

ІНФОРМАЦІЯ ПРО ДІЯЛЬНІСТЬ ТУРОПЕРАТОРІВ ЯК ОБ'ЄКТ АУДИТОРСЬКОГО ДОСЛІДЖЕННЯ

Стаття присвячена розкриттю сутності діяльності туроператорів, інформація про яку виступає об'єктом аудиторського дослідження. В основу систематизації особливостей функціонування туроператорів покладено методи аналогії, синтезу та системного аналізу.

Ключові слова: туристична індустрія, суб'єкти туристичної діяльності, туристичний оператор, туристична послуга, туристичний продукт.

Прогрес людства неможливий без розвитку соціальної сфери, важливою частиною якої є туризм. Напередодні «Євро-2012» він набуває глобального характеру для економіки України, а також світу загалом. За останні роки став важливим чинником економічного розвитку. Але тенденція незацікавленості туристів у нашій країні зберігається через невідповідність якості туристичних послуг міжнародним стандартам.

Якість туристичних послуг, їх собівартість, дохідність залежать від ефективної реалізації усього комплексу функцій управління, зокрема облікової та контрольної. Їх удосконалення пов'язане з вирішенням багатьох проблем як теоретико-методологічних, так і організаційно-методичних. Туристичні послуги мають свої особливості, і це, безперечно, впливає на організацію та ведення бухгалтерського обліку. Тому важливо, щоб облікова інформація була правдивою та якісною, бо це визначає результати аналізу та аудиту.

Але існує ще багато невирішених питань, що стають на заваді формуванню своєчасної та достовірної інформації для ефективного управління нею. Все це зумовлює актуальність теми дослідження, постановку мети і завдань.

Теоретичні аспекти проблем туристичної галузі знайшли своє відображення в роботах таких вітчизняних і закордонних вчених, як Виноградова О. В. [3], Дядечко Л. П. [4], Кифяк В. Ф. [7], Любіцева О. О. [11], Саак А. Е. [17], Школа І. М. [20], Явкін В. Г. [21] та інші.

Окремі аспекти обліку туристичної діяльності висвітлено в дослідженнях Балченко З. А. [1], Грибової Л., Гури І. О. [5], Данканич Т. П. Теоретико-методологічним питанням обліку туристичної діяльності присвячені дисертації Богданової Ж. А. [2], Осадчої Т. С. [11], Пожарицької І. М. [12], Сметанко О. В. [18]. Однак у цих роботах увага зосереджена лише на витратах та калькулюванні собівартості послуг турпродукту підприємств туристичної галузі. Загальною проблемою є те, що всі дослідження (крім дисертації Богданової Ж. А.) не враховують останніх змін у податковому законодавстві. Єдина робота Сметанко О. В. присвячена організації та методиці аудиту витрат. Тому дуже багато питань у цій сфері ще

потрібно вирішити.

Метою нашої статті є виокремлення особливостей діяльності туроператорів з надання туристичних послуг та визначення їх впливу на формування обліково-контрольної та аналітичної інформації діяльності суб'єктів туристичної індустрії на основі аналізу й узагальнення наукових праць вітчизняних і закордонних вчених.

Для досягнення мети поставлено наступні завдання:

- розкрити сутність поняття «туристична індустрія»;
- визначити місце і роль туроператорів у туристичній індустрії України;
- охарактеризувати діяльність туроператорів;
- провести сутнісний аналіз дефініцій «туристична послуга» та «туристичний продукт» та визначення особливості туристичних послуг.

Робоча гіпотеза дослідження: облікова та контрольна-аналітична інформація про діяльність туроператорів формується під впливом особливостей туристичних послуг, що визначає напрямки аудиторського дослідження.

Вирішуючи перше завдання, варто зауважити, що туристичний бізнес охоплює могутню індустрію, центральною ланкою якої виступають туристичні підприємства - організатори туризму (туристичні оператори та туристичні агенства). Використовуючи туристичні послуги своїх постачальників, вони формують і реалізують турпродукт. Постачальники туристичних послуг як самостійні суб'єкти підприємництва обслуговують туристів за замовленням туроператорів і тому належать до індустрії обслуговування туризму, яка складає ресурси туристичного бізнесу.

Поняття «туристична індустрія» багатоаспектна у трактуванні. Нами було проаналізовано низку визначень, що зустрічаються у нормативній та науковій літературі, та встановлено, що переважно «туристичну індустрію» визначають як: «галузь» [3; 9], «сукупність суб'єктів» [14; 20], «сукупність засобів» [20], «систему підприємств» [10]. Жоден автор не зупиняється на нормах законодавства, а саме воно є підґрунтям будь-якої діяльності.

На нашу думку, найбільш досконалим розумінням

«туристичної індустрії» є визначення її як сукупності засобів з транспорту, розміщення, об'єктів харчування, розваг і пізнання, оздоровчого, спортивного, ділового та іншого призначення, що використовуються на умовах договору або входять до складу суб'єктів туристичної діяльності, та які функціонують на законних підставах і в умовах наявності історико-культурного, туристично-рекреаційного потенціалів.

Під час розв'язання другого завдання статті слід зосередитися на структуруванні суб'єктів туристичної індустрії та особливостях їх функціонування.

У межах дослідження було проаналізовано та систематизовано думки різних науковців [3; 4; 7; 13; 20] і визначено основні суб'єкти індустрії туризму (рис. 1).

Відповідно до Закону України «Про туризм» [6] (ст. 5) учасниками відносин, що виникають при здійсненні туристичної діяльності, є юридичні та фізичні особи, які створюють туристичний продукт, надають туристичні послуги (перевезення, тимчасового розташування, харчування, екскурсійного, курортного, спортивного, розважального та іншого обслуговування) чи провадять посередницьку діяльність із надання характерних та супутніх послуг, а також громадяни України, іноземні громадяни та особи без громадянства (туристи, екскурсанти, відвідувачі та інші), в інтересах яких здійснюється туристична діяльність.

Суб'єктами, що здійснюють та/або забезпечують туристичну діяльність (далі – суб'єкти туристичної діяльності), є: туристичні оператори; туристичні агенти; інші суб'єкти підприємницької діяльності; гіді-перекладачі, екскурсоводи, спортивні інструктори, провідники та інші фахівці туристичного супроводу; фізичні особи, які не є суб'єктами підприємницької діяльності.

Туристичні оператори (туроператори) – юридичні особи, створені згідно із законодавством України, для яких винятковою діяльністю є організація та забезпечення створення туристичного продукту, реалізація та надання туристичних послуг, а також посередницька діяльність із надання характерних та супутніх послуг і які у встановленому порядку отримали ліцензію на туроператорську діяльність [6].

При вивченні фахових джерел [9; 14; 15; 20] ми дійшли висновку, що серед науковців немає єдиної думки щодо визначення терміну «туроператор». Необхідно зауважити, що всі зазначені визначення не суперечать законодавству України, але дещо різняться за змістом. На нашу думку, більш вичерпним є визначення, надане Законом України «Про туризм».

Згідно із Законом України «Про туризм» діяльність туроператорів на ринку туристичних послуг об'ємніша, ніж діяльність турагентів, тому що саме вони мають виняткове право: на організацію і забезпечення створення туристичного продукту, реалізацію і надання туристичних послуг (ст. 5); на надання послуг з оформлення документів для виїзду за межі України (ст. 17); на посередницьку діяльність з укладання договорів на туристичне обслуговування з іноземними суб'єктами туристичної діяльності (ст. 37). А турагент здійснює лише посередницьку діяльність із реалізації туристичного продукту туроператорів і туристичних послуг інших суб'єктів туристичної діяльності, а також посередницьку діяльність із реалізації характерних і супутніх послуг (ст. 5).

Відповідно до вказаного Закону, туроператор і турагент у встановленому порядку повинні отримати відповідні ліцензії (ст. 17). Але туроператор може здійснювати турагентську діяльність без здобуття ліцензії на цю діяльність. У турагента ж прав на діяльність як туроператора без здобуття ліцензії немає [6].

Домінуюче місце, відповідно до законодавства, посідають туроператори. Їх значення в туристичній індустрії незаперечне, тому надалі у дослідженнях буде сконцентровано увагу саме на них.

Для вирішення третього завдання необхідно зазначити особливості діяльності туроператорів, їх функції. Виноградова О. В. наголошує, що туроператор виконує роботу з формування (створення або проектування) туристського продукту (туру), його просування на ринок, а також з реалізації. Під формуванням туру розуміється складання впорядкованої й взаємопов'язаної за строками, цілепокладанням, погодженої за вартістю і якістю послідовності послуг і робіт, укладання договорів на їхнє надання, належне бронювання й резервування. Під просуванням розуміється комплекс робіт з генерації мотивації в потенційного споживача до їхнього придбання або більш спрощено – реклама турів і послуг (хоча це не одне й теж). Термін «реалізація» має двояке тлумачення: продаж, виконання. За класичною схемою діяльності туроператор здійснює тільки оптовий продаж туристського продукту туристським агентам-оптовикам, які далі розподіляють продукт по районах і регіонах і продають через місцеві туристичні агентства [3].

Серед основних завдань туроператорів Пуцентейло П. Р. виокремлює: вивчення потреб потенційних туристів на тури та туристичні програми; взаємодію з постачальниками послуг; розрахунок вартості туру та визначення ціни; реалізацію турів; методичне забезпечення турів; забезпечення туристів необхідним та спеціальним спорядженням, сувенірною та рекламно-інформаційною продукцією; підготовку, підбір та призначення спеціалістів на маршрути подорожей (екскурсоводи, інструктори, гіді-перекладачі тощо); рекламно-інформаційну роботу щодо просування туристичного продукту до споживачів; контроль за якістю, надійністю та безпекою туристичного обслуговування [14].

Основними функціями туроператора, на думку науковця, є: 1) комплектувальна функція для туроператора – це формування туру з окремих послуг; для турагента – комплектація пакетів турів із транспортними та деякими іншими видами послуг; 2) сервісна функція – це обслуговування туристів в офісі під час продажу пакетів турів і на маршрутах; 3) гарантійна функція – це забезпечення туристів гарантією надання їм наперед сплачених туристичних послуг в обумовленій кількості і на обумовленому рівні.

Цінність туроператора полягає в його здатності страхуватися від зниження розцінок купівлею у великих кількостях послуг туризму, необхідних для формування туристичних пакетів, економічно доступних для споживача [14].

Необхідно зазначити: питання щодо змісту дефініцій «туристичний продукт» та «туристична послуга» також має дискусійний характер.

Закон України «Про туризм» визначає

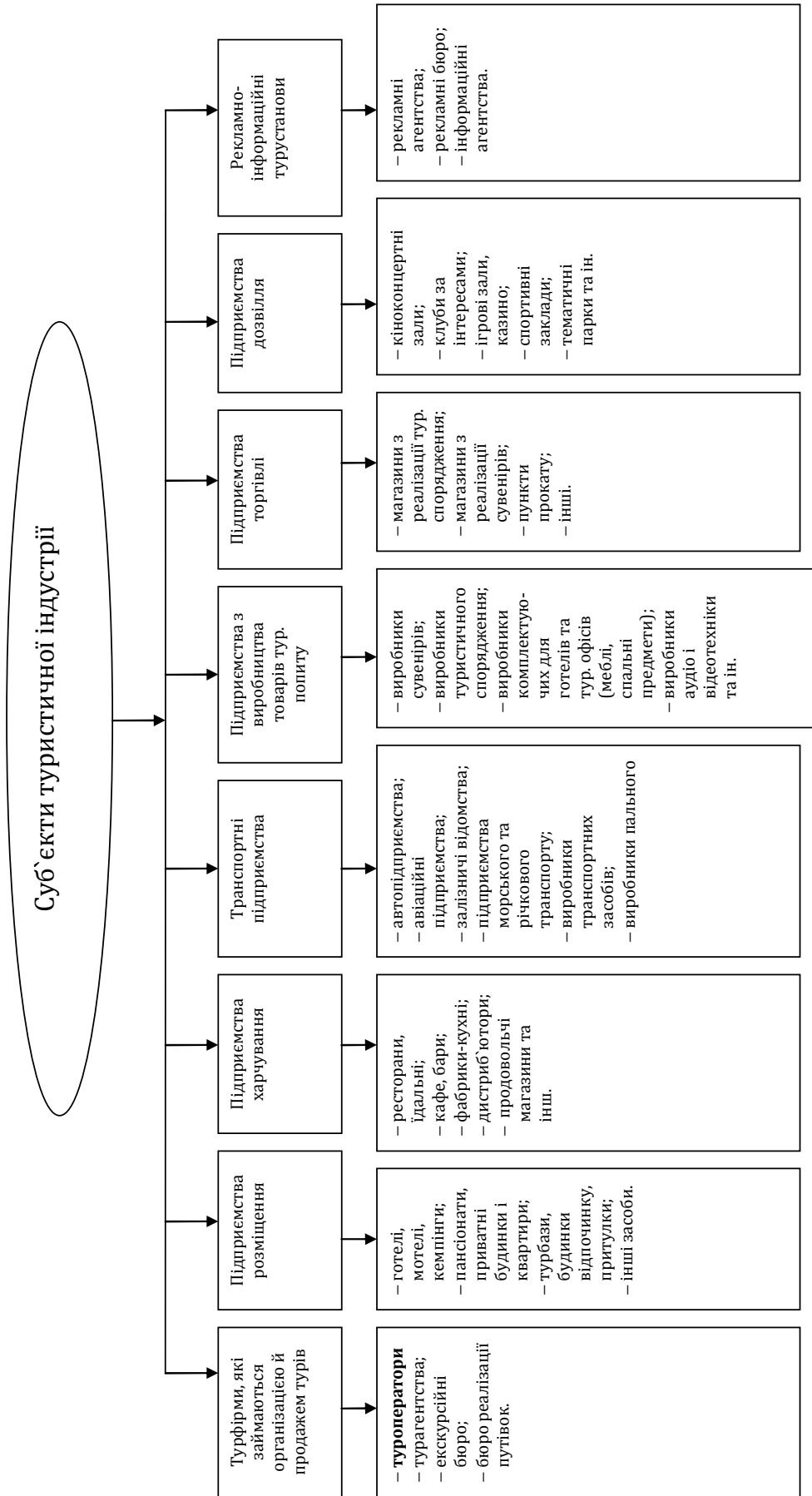


Рис. 1. Суб'єкти туристичної індустрії України

туристичний продукт як попередньо розроблений комплекс туристичних послуг, який поєднує не менше ніж дві такі послуги, що реалізуються або пропонуються для реалізації за визначеною ціною, до складу якого входять послуги перевезення, послуги розташування та інші туристичні послуги, не пов'язані з перевезенням і розташуванням (послуги з організації відвідувань об'єктів культури, відпочинку та розваг, реалізації сувенірної продукції тощо) [6, с. 2]. Поняття «послуга» та «продукт» у Законі ототожнюються.

Вітчизняні фахівці Мальська М. П. та Худо В. В. визначають туристичний продукт як упорядковану сукупність туристичних послуг, робіт і товарів (пакет туристичних послуг), що складається як мінімум з двох або більше одиничних чи множинних туристичних послуг, робіт, товарів і засобів забезпечення, інших туристичних ресурсів, достатніх для задоволення потреб туристів у процесі із метою туризму [10, с. 106]. Це визначення більш широке, містить, крім послуг, ще й роботи й товари, але має і свої недоліки - переобтяжене термінами та порушує закони цієї логічної операції, тому важке для розуміння.

Інше, найбільш точне, на нашу думку, визначення

туристичного продукту надає Кабушкін Н. І. Він зазначає, що це сукупність речових (предметів споживання) та неречових (у формі послуг) споживчих вартостей, необхідних для задоволення потреб туриста, які виникають у період його туристичної подорожі [8]. Його думки дотримується Кифяк В. Ф. [7, с. 130].

Скрипко Т. О. і Ланда О. О. визначили туристичну послугу як комплекс дій суб'єктів туристичної галузі, спрямованих на задоволення потреб споживача (туриста) [16].

Пуцентейло П. Р. визначає туристичну послугу як результат діяльності туристичного підприємства щодо задоволення відповідних потреб туристів. Робота туристичного підприємства, на його думку, полягає як у організації всієї подорожі, так і в організації окремих послуг [14]. Ми також погоджуємося із цією точкою зору.

За останні роки туристична галузь України дуже розвинулась. Питання обліку, аналізу та аудиту туристичної діяльності стає досить актуальним. Для надання зацікавленим користувачам надійної інформації про фінансовий стан туроператорів необхідно визначити основні особливості туристичних послуг (табл. 1).

Таблиця 1. Систематизація визначень щодо особливостей туристичних послуг як результату діяльності туроператорів

№	Основні особливості турпослуг	[1]	[2]	[3]	[7]	[14]	[17]	[19]
1	Диференціація тривалості	-	+	+	-	-	-	+
2	Невідчутність	-	-	-	-	+	+	+
3	Нерозривність виробництва і споживання	-	+	-	-	+	+	+
4	Незбереженість	-	-	-	-	+	+	+
5	Виокремлення туристичних зон	-	-	-	-	-	-	+
6	Комплексність	+	+	-	+	+	+	+
7	Сезонність	-	-	+	-	-	+	+
8	Змінність якості	+	+	-	-	+	+	+
9	Місце тимчасового перебування	-	-	+	+	-	-	+
10	Значний вплив зовнішніх факторів (погода, політика тощо)	-	-	-	-	+	+	+

Отже, як показав аналіз фахових джерел, з-поміж науковців немає єдиної думки щодо визначення єдиного переліку особливостей туристичних послуг. Більшість авторів виокремлюють такі особливості, притаманні туристичним послугам, як: нерозривність виробництва і споживання; комплексність; змінність якості. Чудновський А. Д. [19] надає найбільш вичерпний їх перелік.

У таблиці 2 на основі [1; 3; 14; 19] було виокремлено основні особливості туристичних послуг, які, на нашу думку, мають найбільший вплив на організацію обліку та відображення їх у фінансовій звітності. Ця інформація необхідна для подальшої аудиторської оцінки.

Отже, найбільш доцільним для цілей обліку та аудиту, на нашу думку, є виокремлення саме цих особливостей туристичних послуг. Вони зумовлюють специфічність організаційного і правового характеру діяльності туроператорів і турагентів, правила оподаткування і бухгалтерського обліку доходів і витрат, які виникають у названих суб'єктів туристичної діяльності. Тому логічним продовженням проведеного дослідження є формування облікової та контрольно-аналітичної інформації під впливом

визначених особливостей.

Список літератури

1. Балченко, З. А. Бухгалтерський облік в туризмі і готелях України [Текст]: навч. пос. / З. А. Балченко. – К.: КУТЕП, 2006. – 233с.
2. Богданова, Ж. А. Бухгалтерський облік і контроль туристичної діяльності: і автореф. дис. на здобуття наук. ступ. канд. екон. наук: спец. 08. 00. 09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). / Ж. А. Богданова. – Житомир. - 2011. [Електронний ресурс]. – Системні вимоги: Pentium; 32 Mb RAM; Windows 2007/XP. – Режим доступу: <http://zsas.zhitomir.org/ru>
3. Виноградова, О. В. Туризмознавство [Текст]: метод. вказівки для самостійн. роботи студентів ден. і заоч. форм навчання спец. б. 140101 "Готельно-ресторанна справа" / О. В. Виноградова: Донець. нац. ун-т економіки й торгівлі ім. М. Туган-Барановського, каф. міжнар. економіки. - Донецьк: ДонНУЕТ, 2009. - 90 с.
4. Дядечко, Л. П. Економіка туристичного бізнесу [Текст]: навч. пос. / Л. П. Дядечко. – Донецьк: ДонДУЕТ, 2006. – 224 с.
5. Гура, И. О. Облік видів економічної діяльності [Електронний ресурс]: навч. посіб. / И. О. Гура — К.: Знання, 2004. — 541 с. – Системні вимоги: Pentium; 32 Mb RAM; Windows 2007/XP. – Режим доступу: <http://www.slv.com.ua/books/2.html>
6. Про внесення змін до Закону України "Про

Таблиця 2. Вплив основних особливостей туристичних послуг на організацію їх обліку та відображення у фінансовій звітності

Особливості турпослуг	Їх характеристика	Вплив особливостей турпослуг на організацію їх обліку та відображення у фінансовій звітності
Невідчутність та небережність	Ці особливості туристичних послуг полягають у тому, що їх неможливо відчутти, спробувати, транспортувати, зберігати до моменту їх отримання. Послугу неможливо виробити про запас	Відсутність матеріального втілення послуги передбачає і відсутність складів, комор, а тому й постачання, заготівлі, транспортування. Тому не буде витрат на всі ці процеси та відповідного відображення у звітності.
Комплексність	Створення туристичного продукту зусиллями багатьох організацій (транспортних, розташування, харчування, розваг та інших). кожна з яких має власні методи роботи, специфічні потреби й різні комерційні цілі. Учасники туристичного обслуговування повинні дотримуватися спільних цілей для досягнення успіху.	Комплексність полягає в тому, що собівартість турпослуг не залежить тільки від туроператора, який формує турпродукт, а від комплексу витрат учасників (підприємств розміщення, харчування, транспорту, дозвілля та інших). Туроператор може укласти договори на туристичне обслуговування (надання послуг) або договори купівлі-продажу. Від виду укладеного договору залежить визначення дати відображення доходу (виручки) від реалізації турпродукту, податкового зобов'язання з ПДВ, форми первинних документів.
Нерозривність виробництва і споживання, сезонність	У туризмі виробництво, реалізація та споживання туристичної послуги відбувається одночасно, а не виділяється в окремі стадії. Надати послугу можна тільки тоді, коли з'являється клієнт. Сезонність – це наслідки періодичної зміни кліматичних умов протягом року.	Що стосується цих особливостей турпослуг, доходи та витрати можуть бути пов'язані з різними звітними періодами (наприклад, Новорічні тури). Це впливає на адекватність відображення доходів і витрат у фінансовій звітності та визначення прибутку до оподаткування. Нереалізований туристичний продукт, у тому числі послуги по готельному, транспортному, екскурсійному обслуговуванню, не продані з причин сезонності чи іншого характеру, веде до непоправних витрат.
Змінність якості	Якість надання послуг варіюється і залежить від рівня професіоналізму виробника, компетентності, ввічливості, комунікабельності персоналу, а також від урахування індивідуальних вимог покупця	При порушенні термінів надання послуг, або надання послуг не тієї якості, яка передбачена договором, до постачальників прав послуг повинні бути своєчасно висунені претензії. Претензії, що надходять від туристів, заносяться у спеціальний журнал і розглядаються керівництвом турфірми з метою вжити заходи задля усунення причин порушення умов договору. Оперативний контроль за наданням послуг в установленій термін та оплатою платіжних документів веде бухгалтерія турфірми в журналі реєстрації документів і контролю за наданням послуг.

- туризм" [Електронний ресурс] : закон України [із змінами, що внесені 18. 11. 2003 № 1282-15, чинний];. – Системні вимоги: Pentium ; 32 Mb RAM ; Windows 2007/XP. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1282-15>
7. Кифяк, В. Ф. Організація туризму [Текст]: навч. посіб. / В. Ф. Кифяк. – Чернівці: Книги – XXI. : 2008. – 344 с.
 8. Кабушкін, Н. И. Менеджмент туризма: уч. пос. / Н. И. Кабушкін. – Мн. : БГЭУ, 1999. – 644 с. [Електронний ресурс]. – Системні вимоги: Pentium; 32 Mb RAM; Windows 2007/XP. – Режим доступу: <http://tourlib.net>
 9. Любіцева, О. О. Ринок туристичних послуг [Електронний ресурс]. – Системні вимоги: Pentium; 32 Mb RAM; Windows 2007/XP. – Режим доступу: http://tourlib.net/books_ukr/lubiceva_rtp13.htm
 10. Мальська, М. П. Туристичний бізнес: теорія та практика [Текст]: навч. пос. / М. П. Мальська, В. В. Худо К. : ЦУЛ, 2007. – 427 с.
 11. Осадча, Т. С. Організація обліку і контролю діяльності в системі сільського туризму (на прикладі суб'єктів господарювання південного регіону України та АР Крим): автореф. дис. на здобуття наук. ступ. канд. екон. наук: спец. 08. 00. 09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Т. С. Осадча. – Київ. - 2007.
 12. Пожарицька, І. М. Удосконалення обліку і аналізу витрат на виробництво туристичного продукту: автореф. дис. на здобуття наук. ступ. канд. ек. наук: спец. 08. 00. 09 «Бухгалтерський облік, аналіз та» / І. М. Пожарицька. – Луганськ. -2004.
 13. Про внесення змін та доповнень до Закону України «Про туризм». Проект Закону України [Електронний ресурс]. – Системні вимоги: Pentium; 32 Mb RAM; Windows 2007/XP. – Режим доступу: nikitafirst.com.ua/ru/zakon-o-tur-deyatelnosti
 14. Пуцентейло, П. Р. Економіка і організація туристично-готельного підприємництва [Електронний ресурс] : навч. пос. / П. Р. Пуцентейло. - К. : Центр учбової літератури, 2007. - 344 с. – Системні вимоги: Pentium; 32 Mb RAM; Windows 2007/XP. – Режим доступу: <http://tourlib.net/books>
 15. Розлев, Х. Й. Основи готельного менеджменту [Електронний ресурс] : навч. пос. / Х. Й. Розлев. – Системні вимоги: Pentium; 32 Mb RAM; Windows 2007/XP. – Режим доступу: <http://tourlib.net>

-
16. Скрипко, Т. О. Туристичний продукт як об'єкт управління [Електронний ресурс] / Т. О. Скрипко, О. О. Ланда. – Системні вимоги: Pentium; 32 Mb RAM; Windows 2007/XP. – Режим доступу: http://tourlib.net/statti_ukr/skrypko.htm
 17. Саак, А. Э. Менеджмент в туризме [Текст] / А. Э. Саак. – П: Дело. – 2006. – 502 с.
 18. Сметанко, О. В. Методика та організація обліку і аудиту витрат у туристській галузі (на прикладі туристських підприємств автономної республіки Крим): автореф. дис. на здобуття наук. ступ. канд. ек. наук: спец. 08. 00. 09 «Бухгалтерський облік, аналіз та» / О. В. Сметанко. – Київ. – 2004.
 19. Чудновський, А. Д. Управление индустрией туризма [Електронний ресурс]: уч. пос. / А. Д. Чудновський, М. А. Жукова, В. С. Сенін – 2-е изд. – М.: КНОРУС, 2005. – 448 с. – Системні вимоги: Pentium; 32 Mb RAM; Windows 2007/XP. – Режим доступу: <http://tourlib.net>
 20. Школа, І. М. Менеджмент туристичної індустрії [Електронний ресурс]: навч. пос. / І. М. Школа. – Чернівці: ЧТЕІ КНТЕУ, 2003. – 662 с. – Режим доступу: <http://tourlib.net>
 21. Явкін, В. Г., Проблеми географії та менеджменту туризму [Електронний ресурс] / Явкін В. Г., Руденко В. П., Король О. Д. та ін. – Чернівці: Рута, 2006. – 260 с. – Системні вимоги: Pentium; 32 Mb RAM; Windows 2007/XP. – Режим доступу: <http://tourlib.net/books>.

РЕЗЮМЕ

Мигулина Ольга

Информация о деятельности туроператоров как объект аудиторского исследования

Статья посвящена раскрытию сущности деятельности туроператоров, информация о которой выступает объектом аудиторского исследования. В основу систематизации особенностей функционирования туроператоров положены методы аналогии, синтеза и системного анализа.

RESUME

Migulina Olga

Some facts about activity of tour operators as object of public accountant research

The article is sanctified to opening of essence of activity of tour operators, information about their activity that comes forward as an object of public accountant research. The methods of analogy, synthesis and analysis of the systems are fixed in basis of systematization of features of functioning of tour operators.

Стаття надійшла до редакції 01.04.2012 р.