

- благодаря датчику замка, при выходе из номера может автоматически отключаться освещение и электроприборы, оставленные включенными;
- при выписке гостя через автоматизированную систему в номере может производиться отключение кондиционирования (или его регулировка в зависимости от того, кто вошел в номер).

6. Инновации в системах безопасности в гостинице представлены следующими приоритетными направлениями:

- контроль доступа (обеспечивает не только санкционированный доступ в помещения, но и ведет учет рабочего времени сотрудников и времени пребывания гостей);
- меры по противопожарной защите (система пожарной безопасности должна точно указывать место угрозы возгорания и оповещать службу безопасности, пожарной охраны, посетителей и сотрудников);
- охранная сигнализация (предполагает своевременное обнаружение факта несанкционированного проникновения на охраняемую зону с точным установлением места и оповещение службы безопасности и милиции).

Инновационное развитие в сфере гостеприимства происходит одновременно по нескольким направлениям. Менеджеры и владельцы предприятий рассматриваемой сферы, исходя из различных факторов, выбирают, какие нововведения использовать в деятельности организаций. На лояльность посетителей могут повлиять даже простые мелочи, которые подчеркивают особое внимание руководства и персонала отеля к своему гостю. Конкуренция в гостиничном бизнесе растет, поэтому даже самая хорошая репутация и высококлассный сервис – еще не гарантия успеха.

Рассматривая основные направления инновационного развития, следует отметить их взаимосвязанный характер: современные системы безопасности тесно связаны с развитием электронных технологий, многие новшества связаны с использованием сети Интернет (применение которой позволяет влиять на конкурентоспособность и повышать привлекательность и доступность гостиниц), а интернет-технологии являются также и рекламным инструментом, позволяя получить легкий доступ к информации о гостинице туристическим агентствам и потенциальным посетителям. Применяя в своей деятельности инновационные решения, основные предприятия туристической индустрии привлекают и заинтересовывают в применении новшеств и дополнительные предприятия (производящие услуги для местного населения и туристов).

Заключение. Индустрия туризма на сегодняшний день – одна из наиболее прибыльных и перспективных сфер экономики. Сфера туризма постоянно развивается и расширяется: изменяются формы и способы предложения услуг, внедряются современные технологии, открываются и осваиваются новые возможности. Предприятия туристической индустрии для повышения конкурентоспособности, создания и поддержания положительной репутации разрабатывают и внедряют инновационные продукты.

Инновационные решения в сфере туризма и гостеприимства относятся к таким областям, как архитектура, информационные, коммуникационные и электронные технологии, маркетинг, экология, система безопасности и др. Почти каждый день здесь появляются новые и более интересные решения, которые иногда заставляют туристов отказываться от привычного представления о данных услугах. Новые технологии, применяемые в туризме, изменяют не только внешний вид конечного продукта или услуги, но и оказывают влияние на все процессы, происходящие на предприятии.

На развитие туризма большое влияние оказывают интересы и мотивация потребителей. Туристы с каждым годом все более тщательно выбирают места отдыха, большее внимание уделяют качеству обслуживания, проблемам окружающей среды, традициям и культуре местного населения в местах посещения. Это приводит к развитию новых форм туризма, включению новых элементов в традиционные туристические туры и программы, более глубокой сегментации рынка.

Существуют также и определенные трудности, связанные с процессом внедрения инновационных продуктов. К основным из них можно отнести: высокую стоимость приобретения инновационных технологий, дополнительные затраты на обучение сотрудников работе с новыми технологиями, нежелание изменений в налаженной работе организации и медленную окупаемость инноваций.

СПИСОК ЦИТИРОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Новиков, В.С. Инновации в туризме. – М.: ИЦ «Академия», 2007. – 2008 с. – Режим доступа: http://tourlib.net/books_tourism/novikov.htm
2. Горский, А. 25 самых необычных отелей мира. – Режим доступа: <http://www.vokrugsveta.ru/article/205234/>
3. Жукова, Т. Инновации в гостиничном бизнесе. – Режим доступа: http://www.hotelline.ru/technology_article
4. Нужны ли инновации в отеле? – Режим доступа: http://hotelline.ru/guest_article
5. Гостиничный бизнес: инновации помогут остаться на плаву. – Режим доступа: <http://www.innov.ru/news-it/2009/012009/13-9.htm>

Материал поступил в редакцию 15.03.2016

KOVALEVICH O.A. Innovation in the tourism industry

The article analyzes the main directions of innovative development in the spheres of travel and hotel business and modern technologies used in the tourism industry.

The theoretical basis of the research is the international conditions of development in the sphere of tourist services.

The information basis for the research is the publications on tourism development, materials science and practical conferences, forecasts and ratings.

УДК 338.512

Зазерская В.В.

МЕТОДИЧЕСКИЙ АСПЕКТ ВЫБОРА СИСТЕМЫ УЧЕТА ЗАТРАТ

Введение. Экономическое реформирование и внедрение рыночных механизмов оптимизирует процессы, связанные с выработкой новой стратегии функционирования предприятий и организаций преимущественно через экономические методы управления.

В условиях рыночных отношений успех в конкурентной борьбе и устойчивое финансовое состояние предприятия могут быть достигнуты только тогда, когда уровень издержек предприятия не выше среднеотраслевого уровня.

Таким образом, вопросы учета расходов весьма важны при формировании себестоимости услуги, так как именно они определяют ее величину и служат базой для принятия большинства управленческих решений.

Общеизвестно, что **состав и величина себестоимости определяются затратами**, которые ее формируют. В организациях, занимающихся производством какой-либо продукции, значительный

Зазерская Виктория Васильевна, старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Брестского государственного технического университета.

Беларусь, БрГТУ, 224017, г. Брест, ул. Московская, 267.

удельный вес в составе себестоимости, как правило, имеют материальные расходы (таблица 1). Для организаций, оказывающих услуги, удельный вес материальных расходов в составе себестоимости зависит от вида оказываемых услуг. Для некоторых видов услуг, например, материального характера, они в составе себестоимости могут иметь значительные показатели, а для таких услуг как медицинские, аудиторские, юридические, информационные они занимают долю, практически равную заработной плате.

Таблица 1. Динамика материальных затрат на производство продукции, работ, услуг, % к итогу

Виды экономической деятельности	Материальные затраты	
	2010 г.	2014 г.
промышленность	77,2	72,5
обрабатывающая промышленность	75,7	74,5
строительство	59,5	52
операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг потребителям	29,9	27
предоставление коммунальных, социальных и персональных услуг	25,3	24,1

Примечание: составлено на основе [1]

Для сопоставления структуры затрат за рассматриваемый период представлена диаграмма на рисунке 1, на которой видна тенденция сокращения материальных затрат и роста затрат на оплату труда и амортизационных отчислений. Значительное снижение затрат производства достигается применением прогрессивных методов организации производства.

Страны с развитой экономикой имеют богатый опыт в вопросе снижения издержек производства, разрабатывая и применяя специальные системы управления издержками. Особое внимание уделяется издержкам, связанным с повышением качества продукции. Эти затраты выделяют в самостоятельный блок, рассматривая их как «цену качества». Определение сущности, классификация методов учета затрат на производство и калькулирование себестоимости произведенной продукции имеют важное значение для конкретизации задач и принципов организации учета затрат, определения границ и условий применения тех или иных методов, а значит, для совершенствования этого участка учета.

Существует довольно много методов расчета себестоимости готовой продукции. Под методом учета затрат на производство и каль-

кулирования себестоимости продукции понимают совокупность приемов документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции, а также отнесения издержек на единицу продукции. Иными словами, это совокупность способов аналитического учета затрат на производство по калькуляционным объектам и приемов исчисления калькуляционных единиц [2].

При проведении любой стратегии на любом рынке предприятие нацелено в конечном итоге на прибыль, что невозможно без рассмотрения величины и структуры затрат на производство. Поэтому важно четко представлять себе отличия между методами, а также понимать, как именно выбор того или иного метода отразится на финансовом результате деятельности предприятия, т. к. каждая учетная система предполагает свою модель управления затратами.

Основа учёта затрат – калькуляция себестоимости продукции – является и его основной проблемой. Ключевой вопрос анализа затрат – построение системы их учёта. Система должна предоставлять точную информацию по всем видам затрат, позволяющую провести калькуляцию себестоимости товара и её анализ.

В большинстве методов учета затрат прямые затраты в разрезе цехов и продукции учитывают на основании первичных документов. Косвенные затраты включаются в себестоимость продукции на основе традиционного метода их распределения, когда группу затрат связывают с объектом учета затрат по выбранной предприятием базой распределения. Однако более точные результаты дают альтернативные методы, предполагающие многоступенчатое распределение затрат, когда выявляются носители затрат и носители себестоимости операций.

Нами произведена систематизация современных учетных систем по категориям – сущность модели, особенности, достоинства, недостатки, сфера применения, страны применения, номенклатура (таблица 2).

Очевидно, что каждая из систем учета внутренних затратных потоков предприятия и калькулирования себестоимости продукции имеет определенные достоинства и недостатки. Однако говорить об абсолютных преимуществах (недостатках) того или иного метода нельзя, поскольку в любом случае необходимо учитывать специфику деятельности конкретного предприятия и принятой на нем системы учета.

С целью облегчения выбора оптимальной модели управления затратами, учитывающей основные аспекты экономической системы предприятия предлагается методика выбора модели управления затратами.



Рис. 1. Структура затрат на производство продукции, работ, услуг организаций в экономике Республики Беларусь [1]

Таблица 2. Систематизация современных учетных систем

Наименование модели	Сущность модели	Особенности модели	Достоинства	Недостатки
абсорбшен-костинг	распределение всех затрат между реализованной продукцией и ее остатками на складе	разделение затрат на прямые и косвенные	полностью распределяются (поглощаются) затраты	искажение реальной себестоимости отдельных видов продукции из-за некорректного распределения затрат
директ-костинг	усеченная себестоимость по переменным затратам	разделение затрат на постоянные и переменные, в себестоимость объекта затрат не включаются постоянные расходы	без специальных дополнительных расчетов представляет нужную информацию о поведении затрат в условиях изменения объема	многие виды затрат носят полупеременный (полупостоянный) характер
стандарт-костинг	все затраты, влияющие на счета запасов и себестоимость реализованной продукции, выступают как нормативные	оперативный учет отклонений фактических затрат от действующих норм по разным объектам	позволяет свести к минимуму возможные ошибочные решения при выпуске нового продукта	требует четко разработанных норм по всем видам затрат
таргет-костинг	калькулирование целевой себестоимости изделия исходя из предварительно установленной цены реализации	целевую себестоимость определяют «обратным счетом», как обеспечивающую уровень целевой прибыли	маркетинговая ориентация производства, определение целевых затрат для новых продуктов	не применим в условиях массового производства, технически не всегда возможен
кайзен-костинг	постоянное совершенствование производственных процессов для достижения цели	планирование себестоимости осуществляется на уровне каждого изделия, предприятия в целом по отдельным статьям переменных затрат	позволяет в процессе производства непрерывно снижать затраты до необходимого уровня	требует оперативного получения информации о текущих результатах производства, сбыта и продвижения
ABC	учет затрат по работам (функциям)	затраты определяются на отдельные функции, выполняемые этим продуктом	позволяет исключить лишние функции без ущерба для спроса	необходимость определения совокупности функций продукта, требуемых потребителем
абсорбшен-костинг	в условиях ценовой конкуренции, или цена продукции привязана к полным затратам	в развитых странах	единичный тип производства	
директ-костинг	невысокий уровень постоянных затрат; результат работы можно легко определить и количественно измерить	в развитых странах	возможность проведения демпинговой политики, расчета и выбора различных комбинаций цены на товар и объемов его реализации	
стандарт-костинг	неценовая конкуренция, ориентация на собственные ресурсы	в развитых странах	массовое или крупносерийное производство	
таргет-костинг	на производственных предприятиях, особенно в инновационных отраслях, в сфере обслуживания	в развитых странах, Россия	массовое, мелкосерийное производство	
кайзен-костинг	практически во всех отраслях промышленности	Япония	массовое производство, м.б. ограниченное	
ABC	в различных отраслях промышленности	в развитых странах	продукция ограниченной номенклатуры	

Примечание: собственная разработка на основе [2–4]

Объектом разработанной методики являются производства, где наблюдается рост доли косвенных затрат и их распределение приближенными эмпирическими методами (общепринятые базы распределения) дает существенную ошибку. Ее применение позволит предприятиям оптимизировать структуру ассортимента при наличии в нем маргинально убыточных продуктов. На начальном этапе предполагается наряду с коэффициентным анализом применять качественные оценки для интеграции моделей, позволяющих установить точки учета ресурсов и многоступенчатого распределения косвенных затрат.

Окончательные выводы формулируются только после качественного анализа возможности реинжиниринга.

Данная методика применима как к предприятию в целом, так и к отдельным его подсистемам (подразделениям и видам деятельности), позволяя выявить отдельные задачи, виды бизнеса и подразделения, в которых какой-то определенный метод учета затрат будет наиболее эффективным.

Рассмотрим этапы методики выбора оптимальной модели управления затратами.

1. Учет специфики технологического процесса и организации производства (качественная оценка). На данном шаге происходит отбор методов учета затрат и калькулирования учитывающих технические характеристики производственного процесса на предприятии, а также задачи по контролю за ресурсами.

Выбор метода калькулирования должен учитывать внешние и внутренние факторы. Рассмотрим внутренние, как наиболее влияющие на процесс формирования себестоимости [5].

1. *Тип организации производства*: единичное (машино-, авиа-, приборостроение, строительство, ремонт и т.д.), серийное, массовое (пищевая промышленность и т.д.).

2. *Характер технологического процесса* зависит от вида продукции, которая выпускается (растениеводство, строительство, сфера услуг, торговля, рыбное хозяйство, лесное хозяйство).

3. *Сложность и длительность производственного цикла*.

4. *Наличие незавершенного производства (НЗП)*: при его наличии необходимо организовать их учёт, определить способ оценки остатков незавершённого производства и порядок распределения всех производственных затрат между выпускной готовой продукцией и незавершённым производством.

5. *Номенклатура продукции, выпускаемой предприятием*, зависит от: масштаба предприятия; типа производства.

II. Анализ величины косвенных расходов (количественная оценка). На втором этапе решается задача применения целесообразности альтернативных методов распределения косвенных расходов.

1. Рассчитывается доля косвенных затрат в добавленной стоимости

$$K_1 = \frac{KP}{ДС} \times 100\%, \quad (1)$$

где *KP* – косвенные расходы (общехозяйственные, общепроизводственные);

ДС – добавленная стоимость.

Если $K_1 > 50\%$, то предприятию необходимо применять методы учета затрат с более точным отношением косвенных расходов на продукцию, т.е. пооперационным распределением.

2. Находится ошибка распределения косвенных затрат для определения приемлемости распределения косвенных затрат приближенными эмпирическими методами. Для получения этого коэффициента выбираются *n* наиболее значимых продуктов. Затем сравниваются два ряда чисел: норма рентабельности по каждому продукту за последний отчетный период, вычисленная двумя способами. Первый способ – по фактически используемому на предприятии способу распределения косвенных затрат (ряд *X*). Второй способ – при их распределении по маргинальной прибыли (ряд *Y*). K_2 измеряется коэффициентом корреляции этих двух рядов.

$X = \{x_1; x_2; x_3; \dots x_n\}$ – значения нормы рентабельности (прибыль к полным затратам) для *n* наиболее значимых продуктов при действующей системе распределения косвенных затрат по продуктам;

$Y = \{y_1; y_2; y_3; \dots y_n\}$ – значения нормы рентабельности для *n* наиболее значимых продуктов при распределении косвенных затрат по продуктам по базе маргинальной прибыли:

$$K_2 = \frac{\sum (x_i - \bar{x}) \times (y_i - \bar{y})}{\sum \sqrt{(x_i - \bar{x})^2 \times (y_i - \bar{y})^2}}, \quad (2)$$

где \bar{x} и \bar{y} – средние значения нормы рентабельности.

Чем K_2 ближе к 1, тем меньше ошибка и, соответственно, меньше нужна в более тщательном процессе распределения и перераспределения косвенных затрат. Если K_2 меньше 0,5, то вероятно, что многоступенчатое распределение затрат актуально.

III. Эффективность альтернативной системы распределения косвенных расходов. Этот шаг предполагает расчет двух коэффициентов для учета роли в прибыли убыточной продукции. Наличие убытка по реализации какого-то вида продукции еще не говорит о действительности этого факта. Т.к. эмпирическое распределение затрат может не показать точной величины себестоимости, оно может занижать или завышать ее величину. Вычисление маргинальной убыточности продуктов при существующей системе учета производится по коэффициенту K_3 .

$$K_3 = \frac{B_1}{B_2}, \quad (3)$$

где K_3 – это доля в выручке маргинально убыточной продукции при существующей системе учета;

B_1 – выручка маргинально убыточной продукции;

B_2 – выручка от реализации в целом по предприятию.

Принимаем, что если $K_3 > 20\%$, то можно использовать калькуляционные системы с пооперационным распределением косвенных затрат.

Далее рассчитываем показатель, характеризующий роль в прибыли маргинально убыточной продукции. K_4 вычисляется как отношение суммы маргинальных убытков по продуктам к сумме маргинальной прибыли по абсолютной величине при существующей системе учета. Если $K_4 > 0,1$, то это свидетельствует о возможной эффективности альтернативной системы распределения косвенных затрат.

$$K_4 = \frac{\sum \mu y_i}{MD}, \quad (4)$$

где μy_i – маргинальный убыток по *i*-му продукту;

MD – маргинальная прибыль.

Заключение. Анализ с помощью коэффициентов помогает объективно оценить результаты деятельности, изучить тенденции, выявить неиспользованные возможности. Качественный анализ помогает учитывать специфические факторы, воздействующие на производство. В целом комплексное использование двух видов анализа направлено на обоснование решений, прогнозирование размера себестоимости и предупреждения нежелательных результатов. Поэтому количественный анализ оценивает базу для внедрения метода учета затрат, а качественный – возможности реинжиниринга бизнес-процессов.

СПИСОК ЦИТИРОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Статистический ежегодник Республики Беларусь = Statistical yearbook of the Republic of Belarus: стат. сб. / М-во статистики и анализа Респ. Беларусь; [редкол.: И.В. Медведева (пред.) [и др.]. – Минск: Минстат РБ, 2015. – 524 с.
2. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для вузов / М.А. Вахрушина – М.: Омега-Л, 2012 – 532 с.
3. Апчёрч, А. Управленческий учет: принципы и практика: учеб. для вузов / А. Апчёрч – М.: Финансы и статистика, 2009. – 364 с.
4. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для вузов / Н.П. Кондраков, М.А. Иванова – М.: ИНФРА-М, 2014. – 368 с.
5. Плетенкина, Н.Г. Экономика в отрасли связи: курс лекций / Н.Г. Плетенкина; под ред. Н.В. Вердыш. – Витебск: Высший государственный колледж связи, 2004. – часть 2 – 117 с.

Материал поступил в редакцию 29.03.2016

ZAZERSKAYA V.V. Methodological aspect of cost accounting system of choice

The totality of the production costs shows how much it costs the company output, ie of the production cost. In a modern market economy it is not possible to develop a universal costing method for companies engaged in various activities in different fields of economy. The recent increase in overhead costs, which affects the final result of the activities and demands-based approach to the selection of the calculation system. The choice of the method of calculation in addition to industry and organizational factors affect the assumptions, which are formed within each particular company. We consider the structure of the classification of certain methods of production costs calculation, and also provides a method of determining the most appropriate method of cost accounting and calculation of the cost to businesses.