

А. В. Денисенко,
аспірант кафедри фінансового аналізу і контролю,
Київський національний торговельно-економічний університет

ІДЕНТИФІКАЦІЯ ОБ'ЄКТІВ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НА ТУРИСТИЧНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

A. Denysenko,
postgraduate, department financial analysis and control, Kyiv National University of Trade and Economics, Kyiv

IDENTIFICATION OF INTERNAL CONTROL OBJECTS AT TOURIST ENTERPRISES

У статті досліджено специфічні характеристики туристичної діяльності та її вплив на визначення об'єктів внутрішнього контролю туристичних підприємств. Розглянуто праці вітчизняних фахівців з контролю, котрі досліджують проблеми внутрішнього контролю, у тому числі теоретичні проблеми організації внутрішнього контролю, з урахуванням специфіки діяльності туристичних підприємств в частині ідентифікації об'єктів внутрішнього контролю. Визначено підстави виокремлення досліджених вітчизняними науковцями об'єктів контролю як найбільш перспективних серед потенційних об'єктів внутрішнього контролю туристичних підприємств. Визначено та охарактеризовано мінімально необхідний склад об'єктів контролю, котрий сприятиме покращенню результатів діяльності туристичних підприємств через забезпечення ефективності функціонування системи внутрішнього контролю туристичних підприємств. Обґрунтовано актуальність включення ризиків до переліку потенційних об'єктів внутрішнього контролю туристичних підприємств.

The paper deal with the specific features of tourism and its impact on the definition of internal control objects of tourism enterprises. Considered works of Ukrainian professionals in control who investigate the problems of internal control, including the theoretical problems of internal control based on the specifics of tourism enterprises activity in identifying objects of internal control. Reasons for giving accent by national scientists to some objects as the most progressive among the potential objects of internal control on tourism enterprises are determined. Identified and characterized the baseline minimum list of control objects, which will improve the performance result of tourism enterprises by ensuring the efficiency of the internal control system of tourism enterprises. Relevance of inclusion risks into the list of potential internal control objects of tourism enterprises.

*Ключові слова: туристична діяльність, туруператор, турагент, контроль, об'єкт контролю, ризики.
Key words: tourist activity, tour operator, travel agent, control, object of control, risks.*

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Вітчизняний туризм стрімко розвивається: у 2013 році обсяги надходжень до бюджету від туристичної сфери перевищили 1,59 млрд грн., тобто збільшилися на 13 % порівняно з показниками 2012 року та на 66 % порівняно з показниками 2010 року (за даними Державного агентства України з туризму та курортів [3]). Розвиток вітчизняного туризму необхідно розглядати як стабільне джерело доходів для держави. Стрімке зростання туристичної сфери обумовлює необхідність адап-

тації існуючих суб'єктів господарювання до підвищення обсягів обслуговування ними туристів. З огляду на це, посилюється вагомість контролю туристичної сфери не лише з боку держави, а у тому числі і безпосередньо на суб'єктах господарювання, як засобу забезпечення ефективності їх діяльності. Адже недосконалість внутрішнього контролю, котра полягає також у неналежній ідентифікації його об'єктів, є одним з ключових факторів, котрий може призвести до банкрутства туристичних підприємств.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДЖЕРЕЛ І ПУБЛІКАЦІЙ

Сучасні теоретичні дослідження вітчизняних науковців не висвітлюють повною мірою специфіку об'єктів внутрішнього контролю для потреб туристичних підприємств. Це значно ускладнює можливість забезпечення ефективної організації та, як наслідок, функціонування системи внутрішнього контролю на туристичних підприємствах. Наразі захищено дві дисертаційні роботи на здобуття ступеня кандидата економічних наук за тематикою контролю: Богданова Ж. А. [2] виділяє як об'єкти контролю на туристичних підприємствах процеси формування та реалізації туристичного продукту, а також процеси укладання та реалізації договірних зобов'язань між суб'єктами господарювання туристичної сфери; Осадча Т. С. [5] у своєму дослідженні відводить ключову роль природнім та відтворювальним ресурсам, а також процесам відтворення за стадіями як об'єктам внутрішнього контролю суб'єкта господарювання у галузі сільського туризму. З огляду на це, можна констатувати недостатність дослідження оптимального переліку об'єктів, контроль яких сприятиме підвищенню ефективності діяльності туристичних підприємств.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ

Ідентифікувати об'єкти внутрішнього контролю туристичних підприємств.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

З огляду на достатньо вузький спектр досліджених у працях вітчизняних науковців об'єктів внутрішнього контролю на туристичних підприємствах, перш за все, необхідно дослідити підстави виокремлення саме вищезазначених об'єктів як ключових серед потенційних об'єктів внутрішнього контролю.

У роботі Осадчої Т. С. [5] основна увага приділяється інвентаризації як найбільш дієвому методу господарського контролю, з огляду на що і формується склад об'єктів контролю. Причиною цього є специфічне прямування дослідження, а саме діяльність сільських садіб (малого підприємства), котрі надають туристичні послуги туристам. Основною відмінністю між діяльністю туристичних підприємств (а саме туристичних операторів та туристичних агентів) і діяльністю суб'єктів у галузі сільського туризму є те, що перша група реалізує споживачеві (туристу) туристичний продукт як комплекс туристичних послуг, переважно більшість з яких вони не надають та право на реалізацію яких вони придбали, а інші — власні туристичні послуги. Тому процес контролю у даних суб'єктів буде відмінним. Отже, методика та проблеми внутрішнього контролю, у тому числі в частині ідентифікації об'єктів контролю, висвітлені Осадчою Т. С., не є актуальними для дослідження специфіки внутрішнього контролю туристичних підприємств та визначення ключових характеристик об'єктів внутрішнього контролю.

Богданова Ж. А. у своїй роботі [2] висвітлює особливості внутрішнього контролю суб'єктів туристичної діяльності та акцентує увагу на:

- 1) процесі формування собівартості туристичного продукту у туроператора;
- 2) процесі реалізації туристичних ваучерів туристичними агентами;
- 3) процесах укладання та виконання договірних зобов'язань у туристичній сфері.

Підставами виокремлення даних процесів у діяльності туристичних підприємств є:

— ширина спектру діяльності суб'єктів господарювання (туроператор має виключне право на організацію та створення туристичного продукту, в той час як турагент витупає лише посередником);

— специфіка туристичного продукту, а саме: те, що він складається з певного переліку послуг багатьох, переважно не пов'язаних між собою суб'єктів; має чітко встановлені просторові та часові рамки вжитку;

— необхідність урегулювання відповідальності за процеси формування, реалізацією туристичного продукту у відносинах суб'єктів туристичної сфери.

Специфіка туристичної діяльності та туристичного продукту зокрема, обумовлює необхідність контролю договірних відносин, що виникають в процесі діяльності туристичних операторів та агентів. Відповідно до положень ст. 20 Закону України "Про туризм" [4], туристичний оператор відповідальний за відповідність якості туристичних послуг умовам укладеного зі споживачем (туристом) договору.

Отже, важливим об'єктом внутрішнього контролю туристичних операторів є договірні відносини із контрагентами, котрі надають послуги, які включено до складу туристичного продукту.

Крім того, потребують контролю також договірні відносини між туристичним оператором та туристичним агентом. Туристичний агент, укладаючи договір з туристичним оператором, може завищувати, закладати економічно необгрунтовані та навіть незаконні ставки штрафів, перекладаючи відповідальність за нереалізовані туристичні продукти на туристичних агентів. Зважаючи на це, при здійсненні контролю договірних відносин на туристичних підприємствах, необхідно приділяти увагу також фінансовим санкціям, котрі можуть виникнути під час здійснення туристичної діяльності.

Також потребує окремого дослідження процес формування собівартості туристичного продукту. Адже саме він є джерелом виникнення порушень, зловживань, помилок, котрі в подальшому можуть призвести до спотворення інформації у фінансовій звітності підприємства сприятимуть прийняттю хибних управлінських рішень, можуть спричинити недобросовісне обслуговування споживачів (туристів), стати джерелом виникнення непередбачених витрат на покриття штрафних санкцій з боку держави у випадку виявлення порушень та зловживань.

Необхідно враховувати те, що основу вартості туристичного продукту складає вартість туристичних послуг, з яких формується туристичний продукт. Отже, можливість забезпечення самостійного надання туроператором окремих туристичних послуг має суттєвий вплив не лише на процес формування туристичного продукту, а й на його вартість. Також виникне можливість контролю туроператором туристичного продукту не лише на етапі створення, а й безпосередньо під час його споживання. Адже завжди існує ризик, пов'язаний з недобросовісною діяльністю підприємств-партнерів, до послуг яких змушений вдаватися туроператор. Утім, можливості туроператора зазвичай мають територіальні обмеження. Отже, контроль туристичного продукту як об'єкта є складним у зв'язку з його комплексністю, котра обумовлює не лише складність інформаційного забезпечення процесу його формування, а й необхідність запровадження контролю на етапах його реалізації та споживання. Крім того, потрібно враховувати, що окремі складові туристичного продукту можуть бути взаємозамінними (наприклад, транспортні засоби одночасно можуть бути засобами розміщення, об'єктом розваг, індивідуальним транспортним засобом тощо). Усі вищезазначені аспекти обу-

мовляють складність процесу формування туристичного продукту, у зв'язку з чим, виникає необхідність ретельного контролю за даним процесом.

Відсутність галузевих методичних рекомендацій з обліку витрат та калькулювання собівартості туристичного продукту є причиною виникнення проблем у практичній діяльності туристичних підприємств і не сприяє налагодженню ефективності системи внутрішнього контролю. Сумнівні питання, пов'язані з обліком витрат на туристичних підприємствах, необхідно розглядати як фактор, що знижує ефективність діяльності системи внутрішнього контролю. Адже це сприятиме спотворенню сформованої системою контролю інформації за суттю та відповідністю до потреб споживачів інформації. Крім того, недоліки, пов'язані з обліком витрат, негативно впливають процес формування собівартості туристичного продукту.

Перелік об'єктів на туристичному підприємстві може бути значно ширшим за висвітлений у працях вітчизняних науковців. Адже, як зазначає Бардаш С.В. у своїй роботі [1], об'єкт контролю є одночасно об'єктом управління, так як неможливо контролювати об'єкт без прав на управління ним. Тому будь-який об'єкт управління доцільно розглядати і як об'єкт контролю.

Хоча туристичні підприємства не використовують специфічного обладнання для забезпечення власної діяльності, вони володіють певним майном, контроль за збереженням якого необхідно здійснювати. А наявність у туристичного оператора активів, здатних забезпечити самостійне надання окремих складових туристичних послуг (наприклад, розміщення, харчування, транспортування), сприятиме підвищенню ефективності контролю процесу споживання туристичного продукту. Тому майно туристичного підприємства, а також джерела його формування, є важливим об'єктом внутрішнього контролю.

Крім того, попри висвітлення вітчизняними науковцями необхідності здійснення контролю договірних відносин туристичних підприємств, поза увагою залишаються такі важливі об'єкти контролю, як дебіторська та кредиторська заборгованість, котрі виникають внаслідок реалізації цих договірних відносин. Зважаючи на особливості "виробничого" процесу на туристичних підприємствах, відсутність рекомендацій з організації контролю даних об'єктів є значним недоліком, що може стати причиною виникнення проблем у практичній сфері.

До того ж, з огляду на існування розробок щодо контролю витрат туристичних підприємств та формування собівартості туристичного продукту, парадоксальною є відсутність теоретичних напрацювань не лише щодо такого об'єкту контролю як доходи, а навіть їх обліку.

Також особливості туристичної діяльності обумовлюють необхідність включення ризиків до складу потенційних об'єктів внутрішнього контролю. Причиною цього є високий рівень та широкий спектр ризиків, притаманних діяльності туристичних підприємств. Адже суб'єкти туристичної діяльності крім звичайних ризиків, притаманних будь-якому суб'єкту господарювання та пов'язаних з веденням господарської діяльності (наприклад інвестиційні та фінансові ризики, інфляційні процеси тощо), мають враховувати і інші, більш специфічні (спричинені особливостями туристичного продукту як унікального явища, що обумовлює необхідність врахування мультиплікативного ефекту від накладання ризиків всієї туристичної сфери на діяльність кожного окремо взятого туристичного підприємства). Складність контролю ризиків як об'єкту полягає перш за все у відсутності їх матер-

іальної форми, а також необхідності забезпечення превентивного характеру контрольних процедур (формування інформації про потенційні загрози з метою попередження їх негативного прояву, або принаймні його мінімізацію).

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Без існування цілісного теоретичного дослідження ключових об'єктів контролю, складно вести мову про забезпечення ефективності внутрішнього контролю на туристичних підприємствах. Проведене дослідження дозволяє сформулювати наступний перелік потенційних об'єктів контролю на туристичних підприємствах: договірні відносини; процеси формування, реалізації та споживання туристичного продукту; собівартість туристичного продукту; витрати; доходи; майно та джерела його формування (за елементами). Також обґрунтовано актуальність розгляду ризиків як нового об'єкту внутрішнього контролю на туристичних підприємствах.

Даний висновок визначає напрям подальшого дослідження, а саме: методології, організації та методи здійснення контролю ризиків на туристичних підприємствах.

Література:

1. Бардаш С.В. Економічний контроль в Україні: систематичний підхід: монографія. — К.: КНТЕУ, 2010. — 656 с.
2. Богданова Ж.А. Бухгалтерський облік і контроль туристичної діяльності: дис. канд. екон. наук: 08.00.09/ Богданова Жанетта Анатоліївна. — ЖДТУ, 2010. — 191 с.
3. Державне агентство України з туризму та курортів / [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://tourism.gov.ua/ua/news/26795/>
4. Закон України "Про туризм" від 15.09.1995 р. N 325/95-ВР, Редакція від 09.11.2013 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/324/95-%D0%B2%D1%80>
5. Осадча Т.С. Організація обліку і контролю діяльності в системі сільського туризму (на прикладі суб'єктів господарювання південного регіону України та АР Крим): дис. канд. екон. наук: 08.00.09/ Осадча Тетяна Станіславівна. — Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. — К., 2007. — 178 с.

References:

1. Bardash, S.V. (2010), *Ekonomichnyj kontrol' v Ukraini: systematychnyj pidkhid* [Economic control in Ukraine: systematic approach], Kyiv National University of Trade and Economics, Kyiv, Ukraine.
2. Bohdanova, Zh.A. (2010), "Accounting and control of tourism", Abstract of Ph.D. dissertation, Accounting, Analysis and Audit (by economic activities), Zhytomyr State Technological University, Zhytomyr, Ukraine.
3. The official site of State Agency of Ukraine for Tourism and Resorts (2014), "News", available at: <http://tourism.gov.ua/ua/news/26795/> (Accessed 1 April 2014).
4. The Verkhovna Rada of Ukraine (1995), The Law of Ukraine "On Tourism", available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/324/95-%D0%B2%D1%80> (Accessed 1 April 2014).
5. Osadcha, T.S. (2007), "Organization of accounting and control activities in the rural tourism (based on enterprise activity in Southern Ukraine and the Crimea)", Abstract of Ph.D. dissertation, Accounting, Analysis and Audit (by economic activities), Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 04.04.2014 р.