

УДК 657+336.2: 338.48

## ОБЛІК ТУРАГЕНТСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ОПЕРАЦІЙ ПО ЇЇ ОПОДАТКУВАННЮ

Данканич Т. П.

*Туристичні агенти здійснюють посередницьку діяльність з реалізації турпродукту туроператора та турпослуг інших суб'єктів туристичної діяльності. На сьогодні існує небагато наукових розробок, пов'язаних з дослідженнями проблемних аспектів обліку турагентської діяльності та операцій по її оподаткуванню. В даній статті визначено зміст основних форм посередницьких договорів, що використовуються туристичними агентами в своїй діяльності. Зосереджено увагу на необхідності впровадження в практику діяльності туристичних суб'єктів звіту, як документа, на основі якого проводяться розрахунки турагента з туроператорами та іншими суб'єктами туристичної діяльності, визначено його зміст. Запропонована методика обліку турагентом реалізації турпродукту (турпослуг) та розрахунків з постачальниками за посередницькими договорами, яка дозволяє полегшити та оптимізувати обліковий процес.*

**Ключові слова:** туристичний агент, туристичний продукт, агентський договір, винагорода, облік, оподаткування.

### ВСТУП

Місце туристичних агентів в процесі формування та реалізації туристичного продукту важко переоцінити. Вони є посередниками між туроператором чи іншим суб'єктом туристичної діяльності та туристом. Предметом їхньої діяльності є надання посередницьких послуг в реалізації турпродукту туроператора та туристичних послуг інших суб'єктів туристичної діяльності (транспортних компаній, готелів, санаторіїв тощо).

Проблемним теоретико-методологічним аспектам обліку й оподаткування туристичної діяльності приділено увагу в дисертаціях Пожарицької І.М., Сметанко О.М., Секіріної Н.В., Осадчої Т.С. Однак в їхніх працях акцентується увага на удосконаленню обліку туроператорської діяльності, діяльності підприємств санаторно-курортної сфери, суб'єктів сільського туризму. Одночасно сьогодні недостатньо досліджено особливості обліку діяльності туристичних агентів, яким відведено важливе місце в розвитку туристичної галузі України. Даною проблемою займалися дослідники Рудяк Ю., Кузнецов В., Клименко А., Балченко З.А., Алпатова Н., Федак О. та ін. Віддаючи належне науковим розробкам вказаних авторів, вважаємо, що сьогодні недостатньо досліджено проблема документування розрахунків між турагентом та суб'єктами, інтереси яких він представляє та відсутня єдина методика обліку турагентської діяльності. Вказані проблемні питання зумовили актуальність та окреслили подальші напрямки дослідження.

У ході дослідження використовувались наступні методи: спостереження, теоретичного узагальнення, групування, індукції, дедукції.

Виходячи з вище зазначеного, метою даної статті є дослідження особливостей організації турагентської діяльності, проблемних аспектів документування турагентської діяльності та їх впливу на методику обліку та оподаткування реалізації турпродукту, турпослуг турагентом.

### 1 ДОГОВІРНІ ВІДНОСИНИ ТУРАГЕНТА

Права й обов'язки, відповідальність сторін ті інші умови договору між туроператором та турагентом визначаються відповідно до загальних положень про агентський договір, якщо інше не передбачено договором між ними [3]. Господарський кодекс України (п. 1 ст. 297) визначає, що за агентським договором одна сторона (комерційний агент) зобов'язується надати послуги другій стороні (суб'єкту, якого представляє агент) в укладенні угод чи сприяти їх укладенню (надання фактичних послуг) від імені цього суб'єкта і за його рахунок [3]. Тобто, якщо між туроператором та турагентом укладено агентську угоду, то турагент здійснює посередницьку діяльність по укладенню договорів на туристичне обслуговування з туристами від імені туроператора та за його рахунок. За посередницькі операції комерційний агент отримує від суб'єкта, якого він представляє агентську винагороду, розмір якої встановлюється в договорі.

Таким чином, реалізація туристичного продукту з використанням агентського договору відрізняється від звичайного договору надання послуг тим, що право власності на туристичний продукт (туристичні послуги) залишається в суб'єкта, якого представляє комерційний агент.

В законі також передбачено використання агентської угоди між турагентом та суб'єктом, що надає послуги з розміщення. Деякі автори [7, с. 4, 8 с. 128] вважають, що між туроператором та турагентом можуть застосовуватись договори доручення та комісії. В якості аргументів, колектив авторів на чолі з Матвієнком А.Т. наводять той факт, що турагент може здійснювати виключно посередницьку діяльність, а правовідносини, що виникають між сторонами з використанням договорів доручення та комісії також за своєю природою є посередницькими.

Так, за договором доручення одна сторона (повірений) зобов'язується вчинити від імені та за рахунок другої сторони (довірителя) певні юридичні дії. Правочин, вчинений повіреним, створює, змінює, припиняє цивільні права та обов'язки довірителя. (ст. 1000 ЦКУ). Повірений має право на плату за виконання свого обов'язку за договором доручення, якщо інше не встановлено договором або законом [12].

За договором комісії одна сторона (комісіонер) зобов'язується за дорученням другої сторони (комітента) за плату вчинити один або кілька правочинів від свого імені, але за рахунок комітента. (ст. 1011 ЦКУ). Комітент повинен виплатити комісіонерові плату в розмірі та порядку, встановлених у договорі комісії (ст. 1013 ЦКУ) [12].

Інший автор, Максим Лесик, в якості аргументу за використання договорів комісії наводить той факт, що сторони відповідно до Закону України „Про туризм” мають право передбачити в договорі між ними інші положення, ніж ті, які містить ГКУ щодо агентських договорів[7]. Те саме стосується й оформлення договірних відносин між готелем чи іншим суб'єктом розміщення та туроператором чи турагентом.

Таким чином, турагент з туроператором чи іншими суб'єктами туристичної діяльності укладає не тільки агентські договори, а й договори доручення та комісії.

## 2 ОПОДАТКУВАННЯ ТУРАГЕНТСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Підпункт 8.4. Закону України „Про податок на додану вартість” передбачає, що базою оподаткування для операцій, які здійснюються туристичними агентами, є комісійна винагорода, яка нараховується (виплачується) туристичним оператором, іншими постачальниками послуг на користь такого туристичного агента, у тому числі, за рахунок коштів, отриманих останнім від споживача туристичного продукту, туристичних послуг[5].

Однак, термін „комісійна” винагорода є не досить вдалим, оскільки туроператори чи інші постачальники в залежності від форми посередницького договору можуть нараховувати (виплачувати) й агентську винагороду (агентський договір), винагороду (договір доручення). Тому в пп. 8.4. Закону України „Про податок на додану вартість” доцільно було б слово „комісійна” вилучити.

Нарахування податкових зобов'язань турагентом відбувається за правилом „першої події” та залежить від порядку виплати йому винагороди. Можливі два варіанти розрахунку туроператора з турагентом по виплаті винагороди:

- 1) винагорода залишається в турагента з коштів, що надійшли від туристів. В такому випадку, туроператор отримує на поточний рахунок кошти від турагента за вирахуванням винагороди останнього;
- 2) спочатку турагент перераховує всі кошти, отримані ним від реалізації турпродукту, потім туроператор розраховує винагороду турагента і перераховує її на поточний рахунок такого турагента.

Виходячи з різних схем розрахунків між туроператором та турагентом можливі два варіанти визначення дати нарахування податкових зобов'язань з ПДВ турагентом, наведені в таблиці 1.

**Таблиця 1** Визначення дати нарахування податкових зобов'язань з ПДВ в залежності від умов розрахунків з туроператором або іншим постачальником турпродукту, турпослуг

Умови розрахунків з туроператором або іншим постачальником	Дата нарахування податкових зобов'язань з ПДВ
<b>I варіант</b>	
Винагорода залишається в турагента з коштів, що надійшли від туристів	Подія, що відбулася раніше: - дата отримання оплати від туриста; - дата оформлення звіту перед туроператором про реалізовані турпродукти, турпослуги
<b>II варіант</b>	
Туроператор перераховує винагороду на поточний рахунок такого турагента.	Подія, що відбулася раніше: - дата отримання коштів від туроператора;

- дата підписання звіту турагента перед туроператором про реалізовані турпродукти, турпослуги.
--

У першому варіанті в сумі коштів, що надійшли від туристів, є частка, що належить туристичному агенту, а саме – розмір винагороди, яка є об'єктом оподаткування ПДВ. У другому варіанті суми коштів, що надійшли від туристів, належать в повному розмірі туристичному оператору, а тому таке поступлення коштів не супроводжується виникненням валових доходів.

Неоднозначною з точки зору оподаткування є ситуація, коли туроператор або інший постачальник є неплатником ПДВ. Виходячи з норм пп. 8.4. Закону України „Про податок на додану вартість”, об'єктом оподаткування буде також винагорода турагента. Тому турагентам не вигідно укладати інші договори, ніж посередницькі, з такими туроператорами або постачальниками, оскільки в іншому випадку об'єктом оподаткування буде повна вартість турпродукту, турпослуг, а права на податковий кредит такий турагент не матиме.

Далі розглянемо порядок оподаткування податком на прибуток реалізації турпродукту чи турпослуг туристичним агентом. З юридичної точки зору туристичний агент не реалізовує туристичний продукт, а тільки надає посередницькі послуги з такої реалізації. Винагорода являється платою за надання таких послуг. Кошти, що надходять на рахунок туристичного агента від покупців не включаються до валового доходу турагента, оскільки у відповідності до абзацу четвертого п. 7.9.1. Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств” „...не включаються до валового доходу і не підлягають оподаткуванню кошти і майно, залучені платником податку у зв'язку з залученням платником податку майна на підставі договорів, що не передбачають права власності на таке майно” [4]. Таким чином, до валового доходу турагента включається виключно сума винагороди, отриманої (нарахованої) туроператором чи іншим суб'єктом туристичної діяльності на користь такого турагента.

Правила визначення дати нарахування валового доходу турагентом аналогічні правил визначення дати нарахування податкового зобов'язання з ПДВ, представлених в таблиці 1.

### **З ДОКУМЕНТУВАННЯ РОЗРАХУНКІВ ТУРАГЕНТА З ТУРОПЕРАТОРОМ ТА ІНШИМИ СУБ'ЄКТАМИ ТУРИСТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

Аналіз норм Господарського та Цивільного кодексів України дозволяє зробити наступні висновки:

- 1) турагент зобов'язується укладати договори на туристичне обслуговування з туристами на користь туроператора або іншого суб'єкта туристичної діяльності;
- 2) в момент укладання договору на туристичне обслуговування туроператор або інший суб'єкт туристичної діяльності набуває відповідних прав та обов'язків, пов'язаних з наданням турпродукту, турпослуг;
- 3) посередницький характер діяльності турагента передбачає складання звіту перед туроператором чи іншим суб'єктом туристичної діяльності.

Окремої уваги заслуговує питання визначення дати оформлення звіту турагента перед туроператором чи іншим суб'єктом туристичної діяльності. Якщо розглядати процедуру посередницьких відносин з продажу товарів, то очевидно, що спочатку довіритель, комітент передає товари довіреній особі, комісіонеру, і тільки після фактичного їх продажу (відвантаження) останні зможуть оформити звіт, на підставі якого пізніше провести фінансові розрахунки. Тобто довіритель, комітент до моменту оформлення звіту не володіє інформацією про обсяги реалізованих товарів довіреною особою, комітентом.

Розглянемо особливості туристичних посередницьких відносин. На практиці поставка турпродукту турагентом проходить в кілька етапів:

- 1) турагент надає інформацію про турпродукт туроператора, турпослуги іншого суб'єкта туристичної діяльності потенційному туристу;
- 2) у випадку бажання придбати турпродукт, турпослуги турист оформляє заявку на туробслуговування;
- 3) на підставі заявки турагент робить запит про можливість бронювання турпродукту, турпослуг в туроператора чи іншого суб'єкта туристичної діяльності;
- 4) у випадку можливості бронювання туроператор (або інший суб'єкт туристичної діяльності) оформляє підтвердження бронювання та виставляє рахунок на оплату, як правило в сумі за вирахуванням винагороди турагента;
- 5) турагент на підставі підтвердження туроператора заключає договір з туристом;
- 6) турист у відповідності з умовами договору здійснює попередню оплату за турпродукт (на цю дату турагент повинен нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ та нарахувати валовий дохід як дату події, що настала першою);
- 7) турагент перераховує гроші туроператору;
- 8) після фактичного обслуговування туроператор оформляє акт наданих послуг (на практиці саме його розглядають як звіт турагента).

Виходячи з сутності посередницьких договорів у сфері надання послуг, завданням турагента є укладання договорів в інтересах туроператора чи іншого суб'єкта туристичної діяльності від його або свого імені. Продаж турпродукту (укладення договору з туристом) неможливий без попереднього підтвердження туроператора, а тому доцільним є оформлення звіту після підписання договору з туристом (п'ятий етап), тобто виконання функцій, покладених на турагента у відповідності за умовами договору з туроператором. Однак, на практиці такі звіти оформляє не турагент, а туроператор після надання туробслуговування, що суперечить вимогам Цивільного та Господарського кодексів України.

Важливо визначити зміст звіту турагента, адже на практиці туроператори (інші суб'єкти туристичної діяльності) після завершення туробслуговування надають турагентам акти наданих послуг на вартість турпродукту за вирахуванням агентської винагороди. Також досить часто, в рахунках на оплату турпродукту не відображається сума винагороди, а тільки вартість турпродукту, зменшена на суму винагороди. Фактично таке документальне оформлення розрахунків не свідчить про посередницький характер відносин, що в свою чергу позбавляє турагента можливості оподатковувати податком на додану вартість та включати до валового доходу виключно винагороду. Тому ми пропонуємо у звіті турагента обов'язково відображати інформацію про кількість укладених договорів з туристами, інформацію за туристів, опис замовлених туристичних послуг, вартість турпродукту (турпослуг), винагороду турагента та суму, що належить до перерахування туроператору (іншому суб'єкту туристичної діяльності).

#### 4 ОБЛІК ТУРАГЕНТСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Дослідження особливостей обліку турагентської діяльності доцільно проводити за наступними напрямками:

- 1) облік розрахунків турагента з туристом;
- 2) облік розрахунків з туроператором або іншим суб'єктом туристичної діяльності.

Аналіз публікацій в частині дослідження методики обліку розрахунків турагента з туристом дозволив прийти до висновку, що сьогодні склався єдиний підхід щодо відображення даного питання. Одночасно, єдиного підходу до відображення в обліку розрахунків за турпродукт, турпослуги з туроператором (або іншим суб'єктом туристичної діяльності) поки що немає.

Оцінивши всі варіанти обліку, запропоновані авторами, пропонуємо власну методику обліку реалізації турпродукту, турпослуг турагентом на основі посередницьких відносин з постачальниками, наведену в таблиці 2.

При цьому в таблиці окремо виділено ділянки обліку розрахунків турагента з туристом та туроператором (або іншим суб'єктом туристичної діяльності). Висвітлення особливостей обліку турагентської діяльності більшістю дослідниками подано у вигляді журналу господарських операцій, з якого не зовсім зрозумілими є питання дати відображення окремих операцій (наприклад доходу від реалізації турпродукту, заборгованості перед туроператором, вирахувань з доходу, взаємозаліку заборгованостей). Тому в таблиці 2 господарські операції прив'язані до етапів реалізації турпродукту, турпослуг та розрахунків з туроператором (або іншим суб'єктом туристичної діяльності).

Оскільки турагент здійснює посередницьку діяльність з реалізації турпродукту, турпослуг, то фактично кошти, отримані від реалізації таких турпослуг, є транзитними. Оскільки розрахунки за посередницькими договорами посідають вагомe місце в розрахунках турагента з кредиторами, пропонуємо для обліку розрахунків турагента з туроператором (або іншим суб'єктом туристичної діяльності), з якими укладено посередницькі договори, використовувати окремий субрахунок 686 „Розрахунки з комітентами, довірителями”. Використання єдиного субрахунку по розрахункам з туроператором (або іншим постачальником), з яким укладено посередницьку угоду, дозволяє уникнути додаткових взаємозаліків заборгованостей (між рахунками 361, 681, 685, 377).

Вартість турпослуг, отриманих від постачальника за посередницькою угодою, у відповідності з вимогами П(С) БО 15 „Доход” вираховується з доходу від реалізації турпродукту. Такі суми повинні відображатися на рахунку 704 „Вирахування з доходів” в момент нарахування доходу від реалізації турпродукту, турпослуг (передачі документів туристу). Заборгованість перед туроператором (або іншим суб'єктом туристичної діяльності), з яким укладено посередницьку угоду, відображається на підставі звіту, який повинен оформлятися до моменту передачі документів туристу. Для обліку сум, що належать таким постачальникам, пропонуємо до рахунку 39 „Майбутні витрати” відкрити субрахунок 392 „Майбутні відрахування з доходів”, на якому обліковувати вартість реалізованих послуг на підставі посередницьких угод з постачальниками. У момент складання звіту вказані суми відображають кореспонденцією Дт 392 „Майбутні вирахування з доходів” Кт 686 „Розрахунки з комітентами, довірителями”, а в момент передачі документів туристу одночасно з нарахуванням доходу від реалізації турпродукту - вирахування з доходів на продажну вартість таких послуг кореспонденцією Дт 704 Кт 392.

**Таблиця 2** Методика обліку реалізації турпродукту турагентом на основі посередницької угоди з постачальником

№ п/п	Господарська операція	Облік розрахунків з туристом		Облік розрахунків з туроператором, іншим суб'єктом туристичної діяльності		Сума
		Кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків		
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	
<b>Етап 1. Підписано договір з туристом та отримано попередню оплату за турпродукт, турпослуги</b>						
1.1	Відображено отримання попередньої оплати	30, 31	681			Сума отриманих коштів
1.2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ (податкова накладна на користь туроператора або іншого суб'єкта турдіяльності)			643	641	Сума ПДВ з винагороди турагента
<b>Етап 2. Оформлено звіт турагента перед туроператором (іншим суб'єктом туристичної діяльності)</b>						
2.1	Відображено дохід від реалізації посередницьких послуг			686	703	Сума винагороди
2.2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ			703	643	Сума ПДВ з винагороди турагента
2.3	Відображено майбутні відрахування з доходу та заборгованість перед туроператором (або іншим суб'єктом туристичної діяльності)			392	686	Повна вартість турпродукту, турпослуги, з врахуванням винагороди
<b>Етап 3. Проведено оплату туроператору (або іншому суб'єкту туристичної діяльності)</b>						
3.1	Відображено перерахування коштів			686	311	На суму перерахованих коштів (без врахування винагороди)
<b>Етап 4. Отримано документи від туроператора та передано їх туристу</b>						
4.1	Оприбутковано документи			026		Повна вартість турпродукту, турпослуг
4.2	Передано документи туристу				026	Повна вартість турпродукту, турпослуг
4.3	Відображено дохід від реалізації турпродукту	361	703			Повна вартість турпродукту, турпослуг
4.4	Відображено взаємозалік заборгованості	681	371			Повна вартість турпродукту, турпослуг
4.5	Відображено вирахування з доходу	704	392			Повна вартість турпродукту, турпослуг

Така послідовність бухгалтерських проведення є доцільною у зв'язку з тим, що відображення в обліку заборгованості перед постачальником, з яким укладено посередницьку угоду, та вирахування з доходів розстрочені в часі у зв'язку з різним документальним підтвердженням їх нарахування.

За виконання посередницької угоди турагент має право на винагороду, нарахування якої відображається проводками, відображеними в таблиці 2., п. 2.1., 2.2.

Для обліку документів, що надають право на отримання турпродукту, турпослуг, оприбуткованих від туроператора (або іншого постачальника), з яким укладено посередницьку угоду на продаж, пропонуємо відкрити субрахунок 026 „Документи, отримані за посередницькими договорами на продаж”.

#### **ВИСНОВКИ**

Посередницький характер діяльності впливає на методику обліку та оподаткування турагентської діяльності. Податкове зобов'язання з ПДВ та валовий дохід туристичного агента розраховується виходячи з винагороди турагента. Однак посередницький характер діяльності турагента повинен бути підтверджений й документальним оформленням розрахунків між турагентом та туроператором (або іншим суб'єктом туристичної діяльності). Введення в практику діяльності суб'єктів туристичного бізнесу звітів посередника дозволяє здійснювати турагентську діяльність у відповідності з вимогами Цивільного та Господарського кодексів. Запропонована методика обліку турагентом реалізації турпродукту, турпослуг та розрахунку з туроператором (або іншим постачальником), з яким укладено посередницьку угоду дозволяє полегшити та удосконалити обліковий процес. В майбутньому при дослідженні даної проблеми ми плануємо приділити увагу розгляду методики обліку та оподаткування турагентської діяльності на основі посередницьких договорів на придбання турпродукту, турпослуг, які турагент може укладати з туристами.

## ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алпатова Н. Туристичне посередництво: оподаткування та облік / Наталія Алпатова // Все про бухгалтерський облік. – 2008. - № 31 (1428). – с. 7 - 11
2. Балченко З.А. Бухгалтерський облік в туризмі і готелях України: Навчальний посібник Київського університету туризму, економіки і права (КУТЕП). / З.А. Балченко. – К.: КУТЕП, 2006. – 232с.
3. Господарський кодекс України від 16 січня 2003р. № 436 – IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436-15>
4. Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств” № 283/97-ВР від 22.08.1997р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=334%2F94-%E2%F0>
5. Закон України „Про податок на додану вартість” № 168/97-ВР від 03.04.1997р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=168%2F97-%E2%F0>
6. Закон України „Про туризм” від 15.09.1995р. № 324/95 – ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1282-15>
7. Лесик М. Договор комиссии в туристической деятельности: проблемные вопросы и новации законодательства / Максим Лесик // Новости турбизнеса. – 2004. - № 16 (18). – с. 4 – 5
8. Матвієнко А.Т. Науково-практичний коментар до Закону України „Про туризм” / Матвієнко А.Т., Прияччук І.В., Лесик М.А., Андрейцев В.В. - К.: Науково-дослідний інститут туризму та курортів, 2006 – 212с.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 „Дохід”, затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99р. № 290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=92&ArtID=133>
10. Усе про облік та організацію туристичної діяльності. – 5-те вид., перероб. і доп. [Ю.Рудяк, В.Кузнецов, А.Клименко, Я.Клищенко, І.Басова]. – Х.: Фактор, 2008. – 304с. – (Серія „Усе про облік та організацію...”)
11. Федак О. Турагенти: нюанси обліку і оподаткування / Олександра Федак // Дебет-Кредит. – 2008. - № 13. – с. 51-56
12. Цивільний кодекс України, прийнятий 16 січня 2003р. № 435 – IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>

---

**Данканич Тетяна Петрівна**, старший викладач кафедри обліку та аудиту економічного факультету Ужгородського національного університету, тел. +380312614383, e-mail: [dankanychtanya@mail.ru](mailto:dankanychtanya@mail.ru)