
МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ КОМПЛЕКСНОГО АНАЛИЗА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ УСАДЕБ, ЗАНИМАЮЩИХСЯ СЕЛЬСКИМ ТУРИЗМОМ

Н. Ф. Авдеевич

Основной целью анализа в сфере сельского туризма является формирование информационных массивов, пригодных для принятия решений по обеспечению эффективности использования ресурсов, поиска резервов снижения затрат, увеличения прибыли, остающейся в распоряжении сельской усадьбы.

Задачи текущего анализа деятельности сельской усадьбы могут быть сведены к следующим направлениям:

- систематический контроль над производством и реализацией туристских услуг с целью оперативного воздействия на ход производственного процесса;
- определение влияния как объективных, так и субъективных факторов на объем реализации туристских услуг и финансовые результаты;
- выявление внутренних и внешних резервов для увеличения объема реализации услуг, прибыли и рентабельности на основе дальнейшего совершенствования туристской деятельности, освоения достижений науки и передовой практики, а также принятия научно-обоснованных тактических и стратегических управленческих решений.

Под предметом текущего анализа деятельности сельской усадьбы следует понимать причинно-следственные связи финансово-экономического и организационного характера, которые обуславливают изменения показателей производственных затрат и финансовых результатов в разрезе отдельных туристских услуг и сельской усадьбы в целом.

Основными объектами анализа туристской деятельности сельской усадьбы являются доходы, цены, прямые расходы материальных, трудовых и финансовых ресурсов, накладные расходы, финансовые результаты, экономическая прибыль, рассчитываемая для отдельных хозяйственных операций и на уровне всей усадьбы.

Методика комплексного текущего анализа деятельности сельской усадьбы должна состоять из четырех самостоятельных, но взаимосвязанных блоков: анализа объема и структуры

туристских услуг, анализа расходов, маржинального анализа туристской деятельности, анализа прибыли и рентабельности туристских услуг.

Предлагаемая методика текущего анализа деятельности сельской усадьбы, во-первых, с высокой степенью детализации раскрывает механизм формирования доходов и расходов туристской деятельности; во-вторых, позволяет конструировать сложные математические модели формирования доходов от осуществляемой деятельности как по всей усадьбе, так и по конкретным видам туристских услуг; в-третьих, дает возможность количественно и качественно оценить факторы, под воздействием которых происходят динамические изменения основных экономических показателей.

Проведение текущего анализа деятельности сельской усадьбы схематически представлено на рис. 1.

Следует отметить, что значение текущего анализа заключается в формировании базы, на которой строится разработка экономической стратегии сельской усадьбы, осуществляется разработка почти всех направлений ее экономической политики.

В процессе анализа объема туристских услуг должны изучаться динамика туристских потоков по возрастным категориям, география стран отдыхающих, сезонность; при этом особое внимание следует уделить объему, структуре и динамике туристов, имеющих скидки. На этом этапе необходимо исследовать факторы, влияющие на среднюю продолжительность отдыха туристов в сельской усадьбе. Детализация показателей при проведении анализа доходов сельской усадьбы от оказания туристских услуг должна осуществляться в разрезе каждого вида доходных поступлений (от основной и прочей деятельности). При этом целесообразно рассчитывать влияние цен на туристский продукт, количество туристов и дней отдыха на общее изменение величины доходов.

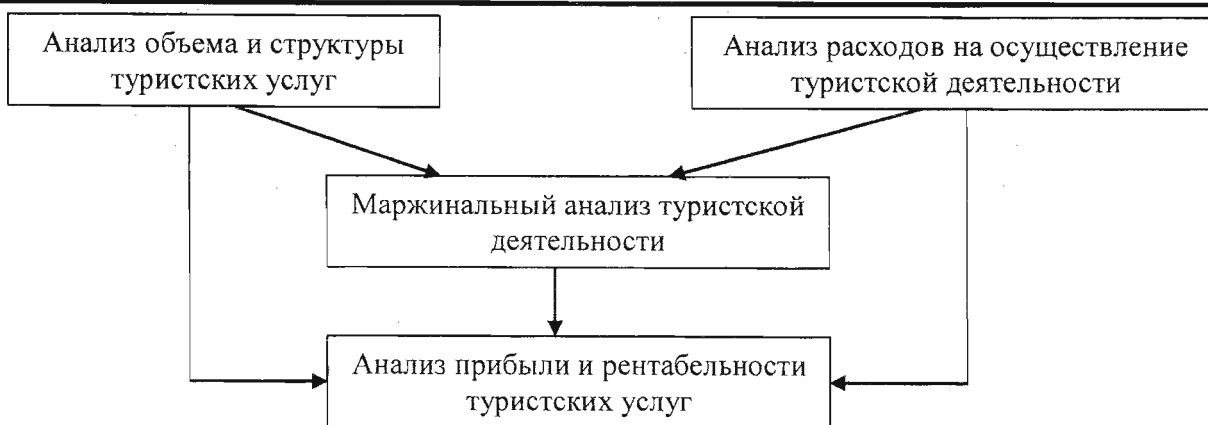


Рис. 1. Общая схема формирования и анализа основных групп показателей в системе комплексного текущего анализа туристской деятельности сельской усадьбы

Себестоимость туристских услуг является важнейшим обобщающим показателем результата производственной деятельности. Считаем, что данный экономический показатель необходимо рассматривать как средство управления прибылью сельской усадьбы. Поэтому, с одной стороны, прибыль усадьбы зависит от объема продаж и цены на оказываемые услуги, а с другой – от затрат на производство и реализацию туристских услуг.

Таким образом, в системе управления сельской усадьбой важное место должно отводиться вопросам анализа затрат на производство и реализацию туристских услуг.

Считаем, что основные разделы анализа затрат должны быть следующие:

- анализ затрат на рубль реализованного туристского продукта;
- анализ себестоимости услуг в разрезе элементов затрат;
- анализ себестоимости услуг в разрезе статей калькуляции;
- анализ факторов и резервов снижения себестоимости услуг.

Анализ затрат на рубль реализованного туристского продукта – это основной обобщающий показатель, характеризующий себестоимость и уровень рентабельности туристских услуг.

Указанный показатель позволяет оценить динамику затрат, проанализировать факторы изменения затрат. Затраты на рубль реализованного туристского продукта подвержены влиянию таких факторов, как структурные сдвиги в услугах, изменение самих затрат, изменение цен на оказываемые туристские услуги, изменение цен на сырье и вспомогательные материалы.

Влияние изменения цен на продукты питания, тарифов на потребленную электроэнергию, газ, отопление сельской усадьбы на уровень затрат на 1 руб. туристских услуг определяется сопоставлением фактических затрат этого вида с плановыми затратами.

Следует отметить, что любой фактор, влияющий на снижение затрат на рубль услуг, является положительным, но особенно важно снижение этих затрат за счет снижения полной себестоимости туристских услуг.

Владелец сельской усадьбы при проведении анализа деятельности должен иметь в виду, что отклонения фактической величины затрат от плана (прошлого года) зависят от изменения объема реализации услуг, цен, тарифов и самих затрат. Поэтому в первую очередь следует изучать не абсолютные отклонения, а структуру затрат и их динамику, сопоставлять удельный вес отдельных экономических элементов за ряд периодов. Анализ себестоимости туристских услуг по экономическим элементам позволит констатировать факт отклонений, определить уровень материалоемкости, зарплатоемкости и амортизационной емкости услуг, помогает найти направления поиска резервов, но не позволяет установить причины и место возникновения отклонений. Вследствие этого внимание следует уделить анализу себестоимости туристских услуг в разрезе статей калькуляции.

Считаем целесообразным в зависимости от объема оказываемых туристских услуг проводить анализ прямых материальных затрат, прямых трудовых затрат и накладных расходов.

Особый интерес при проведении текущего анализа имеет определение безубыточного объема реализации туристских услуг. Анализ безубыточности основан на изучении

зависимости между доходами, затратами и прибылью на протяжении короткого временного интервала, в течение которого сельская усадьба может работать с относительно постоянными ресурсами. Связь прибыли, объема реализации и себестоимости заключается в том, что прибыль зависит не только от количества реализованных услуг, но и от доли постоянных расходов, которые приходятся на единицу туристских услуг. Поэтому владелец усадьбы в поисках максимальной прибыли должен тщательно изучить возможности снижения уровня постоянных расходов.

В научной литературе, посвященной проведению анализа затрат с целью управления безубыточностью, первым экономическим показателем считается маржинальный доход. Однако А.Е. Викуленко, Л.А. Овчинникова, М.С. Сапрыкин, П. П. Табурчак, В.М. Тумин подразделяют указанный показатель на маржинальный абсолютный доход и маржинальный относительный доход [1, с.270].

О.Е. Николаева, Т.В. Шишкова, А.Д. Шеремет маржинальный доход называют маржинальной прибылью [8, с.64; 12, с.48], а Т.М. Рогуленко и В.П. Харьков [10, с.280] также выделяют маржинальный относительный доход, называя его коэффициентом выручки.

Считаем, что Т. В. Козырева [5, с.131] ближе к истине, называя маржинальный абсолютный доход суммой покрытия либо предельной прибылью, а маржинальный относительный доход – коэффициентом покрытия, так как сумма покрытия означает, что выручки от реализации туристских услуг должно хватать для покрытия переменных расходов сельской усадьбы и образования прибыли.

Для того чтобы определить, при каком объеме реализации туристских услуг окупятся все постоянные и переменные затраты сельской усадьбы, необходимо рассчитать точку безубыточности, под которой понимается такая выручка от реализации или такой объем реализации туристских услуг, которые обеспечивают покрытие совокупных расходов на производство и реализацию услуг, обеспечивая при этом нулевую прибыль. Ученые-экономисты данный показатель называют критическим объемом продаж, пороговой выручкой, пороговым объемом реализации, точкой равновесия, точкой окупаемости, точкой безубыточности, порогом рентабельности, критической точкой [2, с.161; 3, с.332,343; 4, с.359; 6, с.154,155; 7, с.137; 8, с.64; 9, с.260; 11, с.153; 13, с.42].

Считаем, что владельцам сельских усадеб целесообразно производить расчет критической цены реализации туристских услуг, а в случае, если известны величина постоянных расходов и ожидаемая величина выручки от реализации туристских услуг, исчислять уровень минимального маржинального дохода в процентах к выручке.

Рекомендуем изучить запас финансовой безопасности (маржу безубыточности, маржинальный запас прочности, процентную ставку кромки безопасности) сельской усадьбы, чтобы оценить, насколько фактическая выручка от реализации туристских услуг превышает выручку, обеспечивающую безубыточность.

При проведении текущего анализа деятельности сельских усадеб представляется необходимым произвести расчет эффекта операционного левеража (рычага), производственного левеиджа как характеристики предпринимательского риска. Данный экономический показатель помогает узнать, на сколько процентных пунктов изменится прибыль при изменении выручки на один процентный пункт. Чем ближе фактическая выручка от реализации туристских услуг сельской усадьбы к точке безубыточности, тем сильнее становится операционный рычаг, тем выше предпринимательский риск.

Таким образом, рост выручки от реализации услуг изменяет операционный левераж, который уменьшается по мере удаления от точки безубыточности, потому что постоянные затраты становятся относительно меньше по сравнению с продажами и переменными затратами. Поэтому сельской усадьбе целесообразно уменьшать постоянные расходы для снижения риска, связанного с высоким уровнем критической точки.

Финансовые результаты деятельности сельской усадьбы характеризуются показателями полученной прибыли и уровня рентабельности. Прибыль сельской усадьбы в количественном измерении следует представлять как разность между выручкой и полной себестоимостью оказанных туристских услуг. Следовательно, чем больше усадьба реализует услуг, тем больше она получит прибыли, тем лучше ее финансовое состояние. Поэтому финансовые результаты деятельности сельской усадьбы следует рассматривать в тесной взаимосвязи с показателями себестоимости и реализации туристских услуг.

Основным источником информации при анализе финансовой деятельности сельской усадьбы служат данные Отчета о финансовых результатах.

Считаем необходимым при проведении текущего анализа деятельности сельской усадьбы выделять следующие показатели прибыли: прибыль за отчетный период; налогооблагаемая прибыль; льготлируемая прибыль; прибыль, остающаяся в распоряжении усадьбы; прибыль на единицу услуг.

Следует отметить, что показатель «прибыль за отчетный период» изучается при анализе финансовых результатов от всех видов деятельности сельской усадьбы, а остальные показатели – при анализе формирования налогов и распределения прибыли.

В процессе анализа прибыли за отчетный период целесообразно изучить ее состав, структуру и динамику. В связи с тем, что наибольший удельный вес во всех усадьбах занимает прибыль от основной деятельности, дальнейший анализ должен конкретизировать причины изменения прибыли от оказания туристских услуг по каждому из перечисленных факторов:

- объему реализации туристских услуг;
- структуре реализации туристского продукта;
- затратам на рубль реализованного туристского продукта;
- продажным ценам на туристские услуги;
- экономии от снижения себестоимости туристского продукта.

Приведем методику формализованного расчета факторных влияний на прибыль сельской усадьбы от оказания туристских услуг.

1. Расчет общего изменения прибыли от оказания туристских услуг:

$$\Delta\Pi = \Pi\phi - \Pi\delta, \quad (1)$$

где: $\Delta\Pi$ – общее изменение прибыли от оказания услуг;

$\Pi\phi$ – прибыль от оказания услуг по факту;

$\Pi\delta$ – прибыль от оказания услуг по базе (плану).

2. Расчет влияния на прибыль от оказания туристских услуг изменений объема реализации туристского продукта:

$$\Delta\Pi_{об} = \Pi\delta \cdot (I_{сс} - 1), \quad (2)$$

где: $\Delta\Pi_{об}$ – изменение прибыли от оказания услуг в зависимости от изменения объема реализации туристского продукта;

$I_{сс}$ – индекс роста объема реализации туристского продукта по полной себестоимости, исчисляемый по формуле:

$$I_{сс} = \frac{C_{ск}}{C_{б}}, \quad (3)$$

где: $C_{ск}$ – полная фактическая себестоимость реализованного туристского продукта в ценах и тарифах базисного периода;

$C_{б}$ – полная себестоимость реализованного туристского продукта базисного периода.

3. Расчет влияния на прибыль от оказания туристских услуг структуры реализации туристского продукта:

$$\Delta\Pi_{сс} = \Pi\delta \cdot (I_{в} - I_{сс}), \quad (4)$$

где: $\Delta\Pi_{сс}$ – изменение прибыли от оказания услуг за счет изменения структуры реализованного туристского продукта;

$I_{в}$ – индекс роста объема реализации услуг в оценке по продажным ценам, исчисляемый по формуле:

$$I_{в} = \frac{V_{рск}}{V_{рб}}, \quad (5)$$

где: $V_{рск}$ – выручка от реализации туристских услуг в отчетном периоде по ценам и тарифам базисного периода;

$V_{рб}$ – выручка от реализации туристских услуг в базисном периоде.

4. Расчет влияния на прибыль от оказания туристских услуг затрат на рубль реализованного туристского продукта:

$$\Delta\Pi_{з} = C_{б} \cdot I_{в} - C_{ск}, \quad (6)$$

где: $\Delta\Pi_{з}$ – изменение прибыли от оказания услуг за счет изменения затрат на 1 руб. реализованного туристского продукта.

5. Расчет влияния на прибыль от оказания туристских услуг продажных цен на туристские услуги:

$$\Delta\Pi_{ц} = V_{р\phi} - V_{рск}, \quad (7)$$

где: $\Delta\Pi_{ц}$ – изменение прибыли от оказания услуг за счет изменения продажных цен на туристские услуги;

$V_{р\phi}$ – выручка от реализации туристских услуг в отчетном периоде.

6. Расчет влияния на прибыль от оказания туристских услуг экономии от снижения себестоимости туристского продукта:

$$\Delta\Pi_{с} = C_{ск} - C_{\phi}, \quad (8)$$

где: $\Delta\Pi_{с}$ – изменение прибыли от оказания услуг за счет экономии от снижения себестоимости туристского продукта

C_{ϕ} – полная себестоимость реализованного туристского продукта отчетного периода.

Владельцу сельской усадьбы необходимо помнить, что для обеспечения стабильного роста прибыли нужно постоянно искать резервы ее увеличения. Предложенная методика проведения комплексного текущего анализа деятельности сельской усадьбы позволяет подойти к вопросу обоснованного планирования снижения затрат на производство туристских услуг и увеличения прибыли на новый планируемый период (рис. 2).

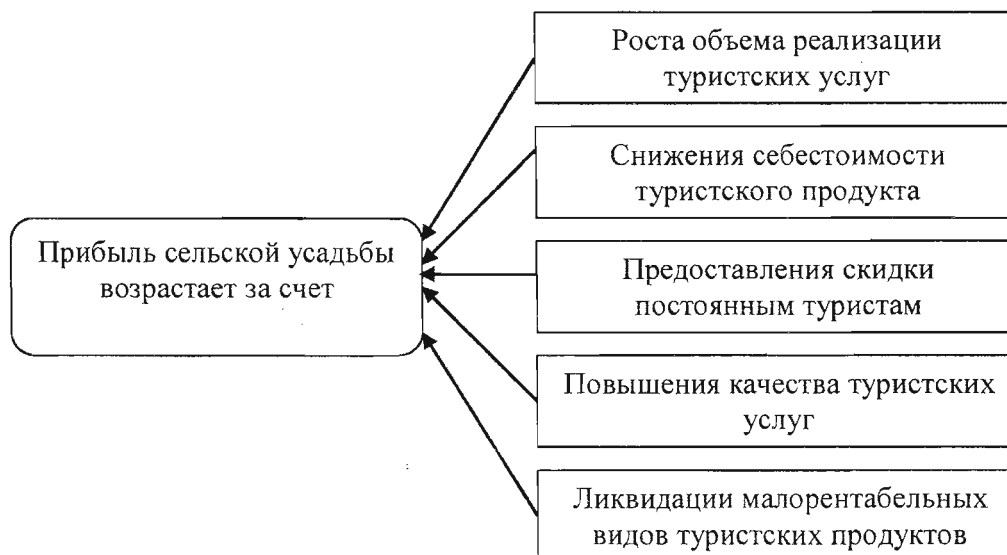


Рис. 2. Взаимосвязь прибыли и себестоимости туристских услуг

Для подсчета резервов роста прибыли сельской усадьбы за счет увеличения объема реализации туристских услуг используется формула:

$$Pr_{об} = Kp \cdot \frac{Пф}{Кф}, \quad (9)$$

где: $Pr_{об}$ – сумма резерва роста прибыли за счет увеличения объема реализации услуг;

$Пф$ – прибыль от оказания услуг по факту;

$Кф$ – количество обслуживаемых туристов по факту.

Важное направление использования резервов роста прибыли сельской усадьбы – снижение затрат на производство и реализацию туристского продукта. Выявление и подсчет резервов увеличения прибыли за счет снижения себестоимости туристского продукта можно проводить путем сопоставления достигнутого уровня каждого вида затрат с их потенциальной величиной (величиной принятой за базу сравнения).

Осуществляя туристскую деятельность, сельские усадьбы применяют различные приемы и методы для улучшения финансовых результатов. Одним из подходов по привлечению постоянных туристов является практика предоставления скидок.

Следует учесть, что с увеличением количества обслуживаемых туристов постоянные затраты не изменяются, а значит, не влияют на финансовый результат. Поэтому при расчете резерва прибыли от увеличения количества постоянных клиентов сельской усадьбы необходимо учитывать приращение лишь переменной части затрат. Следовательно, за

счет привлечения дополнительных клиентов от предоставления скидки сельская усадьба получит прибыль в виде произведения:

$$Pr_{скидка} = Kp \cdot Ц - Сд - Зпер, \quad (10)$$

где $Pr_{скидка}$ – сумма резерва роста прибыли за счет предоставления скидки постоянным клиентам; Kp – количество дополнительных клиентов, пользующихся услугами сельской усадьбы из-за скидки для постоянных клиентов; $Ц$ – продажная цена туристского продукта; $Сд$ – общая сумма скидок, предоставленная постоянным туристам; $Зпер$ – общая сумма переменных затрат.

Результаты анализа прибыли сельской усадьбы за отчетный период используются для определения направлений поиска резервов ее роста на последующий период.

Для оценки рентабельности (прибыльности) сельской усадьбы рассчитывается показатель рентабельности. В связи с тем, что сельскую усадьбу следует рассматривать как туроператора, занимающегося формированием, продвижением и реализацией туристского продукта, основной показатель рентабельности – это рентабельность туристских услуг, рассчитываемая по формуле:

$$r = \frac{П}{Vp} = \frac{Vp - C}{Vp}, \quad (11)$$

где: r – рентабельность туристских услуг; $П$ – прибыль от реализации туристских услуг; $С$ – полная себестоимость туристских услуг; Vp – выручка от реализации туристских услуг.

Для проведения факторного анализа следует использовать метод цепных подстановок. При этом объем (выручка) реализованных услуг

будет количественным показателем, а себестоимость услуг – качественным.

Влияние изменения объема продаж рассчитывают с помощью выражения:

$$\Delta r_{об} = \frac{Врф - Сб}{Врф} - \frac{Врб - Сб}{Врб}, \quad (12)$$

где: $\Delta r_{об}$ – изменение рентабельности туристских услуг за счет изменения объема продаж; Сб – полная себестоимость туристских услуг по базе (плану); Врф, Врб – выручка от реализации туристских услуг по факту и по плану соответственно.

Влияние изменения себестоимости туристского продукта определяется по формуле:

$$\Delta r_c = \frac{Врф - Сф}{Врф} - \frac{Врф - Сб}{Врф}, \quad (13)$$

где: Δr_c – изменение рентабельности туристских услуг за счет изменения себестоимости туристского продукта; Сф – полная себестоимость туристских услуг по факту.

Своевременно проведенный анализ позволит постоянно учитывать меняющуюся

хозяйственную обстановку, маневрировать ресурсами сельской усадьбы. С помощью текущего анализа можно контролировать состояние процессов производства и реализации туристских услуг, результаты количественных и качественных изменений, направления и размеры влияния различных факторов и тем самым активно влиять на формирование себестоимости туристского продукта.

Эффективный анализ себестоимости туристских услуг возможен только в комплексе с надлежащей организацией учета, а также в сочетании с другими основными моментами оперативного управления сельской усадьбой, где первостепенным является планирование и принятие тактических и стратегических управленческих решений по результатам анализа и обеспечение их выполнения. Применение экономико-математических методов и моделей на базе современной вычислительной техники делает такой анализ наиболее успешным.

ЛИТЕРАТУРА

1. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия: учеб. пособие для вузов / П.П. Табурчак, А.Е. Викуленко, Л.А. Овчинникова и др.; Под ред. П.П. Табурчака, В.М. Тумина и М.С. Сапрыкина. Ростов н/Д: Феникс, 2002.
2. Завьялова З. М. Теория экономического анализа: Курс лекций. М.: Финансы и статистика, 2002.
3. Керимов В. Э. Управленческий учет: Учебник. М.: Изд.-торг. корпорация «Дашков и К°», 2004.
4. Ковалев В.В., Волкова О.Н. Анализ хозяйственной деятельности предприятий: Учебник. М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004.
5. Козырева Т.В. Учет издержек в туризме: Учеб. пособие. М.: Финансы и статистика, 2000.
6. Любушин Н.П., Лещева В.Б., Дьякова В.Г. Анализ финансово-экономической деятельности предприятия: Учеб. пособие для вузов / Под ред. проф. Н.П. Любушина. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001.
7. Мишин Ю.А. Управленческий учет: управление затратами и результатами производственной деятельности: Монография. М.: Издательство «Дело и Сервис», 2002.
8. Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Управленческий учет. М.: Эдиториал УРСС, 2002.
9. Протасов В.Ф. Анализ деятельности предприятия (фирмы): производство, экономика, финансы, инвестиции, маркетинг. М.: Финансы и статистика, 2003.
10. Рогоуленко Т.М., Харьков В.П. Бухгалтерский учет: Учебник. М.: Финансы и статистика, 2005.
11. Савицкая Г.В. Методика комплексного анализа хозяйственной деятельности: Краткий курс. М.: Инфра М, 2003.
12. Управленческий учет: Учебное пособие / Под ред. А. Д. Шеремета. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004.
13. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2000.

РЕЗЮМЕ

Основной задачей развития сельских усадеб в условиях становления рыночных отношений является повышение экономической эффективности туристских услуг. В связи с необходимостью активизации работы отрасли туризма целесообразно выявить определяющие показатели, оценить их взаимовлияние и взаимодействие между собой.

Проблема снижения затрат и уровня себестоимости туристских услуг – одна из самых актуальных в экономике. Использование современных методов изучения учетных данных позволяет выявить зависимость между основными экономическими показателями, что может быть использовано для принятия обоснованных управленческих решений и оптимизации основных производственно-экономических показателей с максимальной эффективностью.

Таким образом, в статье сделана попытка определить степень влияния основополагающих факторов на конечные финансовые результаты сельской усадьбы.

SUMMARY

The primary goal of development of farmsteads under conditions of developing market relations is increase in economic efficiency of tourist services. In connection with necessity of increasing working activity in tourism it is expedient to reveal determining parameters, to estimate their interference and interaction.

The problem of expenditures and tourist services cost reduction is one of the most urgent in economic field. Modern methods of studying accounting data enable to reveal the dependence between some economic indices. This dependence can be used to take grounded management decisions and optimize basic production and economic indices in a most efficient way.

Therefore, an attempt to define the degree of influence of basic factors on final financial results of farmsteads is made.

* Статья поступила в редакцию 3 мая 2006 г.