

ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ТУРИСТИЧНОГО БІЗНЕСУ

Боднар В., Швець В.Г.

Київський національний університет імені Тараса Шевченка

Досліджено особливості туристичної діяльності та її нормативно-правове регулювання. Розкрито актуальні питання організації обліку на туристичних підприємствах з огляду на специфіку їх діяльності. Виокремлено особливості документального оформлення господарських операцій. Розкрито питання формування доходу туроператора і турагента. Внесено пропозиції щодо вдосконалення обліку витрат туроператора.

Ключові слова: туристична діяльність, бухгалтерський облік, туристичні послуги, туризм, туристичний продукт.

Постановка проблеми. Туризм відносить-ся до найбільш потужних та динамічних галузей економіки та регіонального розвитку, адже він являє собою багатогранне явище, тісно пов'язане з економікою, історією, географією, архітектурою, медициною, культурою, спортом та іншими науками. Туристична індустрія – сукупність різних суб'єктів туристичної діяльності (готелі, туристичні комплекси, кемпінги, мотелі, пансіонати, підприємства харчування, транспорту, заклади культури, спорту тощо), які забезпечують прийом, обслуговування та перевезення туристів.

Туристична діяльність в Україні стрімко розвивається у зв'язку із зростанням попиту на туристичну продукцію, з'являються нові туристичні агентства та оператори, що зумовлює необхідність раціональної організації бухгалтерського обліку в управлінні діяльністю господарюючих суб'єктів. За даними Державної служби статистики України у 2016 році кількість суб'єктів туристичної діяльності становила 3506 підприємств, з яких 1838 юридичних осіб та 1668 фізичних осіб-підприємців. Найбільша їх частка зосереджена в Київській області – 27% туристичних підприємств, а найменша – в Луганській (0,54%). За 2016 рік було реалізовано 1612002 туристичні путівки загальною вартістю 27421545,8 тис. грн., що на 8495128,3 тис. грн. більше, ніж було реалізовано у 2015 році [10, с. 5–6].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням організації та ведення обліку діяльності підприємств туристичного бізнесу присвячені роботи таких науковців, як: Р.І. Балашова, Ж.А. Богданова, О.С. Височан, О.М. Гончаренко, Н.О. Гура, Т.В. Данканич, О.В. Зінкевич, С.О. Левицька, О.Б. Немкович, Т.С. Осадча, І.В. Саух та ін. Але питання ведення туристичними підприємствами бухгалтерського обліку потребують більш глибокого дослідження.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Різноманіття і складність невирішених проблем в організації бухгалтерського обліку доходів і витрат туроператорів і турагентів за відсутності сучасних галузевих методичних рекомендацій обумовлюють підвищений інтерес до проведення спеціального дослідження з метою пошуку ефективних методик, що задовольняють запитам різних користувачів звітності. Проблемним питанням в обліку витрат туроператора, який поєднує діяльність турагента, є розподіл непрямих витрат між видами туроператорської

та турагентської діяльності. В якості бази розподілу на практиці, як правило, використовується сума виручки від продажу турпродуктів. Однак у цьому випадку виникає проблема забезпечення роздільного обліку одержуваних доходів від туроператорської та турагентської діяльності. Зазначені питання обліку доходів і витрат потребують подальшого їх дослідження.

Мета статті. Виокремлення особливостей ведення обліку діяльності туроператора і турагента.

Виклад основного матеріалу. Туристична діяльність – це діяльність зі створення та просування туристичного продукту, що базується на чіткій правовій основі, яку становить Конституція України, міжнародно-правові акти у сфері туристичної діяльності, Закон України «Про туризм» як спеціальний нормативно-правовий акт, галузеве законодавство та підзаконні нормативно-правові акти у сфері туризму: Інструкція про порядок оформлення ваучера на надання туристичних послуг та його використання, затверджено наказом Державної туристичної адміністрації України від 6 червня 2005 р. № 50; Порядок організації виїзду дітей за кордон на відпочинок та оздоровлення, затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 21 грудня 2005 р. № 1251; Правила користування готелями й аналогічними засобами розміщення та надання готельних послуг, затверджено наказом Державної туристичної адміністрації України від 16 березня 2004 р. № 19; Порядок надання послуг з тимчасового розміщення (проживання), затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 15 березня 2006 р. № 297 та інші [6, с. 20].

Туризм – тимчасовий виїзд особи з місця проживання в оздоровчих, пізнавальних, професійно-ділових чи інших цілях без здійснення оплачуваної діяльності в місці, куди особа від'їжджає.

Суб'єктами, що здійснюють або забезпечують туристичну діяльність, є: туристичні оператори; туристичні агенти; інші суб'єкти підприємницької діяльності, що надають послуги з тимчасового розміщення (проживання), харчування, екскурсійних, розважальних та інших туристичних послуг; гіді-перекладачі та інші фахівці туристичного супроводу тощо [3].

Відчизняним законодавством право формування туристичних продуктів надається винятково туроператорам, а турагенти мають право лише реалізувати попередньо сформовані турпродукти.

Отже, відмінність господарських операцій для суб'єктів туристичної діяльності породжує необ-

хідність окремого дослідження їх відображення у системі бухгалтерського обліку та узагальнення і фінансовій звітності туристичних підприємств.

Згідно зі ст. 295–297 Господарського Кодексу України, посередницька діяльність здійснюється на підставі агентських угод. Агентський договір повинен укладатися в письмовій формі, і в ньому необхідно визначити обсяг повноважень комерційного агента. Серед інших документів, якими оформляється надання туристичних послуг є: договір на туристичне обслуговування, який укладається між турагентом та туристом, ваучер, страховий поліс та інші договори з підприємствами, які беруть участь у просуванні туристичного продукту [1].

За договором на туристичне обслуговування одна сторона (туроператор, турагент) за встановлену договором плату зобов'язується забезпечити надання за замовленням іншої сторони (туриста) комплексу туристичних послуг [3].

Бухгалтерський облік діяльності туроператора та турагента здійснюється згідно зі Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2].

Організація обліку у туроператорів та турагентів залежить від особливостей документального оформлення господарських операцій та здійснення розрахунків, можливості застосування спрощеної форми обліку у туроператорів і турагентів, які не мають власної матеріальної бази (при цьому використовується спрощений план рахунків та реєстри для малих підприємств) тощо.

При відображенні в бухгалтерському обліку турагента операцій з продажу турпродукту не має значення, коли саме відбувається споживання покупцем туристичної послуги, оскільки турагент є тільки посередником. При виконанні агентського договору у турагента виникає оборот з реалізації на суму його агентської винагороди, яка є доходом від надання послуг і відображається по кредиту субрахунка 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг». Виконання зобов'язань підтверджується звітом агента.

До витрат турагентів відносять вартість турпродукту, сформованого туроператором, витрати на маркетингові дослідження, оплата праці працівників турагентства, витрати на соціальні заходи, витрати на рекламу, витрати на збут, оренда офісу, амортизаційні відрахування, комунальні послуги, банківські послуги та ін. Турагенти можуть вести облік витрат тільки на рахунку 23, субрахунок «Виробництво турагентських послуг» або, як суб'єкт малого підприємництва, тільки на рахунках класу 8, тобто за елементами витрат [5].

Оскільки винагорода посередника є платою за надання посередницької послуги, податкові зобов'язання такого суб'єкта туристичної діяльності (якщо він зареєстрований як платник ПДВ) збільшуються за першою з подій: зарахування коштів в оплату послуги від замовника на банківський рахунок або до каси суб'єкта туристичної діяльності чи оформлення документа, що засвідчує факт надання послуг. У цей момент слід скласти й податкову накладну [8].

У бухгалтерському обліку туроператора дохід згідно з п. 10 П(С)БО 15 «Дохід» визнається при виконанні певного обсягу послуг. Як правило, при передачі туристу документів, що підтверджують

право на отримання послуг (ваучера, залізничних або авіаквитків, страхового поліса), послуга туроператора закінчується і в бухгалтерському обліку відображається дохід по кредиту субрахунка 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» [4].

До витрат туроператорів відносять витрати на формування турпродукту, транспортні витрати на проїзд до місця відпочинку і назад, вартість окремих видів послуг, які входять у вартість турпродукту, страхові витрати, витрати на трансферт, витрати на екскурсійне обслуговування. Умови визнання та обсяг цих витрат прямо залежать від виду договору: купівлі-продажу, комісії, доручення, обміну або агентської угоди.

При формуванні туристичного продукту витрати на основні види туристичних послуг, як правило, є прямими виробничими витратами. Необхідно зважати, що туристичний продукт представляє собою комплекс не менше двох туристичних послуг щодо перевезення, розміщення, харчування, а також оформлення віз, організації відвідування об'єктів культури, відпочинку та розваг, користування рекреаційними ресурсами тощо. Склад і вартість таких туристичних послуг є основними чинниками, що визначають загальну суму витрат на туристичний продукт. Оскільки туристичний продукт здебільшого складається з послуг сторонніх організацій, умови визнання та обсяг витрат, порядок їх включення до собівартості туристичного продукту визначаються формою та умовами договорів [9, с. 74].

Крім розглянутих прямих виробничих витрат, у процесі формування туристичного продукту виникають непрямі виробничі витрати, а саме: витрати на оплату праці виробничого персоналу, що формує туристичні продукти, якщо розрахунок проводиться за погодинною системою оплати праці або штатним розписом; амортизація офісної техніки, меблів, предметів інтер'єру та інших основних засобів виробничого призначення; амортизація нематеріальних активів виробничого призначення, зокрема спеціального програмного забезпечення тощо; вартість канцелярських товарів, візиток, витратних матеріалів для ксероксів, принтерів та інших матеріалів, що використовуються за виробничим призначенням; вартість послуг сторонніх організацій, пов'язаних із забезпеченням виробничого процесу; інші непрямі виробничі витрати [9, с. 76].

Щодо непрямих виробничих витрат слід зазначити, що у спеціальній літературі розглядають різні варіанти організації їх обліку. Наприклад, переважна більшість авторів [5 та ін.] пропонують обліковувати безпосередньо на рахунку 23 «Виробництво». Л. Грибова [7] також розглядає варіант обліку протягом звітного періоду на рахунку 91 «Загальноновиробничі витрати» (зі списанням наприкінці звітного періоду в сумі розподілених загальноновиробничих витрат на рахунок 23 «Виробництво» або у повному обсязі на рахунок 903 «Собівартість реалізованих послуг»).

Погоджуємось з думкою Л. Грибової, адже цей варіант передбачає розподіл непрямих виробничих витрат за видами туристичних продуктів, що дозволить визначити виробничу собівартість реалізованих туристичних продуктів у бухгалтерському обліку. Інші дозволяють розрахувати лише загальну виробничу собівартість реалізо-

Рахунки, що використовуються в обліку туристичної діяльності

№ з/п	Назва рахунка	Призначення рахунку
1	08 «Бланки суворого обліку»	Для узагальнення інформації про неоплачені ваучери (путівки)
2	331 «Грошові документи в національній валюті»	Для обліку оплачених путівок до санаторіїв, пансіонатів, будинків відпочинку та ін.
3	333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»	Для обліку грошових коштів в національній валюті, перерахованих для купівлі іноземної валюти
4	39 «Витрати майбутніх періодів»	Для відображення в бухгалтерському обліку витрат туристичного підприємства
5	703 «Дохід від реалізації робіт, послуг»	Для узагальнення інформації про доходи від реалізації туристичних послуг
6	704 «Вирахування з доходу»	Для відображення у турагента сум отриманого доходу, який перераховується
7	903 «Собівартість реалізованих робіт, послуг»	Для узагальнення інформації про витрати, які включаються до собівартості реалізованих туристичних послуг

Джерело: розроблено авторами

ваних у звітному періоді туристичних продуктів за даними субрахунку 903 «Собівартість реалізованих послуг». При цьому знижується аналітичність облікової інформації, ускладнюється калькулювання собівартості туристичних продуктів.

Отже, організацію бухгалтерського обліку непрямих виробничих витрат на туристичну діяльність необхідно узгодити з методом обліку та калькулювання собівартості туристичного продукту.

Особливості обліку туристичної діяльності обумовлюють використання рахунків, поданих у таблиці 1.

Висновки і пропозиції. Узагальнюючи проведене дослідження, можна зробити наступні висновки:

1. Організація бухгалтерського обліку в туризмі значною мірою обумовлена особливостями цієї сфери економіки. Під час організації бухгалтерського обліку туристичної діяльності слід враховувати вид діяльності суб'єкта господарювання. Так, туроператор може вести облік за автоматизованою, журнальною, спрощеною формами, тоді як турагент – тільки за спрощеною.

2. Серед документів, якими оформляється надання туристичних послуг є: договір на туристичне обслуговування, який укладається між турагентом та туристом, ваучер, страховий поліс та інші договори з підприємствами, які беруть участь у просуванні туристичного продукту.

3. На структуру та характер витрат туристичного підприємства, організацію та методику їх обліку впливає комплекс факторів, зокрема: організаційна форма туристичної діяльності, дого-

вірні умови надання туристичних послуг, законодавчі вимоги до суб'єктів туристичної діяльності.

Для вирішення завдань, поставлених перед системою бухгалтерського обліку витрат туристичного підприємства, пропонуємо у наказі про облікову політику зазначити центри відповідальності, статті витрат, структуру прямих та непрямих витрат, особливі умови визнання витрат, методи їх обліку і калькулювання собівартості туристичних продуктів, алгоритм розподілу витрат, рахунки синтетичного та аналітичного обліку витрат та ін.

На наш погляд, буде доцільно відкрити субрахунки 231 «Виробництво туристичних послуг», 911 «Загальновиробничі витрати туристичних послуг» та субрахунок другого порядку 9031 «Собівартість реалізованих туристичних послуг», що дозволить розмежувати та згрупувати інформацію про туристичну діяльність підприємства. Пропонуємо до рахунку 39 «Майбутні витрати» відкрити субрахунок 391 «Майбутні відрахування з доходів», на якому обліковувати вартість реалізованих послуг на підставі посередницьких угод з постачальниками.

Необхідно зазначити, що наведені пропозиції щодо організації обліку туристичного підприємства доцільно впроваджувати на основі сучасних інформаційних технологій, що полегшить їх реалізацію.

Отже, організація бухгалтерського обліку на підприємствах туристичної галузі має свої складнощі, що обумовлені специфікою діяльності. Внесені пропозиції дадуть змогу правильно організувати бухгалтерський облік, підвищити ефективність туристичної діяльності.

Список літератури:

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р., № 996-XIV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
3. Закон України «Про туризм» від 15.09.1995р. № 325/95-ВР зі змінами від 15.01.2015 № 124-VIII (124-19) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/324/95-вр>
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>
5. Балченко З. А. Бухгалтерський облік в туризмі і готелях України [Електронний ресурс]: навч. посіб. / З. А. Балченко. – К.: Ліра-К, 2010. – 232 с.
6. Ващишин М. Правове регулювання туристичної діяльності: навч.-метод. посібник / М. Ващишин. – Л.: ПП Сорока Т. Б., 2014. – 168 с.
7. Грибова Л. Туризм: організація і облік / Л. Грибова // Дебет-Кредит. – 2002. – № 29.
8. Кифяк В. Ф. Організація туризму: [Електронний ресурс]: [навч. посібник]. – Чернівці: Книги – XXI, 2008. – 344 с.

9. Король С. Облік витрат туристичного підприємства / С. Король // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. – 2011. – № 4.
10. Статистичний бюлетень «Туристична діяльність в Україні» за 2016 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publtur_u.htm

Боднар В., Швець В.Г.

Київський національний університет імені Тараса Шевченка

ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ ТУРИСТИЧЕСКОГО БИЗНЕСА

Аннотация

Исследованы особенности туристической деятельности и её нормативно-правовое регулирование. Раскрыты актуальные вопросы организации учёта на туристических предприятиях с учётом специфики их деятельности. Выделены особенности документального оформления хозяйственных операций. Раскрыты вопросы формирования дохода туроператора и турагента. Внесены предложения по поводу усовершенствования учёта расходов туроператора.

Ключевые слова: туристическая деятельность, бухгалтерский учёт, туристические услуги, туризм, туристический продукт.

Bodnar V., Shvets V.G.

Taras Shevchenko National University of Kyiv

ORGANIZATION OF ACCOUNTING FOR ACTIVITY OF ENTERPRISES OF TOURISM BUSINESS

Summary

The peculiarities of tourist activity and its legal regulatory are investigated. In the articles considered pressing questions of organisation of accounting at a tourist enterprise. Some features of documenting the business operations are defined. Special attention is paid to the features of income and expenses of tourism companies. Suggestions are brought to the improvement of organization of cost accounting.

Keywords: tourist activity, accounting, tourist service, tourism, tourist product.