

doi: 10.33249/2663-2144-2019-78-5-75-81

УДК 657.6:311:379.85

БЮДЖЕТНІ ПРОГРАМИ РОЗВИТКУ ТУРИЗМУ: ФОРМУВАННЯ ПОКАЗНИКІВ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ, ЇХ ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ І АНАЛІЗ**Ю. С. Цаль-Цалко, Ю. Ю. Мороз, Н. О. Рябцева***e-mail: nryabceva@ukr.net*Житомирський національний агроєкологічний університет
бульвар Старий, 7, м. Житомир, 10008, Україна

Досліджено стратегічні цілі розвитку туризму як важливого виду економічної діяльності для підвищення рівня зайнятості, диверсифікації господарської діяльності, збереження і розвитку культурного потенціалу, екологічно безпечного навколишнього природного середовища, а також поліпшення рівня інноваційності національної економіки, сприяння гармонізації відносин між різними країнами і народами. Туризм є одним із засобів реалізації зовнішньої політики держави. З'ясовано, що у сфері надання туристичних послуг наразі в Україні відсутні дієві бюджетні механізми підтримки туризму коштами держави і територіальних громад. Туристичний бюджет України на 2019 рік становить лише 17,9 млн грн. Досліджено ситуацію, що склалась в туристичній галузі за статистичними показниками діяльності суб'єктів господарювання в сфері туризму. Визначено, що сучасний стан розвитку туризму передусім потребує державної підтримки через реалізацію бюджетних програм.

Висвітлено, що для вимірювання ефективності використання бюджетних коштів необхідно формувати систему показників, які повинні бути своєрідним індикатором, що всебічно ілюструє успішність виконання програм. Окреслено, що результативні показники поділяються на такі групи: показники затрат, показники продукту, показники ефективності та показники якості. Відзначено, що визначену систему показників можливо поєднати в єдиному кількісно-якісному індикаторі – додана вартість. Запропоновано упорядкувати інформаційне джерело для одержання складових доданої вартості, які одержує бізнес від туризму на рівні суб'єктів господарювання на основі рахунків-екранів бухгалтерського обліку класу 8 «Витрати за елементами». Основним аналітичним прийомом оцінювання використання коштів бюджетних програм у сфері туризму є розрахунок співвідношення «ресурси – результат».

Ключові слова: бюджетні програми, туризм, економічні показники, результативність, облік, додана вартість, аналіз.

Постановка проблеми

Туризм є однією з найважливіших сфер сучасної економіки, який позитивно впливає на розвиток інших секторів підприємницької діяльності, включаючи готельне господарство, транспорт і комунікації, будівництво, роздрібну торгівлю, виробництво і торгівлю сувенірами тощо, будучи каталізатором їх розвитку. Крім того, цей вид діяльності спрямований на задоволення потреб людей в ознайомленні з історією, культурою, звичаями, духовними і релігійними цінностями різних країн та їх народів.

Відповідно до діючого законодавства України [1] держава визнала туризм одним з

пріоритетних напрямів розвитку економіки та культури і має створювати необхідні умови для туристичної діяльності.

Це вимагає пошуку нових підходів до питань формування бюджетних програм розвитку туризму, розробки системи показників для оцінювання результативності використання коштів, створення облікової інформаційної бази та одержання і моніторингу аналітичних даних для прийняття ефективних управлінських рішень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Тематика наукових публікацій, присвячених дослідженню формуванню показників розвитку туризму відображає широкий спектр охоплюва-

них питань, що свідчить про багатоаспектність зазначеної проблеми.

Вагомий внесок у побудову системи показників оцінювання результативності туристичної діяльності здійснили Мірошник Р. О. [2], Щир І. В. [2], Пуцентейло П. Р. [3], Г. П. Скляр [4], Л. В. Дробиш [4], Л. І. Вишневецька [4], колектив фахівців проекту «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-П) впровадження» [5] та інші.

Водночас, проведені дослідження в цій сфері потребують продовження у напрямі обґрунтування системи показників для безпосереднього оцінювання ефективності використання коштів бюджетних програм, пов'язаних з туризмом, їх інформаційного забезпечення і аналізу.

Мета, завдання та методика досліджень

Об'єктом дослідження виступає механізм формування і оцінювання показників результативності використання коштів бюджетних програм розвитку туризму.

Метою дослідження є вивчення наявної системи показників для оцінювання використання коштів бюджетних програм розвитку туризму, теоретичне і практичне обґрунтування обліково-аналітичного забезпечення їх розробки і моніторингу.

Мета дослідження обумовила постановку таких завдань:

- визначити роль туризму в розвитку економіки держави та її територіальних громад;
- з'ясувати систему результативних показників для оцінювання використання коштів бюджетних програм розвитку туризму;

окреслити підходи до обліково-аналітичного забезпечення формування результативних показників бюджетних програм.

Для наукового вирішення поставлених завдань використовувалися: абстрактно-логічний метод – при визначенні ролі бюджетних програм держави і територіальних громад у розвитку туристичного сектору економіки України, сутності та складових елементів інформаційної системи для потреб оцінювання їх результативності; метод порівняльного аналізу – при дослідженні механізму побудови і використання системи показників для оцінювання виконання бюджетних програм у сфері туризму; розрахунково-конструктивний метод та метод аналогії – при моделюванні можливості використання інформації рахунків бухгалтерського обліку та результатів її аналітичних досліджень щодо прийняття управлінських рішень та оцінювання ефективності бюджетних інвестицій у програми розвитку туризму.

Результати досліджень

Туристичні можливості України надзвичайно великі у забезпеченні сталого розвитку економіки за рахунок господарської діяльності суб'єктів підприємництва сфери туризму.

Водночас, у світовому просторі майже відсутня об'єктивна та актуальна інформація про Україну, зокрема, про різноманітність її туристичних ресурсів, а це шкодить туристичному іміджу. У результаті наша держава стрімко втрачає свою привабливість, а туристичний бізнес характеризується як низько рентабельна підприємницька діяльність, яка розвивається без належних інвестицій (табл. 1).

Таблиця 1. Показники діяльності суб'єктів господарювання України за КВЕД «Діяльність туристичних агентств, туристичних операторів, надання інших послуг з бронювання та пов'язана з цим діяльність»

| Показники | Роки | | Оцінка динаміки розвитку за 2013-2017 р. (+,-) |
|---|--------|--------|--|
| | 2013 | 2017 | |
| Кількість суб'єктів господарювання, од | 9829 | 10093 | 264 |
| з них: фізичні особи-підприємці | 5310 | 6869 | 1559 |
| Кількість зайнятих працівників, тис. осіб | 25,7 | 21,6 | -4,1 |
| з них: у фізичних осіб-підприємців | 7,8 | 9,4 | 1,6 |
| Наявність активів, млн грн | 4669,4 | 6085,3 | 14515,9 |
| з них: | | | |
| • необоротні активи | 801,3 | 920,4 | 119,1 |
| • оборотні активи | 4168,0 | 5164,8 | 996,8 |

Закінчення таблиці 1

| | | | |
|---|--------|---------|--------|
| Джерела формування активів, млн грн: | | | |
| • власний капітал | 566,5 | -2724,4 | x |
| • зобов'язання | 4402,9 | 8809,7 | 4406,8 |
| Обсяг реалізованих послуг, млн грн | 6269 | 8434,5 | 2165,5 |
| з них: | | | |
| фізичними особами-підприємцями | 742,5 | 1706,5 | 964,0 |
| Обсяг вироблених послуг, млн грн | 3006,7 | 5055,5 | 2048,8 |
| з них: | | | |
| фізичними особами-підприємцями | 571,0 | 1644,8 | 1073,8 |
| Додана вартість за витратами виробництва, млн грн | 1286,7 | 2814,1 | 1527,4 |
| з них: | | | |
| у фізичних осіб-підприємців | 290,7 | 742,0 | 451,3 |
| Фінансові результати до оподаткування, млн грн | -453,5 | 14,2 | x |
| в т.ч.: | | | |
| • підприємств, які одержали прибуток: | | | |
| ✓ % до загальної кількості | 68,1 | 71,5 | 3,4 |
| ✓ прибуток | 198,8 | 273,6 | 74,8 |
| • підприємств, які одержали збиток: | | | |
| ✓ % до загальної кількості | 31,9 | 28,5 | -3,4 |
| ✓ збиток | 652,3 | 259,4 | -392,9 |
| Чистий прибуток, млн грн | -480,7 | 0,8 | x |
| в т.ч.: | | | |
| • підприємств, які одержали прибуток: | | | |
| ✓ % до загальної кількості | 67,3 | 70,5 | 3,2 |
| ✓ прибуток | 174,8 | 252,8 | 78,0 |
| • підприємств, які одержали збиток: | | | |
| ✓ % до загальної кількості | 32,7 | 29,5 | -3,2 |
| ✓ збиток | 655,5 | 252,0 | -403,5 |

Джерело: розраховано авторами за даними <http://www.ukrstat.gov.ua/>

За даними Державної служби статистики України (табл. 1) у період за 2013–2017 роки кількість зайнятих працівників у сфері туризму зменшилися на 4,1 тис. осіб. У 2017 році 29,5% суб'єктів господарювання туристичної діяльності були збиткові, а загальний чистий прибуток галузі становив лише 800 тис. грн. Підприємства в сфері туризму існують без власного капіталу (інвестування), тобто як банкрути.

Таким чином, основними передумовами подальшого розвитку туристичної галузі є вкладення значних бюджетних інвестицій у матеріально технічну базу, розбудову транспортної інфраструктури, підтримку нових туристичних продуктів у сфері сільського, зеленого і еко-

логічного туризму. Проте, туристичний бюджет України на 2019 рік складає лише 17,9 млн грн за програмою «Фінансова підтримка туризму, створення умов безпеки туристів, розбудови туристичної інфраструктури міжнародних транспортних коридорів та магістралей в Україні», а це менше більш ніж на 10 млн грн у порівнянні з 2018 роком. Основна причина такого підходу, що виділені бюджетні кошти Департаменту туризму України у 2016–2018 роках використовувалися лише на 35% [6].

Аналогічна ситуація з фінансовою підтримкою туристичної галузі складається і на регіональному рівні (табл. 2 та 3).

Таблиця 2. Фінансова підтримка розвитку туризму Житомирської області на 2019 р.*

| № з/п | Перелік заходів | Прогнозні обсяги фінансування (тис. грн) | Очікуваний результат від реалізації заходу |
|-------|---|--|--|
| 1 | Представлення туристичного потенціалу області у всеукраїнських та регіональних туристичних заходах (форуми, виставки, фестивалі тощо) | 40,0 | Створення позитивного туристичного іміджу області, представлення області на основних туристичних виставкових заходах |

Закінчення таблиці 2

| | | | |
|---------------|---|--------------|---|
| 2 | Створення поліграфічної та відео-, рекламно презентаційної продукції про туристичний потенціал Житомирщини (банери, буклети, флаери, сувенірна продукція) | 45,0 | Презентація рекламно-інформаційних туристичних матеріалів на виставках, семінарах та інших заходах з метою інформування представників туристичного бізнесу та потенційних туристів, а також створення позитивного туристичного іміджу області |
| 3 | Сприяння громадським організаціям і суб'єктам господарювання в розробці та реалізації проектів у сфері туризму | 10,0 | Активізація ділової активності у туристичній сфері, створення сприятливих умов для розвитку різновидів туризму та забезпечення умов щодо створення якісного та конкурентоспроможного туристичного продукту |
| 4 | Організація та проведення прес- та інфотурів для представників зарубіжних, всеукраїнських, місцевих ЗМІ, блогерів та представників туристичного бізнесу | 10,0 | Створення позитивного туристичного іміджу області та інформування потенційних туристів про туристичні атракції Житомирщини |
| 5 | Відзначення Всесвітнього дня туризму в області. Організація та проведення туристичної виставки «Житомирщина запрошує 2019» | 10,0 | Представлення туристичного потенціалу гостям та жителям області |
| 6 | Розробка та облаштування перспективної мережі екомаршрутів на території області | 10,0 | Створення картосхеми екомаршрутів області, проведення знакування та залучення інвестицій в туристичну галузь регіону |
| Усього | | 125,0 | X |

Джерело: узагальнено авторами за <https://zt.gov.ua/>

Таблиця 3. Потреба у фінансових ресурсах на впровадження проектів внутрішнього туризму Житомирської області в 2019 році щодо яких відсутні бюджетні джерела фінансування *

| № з/п | Назва проекту | Орієнтовна вартість, тис. грн. |
|-------|--|--------------------------------|
| 1 | Розробка та впровадження перспективної мережі зеленого (екологічного) туризму в Житомирській області | 200,0 |
| 2 | Створення Житомирського обласного туристично-інформаційного центру | 500,0 |
| 3 | Встановлення пам'ятника Святославу Ріхтеру | 200,0 |
| 4 | Розвиток та модернізація музейної мережі області | 300,0 |
| 5 | Проведення археологічних досліджень у місті Малині | 50,0 |
| 6 | Ремонтно-реставраційні роботи з відновленням елементів фасадів пам'ятки архітектури XIX ст. садиби М. Терещенка в місті Андрушівці Андрушівського району | 5676,8 |
| 7 | Розвиток туристичного комплексу в селі Рудня-Замисловицька поблизу геологічного заказника «Камінне село» в Олевському районі | 100,0 |
| Разом | | 7026,8 |

Джерело: узагальнено авторами за <https://zt.gov.ua/>

За рекомендаціями Всесвітньої туристичної організації сучасний стан розвитку туризму передусім потребує державної підтримки, а вже потім приватного сектору.

Під час розробки і реалізації бюджетних програм щодо розвитку туризму необхідно чітко усвідомлювати, яким чином вимірювати їх ре-

зультати. Саме для вимірювання цих результатів необхідно формувати систему показників, які повинні бути своєрідним індикатором, що всебічно ілюструє успішність виконання програм. Аби задовольняти принцип повної вимірності бюджетних програм, результативні показники обов'язково мають бути вимірюваними і

підлягати кількісному визначенню та відповідати таким критеріям: реалістичність, актуальність і суспільна значимість.

Результативні показники поділяються на такі групи: показники затрат, показники продукту, показники ефективності та показники якості [7].

Виходячи з цього, у системі результативних показників необхідно виділяти [2; 3]:

✓ створені чистий дохід, валовий прибуток, фінансовий прибуток і чистий прибуток, в т. ч. в іноземній валюті та від коштів, отриманих з джерел поза відповідного регіону;

✓ робочі місця створені завдяки туризму за окремими видами зайнятості (пряма, непряма, генерована) в розрахунку вартості робочої сили;

✓ ефект мультиплікації за рахунок придбання туристами товарів і одержання послуг та формування додаткових доходів за окремими видами економічної діяльності, які інтегровані в туристичний продукт;

✓ внески в державний і місцеві бюджети та соціальні фонди.

Визначену систему показників можливо поєднати в єдиному кількісно-якісному індикаторі – додана вартість. Створена додана вартість за допомогою туристичної діяльності може бути визначена як інтервальний показник за наступним алгоритмом:

$$\text{ДСП} = \text{АНМ} + \text{ОДП} + \text{ВСП} + \text{ВПП} + \text{ЧПП};$$

$$\text{ДСП} = \text{ЧДП} - \text{МВР},$$

де ДСП – додана вартість, створена у процесі господарської діяльності підприємств що здійснюється для задоволення потреб туристів; АНМ – розподілена амортизаційна вартість необоротних активів, які використовувалися при забезпеченні надання туристичних послуг; ОДП – одержані доходи персоналом за надання послуг туристам; ВСП – поточні витрати і внески на соціальні потреби громади, що виникають у результаті обслуговування туристів; ВПП – витрати на податки суб'єктів господарювання при наданні послуг туристам; ЧПП – чистий прибуток, одержаний від обслуговування туристів; ЧДП – чистий дохід, одержаний від реалізації об'єктів господарської діяльності, які пов'язані з обслуговуванням туристів; МВР – матеріальні та прирівняні до них витрати на створені об'єкти господарської діяльності, які пов'язані з туристичними послугами.

Створена додана вартість як інтегрований показник є ефектом господарської діяльності пов'язаної з обслуговуванням туристів щодо формування доходів персоналу, соціального забезпечення населення, бюджетів держави та інвестицій на поновлення і приріст активів за рахунок власних коштів.

Інформаційним джерелом складових доданої вартості, які одержує бізнес від туризму на рівні суб'єктів господарювання, можуть бути рахунки-екрани бухгалтерського обліку класу 8 «Витрати за елементами», зокрема: 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація». А щодо податкових платежів, чистого прибутку та зміни корисності активів і вартості ділової репутації (гудвілу) підприємства доцільно ввести додаткові синтетичні рахунки в складі 8 класу рахунків.

Основним аналітичним прийомом оцінювання використання коштів бюджетних програм у сфері туризму є розрахунок співвідношення «ресурси – результат», за яким можливо чітко і конкретно вимірювати обидві сторони соціально-економічного балансу: ресурсну (грошову) і результативну (кількісно-якісну).

Висновки та перспективи подальших досліджень

Застосування результативних показників програм розвитку туризму дає змогу продемонструвати результативність використання бюджетних коштів, тобто співвідношення досягнутих результатів та затрачених ресурсів, оцінити тривалість виконання бюджетних програм, їх необхідність та відповідність визначеній меті, а також порівнювати результати виконання бюджетних програм, аналізувати і оцінювати їх ефективність.

Перспективою подальших досліджень показників результативності виконання бюджетних програм розвитку туризму є формування упорядкованої системи їх моніторингу в процесі використання бюджетних коштів та одержання необхідної інформації за допомогою фінансового обліку, статистики і податкових розрахунків.

Refereces

1. Kabinet Ministriv Ukrainy (2017). Stratehiia rozvytku turyzmu ta kurortiv na period do 2026 roku [Strategy for the development of tourism and resorts for the period up to 2026]: rozporiadzhennia. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/168-2017-%D1%80> [in Ukrainian].
2. Mirosnyk, R. O. & Shchyr, I. V. (2013). Rozvytok turystychnoi haluzi Ukrainy: osoblyvosti ta problemy [Development of the tourism industry in Ukraine: peculiarities and problems]. *Visnyk Natsionalnoho universytetu "Lvivska politehnika". Problemy ekonomiky ta upravlinnia*, 754, 41–46 [in Ukrainian].
3. Putsenteilo, P. R. (2007). Ekonomika i orhanizatsiia turystychno-hotelnoho pidpriemnytstva [Economy and organization of tourism and hotel business]. Kyiv : Tsentr uchbovoi literatury [in Ukrainian].
4. Skliar, H. P., Drobysh, L. V. & Vyshnevetska, L. I. (2017). Statystychni pokaznyky rozvytku sfery turyzmu v Ukraini: napriamy udoskonalennia ta harmonizatsiia z mizhnarodnymy standartamy [Statistical demonstrations of the development of tourism in Ukraine: straightforwardly harmonizing with international standards]. *Ekonomichnyi visnyk Donbasu*, 2 (48), 157–162 [in Ukrainian].
5. Shcherbyna, I. F. (Ed.) (2012). Planuvannia mistsevykh biudzhetiv na osnovi prohramno-tsilovoho metodu [Planning of local budgets on the basis of the program-target method] (3 th ed.). Kyiv : IBSED [in Ukrainian].
6. Zruchno. Travel (2019). Parlament vidmovyvsia zbilshyty biudzhet na rozvytok turyzmu [Parliament refused to increase budget for tourism development]. Retrieved from: <https://zruchno.travel/News/New/3093?lang=ua> [in Ukrainian].
7. Ministerstvo finansiv Ukrainy (2010). Pro rezultativni pokaznyky biudzhetnoi prohramy [On the effective indicators of the budget program] : nakaz. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1353-10> [in Ukrainian].

BUDGETARY PROGRAMS OF TOURISM DEVELOPMENT: FORMATION OF PERFORMANCE INDICATORS, ACCOUNTING SUPPORT AND ANALYSIS

Yu. Tsal-Tsalko, Yu. Moroz, N. Ryabtseva
e-mail: nryabceva@ukr.net

Zhytomyr National Agroecological University
Stary Blvd, 7, Zhytomyr, 10008, Ukraine

The strategic goals of developing tourism as an important type of economic activity were studied to increase employment, diversify economic activities, preserve and develop cultural potential, an environmentally sound environment, as well as improve the level of innovativeness of the national economy and promote harmonization of relations between different countries and peoples. Tourism is one of the means of implementing state foreign policy. It has been established that in the field of the provision of tourist services, currently in Ukraine there are no effective budgetary mechanisms for supporting tourism by means of the state and territorial communities. The tourist budget of Ukraine for 2019 is only 17.9 million UAH. The situation that has developed in the tourism industry on the statistical indicators of the activities of economic entities in the field of tourism has been studied.

It has been determined that the current state of tourism development primarily needs state support through the implementation of budget programs. It is highlighted that in order to measure the efficiency of using budget funds, it is necessary to form a system of indicators, which should be a kind of indicator that comprehensively illustrates the success of program implementation. It was determined that the performance indicators are divided into the following groups: cost indicators, product indicators, performance indicators and quality indicators. It is noted that a certain system of indicators can be combined in a single quantitative and qualitative indicator - value added. It was proposed to streamline the information source to obtain the components of value added, which the business receives from tourism at the level of business entities on the basis of accounts-screens of accounting class 8 "Expenses by elements". The main analytical method of evaluating the use of budget programs in the field of tourism is the calculation of the ratio "resources - result".

Key words: budget programs, tourism, economic indicators, performance, accounting, value added, analysis.

**БЮДЖЕТНЫЕ ПРОГРАММЫ
РАЗВИТИЯ ТУРИЗМА:
ФОРМИРОВАНИЕ ПОКАЗАТЕЛЕЙ
РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ,
ИХ УЧЕТНОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ И АНАЛИЗ**

**Ю. С. Цаль-Цалко, Ю. Ю. Мороз,
Н. А. Рябцева**

e-mail: nryabceva@ukr.net

Житомирский национальный
агроэкологический университет
бульвар Старый, 7, г. Житомир, 10008, Украина

Исследованы стратегические цели развития туризма как важного вида экономической деятельности для повышения уровня занятости, диверсификации хозяйственной деятельности, сохранения и развития культурного потенциала, экологически безопасной окружающей среды, а также улучшения уровня инновационности национальной экономики, содействия гармонизации отношений между различными странами и народами. Туризм является одним из средств реализации внешней политики государства. Установлено, что в сфере предоставления туристических услуг в настоящее время в Украине отсутствуют действенные бюджетные механизмы поддержки туризма средствами государства и территориальных общин. Туристический бюджет Украины на 2019 составляет только 17,9 млн грн. Исследована ситуация, которая сложилась в туристической отрасли по статистическим показателям деятельности субъектов хозяйствования в сфере туризма.

Определено, что современное состояние развития туризма прежде всего нуждается в государственной поддержке через реализацию бюджетных программ. Освещено, что для измерения эффективности использования бюджетных средств необходимо формировать систему показателей, которые должны быть своеобразным индикатором, который всесторонне иллюстрирует успешность выполнения программ. Определено, что результативные показатели делятся на следующие группы: показатели затрат, показатели продукта, показатели эффективности и показатели качества. Отмечено, что определенную систему показателей возможно совместить в едином количественно-качественном индикаторе – добавленная стоимость. Предложено упорядочить информационный источник для получения составляющих добавленной стоимости, которые получает бизнес от туризма на уровне субъектов хозяйствования на основе счетов-экранов бухгалтерского учета класса 8 «Расходы по элементам». Основным аналитическим приемом оценивания использования бюджетных программ в сфере туризма является расчет соотношения «ресурсы - результат».

Ключевые слова: бюджетные программы, туризм, экономические показатели, результативность, учет, добавленная стоимость, анализ.