

О.С. ВИСОЧАН*(Національний університет «Львівська політехніка», м. Львів, Україна)*

Комерційні посередницькі операції в бухгалтерському обліку туристичних підприємств

Операції з перепродажу, комісійні, брокерські та агентські операції складають основу бізнесу в сфері торгівлі та надання послуг з використанням механізму посередництва. Ефективна побудова агентських фінансово-господарських відносин між туроператором та турагентом є запорукою успішної діяльності туристичних підприємств України. Юридичною підставою виникнення таких відносин є належним чином оформлений агентський договір. Саме він має каузальний характер по відношенню до облікових наслідків господарських явищ і процесів підприємств сфери туризму. У зв'язку з цим, в якості мети роботи виділено дослідження закономірності зв'язків між положеннями агентських договорів та обліковими наслідками посередницьких операцій туристичних агентів та операторів, як офіційних сторін цих угод. Основними результатами дослідження є виокремлення базових норм туристичного агентського договору, які спричиняють облікові наслідки: предмету договору, обов'язків й прав сторін, відповідальності сторін, претензій і рекламаций, порядку бронювання туру та розрахункових відносин, виникнення форс-мажору. Кожне із цих положень є першопричиною, без якої подальші операції, пов'язані з посередницькою діяльністю підприємства неможливі, оскільки врегульовуються і унормовуються агентським договором. Первинна документація та схеми облікових проведення, так само як і базові аспекти облікової політики туристичних підприємств, повинні бути сформовані з врахуванням вимог договірних норм.

Ключові слова: *агентський договір (угода), каузальність, туристичний агент, туристичний оператор, туристичний продукт.*

О.С. ВИСОЧАН*(Національний університет «Львовская политехника», г. Львов, Украина)*

Коммерческие посреднические операции в бухгалтерском учете туристических компаний

Операции по перепродаже, комиссионные, брокерские и агентские операции составляют основу бизнеса в сфере торговли и предоставления услуг с использованием механизма посредничества. Эффективное построение агентских финансово-хозяйственных отношений между туроператором и турагентом является залогом успешной деятельности туристических предприятий Украины. Юридическим основанием возникновения таких отношений является надлежащим образом оформленный агентский договор. Именно он имеет каузальный характер по отношению к учетным последствиям хозяйственных явлений и процессов предприятий сферы туризма. В связи с этим, в качестве цели работы выделено исследование закономірности связей между положениями агентских договоров и учетными последствиями посреднических операций туристических агентов и операторов, как официальных сторон этих соглашений. Основными результатами исследования является выделение базовых норм туристического агентского договора, вызывающих учетные последствия: предмета договора, обязанностей и прав сторон, ответственности сторон, претензий и рекламаций, порядка бронирования тура и расчетных отношений, возникновения форс-мажора. Каждое из этих положений является первопричиной, без которой дальнейшие операции, связанные с посреднической деятельностью предприятия невозможны, поскольку регулируются и нормируются агентским договором. Первичная документация и схемы учетных проводок, так же как и базовые аспекты учетной политики туристических предприятий, должны быть сформированы с учетом требований договорных норм.

Ключевые слова: *агентский договор (соглашение), каузальность, туристический агент, туристический оператор, туристический продукт.*

Commercial Agency Operations in Accounting of Tour Companies

Operations of resale, commission, brokerage and agency make the core of business in the sphere of trade and services where mediation mechanism is used. Efficient build-up of agency related financial and business relations between tour operator and travel agent is a pledge of successful business for tour companies of Ukraine. Legal base underlying such relations is a properly drawn up agency contract. It is the agency contract that has causal nature with regard to accounting consequences of business phenomena and processes of the companies in the sphere of tourism. In this connection, for the purpose the study selects investigation of patterns of links between provisions of agency contracts and accounting consequences of mediatory operations of travel agents and operators as official parties of such agreements. The main results of the investigation are identification of basic standards for tour agency contract bringing about the accounting consequences: subject of contract, obligations and rights of parties, claims and complaints, tour reservation and payment procedure, force majeure. Each of these provisions is a prime cause without which further operations connected with mediation are impossible because they are regulated and standardized by agency contract. Source documents and accounting entry schemes as well as basic aspects of tour company accounting policy should be formed in view of the contract standard requirements.

Keywords: agency contract (agreement), causality, travel agent, tour operator, tour product.

Постановка проблеми. Комерційне посередництво є різновидом підприємницької діяльності, яке полягає у сприянні досягнення домовленості між двома сторонами (суб'єктом, якого представляє посередник та клієнтом) щодо реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), яке здійснюється третьою стороною (комерційним посередником). Ринок посередницьких послуг в Україні є достатньо розвиненим, а в деяких секторах (в т.ч. і в туризмі) переважна більшість підприємницьких відносин побудована на засадах комерційного посередництва. Вибір ефективних каналів руху послуг є важливою управлінською задачею для всіх без виключення туристичних операторів. Непрямий канал постачання туристичного продукту забезпечує максимальну доступність до нього кінцевих споживачів та мінімізує трансакційні витрати туроператорів. Такий спосіб надання послуг забезпечує візуальний контакт клієнта із менеджером туристичної агенції, що створює необхідне комунікаційно-інформаційне підґрунтя для успішних продажів. Включення туроператором торговельної націнки у вартість продукту забезпечує однакові конкурентні умови для всіх суб'єктів агентського сектору туристичного ринку.

Облік посередницьких операцій в туризмі охоплює широкий спектр функціональних ділянок, пов'язаних, перш за все із: фінансово-розрахунковими операціями в бізнес-трикутнику «продуцент-посередник-споживач»; бронюванням турів; наслідками претензійно-позовної роботи та форс-мажору; доходами та витратами туроператорів та агентів тощо. Базовим документом, який створює передумови для юридичного унормування облікових наслідків посередницьких операцій в діяльності туристичних підприємств є агентський договір. Проблема простеження причинно-наслідкових зв'язків між його положеннями та відображенням в бухгалтерському обліку господарських явищ і

процесів є пріоритетною при формуванні якісних інформаційних зв'язків між управлінським апаратом туркомпанії, його юридичним відділом та бухгалтерією.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Впродовж останніх років спостерігається зростання інтересу науковців до проблематики відображення в обліку посередницьких операцій, основою здійснення яких є агентські договори. Дн.Л. Кузьмін [11] аналізує форми комерційного посередництва та різноманіття видів комерційних агентів, вивчає позитивні та негативні сторони їхньої діяльності. Г.Г. Казарян [10] узагальнює та систематизує підходи до розуміння існуючих дефініцій «посередницьких операцій» у різних джерелах. О.О. Гомела [4] фокусує увагу на огляді літературних джерел з питань обліку та контролю агентських відносин в галузі туристичної діяльності. Значна кількість авторів предметом власного дослідження обрали аналіз правової природи посередництва в господарському обороті України та інших країн. Серед них: В.І. Гостюк [6], Л.Є. Єрмоліна [8], А.М. Панченко [13], О.В. Потудінська [14], В.В. Резнікова [16], О.М. Сибіга [19], В.В. Спіжов [20], О.В. Ткаченко [21] та інші.

В той же час, існуючі дослідження облікових наслідків каузального впливу норм агентських договорів в сфері туристичного бізнесу все ще залишають місце для вдосконалення в цій сфері.

Метою роботи є дослідження й розкриття закономірності зв'язків між положеннями агентських договорів та обліковими наслідками посередницьких операцій туристичних агентів та операторів, як офіційних сторін цих угод.

Каузальність, тобто причинна взаємобумовленість подій в часі, забезпечує зв'язок між нормами агентського договору (причина) та очікуваними змінами у складі майна та зобов'язань

сторін угоди (наслідок), які відображаються в системі облікових рахунків, реєстрів та звітності. Таке відношення є незобов'язальним (саме підписання договору, ще не є обліковою подією), однак обумовлюючим (без існування договору, відображення в обліку посередницьких операцій є неправомірним).

Реалізація поставленої мета передбачає послідовне вирішення таких завдань:

1) огляд типових агентських договорів у сфері туризму як юридично-економічних конструкцій;

2) дослідження облікових наслідків з предмету агентського договору;

3) аналіз порядку бронювання туристичного продукту як облікової події;

4) встановлення сутності фінансово-розрахункових операцій між туроператором та турагентом як об'єкту бухгалтерського обліку;

5) розкриття облікових наслідків прав, обов'язків та відповідальності туроператорів і турагентів;

б) оцінка штрафних санкцій та претензійно-позовної роботи як фактів господарського життя, внормованих положеннями агентського договору.

Виклад основного матеріалу дослідження. Агентський договір є юридичною підставою виникнення відносин між туроператором та турагентом із комерційного посередництва, предметом якого є дії, пов'язані із реалізацією туристичного продукту (шляхом укладання договорів на туристичне обслуговування). Відповідно, укладання цього договору є першою ланкою ланцюжка фактів господарського життя, які можуть бути об'єднані поняттям «комерційні посередницькі операції» і повинні знайти належне відображення в бухгалтерському обліку як оператора, так і агента.

Загалом, існують наступні види основних посередницьких договорів в господарській практиці підприємств України (рис. 1).

<p align="center">Договір доручення</p> <p>За договором доручення одна сторона (повірений) зобов'язується вчинити від імені та за рахунок другої сторони (довірителя) певні юридичні дії</p>	<p align="center">Агентський договір</p> <p>За агентським договором одна сторона (комерційний агент) зобов'язується надати послуги другій стороні (суб'єкту, якого представляє агент) в укладенні угод чи сприяти їх укладенню (надання фактичних послуг) від імені цього суб'єкта і за його рахунок</p>	<p align="center">Договір комісії</p> <p>За договором комісії одна сторона (комісіонер) зобов'язується за дорученням другої сторони (комітента) за плату вчинити один або кілька правочинів від свого імені, але за рахунок комітента</p>
---	---	--

Рис. 1. Типи договорів у посередництві

Джерело: узагальнено на основі положень Цивільного [23] та Господарського [5] кодексів України.

Низка дослідників (Г.В. Цірат [24], Г.Г. Казарян, Л.С. Скакун [9]) вважають агентський договір свого роду «гібридом» договору доручення та договору комісії, які використовуються у праві України.

На наш погляд, агентський договір в туристичному бізнесі є різновидом договору доручення і вважати його специфічною правовою конструкцією, що поєднує в собі ознаки договорів доручення та комісії є хибним. Головною ознакою, яка відрізняє агентський договір (доручення) від договору комісії, є те, що агент (повірений) діє від імені принципала (довірителя), в той час як комісіонер діє від власного імені, хоча і в інтересах іншої особи. В той же час, ці види договорів поєднує те, що вони опосередковують відносини, учасником яких є особа (посередник), яка у правовідношенні діє не у власних інтересах, а в інтересах іншої особи.

Термін дії агентського договору зазвичай обмежується одним роком з можливістю пролонгації за умов відсутності взаємних претензій сторін. Втім, дію договору може бути припинено достроково у разі відкликання туроператором повноважень турагента.

Агентський договір пов'язаний із наданням, в першу чергу, юридичних послуг, тобто здійсненням

дій, які мають правові наслідки, що, однак, не виключає покладення на агента обов'язку, поряд із юридичними, вчиняти фактичні дії (пошук клієнтів, реклама турів тощо). Причиною здійснення таких дій може бути й економічна необхідність та доцільність.

Автори коментаря до Господарського кодексу подають цілком вичерпний перелік ознак, які характеризують відносини комерційного посередництва (агентської діяльності): а) це – підприємницька діяльність; б) предметом вказаної діяльності є надання послуг; в) послуги надаються виключно суб'єктам господарювання; г) послуги надаються шляхом посередництва; ґ) послуги надаються виключно у господарській діяльності; д) посередництво здійснюється від імені, в інтересах, під контролем і за рахунок суб'єкта, якого представляють [12, с. 478].

Саме по собі підписання агентського договору ще не є подією, яка підлягає відображенню в бухгалтерському обліку туроператора чи турагента. Однак, в економічному сенсі, цей факт є першопричиною, без якої подальші операції, пов'язані з посередницькою діяльністю підприємства неможливі. В цьому проявляється каузальний

характер агентської угоди по відношенню до облікових наслідків господарських явищ і процесів (рис. 2). Закономірний зв'язок договору та облікових

подій впливає як з дозвільного й регулюючого характеру першого, так і з необхідності юридичного підтвердження останніх.

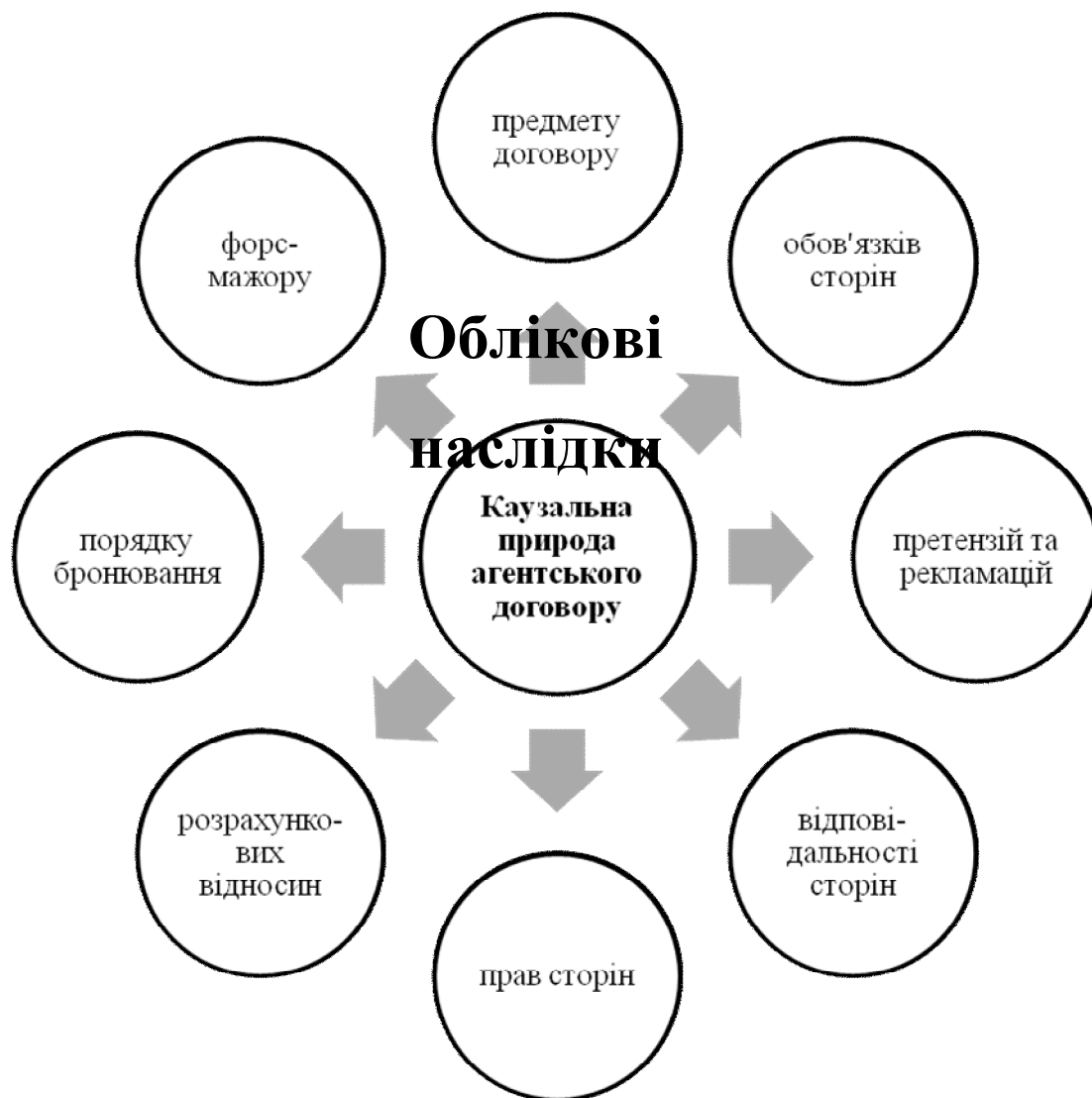


Рис. 2. Каузальність агентського договору по відношенню до облікового відображення господарських явищ в туристичному посередництві

Джерело: власна розробка автора.

Опишемо основні облікові наслідки, які впливають з норм туристичного агентського договору.

Облікові наслідки предмету агентського договору. Зазвичай предметом договору є послуги, які турагент надає туроператору, що полягають у реалізації туристичного продукту, сформованого останнім, шляхом укладання договорів на туристичне обслуговування. При цьому, у відповідності із ст. 297 Господарського кодексу України [5], агент діє від імені оператора і за його рахунок.

Для виконання умов договору, турагент здійснює комплекс заходів, які покликані забезпечити реалізацію продукту:

- вивчає попит та пропозицію на туристичному ринку з метою оцінки зацікавленості потенційних споживачів у продукті й можливості її задоволення;

- здійснює пошук та залучення клієнтів;
- укладає договори на надання туристичного продукту.

У більшості випадків типовий договір на туристичне обслуговування встановлюється туроператором і внесення змін до нього турагентом можливе лише за його згоди.

Таким чином, надання комплексу туристичних послуг туристу фактично забезпечує туроператор. Турагент виконує лише посередницькі функції, а тому його дохід визнається в сумі комісійної винагороди від туроператора. У вітчизняній обліковій практиці для цього використовуються субрахунки 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» (на загальну вартість турпродукту) та 704 «Вирахування з доходу» (на суму, належну до перерахування туроператору). Різниця між цими сумами і дає величину комісійної

винагороди (р. 2000 «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» Звіту про фінансові результати), яка повинна покривати трансакційні витрати посередника (р. 2050 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» Звіту про фінансові результати). Однак, на наш погляд, оскільки предметом агентського договору є не туристичний продукт, а комплекс послуг, пов'язаних з його реалізацією, дохід турагента по субрахунку 703 слід визнавати виключно в сумі оплати цих послуг (агентської винагороди).

Послуги туристичної агенції, які є предметом агентської угоди, прив'язані до території їх надання. З розвитком сучасних технологій дистанційного обслуговування та безготівкових розрахунків, туроператору немає сенсу обмежувати діяльність агента окремим регіоном, а тому договором передбачається можливість надання послуг на всій території України. Тому всі розрахунки між туристом та тур агентом, турагентом і туроператором здійснюються з використанням єдиного законного платіжного засобу в Україні, яким є грошова одиниця України – гривня. Ситуація, коли часткова або повна оплата за тур здійснюється в іноземній валюті не допускається.

Правова конструкція агентського договору у багатьох випадках не передбачає передання на свій розсуд прав, яким володіє турагент і які надані туроператором іншим особам. Тобто субагентська діяльність в туризмі не забороняється, однак є радше винятком, аніж правилом. Це, однак, не виключає наявності агентських відносин туроператора з іншими посередниками, так само як агентства з багатьма операторами.

Аналітичний облік при цьому повинен бути побудований таким чином, щоб прослідкувати виникнення, погашення та залишок дебіторської (кредиторської) заборгованості при розрахунках між туроператором та агентством. При наявності значних обсягів розрахункових операцій доцільною є взаємна звірка для забезпечення контролю за станом платіжної дисципліни.

Облікові наслідки порядку бронювання туристичного продукту. Наявність підписаного агентського договору забезпечує можливість турагентам замовляти у оператора певний набір послуг, яка оформляється заявкою на бронювання туру (турпродукту). Заявка є документом встановленої туроператором форми, яка використовується з метою повідомлення про: появу потенційного клієнта з однієї сторони та можливість надання туристичного продукту, щодо якого вона була отримана, з іншої. Заявка може бути передана туроператору особисто, засобами факсимільного зв'язку, електронною поштою чи через систему он-лайн бронювання. В будь-якому випадку, основні реквізити цього документа стандартні: дані про турагента (найменування, адреса, телефон, контактна особа, номер та дата підписання агентського договору); дата бронювання; дані про туристів

(прізвище, ім'я, дата народження, паспортні дані); дані про тур (назва, країна, курорт, дата поїздки, маршрут, розміщення, харчування, транспорт, страховка тощо); дані про додаткові послуги (віза, факультативні екскурсії та ін.); форма оплати.

Існування непідтвердженої заявки не впливає на величину майна чи зобов'язання турагента, оскільки має декларативний характер і є лише доказом зацікавленості туриста в конкретному продукті, однак має важливе значення для потреб управління, оскільки свідчить про наявність потенційного клієнта та є ознакою ефективності роботи менеджера. Тому, на наш погляд, доцільно ці заявки відображати в позабалансовому обліку, як такі, що можуть в майбутньому спричинити до виникнення економічної вигоди для турагента при настанні певних подій (в першу чергу, підтвердження від оператора).

Туроператор повинен підтвердити можливість надання споживачу певних туристичних послуг на умовах викладених в заявці або повідомити про неможливість надання туристичного продукту в чітко визначений строк (зазвичай від одного до трьох робочих днів). Існування процедури підтвердження заявки є свідченням посередницького характеру діяльності самого оператора, який лише консолідує туристичні послуги, формуючи турпродукт, не будучи, при цьому, їх продуцентом. Без отримання такого підтвердження турагент не має об'єктивних підстав для укладання зі споживачем договору на туристичне обслуговування.

Чи має якісь облікові наслідки зміна статусу заявки турагента? На наше переконання, так. Для туроператора існування підтвердженої заявки спричиняє до виникнення зобов'язань, пов'язаних із реалізацією турпродукту, для турагента – з його оплатою.

Облікові наслідки розрахункових відносин між туроператором та турагентом. В агентському договорі прописується форма оплати туристичних послуг (готівкова, безготівкова), термін та можливість оплати частками.

В бухгалтерському обліку оплата спричиняє до погашення заборгованості турагента перед туроператором та покладає на останнього обов'язок щодо надання туристу замовлених послуг в повному обсязі згідно з договором туристичного обслуговування.

Вартість турпродукту розраховується згідно калькуляції туроператора і при організуванні турів в інші країни обчислюється в іноземній валюті (долари США або Євро) з оплатою в гривнях за комерційним курсом. Оплата вартості турпродукту зазвичай здійснюється турагентом у безготівковій формі згідно рахунку-фактури, виставленому туроператором протягом наперед встановленої кількості банківських днів з моменту виставлення такого рахунку. Зазначимо, що кошти отримані турагентом від туриста в рахунок оплати за тур є транзитними і не можуть використовуватись ним на забезпечення власних потреб, окрім суми агентської винагороди. Винагорода встановлюється агентським договором і

Бухгалтерський облік

витрачається турагентом на покриття власних витрат. Оплата замовленої туристичної послуги вважається здійсненою з моменту зарахування грошових коштів в повному обсязі на поточний рахунок туроператора та може бути підтверджена платіжним дорученням турагента з відміткою банківської установи про здійснення перерахування.

Для бронювання туроператором туристичних послуг, які входять до складу турпродукту та/або для оформлення в'їзних віз в країну тимчасового перебування, йому необхідні документи туриста (або їх копії), обов'язок отримання і передачі яких покладається на турагента.

Оскільки оригінали документів, які передаються туристом агентству і далі – оператору, мають цінність для першого, кожну таку передачу слід оформляти актом приймання-передачі з відображенням такої операції в позабалансовому обліку турагента та туроператора за вартістю в сумі компенсації витрат, що нестиме клієнт на їх відновлення у випадку можливої втрати. Такі дії також тягнуть за собою необхідність сплати вартості поштового (кур'єрського), телефонного (мобільного, факсимільного) зв'язку та понесення інших супутніх витрат.

Після отримання від турагента оплати вартості заброньованого турпродукту та повного комплексу документів туроператор оформлює та передає турагенту або туристу всі необхідні для отримання туристичних послуг документи (туристичний ваучер, закордонні паспорти з візами тощо).

Таке передання також повинно супроводжуватися належним чином оформленим актом. Важливим є дотримання строків передання документів, який повинен бути достатнім для отримання їх туристом до моменту, після спливу якого заброньована подорож або її продовження будуть неможливими.

Облікові наслідки обов'язків та прав туроператора. Туроператор, як сторона агентського договору несе певні зобов'язання перед турагентом, одні з яких (приймання від турагента заявки на туристичні послуги; надання послуг з оформлення і подання до посольства (консульства) країни тимчасового перебування документів, необхідних для отримання туристами відповідних в'їзних віз; оформлення необхідних проїзних документів та туристичного ваучера на реалізований тур і передавання їх турагенту або туристу тощо) знаходять своє відображення в бухгалтерському обліку, інші (надання турагенту достовірної інформації про споживчі властивості туру, включаючи інформацію про програму перебування, маршрут подорожі, тарифи, ціни, особливості медичної страховки, необхідні щеплення, документи і таке інше) – ні.

Основні права туроператора, які впливають на його фінансово-господарську діяльність та повинні знайти своє відображення в обліку такі:

- право на збільшення вартості турпродукту в цілому або окремих послуг на величину, яка не перевищує наперед встановленого обмеження

(наприклад, 3 % вартості туру), повідомивши про це турагента;

- право на внесення змін до програми туру (не пізніше ніж за чітко встановлену кількість календарних днів до початку туристичної поїздки);

- право на відміну туристичної поїздки (не пізніше ніж за певну кількість днів до її початку) з поверненням сплачених за неї коштів туроператору.

Облікові наслідки обов'язків та прав турагента. Аналогічно, для турагента, одні зобов'язання повинні бути визнані як об'єкт бухгалтерського обліку, інші – носять чисто інформаційний характер і їхнє виконання в обліку не відображається. Серед перших: проведення комерційної, рекламної та іншої діяльності, що спрямована на продаж та просування на ринку туристичних продуктів; забезпечення передачі туроператорові дійсних закордонних паспортів туристів та інших документів, необхідних відповідно до вимог законодавства України та/або країн тимчасового перебування для оформлення в'їзних віз до країн за маршрутом туристичної поїздки; отримання оплати туристами повної вартості туристичного продукту; сплата рахунків, виставлених туроператором; анулювання підтвердженої заявки; забезпечення отримання довіреною особою турагента оформлених проїзних документів і туристичного ваучера тощо. Зобов'язання інформаційного характеру в обліку турагента не відображаються: інформування туристів про умови перебування, екологічний, епідеміологічний та політичний стан в країні призначення, митні, прикордонні, еміграційні, санітарні та інші правила та норми, передбачені Законом України «Про туризм» [15]; попередження туристів про можливі негативні наслідки (відмова або затримка в наданні в'їзної візи) невиконання (несвоечасного виконання) туристами вимог посольства (консульства) країни тимчасового перебування, що пред'являються останнім в процесі оформлення в'їзних віз тощо.

Статтею 19-1 Закону України «Про туризм» [15] передбачена інформація, яка надається споживачеві туристичного продукту до укладання договору на туристичне обслуговування. Більшість цієї інформації турагент може отримати в туроператора (зокрема, з його офіційного веб-сайту та програми туру): візові правила, медичні застереження стосовно здійснення туристичної подорожі, стан навколишнього природного середовища, санітарного та епідеміологічного благополуччя в країнах перебування та слідування тощо. Доцільним є створення спеціальної пам'ятки для туриста та його ознайомлення з нею під розписку. Слід відмітити, що досить часто виникають ситуації, коли деяку інформацію турист не може отримати перед підписанням договору. Наприклад, дані про керівника екскурсійної групи та засоби зв'язку з ним, оскільки часто він визначається лише за декілька днів до від'їзду; багатьма лоу-кост авіалініями реалізуються квитки без зазначення конкретного місця пасажира в транспортному засобі тощо. В такому випадку на перший план виходить довіра

клієнта до агенції, в яку він звернувся, досвід роботи менеджера, надійність туроператора та інші фактори, які убезпечать туриста від неприємних сюрпризів в процесі споживання послуги.

Ненадання або неповне надання обов'язкової інформації туристу може бути причиною звернення останнього до судових інстанцій, у випадку виникнення через це ситуацій, які спричинили йому шкоду. Такий факт трактується як неналежне

виконання турагентством своїх обов'язків. Результати вирішення цих спорів є об'єктом бухгалтерського обліку.

Облікові наслідки відповідальності сторін агентської угоди, претензій та рекламцій.

Агентський договір передбачає відповідальність учасників за неналежне виконання його умов (табл. 1).

Таблиця 1

Розподіл відповідальності між туроператором та турагентом, врегульований нормами агентського договору

Туроператор:		Турагент:
несе відповідальність	не несе відповідальність	несе відповідальність
за якісне та повне виконання договірних зобов'язань по обслуговуванню туристів (надання туристичних послуг)	за відмову посольства іноземної держави у наданні в'їзних віз туристу	за правильність усіх даних, що вказані у заявці на турпродукт
	за будь-які правомірні чи неправомірні дії державних органів країни перебування чи транзиту, в тому числі митних органів та прикордонних служб	за достовірність інформації, яка подається туристам
	при виникненні форс-мажорних обставин (непередбачені, неконтрольовані явища та події: стихійні лиха, військові події, страйки, саботаж, локаут, прийняття рішень місцевими органами влади, смерть посадових осіб і т. д., які вплинули на виконання умов договору)	за правильність оформлення та правдивість документів, що подаються для оформлення виїзних документів та/або в'їзних віз
	за невчасну подачу та відправлення поїздів, автобусів, тощо, затримку авіарейсів та пов'язані з цим зміни у програмі туристичної поїздки	за вчасність та повноту оплати за тур
	за збереження багажу, цінностей та документів туристів протягом усього періоду подорожі	
	по відшкодуванню грошових витрат туриста за оплачені турпослуги, якщо він у період обслуговування на свій розсуд чи в зв'язку зі своїми інтересами, не скористався усіма чи частиною наданих туроператором послуг	
	у випадку порушення туристом митних правил, прикордонних чи інших законодавчих актів, що потягли за собою його відсторонення від маршруту	
	у випадку запізнення туриста в пункт початку поїздки або дострокове повернення його з поїздки	

Джерело: узагальнено автором на основі існуючої практики договірних відносин між туроператором та турагентом.

Розподіл відповідальності між туроператором і турагентом є важливою проблемою економічно-правового характеру, спроби розв'язання якої здійснено у роботах В.І. Гостюка [6], М.М. Гудими [7], Л.Є. Єрмоліної [8], Г.Г. Казаряна та Л.С. Скакун [9], О.В. Потудінської [14], Л.Д. Руденко та В.В. Манзюка [18], В.В. Спіжова [20], Р.Р. Шульги [25] та інших.

Вважаємо, що відповідальність за належне надання туристичних послуг повинен нести туроператор, в той час як відповідальність турагента

обмежується повнотою наданої інформації про тур та оформленням необхідних для подорожі та юридичного закріплення відносин з клієнтом документів, що слідує з його посередницьких функцій. В той же час, слід вказати на існування в низці наукових джерел юридичного спрямування позиції, яка полягає в обґрунтуванні правомірності побудови відносин між принципалом, агентом та кінцевим споживачем, виходячи із солідарної відповідальності перших двох перед останнім за невиконання або неналежне виконання договірних

зобов'язань. На наш погляд такий підхід є необґрунтованим та продиктованим прагненням туроператора перекласти власну відповідальність на агенції, зокрема й шляхом неправомірного підписання на практиці замість агентських договорів угоди комісії, за якими значну частину (а інколи й все) відшкодування за збитки клієнта сплачує комісіонер, а не комітент. Як зазначає О.В. Ткаченко, видається, що подібне становище обмежує права турагента і завищує рівень його цивільно-правової відповідальності перед туристом. Фактично, не беручи участь у формуванні та організації туристської подорожі, не чинячи безпосереднього впливу на якість туристських послуг і своєчасність їх надання, на турагента покладається відповідальність, що належить туроператору [21, с.18]. На сьогоднішній день, як зазначає Є.А. Батищев, турагент знаходиться в менш вигідному становищі, оскільки часто змушений нести відповідальність перед туристом, не маючи можливості дієвого правового захисту щодо спірних моментів, які виникають [1, с. 73].

Наслідки відповідальності сторін агентської угоди полягають у необхідності відображення в обліку фактів виникнення і погашення фінансових санкцій суб'єктами туризму, методику здійснення яких було викладено у нашому попередньому дослідженні [3].

У випадку виникнення скарг зі сторони туристів на якість обслуговування, турагент повинен надати туроператору такі документи: скаргу туриста, договір між турагентом і туристом, ваучер туроператора, в якому були вказані умови туру, документ чи акт з відмітками готелю чи приймаючої сторони, який підтверджує порушення умов туру, документи, що підтверджують фактичні витрати (збитки), понесені туристом внаслідок ненадання (неналежного надання) туристичних послуг.

Всі суперечки чи розбіжності які виникають, вирішуються сторонами шляхом переговорів, а у випадку їх безуспішності, через звернення до судових органів.

Висновки. Проведене дослідження продемонструвало:

1) взаємозалежність та взаємообумовленість норм агентських договорів та облікових наслідків посередницьких операцій туристичних агентів та операторів;

2) існування в господарській практиці підприємств України трьох основних типів посередницьких договорів: доручення, комісії та агентських;

3) основними нормами туристичного агентського договору, які спричиняють облікові наслідки є: предмет договору, обов'язки й права сторін, відповідальність сторін, претензії і рекламації, порядок бронювання туру та розрахункові відносини, виникнення форс-мажору;

4) виправданість відображення на субрахунок 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» доходу турагента виключно в сумі агентської винагороди, а не загальної вартості турпродукту, що виплаває із предмету агентського договору;

5) доцільність відображення заявок на бронювання туру в позабалансовому обліку турагентів та туроператорів, як таких, що можуть в майбутньому спричинити до виникнення економічної вигоди для них;

6) необхідність оформлення актом факту приймання-передачі цінної документації по туру з відображенням такої операції в позабалансовому обліку турагента та туроператора;

7) наслідки відповідальності сторін агентської угоди полягають у необхідності відображення в обліку фактів виникнення і погашення фінансових санкцій суб'єктами туризму.

Перспективою подальших досліджень в цьому напрямку є вдосконалення методики бухгалтерського обліку операцій форс-мажорного характеру в діяльності туроператорів.

4 Список використаних джерел

1. *Батищев Е.А.* Ответственность субъектов туристской деятельности / Е.А. Батищев // Пробелы в российском законодательстве. – 2012. – № 2. – С. 67-74.

2. Бухгалтерський та податковий облік посередницьких операцій [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://consultant.parus.ua/_d.asp?r=03OP3c83c3578cfbac3ba9e4f78cc33767d39.

3. *Височан О.* Обліково-інформаційна сутність фінансових санкцій у діяльності туристичних підприємств / О. Височан // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету: науковий журнал. – 2012. – № 2(82). – С. 84-94.

4. *Гомела О.О.* Огляд літературних джерел з питань обліку та контролю агентських відносин в галузі туристичної діяльності / О.О. Гомела // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2013. – № 1(63). – С. 48-51.

5. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.

6. *Гостюк В.І.* Договірне регулювання відносин у сфері надання туристичних послуг / В.І. Гостюк // Часопис Київського університету права. – 2014. – № 1. – С. 163-168.

7. *Гудима М.* До питання про розподіл відповідальності між туроператором і турагентом / М. Гудима // Підприємництво, господарство і право. – 2012. – № 6. – С. 49-52.

8. *Ермолина Л.* Организация договорных отношений туроператора и турагентства / Л. Ермолина // Предпринимательство, хозяйство и право. – 2000. – № 6. – С. 28-30.

9. *Казарян Г.Г.* Економіко-правові засади розподілу відповідальності при застосуванні комерційного посередництва (агентських відносин) / Г.Г. Казарян, Л.С. Скакун // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2012. – Вип. 4(47). – С. 309-316.

10. *Казарян Г.Г.* Сутність поняття «посередницькі операції» / Г.Г. Казарян // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу. – 2011. – № 3. – Ч. 2(21). – С. 115-120.

11. *Кузьмін Дн.Л.* Комерційне посередництво на сучасному ринку: підходи до класифікації / Дн.Л. Кузьмін // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2013. – № 1(63). – С. 118-121.
12. Науково-практичний коментар Господарського кодексу України / Кол. авт.: Г.Л. Знаменський, В.В. Хахулін, В.С. Щербина та ін.; За заг. ред. В.К. Мамутова. – К.: Юрінком Інтер, 2004. – 688 с.
13. *Панченко А.М.* Комерційне посередництво: сутність та правове регулювання / А.М. Панченко // Держава та регіони: Науково-виробничий журнал. Серія Право. – 2011. – № 1. – С. 107-109.
14. *Потудінська О.В.* Правова природа комерційного посередництва / О.В. Потудінська // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер.: Юриспруденція. – 2013. – № 6-1. – Том 2. – С. 77-79.
15. Про туризм: Закон України від 15.09.1995 р. № 324/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/324/95-вр>.
16. *Резнікова В.* Інститут посередництва в правовій доктрині / В. Резнікова // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Юридичні науки. – 2010. – № 84. – С. 35-39.
17. *Резнікова В.* Посередництво в економіці та господарському праві України / В. Резнікова // Підприємство, господарство і право. – 2009. – № 11. – С. 74-77.
18. *Руденко Л.Д.* Щодо відповідальності суб'єктів туристичної діяльності / Л.Д. Руденко, В.В. Манзюк // Форум права. – 2011. – № 3. – С. 668-674.
19. *Сибіга О.М.* Договір комісії за Цивільним кодексом України: [монографія] / О.М. Сибіга. – Х.: Право, 2010. – 184 с.
20. *Спіжов В.В.* Договір про надання туристичних послуг за цивільним законодавством України / В.В. Спіжов // Юридичний вісник Причорномор'я. – 2011. – № 2. – С. 294-299.
21. *Ткаченко О.В.* Гражданско-правовое регулирование туристской деятельности в Российской Федерации: автореф дисс. ... канд. юрид. наук: 12.00.03 / Ольга Викторовна Ткаченко; Астраханский государственный технический университет. – Волгоград, 2004. – 22 с.
22. *Ткаченко С.О.* Посередницькі структури як основа функціонування системи обігу / С.О. Ткаченко // Вісник Нац. техн. ун-ту «ХП»: зб. наук. пр. Темат. вип.: Актуальні проблеми управління та фінансово-господарської діяльності підприємства. – 2012. – № 12. – С. 179-185.
23. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 №435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
24. *Цірат Г.* Договори у сфері зовнішньої торгівлі (частина 2) / Г. Цірат // Юридичний журнал. – 2004. – № 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.justinian.com.ua/article.php?id=1029>.
25. *Шульга Р.Р.* Проблемні питання відповідальності суб'єктів туристичної діяльності / Р.Р. Шульга // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія Юридичні науки. – 2014. – Вип. 2. Том 2. – С. 80-84.