

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ СУБ'ЄКТІВ ТУРИСТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЯК БАЗА ДЛЯ КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ

Розкрито специфіку бухгалтерського обліку та контролю туристичної діяльності. Внесено пропозиції з удосконалення показників звітності суб'єктів туристичної діяльності.

Ключові слова: облік туристичної діяльності, туристичні послуги, контроль туроператорів і турагентів, звітність.

Раскрыта специфика бухгалтерского учета и контроля туристической деятельности. Внесены предложения по усовершенствованию показателей отчетности субъектов туристической деятельности.

Ключевые слова: учет туристической деятельности, туристические услуги, контроль туроператоров, и турагентов, отчетность.

The article demonstrates the specificity of the accounting and control of tourist activities. Suggestions are brought from the improvement of indexes of reporting of subjects of tourist activity.

Key Words: accounting tourism, tourism services, control tour operators and tour agents, reporting.

В Україні сучасний стан організації обліку туристичної діяльності та відображення в звітності її результатів потребує серйозних доопрацювань. Відбулась зміна умов ліцензування туристичних агентів, що зумовило необхідність детального контролю за їх діяльністю. У зв'язку з проведенням Євро-2012 на території України зріс інтерес зовнішніх інвесторів до вітчизняних туроператорів на турагентів. Для залучення інвестицій виникла необхідність в чіткому відображенні господарських операцій та визначенні фінансових результатів суб'єктів туристичної галузі. Із запровадженням більш детальних показників у звітності туристичних операторів та туристичних агентів можна досягти розкриття більш змістовної облікової інформації для прийняття вірних управлінських рішень керівництвом та деталізації інформації для зовнішніх користувачів.

Питання організації обліку туристичної діяльності розглядали провідні вчені-науковці, зокрема, Балченко З.А. [2], Гура Н.О.[3], Зінкевич О.В., Левицька С.О., Нагавичко І.П., Немкович О. Б. [4] та інші. В їх роботах приділялась увага таким питанням як: облік витрат на виробництво туристичного продукту [2, с.48]; облік доходів від реалізації туристичних послуг [2, с.133]; документальне оформлення туристичних послуг [3, с.192]; облік діяльності туроператора [3, с.195]; облік діяльності турагента [3, с.197]; облік діяльності з надання туристичних послуг [4, с.93]. Але ряд проблем бухгалтерського обліку та звітності потребують подальшого опрацювання.

Метою статті є розкриття специфіки обліку і контролю туристичної діяльності та розробка пропозицій з удосконалення показників звітності суб'єктів туристичної діяльності для забезпечення прийняття виважених управлінських рішень. Для досягнення цієї мети визначено такі завдання: дослідити організаційно-практичні аспекти обліку та контролю суб'єктів туристичної галузі; проаналізувати зміни законодавства з питань ліцензування діяльності турагентів на території України; визначити недоліки існуючої статистичної звітності про діяльність туристичних організацій та внести пропозиції щодо впровадження нових показників, які б розкривали більше облікової інформації.

Метою туристичної діяльності є надання туристичних послуг, а саме продаж їх туристам, який здійснюється за цінами, установленими самим підприємством. Бухгалтерський облік туристичних операцій відображається як операції з послугами, що дозволяє туроператору приймати готівку в оплату вартості турів без реєстраторів розрахункових операцій, однак із застосування касових ордерів та видачею відповідних квитанцій. Коли туроператор формує турпродукт, він включає туди цілий комплекс туристичних послуг, при цьому складає договори з різними контрагентами. Турпродукт може приймати три види (рис. 1), що впливає на облік господарських операцій.

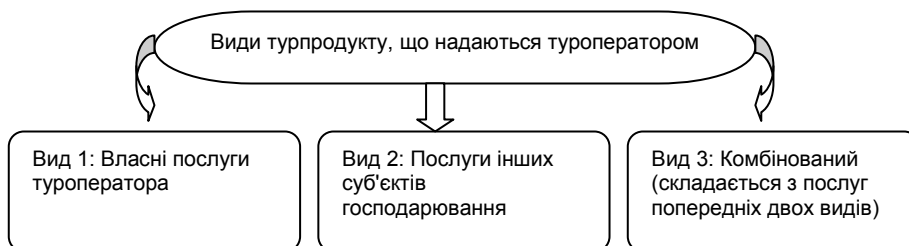


Рис.1 .Класифікація видів турпродукту

Джерело: Розроблено автором

Туристичний продукт складається із комплексу туристичних послуг – це обумовлює застосування при бухгалтерському обліку туроператорами норм та положень, що регулюють порядок визнання доходів та витрат від надання послуг [6, с.16]. Основним об'єктом бухгалтерського обліку формування та продажу туристичного продукту є фінансові ресурси, вкладені в названі послуги. Звідси усі зміни цих ресурсів, що обумовлюються формуванням туристичного продукту та його продажем, документуються і відображаються в бухгалтерських регістрах, що дає змогу отримувати різну інформацію, необхідну для управління господар-

стичного продукту є фінансові ресурси, вкладені в названі послуги. Звідси усі зміни цих ресурсів, що обумовлюються формуванням туристичного продукту та його продажем, документуються і відображаються в бухгалтерських регістрах, що дає змогу отримувати різну інформацію, необхідну для управління господар-

ською діяльністю в туризмі [2, с. 40]. Основними документами з оформлення туристичних послуг є: договір з клієнтами на туристичне, готельне та екскурсійне обслуговування; туристський ваучер; страховий поліс; договір з підприємствами, що рекламують послуги

туроператорів та турагентів [3, с.192]. При веденні бухгалтерського обліку в туристичних організаціях значна увага зосереджується на таких об'єктах бухгалтерського обліку, які наведено на рис.2.

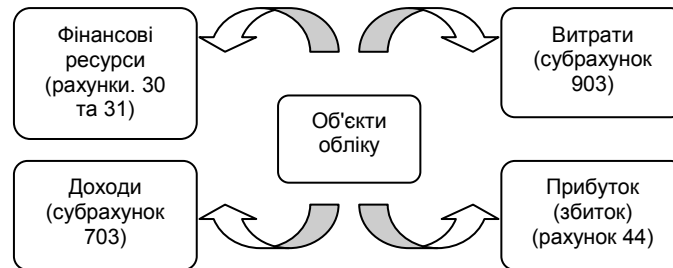


Рис. 2. Об'єкти обліку формування та продажу туристичного продукту

Джерело: Розроблено автором

Синтетичний облік у суб'єктів туристичної діяльності різні науковці представляють за такими класифікаційними ознаками: в залежності від суб'єкта туристичної діяльності (облік туроператорів та турагентів) та від виду туризму (облік внутрішнього, в'їзного та виїзного туризму) який обліковується.

В цілому синтетичний облік передбачає формування собівартості туристичних послуг на рахунку 23 "Виробництво". Собівартість туристичного продукту визначають як вартісну оцінку матеріальних та інших витрат, які використовуються у процесі виробництва та продажу туристичного продукту, а також інших витрат на його просування та реалізацію [4]. Дохід від реалізації туристичного продукту (надання туристичних послуг) відображається на субрахунку 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг", а собівартість туристичних послуг списується в дебет субрахунку 903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг". Суми надходжень за туристичні продукти, що підлягають перерахуванню туроператору від турагента накопичуються за дебетом субрахунку 704 "Вирахування з доходу", а в кінці звітної періоду списуються на субрахунок 791 "Результат операційної діяльності". Також часто суб'єкти туристичної діяльності здійснюють операції із застосуванням субрахунків 331 "Грошові документи в національній валюті" та 333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті". На першому ведеться облік оплачених путівок до санаторіїв, пансіонатів та будинків відпочинку, а на другому обліковуються грошові кошти в національній валюті, призначені для придбання іноземної валюти.

Бухгалтерський облік туристичних агентів відмінний від обліку туроператора. Основна відмінність полягає в тому, що доходом турагента є тільки сума комісійної винагороди. Так, отримання грошових коштів на придбання турпродукту відображається записом по дебету субрахунку 311 "Поточні рахунки в національній валюті" та кореспондує з кредитом субрахунку 681 "Розрахунки за авансами одержаними".

Важливим питанням обліку туристичних послуг є оподаткування кожного виду туризму. Зокрема, є відмінність в частині оподаткування ПДВ між діяльністю туроператорів, які надають повний комплект послуг і тими туроператорами та турагентами, які тільки організують тури (у тому числі міжнародні): в першому випадку об'єк-

том оподаткування є вся вартість турпродукту, а в другому – тільки винагорода туроператора чи турагента.

Бухгалтерський облік і звітність формують базу для контролю і аналізу суб'єктів туристичної діяльності. Використання даних бухгалтерського обліку додає аналітичним висновкам туристичної галузі документальну обґрунтованість та дає змогу через систему показників обліку, форм звітності і первинних документів здійснювати контроль. Основна причина підвищеного інтересу контролерів до туркомпаній у тому, що більшість із них працює з кінцевими споживачами турпослуг (туристами), а також із готівковими коштами. Така специфіка роботи потенційно пов'язана з цілою низкою особливостей перевірок суб'єктів туристичної діяльності контролюючими та правоохоронними органами: починаючи із законодавства про захист прав споживачів і завершуючи касовою дисципліною [5, с. 54]. Особливо підвищились вимоги до контролю діяльності турагентів після прийняття Закону України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо обмеження державного регулювання господарської діяльності" від 19.10.2010 р. № 2608-VI, яким скасовується ліцензування турагенської діяльності [9]. Тепер органи ліцензійного контролю зосереджують свою увагу на туроператорах, а турагенти чітко підпорядковуються Державній податковій службі. У зв'язку з прийняттям зазначеного Закону виникла необхідність в формуванні рекомендацій для туроператорів по контролю турагентів, а саме:

- доцільно перевіряти наявність у турагентів банківської гарантії, відповідного освітньо-кваліфікаційного рівня (стаж роботи в галузі туризму не менше 3-х років або спеціальну туристичну освіту (наприклад, курси));

- наявність службових приміщень та інших документів, передбачених Законом України "Про туризм" [1].

В цілому облік туристичної діяльності надзвичайно специфічний, і для реалізації функції контролю необхідно запровадити автоматизацію облікового процесу. На території України на сьогодні запроваджується спеціалізоване програмне забезпечення, зокрема, вітчизняні програмісти розробили конфігурацію "МКМ: Турагент". Ця програма спеціалізується на таких операціях як: бронювання готелю, замовлення квитків, організація екскурсій, страхування і, що найважливіше, – одержання звітності й оцінка ефективності роботи фірми.

Крім автоматизації обліку доцільно суб'єктам туристичної діяльності на основі своїх показників проводити аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку. Такий інструмент управлінського планування та контролю дозволяє вивчити поведінку витрат суб'єкта туристичної діяльності на підставі взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку.

Для аналізу туристичної діяльності по країні чи конкретному регіону застосовують сукупність показників, наведених в звітності, що дозволяє оцінити якість роботи туристичних підприємств. Детальна інформація про обсяг наданих туристичних послуг суб'єктами туристичної діяльності міститься в спеціальних статистичних формах № 1-ТУР(к) "Звіт про діяльність туристичної організації" та № 1-ТУР "Звіт про діяльність туристської організації", затверджених наказом Держкомстату України від 04.03.98 р. № 96. Інформація, що вказується у звітах, використовується керівництвом туристичних підприємств для аналізу та прийняття правильних управлінських рішень. Форма № 1-ТУР(к) складається за півріччя і за 9 місяців та надсилається управлінню з питань туристичного або готельного господарства. За структурою форма №1-ТУР(к) містить два розділи. В першому розділі відображається розподіл туристів за цілями відвідування та віком, розподіл дітей і підлітків за віком та цілями відвідування, в другому – основні фінансово-економічні показники. Форма №1-ТУР складається за підсумками року та відрізняється від форми №1-ТУР(к) за змістом та структурою: форма №1-ТУР має сім розділів, останній стоїть за основних фінансово-економічних показників. Але цей розділ не містить достатньо чіткої інформації про діяльність суб'єктів туристичної діяльності, яка потрібна економістам для проведення детального аналізу діяльності таких суб'єктів. Зазначимо, що однакові розділи в двох формах розрізняються тим, що середньооблікова кількість працівників у формі №1-ТУР представлена детальніше. В цілому у цих формах представлені такі показники:

- Обсяг наданих туристичних послуг, з них : іноземним туристам та туристам, які виїжджали за кордон України.
- Витрати, пов'язані з наданням туристичних послуг, з них: іноземним туристам та туристам, які виїжджали за кордон України.
 - Платежі до бюджету
 - Заборгованість перед бюджетом
 - Балансовий прибуток
 - Прибуток, що спрямований на розвиток матеріально-технічної бази.
 - Надходження валюти від надання туристичних послуг нерезидентам України.
 - Витрати резидентів України, що виїжджали за кордон.

- Середньооблікова кількість працівників. На нашу думку існує необхідність змінити цей розділ та ввести такі показники як :
 - дохід від наданих туристичних послуг;
 - асортимент туристичного продукту;
 - обсяг продажу, ціна та рентабельність за кожним видом туристичних послуг;
 - виробничий потенціал через кількісні якісні та вартісні показники щодо надання туристичних послуг;
 - вартість реклами послуг туроператорів та турагентів.

Загалом така система показників сприятиме чіткому контролю за комерційною діяльністю турагентів та туроператорів, дозволить проводити аналіз прибутковості діяльності, конкурентоспроможності турпродукту та визначати положення на ринку суб'єктів туристичної діяльності у конкретних регіонах та в країні в цілому. Впровадження нових показників дозволить розкрити більше реальної облікової інформації та вивести туристичну галузь з тіні. В сучасних умовах більшість суб'єктів туристичної діяльності зацікавлені в своїй конкурентоспроможності, тому вони змушені приділяти увагу питанням організації обліку та контролю їх діяльності.

Отже, організація бухгалтерського обліку та звітності організацій туристичної галузі мають складнощі внаслідок специфіки діяльності. Від організації облікового процесу безпосередньо залежить контроль та аналіз туристичної діяльності. Впровадження спеціалізованого програмного забезпечення та аналізу взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку дасть змогу туроператорам та турагентам реалізовувати контроль, аналіз та планування завдяки швидкому отриманню повної та змістовної звітності та можливості оцінки діяльності організацій.

1. Балченко З.А. Бухгалтерський облік в туризмі і готелях України [Текст]: [навч. посіб.] / З.А. Балченко – К.: КУТЕП, 2006. – 232 с.
2. Бухгалтерський облік в галузях народного господарства [Текст]: [навч. посіб.] [Зінкевич О.В., Левицька С.О., Нагавичко І.П., Немкович О.Б.] – Рівне: НУВГП, 2006. – 268 с.
3. Гарний Д. Особливості перевірок суб'єктів туристичної діяльності контролюючими та правоохоронними органами // Все про бухгалтерський облік. – 2010. – №53. – С.12-16.
4. Грибова Л. Бухгалтерський та податковий облік витрат суб'єкта туристичної діяльності // Дебет-Кредит. – 2009. – №30. – С.28-32.
5. Гура Н.О. Облік видів економічної діяльності [Текст]: [підручник] – К.: ЦУЛ, 2010. – 392 с.
6. Закон України "Про туризм" від 18.11.2003 р. № 1282-IV [зі змінами і доповненнями] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1282-15>.

Надійшла до редколегії 20.01.11