

УДК 657(045)

БЕРКОВА О.П.,

к.е.н., доцент

кафедри міжнародного туризму та країнознавства

Факультету міжнародних відносин

Національного авіаційного університету

ОПИС ТУРИСТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ДЛЯ ПОТРЕБ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Анотація. Розглянуто основні особливості діяльності підприємств туристичного бізнесу для потреб формування обліково-аналітичної інформації в умовах застосування МСФЗ та фінансової кризи. Охарактеризовано особливості ведення бухгалтерського обліку туристичної діяльності. Проаналізовано порядок обліку операцій туристичного бізнесу.

Ключові слова: туристичний бізнес, суб'єкти туристичної діяльності, туристичний оператор, туристичний агент, туристичний продукт, туристичні послуги, агентські договори, бухгалтерські операції.

Беркова О.П., к.э.н., доцент кафедры международного туризма и страноведения Факультета международных отношений Национального авиационного университета

ОПИСАНИЕ ТУРИСТИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ДЛЯ НУЖД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Аннотация. Рассмотрены основные особенности деятельности предприятий туристического бизнеса для нужд формирования учетно-аналитической информации в условиях применения МСФО и финансового кризиса. Охарактеризованы особенности ведения бухгалтерского учета туристической деятельности. Проанализирован порядок учета операций туристического бизнеса.

Ключевые слова: туристический бизнес, субъекты туристической деятельности, туристический оператор, туристический агент, туристический продукт, туристические услуги, агентские договоры, бухгалтерские операции.

Berkova O.P., candidate of economic sciences, associate professor of the Department of Country Studies and International Tourism at the Faculty of International Relations of the National Aviation University

DESCRIPTION OF TOURISM ACTIVITY FOR THE PURPOSES OF ACCOUNTING

Abstract. The main features of tourism business enterprises for the purpose of forming accounting and analytical information in terms of IFRS and financial crisis. The features of accounting of tourism. Analyzed the accounting operations of tourism.

Keywords: tourism business, subjects of tourism, tour operators, travel agents, tourist product, tourist services, agency contracts, accounting operations.

Актуальність проблеми. Прогрес людства у ХХІ ст. неможливий без розвитку соціальної сфери, однією з важливих складових якої є туризм. Розвиток туристичної галузі сприяє збільшенню доходів бюджету, створенню нових робочих місць, стабілізації економіки країни в цілому. За даними Всесвітньої туристичної організації за 2018р. Україну відвідало 14,2 млн. туристів. Отриманий дохід від туристичної діяльності за 2018 р. становить близько 1,445 млн. дол.

Визначення основних напрямів підвищення якості обслуговування туристів і зниження вартості туристичного продукту неможливе без ефективного управління діяльністю туристичних підприємств, що вимагає відповідного інформаційного забезпечення. Такими чином, особливої уваги потребують питання удосконалення теорії, організації та методики бухгалтерського обліку і контролю туристичної діяльності суб'єктів господарювання.

Зростання значення туризму для суспільства в цілому та конкретного індивіду, а також неповне використання інформаційних можливостей системи бухгалтерського обліку в управлінні

туристичною діяльністю суб'єктів господарювання зумовлює необхідність перегляду проблемних питань теорії, організації та методики бухгалтерського обліку і контролю для забезпечення подальшого розвитку туристичної галузі України. Дослідження та вирішення потребують питання визначення суб'єктів туристичної діяльності, організація і методика бухгалтерського обліку і контролю діяльності туристичних агентів і туристичних операторів, калькулювання собівартості туристичного продукту та контроль за виконанням договірних зобов'язань.

Недосконалість бухгалтерського обліку та контролю туристичної діяльності перешкоджає формуванню достовірної інформації для ефективного управління, а, отже, і розвитку галузі в цілому, що зумовлює актуальність теми дослідження, постановку мети і завдань.

Аналіз досліджень і публікацій. Питанням дослідження діяльності туристичних підприємств присвячені роботи таких науковців як: Р.І. Балашова, Ж.А. Богданова, О.С. Височан, О.М. Гончаренко, Т.В. Данканич, О.О. Любіцева, М.П. Мальська, Т.С. Осадча, І.М. Пожарицька та інших. В працях зазначених вчених приділено увагу дослідженням поняття структури туристичної індустрії, надано характеристику суб'єктів туристичної індустрії, класифіковано їх діяльність, здійснено розподіл за виконуваними функціями на ринку туристичних послуг, визначено та уточнено терміни та поняття, притаманні туристичній індустрії. Слід також зауважити, що останнім часом серед науковців стає все більш актуальним звернення до проблем бухгалтерського обліку на підприємствах туристичної індустрії.

Метою статті є обґрунтування теоретичних положень, а також розробка рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку та контролю туристичної діяльності суб'єктів господарювання.

Виклад основного матеріалу. Сучасний розвиток як світової економічної системи, так і економіки України характеризується випереджаючими темпами розвитку сфери послуг, зокрема такого її різновиду, як туристичні послуги. Розвиток туристичної діяльності логічно привів до виникнення економіко-філософського підходу до розуміння туризму в системі розвитку суспільства. При такому підході цілий комплекс питань з управління розвитком туризму в Україні, в тому числі удосконалення бухгалтерського обліку, звітності, аналізу, контролю та аудиту туристичних послуг взагалі та в умовах застосування МСФЗ і фінансової кризи, потребують своєї подальшої розробки [2, с.100].

Туризм відіграє важливу роль в економіці країни, забезпечуючи залучення інвестицій, зростання грошового потоку та ВВП, прискорення економічного розвитку країни. Ототожнення понять "туризм" і "туристична діяльність" призводить до неправильного розуміння їх сутності та порушень у методиці бухгалтерського обліку. Встановлено, що туризм передбачає споживання туристичного продукту і пов'язаний з виїздом за межі постійного місця проживання. Туристична діяльність спрямована на створення та реалізацію туристичного продукту з метою отримання прибутку.

Поняття «туризм» визначається в законі України «Про туризм» як тимчасовий виїзд особи з місця постійного проживання в оздоровчих, пізнавальних, професійно-ділових чи інших цілях без здійснення оплачуваної діяльності в місці перебування (стаття 1) [1].

Головною метою підприємництва в туризмі є розроблення маршрутів, формуванні туристичних потоків за обраними маршрутами, у виробництві туристичних товарів і наданні туристичних послуг, комплектуванні туристичного продукту відповідно до попиту споживачів з вигодою (прибутком) для себе [6, с. 29].

Законом України «Про туризм» наступним чином визначено туристичний продукт: «...попередньо розроблений комплекс туристичних послуг, який поєднує не менше ніж дві такі послуги, що реалізується або пропонується для реалізації за визначеною ціною, до складу якого входять послуги перевезення, послуги розміщення та інші туристичні послуги, не пов'язані з перевезенням і розміщенням (послуги з організації відвідувань об'єктів культури, відпочинку та розваг, реалізації сувенірної продукції тощо)» [1].

Суб'єктами туристичної діяльності є споживачі і виробники туристичного продукту (рис. 1). До першої групи суб'єктів туристичної діяльності віднесено споживачів туристичного продукту, до яких належать фізичні та юридичні особи. Відображення операцій з придбання туристичного продукту в бухгалтерському обліку здійснюється тільки у суб'єктів, які є юридичними особами. Туристичний продукт зараховується на баланс за вартістю придбання (без урахування ПДВ) та відображається на рахунку 331 "Грошові документи в національній валюті".

Виробниками туристичного продукту є туроператор, який веде облік і складає звітність відповідно до існуючої нормативно-законодавчої бази для нефінансового сектора економіки. Об'єктами обліку виступають такі процеси, господарські засоби та джерела їхнього формування: організація та здійснення туристичних подорожей, рекламна діяльність, реалізація путівок, туристичних подорожей, посередницька діяльність щодо надання послуг туристам під час подорожей.

Також суб'єктами обліку є фірми-турагенти, які продають за певну винагороду тури фірми-туроператора на підставі агентської угоди. Об'єктами обліку турагента є реалізація турів, доставка туристів до місця початку подорожі, контроль якості обслуговування, рекламна діяльність. Бухгалтерська служба суб'єкта туристичної діяльності виконує по суті функції трьох підрозділів, а саме фінансового, економічного та бухгалтерського, та здійснює такі основні операції:

- 1) ведення касових операцій;
- 2) заповнення звітних документів;
- 3) ведення обліку доходів та витрат;
- 4) ведення обліку оплати праці та заробітної плати;
- 5) обчислення податків та інших платежів;
- 6) розрахунки з туристами та постачальниками туристичних послуг, туроператорами (агентами), страховими компаніями тощо. При веденні обліку використовуються національні ПСБО [8, с. 345].



Рис. 1 Суб'єкти туристичної діяльності та особливості бухгалтерського обліку у них

Туристичний оператор може формувати туристичний продукт і самостійно його реалізовувати, а туристичний агент лише придбає готовий туристичний продукт у туристичного оператора з метою його перепродажу. Тому в бухгалтерському обліку у туристичного оператора відображаються операції, пов'язані з формуванням собівартості туристичного продукту. Відповідно до цього слід вести бухгалтерський облік витрат на створення туристичного продукту за статтями калькуляції на рахунку 231 "Створення туристичного продукту". У туристичного агента обліковому відображенню підлягають витрати на придбання туристичних ваучерів (придбаний туристичний продукт призначений для перепродажу) з метою їх подальшої реалізації. Вартість таких ваучерів слід обліковувати на субрахунку 287 "Туристичні ваучери, придбані з метою перепродажу".

Відмінності в діяльності туристичних підприємств впливають і на організацію бухгалтерського обліку. Так, згідно із Законом України "Про туризм" туристичний агент може бути як фізичною, так і юридичною особою, а туристичний оператор лише юридичною особою. Виходячи

з цього туристичний оператор повинен створювати бухгалтерську службу або вводити до штату працівника бухгалтерії, туристичний агент (фізична особа – суб'єкт підприємницької діяльності) може вести бухгалтерський облік самостійно.

Досі відсутній відповідний нормативний документ, який би містив методичні рекомендації щодо обліку витрат підприємств туристичного бізнесу. Отже, на практиці кожне підприємство самостійно вирішує завдання організації обліку витрат, їх розподілу та визначення собівартості туристичного продукту (послуги). При цьому підприємства спираються, в першу чергу, на положення (стандарти) бухгалтерського обліку, зокрема П(С)БО 16 «Витрати», з урахуванням змісту операційної діяльності туристичної фірми, конкретного складу та характеру його витрат. [7, с. 73]

Неточність облікового відображення понесених туристичним оператором витрат у процесі створення туристичного продукту зумовлює завищення їх собівартості. З метою правильного відображення таких витрат і достовірного формування собівартості туристичного продукту запропоновано аналітичний поділ рахунку 23 “Виробництво” (залежить від специфіки діяльності туристичного оператора – наявності власної матеріальної бази, надання інших послуг, окрім реалізації туристичного продукту тощо):

231 “Створення туристичного продукту”;

232 “Надання екскурсійних послуг”;

233 “Надання інших послуг” (оформлення закордонного паспорта і віз, замовлення авіаквитків, бронювання готелів, транспортне обслуговування тощо).

Аналітичні рахунки другого порядку запропоновано відкривати за країнами, до яких організовується подорож.

Використання запропонованих рахунків дає змогу підвищити інформативність бухгалтерського обліку витрат і калькулювання собівартості туристичного продукту з урахуванням особливостей діяльності конкретного туристичного оператора.

Удосконалений процес калькулювання собівартості туристичного продукту у туристичних операторів у частині встановлення переліку витрат, які включаються до складу собівартості туристичного продукту, та їх класифікації (рис. 2) дозволяє усунути невідповідність якості та цін на туристичний продукт.

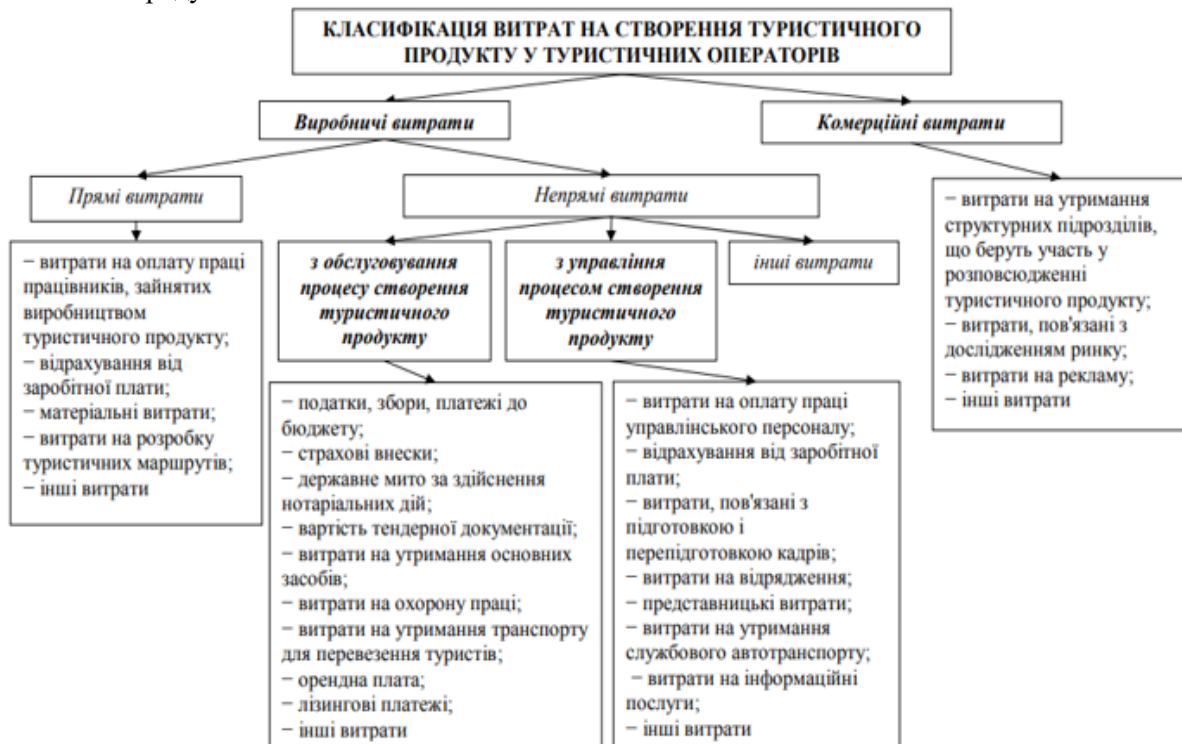


Рис. 2. Класифікація витрат на створення туристичного продукту у туристичних операторів

Це стало основою для розробки Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку та калькулювання собівартості туристичного продукту, які складаються з таких розділів:

1. Загальні положення (мета розроблення, перелік суб'єктів, на яких поширюється дія методичних рекомендацій і значення термінів, які застосовуються).

2. Склад і класифікація витрат, що включаються до собівартості туристичного продукту (перелік витрат, які включаються до собівартості, їх тлумачення та класифікація).

3. Методика калькулювання собівартості туристичного продукту (перелік об'єктів калькулювання, рекомендації щодо групування витрат за статтями, форма калькуляції вартості туристичного продукту).

4. Бухгалтерський облік витрат на створення туристичного продукту (рекомендації щодо облікового відображення витрат, понесених на створення туристичного продукту).

5. Формування фінансових результатів (порядок визначення фінансових результатів діяльності туристичного оператора). Впровадження розроблених Методичних рекомендацій дасть можливість застосовувати єдину класифікацію витрат для розробки уніфікованої методики їх бухгалтерського обліку.

Діюча практика облікового відображення діяльності туристичного агента порушує такий принцип бухгалтерського обліку як принцип нарахування та відповідності доходів і витрат через відображення доходу від реалізації на рахунку 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг" та незастосуванні при цьому рахунку 903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг", дохід за такою методикою зменшується на суму вирахувань за допомогою рахунку 704 "Вирахування з доходу" (див. табл. 1).

Таблиця 1

Загальна характеристика суб'єктів туристичної діяльності України

	2018			
	Усього	У тому числі		
		туропе-ратори	турагенти	суб'єкти, що здійснюють екскурсійну діяльність
Юридичні особи				
Кількість суб'єктів туристичної діяльності, од	1833	529	1243	61
Середньооблікова кількість штатних працівників, осіб	8934	4809	3934	191
з них				
мають вищу або середню спеціальну освіту в галузі туризму	3531	1787	1665	79
жінки	6548	3406	3008	134
особи до 30 років	2192	1333	816	43
Дохід від надання туристичних послуг (без ПДВ, акцизного податку й аналогічних обов'язкових платежів), тис.грн	21069268,5	20307544,1	715185,5	46538,9
у тому числі від екскурсійної діяльності	89220,9	37487,8	9832,6	41900,5
Сума комісійних, агентських і інших винагород, тис.грн	969551,5	306209,8	650430,9	12910,8
Операційні витрати, зроблені суб'єктом туристичної діяльності на надання туристичних послуг - усього, тис.грн	17925877,5	17125548,9	772022,3	28306,3
у тому числі				
матеріальні витрати	14386905,0	14194928,4	187227,0	4749,6
витрати на оплату праці	567112,9	358338,3	198627,0	10147,6
відрахування на соціальні заходи	123291,4	79800,6	41286,9	2203,9
суми нарахованої амортизації	729848,4	719650,9	9500,5	697,0
інші операційні витрати	2118719,8	1772830,7	335380,9	10508,2
Фізичні особи-підприємці				
Кількість суб'єктів туристичної діяльності, од	2460	x	2322	138

Середньооблікова кількість штатних працівників, осіб	2943	x	2808	135
з них мають вищу або середню спеціальну освіту в галузі туризму	1067	x	1029	38

Продовження таблиці 1

Середня кількість позаштатних працівників (працюючі за договорами та зовнішні сумісники), осіб	96	x	92	4
Кількість неоплачуваних працівників (власники, засновники підприємства та члени їх сімей), осіб	1363	x	1281	82
Дохід від надання туристичних послуг (без ПДВ, акцизного податку й аналогічних обов'язкових платежів), тис.грн	556652,4	x	501180,1	55472,3

Складено за даними: Статистичного щорічника України за 2018 рік

Висновки. Україна має значний туристичний потенціал, але поряд з цим сучасний стан туристичної галузі не можна вважати задовільним. Головними причинами такої ситуації є низька якість туристичного продукту та достатньо велика його ціна. Для вирішення даної проблеми удосконалено процес калькулювання собівартості туристичного продукту у туроператорів в частині встановлення переліку витрат, які включаються до собівартості туристичного продукту та їх класифікації. Це стало основою для розробки Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку та калькулювання собівартості туристичного продукту, які регулюють склад і класифікацію витрат, що включаються до собівартості туристичного продукту, визначають порядок калькулювання собівартості туристичного продукту, бухгалтерський облік витрат на створення туристичного продукту і формування фінансових результатів. Їх впровадження дасть можливість забезпечити правильність відображення в бухгалтерському обліку витрат діяльності туристичних операторів і достовірність визначення собівартості туристичного продукту.

З метою формування єдиного підходу до розуміння сутності понять “туризм” та “туристична діяльність” обґрунтовано недоцільність їх ототожнення. Під поняттям “туризм” запропоновано розуміти безпосередній процес подорожі, а під “туристичною діяльністю” – діяльність суб’єкта господарювання зі створення та реалізації туристичного продукту. Таке розуміння забезпечить врахування їх особливостей при побудові організації та методики бухгалтерського обліку і контролю туристичної діяльності.

Опис бізнесу туристичного підприємства в умовах впровадження МСФЗ не відповідає потребам. [5, с. 77]. Статистична інформація про бізнес туристичної діяльності недосконала.

Практично неможна провести порівняльний аналіз діяльності туристичних фірм, що не відповідає вимогам прозорості діяльності бізнесу на ринку туристичних послуг [3, с. 27] та розкриття обліково-аналітичної інформації для потреб її користувачів з метою прийняття управлінських рішень.

Література:

1. Про туризм : Закон України від 18 листопада 2003 р. № 1282-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1282-15> (дата звернення: 30.10.2019).
2. Голубнича Г.П. Experience at adoption of International Financial reporting Standards in Ukraine. *Научные исследования и их практическое применение. Современное состояние и пути развития*. 2011. №3. С. 99-102.
3. Голубнича Г.П. Інформаційне забезпечення прозорості діяльності на ринку послуг. *Вісник КНУ імені Тараса Шевченка. Економіка*. 2010. №120. С. 27-30.
4. Голубнича Г.П. Форми фінансової звітності при використанні Міжнародних стандартів фінансової звітності. *Нормативно-методичне забезпечення бухгалтерського обліку в умовах застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності*. Київ : Академія фінансового управління, 2013. С.111-148. URL: http://www.afu.kiev.ua/getfile.php?page_id=450&num=10 (дата звернення: 31.10.2019).
5. Голубнича Г. П., Пить А. Ю. Інформаційна складова облікової політики підприємства. *Кримський економічний вестник*. 2015. №1(14). С. 75-78.
6. Дяченко Л.П. Економіка туристичного бізнесу. Київ : Центр учбової літератури, 2007. 224 с.
7. Король С. Облік витрат туристичного підприємства. *Вісник КНТЕУ*. 2011. №4. С. 73-84. URL: <http://visnik.knteu.kiev.ua/files/2011/04/8.pdf> (дата звернення: 02.11.2019).
8. Рошко Н.Б. Організація обліку у суб’єктів туристичної діяльності. *Економічні науки*. 2012. №9. С. 343-353.