

ВИЗНАННЯ ТА ОБЛІК ДОХОДІВ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ ПОСЛУГ В ДІЯЛЬНОСТІ ТУРИСТИЧНИХ АГЕНТСТВ

Височан О.С.

Височан О.О.

Досліджено питання оформлення договірних відносин турагента з туроператором та туристом. Проаналізовано вплив типу договору на реалізацію туристичного продукту на методику обліку доходів від реалізації у туристичній агенції. Встановлено максимально об'єктивний момент визнання доходів в діяльності турагента відповідно до П(С)БО 15 "Дохід". Адаптовано методику визнання доходу на дату балансу до потреб суб'єктів туристичної діяльності. Запропоновано облікову модель реалізації турпродукту за посередництва турагенції.

Ключові слова: туроператор, турагент, турпродукт, договір посередництва, дохід від реалізації послуг.

ВСТУП

Туризм є невід'ємною складовою людського життя у більшості країн світу. Однак низька ефективність використання його потенціалу в нових економічних реаліях не дозволяє йому стати одним із визначальних факторів економічного і соціокультурного розвитку України. Ми не поділяємо оптимізм низки науковців щодо динамічного й стрімкого розвитку туристичної галузі в нашій державі. На сьогодні існує багато невирішених політичних, економічних, організаційних проблем, що заважають перетворенню вітчизняного туризму в масове соціально-економічне явище міжнародного масштабу. За даними Всесвітнього економічного форуму Україна зайняла 85-те місце в рейтингу конкурентоздатності у сфері туризму й подорожей проти 77-ї позиції роком раніше. Всього в рейтингу беруть участь 139 держав [1]. В Україні й досі критична ситуація в транспортній системі, неефективне оподаткування в сфері туризму, низькі темпи залучення інвестиційних ресурсів, мізерне державне фінансування розвитку туризму, не розробленість національних туристичних маршрутів тощо. Галузь залишається неперіоритетною для держави і малопривабливою для іноземних інвесторів.

Розвиток туризму в Україні істотно впливає на такі сектори економіки, як транспорт, торгівля, зв'язок, будівництво, сільське господарство, виробництво товарів широкого вжитку, і є одним з найбільш перспективних напрямів структурної перебудови економіки. У свою чергу важливими факторами розвитку туристичної галузі є природно-

рекреаційний та історико-культурний потенціал країни [2].

У зв'язку з цим особливо важливим стає наукове дослідження проблематики розвитку туристичної галузі через призму функціонування окремих її структурних елементів, зокрема туристичних агентів та операторів з метою узагальнення досвіду їх роботи, виявлення основних тенденцій в діяльності та стратегічних пріоритетів. Слабкий менеджмент підприємств туристичної індустрії пов'язаний не стільки з некваліфікованістю персоналу, скільки з відсутністю впорядкованої системи, що забезпечуватиме надійною, повною та об'єктивною інформацією керівництво суб'єктів господарювання для прийняття максимально ефективних управлінських рішень. Джерелом такої інформації повинні стати дані бухгалтерського обліку.

Через полідисциплінарний характер дослідження феномену туризму вважаємо за необхідне здійснювати науковий пошук з обов'язковим врахуванням останніх результатів в інших галузях, таких як, наприклад, юриспруденція. Справді, договір є не лише правовою формою закріплення партнерських взаємозв'язків у туризмі, але й чинником, що прямо впливає на методику обліку доходів від реалізації турпродукту. У цьому зв'язку Ж.А. Богданова [3] узагальнює спектр договірних відносин у туристичній діяльності та їх вплив на дату реалізації послуг і податкового зобов'язання з ПДВ. Досліджуючи законодавство в сфері бухгалтерського обліку Ю.В. Борисейко [4] проводить аналіз стандартів обліку доходів України, Росії, Болгарії у зіставленні із Міжнародними стандартами. Т.Г. Камінська [5] розглядає доходи і витрати стосовно їх впливу на вартісну оцінку капіталу. Зважаючи на особливість готельної діяльності О.І. Амбросій [6] досліджує фактори, які впливають на розмір доходів від її здійснення та проводить класифікацію таких доходів. Тема продовжена в роботі І.Р. Гавришківа [7], який розглядає класифікацію доходів і витрат як основу

Височан Олег Степанович, к.е.н., доц. кафедри обліку та аналізу, Національний університет "Львівська політехніка", т.м. (097) 30-78-178, e-mail: damianos@gala.net

Височан Ольга Олегівна, ас. кафедри обліку та аналізу, Національний університет "Львівська політехніка", т.м. (097) 33-40-787, e-mail: osidach_o@mail.ru

побудови їх обліку та контролю на підприємствах санаторно-курортного комплексу. Н.Б. Рошко [8] виділяє низку рахунків, використання яких обумовлено специфікою туристичної діяльності, серед них: 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг” та 704 “Вирахування з доходу”. Т.П. Данканич [9], досліджуючи процес обліку турагентської діяльності, особливу увагу приділяє обліку доходів від реалізації турпродукту.

Однак питання визнання та методики обліку доходів від реалізації послуг туристичними агентами залишається водночас максимально принциповим для належної організації бухгалтерського обліку та постійно дискусійним серед вітчизняних і зарубіжних науковців.

Метою статті є розробка теоретико-методичного забезпечення удосконалення обліку доходів від реалізації туристичних послуг туристичними агенціями.

Поставлена мета визначила перелік основних завдань, вирішення яких дозволить її досягнути:

- оцінка системи договірних взаємовідносин між турагентами, туроператорами і туристами в Україні;
- встановлення і обґрунтування моменту визнання доходів від надання послуг туристичною агенцією;
- розробка математичного забезпечення для розподілу доходів туристичного агента між звітними періодами без врахування надання додаткових платних послуг клієнтам та з врахуванням останніх;
- виокремлення з системи рахунків номенклатури, що відображає специфіку ведення обліку підприємств туристичної галузі;
- розробка облікової моделі реалізації туристичною агенцією турпродукту.

1 ДОГОВІРНІ ПРАВОВІДНОСИНИ ТУРАГЕНТА

Таблиця 1 Види договорів у взаємовідносинах між туроператором та турагентом

Види договорів між туроператором та турагентом	Визначення	Переваги використання	Туроператори, які використовують даний тип договору
Договір комісії	Договір, за яким одна сторона (комісіонер) зобов'язується за дорученням другої сторони (комітента) за плату вчинити один або кілька правочинів від свого імені, але за рахунок комітента	Можливість реалізовувати турпродукт за ціною, що перевищує вартість, зазначену в цінній пропозиції, отримуючи при цьому додаткову вигоду. Можливість підписувати субагентські договори із третіми особами	ТОВ “ІНКОМАРТУР 93”, ТОВ “Туристична компанія “МУЗЕНІДС ТРЕВЕЛ”, ТОВ “Арабески”
Договір доручення	Договір, за яким 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	Відсутність додаткової відповідальності за дії третіх осіб по угодах, укладених агентом	ТОВ “ТЕЗ ТУР”, ТОВ “Артекс – 94”, ТзОВ “Спільне українсько-канадське підприємство “МІСТ-ТУР”, ТОВ “Іспатур”

Згідно норм вітчизняного законодавства [10], туристичними агентами є юридичні особи, створені згідно з чинним законодавством України, а також фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності, які здійснюють посередницьку діяльність з реалізації туристичного продукту туроператорів та туристичних послуг інших суб'єктів туристичної діяльності, а також посередницьку діяльність щодо реалізації характерних та супутніх послуг і які в установленому порядку отримали ліцензію на турагентську діяльність. Таким чином, турагенства, на відміну від туроператорів, не мають права організовувати та забезпечувати створення власного туристичного продукту, обмежуючись діяльністю у сфері комерційного посередництва. Комерційне посередництво (агентська діяльність), згідно ст.295 Господарського кодексу України [11] є підприємницькою діяльністю, що полягає в наданні комерційним агентом послуг суб'єктам господарювання при здійсненні ними господарської діяльності шляхом посередництва від імені, в інтересах, під контролем і за рахунок суб'єкта, якого він представляє. У цьому випадку комерційним агентом виступає туристична агенція, а суб'єктом, якого він представляє – туристичний оператор.

У багатьох джерелах (див. наприклад З.А. Балченко [12], Ж.А. Богданова [3], Т.П. Данканич [9] та ін.) зазначається, що відносини турагента і туроператора закріплюються підписаними договорами: комісії, доручення та агентськими. Однак у більшості випадків в туристичному бізнесі договори (угоди) між операторами та агентами на реалізацію туристичного продукту мають назву агентських. Це невірно з юридичної точки зору, оскільки агентські договори лише один з можливих способів оформлення відносин посередництва у господарській діяльності (табл.1).

Договір агентський	Договір, за яким 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		
--------------------	---	--	--

Таким чином, договір доручення відрізняється від агентського тим, що при підписанні першого туристична агенція має право укладати договори на туристичне обслуговування із клієнтами, в той час як другий передбачає не лише можливість вчинення дій юридичного характеру, але й здійснення фактичних дій, спрямованих на пошук потенційного клієнта, погодження з ним необхідних умов угоди, а також зведення туроператора й туриста для безпосереднього підписання договору. Оскільки на сьогодні посередники у туризмі здійснюють як фактичні, так і юридичні дії, що уподібнює обидва види договорів, їхній поділ не має вирішального значення в сфері господарювання.

Інша справа – договори комісії. В той час як договори доручення та агентські укладаються від імені туроператора, договір комісії – від імені турагента, що накладає на останнього додаткову відповідальність, однак надає йому й певних прав, зокрема, укладати субагентські угоди. Використання такого виду договорів має низку економічних переваг для учасників, зокрема: туроператор може підписувати угоди лише із декількома надійними представниками в окремих регіонах, вони ж, у свою чергу, беруть на себе відповідальність співпрацюючи з агенціями на місцях (за умови відміни ліцензування турагентської діяльності це може стати ефективним засобом мінімізації ризиків для кінцевого споживача туристичного продукту). Проте деякі фахівці, посилаючись на норми Цивільного кодексу України (надалі – ЦКУ), схиляються до думки про нелегітимність використання договорів комісії у туризмі. Ст.902 ЦКУ [13] передбачено, що виконавець повинен надати послугу особисто, тобто без участі посередників. У другій частині цієї ж статті, визначено, що у випадках, встановлених договором, виконавець має право покласти виконання договору про надання послуг на іншу особу, залишаючись відповідальним в повному обсязі перед замовником за порушення договору. Більшість же ж укладених договорів між туроператорами та тургентами у вітчизняній практиці перекладають значну частину відповідальності на останніх. Це дає привід для поставлення під сумнів правомірності комісійних договорів, предметом яких є об'єкти немайнової природи. Однак залишимо дану дискусію для фахівців у галузі юриспруденції. В Україні багатьма туристичними компаніями використовуються саме договори комісії при реалізації туристичних послуг. І це – факт.

Уподібнює всі три види договорів те, що турагент працює за винагороду туроператора, при цьому не набуваючи прав власності на послуги, що надає суб'єкт, якого він представляє.

Як зазначає О.В. Зінченко, “замовлення, оплата та користування послугами можуть бути розірвані за місцем і в часі, що відображає особливість здійснення туристичної діяльності, коли між датою оплати послуг і датою їх фактичного споживання туристом триває достатньо довгий час ... Таким чином турист фактично здійснює попереднє фінансування туроператора, тобто дає можливість користування послугами туриста на протязі тривалого часу. Вказана специфіка здійснення діяльності туроператорів потребує певних законодавчих гарантій, а також документального оформлення правовідносин, оскільки від дати реалізації до дати фактичного споживання послуга існує лише уявлено” [14, с.131].

У більшості випадках туроператори самостійно розробляють договір на туристичне обслуговування (надання туристичних послуг) у вигляді додатку до договору комісії або агентської угоди, який рекомендують до використання партнерам – туристичним агентам при оформленні правовідносин із клієнтами (табл.2).

Аналіз рекомендованих вітчизняними операторами договорів на туристичне обслуговування (надання туристичних послуг) продемонстрував, що їх предметом у більшості випадків є тур або комплекс туристичних послуг, які є поняттями синонімічними. Виключенням є ТОВ “Укрферрі-Тур”, який записує в якості предмету – організацію створення туристичного продукту, що є неправильним з правової точки зору, оскільки процес створення туру належить виключно до компетенції туристичного оператора. Датою початку дії договору визначено: момент підписання або момент підтвердження заявки. На наш погляд, перший варіант є переважним, оскільки договір із туристом зазвичай підписується після підтвердження замовлення туроператором. Тому при виборі другого варіанту (ТОВ “Туристичний клуб”, ТОВ “ТК-Велт”), фактично матиме місце підписання договору “заднім числом”, що є недопустимим. Датою припинення дії договору є момент закінчення туру (подорожі) або повне виконання умов договору сторонами. Оскільки зобов'язання по договору турагента та туриста припиняються після завершення надання всіх послуг, то обидва варіанти є рівносильними.

Таблиця 2 Узагальнення положень договорів на туристичне обслуговування, розроблених та рекомендованих вітчизняними туроператорами

Туроператор	Назва договору	Предмет договору	Визначення предмету договору	Термін дії договору		Примітки
				Набрання чинності	Припинення дії	
ТОВ “Туристичний клуб”	Договір на туристичне обслуговування	Туристичні послуги	Туристичний продукт (путівка) – розроблений за замовленням туриста комплекс туристичних послуг, 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, тощо)	Момент підтвердження заявки туроператором	Повне виконання сторонами своїх зобов’язань за договором	Туроператором ототожнюються поняття “туристичні послуги” та “туристичний продукт” та “путівка”
ТОВ “Тревел профешнл груп”	Договір про надання туристичних послуг	Тур	Не визначено	Момент підписання	Повне виконання умов договору сторонами	–
ТОВ “ТК-Велт”	Договір на туристичне обслуговування	Комплекс туристичних послуг	Не визначено	Момент надання підтвердження на бронювання заявки туриста	Момент закінчення надання послуг (закінчення туру)	–
ТОВ “Албена Тревел”	Договір на туристичне обслуговування	Комплекс туристичних послуг (туристичний продукт)	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)	Момент підписання договору сторонами	Момент виконання сторонами своїх зобов’язань	Визначення аналогічне представленому у ст.1 Закону України “Про туризм”
ТОВ “ГТО”	Договір на туристичне обслуговування	Посередницькі послуги з реалізації туристичного продукту, попередньо сформованого туроператором	Не визначено	Момент підписання договору двома сторонами і сплати туристом вартості послуг	Дати закінчення туристичної подорожі	–
ТОВ “Укрферрі-”	Договір на туристичне	Організація створення та забезпечення	Не визначено	Момент підписання	Момент виконання	–

Тур	обслуговування	надання туристу туристичного продукту		двома сторонами	сторонами своїх зобов'язань за договором	
ТОВ "Оазис Тревел Україна"	Договір про надання туристичних послуг	Туристичний продукт, що складається з комплексу туристичних послуг відповідно до замовленого туристом туру та програми обслуговування	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)	Момент підписання договору	Закінчення туру	Визначення аналогічне представленому у ст.1 Закону України "Про туризм"
ЧП "Крымское предприятие "Ласпи"	Договір на туристичне обслуговування	Комплекс туристичних послуг (турпродукт, тур), згідно заявки (замовлення) туриста, яка надається тур агенту в письмовому вигляді, за посередництва факсимільного зв'язку, електронною поштою	Не визначено	Момент підписання договору сторонами	Виконання сторонами своїх зобов'язань у відповідності з умовами договору або за взаємною згодою сторін	–
ТОВ "Адрія Хіт Груп"	Договір на туристичне обслуговування	Комплекс туристичних послуг	Турпродукт – розроблений туроператором комплекс туристичних послуг, шляхом його організації по розміщенню, перевезенню, харчуванню туриста, послуг гідів-перекладачів, відвідувань об'єктів культури, відпочинку та розваг тощо, які надаються в залежності від мети подорожі та реалізуються за визначеною ціною	Момент підписання договору туристом і туроператором	Закінчення подорожі	–
ТОВ "Альф Туристичний Оператор"	Договір на туристичне обслуговування	Комплекс туристичних послуг (туристичний продукт)	Турпродукт – розроблений туроператором комплекс туристичних послуг, який поєднує не менше ніж дві послуги. Такими послугами в складі турпродукту можуть бути: послуги з авіап перевезення, та/або послуги з трансферу автомобілем чи автобусом з аеропорту до готелю та у зворотньому напрямку, та/або готельні послуги, та/або екскурсійні послуги, та/або страхові послуги, та/або додаткові послуги (оренда автомобіля, та/або послуги VIP-залів аеропортів, та/або додаткові екскурсійні послуги, та/або послуги гідів-перекладачів, та/або послуги спортивних інструкторів, та/або послуги провідників та/або інші послуги)	Не визначені		–

2 ПЕРВІСНЕ ВИЗНАННЯ ДОХОДУ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ ТУРПРОДУКТУ ТА ВИЗНАННЯ НА ЗВІТНУ ДАТУ

Момент визнання та облік доходів від реалізації в діяльності турагента на пряму залежить від типу угоди, підписаної із туроператором та терміну дії договору із клієнтом.

Н.Б. Рошко вважає, що дохід в туристичній діяльності може визнаватися на дату надходження коштів або за датою закінчення туру [8]. Однак таке твердження суперечить п.6 Положення (Стандарту) бухгалтерського обліку (надалі – П(С)БО) 15 “Дохід” [15], згідно якого доходом не можуть бути визнані ані суми надходжень за договором комісії, агентським договором на користь комітента, принципала (для турагента), ані сума попередньої оплати послуг (для туроператора). Багато дослідників (див. напр. З.А. Балченко [12], Т.П. Данканич [9]) вважають моментом визнання доходу дату передачі турпродукту (документів, отриманих від туроператора) туристу. Однак у такої позиції є низка недоліків.

Як вірно зазначає Т.Г. Камінська “дохід повинен бути заробленим, тобто для його визнання необхідне виконання договірних зобов’язань із доставки продукції та надання послуг покупцю” [5]. Предметом такого договору є тур, сформований туроператором або комплекс туристичних послуг. При цьому під “туром” розуміється туристична подорож (поїздка) за визначеним маршрутом у конкретні терміни, забезпечена замовленим туристом комплексом туристичних послуг (бронювання, розміщення, харчування, транспорт, рекреація, екскурсії тощо). Термін дії договору зазвичай обмежується датою закінчення туру. Таким чином, визнаючи дохід від реалізації в момент передачі документації (ваучер на поселення, квитки, страховий поліс, інформаційний лист тощо), яка відбувається після підписання договору з туристом, однак ще до початку туру, турагент порушує норми П(С)БО 15 “Дохід”, п. 10 якого передбачено, що дохід, пов’язаний з наданням послуг, визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції [15]. В цьому випадку ступінь завершеності операції є рівним нулю, що виключає можливість визнання доходу до початку надання послуги, якою є тур.

Це підтверджується і Податковим кодексом України [16], ст. 137.1 якого передбачено, що дохід від надання послуг та виконання робіт визнається за датою складення акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг. Для туристичного агентства таким документом є акт надання послуг, оформлений туроператором. Як свідчить практика, акт зазвичай оформляється на дату завершення туру. Такої позиції дотримуються й інші фахівці, зокрема Л. Грибова, яка в одній із статей циклу “Туризм: організація та облік” в українському бухгалтерському тижневику “Дебет-Кредит” зазначає: “Датою признання доходу є дата

підписання акту про надання посередницьких послуг двома сторонами договору, незалежно від дати оплати цих послуг” [17].

Таким чином, саме дата завершення туру, на наш погляд, може вважатися максимально об’єктивною для встановлення моменту визнання доходу від реалізації турагентом турпродукту. Відповідно, кошти, отримані від туриста в оплату вартості продукту є авансами отриманими для туристичної агенції. Ці ж кошти, перераховані оператору повинні визнаватися як аванси надані, що належним чином повинно знаходити своє відображення у бухгалтерському обліку.

3 ПРИКЛАД ВИКОРИСТАННЯ КОМБІНОВАНОГО МЕТОДУ ВИЗНАННЯ ДОХОДУ, ВИХОДЯЧИ ЗІ СТУПЕНЯ ЗАВЕРШЕНОСТІ ОПЕРАЦІЇ З НАДАННЯ ПОСЛУГ НА ЗВІТНУ ДАТУ

Приклад: турист замовляє екскурсійний новорічний автобусний тур за маршрутом “Львів – Ерфурт – Люксембург – Брюссель – Амстердам – Целле – Варшава – Львів” тривалістю 11 днів. Можливі виїзди, які пропонує туроператор по цій подорожі – 25.12 (прибуття у Львів – 04.01) та 28.12 (прибуття у Львів – 07.01). Вартість реалізації – 6435 грн. Винагорода агента – 10% (643,5 грн.). Згідно п.12 П(С)БО 15 “Дохід” якщо послуги полягають у виконанні невизначеної кількості дій (операцій) за визначений період часу, то дохід визначається шляхом рівномірного його нарахування за цей період. Дохід від реалізації та сума вирахувань з доходу на дату балансу визначатиметься за формулами (1)-(2), на дату завершення подорожі – (3)-(4):

$$D_{p, \delta} = \frac{K_{\delta}}{K_n} * D_p \quad (1)$$

де $D_{p, \delta}$ – частка доходу від реалізації, визнана на дату балансу;

K_{δ} – кількість днів від початку туру до дати балансу;

K_n – тривалість туру;

D_p – дохід від реалізації туристичних послуг (достовірно оцінений).

$$D_{e, \delta} = \frac{K_{\delta}}{K_n} * D_p * (100\% - B_a) / 100\% \quad (2)$$

де $D_{e, \delta}$ – частка вирахувань з доходу, визнаних на дату балансу;

B_a – агентська винагорода, %

$$D_{p, z} = D_p - D_{p, \delta} \quad (3)$$

де $D_{p, z}$ – частка доходу від реалізації, визнана на дату завершення туру.

$$D_{e.3} = D_e - D_{e.6} \quad (4)$$

де $D_{e.3}$ – частка вирахувань з доходу від реалізації, визнана на дату завершення туру.

В запропонованому прикладі туристична агенція визнає дохід від реалізації на дату балансу в сумі: в першому випадку – $7/11 * 6435 = 4095$ грн.; в другому – $4/11 * 6435 = 2340$ грн. Решту суми визнаються доходами на дату завершення туру: 2340 грн. на 04.01 або 4095 грн. на 07.01. Що ж до відрахувань з доходу,

то за формулами (2) та (4) вони складатимуть: $7/11 * 6435 * (100-10)/100 = 3685,5$ грн. – в першому випадку; $4/11 * 6435 * (100-10)/100 = 2106$ грн. – в другому. Залишкові суми відрахувань на кінець туру: $6435 * 0,9 - 3685,5 = 2106$ грн. – в першому випадку; $6435 * 0,9 - 2106 = 3685,5$ грн. – в другому.

Однак, досить часто під час здійснення подорожі, туристи мають змогу отримувати додаткові (добровільні, факультативні) послуги, вартість яких сплачується окремо (табл.3), винагороду від замовлення яких також отримує турагент.

Таблиця 3 Додаткові послуги, замовлені туристом при придбанні туру (суми – умовні)

Назва послуги	Вартість, грн.	Дата надання послуги для туру з виїздом:	
		25.12	28.12
Екскурсія долиною Мозеля	440	27.12	30.12
Екскурсія пивоварнями Брюсселя	330	28.12	–
Екскурсія в м.Антверпен	605	29.12	–
Екскурсія каналами Амстердаму	220	30.12	02.01
Новорічна вечеря	1100	31.12-01.01	31.12-01.01
Екскурсія в м.Делфт та м.Гаагу	440	–	03.01
Екскурсія в селище Заансе Сзанс	330	02.01	04.01
Загальна вартість додаткових програм, з них:	3465	3025	2530
наданих до дати балансу	–	2145*	990 ¹
наданих після дати балансу	–	880	1540

* Дохід від надання послуги “Новорічна вечеря” рівномірно розподілений між датами 31.12 та 01.01

Надання таких послуг може бути нерівномірно розподілене в часі і вимагає додаткових розрахунків для правильного віднесення до доходів конкретного звітного періоду.

Модифікуючи дані прикладу, отримаємо додатковий дохід від реалізації туристичних послуг в сумі 3025 грн. в турі з виїздом 25.12 та 2530 грн. – з виїздом 28.12. Вказані суми повинні бути розподілені, виходячи з дати фактичного надання послуг. Зокрема, в турі з 25.12 дохід в обсязі 2145 грн. (агентська винагорода – 214,5 грн.) буде віднесено на грудень, а дохід 880 грн. (88 грн.) – на січень. В турі з 28.12 в грудні було реалізовано послуг на суму 990 грн. (99 грн. агентської винагороди), в січні – 1540 грн. (154 грн.). Як бачимо, використовувати рівномірний метод нарахування доходу від реалізації додаткових послуг протягом здійснення туру недоцільно. В цьому випадку слід уважно відслідковувати момент надання таких послуг і визнавати дохід в бухгалтерського обліку в момент їх фактичного надання. Таким чином, бухгалтер туристичної компанії при визнанні в обліку доходів на дату балансу повинен використовувати комбінований метод – дохід від реалізації основної послуги рівномірно розподіляти впродовж визначеного періоду часу, додаткових послуг – в момент їх фактичного надання.

4 ОБЛІКОВА МОДЕЛЬ РЕАЛІЗАЦІЇ ТУРАГЕНТОМ ТУРИСТИЧНИХ ПОСЛУГ

Специфіку обліку реалізації туристичного продукту агентами найбільш яскраво ілюструє номенклатура рахунків (субрахунків), які при цьому застосовуються:

- для узагальнення інформації про доходи від реалізації туристичних послуг та частки доходів, яка перераховується турагентом на користь туроператора використовуються субрахунки 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг” та 704 “Вирахування з доходу” відповідно. У цьому випадку звернемо особливу увагу на таке: у разі реалізації турагентом продукту від свого імені (з оператором підписано договір комісії), його доходами є вся сума вартості реалізованої путівки з відображенням її по кредиту субрахунку 703. Звичайно, сума доходів турагента зменшується на суму, що належить до сплати комітенту (дебетується субрахунок 704). При реалізації туристичних послуг від імені доручителя, принципала (з оператором підписано договір доручення або агентська угода), в бухгалтерському обліку дохід відображається лише в розмірі винагороди, яку сплачує турист турагенту (субрахунок 704 не використовується);

- дотримання принципу відповідності доходів і витрат вимагає використання рахунків обліку доходів і витрат майбутніх періодів (майбутні відрахування з доходу від реалізації туристичного продукту та одержані авансові платежі в сумі вартості туристичного продукту відповідно), оскільки зазвичай існує розбіжність в часі між датою отримання економічних вигод від реалізації туристичного продукту і отриманням транзитних коштів на користь туроператора, які, в подальшому, відносять на зменшення доходів турагента;

- отримання документів від туриста, передача їх туроператору і зворотні дії є подіями, які повинні знайти своє відображення у системі бухгалтерського обліку туристичної агенції, оскільки саме остання несе повну матеріальну відповідальність за їх

збереження протягом часу, що вони знаходяться в роботі. Для цього слід використовувати позабалансовий рахунок 02 “Активи на відповідальності зберігання” з відкриттям окремого субрахунку та веденням аналітичного обліку по ньому;

- оформлення і передача заявки на бронювання туру і отримання її підтвердження є фактами господарського життя, які відображаються на позабалансових рахунках 05 “Гарантії та забезпечення надані” та 06 “Гарантії та забезпечення отримані” відповідно, оскільки підприємство бере на себе зобов’язання щодо вчасної та повної оплати туру і ризикує отримати штрафні санкції у випадку анулювання замовлення, а з іншої сторони, підтверджуючи замовлення туроператор зобов’язується виконати увесь спектр послуг, що передбачені агентським договором та договором на туристичне обслуговування.

Враховуючи це, нами розроблено модель реалізації туристичних послуг, в якій момент здійснення облікового запису чітко “прив’язаний” до етапів такої реалізації (рис.1). Для унаочнення результатів при побудові моделі нами використано окремі принципи побудови діаграми Ганта.

ВИСНОВКИ

Отже, проведені дослідження дозволяють нам такі висновки:

- між туроператором та турагентом може бути підписаний один із трьох типів договорів: комісії, доручення чи агентський. Договори доручення та агентські угоди укладаються від імені туроператора, договір комісії – від імені турагента;

- між туристичною агенцією та клієнтом підписується договір на туристичне обслуговування (надання туристичних послуг). Особливу увагу при цьому слід звернути на предмет та термін дії договору;

- моментом визнання доходу від реалізації турпродукту є дата завершення туру (повне виконання зобов’язань за договором);

- при визнанні в обліку доходів на дату балансу, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг, на наш погляд, слід використовувати комбінований метод – дохід від реалізації основної послуги рівномірно розподіляти впродовж визначеного періоду часу, додаткових послуг – визнавати в момент їх фактичного надання; - при підписанні з оператором договору комісії, турагент визнає дохід у повній вартості реалізованої путівки з відображенням по кредиту субрахунка 703, в подальшому зменшуючи її на суму, що належить до сплати комітенту по дебету субрахунка 704. При реалізації туристичних послуг на основі підписаних договорів доручення або агентських угод, дохід відображається лише в розмірі винагороди, яку сплачує турист турагенту;

- корисним при організації обліку на підприємствах сфери туризму є використання розробленої нами моделі реалізації продукту, в якій облікові записи поєднані із етапами реалізації та роботами, що виконуються менеджерами для забезпечення надання послуг клієнтам.

Перспективним напрямком майбутніх досліджень є питання документального оформлення операцій, пов’язаних із реалізацією туристичних продуктів турагентами та діяльністю туроператорів.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Миронова И. В Украине объявлена туристическая угроза / И. Миронова, М. Попова // Коммерсантъ-Украина. – 2011. – №36.
2. Державна програма розвитку туризму на 2002-2010рр.: Постанова Кабінету Міністрів України №583 від 29.04.2002р.
3. Богданова Ж.А. Договірні відносини в туристичній діяльності / Ж.А. Богданова // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки. – 2010. – №4 (54). – С.215-219.
4. Борисейко Ю.В. Стандарти бухгалтерського обліку доходів: вітчизняний та зарубіжний досвід / Ю.В. Борисейко // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки. – 2010. – №2 (52). – С.72-76.
5. Камінська Т.Г. Взаємозв’язок доходів і витрат як категорій оціночних характеристик руху капіталів в обліку / Т.Г. Камінська // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. – 2010. – Вип. 154. Ч.3.
6. Амбросій О.І. Класифікація доходів готельного господарства та фактори, що впливають на їх розмір / О.І. Амбросій // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. – 2010. – Вип.1. – С.195-200.
7. Гавришків І.Р. Специфіка класифікації доходів і витрат для побудови їх обліку і контролю на підприємствах санаторно-курортного комплексу / І.Р. Гавришків // Економіка і регіон. Науковий вісник Полтавського національного технічного університету ім. Ю. Кондратюка. – 2009. – №1 (20) – С.159-160.
8. Рошко Н.Б. Особливості обліку туристичних послуг, обумовлені специфікою туристичної діяльності/ Н.Б.Рошко // Збірник наукових праць Буковинського університету. Серія: Економічні науки. – 2010. – Вип.6.
9. Данканич Т.П. Облік турагентської діяльності та операцій по її оподаткуванню / Т.П. Данканич // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. – 2010. – Спец. вип.29. Ч.2. – С.57-62.
10. Про затвердження Ліцензійних умов провадження туроператорської та турагентської діяльності: спільний Наказ Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва та Міністерства культури і туризму України №111/55 від 11.09.2007р.
11. Господарський кодекс України: Закон України №436-IV від 16.01.2003р.
12. Балченко З.А. Бухгалтерський облік в туризмі і готелях України: Навчальний посібник Київського університету туризму, економіки і права (КУТЕП). – К.: КУТЕП, 2006. – 232 с.

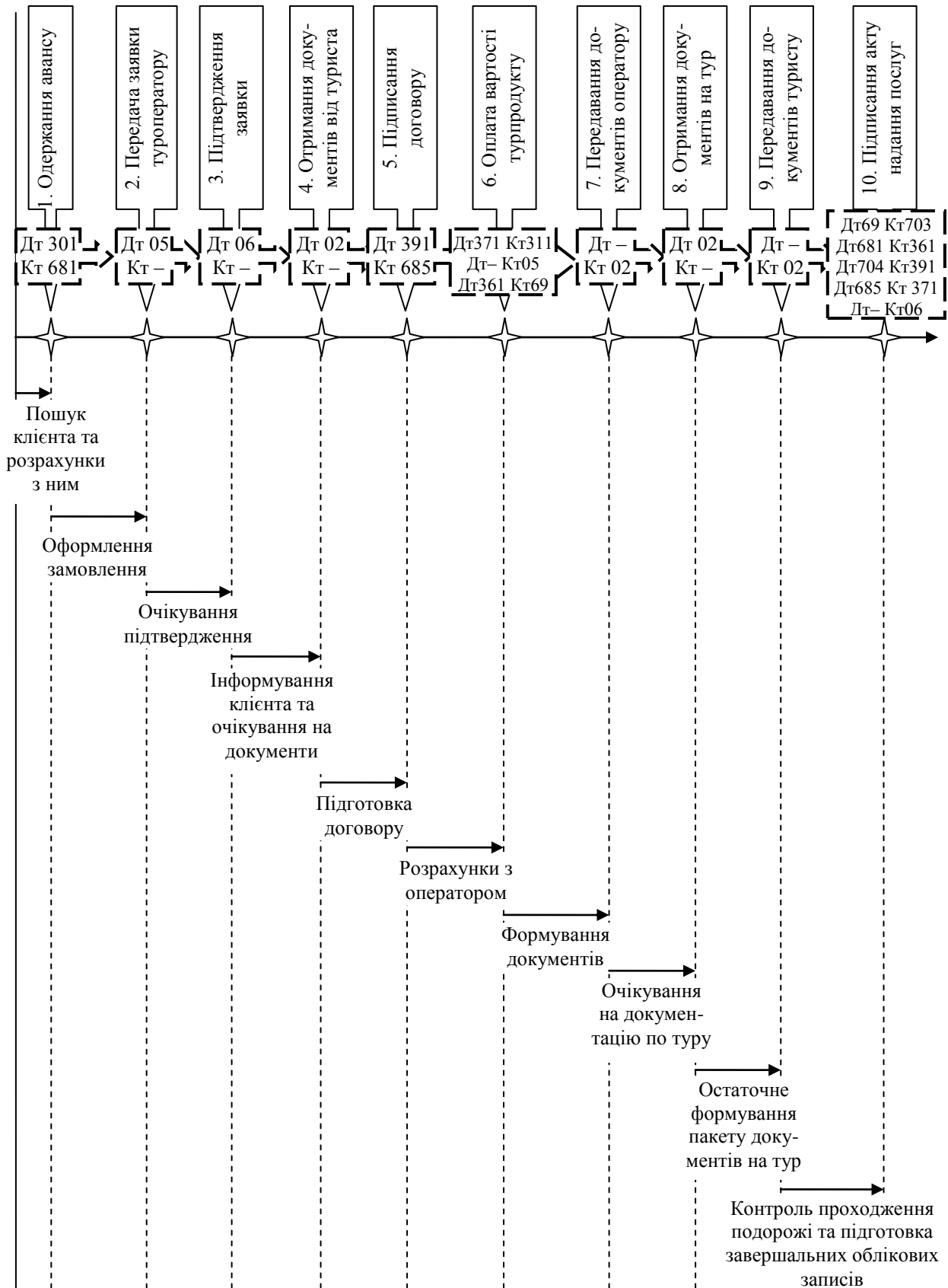


Рис.1 Облікова модель реалізації туристичною агенцією турпродукту

13. Цивільний кодекс України: Закон України №435-IV від 16.01.2003р.

14. Зінченко О.В. Правовий статус суб'єктів туристичної діяльності як основа національного туристичного законодавства / О.В. Зінченко // Науковий часопис НПУ ім. М.П. Драгоманова. Серія №18. Економіка і право. – 2009. – Випуск 7. – С.128-133.
15. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 “Дохід”: Наказ Міністерства фінансів України №290 від 29.11.1999р.
16. Податковий кодекс України: Закон України №2755-VI від 02.12.2010р.
17. Грибова Л. Туризм: організація та облік. Бухгалтерський і податковий облік реалізації туристичного продукту / Л. Грибова // Дебет-Кредит. Школа бухгалтера №42 – 2003. – №33.