

УДК: 338.484.2

ВДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ І ДОХОДІВ ОРГАНІЗАЦІЙ СФЕРИ ТУРИЗМУ

Хоменко Н. С., бакалавр

Вінницький фінансово-економічний університет, Україна, Вінниця

Туризм в даний час є галуззю, що динамічно розвивається, про що свідчать дані всесвітньої туристичної організації. Діяльність турфірм, представлених підприємствами сфери туризму, полягає у формуванні, просуванні і реалізації туристичного продукту. Різноманіття і складність невирішених проблем в організації бухгалтерського обліку доходів і витрат туроператорів і турагентів за відсутності сучасних галузевих методичних рекомендацій обумовлюють підвищений інтерес до проведення спеціального дослідження з метою пошуку ефективних методик, що задовольняють запитам різних користувачів звітності. Предметом дослідження є процес формування облікової, податкової та статистичної інформації про доходи та витрати туристських організацій. Метою наукового дослідження є розробка теоретичних положень і рекомендацій щодо організації бухгалтерського обліку доходів і витрат у туризмі при застосуванні різних систем оподаткування. У процесі проведення дослідницької роботи використовувалися такі методи наукового дослідження як: системний і комплексний підходи, обстеження, вибіркове спостереження, групування, порівняння, аналіз і узагальнення, монографічний метод викладу. Теоретичний результат дослідження полягає в уточненні критеріїв визнання доходів і витрат у туризмі залежно від використовуваної договірної політики, а також в обґрунтуванні впливу використовуваних систем оподаткування на величину доходів і витрат. Практичний результат дослідження полягає в можливості використання висновків і пропозицій, що містяться в статті, щодо вдосконалення організації бухгалтерського обліку доходів і витрат в туризмі

та складання фінансової та статистичної звітності. Сферою використання результатів дослідження є використання в якості методичного матеріалу при розробці нормативних актів, при підготовці навчального процесу по спеціальних дисциплін у вищих навчальних закладах, в системі професійної підготовки і підвищення кваліфікації аудиторів і професійних бухгалтерів. Висновок: розроблені в даному дослідженні теоретичні положення та рекомендації щодо організації бухгалтерського обліку доходів і витрат в туризмі при застосуванні різних систем оподаткування дозволять достовірно формувати інформацію про основні елементи фінансової та статистичної звітності

Ключові слова: «бухгалтерський облік», «облік доходів», «облік витрат», «організації сфери туризму».

Хоменко Н.С. Совершенствование бухгалтерского учета расходов и доходов организаций сферы туризма/ Винницкий финансово-экономический университет, Украина, Винница

Туризм в настоящее время является динамично развивающейся отраслью, о чем свидетельствуют данные всемирной туристической организации. Деятельность турфирм, представленных предприятиями сферы туризма, заключается в формировании, продвижении и реализации туристского продукта.

Многообразие и сложность нерешенных проблем в организации бухгалтерского учета доходов и расходов туроператоров и турагентов при отсутствии современных отраслевых методических рекомендаций обуславливает повышенный интерес к проведению специального исследования с целью поиска эффективных методик, удовлетворяющих запросам разных пользователей отчетности. Предметом исследования является процесс формирования учетной, налоговой и статистической информации о доходах и расходах туристских организаций. Целью научного исследования является разработка теоретических положений и рекомендаций по организации бухгалтерского учета доходов и расходов в туризме при применении разных систем налогообложения. В процессе проведения исследовательской работы использовались такие методы научного исследования как: системный и комплексный подходы, обследование, выборочное на-

блюдение, группировка, сравнение, анализ и обобщение, монографический метод изложения. Теоретический результат исследования заключается в уточнении критериев признания доходов и расходов в туризме в зависимости от используемой договорной политики, а также в обосновании влияния используемых систем налогообложения на величину доходов и расходов. Практический результат исследования заключается в возможности использования выводов и предложений, содержащихся в статье, по совершенствованию организации бухгалтерского учета доходов и расходов в туризме и составлению финансовой и статистической отчетности. Сферой использования результатов исследования является использование в качестве методического материала при разработке нормативных актов, при подготовке учебного процесса по специальным дисциплинам в высших учебных заведениях, в системе профессиональной подготовки и повышения квалификации аудиторов и профессиональных бухгалтеров. Вывод: разработанные в данном исследовании теоретические положения и рекомендации по организации бухгалтерского учета доходов и расходов в туризме при применении разных систем налогообложения позволят достоверно формировать информацию об основных элементах финансовой и статистической отчетности.

Ключевые слова: «бухгалтерский учет», «учет доходов», «учет расходов», «организации отрасли туризма».

Khomenko N.S. Improvement of accounting costs and revenues of tourism organizations / Vinnitsa Finance and Economics University, Ukraine, Vinnitsa
Tourism is currently the fastest growing industry, as evidenced by data from the World Tourism Organization. Activities of travel agencies, provided by enterprises of tourism, is the formation, promotion and realization of the tourism product. The diversity and complexity of unsolved problems in the organization of accounting of income and expenses of tour operators and travel agents in the absence of modern industry guidelines thus an increasing interest in conducting special studies to find effective methods of satisfying the needs of all users of financial statements. The subject of research is the process of formation of accounting, tax and statistical information

about the income and expenditure of tourist organizations. The purpose of research is to develop theoretical propositions and recommendations for the organization of accounting of income and expenses in tourism with applying different tax systems. In the course of research work such methods of scientific research as a systematic and comprehensive approaches, inspection, sample survey, grouping, comparison, analysis and synthesis, monographic method of presentation. The theoretical result of the study is to clarify the criteria for recognition of revenues and expenses in tourism depending on the contractual policy, as well as the influence of justification used systems of taxation on revenues and expenses. Bottom line is to study the possibility of using the findings and proposals contained in the thesis to improve the organization of accounting of income and expenses in the tourism and the preparation of financial and statistical reporting. Sphere of the use of research results is to use as a technical material in the development of regulations, the preparation of the learning process in special disciplines in higher education, in vocational training and development of professional accountants and auditors. Conclusion: This study developed a theoretical position and recommendations on the organization of accounting of revenues and expenditures in tourism in the application of different tax systems allow reliably generate information about the basic elements of financial and statistical reporting. Keywords: "accounting", "accounting income", "cost accounting", "organization of the tourism industry".

Вступ

Основне завдання бухгалтерського обліку доходів і витрат підприємств галузі туризму зводиться, перш за все, до достовірної ідентифікації: доходів туроператорів і турагентів; витрат на формування, просування та реалізацію турпродукту при різних системах оподаткування. Згідно з цивільним законодавством та умовами договору дохід турагента формується у вигляді суми грошової винагороди як відсотка від вартості реалізованого турпродукту. Однак, як показало дослідження, турагенти отримують грошові суми у вигляді додаткової вигоди, при-

зів, знижок, бонусів, компенсації витрат, пов'язаних з виконанням доручення туроператора.

При цьому, ці грошові суми, як правило, можуть:

- вуалювати в сумі винагороди і не бути самостійними видами доходу;
- відображатися як зобов'язання без включення їх до складу доходу [1, с.35].

В даний час додаткова вигода туроператорами прирівнюється до агентської винагороди у зв'язку з їх прагненням виключити з суми своїх доходів величину агентської винагороди з метою зниження податкового тягара. Така практика не підтримується податковими органами, які вважають отримувану додаткову вигоду як безоплатно передане майно. Однак, отримання додаткової вигоди пов'язане з процесом продажу, що є одним з основних умов для визнання цих грошових сум доходом від звичайних видів діяльності [2, с.13]. Що стосується призив, у якості яких є безкоштовний тур, наданий туроператором турагенту за певну кількість реалізованих путівок, то в даний час цей приз у вигляді доходу відображається як зменшення вартості путівок, переданих туроператором агенту разом з пільговим туром. Вуалювання на практиці суми призу призводить до визнання укладеної угоди нікчемною, і, як наслідок, до перекваліфікації агентського договору в договір дарування. А це загрожує виникненням податкових ризиків. Тому вважаємо економічно обгрунтованим суми призив враховувати як дохід турагента [3, с.15]. Бонуси також як і призи враховуються як зменшення суми вартості путівок для турагента. Але, по суті, являють собою підвищену суму агентської винагороди. Тому порядок їх визнання аналогічний порядку відображення агентської винагороди [4, с.15]. Розглядаючи вибір дат для визнання доходів, виявлено, що їх визнання за датою реалізації продукту у туроператора і за датою підтвердження туру у турагента призводить до необхідності коригувань суми економічних вигід, викликаних відмовою споживачів від придбаних турів. Використання дат закінчення туру та затвердження звіту агента призводить до того, що момент визнання доходів, а відповідно і витрат в обліку переноситься на невизначений період часу. У зв'язку з цим найбільш оптимальним є використання дати початку туру при визнанні доходу агента, оскільки на цей момент суми доходів і витрат

відомі. Що стосується суми компенсації витрат турагента, здійснених по дорученню туроператора, то вони на практиці у агента відображаються тільки як витрати на рахунках обліку загальногосподарських витрат. На думку автора, це відшкодування необхідно вважати доходом турагента, оскільки здійснення таких витрат пов'язане з основною діяльністю агента, і вони повинні бути включені у вартість його послуг. Всі ці види грошових сум як економічні вигоди дозволяє вважати їх доходами від звичайних видів діяльності [5, с.45]. Важливим питанням облікового відображення доходів є момент визнання суми кожного виду доходу від реалізації турів. Залежно від застосовуваного режиму оподаткування слід визнавати доходи залежно від моменту переходу права власності на турпродукт. Розглядаючи вибір дат для визнання доходів, виявлено, що їх визнання за датою реалізації продукту у туроператора і за датою підтвердження туру у турагента призводить до необхідності коригувань суми економічних вигід, викликаних відмовою споживачів від придбаних турів. Використання дат закінчення туру та затвердження звіту агента призводить до того, що момент визнання доходів, а відповідно і витрат в обліку переноситься на невизначений період часу. У зв'язку з цим найбільш оптимальним є використання дати початку туру при визнанні доходу агента, оскільки на цей момент суми доходів і витрат відомі. Що стосується визнання доходу туроператора, то оптимальним варіантом є дата затвердження звіту агента, оскільки відомі після підписання звіту суми додаткової вигоди і агентської винагороди. Для визнання доходів важливим є наявність обґрунтованості віднесення сум витрат до складу витрат від звичайної діяльності. Зокрема, не вирішено питання включення послуг трансферу до складу турпродукту, оскільки існує практика надання цих послуг як додаткових, що передбачає для цього виду діяльності використання іншої системи оподаткування - єдиний податок на поставлений дохід. Тому пропонуємо вартість трансферу включати у вартість пакету турпослуг, що не зажадає ведення окремого обліку. Має місце проблема визнання витрат по страхуванню цивільної відповідальності турагентствами або туроператорами, що застосовують УСН, оскільки вони не включені до складу витрат, передбачений при формуванні податкової бази по єдиному подат-

ку. Вважаючи, що одним з основних умовою здійснення звичайної діяльності є страхування цивільної відповідальності, то суми з оплати страхових премій необхідно включати до складу витрат від звичайної діяльності. . Особливого вирішення проблеми визнання витрат вимагають витрати, пов'язані з поїздкою співробітників агентства в рекламний тур. Проблема полягає в тому, що турагентства, що використовують ССО, не можуть визнати такі витрати через закритого переліку витрат в НК, хоча вони і обумовлені виробничою необхідністю. Тому на практиці такі витрати вуалюються в відрядження, які законодавчо передбачені. Вивчивши практику арбітражних судів, вважаємо такі спірні витрати не зазначені в закритому переліку витрат визнавати у складі матеріальних витрат. Крім того, через відсутність в податковому законодавстві переліку витрат на відрядження, на практиці до їх складу включають витрати на: проїзд до місця відрядження і назад; наймання житлового приміщення; добові; оформлення і видачу віз, паспортів, ваучерів, запрошень; консульські, аеродромні збори, збори за право в'їзду, проходу, транзиту автомобільного та іншого транспорту, за користування морськими каналами. Однак, як показують дослідження, частина витрат на відрядження (добові) передбачені для відшкодування витрат на харчування, яке вже входить у вартість рекламного туру.

Тому потрібно визначити розмір виплати добових без урахування вартості харчування, використовуючи один з двох варіантів:

- перший - вартість наданих послуг з харчування необхідно внести в касу турагентства, або включити її до оподаткованого доходу відрядженого співробітника;

- і другий - виплату добових в іноземній валюті здійснювати в розмірі 30 %, оскільки, як правило, витрати на харчування становлять примірно 70 % від розміру добових.

Проблемним питанням в обліку витрат туроператора, який поєднує діяльність турагента, є розподіл непрямих витрат між видами туроператорської та турагентської діяльності. В якості бази розподілу на практиці, як правило, використовується сума виручки від продажу турпродуктів. Однак у цьому ви-

падку виникає проблема забезпечення роздільного обліку одержуваних доходів від туроператорської та турагентської діяльності. У вирішенні даної проблеми пропонуємо до рахунку 23 "Продажі " відкрити субрахунки: 1 "Виручка від продажів туроператора"; 2 "Виручка від продажів турагента", які дозволять формувати інформацію про доходи, одержуваних від туроператорської та турагентської діяльності. Туристичні фірми з метою виведення з-під оподаткування вартості послуг, що надаються за кордоном в рамках виїзного туризму, повинні окремо враховувати пов'язані із зарубіжними турами додаткові послуги, що надаються на території України.

У вирішенні цієї проблеми пропонуємо наступну методику ведення окремого обліку доходів і витрат з відкриттям аналітичних рахунків до рахунку 23 і 90:

- 23-1 - "Витрати основного виробництва з формування вартості турпродукту для виїзного туризму";

- 23-2 - "Витрати основного виробництва з формування вартості турпродукту для внутрішнього, в'їзного туризму і додаткових послуг";

- 90-1-1 - " Виручка від продажу турпродукту для виїзного туризму (не оподатковуваний ПДВ оборот)";

- 90-1-2 - " Виручка від продажу турпродукту для внутрішнього, в'їзного туризму і додаткових послуг (оподатковуваний ПДВ оборот)".

Використовуючи дані, що відображаються на запропонованих рахунках, непрямі витрати підлягають розподілу між оподатковуваними та неоподатковуваними ПДВ видами діяльності пропорційно виручці від продажу за відповідними видами діяльності. ПДВ по непрямим витрат ("вхідний" ПДВ) також розподіляється пропорційно виручці з відвантаження за звітний податковий період з відповідних видів діяльності. Важливе значення для визнання доходів і витрат має документальне обґрунтування. Проведене вивчення чинного документообігу турфірм дозволяє виділяти первинні документи, що обґрунтовують визнання доходів і витрат туроператорів і турагентів. Велику роль в обґрунтуванні визнання доходів і витрат туроператора і турагента є звіт турагента, де містяться дані, що підтверджують момент визнання суми доходів і витрат. Залежно від обраної ту-

роператором облікової політики термін подання турагентом звіту, як правило, становить від 5 до 15 днів від дати виконання турагентом доручення або від початку місяця, наступного за місяцем, в якому доручення було виконано. Це важливо, що в умовах роботи з безліччю туроператорів використовуються різні дати виконання доручення для визнання доходів і витрат. На основі проведеного обстеження форм звітів, розроблених досліджуваними турагентами, пропонуємо включити в нього такі реквізити: найменування агента; посаду та ініціали підписала звіт; реквізити агентського договору, за яким подається звіт; маршрут і суму реалізації турпродукту; суму належної винагороди (з виділенням ПДВ); дату і номер агентського договору, за яким подається звіт; вартість реалізації туристичного продукту; дату складання звіту. При цьому, реквізит "Дата складання звіту" впливає на визнання доходів і витрат у сторін угоди. Для відображення в синтетичному обліку цих доходів у туроператора і турагента використовуються згідно з Планом рахунків рахунок 63 "Продажі".

Особливості заповнення рахунку 63 "Продажі" у турагента полягають в тому, що за кредитом рахунка відображаються:

- винагорода турагента у вигляді відсотка від вартості реалізованих турпродуктів, включаючи суму ПДВ;
- додаткова вигода турагента, яка визначається як різниця між сумою мій реалізованого турпродукту за ціною туроператора і вартістю реалізованого турпродукту, формованого для туристів, включаючи суму ПДВ;
- винагорода турагента у вигляді бонусу, знижок, призових агентських, включаючи суму ПДВ.

А за дебетом рахунку 63 "Продажі" відображається така специфічна витрата як заборгованість туроператора на суму винагороди турагента у вигляді бонусу, призових агентських. Особливої уваги при відображенні на рахунках бухгалтерського обліку турагентів і туроператорів вимагають суми господарських операцій з надання послуг гідів, оскільки різні договірні форми взаємовідносин вимагають різних підходів до організації їх обліку. Завершальним етапом всього облікового процесу як туроператора, так і турагента є звітність, яка представлена як

статистичними формами, так і фінансовими (бухгалтерськими і податковими) формами звітності .

Література:

1. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” від 16.07.99 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.
2. Економіка підприємства [структурно-логічний посіб.] / за ред. д-ра екон. наук, проф. С.Ф. Покропивного – К.: КНЕУ, 2001 - 454с.
3. Любіцева О.О. Ринок туристичних послуг (геопросторові аспекти) / Л.О. Любіцева. – К.: Альтерпрес, 2002. – 436с.
4. Федорченко В.К. Туристський словник-довідник: [навч. посіб.] / В.К. Федорченко, І.М. Мініч. – К.: Дніпро, 2000. – 160с.
5. Черевко Г.В. Економіка підприємства: [навч. посіб.] / Г.В. Черевко, Ф.В. Горбонос, Г.Б. Іваницька, Н.Ф. Павленчик. – Л.: Апріорі, 2004. – 348 с.

References:

1. Zakon Ukrayiny` “Pro buxgalters`ky`j oblik ta finansovu zvitnist`” vid 16.07.99 r. # 996-XIV [Elektronny`j resurs]. – Rezhy`m dostupu: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.
2. Ekonomika pidpry`yemstva [strukturno-logichny`j posib.] / za red. d-ra ekon. nauk, prof. S.F. Pokropy`vnogo – K.: KNEU, 2001 - 454s.
3. Lyubiceva O.O. Ry`nok tury`sty`chny`x poslug (geoprostorovi aspekty`) / L.O. Lyubiceva. – K.: Al`terpres, 2002. – 436s.
4. Fedorchenko V.K. Tury`sts`ky`j slovny`k-dovidny`k: [navch. posib.] / V.K. Fedorchenko, I.M. Minich. – K.: Dnipro, 2000. – 160s.
5. Cherevko G.V. Ekonomika pidpry`yemstva: [navch. posib.] / G.V. Cherevko, F.V. Gorbonos, G.B. Ivany`cz`ka, N.F. Pavlenchy`k. – L.: Apriori, 2004. – 348 s.