**Правительство Российской Федерации**

**Федеральное государственное автономное образовательное**

**учреждение высшего профессионального образования**

**«Национальный исследовательский университет**

**"Высшая школа экономики"»**

**Санкт-Петербургский филиал федерального государственного**

**автономного образовательного учреждения высшего профессионального образования**

**«Национальный исследовательский университет "Высшая школа экономики"»**

**Факультет экономики**

**Кафедра финансовых рынков и финансового менеджмента**

**БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА**

На тему: «**Анализ учета затрат на предприятии сферы туризма методом стандарт-костинг**»

Направление/специальность Экономика

Программа 080100.62

Студент группы № 142 Королева Т.С.

(подпись)

Научный руководитель

к.э.н., доцент Назарова В.В.

(подпись)

Санкт-Петербург

2014

**СОДЕРЖАНИЕ**

[ВВЕДЕНИЕ 3](#_Toc389349664)

[Глава 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ АНАЛИЗА УЧЕТА ЗАТРАТ 7](#_Toc389349665)

[1.1. Методы учета затрат на предприятии 7](#_Toc389349666)

[1.2. Затраты компании сферы туризма 15](#_Toc389349667)

[1.3. Модели ценообразования на туристическом рынке 17](#_Toc389349668)

[1.4. Прогнозы развития туристической отрасли 24](#_Toc389349669)

[Глава 2. ХАРАКТЕРИСТИКА КОМПАНИИ, АНАЛИЗ РЕЗУЛЬТАТОВ ЕЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ 26](#_Toc389349670)

[2.1. Общие сведения об A/S Tumalre (JTB) 26](#_Toc389349671)

[2.2. Оценка финансово-хозяйственной деятельности компании 28](#_Toc389349672)

[2.2.1. Анализ структуры и динамики финансовых результатов 29](#_Toc389349673)

[2.2.2. Оценка финансового состояния компании. 34](#_Toc389349674)

[Глава 3. ПРИМЕНЕНИЕ МЕТОДА СТАНДАРТ-КОСТ К УЧЕТУ ЗАТРАТ НА ПРЕДПРИЯТИИ 51](#_Toc389349675)

[3.1. Построение модели учета затрат методом стандарт-костинг 51](#_Toc389349676)

[3.2. Анализ построенной модели по методу стандарт-костинг 56](#_Toc389349677)

[3.3. Практика применения модели и рекомендации по ее внедрению 61](#_Toc389349678)

[ЗАКЛЮЧЕНИЕ 65](#_Toc389349679)

[СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ 67](#_Toc389349680)

[ПРИЛОЖЕНИЕ 1 71](#_Toc389349681)

[ПРИЛОЖЕНИЕ 2 72](#_Toc389349682)

[ПРИЛОЖЕНИЕ 3 73](#_Toc389349683)

# ВВЕДЕНИЕ

Анализ учета затрат на предприятии предполагает полную классификацию видов учета, определение их сильных и слабых сторон, выявление основных критериев по их использованию. Также при анализе учета затрат на каком-либо конкретном предприятии для формирования целостности условий его работы важно провести его комплексную оценку: обзор рынка, выявление специфики, расчет ряда коэффициентов. Только после изучения всех основных показателей работы компании можно приступать к созданию модели по внедрению желаемых коррективов в ее функционирование.

Объектом исследования в рамках данной работы является туристическая фирма JTB, а предметом - система учета затрат в этой компании при формировании цен на туристический продукт. Проблема снижения уровня затрат является актуальной для компаний на сегодняшний день, в связи c чем основной целью проведения данного исследования выступает оценка применения метода стандарт-кост для учета затрат в туристической компании с целью их минимизации и, как следствие, получения конкурентных преимуществ на рынке. С учетом поставленной проблемы в работе будет приведено решение следующих задач:

* рассмотреть и проанализировать существующие методы учета затрат;
* выявить и классифицировать затраты по ведению бизнеса в туристической сфере;
* изучить специфику учета затрат на предприятии методом стандарт-кост;
* построить модель ценообразования и контроля затрат на примере конкретной турфирмы;
* сформировать алгоритм введения системы стандарт-костинга в туристическую компанию.

В первой главе «Теоретические основы анализа учета затрат» применяется качественный метод исследования, так как по результатам изучения специализированной литературы можно конкретизировать проблему, решением которой будет посвящена дальнейшая работа, выдвинуть гипотезу, провести комплексную оценку собранных материалов. Обзор имеющейся литературы покажет, какие стороны исследуемого вопроса уже изучены или устарели, а какие являются актуальными и требуют проведения более детальных исследований.

В настоящее время в литературе присутствуют подробные описания различных методов учета затрат компании, а также методики проведения анализа ее финансово-хозяйственной деятельности. Для изучения каких-либо конкретных сторон, особенностей и явлений по выбранной теме применяется качественный анализ, суть которого заключается в описании и разъяснении свойств исследуемого экономического объекта с целью формирования правильности «понимания» сущности рассматриваемых качеств изучаемого предмета. По итогам подобного теоретического вида анализа отдельные свойства изучаемого объекта систематизируются, интерпретируются и анализируются.

При рассмотрении учета затрат на предприятии важно принять во внимание специфику изучаемого сектора. Однако применение метода стандарт-кост в туристической сфере еще не широко представлено в литературе, вследствие чего необходимо проведение дальнейших исследований для углубления знаний по данному вопросу. В подобном случае применим дедуктивный метод, так как он помогает перейти от большой выборки к более частному случаю, тем самым упрощая процесс исследования. Обоснование выбора изучения именно метода стандарт-кост предполагает проведение сравнения существующих методов учета затрат с целью выделения преимуществ от применения конкретно этого метода.

Применение какого-либо конкретного метода учета затрат может быть обусловлено особенностями хозяйственной деятельности рассматриваемого предприятия, в виду чего необходим не только качественный анализ туристического сектора в целом, но и анализ финансово-хозяйственной деятельности выбранной в данной сфере компании. Подобный анализ приведен во второй главе «Характеристика компании. Анализ результатов ее деятельности».

Анализ финансово-хозяйственной деятельности важен для ряда пользователей (руководства компании, кредиторов, инвесторов, аудиторов), так как предоставляет основу для оценки текущего финансового состояния предприятия, определяет причины такого положения, позволяет выдвинуть прогнозы на будущее. Для проведения данного вида анализа применяется матрица финансовых стратегий фирмы, а также метод визуализации данных путем построения различных диаграмм сравнения и графиков. По итогам произведенных расчетов будут приведенные рекомендации руководству компании по достижению более высоких финансовых результатов.

В рамках данного исследования применим количественный метод, оценивающий степень влияния факторных изменений на ценовые показатели продукта компании. В третьей главе «Применение метода стандарт-кост к учету затрат на предприятии» представлено построение адекватной финансовой модели по оценке затрат компании с применением метода стандарт-костинг. Результаты факторного анализа данной модели могут послужить основой для разработки различного рода управленческих решений на предприятии, способствующих повышению эффективности его деятельности.

Применение метода стандарт-костинг для учета затрат в сфере туризма еще не достаточно широко изучено, в связи с чем проведение анализа данного вида учета в туристической компании представляет интерес для проведения исследования. В данной работе проанализирована деятельность компании Тумларе (JTB), являющейся одним из крупнейших туроператоров в Европе и Азии. В качестве данных для проведения анализа учета затрат на предприятии сферы туризма методом стандарт-кост будут использоваться данные по стоимости туристического продукта, полученные в данной компании при прохождении преддипломной практики. По итогам проведенной работы будет дана оценка разработанности метода стандарт-костинга для проведения учета затрат в сфере туризма, в частности, будут даны рекомендации туристической фирме по улучшению ее финансового положения посредством проведения анализа ее финансово-хозяйственной деятельности, а также по минимизации затрат при помощи использования модели стандарт-костинга при оценке затрат компании.

# Глава 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ АНАЛИЗА УЧЕТА ЗАТРАТ

Учет затрат на производстве является не только сугубо «механической» деятельностью, но и творческой, так как бухгалтеру-экономисту требуются как широкие знания, так и аналитическое «чутье» относительно выбора метода учета затрат. В современных условиях хозяйствования правильность выбранной стратегии и применяемой методики ценообразования товаров и услуг во многом определяет успех функционирования любого предприятия.

## Методы учета затрат на предприятии

Совокупность способов аналитического учета затрат, обеспечивающих возможность отнесения затрат на избранный объект калькулирования (т.е. калькуляционную единицу) и определение себестоимости этой единицы[[1]](#footnote-2)принято называть методом калькулирования. Чаще всего методы калькулирования классифицируют исходя из трех оснований:

* 1. Полнота формирования производственной себестоимости:
		+ Калькулирование по полным затратам (англоязычный аналог - absorption/full costing) - общепроизводственные расходы участвуют в оценке как произведенной продукции, так и в оценке запасов;
		+ Калькулирование по переменным затратам (variable/direct costing) –в оценку запасов включают лишь переменные производственные расходы;
1. Объект учета затрат:
* Позаказный метод калькулирования (Job-Order/Production-Order Costing) – используется в случае, если объект, выделяемый в связи с особенностями технологического процесса – заказ (при единичном способе производства);
* Попроцессный метод калькулирования (Process Costing) – объект – процесс (в поточном производстве);
* Калькулирование по функциям (ABC-Costing) – в качестве объекта учета выступает непосредственно функция организации, а в качестве объекта калькулирования – единица продукта.

Существуют и другие методы учета затрат, но большинство из них является частью одного из вышеуказанных подходов. Так, например, партионная/пооперационная (Operation Costing) калькуляция представляет собой разновидность позаказного метода, а попередельная (так же Process Costing[[2]](#footnote-3)) – разновидность попроцессного. Однако на практике представленные методы редко встречаются в чистом виде, чаще используются комбинированные в рамках одной классификации методы калькулирования; подобное смешение форм может быть обусловлено особенностями хозяйственной деятельности рассматриваемого предприятия.

1. Оперативность учета затрат (калькулирование фактической / нормативной себестоимости)
* Фактическая себестоимость – калькулирование осуществляется непосредственно после завершения отчетного периода.
* Нормативная себестоимость (англоязычный аналог – Standard costing) – калькулирование проводится исходя из плановых показателей, нормативов.

На большинстве предприятий в качестве основы бюджетирования используется система нормативной калькуляции, что, как отмечается О.Н.Волковой, на Западе как раз именуется системой стандарт-коста. Начало подобному калькулированию было положено в первой половине XX века в работах Ф.М.Тейлора, который применял нормативы затрат при производстве перчаток в целях определения наилучшего пути по применению трудовых и материальных ресурсов. Однако первая действующая система нормативного учета затрат была разработана и внедрена только в 1911 году Дж.Ч.Харрисоном.

Результат того, что получилось в Советском Союзе стали именовать учетом по нормативам или же нормативным учетом затрат на производство. На Западе развитие учёта шло по своему пути, так что уже «по данным исследования А.Г.Паксти и Д.Лайола 1989 года 76 % британских компаний использовали этот метод учета». Однако оба эти подхода имеют принципиально одинаковые стадии:

1. предварительное формирование различного рода нормативов использования ресурсов в натуральном выражении,
2. на основе установленных нормативных цен различных ресурсов формирование норматива их использования;
3. с учетом установленных нормативов – планирование выпуска и себестоимости единицы продукции;
4. сопоставление нормативного уровня затрат с фактическими затратами;
5. анализ полученных отклонений уровней затрат.

Таким образом, схожесть вышеизложенных стадий свидетельствуют о том, что названные по-разному в литературе «нормативный учет» и «стандарт-кост» по своей сути не имеют между собой принципиальных различий, поэтому важно сосредоточить внимание на сути дела.

Чтобы достигнуть наибольшей прибыльности, любой компании необходимо использовать эффективный финансовый контроль, примером которого как раз может послужить система стандарт-кост. Для надлежащего понимания этой системы важно знать, как она функционирует и как вычисляются все переменные. Ключевая идея данного метода заключается в том, что любая продукция компании может быть сопоставлена с соответствующими нормативами (стандартами), заранее рассчитанными с целью оценки полученного продукта. Чаще всего данный метод применяется к производственным компаниям, однако применение данному методу можно найти в любой сфере. Например, анализ затрат с помощью калькулирования методом стандарт-кост может быть полезен при принятии компанией стратегических решений, однако для этого необходимо иметь предопределенные нормативы, а также спецификацию деятельности компании.

Также пытались дифференцировать всё разнообразие методов калькуляции затрат Джэйн и Найгем[[3]](#footnote-4) (2004). В соответствии с их представлениями основными техниками расчета и анализа затрат является absorption costing, суть которого совпадает с калькулированием по полным затратам, marginal costing - калькуляция по переменным затратам, бюджетный контроль - учреждение бюджета и непрерывное сравнение фактических издержек с планируемыми результатами в отношении различных функций, а также метод стандарт-кост. Только метод стандарт-коста представляет собой предпроизводственный расчет нормативов, их сравнение с реальными показателями, вычисление различий и их анализ. Между вышеперечисленными методами есть существенные различия в техниках их проведения, однако, как отмечают Джэйн и Найгем, все эти методы объединяют схожие функции и цели учета издержек, такие как определение стоимостей, анализ и контроль затрат. Исследователи сделали сравнение всех методов калькуляции, однако метод стандарт-кост не был рассмотрен досконально. Более того, результаты авторов были получены на основе данных более чем десятилетней давности, в виду чего неясно, так ли строго сохраняются все указанные различия.

Чуть позже Драри[[4]](#footnote-5) (2008) также отметил стандарт-кост как уникальную технологию контроля уровня издержек, позволяющую оценить, какой должно быть то или иное значение переменной в самых различных условиях. Он также подчеркнул, что стандарты для сравнения должны быть определены для каждого элемента стоимости: материалов, труда, накладных расходов. Сравнение расчетных и фактических величин должно сопровождаться расчетом и анализом возникающих отклонений: выявлением причин различий, путей их устранения, назначением ответственных за дальнейшую разработку. Однако автор замечает слабую сторону данного метода калькулирования затрат в том, что не всегда явно выявлены методы расчета нормативов.

В сравнении с Драри б*о*льшее объяснение формированию стандартов было представлено в работе Эдварда[[5]](#footnote-6), он исследовал, насколько близко три составляющие (труд, материалы и накладные расходы) соотносятся с предопределенными нормативами, а также как с максимальной пользой использовать данную информацию для увеличения эффективности различных операций и производства. В соответствии с мнением автора управление всеми затратами и увеличение эффективности являются главными целями применения метода стандарт-кост при учете издержек.

Предопределение всех издержек производства какого-либо конкретного продукта (т.е. формирование определенных стандартов/нормативов) – ключевая методика применения метода стандарт-кост. Заранее рассчитанные нормативы позволяют компании быстро сопоставить полученные результаты с ориентировочными значениями, и, как следствие, это способствует более быстрому принятию надлежащих мер для устранения возникших неблагоприятных отклонений или же с наибольшей пользой воспользоваться сложившимися различиями, если они невелики. Такой принцип управления полученной информацией называется управлением по отклонениям[[6]](#footnote-7) (management by exception). Согласно данной идее, внимание в большей мере надо концентрировать на тех показателях, значения которых существенно различаются от ожидаемых значений.

Период использования стандартов в большинстве случаев составляет 1 год, так что пересмотр их значений производится ежегодно. Возможны ситуации, при которых смена стандарта возможна и не по истечении года его использования, а именно: в случаях, когда ранее установленный норматив был неправильно рассчитан или же были существенно изменены стоимости некоторых составляющих. В таких случаях приведение стандарта к более «правдивому» значению с лучшим отражением текущей действительности носит крайне желательный характер.

Любой стандарт представляет собой норму, относительно которой оценивается полученный результат. Установление таких норм является своего рода попыткой измерить эффективность деятельности, а также контролировать затраты, возлагая ответственность за отклонения от зафиксированных стандартов. Установленные нормы можно рассматривать как цель, которую необходимо достигнуть предприятию, таким образом, они в некоторой мере могут являться мотивацией для сотрудников. Наиболее часто возникающий вопрос – это как с наибольшей точностью произвести оценку, если могут возникнуть непредвиденные затраты, порча или потерянное время.

Для раскрытия данного вопроса надо определить, следует ли включать все вышеизложенные непредвиденные обстоятельства в формирование стандарта. В соответствии с данной задачей было выделено 2 типа стандартов.

Компания может установить стандарт на максимальном уровне эффективности работы, в таком случае их принято называть *идеальными*. В них не включены возможные неэффективные условия: поломки, порча оборудования или потеря времени. Только наиболее эффективные условия работы могу способствовать достижению компанией своих идеальных стандартов, однако это очень редко бывает возможным, в связи с чем неизбежно возникают весомые отклонения от этих нормативов. Идеальные стандарты представляют собой ту максимальную цель, при достижении которой уровень эффективности производства также достигнет максимального значения. Но в виду того, что всем очевиден факт недосягаемости подобных результатов, персонал может потерять стимулы к стремлению их достигнуть.

С учетом потенциальной проблемы «недостижимости» идеальных нормативов, большинство компаний предпочитает устанавливать *достижимые*(нормальные) стандарты, которые учитывают такие факторы как потерянное время, порчу оборудования и прочие. На предприятиях, где приняты достижимые нормативы, понимают, что невозможно достичь идеальных стандартов или улучшить некоторую неэффективность. Именно поэтому первоочередная задача любой компании должна состоять в том, чтобы вычислить такие значения стандартов, которые были бы достаточно высоки для обеспечения мотивации сотрудников и способствовали допустимо возможному увеличению эффективности и в то же время они не были бы чрезмерно высокими, чтобы быть абсолютно недосягаемыми, тем самым снижая мотивацию работников.

Более расширенное исследование было произведено Раджасекараном, он преуспел в выделении и описании всех преимуществ и недостатков метода стандарт-кост (см. Таблица 1)

*Таблица 1.*

Преимущества и недостатки метода стандарт-костинг[[7]](#footnote-8)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № | Преимущества | Недостатки |
| 1 | Учет затрат | Расчет стандартов |
| 2 | Легко идентифицировать отклонения | Трудоемкий процесс |
| 3 | Предварительное представление о затратах | Не подходит для бесповторных операций |
| 4 | Предварительный расчет доходов, прогнозирование | Полный анализ только после фактических результатов |
| 5 | Повышение мотивации сотрудников | Контроль над нормативами |
| 6 | «Управление по отклонениям» | Перерасчет стандартов |
| 7 | Распределение ответственности за нормативами | Неблагоприятные психологические эффекты |
| 8 | Оценка запасов | Вариативность отклонений |
| 9 | Увеличение эффективности операций | Подходит не для всех отраслей  |
| 10 | Упрощенная процедура мониторинга |  |
| 11 | Интеграция расчетов |  |
| 12 | Оценка деятельности отделов |  |

Применение метода стандарт-кост имеет больше преимуществ, чем недостатков, однако данная методика подходит не для всех отраслей промышленности, в частности для тех, где производят нестандартизированные разнородные продукты или для сфер, где производство представляет собой длительный процесс, который распространяется больше чем на один отчетный период. Однако Адамс[[8]](#footnote-9) был амбициозным, утверждая, что подобная оценка деятельности отделов может быть применена для всех организаций, так как весьма полезным является сопоставление реальных показателей ожидаемым. Даже без точных предварительных расчетов обратная связь может показать, что какой-то отдел работает неэффективно, что в свою очередь может повысить мотивацию персонала.

Использование метода стандарт-кост возможно и для туристической сферы, например, к управленческому офису, отделу по работе с кредиторами компании и т.п. Основной подход к применению метода стандарт-кост для учета издержек в подобных компаниях должен начинаться с подготовки отчетов обо всех затратах в бухгалтерских отделах. Эти отчеты могут предоставить информацию о различиях, которые могли произойти между фактическими и желаемыми результатами. Наличие различий – это повод задаться вопросом об их происхождении и путях их устранения. Важно найти объяснение подобным отклонениям, принять меры по ликвидации негативных последствий, а затем уже в следующем периоде провести сравнение новых полученных данных с расчетами нормативов, выработанными после анализа материалов за прошлый отчетный период.

В настоящее время в литературе достаточно подробно описаны различные методы учета затрат на предприятии, однако важно уделять внимание специфике изучаемого сектора, в частности, адаптация метода стандарт-кост к сфере туристического бизнеса еще широко не изучена, в литературе есть лишь некоторые упоминания об использовании подобных методик в туризме. Таким образом, применение метода стандарт-кост к учету затрат в сфере туризма требует проведения дальнейших исследований для углубления знаний по данному предмету.

## Затраты компании сферы туризма

Туристический бизнес очень разветвленный: это целая сеть отелей, транспортных компаний, средств развлечений и объектов координации всех этих элементов. Цели туризма также могут быть различны: учебные и спортивные поездки, бизнес, развлечения. Для непрерывной и стабильной работы туристической сферы в нее вовлечено много работников: туристических агентов, туристических операторов, гидов, переводчиков и прочих.

Однако есть некоторые трудности в оценке производства туризма. Тот факт, что его можно классифицировать как некий синтетический промышленный сектор, является основной проблемой. Это означает, что туристический продукт сделан как комбинация продукции, имеющей отношение к обычному промышленному производству и к бизнесу, чья собственная продукция – это удовлетворение потребностей туристов. Более того, туристический бизнес трудно измерить в чистом виде, так как присутствует и «черный» рынок, и сезонность, и нерегулярность деятельности компаний. Таким образом, существование безотчетного производства и непредвиденных обстоятельств может способствовать формированию неточной картины рынка.

В общем виде структура ценообразования на туристическом рынке характеризуется следующими элементами:

* себестоимость туристической услуги;
* налоги;
* скидки покупателям или посредникам;
* прибыль туристической компании.

Основную часть структуры формирования цены на туристический продукт составляет себестоимость услуги, которая может быть охарактеризована для компании как текущие издержки по производству и реализации. На туристическом рынке порядка 80-85% от цены продукта относится на затраты (это еще без учета НДС). Одна из основных задач любой организации сводится к полному покрытию понесенных затрат по производству и реализации товаров, а также получение такой прибыли, которая смогла бы как поддержать финансирование текущих расходов, так и дальнейшее развитие организации.

## Модели ценообразования на туристическом рынке

Правильность выбора тактики ценообразования определяется тем, что цена относится к конъюнктурной категории: значение цены может быть скорректировано под влиянием ряда экономических, политических, социальных, а также психологических факторов. В нынешних условиях рыночной экономики цена играет роль связующего звена для покупателей и продавцов туристических продуктов, это особый механизм, поддерживающий баланс спроса и предложения на конкретный товар или услугу.

Под ценообразованием в туристической отрасли понимается определение цены на заявленный туристический продукт, при этом цена является денежным отображением стоимости рассматриваемого продукта, и ее уровень во многом может предопределить как прибыль туристической компании, так и ее конкурентоспособность, и устойчивость на рынке.

Установление цены на туристический продукт характеризуется некоторыми особенностями, а именно:

1. Наличие временного промежутка между моментом установления цены на продукт и непосредственно самой куплей-продажей.
2. Спрос на турпродукт характеризуется сезонностью, в связи с чем в туристической отрасли имеет место сезонная диверсификация цен на товары и услуги.
3. Индивидуальные особенности целевой аудитории определяют устойчивость спроса на предлагаемые услуги. С учетом подобного психологического аспекта цена должна быть установлена на уровне, не отбивающем желания у потенциальных потребителей воспользоваться предлагаемой услугой.
4. Ценовая политика компании должна брать во внимание различные международные требования, так как в настоящее время большинство туристических компаний реализует свои услуги не только на внутреннем, но и на внешнем рынках.
5. В формировании цены туристического продукта принимают участие потребительские стоимости, не являющиеся продуктом труда, а созданные природой, не имеющие товарной формы: ущелья, природные заповедники, исторические памятники и т.п.
6. Высокая значимость конкуренции на рынке.
7. Невозможность хранения туристического продукта.
8. Сегменты туристического бизнеса обладают высокой эластичностью цен.

К числу показателей, в большей степени определяющих величину туристического продукта, относятся следующие факторы:

* Стоимость конкретных видов услуг.
* Спрос на данные услуги.

Данные факторы в свою очередь так же зависят от ряда показателей, таких как класс (эконом/бизнес) и форма (индивидуальная/групповая) обслуживания, вид транспортных средств, состояние рынка, сезонность, уровень маркетинга.

В рамках проведения ценовой политики туристическая компания не только устанавливает, но и регулярно корректирует уровень цен на свои товары. Иными словами, для туристской организации ценовая политика является механизмом определения наилучшего ценового поведения на рынке с учетом целей и задач компании, а также уровня издержек производства и ряда других показателей.

Для установления грамотной ценовой политики, компания должна пойти следующие этапы ее разработки:

Во-первых, любая туристическая компания должна выделить цели, которые она хочет достичь посредством реализации какого-либо конкретного продукта. В основном могут быть выделены следующие долгосрочные цели установления ценовой политики компании:

* максимизация прибыли организации;
* поддержание сбыта товаров;
* удержание позиций на рынке.

Во-вторых, необходимо измерить и сравнить спрос на предоставляемые товары и услуги на рынке в целом. Важно определить желаемый объем с учетом того, что чем ниже цена на продукцию, тем выше спроси и наоборот.

В-третьих, необходим анализ всех издержек, так как их совокупность поможет выявить не только нижнюю ценовую границу, но и возможности ее варьирования.

В-четвертых, важно поддерживать конкурентоспособность предприятия путем поддержания цен на собственные продукции в соответствии с уровнем цен конкурентов, при этом необходимо брать во внимание качественные характеристики сопоставляемых товаров.

В-пятых, с учетом всех особенностей рынка, интересов компании и предоставляемых услуг, непосредственно разработать собственную ценовую стратегию. Выбор модели ценообразования может определяться новизной выпускаемого продукта.

В случае выпуска совершенно нового товара на туристический рынок организация может прибегнуть к стратегии «снятия сливок», предполагающей установление максимальной цены на только что появившийся на рынке продукт с расчетом на готовность покупателя приобрести новинку по заданной цене. Снижение цен на товары происходит при затухании первой волны спроса, однако удешевление товара ознаменует расширение покупательской аудитории.

К преимуществам этой стратегии относятся следующие аспекты:

* Данная стратегия позволяет скорректировать ценовую ошибку, так как потребитель гораздо позитивнее рассматривает понижение цены на товар, нежели ее повышение.
* Цена «снятия сливок» позволяет получить большую прибыль в первый период реализации товара даже с учетом высоких первоначальных издержек, связанных с его выпуском на рынок.
* Высокие цены первого периода способствуют сдерживанию роста спроса. Этот факт имеет положительный оттенок для организации, так как при изначально низких ценах в виду ограниченности своих возможностей компания бы не смогла в полной мере удовлетворить возникший потребительский спрос.
* Данная стратегия позволяет сформировать у потребителей «имидж» качественных товаров, что при дальнейшем понижении цены поспособствует упрощению их реализации. Если же новый туристический продукт является престижным, то его удешевление еще больше увеличит спрос на него.

Однако помимо вышеперечисленных плюсов у данной стратегии есть недостаток, который заключается в том, что завышенная цена может привлечь конкурентов, вследствие чего цену «снятия сливок» следует применять лишь при некотором ограничении возможной конкуренции. И, конечно же, важное условия по достижению успеха с использованием данной стратегии – это наличие достаточного потребительского спроса на новый товар.

Следующий вид стратегии – «проникновение на рынок» - предполагает установление более низкой цены на турпродукт в сравнении с ценами конкурентов на аналогичные товары. Подобные действия направлены на привлечение наибольшего количества покупателей и освоение большей доли туристического рынка. Однако данная стратегия будет прибыльно функционировать лишь при объемах, способных покрыть потери по продаже отдельных товаров при помощи общей массы полученной прибыли. Реализация отдельных видов товаров также требует финансовых вложений, что в совокупности приводит к тому, что цена «внедрения на рынок» становится неприемлемой для средних и малых организаций. Кроме того, стратегия «проникновения на рынок» будет давать эффект только при наличии эластичного спроса и если увеличение количества предоставляемых товаров послужит сокращению издержек.

Также на рынке имеет место «психологическая» цена, т.е. цена с учетом ее восприятия со стороны покупателя. При подобной методике цена на товар фиксируется немного ниже какого-то крупного значения. Например, в случае розничной торговли большее психологическое влияние на покупателя имеет цена с цифрой «9» на конце, а при оптовой торговле – «7».

В туристическом бизнесе имеет место применение стратегии «следования за лидером», в которой цена на предлагаемый товар устанавливается на уровне, близком к ценам на продукты ведущей компании этой отрасли. При этом «фирменная» цена должна быть не выше цены лидера, а продукты-комплементы должны быть представлены по одной цене. Отличия в ценах возможно лишь для товаров, схожих по параметрам. Абсолютное ценовое лидерство может быть достигнуто в случае наличия всех преимуществ перед конкурентами: лидерство по объему производимой продукции или по уровню понесенных издержек.

Также популярными для туристической отрасли являются следующие виды стратегического ценообразования: стратегия престижной, гибкой, долговременной или преимущественной цены. Грамотное применение какой-либо из представленных стратегий на определенном этапе функционирования компании может повысить ее эффективность, однако на практике, как правило, применяются смешанные виды стратегий.

Шестым этапом становления ценовой политики является формирование окончательной цены путем применения метода ценообразования. На сегодняшний день для туристической отрасли наиболее популярными являются несколько методов ценообразования.

В основе затратного метода лежит подход, предполагающий прибавление определенной наценки на себестоимость продукта, т.е. подход «средние издержки + прибыль». Исходя из данного подхода цена турпродукта = себестоимость турпродукта + наценка, которая для рынка туристических услуг составляет от 5 до 20% и плюс НДС.

Затратный метод имеет следующий ряд преимуществ:

* Определение четкой структуры полной себестоимости товара способствует упрощению ценообразования.
* Если все основные конкурирующие турфирмы будут использовать затратный метод, то это создаст условия для снижения ценовой конкуренции в отрасли.
* Применение данного метода обусловит снижение необходимости наблюдения туристическими компаниями за колебаниями спроса на свои товары.

В качестве недостатка применения затратного метода следует отметить тот факт, что применение стандартизированной наценки на товары оставляет неучтенными особенности потребительского спроса и конкуренцию в отрасли, а значит, невозможно выявить оптимальную цену.

Для применения агрегатного метода ценообразования необходимо, чтобы турпродукт состоял из нескольких отдельных элементов, например, таких как проживание, досуг, транспорт и т.п.

В общем виде при агрегатном методе цена = цена первого элемента + цена второго элемента + .. + цена n-го элемента.

В рамках данного метода может быть применен и более модернизированный расчет итоговой цены:

Цена = базовая цена основных составляющих + надбавки/скидки за наличие/отсутствие каких-либо дополнительных составляющих.

Скидки на турпродукт могут быть обусловлены сезонностью, массовостью заказа, значимостью клиентов или же скидкой на составляющий элемент (например, распродажи билетов авиакомпании).

В туристической отрасли также имеют место следующие методы ценообразования:

* Статистический метод ценообразования на туристический продукт базируется на исследовании динамического ряда цен на аналогичные товары.
* Метод текущих цен основан на заметном завышении или занижении цены относительно цен конкурентов на рынке.
* Метод ценообразования с помощью экспертных оценок предполагает расчет прогнозных цен турпродукта.
* Основная идея применения метода ощущаемой ценности заключается во внесении в цену туристической услуги особых гарантий для потребителя.
* При использовании параметрического метода итоговая цена определяется за счет главной услуги в данном туристическом пакете, либо зависит от совокупности ключевых параметров.

На седьмом этапе формирования ценовой политики туристической компании разрабатывается система модификации цен, которая чаще всего осуществляется через систему скидок. При этом турфирме следует ориентироваться на свои стратегические цели, количество и качество предоставляемых услуг, социальные и экономические особенности региона. Компании важно помнить о ценовом коридоре, в котором может варьироваться цена ее продукции, так как любое изменение цены приведет к изменению прибыли компании.

Таким образом, грамотная стратегия ценообразования на продукты турфирмы главным образом определяет ее финансовые результаты, а принятая ценовая политика во многом надолго определит конкурентоспособность и деятельность туристической компании в целом.

## Прогнозы развития туристической отрасли

Ведение успешного бизнеса компанией JTB, как яркого представителя туристической индустрии, не представляется возможным без прогнозной деятельности, связанной с учетом и анализом множества различных факторов. Одним из важнейших факторов успешного функционирования туристической компании является общая социально-экономическая ситуация на рынке туристических услуг.

Для начала следует отметить, что отрасль европейского, как и мирового туризма испытывает период «выздоровления», связанный с ослабевающим влиянием разразившегося в 2008 году глобального экономического кризиса. Однако это восстановление невозможно сравнить с докризисным периодом.

Данные по авиации и гостиничному бизнесу за 2013, опубликованные Европейской Комиссией по Путешествиям, указывают на рост спроса.



График 1. Тенденции в авиа- и гостиничном бизнесах[[9]](#footnote-10)

Положительная тенденция роста туристов в подавляющем большинстве стран говорит о реабилитации социально-экономического положения туристической отрасли, что представлено в Приложении №1. Применение наиболее адекватных и эффективных методик ценообразования и учета затрат в туристических компаниях свидетельствует о мобилизации сил на укрепление туристической сферы в экономической среде. Общая тенденция на рынке туристических услуг свидетельствует о «выздоровлении» туристического бизнеса.

# Глава 2. ХАРАКТЕРИСТИКА КОМПАНИИ, АНАЛИЗ РЕЗУЛЬТАТОВ ЕЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Представительство Tumlare Corporation A/S в Санкт-Петербурге является офисом компании Tumlare Corporation A/S (Дания), которая в свою очередь входит в состав группы компаний JTB (Япония). Петербургский офис компании не сдает бухгалтерскую отчетность в России, однако, как представительство международной компании он составляет отчет о деятельности иностранной компании. Финансовые итоги деятельности офиса подводятся в головной компании.

Оценка общего финансового состояния компании является важным направлением экономического анализа. Основой для проведения анализа финансово-хозяйственной деятельности является бухгалтерская отчетность организации, данные из которой необходимо обобщить и детализировать, связать с условиями договоров, конкретными мероприятиями, которые проводились в сфере маркетинга, работы персонала и т.д.

## 2.1. Общие сведения об A/S Tumalre (JTB)

Компания JTB (Japan Travel Bureau) была основана в 1912 году, и на сегодняшний день входит в семерку самых крупных туристических компаний мира[[10]](#footnote-11).Tumlare также является одним из наиболее влиятельных и известных брендов на рынке туризма Скандинавии. Именно поэтому, при объединении двух значительных игроков на рынке туристических услуг в одну корпорацию, получившую впоследствии название Travel Plaza Europe B.V., было принято решение о сохранении обоих уже ставших широко известными брендов. Стремясь завоевать большую часть туристического рынка Японии и наладить сбытовую сеть, обе компании приняли решение о создании совместного предприятия (joint venture) Universal Netlink A/S (UNLA/S) в 2000 году, которое впоследствии было ликвидировано, а его функции переданы Tumlare Corporation A/S.

С учетом сложной структуры корпорации, а также информации о масштабах ее деятельности, что в свою очередь осложняет анализ ее финансового состояния, мною было принято решение в рамках данного отчета остановиться на рассмотрении финансового состояния компании JTB.

С самого начала своего существования JTB непреклонно следует философии установления долгосрочных связей со своими клиентами, что достигается посредством непрерывного совершенствования качества предоставляемых услуг, а также создания широкой сети операционных офисов, действующих во многих точках земного шара.

Основными областями специализации JTB является деловой туризм: командировки, семинары, тим-билдинги, конференции, выставки, бизнес встречи за рубежом. У компании имеется большой опыт планирования и проведения подобных мероприятий, помощи клиентам в оптимизации расходов и в моделировании программы по конкретному заказу.JTB является ведущим туроператором по Японии и, с использованием преимуществ своих представительств в Токио, Нагоя, Осака, компания предлагает выгодные цены и интересные программы: от бюджетных до эксклюзивных (VIP).

Одной из интересных особенностей, касающихся предоставления услуг, является не только наличие множества локальных офисов, расположенных таким образом, что клиент сможет выбрать ближайший из них, сэкономив при этом свое время, но и возможность решать все возникающие вопросы с одним контактным лицом (PIC–person in charge) на протяжении планирования и подготовки всего тура. Данное контактное лицо сможет помочь оперативно решить проблемы, связанные с возникающими изменениями даже в период длительности самого тура. Компания JTB осуществляет работу как с большими туристическими группами, путешествующими по определенным маршрутным схемам, так и с частными, планирующими составить индивидуальных тур.

В ходе анализа особенностей структуры управления предприятием был сделан вывод о том, что в организации превалирует дивизиональная схема. Потребность в применении дивизиональной структуры возникла в связи с увеличением размера компании, диверсификацией ее деятельности, усложнением технологических процессов. Ключевыми фигурами в управлении предприятием с подобной структурой являются не руководители функциональных подразделений, а менеджеры, возглавляющие подразделения.

Структуризация организации по отделениям производится по оказываемым услугам (бронирование отелей, ресторанов, автобусов ит.д.), по ориентации на потребителя (серийные и несерийные группы), по обслуживаемым регионам. Руководители вторичных функциональных служб отчитываются перед управляющим подразделения.

## 2.2. Оценка финансово-хозяйственной деятельности компании

Анализ деятельности компаний всегда занимал исследователей. Решение подобной задачи Ричард Брейли и Стюарт Майерс описали следующим образом: «Понимание пройденного пути является необходимым условием осмысленного продвижения вперед»[[11]](#footnote-12).

Анализ финансового положения фирмы представляет собой совокупность методов, позволяющих определить состояние дел предприятия посредством изучения результатов его деятельности. «Пройденный путь» компании можно оценить путем анализа ее прибыли, однако помимо общей оценки динамики прибыли данный анализ предполагает и оценку различных факторов, влияющих на ее величину и динамику. Финансовое состояние предприятия отражает его конкурентоспособность, платежеспособность, а также кредитоспособность и, следовательно, эффективность использования вложенного собственного капитала.

Для оценки финансового положения компании необходимо обратиться к ее финансовым отчетам. Но в виду того, что в большинстве случаев отчеты содержат крупные массивы данных, для легкого «прочтения» данных отчетов прибегают к вычислению ряда ключевых финансовых коэффициентов. Для проведения оценки финансового состояния компании чаще всего используются 4 группы показателей: коэффициенты ликвидности, показатели финансовой устойчивости, показатели деловой активности, а также коэффициенты рентабельности.

Расчет подобных коэффициентов помогает выявить слабые стороны функционирования компании на пути к увеличению ее эффективности. Анализ финансово-хозяйственной деятельности является важным элементом в системе управления предприятием, необходимой составной частью финансового менеджмента, действенным средством выявления внутрихозяйственных резервов, основой разработки обоснованных планов и управленческих решений. Он необходим как руководству предприятия, так и кредиторам, аудиторам, вкладчикам. Анализ финансово-хозяйственной деятельности позволяет оценить текущее финансовое положение компании, выявить причины такого состояния и сделать прогнозы на будущее.

### 2.2.1. Анализ структуры и динамики финансовых результатов

Проанализируем отчетность компании JTB и определим, есть ли стратегическая направленность в деятельности компании. Для анализа воспользуемся финансовой отчетностью компании за 2 последовательных года.

*Таблица 2.*

Структура активов предприятия и их динамика

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Активы** | **2012** | **2011** | **% 2012/2011** |
| Тыс.фун[[12]](#footnote-13). | % | Тыс.фун. | % |
| Оборотные  | 6466 | 88,90% | 6305 | 88,84% | 102,55% |
| Внеоборотные | 807 | 11,10% | 792 | 11,16% | 101,89% |
| Итого | 7273 | 100,00% | 7097 | 100,00% | 102,48% |

График 2.Структура активов предприятия и их динамика

Оборотные активы компании в 2011 году составили 88,84% от всей совокупности ее активов, в 2012 году их доля едва увеличилась до 88,90%. Внеоборотные активы в совокупности всех активов составили 11,16% и 11,10% в 2011 и 2012 годах соответственно.

В 2012 году оборотные активы компании увеличились на 2,55% по сравнению с 2011 годом, а внеоборотные - на 1,89%. В общей сложности активы компании увеличились на 2,48%. Увеличение внеоборотных активов может свидетельствовать о том, что деятельность компании направлена на создание материальных условий и, вкладывая средства в наименее ликвидные активы, возможно, компания планирует расширение своей основной деятельности. Увеличение доли оборотных активов говорит о формировании более мобильной структуры активов.

Таким образом, исходя из представленной структуры активов, можно сделать предварительный вывод, что в действиях компании присутствует стратегическая направленность.

*Таблица 3.*

Структура обязательств компании и их динамика

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Обязательства** | **2012** | **2011** | **% 2012/2011** |
| Тыс.фун. | % | Тыс.фун. | % |
| Долгосрочные | 11 | 0,11% | 37 | 0,26% | 29,73% |
| Краткосрочные | 10114 | 99,89% | 14194 | 99,74% | 71,26% |
| Итого | 10125 | 100,00% | 14231 | 100,00% | 71,15% |

График 3. Структура обязательств компании и их динамика

Структура обязательств за два исследуемых года немного поменялась: доля долгосрочных обязательств в общей структуре едва уменьшилась с 0,26% в 2011 году до 0,11% в 2012-м. Уменьшение доли долгосрочных обязательств наряду с увеличением доли краткосрочных может привести к снижению финансовой устойчивости предприятия, однако в оба периода большую долю всех обязательств занимают краткосрочные обязательства (99,74% в 2011 году и 99,89% в 2012 году).

В 2012 году краткосрочные обязательства компании сократились на 28,74% по сравнению с 2011 годом, а долгосрочные обязательства - на 70,27%. В общей сложности обязательства компании уменьшились на 28,85%.

*Таблица 4.*

Структура капитала компании и его динамика

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Капитал** | **2012** | **2011** | **% 2012/2011** |
| Тыс.фун. | % | Тыс.фун. | % |
| Уставной | 2000 | 82,10% | 2000 | 77,04% | 100,00% |
| Добавочный | 0 | 0,00% | 0 | 0,00% | - |
| Резервный | 436 | 17,90% | 596 | 22,96% | 73,15% |
| Итого | 2436 | 100,00% | 2596 | 100,00% | 93,84% |

График 4. Структура капитала компании и его динамика

Добавочный капитал в оба периода отсутствует, что может говорить об отсутствии прироста стоимости имущества компании, переоценки. В 2012 году резервный капитал сократился на 160 (здесь и далее - тыс. фун.) по сравнению с предыдущим годом, но его доля в общей структуре – на 5,06 %, отдав эту часть уставному капиталу, который оба года сохранялся на уровне 2000. Итого капитал компании сократился на 6,16%. Резервный капитал уменьшился за счет сокращения отчислений от чистой прибыли, которые предназначены для покрытия убытков, погашения облигаций и выкупа собственных акций. Уставный капитал акционерного общества разбит на определенное количество акций определенной номинальной стоимости, а значит, для поддержания уровня в 2000 компания сохранила количество своих акций и их номинальную стоимость.

Таким образом, проведя анализ структуры и динамики активов, обязательств, а также капитала компании JTB можно сделать следующие выводы:

* оборотные активы имеют значительный удельный вес в структуре активов (более 88%);
* компания использует в большей мере краткосрочные обязательства;
* компания сокращает свой резервный капитал, а также его долю в общей структуре капитала, в то время как добавочный капитал отсутствует совсем. В номинальном значении уставный капитал не изменился, но его доля в общей структуре капитала возросла. Следовательно, деятельность компании JTB действительно имеет стратегическую направленность.

Далее проанализируем динамику финансовых результатов компании.

*Таблица 5.*

Финансовые результаты компании и их динамика

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Показатель** | **2012** | **2011** | **2012/2011** |
| Выручка | 17979 | 7923 | 226,92% |
| Себестоимость продаж | 11820 | 6807 | 173,64% |
| Валовая прибыль | 6159 | 1116 | 551,88% |
| Прибыль (убыток) до налогообложения | 4129 | -68 | - |
| Чистая прибыль (убыток) отчетного периода | 4352 | -51 | - |

График 5. Финансовые результаты компании и их динамика

В обоих периодах выручка превышает себестоимость продукции, вследствие чего валовая прибыль положительна. Выручка увеличилась большими темпами, нежели себестоимость: 126,92% роста выручки против 73,64%-го роста себестоимости в 2012 году в сравнении с 2011 годом. По итогам двух периодов валовая прибыль увеличилась в 5,5 раз. По итогам 2012 года компания стала получать положительную чистую прибыль в размере 4352 тыс. фун., реабилитировавшись от убытков, понесенных в виду мирового экономического кризиса

Таким образом, наблюдается положительная динамика на увеличение основных финансовых результатов компании. Для более глубокого изучения положения компании необходимо провести анализ ее финансового состояния при помощи ряда показателей и коэффициентов.

### 2.2.2. Оценка финансового состояния компании.

Анализ финансового состояния компании является одним из важных направлений экономического анализа. Оценка финансового положения фирмы представляет собой совокупность методов, позволяющих определить состояние дел предприятия посредством изучения результатов его деятельности. Финансовое состояние предприятия отражает его конкурентоспособность, платежеспособность, а также кредитоспособность и, следовательно, эффективность использования вложенного собственного капитала. Для проведения оценки финансового состояния компании используются 4 группы показателей: коэффициенты ликвидности, показатели финансовой устойчивости, показатели деловой активности, а также коэффициенты рентабельности.

Для начала проведем анализ ликвидности предприятия с целью выяснения его способности рассчитываться по краткосрочным обязательствам. Для этого рассмотрим и проанализируем динамику основных показателей: коэффициенты текущей, быстрой и абсолютной ликвидностей.

*Таблица 6.*

Показатели ликвидности и их динамика

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Коэффициент** | **Формула расчета** | **2012** | **2011** |
| К-т текущей ликвидности | Кл = оборотные активы / краткосрочные обязательства | 0,64 | 0,44 |
| К-т быстрой ликвидности | Кбл = (оборотные активы - запасы) / краткосрочные обязательства | 0,64 | 0,44 |
| К-т абсолютной ликвидности | Кал = высоколиквидные оборотные активы / краткосрочные обязательства | 0,02 | 0,01 |

График 6. Показатели ликвидности и их динамика

Коэффициент текущей ликвидности характеризует способность компании погашать текущие (краткосрочные) обязательства за счёт оборотных активов. Это один из важнейших финансовых коэффициентов. Чем выше показатель, тем лучше платежеспособность предприятия. Хорошим считается значение коэффициента более 2. С другой стороны, значение более 3 может свидетельствовать о нерациональной структуре капитала, это может быть связано с замедлением оборачиваемости средств, вложенных в запасы, неоправданным ростом дебиторской задолженности.

В нашем случае коэффициент текущей ликвидности в 2012 году улучшил свои значения на 0,2 по сравнению с предыдущим отчетным периодом, и составил 0,64, тем самым снова не вписываясь в рамки [2;3]. Это говорит о низком уровне платежеспособности предприятия и возможной нерациональности структуры его капитала.

Коэффициент быстрой (срочной) ликвидности позволяет «осветить» ситуацию со структурой оборотных активов. Логика расчета такого коэффициента заключается в том, что запасы зачастую не могут быть реализованы в случае необходимости быстро без существенной потери в стоимости, следовательно, являются достаточно низколиквидным активом. Использование денежных средств для покупки товарно-материальных запасов не меняет коэффициент текущей ликвидности, но уменьшает коэффициент быстрой ликвидности.

Изучаемая компания не имеет каких-либо запасов в виду специфики туристического бизнеса, поэтому значение коэффициента быстрой ликвидности равно коэффициенту текущей ликвидности в обоих периодах. Чем выше коэффициент быстрой ликвидности, тем лучше финансовое положение компании. Значение коэффициента менее 1 свидетельствует о том, существует риск потери платежеспособности, что является негативным сигналом для инвесторов.

Коэффициент абсолютной ликвидности является вариацией двух вышеупомянутых коэффициентов ликвидности. При этом в расчете данного показателя используют только самые быстрореализуемые (ликвидные) активы. Данный показатель не столь популярен как коэффициенты текущей и быстрой ликвидности и не имеет прочно устоявшейся нормы. Чаще всего в качестве ориентира нормального значения показателя используют значение 0,2 и более. Слишком высокое значение коэффициента говорит о неоправданно высоких объемах свободных денежных средств, которые можно было бы использовать для развития бизнеса.

В нашем же случае значение коэффициента абсолютной ликвидности меньше указанного порога: 0,01 в 2011 году и 0,02 в 2012. Значение, меньшее, чем 0,1, говорит о том, что предприятие может испытывать затруднения при необходимости моментальной оплаты счетов кредиторов, однако за последние два года наблюдается рост данного коэффициента.

Рассмотренные показатели говорят о том, что у компании есть сложности с наиболее ликвидными активами. Возможно, было бы целесообразно пересмотреть структуру активов с целью трансформации части внеоборотных активов в оборотные, а также пересмотреть условия имеющихся краткосрочных обязательств. Также целесообразно увеличить объем наличных денежных средств и средств на расчетных счетах для увеличения способности рассчитываться по своим краткосрочным обязательствам.

Далее рассчитаем показатели, отражающие структуру капитала компании для оценки степени риска банкротства вследствие использования заемных финансовых ресурсов.

Структура капитала компании отражает соотношение заемного и собственного капиталов, привлеченных для финансирования долгосрочного развития компании.

*Таблица 7.*

Структура капитала и его динамика

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **2012** | **2011** |
| Собственный капитал | 6841 | 11193 |
| Долгосрочные обязательства | 11 | 37 |
| Краткосрочные обязательства  | 10114 | 14194 |
| Итого заемный капитал | 10125 | 14231 |

График 7. Структура капитала и его динамика

*Таблица 8.*

Соотношение заемного капитала и задолженности к собственному капиталу

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **2012** | **2011** |
| Соотношение заемного и собственного капитала | 1,48 | 1,27 |
| Отношение задолженности к собственному капиталу | 0,002 | 0,003 |

График 8. Динамика соотношения заемного капитала к собственному и задолженности к собственному капиталу

Соотношение заемного и собственного капитала организации называется финансовым левериджем. Он свидетельствует о принципиальном подходе к финансированию бизнеса, когда с помощью заемных средств у предприятия формируется финансовый рычаг для повышения отдачи от собственных средств, вложенных в бизнес. При расчете соотношения и числитель, и знаменатель берутся из пассива бухгалтерского баланса организации. Обязательства включают в себя и долгосрочные, и краткосрочные обязательства. Данный коэффициент показывает, какой объем собственных средств приходится на 1 рубль заемного капитала

В российской практике оптимальным считается равное соотношение обязательств и собственного капитала, т.е. коэффициент финансового левериджа равный 1. Допустимым может быть и значение до 2 (у крупных публичных компаний это соотношение может быть еще больше). При больших значениях коэффициента организация теряет финансовую независимость, и ее финансовое положение становится крайне неустойчивым. Таким организациям сложнее привлечь дополнительные займы. Наиболее распространенным значением коэффициента в развитых экономиках является 1,5 (т.е. 60% заемного капитала и 40% собственного). В нашем случае соотношение заемного и собственного капитала находится на оптимальном уровне и имеет тенденцию к увеличению.

За последние 2 года соотношение задолженности к собственному капиталу компании сократилось с 0,3 до 0,2%. Повышение задолженности к собственному капиталу более чем 1:1 рассматривается как рискованное, таким образом, в нашем случае можно сказать, что компания на данный момент незначительно зависит от заемных средств.

*Таблица 9.*

Динамика структуры капитала

|  |  |
| --- | --- |
|  | 2012/2011 |
| Собственный капитал | 61,12% |
| Долгосрочные обязательства | 29,73% |
| Краткосрочные обязательства  | 71,26% |
| Итого заемный капитал | 71,15% |

График 9. Динамика структуры капитала

В 2012 году собственный капитал компании сократился б*о*льшими темпами, нежели объем заемного капитала. Дальнейшее сохранение данной тенденции может стать причиной неполучения кредита в случае необходимости.

Коэффициенты оборачиваемости – это финансовые коэффициенты, показывающие интенсивность использования определенных активов или обязательств, они выступают показателями деловой активности предприятия.

Деловая активность выступает важнейшим фактором, определяющим финансовую стабильность предприятия. Результаты анализа деловой активности организаций необходимы, прежде всего, собственникам, а также кредиторам, инвесторам, поставщикам, менеджерам и работникам налоговых служб. Считается, что чем выше коэффициенты оборачиваемости, тем лучше, тем эффективнее работа предприятия.

*Таблица 10*.

Коэффициенты оборачиваемости и их динамика

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Показатель** | **Формула расчета** | **2012** | **2011** |
| К-т оборачиваемости совокупных активов | $$\frac{Выручка от реализации}{Средняя величина общих активов}$$ | 2,5 | 1,42 |
| К-т оборачиваемости дебиторской задолженности | $$\frac{Выручка от реализации}{Средняявеличинадебиторской задолженности (ДЗ)}$$ | 2,88 | 1,68 |
| К-т оборачиваемости кредиторской задолженности | $$\frac{Выручка от реализации}{Средняявеличинакредиторскойзадолженности (КЗ)}$$ | 1,48 | 0,63 |
| К-т оборачиваемости запасов | $$\frac{Себестоимость реализованной продукции}{Среднегодовая стоимостьзапасов}$$ | - | - |
| К-т оборачиваемости собств. капитала | $$\frac{Объем реализации продукции}{Среднегодовая стоимостьСК}$$ | 1,99 | 0,71 |

График 10. Коэффициенты оборачиваемости и их динамика

Оборачиваемость активов – финансовый показатель интенсивности использования организацией всей совокупности имеющихся активов.

Определенного норматива для показателей оборачиваемости не существует, поскольку они зависят от отраслевых особенностей организации производства. В капиталоемких отраслях оборачиваемость активов будет ниже, чем в торговле или сфере услуг, в частности, в нашем случае: 2,5 и 1,42. В 2012 году значение заметно увеличилось, что является положительным результатом, т.к. желательна более высокая оборачиваемость активов: низкая оборачиваемость может свидетельствовать о недостаточной эффективности использования активов.

Оборачиваемость дебиторской задолженности измеряет скорость погашения дебиторской задолженности организации, насколько быстро организация получает оплату за проданные товары от своих покупателей.

Коэффициент оборачиваемости дебиторской задолженности показывает, сколько раз за период (год) организация получила от покупателей оплату в размере среднего остатка неоплаченной задолженности. Для оборачиваемости дебиторской задолженности, как и для других показателей оборачиваемости не существует четких нормативов, поскольку они сильно зависят от отраслевых особенностей и технологии работы предприятия. Но в любом случае, чем выше коэффициент, т.е. чем быстрее покупатели погашают свою задолженность, тем лучше для организации.

В случае с JTB этот показатель невелик (1,68 и 2,88), но в 2012 году он увеличился по сравнению с 2011 годом, что говорит о повышении эффективности работы с покупателями в части взыскания дебиторской задолженности.

Оборачиваемость кредиторской задолженности – это показатель скорости погашения организацией своей задолженности перед поставщиками и подрядчиками. Данный коэффициент показывает, сколько раз (обычно, за год) фирма погасила среднюю величину своей кредиторской задолженности. Как и оборачиваемость дебиторской задолженности, оборачиваемость кредиторской задолженности используется в оценке денежных потоков организации и эффективности расчетов.

Оборачиваемость кредиторской задолженности сильно зависит от отрасли, масштабов деятельности организации. Для кредиторов предпочтителен более высокий коэффициент оборачиваемости, в то время как самой организации выгодней низкий коэффициент, позволяющий иметь остаток неоплаченной кредиторской задолженности в качестве бесплатного источника финансирования своей текущей деятельности.

Коэффициент оборачиваемости кредиторской задолженности JTB показывает, что пол-оборота в 2011 году потребовалось компании для оплаты выставленных ей счетов поставщиков и 1,5 оборота в 2012 году. Можно сделать вывод о менее эффективной организации взаимоотношений с поставщиками, обеспечивающей менее выгодный, отложенный график платежей и использующей кредиторскую задолженность, как источник получения дешевых финансовых ресурсов.

Оборачиваемость кредиторской задолженности оценивают совместно с оборачиваемостью дебиторской задолженности. У рассматриваемой компании в оба периода наблюдается двойное превышение оборачиваемости кредиторской задолженности над оборачиваемостью дебиторской. Неблагоприятной для предприятия является ситуация, когда коэффициент оборачиваемости кредиторской задолженности значительно больше коэффициента оборачиваемости дебиторской задолженности, пока же такой ситуации у JTB не сложилось, так что можно говорить об эффективной работе компании со своими дебиторами и кредиторами.

Оборачиваемость запасов показывает, сколько раз за анализируемый период организация использовала средний имеющийся остаток запасов. Данный показатель характеризует качество запасов и эффективность управления ими, позволяет выявить остатки неиспользуемых, устаревших или некондиционных запасов. Важность показателя связна с тем, что прибыль возникает при каждом "обороте" запасов (т.е. использовании в производстве, операционном цикле).

Для JTB расчет данного показателя невозможен ввиду отсутствия каких-либо запасов у компании вследствие специфики сферы ее функционирования.

**Коэффициент оборачиваемости собственног**о капитала показывает, сколько требуется оборотов для оплаты выставленных счетов. Этот показатель характеризует различные аспекты деятельности. С коммерческой точки зрения он отражает либо излишки продаж, либо их недостаточность; с финансовой - скорость оборота вложенного капитала; с экономической - активность денежных средств, которыми рискует вкладчик. JTB в 2011 году потребовалось пол-оборота, а в 2012 – 2. Данные значения и их динамика свидетельствуют об активности и приемлемой скорости использования предприятием собственного капитала.

В целом экономический потенциал предприятия возрастает по сравнению с предыдущим годом.

Показатели рентабельности предназначены для оценки общей эффективности вложения средств в предприятие. Они широко используются для оценки финансово - хозяйственной деятельности предприятиями всех отраслей. Это одни из наиболее важных показателей при оценке деятельности предприятия, которые отражают степень прибыльности деятельности предприятия.

Таблица 11.

Показатели рентабельности и их динамика

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **2012** | **2011** |
| Рентабельность продаж | 24,21% | -0,64% |
| Рентабельность основной деятельности | 37,16% | -2,57% |
| Рентабельность совокупного капитала | 19,78% | -0,28% |
| Рентабельность собственного капитала | 48,26% | -0,46% |
| Рентабельность активов | 60,57% | -0,92% |

Рентабельность продаж – показатель финансовой результативности деятельности организации, показывающий какую часть выручки организации составляет прибыль. Иными словами р**ентабельность продаж** показывает, какую сумму прибыли получает предприятие с каждого рубля проданной продукции. Нормальное значение рентабельности продаж определяется отраслевыми и прочими особенностями работы организации. Однако видно, что данный показатель для JTB значительно повысился в 2012 году, таким образом, прибыль стала составлять большую долю в выручке компании.

Рентабельность продаж показывает, прибыльная или убыточная деятельность предприятия, но не дает ответа на вопрос, насколько выгодны вложения в данное предприятие. Чтобы ответить на этот вопрос, рассчитывают рентабельность активов и капитала.

Значение рентабельности основной деятельности заметно повысилось за эти 2 периода: с 1 фунта затрат на производство компания стала получать 0,37 фунта чистой прибыли в 2012 году.

Что касается рентабельности совокупного капитала компании, то она также увеличилась: в 2012 году на 1 фунт капитала приходилось 0,19 фунта чистой прибыли.

Рентабельность собственного капитала – показатель чистой прибыли в сравнении с собственным капиталом организации. Это важнейший финансовый показатель отдачи для любого инвестора, собственника бизнеса, показывающий, насколько эффективно был использован вложенный в дело капитал.

Чем выше рентабельность собственного капитала, тем лучше. Нормативным считается значение на уровне 10%. В нашем случае данный показатель достиг уровня 48% в 2012 году, таким образом, компания стала получать 0,6 фунта прибыли на 1 фунт собственного капитала.

Рентабельность активов – очень важный показатель, с помощью которого можно измерить эффективность того, как компания формирует свой капитал и управляет имеющимися в ее распоряжении ресурсами. Рентабельность активов должна быть достаточной, чтобы как удовлетворить требования к доходности компании со стороны ее собственников (рентабельности собственного капитала), так и обеспечить выплату процентов за кредит, а также уплату налогов.

Рентабельность активов – финансовый коэффициент, характеризующий отдачу от использования всех активов организации. Коэффициент показывает способность организации генерировать прибыль без учета структуры его капитала (финансового левериджа), качество управления активами. В отличие от показателя "рентабельность собственного капитала", данный показатель учитывает все активы организации, а не только собственные средства. Поэтому он менее интересен для инвесторов.

Для более точных расчетов в качестве показателя "Активы" берется не значение на конкретную дату, а среднее арифметическое значение – активы на начало года плюс активы на конец года делят на 2. В результате расчета получается, что компания в 2012 году получала 0,6 фунта прибыли с каждого фунта, вложенного в активы. Данное значение свидетельствует о высокой эффективности использования активов компании.

Из Таблицы 12 видно, что все коэффициенты компании JTB приняли большие положительные значения в 2012 году, что свидетельствует об улучшении эффективности деятельности предприятия.

Для проведения анализа финансово-хозяйственной деятельности воспользуемся матрицей финансовых стратегий фирмы, предложенной французскими учеными Ж.Франшоном и И.Романе. Рассчитав значения показателей РХД и РФД, определим позицию компании в матрице финансовых стратегий, а также определим финансовую стратегию для компании. Для того чтобы проанализировать динамику результатов финансовой и хозяйственной деятельности, проведем расчет показателей РХД и РФД за 2 года.

*Таблица 12.*

Расчет РФХД

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **2012** | **2011** |
| Прибыль от продаж | 4392 | -175 |
| Амортизационные отчисления | 1454,6 | 1419,4 |
| Изменение величины кредиторской задолженности | -4080 | 3109 |
| Производственные инвестиции | 0 | 0 |
| Изменение запасов | 0 | 0 |
| Изменение величины дебиторской задолженности | 48 | 2990 |
| **РХД** | **1718,6** | **1363,4** |
| Изменение ЗС | -4106 | 3054 |
| Проценты к уплате | -200 | -175 |
| Налог на прибыль | 0 | 0 |
| Дивиденды | 13 | 12 |
| Прочие внеоперационные доходы (расходы) | 16 | -2 |
| **РФД** | **-3935** | **3219** |
| **РФХД** | **-2216** | **4582** |

Анализ является важным элементом в системе управления предприятием, необходимой составной частью финансового менеджмента, действенным средством выявления внутрихозяйственных резервов, основой разработки обоснованных планов и управленческих решений. Он необходим как руководству предприятия, так и кредиторам, аудиторам, вкладчикам. Анализ финансово-хозяйственной деятельности позволяет оценить текущее финансовое положение компании, выявить причины такого состояния и сделать прогнозы на будущее.

Результат хозяйственной деятельности определяет размер и динамику денежных средств компании в результате ее инвестиционно-хозяйственной деятельности. В то время как результат финансовой деятельности определяет величину и динамику денежных средств компании в результате финансовой деятельности. Обозначим положение JTB в 2011-2012 гг. на матрице финансовых стратегий.

*Таблица 13.*

Матрица финансовых стратегий

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **РФД<<0** | **РФД=0** | **РФД>>0** |
| **РХД>>0** | 1. РФХД=0«Отец семейства» | 4.РФХД>0«Рантье» | 6. РФХД>>0«Холдинг» |
| **РХД=0** | 7. РФХД<0«Эпизодический дефицит» | 2. РФХД=0«Устойчивое равновесие» | 5.РФХД>0«Атака» |
| **РХД<<0** | 9. РФХД<<0«Кризис» | 8. РФХД<0«Дилемма» | 3. РФХД=0«Неустойчивое равновесие» |

В 2011 году значения РХД и РФД значительно больше нуля, поэтому компания попадает в 6 квадрант матрицы финансовых стратегий «Холдинг». Это положение в матрице характеризуется большими денежными потоками, связанными с активным привлечением денежных средств; также существует риск, связанный с ликвидностью; недостаточно эффективное использование финансовых ресурсов.

Оптимальным положением в матрице финансовых стратегий является «Устойчивое равновесие» (квадрант 2), компании необходимо двигаться именно в этом направлении (т.е. 6->5->2). Для подобного перемещения руководству JTB необходимо было увеличивать инвестирование и при этом сократить уровень заемных средств. Только при таких действиях компанией будет достигнуто оптимальное положение в рамках матрицы финансовых стратегий, которое будет характеризоваться устойчивым равновесием – баланс между ликвидностью и доходностью.

Таким образом, по состоянию на 2012 год JTB оказалась уже в девятом квадранте – «Кризис» (РХД и РФД значительно меньше нуля). Компания JTB наряду со многими туристическими фирмами по всему миру в 2012 году оказалась в ситуации экономического потрясения, когда требуется получить еще больше кредитов. Подобная необходимость возникла в связи с тенденцией формирования очень раннего бронирования (раньше, чем за год). Для перехода в устойчивое равновесие компании необходимо проделать путь 9->8->3->5->2, для которого необходимы значительные кредиты. Подобный переход характеризуется риском потери ликвидности, но, скорей всего, компания сохранит динамику коэффициентов ликвидности, так как рассчитанные показатели за 2011-2012 гг. свидетельствуют о платежеспособности компании (коэффициенты невысоки, но имеют тенденцию к дальнейшему росту). При достижении «Неустойчивого равновесия» для приобретения устойчивого равновесия компании необходимо не только сократить заимствования, но и увеличить продажи.

Со дня основания компания JTB стала одной из ведущих японских туристических фирм с репутацией высочайшего качества предоставляемых услуг. Стратегией компании уже долгие годы является обеспечение наивысшего качества обслуживания туристов и гарантия максимальной надёжности. Сегодня размеры сети офисов JTB позволяют обеспечить взаимодействие клиентов с местными торговыми представителями именно в той области, где удобно самому клиенту, что также является весомым преимуществом компании и позволяет завоевывать новых клиентов. Благодаря достигнутому уровню репутации, а так же с учетом превышения оборачиваемости дебиторской задолженности над оборачиваемостью кредиторской задолженности, у компании не должно возникнуть трудностей с получением и выплатой кредитов, что в свою очередь должно улучшить положение финансово-хозяйственной деятельности компании.

# Глава 3. ПРИМЕНЕНИЕ МЕТОДА СТАНДАРТ-КОСТ К УЧЕТУ ЗАТРАТ НА ПРЕДПРИЯТИИ

Управление затратами является одной из основных задач высшего менеджмента любой компании: необходимо не только корректно рассчитать себестоимость производимой продукции, но и постараться ее минимизировать без потерь в качестве выпускаемого товара. В соответствии с поставленной целью важно выполнение ряда последовательных задач: выявления источников затрат предприятия, их группировка и систематизация, разработка специальных форм отчетности и системы учета, способствующих формированию достоверной информации о состоянии затрат фирмы.

## 3.1. Построение модели учета затрат методом стандарт-костинг

На рассматриваемом предприятии используется управление затратами с применением метода стандарт-костинг, главным условием применения которого является наличие повторяющихся однотипных или сводимых к таковым операций. В сфере туристических услуг такими однородными объектами анализа являются туристические поездки. Наличие стандартизированных повторяющихся туристических программ делает возможным составление смет затрат на каждый тур и последующий их анализ.

Каждому туру соответствует определенная смета затрат составленная на основе цен, которые занесены каждым офисом JTB в базу данных квотирования, существующую в глобальной компьютерной сети компании и доступную из любого офиса. Данная смета затрат рассылается во все города, через которые проходит маршрут тура. В зависимости от текущей ситуации на местных рынках офисы производят корректировку расходов. Скорректированная смета возвращается в офис, через который была осуществлена продажа туристических услуг, где пересматриваются цены, указанные в предложении агенту. На следующем этапе агент информирует офис, а последний, в свою очередь, остальные офисы о реальном количестве человек в группе, возможных изменениях в программе или пожеланиях к питанию и другим услугам.

Имея скорректированную и заверенную офисом, осуществившим продажу тура, смету затрат, каждый офис заказывает все необходимые услуги в соответствии с программой. Бухгалтерия получает счета и относит затраты по каждому из поставщиков услуг на соответствующий тур. План счетов, используемый в корпорации, разработан в разрезе отдельных офисов, а также отдельных видов услуг. На третьем этапе анализ отклонений реальных затрат от сметных производится в главном офисе. Консолидированная отчётность, полученная на основе данных, предоставленных бухгалтерией каждого офиса в отдельности, позволяет увидеть разницу между произведёнными затратами и суммами, полученными по счетам от агентов, а также показывает процент прибыли (или убытков) по каждому туру.

Именно метод стандарт-костинг является той составляющей системы управленческого учёта, которая позволяет контролировать затраты таким образом, чтобы минимизировать себестоимость и, следовательно, повысить конкурентоспособность.

Модель учета затрат в компании JTB предполагает расчет основных характеристик, которые могут повлиять на сумму затрат компании и себестоимость ее продукции. Для построения наиболее точной модели необходимо сузить круг своих наблюдений, например, на наиболее популярной услуге в туристическом бизнесе – проживании в отеле.

На себестоимость одной ночи проживания в отеле, заказанного через туристическую фирму, влияет ряд факторов:

* Net cost SB (single bed) - стоимость проживания в одноместном номере + завтрак.
* Net cost TB (twin bed) - стоимость проживания в двухместном номере + 2 завтрака[[13]](#footnote-14).
* Ужин в отеле (dinner per person), который предоставляется за отдельную плату, однако его также важно бронировать заранее, так как при обращении в ресторан отеля на предмет приобретения ужина непосредственно на месте, может не оказаться возможности обслужить нужное количество предполагаемых блюд.
* Носильщики (porterage per person), стоимость услуг которых зависит не от количества переносимого багажа, а от количества человек, изъявивших желание, воспользоваться его услугами. Данная услуга также оплачивается через туристическую компанию: это и дешевле, и означает гарантию того, что по прибытию в отель даже большую группу туристов будет ожидать достаточное количество носильщиков, чтобы оперативно справиться со всем их багажом.
* Free policy – предоставление 1 бесплатного места (обычно в TB+1 ужин) за каждые 15 человек, заказавших места в данном отеле.
* Бесплатное проживание турлидера (free place for tour leader) –предоставление 1 бесплатного места для туристического наставника (обычно в SB+ужин). Данная опция распространяется на все группы, независимо от их размера.
* Количество человек в туристической группе (number of persons). Если группа большая, то основная часть заказа состоит из TB, остаток - SB.

Все стоимостные факторы (стоимость TB\SB, ужина, услуг носильщиков, наличие free policy) прописаны в контракте, заключенном между отелем и турфирмой. Контракты, как правило, заключаются на год или сезон (3-4 месяца). При формировании тура в последнюю очередь определяется количество человек в туристической группе, так как это число озвучивается самим заказчиком непосредственно при бронировании после ознакомления с прайс-листом, выставленным турфирмой.

Таким образом, стоимость проживания в отеле может быть определена еще до совершения услуги. Для того чтобы понять, как с помощью системы стандарт-кост может быть осуществлен анализ затрат туристической компании, составим систему, определяющую стоимость услуги еще до ее совершения. При правильном использовании всех вышеперечисленных факторов в одном уравнении получим ожидаемый нами результат одной ночи проживания туристической группы в отеле.

Пусть себестоимость одной ночи проживания в отеле для группы будет Y (final tour net cost), тогда получим следующее уравнение, завязанное на всех вышеуказанных показателях:

Y=net cost TB \*TB quantity + net cost SB \* SB quantity + dinner per person \* number of persons + porterage per person \* number of persons – (1\2 \* net cost TB + dinner per person (if ordered)) [if free policy is stated in the contract and number of persons > 15] – (net cost SB + dinner per person (if ordered)) [if this policy is stated in the contract and there is a tour leader].

Подобная модель представляет собой расчет себестоимости 1 ночи проживания группы в отеле еще до непосредственно осуществления данной услуги (для долгих туров полученные значения умножаются на количество ночей, проведенных в отеле). Таким образом, на момент поступления счетов, выставленных поставщиками турагентства (отелями), компания будет иметь представление о сумме денег, которую необходимо будет выплатить кредиторам за выполнение данной конкретной услуги. Подобным образом можно рассчитать цены, например, для 1 ночи проживания в одном из испанских отелей-поставщиков компании JTB[[14]](#footnote-15).

В случае, если отель запросит с турагентства сумму, меньшую, чем та, что рассчитана компанией до осуществления услуги, это будет рассмотрено как положительное отклонение, т.е. прибыль для компании[[15]](#footnote-16). Финансовый отдел просматривает информацию по каждому туру, выявляет туры с убытками (отрицательными отклонениями) и получает по ним подробную распечатку доходов и расходов для более подробного анализа.

Существуют следующие основные причины возникновения отрицательных отклонений:

1. Расходы на тур были неправильно заквотированы офисом, осуществляющим продажу, в результате чего расходы по туру превысили доходы. Центром ответственности за такое отклонение может быть как офис, составивший неправильную смету затрат, так и офис, который недостаточно чётко откорректировал свою часть сметы.
2. Было невозможно заказать гостиницу, заквотированную продающим офисом в связи с отсутствием в ней свободных мест, вследствие чего группа проживала в более дорогой гостинице.
3. Необходимость предоставления компенсации за неполностью или некачественно предоставленные услуги, в том числе не по вине фирмы. Здесь появление отрицательного отклонения объясняется предпочтением компании сохранить свою репутацию в глазах клиента, взяв на себя ответственность за любые возможные неудобства и возместив их за свой счёт.
4. Аннуляционные санкции, выставленные гостиницами, автобусными компаниями, ресторанами за несвоевременное снятие заказа. Центром ответственности здесь является офис, который по какой-либо причине не аннулировал сделанные заказы в срок.

Анализ единичных непредвиденных превышений сметы затрат используется для определения размера резерва по непредвиденным отклонениям. Повторяющиеся однотипные отрицательные отклонения являются первоочередным объектом исследования, так как в результате появляется возможность контролировать затраты и прибыль по целому ряду туров.

## 3.2. Анализ построенной модели по методу стандарт-костинг

Методика стандарт-костинг предполагает сопоставление статей себестоимости и бюджета, при этом для точности анализа отклонений может быть использован каждый показатель.

Существует два уровня отклонений при постатейном анализе отклонений (первого и второго уровня):

1. Отклонение первого уровня – разница значений при жестком бюджете (т.е. абсолютные отклонения, формула 3.1. [[16]](#footnote-17)). Данный вид отклонения может наблюдаться при расчете разницы между фактическими затратами, умноженными на фактический выпуск, и нормативными затратами, умноженными на нормативный выпуск:

**Δ**1=Ca\*Qa-Cs\*Qs, (3.1.)

где:

Ca = cost actual – фактические затраты,

Qa = quantity actual – фактический выпуск,

Cs = cost standard – нормативные затраты,

Qs = quantity standard – нормативный выпуск.

Чтобы адаптировать данную модель надо принять тот факт, что в туристической сфере нормативными затратами будет, например, стоимость комнаты SB по контракту, а нормативным выпуском - заявленное при бронировании количество участников тургруппы, выбравших SB. Аналогично фактические затраты – стоимость комнаты, выставленная в счете поставщиком услуги для турфирмы, а фактический выпуск – фактическое число людей, воспользовавшихся данной услугой от лица фирмы.

Положительная разница говорит о том, что произошел абсолютный перерасход, в случае отрицательной разницы – экономия по статье идет в прибыль компании.

1. Отклонения второго уровня – разница значений при гибком бюджете[[17]](#footnote-18)(формула 3.2. [[18]](#footnote-19)). Данный вид отклонения может наблюдаться при расчете разницы между фактическими затратами, умноженными на фактический выпуск и нормативными затратами, также умноженными на фактический выпуск:

**Δ**2=Ca\*Qa-Cs\*Qa (3.2.)

Данный вид отклонения может быть рассчитан как для 1 единицы продукции (в турсфере – услуги), тогда формула будет иметь вид **Δ**2=Ca-Cs, так и представлен в процентах, когда за 100% берется заранее рассчитанный норматив (однако процентный вариант обычно не используется для отклонений первого уровня).

Для более полного анализа отклонений затрат методом стандарт-костинг следует представить анализ на оба вида отклонений в одной таблице. Допустим, в случае заказа двух групп 8TB и 1SB на одну ночь в отеле Alhambra Palace (см. Приложение 3), а также ужина на 17 человек, имеем следующее сопоставление нормативных и фактических данных:

*Таблица 14.*

Анализ отклонений фактических и нормативных затрат в целом на проживание и ужин в отеле Alhambra Palace в апреле месяце на 1 ночь

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Статья или показатель | План(QS = 2 группы) | Факт(QA = 3 группы) |
| Cs | Qs | Ca | Qa |
| Двуместный номер (TB) | 60 | 8 | 59 | 8 |
| Одноместный номер (SB) | 55 | 0 | 54 | 1 |
| Ужин (Dinner) | 15 | 17 | 16 | 10 |
| Итого себестоимость выпуска, фунт ст. | 1470 | 2058 |
| Итого себестоимость единицы продукции, фунт ст. | 735 | 686 |
| Отклонение первого уровня на выпуск, фунт ст. | 2058 – 1470 = 588 |
| Отклонение второго уровня на выпуск, фунт ст. | 2058 – 735\*3 = -147 |
| Отклонение второго уровня на единицу продукции, фунт ст. | 686 - 735 = -49 |
| Отклонение второго уровня, %. | -6,67% (-49 от 735 или -147 от 735\*3) |

Значение стоимости тура = 735 можно получить, подставив информацию о количестве человек в модель учета затрат, так что Y=60\*8+55\*1+15\*17-55=735 фунт ст.

Исходя из расчетов, представленных в таблице, можно сделать следующие заключения:

1. жесткий бюджет на выпуск превышен на 588 фунт ст.;
2. гибкий бюджет на выпуск продукта снижен на 147 фунт ст.;
3. себестоимость турпродукта уменьшена на 49 фунт ст. или почти на 7%.

Чтобы понять, какие конкретно факторы привели к подобным результатам, используется постатейный факторный анализ. Каждая статья (проживание, питание и т.п.) имеет две характеристики: ценовую (С) и количественную (Q), тогда имеет смысл введение следующих обозначений:

* QAqACA –фактический бюджет по статье, где q – затраты по статье на 1 группу туристов, Q – количество групп;
* QSqSCS - нормативный бюджет по статье;
* QAqSCS - гибкий нормативный бюджет по статье (та сумма, которая была бы израсходована, если бы фактические цены оказались равны нормативным).

Для лучшего понимания того, какие имеются отклонения для каждой статьи затрат, обратимся к таблице с постатейным анализом отклонений для того же примера:

*Таблица* 15.

Постатейный анализ отклонений

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Статья | План – 2 группы | План по статье | Факт - 3 группы | Факт по статье | Отклонения |
| Цена (СS) | Норма на ед. (qS) | Цена (СA) | Расход на ед. (qA) |
| 1-го уровня | 2-го уровня | 2-го уровня на ед. | 2-го уровня в % |
| Двуместный номер (TB) | 60 | 8 | 960 | 59 | 8 | 1416 | 456 | -24 | -8 | -2% |
| Одноместный номер (SB) | 55 | 0 | 0 | 54 | 1 | 162 | 162 | 162 | 54 | 0% |
| Ужин (Dinner) | 15 | 17 | 510 | 16 | 10 | 480 | -30 | -285 | -95 | -37% |

Анализ отклонений первого уровня свидетельствует о перерасходовании двух статей жесткого бюджета, в то время как по статье Dinner наблюдается экономия даже при условии увеличения цены.

Анализ отклонений второго уровня показывает, что имеется экономия не только по статьеDinner, но и по статье SBв рамках гибкого бюджета. На весь выпуск фактически оказанных услуг получена экономия в размере 24 и 285 фунт ст., а на единицу услуги 8 и 95 фунт.ст., что в постатейном процентом выражении дает экономию в 2 и 37%.

Однако даже при рассмотрении отклонений по каждой статье отдельно может оказаться недостаточно информации для определения дальнейших действий, поэтому важно применение основных показателей факторного анализа (формулы 3.3.-3.6. [[19]](#footnote-20)):

* Абсолютного отклонения по цене материалов:

(СA - СS)\*QSqS, (3.3.)

* Абсолютного отклонения по количеству использованных материалов:

(QAqA -QSqS)\*СA, (3.4.)

* Относительного отклонения по цене материалов:

(СA - СS)\*QAqS, (3.5.)

* Относительного отклонения по количеству использованных материалов:

(QAqA - QAqS)\*СA. (3.6.)

*Таблица* 16.

Постатейный факторный анализ

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Статья | План2 группы | План по статье | Факт3 группы | Факт по статье | Абсолютное отклонение | Относительное отклонение | Удельное отклонение |
| Цена Сs | Норма qs | Цена Са | Расход qa | По цене | По кол-ву | По цене | По кол-ву | По цене | По кол-ву |
| Двуместный номер (TB) | 60 | 8 | 960 | 59 | 8 | 1416 | -16 | 472 | -24 | 0 | -8 | 0 |
| Одноместный номер (SB) | 55 | 0 | 0 | 54 | 1 | 162 | 0 | 162 | 0 | 162 | 0 | 54 |
| Ужин (Dinner) | 15 | 17 | 510 | 16 | 10 | 480 | 34 | -64 | 51 | -336 | 17 | -112 |

В частности стоит заметить, что суммарно абсолютные отклонения по каждой статье показывают отклонения первого уровня, а просуммировав постатейно относительные отклонения, получим отклонения второго уровня.

Отрицательные значения, полученные за счет изменения цены и/или количества товара/услуги, свидетельствуют об экономии бюджета, так, например снижение цены TB дает прибыль компании в размере 1 фунт ст. от каждой забронированной комнаты. Положительные значения являются сигналом к тому, чтобы обратить внимание на затраты по данным статьям, так как в них произошел перерасход. В частности большие и абсолютное, и относительное отклонения возникли по статье SB, так как изначально по ней не предполагалось ни каких затрат. Если обратиться к модели учета затрат (составленному ранее уравнению), то можно увидеть, что не должно быть никаких SB в виду прописанного в контракте условия, что турлидер проживает в SB бесплатно. В данном конкретном случае вина за возникшее негативное отклонение возлагается на отель, а не на туроператора, так как именно отель не стал соблюдать условия контракта. Подобная проблема решается за счет выпуска отелем расчетного извещения (credit note – уведомления о кредитовании счета) туроператору. Спорные случаи, как в примере с Dinner, когда цена повысилась, а количество понизилось, решаются в индивидуальном порядке между туристической фирмой и поставщиком услуги.

## 3.3. Практика применения модели и рекомендации по ее внедрению

Суть применения системы стандарт-костинга к учету затрат заключается в расчетах, основанных не на фактически произведенных услугах и ценах на них, а в базировании расчетов на том, что еще только будет происходить в будущем. Целью внедрения системы стандарт-костинга в учетную деятельность турфирмы является повышение контроля над расчетами с кредиторами (поставщиками услуг) компании. Четко фиксированный уровень затрат позволяет видеть ориентир предстоящих списаний.

Алгоритм введения системы учета метода стандарт-кост на предприятие туристической сферы состоит их нескольких этапов, особое внимание необходимо уделять следующим операциям:

* 1. Выявление ключевых факторов, требующих анализа.

При построении модели учета затрат на предприятии сферы туризма важно выявить все источники затрат компании по предоставлению туристического продукта. Большинство ценовых факторов прописано в контрактах, заключенных между турагентством и его поставщиками. Важна правильная их систематизация, чтобы модель учета была универсальной и не требовалась ее частая корректировка, в противном случае учет затрат данным методом будет сложным и непривлекательным для пользователей данной информацией.

* 1. Подготовка элементов учета.

Стандарт-костинг предполагает работу с систематически повторяющимися элементами, в противном случае процесс их анализа станет трудо- и время- затратным, поэтому для внедрения подобной системы для учета затрат на предприятии важно проведение группировки всех данных, необходимых для детального многофакторного учета. Индивидуальные элементы следует скорректировать так, чтобы их значения не сильно искажали итоговые значения модели.

* 1. Построение модели учета и формирования стандартов.

Также при анализе затрат данным методом необходима регулярная работа над моделью учета, в частности, систематическая проверка ее адекватности (насколько грамотно она описывает формирование себестоимости или учитывает все затраты). При необходимости должен быть проведен анализ рынка туристических услуг с целью корректировки составляющих, внедрения новых факторов для учета и т.п. На этом этапе необходимо произвести расчет стандартов, относительно которых будут сравниваться фактические результаты работы.

Стандарты могут быть идеальными и достижимыми. Идеальные стандарты предполагают достижение максимального уровня эффективности, в частности, полное соблюдение условий контрактов. Однако становление идеальных стандартов учета для туристических услуг может оказаться нерациональным, в виду того, что в сфере туризма часто возникают непредвиденные затраты, не вписываемые в модель. Таким образом, идеальные стандарты часто бывают недостижимыми, что вызывает дополнительную работу по анализу возникших отклонений. Данную проблему проведения дополнительной работы помогает избежать установка достижимых затрат, которые устанавливаются на более «лояльном» уровне, т.к. они корректируются (занижаются или завышается) с расчетом на возникновение непредвиденных затрат (например, туристическая группа решила заказать еще одну услугу у отеля с последующей оплату через турфирму).

* 1. Анализ модели учета

Важно умение также не только построить адекватную модель учета, но и умение ее анализировать. После получения фактических значений по результатам деятельности компании производится их сопоставление с ранее рассчитанными нормативами, рассчитываются отклонения различных уровней, факторный анализ. В случае возникновения отклонений, они анализируются на предмет либо полного устранения, либо минимизации в последующих периодах. Превышение установленного норматива может либо свидетельствовать об установлении неверной системы учета, либо послужить сигналом о необоснованных затратах, минимизацией которых следует уделять особое внимание. Информация о возникающих отклонениях важна для принятия руководством различных управленческих решений, направленных на улучшения показателей фирмы по понесенным ею затратам.

В общем виде алгоритм введения и работы системы стандарт-костинга в системе учета затрат в туристической компании представлен на Графике 11.

График 11. Алгоритм введения и работы метода стандарт-костинг при учете затрат в турфирме

Применение модели стандарт-костинга к учету затрат в турфирме предполагает детальный контроль над рядом показателей. Систематически повторяющиеся небольшие отклонения фактических значений от расчетных по итогам нескольких отчетных периодов могут перерасти в весомые затраты, поэтому соблюдение контроля над каждой статьей затрат способствует сведению всех нежелательных сверхзатрат компании к минимуму. Проанализировать возникающие отклонения фактических затрат от нормативных показателей позволяет применение факторного анализа на базе системы стандарт-костинга. Своевременное выявление и минимизация отрицательных отклонений позволит туристической компании минимизировать свои затраты, связанные с работой со своими кредиторами, а также в целом поддерживать отношения с поставщиками.

# ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Анализ финансово-хозяйственной деятельности JTB показал, что в большей мере компания использует краткосрочные обязательства, однако для достижения лучших значений финансовых показателей необходимо получить больше долгосрочных займов и увеличить продажи, при этом избегать излишних затрат при работе с краткосрочными обязательствами.

Для детального контроля над затратами компании JTB наилучшим образом подходит модель учета стандарт-кост. Система стандарт-костинг является методом, наиболее точно позволяющим оценить серьезность понесенных затрат компании, так как при данном методе учета производится предпроизводственный расчет показателей, позволяющий оценить адекватность фактических полученных данных.

В данном исследовании достигнуты следующие результаты:

* выявлены и исследованы существующие методы учета затрат;
* проанализирована финансово-хозяйственная деятельность компании, показавшая, что компании необходимо минимизировать затраты при работе с краткосрочными обязательствами;
* выявлена специфика применения метода стандарт-кост для учета затрат;
* определены и проанализированы возможные затраты формирования услуги туристической компании, в частности, произведена группировка составляющих проживания в отеле: двуместные и одноместные номера, наличие ужина в отеле, услуг носильщика, возможности применения free policy.
* сконструирована модель формирования себестоимости турпродукта, позволяющая отследить все его составляющие и рассчитать затраты по ним;
* представлен метод проведения факторного анализа отклонений по модели, построенной методом стандарт-кост;
* разработан алгоритм внедрения методики стандарт-костинг в систему учета затрат в любую туристическую компанию.

Сложность применения системы стандарт-кост для расчета себестоимости и учета затрат в туристической компании заключается в систематизации данных, необходимых для проведения анализа. В литературе на сегодняшний день еще не широко изучено, как правильно применить систему стандарт-костинга именно к туристической сфере в целом, однако для компании JTB применение данной методики является возможным в виду соблюдения строгого контроля над значениями нормативов путем регулярной сверки фактических показателей с данными, указанными в контрактах, заключенных с поставщиками. Регулярность проведения анализа отклонений способствует сведению нежелательных затрат компании к минимуму, чему также способствует мобильность и структурированность обновления данных и поддержание контакта с поставщиками для улаживания разногласий на предмет затрат.

Анализ возможных отклонений при использовании стандарт-костинга следует производить с помощью факторного анализа, так как именно данный вид анализа позволяет оценить различия, возникающие между нормативными и фактическими значениями данных. Применение факторного анализа на базе стандарт-костинга позволяет выявить статьи затрат с негативными отклонениями, тем самым указывая направления, в которых менеджмент компании должен принять управленческие решения для получения результатов, более точно совпадающих с рассчитанными нормативами и, как следствие, не несущих излишних непреднамеренных затрат. Минимизация затрат, полученная благодаря применению системы стандарт-костинга, позволит достичь компании более высоких финансовых результатов.

# СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Методические рекомендации по учету затрат на производство продукции, работ, услуг. Проект Минфина РФ.
2. Аткинсон Э. А. и др. Управленческий учет. - М.: Вильямс. – 2005. – 878с.
3. Бердникова Т.Б. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия. - М.: ИНФРА-М, 2007. – 215с.
4. Брейли Р., Майерс С. Принципы корпоративных финансов. – М.: Олимп-Бизнес, 2009. – 1008с.
5. Ван Хорн Джеймс К., Вахович Джон М., Основы финансового менеджмента 11-е издание. – М.: Вильямс, 2005. – 992с.
6. Ван Хорн Джеймс К. Основы управления финансами. Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 799с.
7. Гаррисон Д.Ч. Стандарт-кост. //Система нормативного учета себестоимости. – Л.: Союзоргучет, 2008 – 156с.
8. Грачев А.В. Анализ и управление финансовой устойчивостью предприятия. - М.: Дело и Сервис, 2002. – 208с.
9. Ковалев В. В., Ковалев Вит. В. . Корпоративные финансы и учет. Понятия, алгоритмы, показатели. – М.: Кнорус, 2010 г. – 768с.
10. Котлер Ф, Боуэн Дж., Мейкенз Дж. Маркетинг. Гостеприимство. Туризм, Юнити – Дана, 2007. – 1046 с.
11. Ламбен Ж.-Ж., Чумпитас Р., Шулинг И. Менеджмент, ориентированный на рынок. 2-е изд. / Пер. с англ. под ред. В. Б. Колчанова. - СПб.: Питер, 2008. - 720с.
12. Либерман И.А. Управление затратами. – М.: Дашков и К-2006 – 619с.
13. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия (4-е изд.) – Мн.: Новое знание, 2002. – 668с.
14. Соболев И.И., Соболева Е.А. Финансово-экономический анализ деятельности турфирмы. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 123с.
15. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496с.
16. Устюжанина Е. В., Петров А. Г., Садовничая А. В., Евсюков С. Г. Корпоративные финансы. – М.: Дело, 2008. – 672с.
17. Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С., Негашев Е.В. Методика финансового анализа. - М.: Инфра-М, 2000. – 208с.
18. Гордин В. Э., Карпова Г. А., Хорева Л. В. Направления развития статистического учета в системе управления туризмом на региональном уровне. - СПб.: Издательство Санкт-Петербургского государственного университета экономики и финансов, 2009.
19. Волкова О. Н., Кузнецова Е. В. Управленческий учет //Проблемы теории и практики управления. – 2012. – №. 11-12. – С. 103-112.
20. Воронова Е.Ю. Система «Стандарт - кост»: комбинированные отклонения и отклонения по количеству реализованной продукции. //Аудитор. - 2009. - №. 12. - С. 31-36.
21. Воронова Е. Ю. Система "стандарт-кост": общая характеристика //Аудитор. – 2003. – №. 4. – С. 34-41.
22. Ерижев М. К. Развитие методов управления затратами, учета и калькулирования себестоимости //Экономический анализ: теория и практика. – 2003. – №. 10. – С. 78-80.
23. Ермакова Н. А. Взаимосвязь и отличительные особенности анализа косвенных затрат по методу стандарт-кост и АВВ-методу //Экономический анализ: теория и практика. – 2005. – №. 15. – С. 47-50.
24. Ермакова Н.А. Организация учета в системе директ-костинг //Современный бухучет.– 2004. – № 6.
25. Ивашковская И. В. Модель стратегического стоимостного анализа фирмы //Экономическая наука современной России. – 2008. – №. 3. – С. 115-127.
26. Имашев Б.М. Проблемы эффективности организаций в современных условиях // Финансы. – 2009. - С. 17-22.
27. Карпова Г. А., Гордин В. Э., Хорева Л. В. Статистика туризма на региональном уровне: опыт Санкт-Петербурга //Вестник Сочинского государственного университета туризма и курортного дела. – 2009. – №. 1. – С. 17.
28. Карпова Г. А., Хорева Л. В., Васина Е. В. Туристское потребление как перспективная основа развития международной торговли услугами //Вестник СГУТиКД. – 2011. – №. 1. – С. 15.
29. Хорева Л. В. и др. Классификация в туризме: практика и методология //Известия Санкт-Петербургского университета экономики и финансов. – 2012. – №. 2. – С. 64-69.
30. Хорева Л. В., Карпова Г. А., Петров А. Н. Концептуализация подходов к формированию целостной теории услуг //Известия Санкт-Петербургского университета экономики и финансов. – 2012. – №. 1. – С. 40-50.
31. Adams D. (2006) Management Accounting for the Hospitality, Tourism and Leisure Industries: A Strategic Approach. *External analysis*. Cengage Learning EMEA, pp. 69-122.
32. Candela G., Figini P. (2012) The Economics of Tourism Destinations. *The tourism sector in the economy*. Springer, pp. 45-72.
33. Drury C. (2008) Management and Cost Accounting. *Standard costing and variance analysis.* Cengage Learning EMEA, pp. 417-451.
34. Edward J. Vanderbeck (2012) Principles of Cost Accounting. *Standard cost accounting – materials, labor, and factory overhead,* 16th ed. Cengage Learning, pp. 395-463.
35. Fama, E. F. (1998) Market Efficiency, Long-Term Returns, and Behavioral Finance, *Journal of Financial Economics*, pp. 293-306.
36. Nigam Lal B.M., Jain I.C. (2004) Cost Accounting: An Introduction. *Costing methods and Techniques*. PHI Learning Pvt. Ltd, pp. 8-11.
37. Rajasekaran V. (2010) Cost Accounting. *Standard Costing and Variance Analysis*. Pearson Education India, pp. 605-612.
38. Steven M. Bragg. (2011) Cost Accounting Fundamentals, 342.
39. Steven M. Bragg. (2012) The Accounting Controls Guidebook: A Practical Guide, 240.
40. Bhattacharyya N., Dividend Policy – A Review, *Managerial Finance*, Vol. 33, №1, 2007, pp. 4-13.
41. Cochrane, J. H. New Facts in Finance, *Economic Perspectives*, 23 (3) 1999, pp. 59-78.
42. Myers. S. Still Searching for Optimal Capital Structure. *The Revolution in Corporate Finance.* Edited by J.Stern, D. Chew. 4th Edition. Blackwell Publishing. 2003.
43. Tumlare AFC Presentation – SPB, 2011.
44. Интернет-проект «Корпоративный менеджмент» - http://www.cfin.ru/ (дата обращения: 15.04.2014).
45. Официальный сайт Тумларе - http://www.tumlare.com/ (дата обращения: 30.03.2014).
46. Официальный сайт Европейской Комиссии по путешествиям - http://etc-corporate.org/ (дата обращения: 30.03.2014).

# ПРИЛОЖЕНИЕ 1

Прогноз роста туристов[[20]](#footnote-21)



# ПРИЛОЖЕНИЕ 2

Крупнейшие туристические компании мира[[21]](#footnote-22)



# ПРИЛОЖЕНИЕ 3

Расчет себестоимости проживания 1 дня в испанских отелях-поставщиках компании JTB группы из 17 человек, которые заказывают ужин в отеле и услуги носильщика (Excel)

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Name | **Y (Final tour net cost)** | Net cost TB | Net cost SB | Number of persons | TB quantity | SB quantity | Dinner per person | Number of persons | Porterage per person | Number\_of\_persons | Free policy | Free place for tour leader |
| ABADES NEVADA PALACE | **775** | 65 | 61 | 17 | 8 | 1 | 12 | 17 | 2 | 17 | 1 | 0 |
| AC SOM  | **791** | 69 | 62 | 17 | 8 | 1 | 10 | 17 | 3 | 17 | 1 | 0 |
| AGUMAR | **724** | 59 | 54 | 17 | 8 | 1 | 11 | 17 | 3 | 17 | 1 | 0 |
| ALFONSO XIII | **664** | 65 | 58 | 17 | 8 | 1 | 10 | 17 | 2 | 17 | 1 | 1 |
| ALHAMBRA PALACE SA  | **909** | 68 | 62 | 17 | 8 | 1 | 18 | 17 | 5 | 17 | 0 | 1 |
| ALIXARES | **763** | 60 | 55 | 17 | 8 | 1 | 15 | 17 | 3 | 17 | 0 | 1 |
| ANDALUCIA CENTER | **664** | 58 | 53 | 17 | 8 | 1 | 13 | 17 | 2 | 17 | 1 | 1 |
| ARTS | **650** | 56 | 52 | 17 | 8 | 1 | 9 | 17 | 2 | 17 | 1 | 0 |
| AXOR BARAJAS | **797** | 68 | 61 | 17 | 8 | 1 | 12 | 17 | 2 | 17 | 1 | 0 |
| AXOR FERIA | **781** | 66 | 60 | 17 | 8 | 1 | 12 | 17 | 2 | 17 | 1 | 0 |
| AYRE GRAN HOTEL COLON | **854** | 77 | 70 | 17 | 8 | 1 | 15 | 17 | 3 | 17 | 1 | 1 |
| AYRE HOTEL CASPE | **711** | 58 | 52 | 17 | 8 | 1 | 15 | 17 | 3 | 17 | 1 | 1 |
| AYRE HOTEL CORDOBA | **726** | 60 | 58 | 17 | 8 | 1 | 15 | 17 | 3 | 17 | 1 | 1 |
| AYRE HOTEL ROSELLON  | **741** | 62 | 54 | 17 | 8 | 1 | 15 | 17 | 3 | 17 | 1 | 1 |
| AYRE HOTEL SEVILLA | **711** | 58 | 52 | 17 | 8 | 1 | 15 | 17 | 3 | 17 | 1 | 1 |
| BARCELO ATENEA MAR | **827** | 60 | 55 | 17 | 8 | 1 | 18 | 17 | 2 | 17 | 1 | 0 |
| BARCELO MALAGA  | **860** | 64 | 58 | 17 | 8 | 1 | 18 | 17 | 2 | 17 | 1 | 0 |
| BARCELO RENACIMIENTO (SEVILLA) | **852** | 63 | 57 | 17 | 8 | 1 | 18 | 17 | 2 | 17 | 1 | 0 |
| BARCELO SANTS | **827** | 60 | 55 | 17 | 8 | 1 | 18 | 17 | 2 | 17 | 1 | 0 |
| BARCELO VALENCIA  | **760** | 52 | 48 | 17 | 8 | 1 | 18 | 17 | 2 | 17 | 1 | 0 |
| BARCELONA CENTER | **858** | 64 | 56 | 17 | 8 | 1 | 18 | 17 | 2 | 17 | 1 | 0 |
| BEATRIZ REY DON JAIME | **892** | 66 | 60 | 17 | 8 | 1 | 19 | 17 | 4 | 17 | 0 | 1 |
| CARLOS V  | **566** | 47 | 43 | 17 | 8 | 1 | 9 | 17 | 2 | 17 | 1 | 0 |
| CATALONIA ATENAS | **763** | 62 | 56 | 17 | 8 | 1 | 13 | 17 | 2 | 17 | 1 | 0 |
| CATALONIA BARCELONA 505 | **782** | 64 | 60 | 17 | 8 | 1 | 13 | 17 | 2 | 17 | 1 | 0 |
| CATALONIA BERNA  | **765** | 62 | 58 | 17 | 8 | 1 | 13 | 17 | 2 | 17 | 1 | 0 |
| CATALONIA GIRALDA | **763** | 62 | 56 | 17 | 8 | 1 | 13 | 17 | 2 | 17 | 1 | 0 |
| CATALONIA GRAN VIA  | **763** | 62 | 56 | 17 | 8 | 1 | 13 | 17 | 2 | 17 | 1 | 0 |
| CATALONIA SAGRADA FAMILIA | **795** | 66 | 58 | 17 | 8 | 1 | 13 | 17 | 2 | 17 | 1 | 0 |
| DOM PEDRO LISBOA | **499** | 48 | 42 | 17 | 8 | 1 | 7 | 17 | 2 | 17 | 1 | 1 |
| EL PALACE BARCELONA  | **2715** | 240 | 200 | 17 | 8 | 1 | 30 | 17 | 5 | 17 | 0 | 0 |
| EURO HOTEL DIAGONAL PORT | **1002** | 72 | 74 | 17 | 8 | 1 | 20 | 17 | 4 | 17 | 1 | 0 |
| FIRA PALACE | **784** | 69 | 63 | 17 | 8 | 1 | 16 | 17 | 2 | 17 | 1 | 1 |
| FRONT AIR CONGRESS (PACTA INVERSIONES) | **790** | 67 | 61 | 17 | 8 | 1 | 12 | 17 | 2 | 17 | 1 | 0 |
| GALLERY HOTEL | **740** | 62 | 56 | 17 | 8 | 1 | 11 | 17 | 3 | 17 | 1 | 0 |
| GRAN MELIA COLON SEVILLA  | **874** | 67 | 60 | 17 | 8 | 1 | 19 | 17 | 2 | 17 | 0 | 1 |
| GRAN MELIA FENIX  | **802** | 58 | 52 | 17 | 8 | 1 | 19 | 17 | 2 | 17 | 0 | 1 |
| GRANADA CENTER  | **690** | 57 | 51 | 17 | 8 | 1 | 10 | 17 | 3 | 17 | 1 | 0 |
| GRAND HOTEL CENTRAL BARCELONA  | **864** | 66 | 62 | 17 | 8 | 1 | 16 | 17 | 3 | 17 | 1 | 0 |
| GRANDE HOTEL DO PORTO  | **911** | 68 | 62 | 17 | 8 | 1 | 18 | 17 | 3 | 17 | 1 | 0 |
| H10 CASANOVA | **722** | 65 | 56 | 17 | 8 | 1 | 15 | 17 | 1 | 17 | 1 | 1 |
| H10 ITACA  | **730** | 66 | 57 | 17 | 8 | 1 | 15 | 17 | 1 | 17 | 1 | 1 |
| H10 MARINA BARCELONA  | **722** | 65 | 58 | 17 | 8 | 1 | 15 | 17 | 1 | 17 | 1 | 1 |
| HESPERIA MADRID | **762** | 58 | 53 | 17 | 8 | 1 | 15 | 17 | 2 | 17 | 1 | 0 |
| HESPERIA SANT JUST | **762** | 58 | 53 | 17 | 8 | 1 | 15 | 17 | 2 | 17 | 1 | 0 |
| HH SANT JOAN SUITES | **712** | 52 | 48 | 17 | 8 | 1 | 15 | 17 | 2 | 17 | 1 | 0 |
| HILTON BARCELONA  | **993** | 78 | 72 | 17 | 8 | 1 | 21 | 17 | 0 | 17 | 1 | 0 |
| HILTON MADRID AIRPORT | **893** | 66 | 62 | 17 | 8 | 1 | 21 | 17 | 0 | 17 | 1 | 0 |
| HOLIDAY INN MALAGA AEROPUERTO  | **851** | 68 | 61 | 17 | 8 | 1 | 16 | 17 | 3 | 17 | 0 | 1 |
| HUSA CHAMARTIN  | **709** | 66 | 60 | 17 | 8 | 1 | 12 | 17 | 2 | 17 | 1 | 1 |
| HUSA PASEO DEL ARTE  | **705** | 57 | 51 | 17 | 8 | 1 | 12 | 17 | 2 | 17 | 1 | 0 |
| HUSA PRINCESA  | **649** | 58 | 52 | 17 | 8 | 1 | 12 | 17 | 2 | 17 | 1 | 1 |
| HUSA REINA VICTORIA | **649** | 58 | 52 | 17 | 8 | 1 | 12 | 17 | 2 | 17 | 1 | 1 |
| IPV PALACE (EX BEATRIZ PALACE) | **859** | 78 | 69 | 17 | 8 | 1 | 16 | 17 | 2 | 17 | 1 | 1 |
| LISBOA MARRIOTT | **616** | 53 | 48 | 17 | 8 | 1 | 9 | 17 | 2 | 17 | 1 | 0 |
| LOS ANGELES | **815** | 67 | 62 | 17 | 8 | 1 | 13 | 17 | 3 | 17 | 1 | 0 |
| M.A. ABEN-HUMEYA | **733** | 66 | 60 | 17 | 8 | 1 | 9 | 17 | 2 | 17 | 1 | 0 |
| M.A. NAZARIES | **742** | 67 | 61 | 17 | 8 | 1 | 9 | 17 | 2 | 17 | 1 | 0 |
| MACIA REAL DE LA ALHAMBRA  | **660** | 57 | 46 | 17 | 8 | 1 | 10 | 17 | 2 | 17 | 1 | 0 |
| MARQUES DE SA | **619** | 52 | 48 | 17 | 8 | 1 | 13 | 17 | 2 | 17 | 1 | 1 |
| MAYDRIT | **715** | 58 | 54 | 17 | 8 | 1 | 12 | 17 | 2 | 17 | 1 | 0 |
| MELIA AVENIDA AMERICA | **827** | 62 | 55 | 17 | 8 | 1 | 16 | 17 | 3 | 17 | 1 | 0 |
| MELIA MADRID PRINCESA | **756** | 62 | 55 | 17 | 8 | 1 | 16 | 17 | 3 | 17 | 1 | 1 |
| MELIA PLAZA  | **891** | 80 | 74 | 17 | 8 | 1 | 16 | 17 | 3 | 17 | 1 | 1 |
| NH CALDERON  | **747** | 65 | 63 | 17 | 8 | 1 | 15 | 17 | 2 | 17 | 1 | 1 |
| NH CIUDAD DE VALENCIA  | **729** | 54 | 50 | 17 | 8 | 1 | 15 | 17 | 2 | 17 | 1 | 0 |
| NH DIAGONAL CENTER | **712** | 52 | 48 | 17 | 8 | 1 | 15 | 17 | 2 | 17 | 1 | 0 |
| NH JARDINES DEL TURIA | **746** | 56 | 52 | 17 | 8 | 1 | 15 | 17 | 2 | 17 | 1 | 0 |
| NH LAS ARTES | **746** | 56 | 52 | 17 | 8 | 1 | 15 | 17 | 2 | 17 | 1 | 0 |
| NH NUMANCIA  | **729** | 54 | 50 | 17 | 8 | 1 | 15 | 17 | 2 | 17 | 1 | 0 |
| NH PARQUE AVENIDAS | **712** | 52 | 48 | 17 | 8 | 1 | 15 | 17 | 2 | 17 | 1 | 0 |
| NH RIBERA DEL MANZANARES  | **731** | 54 | 52 | 17 | 8 | 1 | 15 | 17 | 2 | 17 | 1 | 0 |
| NH SANTS CENTER | **746** | 56 | 52 | 17 | 8 | 1 | 15 | 17 | 2 | 17 | 1 | 0 |
| NH ZURBANO  | **729** | 54 | 50 | 17 | 8 | 1 | 15 | 17 | 2 | 17 | 1 | 0 |
| PARK ATLANTIC OPORTO  | **773** | 68 | 61 | 17 | 8 | 1 | 13 | 17 | 4 | 17 | 1 | 1 |
| RAFAEL ATOCHA | **805** | 63 | 57 | 17 | 8 | 1 | 14 | 17 | 3 | 17 | 1 | 0 |
| REAL PALACIO LISBOA | **929** | 68 | 64 | 17 | 8 | 1 | 19 | 17 | 3 | 17 | 1 | 0 |
| REGENTE  | **919** | 65 | 60 | 17 | 8 | 1 | 20 | 17 | 3 | 17 | 1 | 0 |
| REINA CRISTINA  | **795** | 62 | 55 | 17 | 8 | 1 | 14 | 17 | 3 | 17 | 1 | 0 |
| RITZ FOUR SEASONS | **1135** | 74 | 67 | 17 | 8 | 1 | 24 | 17 | 4 | 17 | 0 | 0 |
| SANA SILVER COAST | **927** | 64 | 58 | 17 | 8 | 1 | 21 | 17 | 0 | 17 | 0 | 0 |
| SARAY | **695** | 54 | 48 | 17 | 8 | 1 | 13 | 17 | 2 | 17 | 1 | 0 |
| SH ABASHIRI | **740** | 63 | 54 | 17 | 8 | 1 | 15 | 17 | 3 | 17 | 1 | 1 |
| SH FLORAZAR | **763** | 66 | 56 | 17 | 8 | 1 | 15 | 17 | 3 | 17 | 1 | 1 |
| TIARA PARK ATLANTIC LISBOA  | **902** | 62 | 57 | 17 | 8 | 1 | 20 | 17 | 4 | 17 | 1 | 0 |
| TRH ALCORA HOTELES  | **761** | 54 | 50 | 17 | 8 | 1 | 17 | 17 | 2 | 17 | 1 | 0 |
| TRH LA MOTILLA | **667** | 47 | 40 | 17 | 8 | 1 | 15 | 17 | 2 | 17 | 1 | 0 |
| TRH MIJAS HOTELES | **657** | 46 | 38 | 17 | 8 | 1 | 15 | 17 | 2 | 17 | 1 | 0 |
| TRYP BARCELONA AEROPUERTO  | **1047** | 63 | 58 | 17 | 8 | 1 | 24 | 17 | 5 | 17 | 0 | 0 |
| TRYP LEON | **788** | 63 | 57 | 17 | 8 | 1 | 14 | 17 | 2 | 17 | 1 | 0 |
| TRYP MADRID ATOCHA | **746** | 58 | 53 | 17 | 8 | 1 | 14 | 17 | 2 | 17 | 1 | 0 |
| U232 | **730** | 64 | 56 | 17 | 8 | 1 | 10 | 17 | 2 | 17 | 1 | 0 |
| VERTICE SEVILLA | **619** | 54 | 62 | 17 | 8 | 1 | 12 | 17 | 2 | 17 | 1 | 1 |
| VINCCI BIT | **811** | 68 | 61 | 17 | 8 | 1 | 15 | 17 | 0 | 17 | 1 | 0 |
| VP JARDIN METROPOLITANO  | **696** | 52 | 48 | 17 | 8 | 1 | 14 | 17 | 2 | 17 | 1 | 0 |
| WESTIN PALACE  | **919** | 73 | 66 | 17 | 8 | 1 | 18 | 17 | 1 | 17 | 1 | 0 |

1. Волкова О.Н. Введение в управленческий учет. – СПб, 2004. [↑](#footnote-ref-2)
2. Англоязычный термин попередельного метода калькулирования совпадает с англоязычным термином попроцессного калькулирования, так как в зарубежной учетной практике эти два метода не разделяются. [↑](#footnote-ref-3)
3. Lall Nigam B.M., Jain I.C. (2004) Cost Accounting: An Introduction. *Costing methods and Techniques*. PHI Learning Pvt. Ltd, pp. 8-11 [↑](#footnote-ref-4)
4. Drury C. (2008) Management and Cost Accounting. *Standard costing and variance analysis.* Cengage Learning EMEA, pp. 417-451 [↑](#footnote-ref-5)
5. Edward J. Vanderbeck (2012) Principles of Cost Accounting. *Standard cost accounting – materials, labor, and factory overhead,* 16th ed. Cengage Learning, pp. 395-463 [↑](#footnote-ref-6)
6. В литературе данная методика также может называться управлением над *исключительными* отклонениями. [↑](#footnote-ref-7)
7. Rajasekaran V. (2010) Cost Accounting. *Standard Costing and Variance Analysis*. Pearson Education India, pp. 605-612. [↑](#footnote-ref-8)
8. # Adams D. (2006) Management Accounting for the Hospitality, Tourism and Leisure Industries: A Strategic Approach. *External analysis*. Cengage Learning EMEA, pp. 69-122.

 [↑](#footnote-ref-9)
9. European Travel Comission - http://etc-corporate.org/reports/research-and-studies (дата обращения: 30.03.2014) [↑](#footnote-ref-10)
10. См. Приложение 2 [↑](#footnote-ref-11)
11. Брейли Р., Майерс С. Принципы корпоративных финансов. – М.: Олимп-Бизнес, 2009. – 1008 с. [↑](#footnote-ref-12)
12. Здесь и далее - фунт стерлингов. Валюта была изменена с целью неразглашения всей финансовой информации о компании. [↑](#footnote-ref-13)
13. Есть еще TPL (triple) - проживание в трехместном номере + 3 завтрака, цена трипла обычно рассчитывается как SB+TB, и есть TSU (twin single use) – двухместный номер, в котором проживает один человек+1 завтрак, обычно цена равнаSB. [↑](#footnote-ref-14)
14. См. Приложение 3 [↑](#footnote-ref-15)
15. Прибыль сверх той, что получается за счет реализации услуг по цене б*о*льшей себестоимости. [↑](#footnote-ref-16)
16. Интернет-проект «Корпоративный менеджмент» - http://www.cfin.ru/ (дата обращения: 15.04.2014). [↑](#footnote-ref-17)
17. Гибкий бюджет представляет собой жесткий бюджет, но приведенный на действительный производственный объем. [↑](#footnote-ref-18)
18. Интернет-проект «Корпоративный менеджмент» - http://www.cfin.ru/ (дата обращения: 15.04.2014). [↑](#footnote-ref-19)
19. Интернет-проект «Корпоративный менеджмент» - http://www.cfin.ru/ (дата обращения: 15.04.2014). [↑](#footnote-ref-20)
20. European Travel Commission - http://etc-corporate.org/reports/research-and-studies (дата обращения: 30.03.2014) [↑](#footnote-ref-21)
21. Travel Plaza Europe presentation, 2013. [↑](#footnote-ref-22)