

МЕТОДИКА ОБЛІКУ У ТУРИСТИЧНИХ ОПЕРАТОРІВ ТА ТУРИСТИЧНИХ АГЕНТІВ

Стаття присвячена актуальним питанням методики обліку у суб'єктів туристичної діяльності. Визначено основні особливості та внесено пропозиції щодо удосконалення методики обліку .

Статья посвящена актуальным вопросам методики учета у субъектов туристической деятельности. Определены основные особенности и внесены предложения по усовершенствованию методики учета.

The article is devoted topical questions of method of accounting for the subjects of tourist activity. Basic features are certain and suggestions are brought to the improvement of method of accounting.

Ключові слова: облік туристичної діяльності, туроператор, турагент, доходи, витрати, іноземна валюта, курсові різниці, виїзний туризм, внутрішній туризм.

Туристична діяльність стала невід'ємною частиною української економіки. З кожним роком збільшується кількість суб'єктів туристичної діяльності, відповідно, методика обліку, що у них застосовується, потребує вдосконалень.

Облік діяльності підприємств туристичної сфери має низку особливостей, пов'язаних із технологією формування та надання туристичних послуг, структурою туристичного продукту, організаційною формою туристичної діяльності, вимогами законодавства щодо організації та оподаткування [10].

Питання методики обліку туристичної діяльності розглядали вітчизняні науковці, зокрема З. Балченко [1], Ж. Богданова [2], Н. Гура [3], С. Король [10], Ю. Рудяк, В. Кузнецов, А. Клименко, Я. Клиженко, І. Басов [11], та закордонні: Б. Караванова, А. Пушкинин [8], О. Каурова, А. Малолетко [9]. В їхніх роботах приділялась увага таким питанням, як:

- облік діяльності туроператора [3, с. 195; 11, с. 111];
- облік діяльності турагента [3, с. 197; 11, с. 132];
- облік витрат на виробництво туристичного продукту [1, с. 48; 10; 2];
- облік доходів від реалізації туристичних послуг [1, с. 133; 2; 9, с. 123];
- документальне оформлення господарських операцій туристичного підприємства [3, с. 192; 8, с. 10; 9, с. 31].

Але багато проблем бухгалтерського обліку потребують подальшого опрацювання: специфіка відображення господарських операцій з реалізації туристичного продукту, визначення особливостей в обліковому процесі щодо основних об'єктів обліку, насамперед таких, як доходи й витрати, а також особливості обліку іноземної валюти та курсових різниць, що виникають.

Метою статті є розкриття специфіки обліку туристичної діяльності та розробка пропозицій з удосконалення методики обліку: використання спеціалізованих рахунків, відображення господарських операцій.

Для досягнення цієї мети визначено такі завдання:

- 1) дослідження організаційно-практичних аспектів обліку суб'єктів туристичної галузі;

2) розробка моделі обліку для туроператора та турагента;

3) внесення пропозиції щодо зміни плану рахунків стосовно спеціалізованого рахунку класу 2 «Запаси»;

4) відображення основних господарських операцій по реалізації туристичної послуги у туроператора при в'їзному та виїзному туризмі, а також стосовно обліку в турагента при постачанні турпослуг.

Підприємства туристичного бізнесу розподіляються на туроператорів, турагентів та інших суб'єктів підприємницької діяльності, що надають послуги з тимчасового розміщення, харчування, а також екскурсії, розважальні та інші види туристичних послуг.

Всі суб'єкти туристичної діяльності, незважаючи на те, який вид туризму вони представляють, ведуть бухгалтерський облік, в якому існують чіткі відмінності від суб'єктів інших видів економічної діяльності. Існують також відмінності обліку у туроператорів і турагентів, що обумовлено їхньою діяльністю (табл. 1).

Таблиця 1

Відмінності туроператора та турагента

Критерій	Туроператор	Турагент
Суб'єкти	Лише юридична особа	Юридична особа або фізична особа-підприємець
Напрямок діяльності	Створює турпродукт та реалізує його через посередників; оформляє документи для виїзду за межі України; здійснює турагентську діяльність.	Займається реалізацією турпродукту інших суб'єктів туристичної діяльності, у т.ч. туроператорів
Ліцензія	Потрібна	Не потрібна
Вимоги	<ul style="list-style-type: none"> ➤ До кадрового складу; ➤ до страхування туристів; ➤ до інформаційно-рекламної діяльності; ➤ додаткові вимоги. 	
Обмеження	Загальний розмір частки в статутних фондах інших туроператорів не може перевищувати 20%	Не можуть укладати договори на туристичне обслуговування з іноземними суб'єктами туристичної діяльності

Важливими питаннями, які виникають при обліку в туроператора, є дата визнання доходу та відображення витрат підприємства.

Існує два погляди щодо дати визнання доходу туристичної фірми в бухгалтерському обліку. Згідно з першим, дохід виникає на дату надходження коштів на поточний рахунок або до каси туристичної фірми в оплату турпродукту. Частіше використовується на практиці другий підхід, згідно з яким дохід визнається тільки за датою закінчення туру [3].

Туроператор визнає дохід від реалізації туристичної послуги проведенням Д-т 36 К-т 703, якщо за період, прописаний у договорі про надання послуг, турист не висуває претензій, і проводить взаємозалік заборгованостей записом Д-т 681 К-т 362.

Стосовно обліку витрат туроператор керується П(С)БО 16 «Витрати», тому всі витрати, що входять до створення туристичного продукту, а також змінні загальновиборничі і постійні розподілені витрати знаходять своє відображення на

ОБЛІК, АНАЛІЗ, АУДИТ

дебеті рахунку 23. При визнанні доходу від реалізації туристичного продукту виробничу собівартість списують з кредиту рахунку 23 в дебет субрахунку 903.

Витрати, які не включають у виробничу собівартість, а саме адміністративні витрати та витрати на збут, відображають у періоді нарахування, хоча туроператори, які займаються тільки організацією турів, не виділяють загальновиробничі, адміністративні і витрати на збут, як правило.

Діюча методика обліку на даному етапі передбачає застосування рахунку 23 для формування собівартості туристичного продукту, але доцільніше використовувати окремий рахунок, оскільки у туризмі турагенти та туроператори реалізують послугу, а не здійснюють процес виробництва.

Пропонується відкриття спеціалізованого активного рахунку 29 в класі 2 «Запаси» під назвою «Витрати на туристичні послуги» з такими субрахунками: 291 «Витрати на туристичний продукт»; 292 «Витрати на інші послуги». Цей рахунок 29 «Витрати на туристичні послуги» буде використовуватися для відображення інформації про створення туристичного продукту, надання екскурсійних послуг, замовлення авіаквитків, бронювання готелів, оформлення віз, надання транспортного обслуговування тощо.

Особливості обліку при реалізації закордонних турів полягають в тому, що є господарські операції з іноземною валютою та виникають курсові різниці. Зокрема, отриманий аванс від іноземного покупця відображають записом Д-т 312 та К-т 681. Необхідно уточнити, що всі операції в іноземній валюті відображаються за курсом НБУ на дату здійсненої операції, тому суму авансу і кредиторську заборгованість переводять в гривневий еквівалент за курсом НБУ на дату їх зарахування. Суму курсових різниць визнають у складі інших операційних доходів і витрат відповідно на субрахунках 714 та 945.

Відмінність в методиці обліку туроператора та турагента розкривається при відображенні основних господарських операцій при реалізації туристичного продукту та визначенні фінансового результату.

Туроператор у своїй роботі здійснює надання туристичної послуги для в'їзного (внутрішнього) та виїзного туризму.

Основні господарські операції, які виникають при реалізації туристичної послуги туроператором з внутрішнього туризму, наведені у табл. 2.

Таблиця 2

Облік господарських операцій туроператора

№	Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1.	Сформовано собівартість турпродукту.	23	631, 66, 65...
2.	Отримано передоплату від туриста.	311	681
3.	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ, зважаючи на винагороду.	643	641
4.	Передано ваучер, страховий поліс туристу.	-	08
5.	Нараховано доходи від реалізації після закінчення туру.	681	703
6.	Списано раніше нараховані податкові зобов'язання з ПДВ.	703	643
7.	Списано собівартість реалізованої путівки.	903	23

У проведеннях використано рахунок 23 із зазначенням у дужках

запропонованого рахунку 29.

На рис. 1 запропоновано облікову модель відображення господарських операцій, які виникають при реалізації туристичної послуги туроператором з внутрішнього туризму.

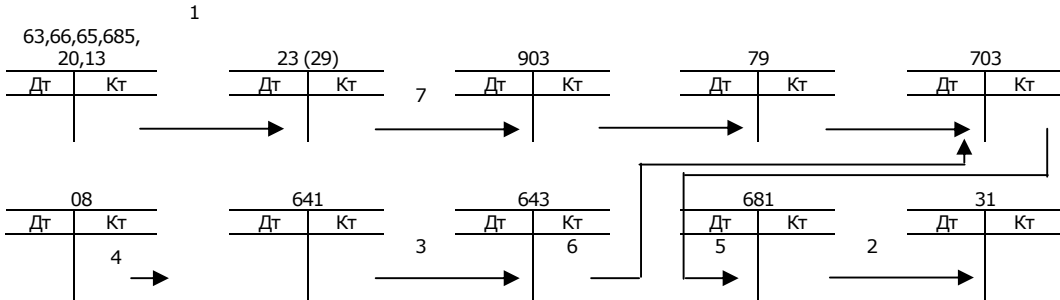


Рис. 1. Облікова модель відображення господарських операцій туроператора з реалізації послуг внутрішнього туризму

Відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку при реалізації туроператором послуги з виїзного туризму відрізняється від внутрішнього. Далі наведено господарські операції.

1. Перерахування нерезидентам оплати турпослуг.
2. Формування собівартості турпослуги
3. Отримання попередньої оплати за турпослуги від туриста.
4. Нарахування податкового зобов'язання з ПДВ, зважаючи на винагороду.
5. Передача туристу ваучера (путівки).
6. Підписання з нерезидентом акту про надання послуг після закінчення туру.
7. Нарахування доходу від реалізації.
8. Списання раніше нарахованого податкового зобов'язання з ПДВ.
9. Списання собівартості реалізованої путівки.

Модель обліку за наведеними операціями подана на рис. 2.

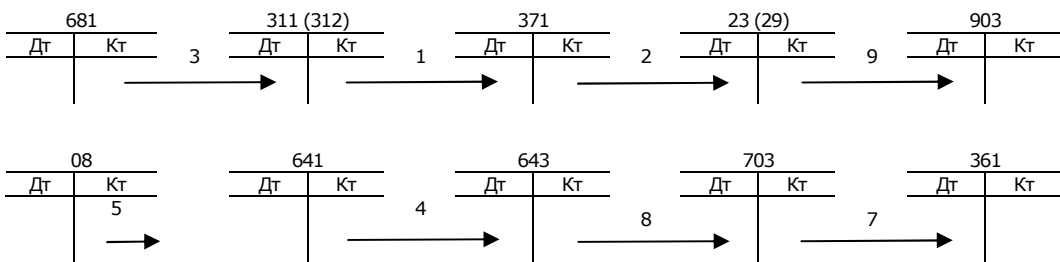


Рис. 2. Облікова модель відображення господарських операцій туроператора при виїзному туризмі

Особливості обліку турагентів полягають в тому, що невеликі туристичні фірми можуть вести облік витрат на рахунках класу 8. Загалом незначну частину витрат турагента займають матеріальні витрати та витрати на амортизацію.

Турагенти також мають значно менше об'єктів обліку, на відміну від

туроператорів.

Процес обліку реалізації туристичного продукту туристичним агентом у випадку, коли він не є посередником, та у разі укладання з туроператором агентського договору відрізняється. Далі представлені господарські операції (модель обліку по даних операціях наведена на рис. 3).

1. Перерахування передоплати туроператору за туристичний ваучер (путівку).
2. Отримання від туроператора путівки.
3. Проведення заліку заборгованостей.
4. Отримання коштів від туриста за путівку як передоплату.
5. Нарахування податкового зобов'язання з ПДВ, зважаючи на винагороду.
6. Передання путівки туристу.
7. Нарахування доходу від реалізації після закінчення туру.
8. Списання раніше нарахованого податкового зобов'язання з ПДВ.
9. Списання собівартості реалізованої путівки.

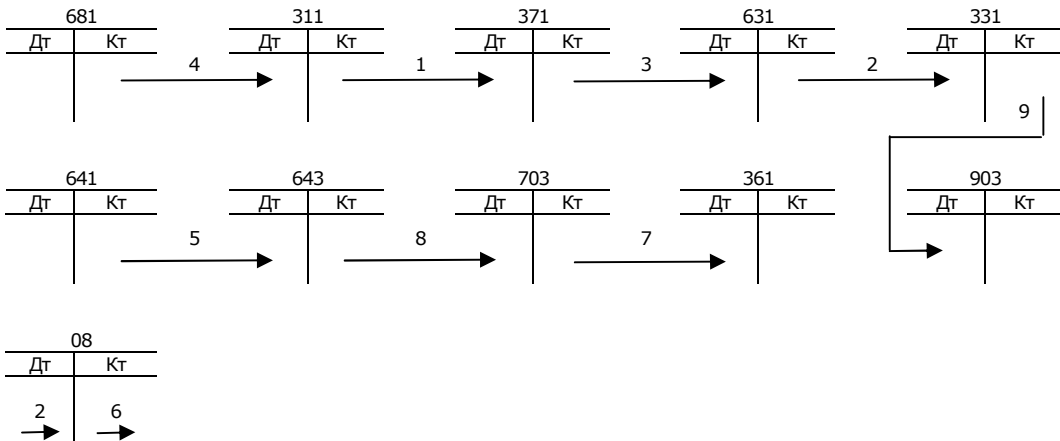


Рис. 3 Облікова модель відображення господарських операцій турагента при реалізації туристичного послуги (без посередництва)

Далі відображаються господарські операції у випадку з агентським договором між туроператором та турагентом (модель обліку по даних операціях наведена на рис. 4).

1. Отримання грошей від туриста.
2. Нарахування зобов'язання з ПДВ.
3. Перерахування туроператору коштів за винятком агентської винагороди.
4. Відображення доходу від реалізації туристичного продукту.
5. Утримання з доходу належної туроператорської суми.
6. Відображення заліку заборгованостей.
7. Підписання з туроператором акту наданих послуг.
8. Відображення розрахунку з ПДВ.
9. Відображення заліку заборгованостей.

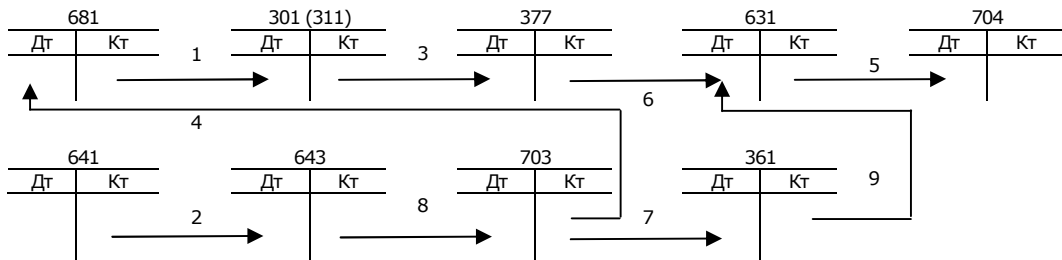


Рис. 4 Облікова модель реалізації туристичної послуги за умови агентської угоди між туроператором та турагентом

Запропоновані методики обліку для туроператорів та турагентів полегшать облікову роботу підприємствам туристичної діяльності. Введення запропонованого рахунку 29 «Витрати на туристичні послуги» надасть можливість підприємствам туристичної галузі чітко формувати інформацію про надані ними послуги.

Список використаних джерел:

1. Балченко З.А. Бухгалтерський облік в туризмі і готелях України: Навчальний посібник Київського університету туризму, економіки і права (КУТЕП). - К.: КУТЕП, 2006. - с.
2. Богданова Ж.А. Бухгалтерський облік і контроль туристичної діяльності: автореферат дисерт. на здобуття наук. ступ. к.е.н.; спец. 08.00.09 – бухг. облік, аналіз та аудит. - Ж.: ЖДТУ, 2011. - 20с.
3. Гура Н.О. Облік видів економічної діяльності : [підручник]- К.: Центр учбової літератури, 2010.- 392 с.
4. Журнал «Все про бухгалтерський облік» № 23 від 23.03.2011 р.
5. Журнал «Все про бухгалтерський облік» № 68 від 27.07.2011 р.
6. Журнал «Все про бухгалтерський облік» № 95 від 17.10.2011 р.
7. Закон України „Про туризм ” від 15.09.1995 р. № 325/95-ВР в редакції Закону від 18.11.2003 р. № 1282-IV.
8. Караванова Б.П. Бухгалтерський учет на підприємствах туристської індустрії : [учеб. пособие для студ. учреждений высш. проф. образования] / Б.П.Караванова, А.В.Пушинин. — М. : Издательский центр «Академия», 2011. — 224 с.
9. Каурова О.В. Бухгалтерський учет підприємства туристської індустрії: [учебник]/ О.В. Каурова, А.Н. Малолетко. — М. : КНОРУС, 2010. — 240 с.
10. Король С. Облік витрат туристичного підприємства/ С. Король // Вісник КНТЕУ [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/vknteu/2011_4/8.pdf
11. Усе про облік та організацію туристичної діяльності. – 5-те вид., перероб і доп.- Х.: Фактор 2008. – 304 с.