

Концепція бухгалтерського обліку діяльності туристичних операторів на засадах логістично-інформаційного підходу

Зважаючи на суттєвий вплив логістичних операцій на економіку туристичних підприємств, актуальним є забезпечення максимально повного використання можливостей підсистеми бухгалтерського обліку для логістичних потреб, поряд з кооперуванням зусиль логістичного відділу та бухгалтерії на вимогу управління. Предметом дослідження є організаційні основи бухгалтерського обліку логістичних операцій туристичних підприємств. В статті розкрито теоретико-методологічне підґрунтя побудови концепції бухгалтерського обліку діяльності туристичних операторів на засадах логістично-інформаційного підходу. Обґрунтовано розширення облікового функціоналу туристичних операторів з врахуванням таких аспектів як облік зобов'язань, які виникають в процесі здійснення логістичної діяльності, пов'язаних з нею грошових потоків та інших об'єктів. Особливу увагу акцентовано на тому, що облік, побудований на логістичних засадах, повинен комплексно узагальнювати інформаційні потоки, які формуються на всіх етапах туристичного туру.

Ключові слова: *сервісна логістика, логістичні витрати, бухгалтерський облік, логістика туризму, облік туристичної діяльності, туроператор.*

О.С. ВЫСОЧАН

(Национальный университет «Львовская политехника», г. Львов, Украина)

Концепция бухгалтерского учета деятельности туристических операторов на основании логистически-информационного подхода

Учитывая существенное влияние логистических операций на экономику туристических предприятий, актуальным является обеспечение максимально полного использования возможностей подсистемы бухгалтерского учета для логистических потребностей, наряду с кооперированием усилий логистического отдела и бухгалтерии исходя из требований управления. Предметом исследования являются организационные основы бухгалтерского учета логистических операций туристических предприятий. В статье раскрыты теоретико-методологические основы концепции бухгалтерского учета деятельности туристических операторов на основании логистически-информационного подхода. Обоснованно расширения учетного функционала туристических операторов с учетом таких аспектов как учет обязательств, денежных потоков и других объектов логистической деятельности. Особое внимание акцентировано на том, что учет, построенный на логистических принципах, должен комплексно обобщать информационные потоки, которые формируются на всех этапах туристического тура.

Ключевые слова: *сервисная логистика, логистические издержки, бухгалтерский учет, логистика туризма, учет туристической деятельности, туроператор.*

O.S. VYSOCHAN

(‘Lviv Polytechnic’ National University, Lviv, Ukraine)

Concept of Accounting of Tour Operator Business on the Basis of Logistics-Information Approach

Given the significant impact of logistics on the economy of tourism enterprises, important is to ensure the fullest use of the possibilities of the accounting subsystem for logistical needs, along with the co-operation of the efforts

logistics department and accounting department at the request of management. The object of the study is the organizational basis of accounting of logistics operations in tourism enterprises. The article reviews the theoretical and methodological foundation for building of accounting concept of tour operators' operations based on logistics and information approach. Substantiated is the widening of functionality of tour operators, taking into account such aspects as accounting liabilities arising in the course of logistics activities, related cash flows and other objects. Particular attention is drawn to the fact that accounting, based on logistic principles, should summarize complex information flows that are generated at all stages of a tourist tour.

Keywords: *service logistics, logistic costs, accounting, tourism logistic, tourism accounting, tour operator.*

Постановка проблеми. Логістичні операції на даний час здійснюють суттєвий вплив на економіку підприємств різних галузей і форм власності, в той час як фінансові результати логістичної діяльності представляються у вигляді номенклатури різних економічних показників, які впливають на загальний фінансовий стан підприємства. Ефективність управління логістичною системою в туризмі, об'єктом якого є туристичні потоки, на пряму залежить від ефективності її інформаційного забезпечення, значну частину якого, в свою чергу, складають дані бухгалтерського обліку. Розвиток бухгалтерського обліку в Україні та світі (особливо зважаючи на його залежність від якості нормативного регулювання) часто не відповідає запитам управлінців різних рівнів. Разом з колосальними темпами розширення і вдосконалення інформаційних зв'язків в сучасному суспільстві, набуття ними нових функцій, впровадження новітніх технологій в бізнес-процеси, це складає проблему методологічного та практичного характеру, розв'язання якої повинно вивести облік туристичної діяльності на якісно новий рівень.

І тут не можливо обійти увагою показове дослідження, яке у 2008 році провела Н.В. Чернописька. Провівши анкетування менеджерів з логістики на підприємствах Львівщини, науковець встановила, що 80 % респондентів вважають пошук резервів зниження витрат вагомим чинником, що обумовив необхідність застосування логістики на підприємстві. Натомість лише 8 % опитуваних ведуть облік логістичних витрат [27, с. 267]. Це може свідчити як про слабкість комунікаційних зв'язків між відділом логістики та бухгалтерією підприємства, так і про відсутність чіткої і зрозумілої методики ведення обліку логістичних витрат.

Як зазначають А.Н. Мітін та Н.Г. Кормін, розширене розуміння логістики включає такі аспекти:

- логістика вивчає та оптимізує потоки всіх видів у їх взаємозв'язку;
- логістика сприяє адаптації, стійкості підприємств в швидкоплинному ринковому середовищі;
- логістика розглядає увесь ланцюжок руху економічних потоків: «закупівля сировини – виробництво – розподіл – споживання» (логістика може розглядатися як алгоритм перетворення ресурсів в постачання готової продукції відповідно до вимог споживача);
- логістика спрямована на оптимізацію діяльності на основі координації та інтеграції дій, які беруть участь у ланцюжку фірм [17, с. 48].

Такий розширений підхід до розуміння логістики, який виходить за межі її розгляду як звичайної транспортно-складської технології, дозволяє вивчати особливості всіх процесів, які пов'язані з потоками ресурсів (матеріальних, інформаційних, фінансових тощо) тобто їхнім розподілом у часі та просторі. Логістичний підхід передбачає дослідження об'єкту в динаміці за умови безперервної зміни його стану.

Облік може розглядатися як забезпечувальна складова логістичної системи (на всіх рівнях – від підприємства і аж до світового господарства); в свою чергу технології логістики можуть стати у нагоді для вирішення цілої низки вузькоспеціалізованих облікових задач в туризмі: калькулювання собівартості туристичної послуги, фінансово-розрахункові відносини з контрагентами, просування новостворених продуктів на ринок та багатьох інших.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Останніми роками почали з'являтися ґрунтовні наукові праці, присвячені питанням обліку логістичних операцій на підприємстві. Почав викристалізовуватися навіть окремий розділ облікової науки – логістичний облік.

В той же час, багато дослідників, які розглядають логістичний облік як підсистему загальної системи управлінського обліку, знову ж таки головне його завдання вбачають у забезпеченні оптимального розміру логістичних витрат (див. напр. [22]). Під останніми Є.А. Братухіна розуміє витрати, пов'язані з оплатою праці персоналу підприємства, фінансовими витратами на закупівлю, постачання, транспортування, складування сировини і напівфабрикатів, які ... відносяться до загальногосподарських і комерційних витрат [5, с. 98]. На противагу, Б.І. Валуєв та Г.О. Бекренева закликають не ототожнювати витрати на постачання, виробництво, збут із логістичними витратами [6, с. 54]. Це дозволяє деяким дослідникам в галузі логістики розглядати витрати в обліковому та економічному сенсах. Наприклад, до бухгалтерських витрат включають: витрати, що виникають під час очікування виконання замовлення (управлінські витрати), витрати на транспортування необхідних для виконання замовлення сировини і матеріалів автомобільним і залізничним транспортом, витрати, пов'язані із складуванням сировини і матеріалів, виробничі витрати (заробітна плата і відрахування до соціальних фондів, матеріальні витрати, амортизація, інші витрати), витрати, пов'язані зі складанням готової продукції, витрати на доставку готової продукції автомобільним і залізничним транспортом,

витрати, що виникають у зв'язку з відстроченням платежу покупця та відносяться на собівартість. В той самий час, до логістичних витрат відносять альтернативні витрати, втрачену вигоду через надання знижок та штрафи і санкції за невиконання умов договору [10, с. 515].

При цьому, як зазначає Л.А. Казаріна, більша частина витрат логістики «прихована» в накладних витратах, тому менеджери не мають достатнього бачення своїх витрат і, відповідно, контролю над ними [11, с. 67]. Дійсно, прийнята в Україні облікова практика сприяє «розпорошенню» витрат, пов'язаних з логістичними процесами по різних рахунках і номенклатурних групах. Це ускладнює оптимізацію, спотворює результати аналізу та унеможливує ефективний контроль за їхнім здійсненням.

А.Г. Богач в роботі [3] досліджує питання, пов'язані з відображенням методики обліку логістичних витрат в Наказі про облікову політику підприємства, а С.В. Мішина та О.Ю. Мішин пропонують власну багатокритеріальну класифікацію логістичних витрат підприємства за ознаками: функціонального призначення, елементів витрат, відношення до логістичної системи, відображення в обліку та звітності, обсягами логістичної діяльності та джерелами виникнення [18, с. 118].

Особливістю логістичних витрат є наявність безпосереднього зв'язку між ними й матеріальними потоками. Матеріальними потоками управляють на основі замовлень (на продаж, постачання, переміщення, транспортування і т.п.), тобто зв'язки між послугами посередників і замовленнями об'єктивно носять прямий характер. Документальне оформлення, як вид забезпечення процесів логістики, виконується також за замовленнями. Замовлення є вихідними інформаційними об'єктами для формування і оформлення товарних, вантажно-супроводжуваних і фінансових документів в логістиці: накладні, рахунки-фактури, пакувальні листи, рахунки до оплати і т.п. [4, с. 61-62].

Професор К.В. Аксьонов, розробляючи методику розробки і реалізації цільової програми підвищення ефективності транспортно-складського обслуговування підприємства, звертає увагу на множину специфічних витрат, які виникають на логістичних етапах: приймання замовлення; обробки замовлення; оформлення документів; комплектації замовлення; зберігання; доставки; вантажно-розвантажувальних робіт; транспортно-експедиторських послуг; виставленні рахунку. Науковець зазначає, що методи обліку, які використовуються на всіх етапах логістичної системи, спрямовані на встановлення витрат за функціональними ділянками, таким як: транспорт, виробництво, запаси і збут, що не дозволяє виділяти витрати, які виникають в ході здійснення наскрізного процесу, формувати інформацію про найбільш значимі витрати, а також про характер їх взаємодії між собою [1, с. 24]. Це дозволяє П.П. Гончарову та І.А. Федоровій зазначити таке: специфіка обліку логістичних витрат в логістиці полягає:

по-перше, в необхідності виявлення всіх витрат, пов'язаних з конкретними логістичними процесами (принцип тотальних витрат);

по-друге, в групуванні витрат не навколо підрозділів підприємства, а навколо робіт і операцій, які поглинають ресурси [7, с. 27].

На думку Є.А. Єр'оміної, якщо розглянути управління ланцюжками постачань як процес, можна виокремити 5 основних етапів: планування, закупівля, виробництво, збут (розподіл), післяпродажне обслуговування [9, с. 30].

Функціонування всіх складових логістичного процесу взаємопов'язане, тому його необхідно розглядати комплексно, у взаємозалежності частин. Логістизація передбачає реалізацію основних логістичних принципів: системний підхід, облік логістичних витрат впродовж всього логістичного ланцюжка, глобальна оптимізація, логістична координація та інтеграція, забезпечення надійності функціонування і високої якості роботи кожного елемента логістичної системи, здатність логістичної системи до стійкості й адаптації, оптимальний рівень технічної оснащеності [2, с. 158].

Загальні витрати на логістичну діяльність, на думку А.А. Міронова, повинні включати в себе всі витрати, необхідні для її забезпечення. Впродовж тривалого часу, зазначає дослідник, превалюючою рисою управлінської діяльності, посиленою особливостями бухгалтерського обліку і фінансового контролю, було прагнення до максимально можливого зниження витрат в кожній функціональній області логістики при практично повній відсутності інтересу до загальних витрат. Менеджери зазвичай скеровували свої зусилля на мінімізацію функціональних витрат (зокрема, транспортних) в надії, що це призведе до скорочення всього комплексу витрат. Концепція загальних витрат дозволяє досліджувати співвідношення функціональних витрат, що, в свою чергу, дозволяє поелементно визначити всю структуру логістичних витрат і робить очевидною необхідність аналізу функціональних витрат та їхню значимість для підприємства. Однак задача розробки і впровадження ефективної системи розподілу логістичних витрат так і залишається невирішеною, а багато методів обліку продовжують слугувати перепорою для повноцінного застосування концепції повних витрат [16, с. 120].

Практичний підхід до розрахунку й аналізу логістичних витрат повинен бути якомога простішим та прив'язаним до прийнятих принципів бухгалтерського обліку, підрахунку витрат і складання балансового звіту. Теоретично необхідним є якомога повніше, комплексне трактування задач, яке відображає сутність проблеми і дає можливість отримати її всебічну оцінку. В межах застосовуваної системи бухгалтерського обліку, з практичної точки зору, це може виявитися утрудненим або взагалі неможливим [23, с. 106].

Як наслідок, спроби привести сучасну облікову парадигму до потреб логістичних систем підприємств і організацій різних сфер народного господарства

продовжуються й досі. Зокрема, для обліку логістичних витрат у сфері збуту С.М. Нікшич пропонує ввести субрахунки до рахунку 93 «Витрати на збут»: 931 «Витрати утримання запасів готової продукції (товарів)», 932 «Витрати утримання виробничих запасів для клієнтів», 933 «Витрати, що виникли у зв'язку із вичерпанням (нестачею), додатковою потребою готової продукції (товарів)», 934 «Витрати на збут і обслуговування ключових клієнтів» та 935 «Витрати на збут і обслуговування інших клієнтів» [19, с. 187].

Поряд із цим завершених досліджень з тематики формування облікової системи підприємств туризму на засадах логістичного підходу, при якому облік розглядається як основний продуцент економічної інформації для прийняття управлінських рішень майже немає.

Метою даної роботи є формування концепції бухгалтерського обліку діяльності туристичних операторів на засадах логістично-інформаційного підходу. Завдання статті полягають у:

- дослідженні основних наукових публікацій останніх років, присвячених проблемам обліку процесів, пов'язаних із логістичною діяльністю суб'єктів господарювання різних галузей загалом та туристичних підприємствах зокрема;

- формуванні комплексного підходу до розгляду завершеного туристичного продукту, як сукупності складових економічного процесу, що його утворюють;

- застосуванні логістичного підходу до сервісних інформаційних потоків, які створюються всередині облікової підсистеми для забезпечення прийняття рішень на вищих ланках управління;

- дослідженні місця та функцій обліку в управлінні потоком послуг логістичної системи туристичного підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Логістика туризму – це сучасний напрям логістики, який передбачає оптимізацію туристичних (людських), матеріальних та інформаційних потоків, пов'язаних із наданням туристичних послуг. Логістика туризму передбачає надання якісних туристичних послуг, підвищення якості туристичного продукту до рівня світових стандартів за умови оптимізації використання матеріальних та інформаційних потоків, зниження загальних витрат на здійснення туристичного супроводу, обслуговування та сервісу [14, с. 437].

Функції логістичної системи, на думку К.С. Стоян, охоплюють такі напрямки діяльності як: формування, просування та реалізацію турпродукту на національному та міжнародному ринку туристичних послуг. Формування турпродукту включає етапи вивчення ринку, інтересів та вимог відвідувачів, позиції конкурентів. Просування турпродукту включає етапи розробки інформаційних заходів: реклама, спеціалізовані виставки та професійні форуми, видання довідників, каталогів та іншої друкованої продукції. В той же час, елементами логістичної інформаційної системи туроператорів

виступають структурні підрозділи внутрішнього середовища та суб'єкти зовнішнього середовища – споживачі (туристи й екскурсанти громадяни України та громадяни інших країн), турагенти (партнери-посередники) і партнери – постачальники послуг міжнародного туризму на національному й міжнародному туристичному ринку [26, с. 46].

Таксономія логістики туризму виходячи зі складності організації та ієрархічності її об'єктів формує логіко-поняттєвий базис, необхідний для розуміння логістично-інформаційного підходу до формування системи бухгалтерського обліку. Логістична діяльність туристичного підприємства на засадах системного підходу може розглядатися як сукупність логістичних операцій (свого роду «субмолекулярний» рівень), які, в свою чергу, можна розкласти на «атомарні» частки – логістичні дії.

Базуючись на специфічних особливостях туристичного підприємства з позиції здійснення логістичної діяльності, економістами Н.Й. Коніщевою та Н.В. Трушкіною розглядається термін «логістична діяльність на туристичному підприємстві», в аспекті, що передбачає особливий вид діяльності, реалізація якої потребує здійснення послідовних процесів логістичної діяльності в єдиному комплексі, що дозволяє мінімізувати витрати та збитки підприємства в сфері туристичної діяльності за рахунок оптимізації логістичного «ланцюга» та зменшення впливу зовнішніх ризиків. Мається на увазі скорочення витрат на здійснення логістичної діяльності на основі зменшення витрат на перевезення туристів і часу на обслуговування споживачів; оптимізація ризиків та збитків, які пов'язані з процесами розробки турів та збуту туристичних послуг; підвищення рівня сервісу обслуговування споживачів і конкурентоспроможності туристичного підприємства, оперативності прийняття управлінських рішень [13, с. 52].

Під логістичною операцією розуміється уособлена сукупність дій, скерованих на перетворення інформаційного або матеріального потоку... В свою чергу, кожен бізнес-процес буде характеризуватися входами, виходами, ресурсами, діями, виконавцем і часом і, звичайно, кінцевим результатом [12, с. 137].

Управління логістичним процесом на туристичному підприємстві ускладнюється його багатоаспектністю. Слід врахувати, що в ньому приймають участь як туристичні (людські), сервісні, фінансові, так і інформаційні потоки. Їхній рух повинен належним чином документуватися та відображатися в бухгалтерському обліку. Зважаючи на дискретність останнього, на протигагу неперервності логістичного процесу, таке відображення можливе лише на певні моменти часу, хоча й при наявності належно налаштованих автоматизованих інформаційних систем такі часові інтервали можуть бути розчленовані на які завгодно невеликі проміжки, залежно від потреб управління. Іншою універсальною формою існування рухомої матерії, яка лежить в основі логістики є простір, який має значення для облікового процесу радше як

Бухгалтерський облік

організаційно-технологічний компонент інформаційного середовища.

Комплекс складових туристичної послуги охоплює засоби розміщення та харчування туристів, їх транспортування та програмно-екскурсійне забезпечення, інформаційне та фінансове обслуговування тощо. У функціональному аспекті як окрема туристична послуга, так і її компонентні складові обов'язково передбачають логістичні функції постачання, виробництва та збуту. Тому кожен компонентну складову турпослуги слід розглядати як окрему туристичну підсистему, а це надає можливість організації діяльності всього туристичного комплексу певного геопросторового рівня: локального (тур); мікро (туристичне підприємство); мезо (туристичне господарство області, туристичної зони чи курортнополісу); макро (туристична індустрія держави); мега (туристичні макрорегіони світу чи інтеграційні об'єднання); мета (світовий туризм) [25, с. 159-160].

Відповідно до цього, тур у вигляді окремого замовлення є об'єктом оперативного-технічного обліку. Бухгалтерський облік працює з інформацією про туристичну діяльність на рівні окремого суб'єкта господарювання. З узагальненими даними на мезо-, макро-, мега- та метарівнях має справу статистика регіону і галузі, статистика загальнодержавних показників та світова статистика відповідно.

Як відзначає В.Є. Шимкова, оскільки сутність туристичного ланцюга полягає в системній єдності економічних процесів і структур (ланок), що його утворюють, виникає необхідність застосування принципів та методів інтегрованого логістичного управління діяльністю всіх учасників формування й забезпечення туристичних потоків. Туристичне підприємство при цьому є мікрологістичною системою, в якій інтегруються матеріальні, фінансові, інформаційні й сервісні поточкові процеси, пов'язані з формуванням, просуванням та реалізацією туристичного продукту. Вже на макрорівні утворюється логістичний комплексний процес, наслідком якого виступає єдність руху туристів і необхідних йому потоків, що забезпечують задоволення потреб мандрівників протягом подорожування [28, с. 71-72].

Якщо розглядати підприємства інфраструктури туризму як господарюючі суб'єкти, тобто мікрологістичні системи, то їхні організаційні структури будуть представлені сукупностями підсистем постачання, виробництва і розподілу [8, с. 115].

Набір оплачуваних послуг, які входять до складу путівок, може бути різним, однак він найчастіше включає надання тимчасового житла, організацію харчування, санаторно-оздоровчі, спортивні, транспортні та інші послуги. Оплата путівки гарантує отримання туристами основних послуг, однак далеко не всіх, про що може дати уяву розподіл в часі елементів попиту на послуги за наступними укрупненими групами:

1) *Підготовка до подорожі.* Основні елементи попиту: отримання інформації про можливі туристичні центри, об'єкти, набір і вартість послуг, придбання туру та квитків, отримання віз (якщо це необхідно), придбання туристичного одягу, взуття й т.п.

2) *Поїздка до місця призначення.* Основні елементи попиту пов'язані з дорожніми витратами, включаючи оренду автомашин, ремонт і техобслуговування.

3) *Проживання і харчування.* Основні елементи попиту пов'язані з перебуванням в готелі та інших засобах розміщення, а також споживанням додаткових послуг, які не входять до вартості путівок, в т.ч. перукарень, салонів краси, медичних послуг, обміну валюти, операцій з кредитними картками, зі страхування, зв'язку і т.д.

4) *Покупки і особисті запити відповідно з цілями подорожі.* До елементів попиту можна віднести споживання послуг як в туристичному центрі, так і за його межами (послуги в галузі культури, оздоровчих, спортивних видів відпочинку, розваг, прокат туристських товарів, спорядження, послуги з організації конгресів, виставок, ярмарок, придбання сувенірів і т.п.).

5) *Витрати після завершення подорожі.* Елементи попиту: послуги, пов'язані з тиражуванням і розповсюдженням фотографій, відеофільмів, друкованої продукції та інших матеріалів за результатами подорожей; ремонт автомобілів і т.д. [20, с.232-233].

Розвиваючи цю теорію, зазначимо, що туристичні підприємства можуть приймати участь на всіх етапах споживання турпослуг, виступаючи як консультанти або ж створюючи додану вартість через формування туристичного продукту.

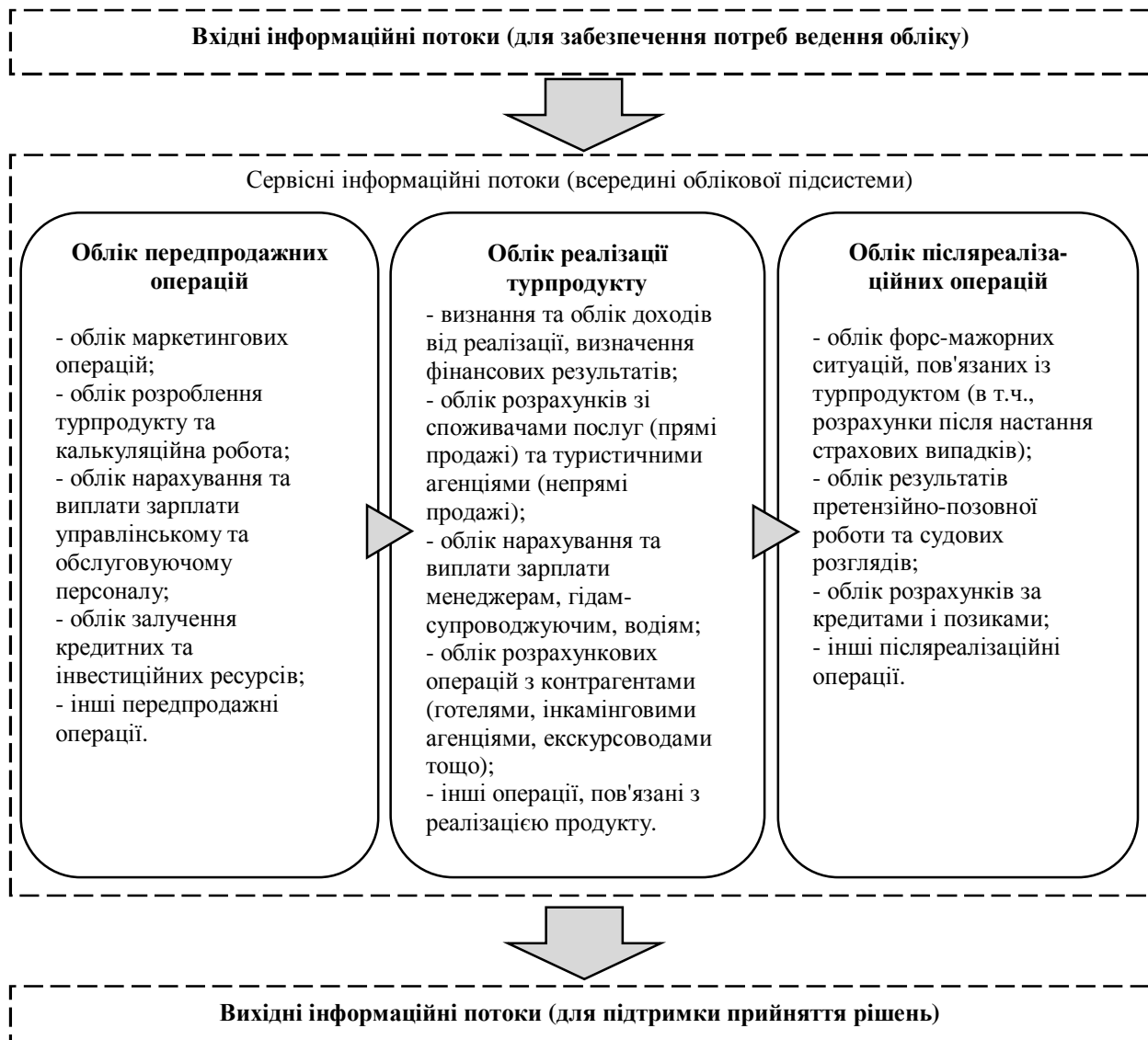
Звичайно ж, як зазначає професор В.А. Лазарев, просте переміщення матеріалів, грошей, передача інформації втрачають сенс. Розглянуті потоки організуються та управляються з відповідною метою – задоволення запитів, інтересів, потреб замовника (споживача). Та обставина, що замовником виступає не обов'язково споживач, не змінює суті справи. В даному випадку під споживачем розуміється не лише суб'єкт ринку, який оплачує продукцію, але й такий, що використовує її в особистих (індивідуальне споживання) або суспільних (для виробничого споживання) цілях, тоді як замовником можуть бути не лише вказані суб'єкти, але й посередницькі фірми, які придбавають матеріальні ресурси для перепродажу, і великі роздрібні підприємства торгівлі, що часто виконують функції дрібногуртового продажу [15, с. 130].

Як зауважують В.А. Ольгін та Т.Н. Одінцова [21, с. 242], ефективне управління логістичними операціями дозволяє: на стадії «до продажу» – створити потужну базу для подальшої реалізації продукту, систему з виявлення і аналізу споживчого попиту, визначити з більшим ступенем ймовірності необхідний ринку продукт; на стадії «під час продажу» – задовольнити найбільш повно і в

необхідному обсязі потреби та бажання клієнта, скоротити час реалізації продукту, створити позитивний імідж, а також підвищити лояльність клієнта; на стадії «після продажу» – забезпечити сприятливі умови для подальшого стабільного

розвитку та ефективного функціонування логістичної системи бізнесу.

Як наслідок, формується інформаційна модель обліку операцій з потоком послуг, які надають туристичні компанії (рис. 1).



Джерело: власна розробка автора

Рис. 1. Концепція бухгалтерського обліку діяльності туристичних операторів на засадах логістично-інформаційного підходу

Таким чином, облік діяльності туристичних операторів, інтегрований в систему сервісної логістики, повинен забезпечувати управлінців інформацією на всіх етапах реалізації турпродукту, а також щодо передпродажних та післяреалізаційних операцій. В якості вхідної операційно-технічної інформації використовується, перш за все, первинна документація щодо розрахункових операцій, нарахування зарплати, визнання доходів від реалізації та витрат із ними пов'язаних тощо.

Т.Н. Скоробогатова уточнює, що питаннями раціонального пересування туристів займається сервісна логістика як концепція управління потоками споживачів і обслуговуючими їх потоками. При цьому її відношення з традиційною логістикою

носить двоякий характер. З однієї сторони, у матеріальному виробництві сервісна логістика забезпечує реалізацію продуктів покупцям, виконуючи функцію підтримки, з іншої – в сфері обслуговування визначає порядок постачання клієнтів продукцією на шляху до послуги і під час її споживання, відіграючи при цьому пріоритетну роль [24, с. 178].

Екстраполяція логістичних прийомів та методів, як найбільш ефективних інструментів керування економічними потоками, на канву облікової підсистеми спричинена специфічністю управління потоком послуг, притаманним підприємствам туристичного бізнесу, із супутнім йому інформаційним потоком. Така інтеграція дозволить

здійснювати облік господарських операцій у всьому їхньому різноманітті та взаємозв'язку і забезпечити умови для перманентного контролю та корегування результатів як кожного окремого процесу, так і мікрологістичної системи підприємства загалом.

Висновки. Підсумуємо результати проведеного дослідження:

1) Однією з найбільших проблем розвитку сучасних логістичних систем є слабкість комунікаційних зв'язків між відділом логістики та бухгалтерією підприємства та відсутність чіткої і зрозумілої методики ведення обліку логістичних витрат у вітчизняній практиці.

2) Облік по відношенню до логістики має подвійну природу – з однієї сторони будучи забезпечувальною складовою, з іншої – використовуючи методи і прийоми логістики для вирішення суто облікових задач.

3) Більшість сучасних досліджень на стику наук «логістика» та «бухгалтерський облік» розглядають єдиний об'єкт – логістичні витрати, який є наріжним каменем у вітчизняній обліковій науці. Така позиція штучно звужує функціонал бухгалтерського обліку, зокрема упускаючи такі важливі його аспекти як облік зобов'язань, які виникають в процесі здійснення логістичної діяльності, грошові потоки пов'язані з нею та ін.

4) Елементами логістичної інформаційної системи туроператорів є контрагенти, споживачі та турагенти – посередники. Результатом логістичних операцій є трансформовані сервісні, туристичні, фінансові та інформаційні потоки. Компонентні складові логістичної системи – постачання, продукування, розподіл та збут. Логістична система туризму формується на всіх геопросторових рівнях: локальному, мікро-, мезо-, макро-, мега- та метарівні.

5) Облік, побудований на логістичних засадах, повинен комплексно узагальнювати інформаційні потоки, які створюються на всіх етапах туру: підготовки до подорожі (щодо маркетингових витрат, які покликані підштовхнути споживача до придбання конкретного туристичного продукту, а також вартості послуг, спрямованих на забезпечення потреб туриста до початку туру); поїздки до місця призначення (в основному щодо витрат, пов'язаних із придбанням прав на послуги з перевезення, а також додаткових затрат, пов'язаних з ремонтом власного автотранспорту при поломках 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 (щодо рекламаций, судових позовів, планової перевірки та ремонту власного автотранспорту тощо).

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

4 Список використаних джерел

1. *Аксенов К.В.* Применение программно-целевого подхода к развитию логистической системы предприятия / К.В. Аксенов // Труды Вольного экономического общества. – 2012. – Том 163. – С. 20-30.

2. *Астафьева Н.В.* Управление знаниями в области логистики как инновационного направления повышения эффективности экономических систем / Н.В. Астафьева, А.В. Пахомова, И.В. Рыбаков // Вестник СГТУ. – 2007. – № 3(26). Вып.1. – С. 155-161.

3. *Богач А.* Наказ про облікову політику – основний регламентуючий документ із формування методики обліку логістичних витрат підприємства / А. Богач // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С. 180-182.

4. *Большаков М.А.* Применение сетевой модели логистических заказов для расчета себестоимости продуктов многопрофильной компании / М.А. Большаков, В.В. Щербаков // Вестник НГУ. Серия: Социально-экономические науки. – 2010. – Том 10. Вып. 2. – С. 61-65.

5. *Братухина Е.А.* Уточнение понятия и сущности логистических издержек закупочной деятельности промышленного предприятия / Е.А. Братухина // Вестник Брянского государственного университета. Экономика. – 2012. – №3 (2). – С. 95-98.

6. *Валуев Б.І.* Непрямі витрати промислових підприємств – деякі проблемні питання бухгалтерського обліку / Б.І. Валуев, Г.О. Бекренева // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2008. – Вип. 30. – С. 53-58.

7. *Гончаров П.П.* Повышение конкурентоспособности предприятий за счет снижения логистических затрат / П.П. Гончаров, И.А. Федорова // Вестник Удмуртского университета. Экономика и право. – 2012. – Вип. 4. – С. 26-31.

8. *Горенбургов М.А.* Функциональные области логистики на туристском предприятии / М.А. Горенбургов // Вестник Ленинградского государственного университета имени А.С. Пушкина. Серия экономика. – 2008. – № 4. – С. 111-124.

9. *Еремина Е.А.* Управление цепочками поставок: подходы, методы, модели / Е.А. Еремина // Известия Томского политехнического университета. – 2008. – Том 313. № 6. – С. 30-32.

10. *Загорна Т.О.* Управління реалізацією продукції в логістичній системі підприємства / Т.О. Загорна, А.В. Полднева // Проблеми економіки та управління. – 2008. – № 628. – С. 512-518.

11. *Казарина Л.А.* Принятие управленческих решений на основе операционно-ориентированного подхода к учету логистических затрат / Л.А. Казарина // Известия ИГЭА. – 2013. – № 3(89). – С. 66-70.

12. *Карх Д.А.* Влияние процессного подхода на эффективность логистической системы розничного предприятия / Д.А. Карх, Г.В. Савин // Известия УрГЭУ. – 2011. – № 6(38). – С. 136-141.

13. *Коніщева Н.Й.* Управління логістичною діяльністю туристичних підприємств: уточнення

- термінології / Н.Й. Коніщева, Н.В. Трушкіна // Вісник ДІТБ. Серія «Економіка, організація і управління підприємствами (в туристичній сфері)». – 2006. – № 10. – С. 47-57.
14. *Копець Г.Р.* Актуальні проблеми розвитку логістики туризму в Україні / Г.Р. Копець // Логістика. – 2007. – № 594. – С. 436-441.
15. *Лазарев В.А.* Логистическая концепция управления предприятием / В.А. Лазарев // Известия УрГЭУ. – 2013. – № 2(46). – С. 129-133.
16. *Мионов А.А.* Конструирование системы выявления логистических издержек на предприятии / А.А. Мионов, А.В. Федоров // Вестник СГТУ. – 2006. – № 4(16). Вып. 1. – С. 119-124.
17. *Митин А.Н.* Логистический подход к управлению персоналом организации / А.Н. Митин, Н.Г. Кормин // Известия УрГЭУ. – 2007. – № 1(18). – С. 47-53.
18. *Мішина С.В.* Багатокритеріальна класифікація логістичних витрат підприємства / С.В. Мішина, О.Ю. Мішин // Коммунальное хозяйство городов. – 2008. – № 85. – С. 114-119.
19. *Нікшич С.М.* Теоретико-методичні засади оцінювання логістичних витрат підприємств / С.М. Нікшич // Логістика. – 2008. – № 623. – С. 182-190.
20. *Одинцова Т.Н.* Методические подходы к оценке мультипликативного эффекта туризма как логистической системы / Т.Н. Одинцова, А.В. Пахомова // Вестник Саратовского государственного технического университета. – 2010. – № 3 (48). – С. 231-239.
21. *Ольгин В.А.* Логистические операции с основными потоками в туризме / В.А. Ольгин, Т.Н. Одинцова // Вестник Саратовского государственного технического университета. – 2010. – № 3(48). – С. 239-244.
22. *Свиридко С.В.* Організація логістичного обліку на підприємстві / С.В. Свиридко // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2008. – № 6. Т.2. – С. 33-37.
23. *Скорикова И.С.* Необходимость контроля логистических затрат / И.С. Скорикова // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. – 2011. – № 2(15). – С. 105-107.
24. *Скоробогатова Т.Н.* Туризм в расширении статусного пространства фирм и индивидов: логистический аспект / Т.Н. Скоробогатова // Економічний форум. – 2013. – № 2. – С. 176-182.
25. *Смирнов І.Г.* Логістика ресурсної бази туризму в контексті його сталого розвитку / І.Г. Смирнов // Вісник ДІТБ. Серія «Економіка, організація і управління підприємствами (в туристичній сфері)». – 2008. – № 12. – С. 159-167.
26. *Стоян К.С.* Вдосконалення механізму інформаційного забезпечення підприємств з надання послуг міжнародного туризму / К.С. Стоян // Технологический аудит и резервы производства. – 2013. – № 1/3(9). – С. 44-47.
27. *Чорнописька Н.В.* Методичні підходи оцінювання логістичної діяльності підприємства / Н.В. Чорнописька // Логістика. – 2008. – № 623. – С. 265-271.
28. *Шимкова В.Є.* Логістичне управління потоковими процесами в туристичному бізнесі / В.Є. Шимкова // Вісник ДІТБ. Серія «Економіка, організація і управління підприємствами (в туристичній сфері)». – 2007. – № 11. – С. 70-75.