорожуючий”, “відвідувач” і “турист”: міжнародний обліково-статистичний підхід / О. С. Височан // *Бізнес Інформ. – 2013. – № 3 (422). – С. 200–206 (0,63 друк. арк.) (включено до UlrichsWeb Global Serials Directory (США), Research Papers in Economics (США), Elibrary.ru (Росія), Index Copernicus (Польща), Directory of Open Access Journals (Швеція) та інших).*

7. Височан О. С. Розроблення облікової моделі розподілу та списання витрат, узгодженої з маркетинговою концепцією життєвого циклу туристичного продукту / О. С. Височан // *Економічний аналіз : зб. наук. праць. – 2014. – Том 15. № 2. – С.115–122 (0,67 друк. арк.) (включено до Index Copernicus (Польща), WorldCat (Нідерланди), Google Scholar (США), Windows Live Academic (США), ResearchBible (Японія), Open Academic Journal Index (Росія), CiteFactor (США)).*

8. Височан О. С. Концепція бухгалтерського обліку діяльності туристичних операторів на засадах логістично-інформаційного підходу / О. С. Височан // *Облік і фінанси : науково-виробничий журнал. – 2014. – № 3 (65). – С.21–28 (0,87 друк. арк.) (включено до EBSCOhost (США), Index Copernicus (Польща), Research Papers in Economics (США), РИНЦ (Росія), UlrichsWeb Global Serials Directory (США), ResearchBible (Японія), Google Scholar (США)).*

9. Височан О. С. Комерційні посередницькі операції в бухгалтерському обліку туристичних підприємств / О. С. Височан // *Облік і фінанси : науково-виробничий журнал. – 2015. – № 1 (67). – С. 14–22 (0,89 друк. арк.) (включено до EBSCOhost (США), Index Copernicus (Польща), Research Papers in Economics (США), РИНЦ (Росія),*



UlrichsWeb Global Serials Directory (США), ResearchBible (Японія), Google Scholar (США)) (0,89 друк. арк.).

10. Височан О. С. Характеристики обліково-інформаційних потоків в теорії облікових фільтрів / О. С. Височан // Вісник Сумського національного аграрного університету. – 2015. – Вип. 4 (63). – С. 154–159. – (Серія “Економіка і менеджмент”) (включено до РИНЦ (Росія)) (0,61 друк. арк.).

### **Статті у наукових фахових виданнях України:**

11. Височан О. С. Особливості бухгалтерського обліку розрахункових операцій підприємств готельної індустрії / О. С. Височан, О. О. Фарйон // Економічні науки. Серія “Облік і фінанси” : зб. наук. праць. Луцький національний технічний університет. – 2011. – Вип. 8 (29). Ч.2. – С.137–150 (0,76 друк. арк., особисто автора – 0,38 друк. арк.: розроблено систему рахунків аналітичного обліку за розрахунками з мешканцями готелю, а також наведено типові проведення з обліку розрахункових операцій в діяльності готелю з використанням пропонованих рахунків).

12. Височан О. С. Визнання та облік доходів від реалізації послуг в діяльності туристичних агентств / О. С. Височан, О. О. Височан // Науковий вісник Ужгородського університету. – 2011. – Спецвип. 33. Частина 3. – С.20–29. – (Серія “Економіка”) (0,88 друк. арк.) (0,88 друк. арк., особисто автора – 0,7 друк. арк.: вдосконалено облікову модель реалізації туристичною агенцією турпродукту із використанням інструментарію діаграми Ганта).

13. Височан О. С. Системний підхід до формулювання та узагальнення проблем туристичної галузі України / О. С. Височан, О. В. Глушко // Вісник Донецького університету економіки та права : зб. наук. праць. – 2011. – № 1. – С.165–171 (0,48 друк. арк., особисто автора – 0,2 друк. арк.: узагальнено проблематику взаємовідносин між суб'єктами туристичного ринку в Україні).

14. Височан О. С. Облікові аспекти використання знижок у діяльності підприємств туристичного бізнесу / О. С. Височан // Вісник Львівської комерційної академії. – 2011. – Вип. 36. – С.52–57. – (Серія економічна) (0,6 друк. арк.).

15. Височан О. С. Використання GDS-систем у діяльності туристичних підприємств / О. С. Височан // Бізнес Інформ. – 2011. – № 6 (400). – С.78–82 (0,38 друк. арк.).

16. Височан О. С. Бухгалтерський облік господарських операцій туроператора, пов'язаних із фрахтуванням повітряного судна / О. С. Височан // Экономика Крыма : научно-практический журнал. – 2011. – № 2 (35). – С.273–279 (0,69 друк. арк.).

17. Височан О. С. Види страхування в діяльності туристичних компаній та порядок обліку витрат на їхнє здійснення / О. С. Височан // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського : науковий журнал. – 2011. – № 3 (51). Частина 2. – С.22–28. – (Економічні науки) (0,42 друк. арк.).

18. Височан О. С. Елотмент та комітмент у зовнішньоекономічній діяльності туристичних операторів: проблеми облікового відображення / О. С. Височан // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку : Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. – 2012. – № 722. – С.32–37 (0,51 друк. арк.).

19. Височан О. Обліково-інформаційна сутність фінансових санкцій у діяльності туристичних підприємств / О. Височан // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету : науковий журнал. – 2012. – № 2 (82). – С.84–94 (0,78 друк. арк.).

20. Височан О. С. Диспозиція об'єктів фінансового та податкового обліку маркетингової діяльності в системі управління підприємством / О. С. Височан, О. М. Сенів // Науковий вісник Ужгородського університету. – 2013. – Вип. 39. Частина 1. – С.47–52. – (Серія Економіка) (0,63 друк. арк., особисто автора – 0,28 друк. арк.: виокремлено довго- та короткострокові об'єкти обліку маркетингової діяльності туристичного підприємства та подано основні аспекти їх бухгалтерського обліку).

21. Височан О. ПДВ у діяльності туристичних підприємств: особливості нарахування, обліку та сплати / О. Височан // Економічний аналіз : зб. наук. праць. – 2013. – Вип. 12. Частина 4. – С.197–203 (0,65 друк. арк.).

22. Височан О. С. Теоретико-методологічні засади підвищення ефективності операторської функції ціноутворення на туристичному ринку / О. С. Височан, О. О. Височан // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. – 2013. – Вип. 34. Частина I. – С.172–177. – (Серія: економічні науки) (0,49 друк. арк., особисто автора – 0,32 друк. арк.: виокремлено переваги та недоліки основних методів ціноутворення у туризмі).

23. Височан О. С. Позабалансовий облік на підприємствах туристичного бізнесу / О. С. Височан // Вісник Східноєвропейського університету економіки і менеджменту : науковий журнал. – 2013. – № 2 (15). – С.161–170. – (Серія: економіка і менеджмент) (0,64 друк. арк.).

24. Височан О. С. Формування системи якісних критеріїв внутрішньогосподарської звітності для задоволення потреб керівництва підприємства / О. С. Височан, І. Р. Кіш // Економіка. Фінанси. Право : щомісячний інформаційно-аналітичний журнал. – 2014. – №3/1. – С. 3–7 (0,43 друк. арк., особисто автора – 0,21 друк. арк.: узагальнено основні критерії формування внутрішньогосподарської звітності туристичними підприємствами).

25. Височан О. С. Облік і калькулювання собівартості туристичного продукту: питання об'єкту та номенклатури витрат / О. С. Височан // Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка. – 2014. – Вип. 150. – С.110–119. – (Економічні науки) (0,53 друк. арк.).

26. Височан О. С. Екзогенно обумовлені види витрат на створення туристичного продукту в умовах економічної інтеграції / О. С. Височан // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. – 2014. – Вип. 36. Частина II. Том 2. – С. 104–111. – (Серія: економічні науки) (0,66 друк. арк.).

27. Височан О. С. Витрати на придбання прав на послуги з харчування – стаття калькуляції собівартості туристичного продукту / О. С. Височан // Вісник Львівської комерційної академії. – 2014. – Вип. 44. – С.81–85. – (Серія економічна) (0,46 друк. арк.).

28. Височан О. С. Повне висвітлення як принцип бухгалтерського обліку та вимога до облікової інформації в системі управління підприємством / О. С. Височан // Економіка і регіон: Науковий вісник Полтавського національного технічного університету імені Юрія Кондратюка. – 2014. – № 4 (47). – С. 7–12 (0,47 друк. арк.).

29. Височан О. С. Туризм як система / О. С. Височан // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку : Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. – 2014. – № 797. – С.25–38 (0,69 друк. арк.).

30. Височан О. С. Облік нарахування й сплати паушального внеску та періодичної частини роялті в системі франчайзингових правовідносин / О. С. Височан // Вісник Одеського національного університету : науковий журнал. – 2014. – Том 19. Вип. 3/4. –

С.134–138. – (Серія: Економіка) (0,67 друк. арк.).

31. Височан О. С. Організація приватного партнерства в туристичному секторі на засадах франчайзингу / О. С. Височан // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2014. – Вип. 7. Ч. 5. – С. 114-117. – (Серія: економічні науки) (0,45 друк. арк.).

32. Височан О. С. Філософське осмислення принципу раціонального песимізму в бухгалтерському обліку / О. С. Височан // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. – 2014. – Вип. 22. Том 2. Економічні науки. – С. 61-69 (0,78 друк. арк.).

33. Височан О. С. Податкові наслідки проведення рекламних акцій для підприємств туризму / О. С. Височан // Логістика : Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. – 2014. – № 811. – С. 28-35 (0,73 друк. арк.).

### **Матеріали конференцій:**

34. Височан О. С. Туризм у Львові: реалії та перспективи розвитку / О. С. Височан, О. В. Глушко // Устойчивое развитие городов. Управление проектами и программами городского и регионального развития : материалы VIII Междунар. науч.-практ. конф. (Харків, 19–21 травня 2010 р.) / Харківська національна академія міського господарства. – Харків: ХНАМГ. – С. 68–70 (0,09 друк. арк., особисто автора – 0,04 друк. арк.: встановлено пріоритетні напрями розвитку туризму у Львові).

35. Височан О. С. Документальне оформлення калькулювання собівартості туристичних продуктів / О. С. Височан, О. В. Глушко // Проблеми і перспективи реалізації облікової, контрольної та аналітичної функцій у соціокультурному просторі сучасного бізнесу : тези доповідей (Донецьк, 12–13 травня 2011 р.) / Донецький національний університет економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського. – Донецьк: ДонНУЕТ, 2011. – С. 30–33 (0,19 друк. арк., особисто автора – 0,1 друк. арк.: узагальнено документальне підтвердження розрахунку собівартості туристичного продукту).

36. Височан О. С. Раціональна класифікація видів діяльності – основа побудови ефективної системи обліку доходів і витрат туристичних підприємств / О. С. Височан, О. О. Височан // Розвиток бухгалтерського обліку, контролю та аналізу у сучасних концепціях управління : матеріали I Міжнар. наук.-практ. конф. (Судак, 19–21 травня 2011 р.) / Національна академія природоохоронного та курортного будівництва. – Сімферополь: ВД “АРИАЛ”, 2011. – С. 62–65 (0,05 друк. арк., особисто автора – 0,03 друк. арк.: запропоновано класифікацію видів діяльності туристичного підприємства для потреб бухгалтерського обліку).

37. Височан О. С. Франчайзинг в туризмі: проблеми в обліковому відображенні / О. С. Височан // Сучасні проблеми економіки і менеджменту : тези доповідей Міжнар. наук.-практ. конф., присвяченої 45-річчю ІНЕМ та 20-річчю ІПДО Національного університету “Львівська політехніка” (Львів, 10–12 листопада 2011р.) / Національний університет “Львівська політехніка”. – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2011. – С. 453–454 (0,18 друк. арк.).

38. Височан О. С. Туристична індустрія в соціально-економічному розвитку України / О. С. Височан, О. О. Височан // Стратегія розвитку України в глобальному середовищі : матеріали VI Міжнар. наук.-практ. конф. (Сімферополь–Ялта, 21–24 листопада 2012 р.) / Кримський інститут бізнесу, Самарський інститут бізнесу та управління, Центр розвитку освіти, науки та інновацій. – Сімферополь: КІБ, 2012. – С.

45–48 (0,18 друк. арк., особисто автора – 0,1 друк. арк.: наведено основні тенденції розвитку туризму в Україні в новому тисячолітті).

39. Височан О. С. Облік витрат на відрядження за кордон для участі у рекламно-інформаційному турі / О. С. Височан // Сучасні технології управління підприємством та можливості використання інформаційних систем: стан, проблеми, перспективи : матеріали восьмої Міжнар. наук.-практ. конф. для викладачів, аспірантів та молодих вчених (Одеса, 29–30 березня 2013 р.) / Одеський національний університет ім. І. І. Мечникова. – Одеса: видавець Букаєв В. В. – С. 288–291 (0,14 друк. арк.).

40. Височан О. С. Розвиток проблематики організації позабалансового обліку в туризмі: міжнародний досвід / О. С. Височан // Проблеми формування систем управління в умовах глобалізації: теорія, методологія, практика : збірник тез доповідей Міжнар. наук.-практ. конф. (Черкаси, 18–19 квітня 2013 р.) / Східноєвропейський університет економіки і менеджменту. – Черкаси: СУЕМ, 2013. – С. 136–138 (0,18 друк. арк.).

41. Височан О. С. Облік ваучерів в діяльності туристичних агентів / О. С. Височан // Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю : матеріали X Міжнар. наук.-практ. конф. (Черкаси, 15–16 травня 2013 р.) / Черкаський державний технологічний університет. – Черкаси: ЧДТУ, 2013. – С. 49–51 (0,11 друк. арк.).

42. Височан О. С. Вплив іноземних інвестицій на розвиток туризму в країні: досвід Люксембургу та Словаччини / О. С. Височан // Проблеми та перспективи розвитку науки : матеріали VIII Міжнар. наук.-практ. конф. Том III (Чернівці, 21–22 грудня 2013 р.) / Буковинська економічна фундація. – Чернівці: БЕФ, 2013. – С. 53–55 (0,16 друк. арк.).

43. Височан О. С. Деякі особливості обліку і калькулювання собівартості на підприємствах туристичного бізнесу / О. С. Височан // Ринкова трансформація економіки: стан, проблеми, перспективи : матеріали V Міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф. (Харків, 8–10 квітня 2014 р.) / Харківський національний технічний університет сільського господарства імені Петра Василенка. – Харків: ХНТУСГ, 2014. – С. 148–151 (0,13 друк. арк.).

44. Височан О. С. Додаткові послуги як об'єкт бухгалтерського обліку підприємств сфери туризму / О. С. Височан // Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю : матеріали XI Міжнар. наук.-практ. конф. (Черкаси, 10–11 квітня 2014 р.) / Черкаський державний технологічний університет. – Черкаси: ЧДТУ, 2014. – С.5-7 (0,12 друк. арк.).

45. Височан О. С. Методична конфігурація обліку витрат щодо придбання прав на страхування в собівартості туристичного продукту / О. С. Височан // Теорія і практика бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту: стан, проблеми та перспективи розвитку : матеріали VII Міжнар. наук.-практ. конф. (Львів, 16–17 травня 2014 р.) / Львівська комерційна академія. – Львів: ЛКА, 2014. – С. 91–94 (0,19 друк. арк.).

46. Височан О. С. Поняття туризму в дослідженнях вітчизняних вчених / О. С. Височан // Економіка країни: стан, досягнення та перспективи подальшого співробітництва з країнами ЄС : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (Одеса, 19–20 вересня 2014 р.) / Одеський національний університет імені І.І. Мечникова. – Одеса: ОНУ імені І. І. Мечникова, 2014. – С. 11–14 (0,21 друк. арк.).

47. Височан О. С. Туристична послуга як економічна категорія та об'єкт бухгалтерського обліку / О. С. Височан // Сучасні інноваційно-інвестиційні механізми розвитку національної економіки : матеріали Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (Полтава, 9 жовтня 2014 р.) / Полтавський національний технічний університет імені

Юрія Кондратюка. – Полтава: ПолНТУ, 2014. – Ч.ІІ. – С. 175–177 (0,19 друк. арк.).

48. Височан О. С. Принцип автономності в обліку: межі застосування / О. С. Височан // Інноваційні технології та інтенсифікація розвитку національного виробництва : матеріали Міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф. (Тернопіль, 16–17 жовтня 2014 р.) / Тернопільська державна сільськогосподарська дослідна станція. – Тернопіль: Крок, 2014. – С. 191–193 (0,14 друк. арк.).

49. Височан О. С. Превалювання сутності над формою як принцип бухгалтерського обліку / О. С. Височан // Економічні проблеми сучасності та концепція сталого розвитку держави та регіонів : збірник тез наукових робіт учасників Міжнар. наук.-практ. конф. (Одеса, 17–18 жовтня 2014 р.) / Громадська організація “Центр економічних досліджень та розвитку”. – Одеса: ЦЕДР, 2014. – Ч.2. – С. 99–102 (0,23 друк. арк.).

50. Височан О. С. Бухгалтерський облік як інформаційна система / О. С. Височан // Бухгалтерський облік, аналіз і аудит та управління економічними процесами в світовій і національній економіці: історія, сучасність, перспективи : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (Кам’янець-Подільський, 23 жовтня 2014 р.) / Подільський державний аграрно-технічний університет. – Тернопіль: Крок, 2014. – С. 33–36 (0,15 друк. арк.).

51. Височан О. С. Методична конфігурація обліку витрат на перевезення в собівартості туристичного продукту / О. С. Височан // Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства : тези доповідей ІІ Міжнар. наук.-практ. конф. (Львів, 24–25 жовтня 2014 р.) / Національний університет “Львівська політехніка”. – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2014. – С. 31–32 (0,14 друк. арк.).

52. Височан О. С. Обліковий принцип безперервності діяльності туристичних підприємств: огляд наукових досліджень / О. С. Височан // Проблеми та перспективи розвитку науки : матеріали XIV Міжнар. наук.-практ. конф. Том 2 (Чернівці, 25–26 жовтня 2014 р.) / Буковинська економічна фундація. – Київ: НВЦ “Лабораторія думки”, 2014. – С.25–26 (0,25 друк. арк.).

53. Височан О. С. Класифікація маркетингових витрат / О. С. Височан // Маркетинг та логістика в системі менеджменту : тези доповідей X Міжнар. наук.-практ. конф. (Львів, 6–8 листопада 2014 р.) / Національний університет “Львівська політехніка”. – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2014. – С. 40–41 (0,07 друк. арк.).

54. Височан О. С. Принцип послідовності в обліку туристичних підприємств / О. С. Височан // Проблеми та перспективи розвитку підприємництва : збірник матеріалів VIII Міжнар. наук.-практ. конф. (Харків, 21 листопада 2014 р.) / Харківський національний автомобільно-дорожній університет. – Харків: ФОП Павлов М. Ю., 2014. – С. 71–72 (0,14 друк. арк.).

55. Височан О. С. Регіональна туристична кластеризація: обліковий аспект / О. С. Височан // Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституціональних змін та сталого економічного розвитку : матеріали Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (Луцьк, 27 березня 2015 року) / Луцький національний технічний університет. – Тернопіль: Крок, 2015. – С. 14–16 (0,14 друк. арк.).

56. Височан О. С. Критичні події при визнанні доходів і витрат в міжнародній теорії бухгалтерського обліку / О. С. Височан, О. О. Височан // Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності у сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці : тези виступів Другої Міжнар. наук.-практ. конф. (Ужгород, 21–22 квітня 2015 року) / ДВНЗ “Ужгородський національний університет”. – Ужгород: ДВНЗ “УжНУ”, 2015. – С. 46–48 (0,19 друк. арк., особисто автора – 0,1 друк. арк.: виокремлено основні моменти часу, в які

можливе визнання доходів та витрат діяльності туристичних компаній).

57. Височан О. С. Витрати діяльності в умовах ціннісно орієнтованого управління туристичними підприємствами / О. С. Височан, О. О. Височан // Туризм як пріоритетний напрям соціально-економічного розвитку регіону : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (Чернівці, 23–24 квітня 2015 р.) / Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ. – Чернівці: ЧТЕІ КНТЕУ, 2015. – С. 263–265 (0,12 друк. арк., особисто автора – 0,07 друк. арк.: охарактеризовано зміни в сутнісному розумінні витрат з переходом на ціннісно-орієнтоване управління туристичним підприємством).

58. Височан О. С. Аберация інформаційних потоків у системі бухгалтерського обліку / О. С. Височан // Економіка і менеджмент – 2015: перспективи інтеграції та інноваційного розвитку : збірник наукових праць Міжнар. наук.-практ. конф. (Дніпропетровськ, 23–24 квітня 2015 р.) / Дніпропетровський національний університет імені Олеся Гончара. – Дніпропетровськ: Біла К. О., 2015. – Том 8. – С. 6–8 (0,15 друк. арк.).

59. Височан О. С. Інформаційна інтерференція в теорії облікових фільтрів / О. С. Височан // Інвестиційно-інноваційні засади розвитку національної економіки в ринкових умовах : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (Ужгород, 24–25 квітня 2015 р.) / Мукачівський державний університет. – Ужгород-Мукачево: Вид-во “Карпатська вежа”, 2015. – С. 401–402 (0,13 друк. арк.).

#### **Підручники та навчальні посібники:**

60. Височан О. С. Інформаційні системи і технології в обліку та аудиті: підручник / В. Д. Шквір, А. Г. Загородній, О. С. Височан. – Друге видання, доопрацьоване і доповнене. – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2013. – 400 с. (особисто автора – 1,2 друк. арк.).

61. Височан О. С. Інформаційні системи і технології в обліку та аудиті: практикум: навч. посіб. / В. Д. Шквір, А. Г. Загородній, О. С. Височан. – Видання друге, перероблене і доповнене. – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2014. – 440 с. (особисто автора – 0,81 друк. арк.).

62. Височан О. С. Облік і аудит: вступ до фаху: навч. посіб. / А. Г. Загородній, Г. І. Кіндрацька, Л. М. Пилипенко та ін.; за заг. ред. А. Г. Загороднього. – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2014. – 272 с. (особисто автора – 0,45 друк. арк.).

63. Височан О. С. Облік і аудит: програма підготовки магістрів: навч. посіб. / за заг. ред. проф. А. Г. Загороднього та доц. Г. І. Кіндрацької. – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2014. – 208 с. (особисто автора – 0,62 друк. арк.).

#### **АНОТАЦІЯ**

**Височан О. С. Розвиток теорії та методології обліку у суб'єктів туристичної діяльності. – Рукопис.**

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Житомирський державний технологічний університет Міністерства освіти і науки України, Житомир, 2015.

У дисертації досліджено напрям розвитку бухгалтерського обліку в суб'єктів функціональної складової сфери туризму в контексті інформаційної економіки, з орієнтацією на споживчу цінність і гармонізацією з потребами управління.

Досліджено сучасні тенденції розвитку туризму в Україні й світі та обґрунтовано напрями модернізації концепції обліку в туристичній сфері. Розроблено концептуальні засади розвитку інформаційної функції бухгалтерського обліку. Удосконалено інструментарій забезпечення якості облікової інформації. Сформовано методологічні засади облікового відображення економічних наслідків співпраці туристичних компаній з готелями і транспортними компаніями на умовах елотменту й комітменту. Облікове відображення господарських явищ у туристичному посередництві увідповіднено до ідентифікованих наслідків каузальності агентського договору. Розширено методологічний підхід до відображення в бухгалтерському обліку наслідків реалізації функціонально-інтеграційних зв'язків туристичних підприємств. Удосконалено методологічні засади уніфікації облікового відображення процесу реалізації туристичного продукту агентами. Розроблено базові компоненти моделі списання витрат туристичного оператора на основі маркетингової концепції за етапами життєвого циклу туристичного продукту. Обґрунтовано концептуальні засади бухгалтерського обліку в суб'єктів, що здійснюють туристичну діяльність, через його інтегрування в підсистему сервісної логістики та синхронізацію процесів з використанням спільних інформаційних ресурсів. Здійснено теоретичне обґрунтування напрямів розвитку бухгалтерського обліку згідно з принципами ціннісно-орієнтованого менеджменту.

**Ключові слова:** туристичний оператор, туристичний агент, туристичний продукт, обліково-інформаційний потік, економічна інформаційна система туризму, часова подушка безпеки, інформаційна функція бухгалтерського обліку.

#### ANNOTATION

**Vysochan O. S. Development of accounting theory and methodology of tourist activity entities. – Manuscript.**

Thesis for obtaining the Doctor of Economics degree in Accounting, Analysis and Auditing (by types of economic activity). – Zhytomyr State Technological University, Ministry of Education and Science of Ukraine, Zhytomyr, 2015.

This thesis is devoted to directions of accounting development of functional tourist entities within the context of information economy, focused on customer value as well as harmonization with managerial requirements.

Priority tasks of accounting in tourism have been examined, and they are the following: increasing the level of global aspects of accounting; integration of state-of-the-art IT solutions into accounting process; creation of information database for assessment of specific contribution of each product into the general business profitability; increase in speed of adaptive response of accounting systems to market entry of pioneer products; refocusing of accounting priorities onto meeting the information requirements of tourism concerning sales activity; centralization of accounting functionality with due account for the intercompany cooperation, including clusterization.

Industry-specific characteristics of accounting in the sphere of tourism have been theoretically justified by means of pointing out basic characteristics of the service and special properties of tourism product in order to accentualize the follow-up study within the priority accounting spheres of tourist activity entities and apply a systematic approach. It has been established that the presence of direct information connection “EIST –

environment” in terms of state regulation, level of technological development, ecological state of tourist destination as well as the presence of information feedback “environment – EIST” in terms of ecological impact, development of multiplier effect, cultural exchange and basic elements (i.e. tourism industry, market of tourist products and a tourist) underlie cybernetic approach to the understanding of tourism as a systemic phenomenon. In terms of accounting, communication system consists of accounting system, transmitting medium, recipient of information, information inquiries, accounting and information data flow, and problem field.

It has been established that based upon conceptual frameworks of information economy, accounting system functioning involves a set of filters that can modify information messages from various sources by means of creating resistance to the information flow within the specified subject area of economic environment. The following three types of filters have been specified: the first one refines information in accordance with predetermined criteria; the second one consumes part of the information which has been filtered by the first filter type; the third one converts the information which has been filtered by the two previous filters. When moving from the source to the recipient, the information may turn aside from the direction of its movement, provided there were ideal accounting system and homogeneous environment of its transmission.

Aiming to optimize the process of prime cost accumulation, improve the cost system and assure the accuracy of cost calculation per tourist product, the following methods of cost accounting have been pointed out: “apart inclusive” system – costs for the acquisition of meal service rights are treated as a separate item of tourist product cost accounting; “inside inclusive” system – costs for the acquisition of meal service rights are included into the cost of accommodation and aren’t treated as an unbundled service; “optional” system – costs for the acquisition of meal service rights are included into optional excursions and not into the cost of accommodation, forming an additional tourist product; “exclusive” system – costs for the acquisition of meal service rights form the prime product.

The following categories of tourist enterprise expenditures have been singled out: endogenous, basic exogenous, related to resources, infrastructural, expenditures for the creation of additional services depending on who is the source of cost information generation. Such a division provides a solution to the cost accounting problem through the transformation of nomenclature of expense items, an accounting object of which, eventually, is a tourist product.

It has been established that attributes determining causality of agency agreement regarding accounting consequences are the following: scope of the agreement, legal obligations of the parties, claims and reclamations, liability of the parties, privileges of the parties, calculation relations, procedure for reservation, and force majeure.

Within the framework of tourist enterprise accounting model of product sale, which is based on the correlation of accounting records with stages of sales cycle, reliability of information file about earned income of the enterprise is ensured. Straight-line write-off of expenses relying on periodicity principle of accounting is at odds with administrative requirements and requirements for the marketing product strategy implementation, when accounting reference period is formed not based on the calendar but as part of life cycle stages of the product (service): market penetration; growth and development; maturity and saturation; decline (decay). Theoretical calculations of the suggested model involve



accumulation of expenditures during the first stage, write-off of expenses up to the amount of the profit during the second one, write-off of expenses of the current stage as well as write-off of expenses accumulated earlier during the third stage, and exclusive write-off of expenses of the period during the fourth stage.

It has been proved that complex generalization of information flows with the aid of accounting system at the stages of planning the journey, going to the place of destination, tourist accommodation and meals, satisfaction of additional tourist needs along the journey, and termination of a journey provides improvement of analyticity of initial information flows and increase of monitoring efficiency at all stages of tourist services provision and after their implementation as well.

The necessity to bring the principles of enterprise cost records into accordance with the needs of value-oriented management has been justified. Accounting structuring of these expenditures should be based on pointing out indicative features and elaboration of disclosure of the following items in the accounts: costs for functional purposes; expenditures for quality; expenditures for safety; expenditures for personnel development; image-building expenditures; communication and marketing expenditures; innovative expenditures; other expenditures.

It has been established that franchising, being an up-to-date and effective means of distribution of tourism services, requires appropriate accounting and analytical procurement, which is based on the methodology of accounting of long-term and short-term relations bound by obligations in accordance with a franchising agreement between franchisee enterprise and franchiser, with the use of wide range of accounting records, assets and calculations. In order to assess efficiency of the tourist product promotion system in the market, it is important to consider accounting consequences of polymorphism of franchising economic nature.

**Key words:** tourism operator, travel agent, tourist product, accounting and information flow, economic information system of tourism, temporal safety airbag, information function of accounting.

## АННОТАЦИЯ

**Височан О. С. Развитие теории и методологии учета у субъектов туристической деятельности. – Рукопись.**

Диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Житомирский государственный технологический университет Министерства образования и науки Украины, Житомир, 2015.

В диссертации исследовано направление развития бухгалтерского учета у субъектов функциональной составляющей сферы туризма в контексте информационной экономики, с ориентацией на потребительскую ценность и гармонизацией с потребностями управления.

Исследованы современные тенденции развития туризма в Украине и мире и обоснованы направления модернизации концепции учета в туристической сфере. Разработаны концептуальные основы развития информационной функции бухгалтерского учета. Усовершенствован инструментарий обеспечения качества учетной информации. Сформированы методологические основы учетного отражения

экономических последствий сотрудничества туристических компаний с отелями и транспортными компаниями на условиях элонтента и комитмента. Приведено учетное отражение хозяйственных явлений в туристическом посредничестве в соответствии с идентифицированными последствиями каузальности агентского договора. Расширен методологический подход к отражению в бухгалтерском учете последствий реализации функционально-интеграционных связей туристических предприятий. Усовершенствованы методологические основы унификации учетного отражения процесса реализации туристического продукта агентами. Разработаны базовые компоненты модели списания расходов туроператора на основе маркетинговой концепции по этапам жизненного цикла туристического продукта. Обоснованы концептуальные основы бухгалтерского учета у субъектов, осуществляющих туристическую деятельность, с интегрированием его в подсистему сервисной логистики и синхронизацией процессов с использованием общих информационных ресурсов. Осуществлено теоретическое обоснование направлений развития бухгалтерского учета в соответствии с принципами ценностно-ориентированного менеджмента.

**Ключевые слова:** туристический оператор, туристический агент, туристический продукт, учетно-информационный поток, экономическая информационная система туризма, временная подушка безопасности, информационная функция бухгалтерского учета.

Підписано до друку 25.09.2015 р.  
Формат 60x90 1/16. Папір офсетний.  
Друк на різнографі. Умовн. друк. арк. 1,9. Обл.-видавн. арк. 2,0.  
Тираж 100 прим. Зам. №234-1  
Друк СПДФО Марусич М.М. м. Львів, пл. Я. Осмомисла, 5/11  
тел./факс: (032) 261-51-31

