

ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З РЕАЛІЗАЦІЇ ТУРИСТИЧНОГО ПРОДУКТУ ТА ТУРИСТИЧНИХ ПОСЛУГ ЗАЛЕЖНО ВІД ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВОЇ ФОРМИ ПІДПРИЄМСТВ В ГАЛУЗІ ТУРИЗМУ

Розглянуто проблемні питання відображення у бухгалтерському обліку операцій з реалізації туристичного продукту та туристичних послуг

Постановка проблеми. На сьогоднішній день питання обліку в підприємствах туристичної галузі є дуже актуальним. Це пояснюється суттєвою різницею відображення господарських операцій в обліку туристичними операторами та туристичними агентами та великою кількістю різноманітних нюансів, що стосуються ведення фінансово-господарської діяльності в сфері туризму. Порядок здійснення туристичної діяльності в Україні регламентується Законом України “Про туризм”, та й рядом інших законодавчих актів, які постійно змінюються та тягнуть за собою зміни як в сфері туризму, так і в майже усіх сферах економіки. Така ситуація постійно вносить ті чи інші корективи в туристичну діяльність, що викликає необхідність змінювати систему обліку на підприємствах туризму з метою найповнішого відображення фінансово-господарської діяльності. Зазначений стан речей призводить до хаосу та плутанини в бухгалтерському обліку туристичних організацій. Тому виникла нагальна необхідність в систематизації існуючих підходів щодо відображення в бухгалтерському обліку фінансово-господарської діяльності туристичних фірм залежно від їх організаційно-правової форми та з огляду на специфіку їх діяльності.

Аналіз останніх досліджень. Проведений аналіз наукових джерел та довідкових видань щодо обліку операцій, пов’язаних з веденням туристичної діяльності, дозволив зробити невтішні висновки. Так, в Україні на сьогоднішній день існує лише декілька книг в яких є певне посилання на відображення в бухгалтерському обліку операцій з реалізації в турфірмах – це книга Яновської Н. [10] та Практикум Балченко З.А. [3]. На жаль, останні редакції вищевказаних книг відносяться до 2003

та 2004 років. З тих пір відбулися значні зміни в законодавстві, які суттєво вплинули на відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов’язаних з веденням туристичної діяльності. Переважна кількість публікації з питань туристичної діяльності, що друкувалися в Україні, присвячені питанням оподаткування в туризмі. Трохи краща ситуація склалася в Росії. Але й там більша увага приділяється не відображенню в бухгалтерському обліку здійснення тієї чи іншої туристичної господарської операції, а побудові комп’ютерних систем та створенню комп’ютерних програм для ведення бухгалтерського обліку на підприємствах туристичної галузі. Серед видань присвячених цим питанням заслуговує на увагу видання Т.В. Козирьової та Л.А. Родигіна [9].

Виходячи з вищезазначеного, можна зробити висновок про необхідність та доцільність наукового дослідження з обліку операцій з реалізації туристичного продукту та туристичних послуг через призму чинної нормативної бази організаційно-правову форму туристичного підприємства.

Метою дослідження є систематизація даних щодо ведення фінансово-господарської діяльності в сфері туризму та відображення в обліку операцій з реалізації турпродукту та туристичних послуг, як таких, що є особливими з огляду на організаційно-правові форми суб’єктів господарювання на ринку туристичних послуг.

Виклад основного матеріалу. На сьогоднішній день для ведення бухгалтерського обліку на підприємствах туристичної галузі необхідним є знання спеціальних термінів, визначених Законом України “Про туризм” [1]. Наведемо деякі з них:

– туризм – тимчасовий виїзд особи з місця постійного проживання в оздоровчих, пізнавальних, професійно-ділових чи інших цілях без здійснення оплачуваної діяльності в місці перебування;

– 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;

– супутні туристичні послуги та товари – послуги та товари, призначені для задоволення потреб споживачів, надання та виробництво яких несуттєво скоротиться без їх реалізації туристам;

– характерні туристичні послуги та товари – послуги та товари, призначені для задоволення потреб споживачів, надання та виробництво яких суттєво скоротиться без їх реалізації туристам;

– просування туристичного продукту – комплекс заходів, спрямованих на створення та підготовку до реалізації туристичного продукту чи туристичних послуг;

– місце продажу (реалізації) туристичних послуг – країна, в якій зареєстровано

відповідний суб’єкт господарювання, що реалізує туристичний продукт;

– місце надання туристичних послуг – країна, на території якої безпосередньо надаються туристичні послуги;

– туристичні оператори – юридичні особи, для яких виключною діяльністю є організація та забезпечення створення туристичного продукту, реалізація та надання туристичних послуг, а також посередницька діяльність;

– туристичні агенти – юридичні особи, які здійснюють посередницьку діяльність з реалізації туристичного продукту туроператорів та туристичних послуг інших суб’єктів туристичної діяльності.

Розглянемо порядок обліку операцій з внутрішнього туризму у туроператора. На Рис. 1 наведено базову операцію – туроператор придбає туристичні послуги, з яких формує туристичний продукт та реалізує його, або реалізує турпослуги чи їх набір без формування туристичного продукту.

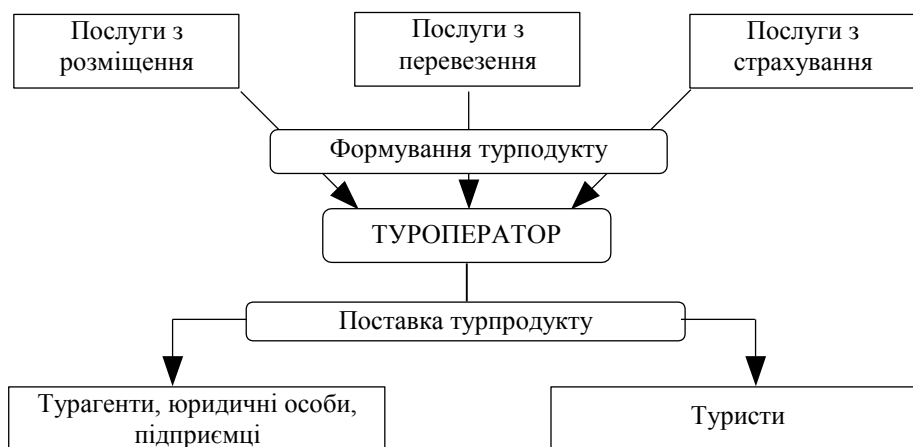


Рис. 1. Базова схема роботи туроператора з внутрішнього туризму

Виходячи з вищенаведеного розглянемо господарських операцій з реалізації відображення в бухгалтерському обліку туристичного продукту та туристичних послуг.

Табл. 1. Відображення в обліку реалізації турпродукту у туроператора з внутрішнього туризму

№ n/n	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік	
		Д-т	К-т
1	Перераховані грошові кошти за послуги розміщення	371	311
2	Відображено податковий кредит	641	644
3	Перераховані грошові кошти за послуги перевезення	371	311
4	Відображено податковий кредит	641	644
5	Перераховані грошові кошти за послуги страхування	371	311
6	Перераховані грошові кошти за характерні туристичні послуги	371	311
7	Відображено податковий кредит	641	644
8	Відображено собівартість туристичного продукту	23	371, 63, 65, 66
9	Відображені розрахунки з податкового кредиту	644	371
10	Отримано аванс від туриста	301, 311	681
11	Відображено податкові зобов'язання	643	641
12	Відображена реалізація турпродукту по закінченню його терміну	681	703
13	Відображено вирахування з доходу на суму страхового полісу	704	371
14	Відображено податкові зобов'язання	703	643
15	Списана собівартість турпродукту	903	23
16	Закрито рахунок доходів та витрат на фінансові результати	703	791
		791	704
		791	903

Як бачимо з Табл.1, у туристичного оператора, що спеціалізується на внутрішньому туризмі при реалізації туристичного продукту основним рахунком є 371 – “Розрахунки за виданими авансами”. Даний рахунок найкраще підходить для відображення авансових розрахунків з постачальниками туристичних послуг в рахунок виконання ними своїх зобов'язань [8]. З отриманих туристичних послуг туроператор формує туристичний продукт, який є вже надалі його власністю.

Але далеко не завжди туроператор продає напряму туристичний продукт туристу. Як

правило, посередником виступає туристичний агент, з яким туроператор укладає агентську угоду. Взаємовідносини між туроператором та турагентом в рамках агентського договору представлені на Рис.2.

Бухгалтерські записи щодо відображення в обліку операцій з реалізації туристичного продукту у даному випадку наведені в Табл. 2. [4].

Табл. 2. Відображення в обліку реалізації турпродукту через турагента в рамках внутрішнього туризму

№ n/n	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік	
		Д-т	К-т
1	Отримано оплату від туриста	301, 311	681
2	Відображені розрахунки з податкових зобов'язань	643	641
3	Перераховані туроператору грошові кошти за винятком агентської нагороди	685	311
		681	685
4	Підписано Акт виконаних послуг з туроператором	361	703
5	Відображені розрахунки з податкового кредиту	703	643
6	Погашено заборгованість перед туроператором	685	361
7	Списано доходи на фінансові результати	703	791

З вищеведеного бачимо, що бухгалтерський облік взаємовідносин з туроператором у турагента відображається на рахунках 361 – “Розрахунок з вітчизняними

покупцями та замовниками” та 685 – “Розрахунки з іншими кредиторами”. В даній ситуації використання рахунку 361 є доцільним, а замість рахунку 685 можливим є

використання рахунку 631 – “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”. Це пояснюється тим, що згідно з Інструкцією “Про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань та господарських операцій підприємств та організацій” [3] рахунок

бухгалтерського обліку 685 “Розрахунки з іншими кредиторами” призначений для відображення розрахунків некомерційного характеру, тобто для різного виду розрахунків, що не мають прямого відношення до виробничого процесу.

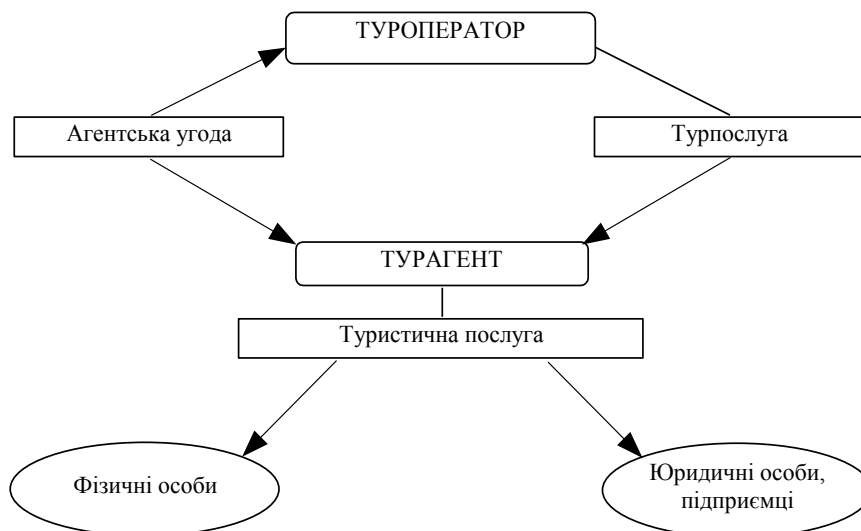


Рис. 2. Базова схема взаємовідносин туроператора з турагентом в рамках агентської угоди.

Цікавим є також варіант відображення в бухгалтерському обліку реалізації туристичного продукту у випадку, коли туристичний агент придбає турпродукт у туристичного оператора не за ініціативою туроператора, а за дорученням туриста. У цьому випадку турагент у відносинах з туроператором вже діє не на підставі

агентської угоди, а виступає від імені та за рахунок туриста. По суті це є відносинами по договору доручення (або комісії, якщо турагент виступає від свого імені) на купівлю. Типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку у випадку вищезазначеної ситуації наведена в Табл.3.

Табл. 3. Відображення в обліку реалізації турпродукту через турагента в рамках договору доручення між турагентом та туристом

№ n/n	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік	
		Д-т	К-т
1	Отримано оплату від туриста	301, 311	685
2	Відображені розрахунки з податкових зобов’язань на суму винагороди	643	641
3	Перераховані грошові кошти за турпродукт	361	311
4	Відображено податковий кредит	641	644
5	Отримано проїзні документи, ваучери і т.д.	08	–
6	Передано проїзні документи туристу	–	08
7	Відображені розрахунки з податкових зобов’язань	643	641
8	Погашено заборгованість перед туристом	685	361
9	Підписано Акт на виконання посередницьких послуг	685	703
10	Відображені розрахунки з податкових зобов’язань	703	643
11	Закрито розрахунки з податкових зобов’язань	644	643
12	Зафіксовано фінансовий результат	703	791

з вищезазначеної кореспонденції рахунків видно, що в туристичній діяльності є різні форми побудови взаємовідносин між

контрагентами туристичного ринку. В залежності від організаційно-правової форми, від наявності тієї чи іншої ліцензії, від

побудови схеми роботи підприємства туристичної галузі, виникають розбіжності щодо відображення в бухгалтерському обліку операцій з реалізації туристичного продукту.

Окремо хотілося б звернути увагу на особливості в бухгалтерських записах при реалізації туристичних послуг та турпродукту за умови, що туристична фірма займається в'їзним туризмом. Є зрозумілим, що в'їзний туризм – це подорожі в Україну осіб, що постійно не проживають на її території. Цікавим питанням в даній ситуації є господарські операції, пов'язані з тим, що

найчастіше договірна вартість туристичних послуг вказується в іноземній валюті, тому в наявності зовнішньоекономічні операції зі всіма витікаючими обставинами (купівля-продаж іноземної валюти, розбіжності в датах оплати та надання турпослуг і т.д.). Але це питання потребує фундаментального розгляду та глибокого наукового аналізу, тому розглянемо схематично лише кореспонденцію бухгалтерських рахунків при реалізації туристичного продукту, яка наведена в Табл. 4.

Табл. 4. Відображення в обліку реалізації турпродукту за умови в'їзного туризму

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік	
		Д-т	К-т
1	Сформовано турпродукт	23	63, 65, 66, 68...
2	Відображено податковий кредит	641	63, 68...
3	Отримано грошові кошти від нерезидента на валютний рахунок туроператора	312	681
4	Відображені розрахунки з податкових зобов'язань	643	641
5	Відображено реалізацію туристичних послуг (курс НБУ)	362	703
6	Закрито розрахунки з податкових зобов'язань	703	643
7	Списано собівартість турпродукту	903	23
8	Зафіксовано фінансовий результат	703	791
		791	903

Такими чином є зрозумілим, що відображення в бухгалтерському обліку фінансово-господарської діяльності туристичного підприємства, яке займається в'їзним туризмом, має свої особливості та нюанси у порівнянні з іншими видами туристичної діяльності, що видно навіть з порівняння бухгалтерських записів стосовно реалізації туристичного продукту та туристичних послуг.

Висновки та перспективи подальших досліджень. На підставі проведеного дослідження були зроблені наступні висновки:

– на сьогоднішній день в Україні ситуація щодо розвитку туристичного ринку є вкрай нестабільною, тому існує необхідність в систематизації роботи туристичних підприємств за різними напрямками в залежності від їх організаційно-правової форми. З вищезазначеного витікає нагальна необхідність створення такої системи бухгалтерського обліку та контролю на туристичних підприємствах, яка б враховувала всі нюанси їхньої роботи та могла

б відобразити в повному обсязі будь-які господарські операції, які здійснюються за умови ведення різних видів туристичної діяльності;

– з огляду на те, що туризм є швидко розвиваючоюся та багатогранною галуззю народного господарства, для нього необхідним є не тільки загальна систематизація роботи суб'єктів туристичного ринку, але й наукові дослідження щодо ведення фінансово-господарської діяльності на окремих сегментах ринку туристичними підприємствами тієї чи іншої спеціалізації;

– на сьогоднішній день є дуже потрібними вітчизняні наукові дослідження в галузі обліку та контролю в туризмі, але з врахуванням зарубіжного досвіду.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Закон України “Про туризм” від 18.11.2003р. № 1282-IV.
2. Закон України “Про внесення змін до Закону України “Про державний бюджет на

2005 рік” та деякі інші законодавчі акти України” від 25.03.2005р. №2505-IV.

3. Інструкція “Про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань та господарських операцій підприємств та організацій” від 30.11.99р. №291.

4. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах сфери послуг. Туристичні фірми та готельне господарство: Практикум/ Ред. З.А. Балченко, Уклад І.В. Балченко. – К.: Вид-во Семенко Сергія, 2004. – 176 с.

5. Бухгалтерський фінансовий облік. / 4-видання Під.ред. Бутинця Ф.Ф, – Ж.: Рута, 2002. – 687 с.

6. Бухгалтерский учет в Украине. / Под ред. Коваленко А.Н. – Д.: Баланс-Клуб, 2003.-522 с.

7. *Горицкая Н.Г.* Особенности бухгалтерского учета в современных условиях. – К.: Бухгалтерия. Налоги. Бизнес, 2002. – 351 с.

8. *Грачева Р.Е.* Энциклопедия бухгалтерского учета. – К.: Галицкие контракты, 2004 –831 с.

9. *Квартальнов В.А.* Финансы и бухгалтерский учет в туризме. – М.: Финансы и статистика”, 2003. – 327 с.

10. *Козырева Т.В., Родигин Л.А.* Компьютерная мини-бухгалтерия в туристской фирме. – М.: Финансы и статистика. 1999. – 144 с.

11. *Яновська Н.* Туризм. Организация и учет. – Х.: Фактор, 2003 – 178 с.

ПЕТРОВА Наталія Миколаївна – аспірант кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– облік і контроль на підприємствах туристичної галузі

– бухгалтерське відображення операцій, пов’язаних з зарубіжним та вітчизняним туризмом.