

**ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ В ТУРИСТИЧНІЙ ДІЯЛЬНОСТІ**

*В статті досліджено особливості організації обліку на туристичних підприємствах. Особлива увага приділена питанням, що виникли через зміни у податковому законодавстві у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України.*

*Ключові слова: туризм, облік, податкове законодавство.*

*В статье исследованы особенности организации учета на туристических предприятиях. Особенное внимание уделено вопросам, которые возникли через изменения в налоговом законодательстве в связи с принятием Налогового кодекса Украины.*

*Ключевые слова: туризм, учет, налоговое законодательство.*

*This article investigates the peculiarities of accounting travel agencies. Particular attention is paid to issues arising from changes in tax legislation in connection with the adoption of the Tax Code of Ukraine.*

*Key words: tourism, accounting, tax legislation.*

**Актуальність дослідження.** Туристична діяльність в Україні стрімко розвивається у зв'язку з підвищенням купівельної спроможності громадян та зростанням попиту на туристичну продукцію, з'являються нові туристичні агентства та оператори, що зумовлює необхідність знаходження раціональних підходів використання інформаційних систем бухгалтерського обліку в управлінні діяльністю господарюючих суб'єктів. На сьогодні існує необхідність перегляду теорії, методики та організації обліку діяльності туристичних підприємств, зокрема щодо формування собівартості туристичної послуги, контролю за виконанням обов'язків за договорами і діяльністю туристичних агентств і операторів.

Прийняття Податкового кодексу України №2755-VI від 02.12.2010 року не вирішило всіх питань, навпаки, додалися нові. Існуючі недоліки перешкоджають одержанню достовірної інформації для управління туристичним підприємством і для розвитку галузі в цілому.

**Аналіз досліджень і публікацій.** Вагомий внесок в теоретичну розробку проблем організації і ведення бухгалтерського обліку на туристичних підприємствах внесли Алпатова Н., Бочарова Н., Богданова Ж., Василенко В., Дяченко А., Кирієнко О., Коваль А., Кузнєцов В., Старчук Є., Хоменко Ю. Але у зв'язку зі змінами в податковому законодавстві виникає необхідність перегляду деяких положень організації обліку на туристичних підприємствах.

**Мета статті** полягає у розробці рекомендацій і пропозицій щодо удосконалення організації обліку на туристичних підприємствах в умовах дії Податкового кодексу України та Закону України «Про туризм».

**Виклад основного матеріалу.** Розробники Податкового кодексу України вкрай заплутали турагентів та туроператорів. Так, з'явилися податкові визначення туристичного оператора та агента, змінились

підходи до визначення об'єкта та бази оподаткування податком на додану вартість туристичних послуг.

Згідно джерел відносини турагентів і туроператорів закріплюються підписанням або агентських договорів або договорів «купівлі-продажу». Проте ці договори за юридичним змістом не тотожні. В першому випадку туристичне агентство має право укладати договори на обслуговування безпосередньо з клієнтом, тому це не вигідно ні операторам, ні агентам, оскільки необхідно зазначати повну суму коштів, і, таким чином, формується база ПДВ в туроператорів, а турагентам не хочеться висвітлювати інформацію операторам про їх доходи. Тому даний вид договорів, як такий, застосовується вкрай рідко. Але відповідно до Закону України «Про туризм» [1] передбачена саме агентська схема.

На практиці поширення набув вид договору, який має назву «купівлі-продажу», що допомагає усунути недоліки агентського договору. В Податковому кодексі України (далі – ПКУ) Законодавець намагався урегулювати оподаткування купівлі-продажу туристичних послуг, але тут спостерігається два суттєвих недоліки: по-перше, незважаючи на використання в ПКУ термінологію, об'єктом реалізації в туризмі виступають туристичні послуги окремо або в комплексі (турпродукт), а зовсім не ваучери та путівки, як це зазначено в ПКУ. По-друге, туристичні послуги, як і будь-які інші послуги, не можуть бути предметом купівлі-продажу [5].

Що стосується посередницьких договорів, то взаємини оператора та агента закріплюються такими договорами, як договір комісії або доручення.

Договір доручення укладається від імені туроператора і передбачає можливість вчинення дій, спрямованих на пошук потенційного клієнта, погодження з ним нееобхідних умов угоди, а також звернення туроператора і туриста для безпосереднього підписання договору [3]. Договори комісії мають право укладати турагенти від свого імені, що покладає на них відповідальність та надає права.

Ці неоднозначності зумовлюють виникнення численних питань у бухгалтерів, які ведуть облік туристичної діяльності. Тому першочерговою є необхідність узгодити норми ПКУ з Законом України «Про туризм», оскільки навіть терміни, які застосовуються в ПКУ та в Законі різні. Відповідно до Закону надані послуги називають туристичним продуктом, що являє собою 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 [1], в ПКУ відповідно до ст. 207 – туристичні послуги – послуги з тимчасового розміщення туриста в готелі, мотелі, кемпінгу, інших місцях тимчасового проживання, а також послуги з харчування, транспортного, екскурсійно-

інформаційного та іншого туристичного обслуговування, включаючи послуги із страхування життя або здоров'я такого туриста чи його цивільної відповідальності перед третіми особами, які включаються до вартості послуги з тимчасового розміщення туриста або вартості туристичного ваучера (путівки); те ж саме стосується визначення туристичного агента та оператора, які за своєю суттю абсолютно різні (таблиця 1).

Таблиця 1

**Порівняльна характеристика термінології в податковому та туристичному законодавстві**

Назва терміну	Закон України «Про туризм»	ПКУ
Туристичний оператор	Юридична особа, створена згідно із законодавством України, для якої виключною діяльністю є організація та забезпечення створення туристичного продукту, реалізація та надання туристичних послуг, а також посередницька діяльність із надання характерних та супутніх послуг і які в установленному порядку отримали ліцензію на турсервісну діяльність	Особа, що безпосередньо надає послугу з тимчасового розміщення туриста чи придбаває послуги інших платників податку, що включаються до складу туристичної послуги, з метою їх надання туристам як безпосередньо, так і через туристичного агента шляхом постачання туристичного ваучера (путівки)
Туристичний агент	Юридична особа, створена згідно із законодавством України, а також фізична особа – суб'єкт підприємницької діяльності, які здійснюють посередницьку діяльність з реалізації туристичного продукту турсервісів 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	Особа, яка згідно з умовами цивільно-правового договору, укладеного з туристичним оператором, придбаває туристичний ваучер (путівку) або проводить посередницькі операції з його постачання від імені та/або за дорученням туристичного оператора туристам або іншим туристичним агентам

Якщо порівняти визначення туристичного оператора, то можна констатувати, що згідно ПКУ немає вимоги до операторів щодо наявності ліцензії на туроператорську діяльність, яку за законом останні мають обов'язково отримувати. Не краща ситуація і з податковими агентами. Згідно з Законом України «Про туризм» турагенти мають право здійснювати лише посередницьку діяльність; законодавець в ПКУ чомусь надав право їм здійснювати діяльність й від власного імені, придбаваючи ваучери у туроператорів. Фактично під податкове тлумачення поняття «турагент» підпадають також ті туроператори, які перепродають послуги інших туроператорів на підставі прямих договорів [4].

В ПКУ застосовується термін «туристичний ваучер», хоча чіткого пояснення, що він собою являє, не зазначено, а в Законі України «Про туризм» такого терміну взагалі не існує; є деякі посилання на ваучер, як на договір на туристичне обслуговування, що укладається в письмовій (електронній) формі відповідно до закону [1]. Отже, ваучер не є обов'язковим для використання. Однак з метою можливості застосування спеціальних норм оподаткування ПДВ все ж таки варто туроператорам та турагентам оформляти постачання туристичних послуг або туристичного продукту з використанням ваучера за винятком, коли однією з складових комплексу туристичних послуг є послуги з розміщення [4].

Але це ще не всі недоліки. Залишається неоднозначною ситуація з рахунками, які необхідно застосовувати для обліку ваучерів. Зазвичай бухгалтери використовують субрахунок 209 «Інші матеріали» до рахунку 20 «Виробничі запаси», рахунок 28 «Товари», субрахунок 351 «Еквіваленти грошових коштів» до рахунку 35 «Поточні фінансові інвестиції» на власний розсуд.

Неоднозначним є питання щодо застосування рахунків для обліку туристичних ваучерів. Найдоцільнішим, з огляду Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 року №291, є застосування субрахунку 209 «Інші матеріали» до рахунку 20 «Виробничі запаси». Дуже часто туристичні підприємства самостійно друкують документи, які підтверджують право власності туриста на тур, минаючи етап придбання бланків путівок.

Порядок оподаткування туроператорської та турагентської діяльності регулює ст. 207 ПКУ, зазначені в ній туристичні послуги не суперечать Закону України «Про туризм», але в ПКУ послуга вважається туристичною, якщо до складу турпродукту включено послуги з тимчасового розміщення або вартості туристичного ваучера (путівки) [4].

У разі реалізації туристичного продукту туроператорам через турагента виникають проблеми при визначенні бази оподаткування. Адже механізм визначення побудований так, що необхідно показувати отримання

посередницьких послуг і вже на основі податкових накладних нараховувати податковий кредит з ПДВ.

В Податковому кодексі України відсутня пряма норма, яка б дозволяла визначати базою оподаткування при поставці послуг турагентам винагороду (маржу) [4]. Тому доцільно внести зміни до ПКУ і дозволити турагентам базою оподаткування визначати винагороду, яку вони отримують від туроператорів за реалізацію туристичного продукту.

**Висновки.** Законодавчі недбалості призводять до неоднозначного тлумачення норм кодексу, а невідповідність між туристичним та податковим законодавством не дає змоги вести облік відповідно до вимог закону.

### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Закон України “Про туризм” від 15.09.1995 р. № 324/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.sta.gov.ua](http://www.sta.gov.ua).
3. Височан О.С. Визнання та облік доходів від реалізації послуг в діяльності туристичних агентств / Височан О.С. // Науковий вісник Ужгородського університету [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua>.
4. Данканич Т.П. Оподаткування туристичної діяльності в умовах дії Податкового кодексу України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua>.
5. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://blog.liga.net>.