

ОСОБЛИВОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ТУРОПЕРАТОРІВ І ТУРАГЕНТІВ: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ

Визначено особливості діяльності суб'єктів туристичної галузі, а також наведено основні фактори, що впливають на організацію та методику бухгалтерського обліку діяльності туристичних підприємств

Постановка проблеми. Однією із високо дохідних сфер світової економіки є туризм, який забезпечує не тільки відпочинок для однієї групи людей, але й забезпечує робочими місцями інших.

На сучасному ринку туристичних послуг функціонує велика кількість суб'єктів, основними з яких є туристичний оператор та туристичний агент. Діяльність виокремлених суб'єктів туристичної галузі значно відрізняється одна від одної, що відповідно впливає на порядок її облікового відображення. Тому актуальним є виявлення спільних та відмінних рис діяльності туристичного оператора та агента.

Метою даного дослідження є виявлення основних відмінностей між діяльністю туристичного оператора і туристичного агента для визначення порядку облікового відображення особливостей їх діяльності.

Аналіз досліджень. Дослідженнями в галузі туризму займаються такі науковці, як З.А. Балченко, Г.Н. Бургонова, Н.Л. Жукова, Н.А. Клименко, Г.Г. Скопец, В.А. Квартальянов, В.В. Гловацька, К.Є. Орлова, І.В. Дробот, Т.Н. Данканич та ін. Питаннями виявлення особливостей туристичної галузі та їх впливу на бухгалтерський облік займалися Л.І. Чернобай, І.Я. Кулиняк, Н.Б. Рошко, Т.П. Данканич.

Основні результати дослідження.

Відповідно до Закону України "Про туристичну діяльність" суб'єктами, що здійснюють та/або забезпечують туристичну діяльність, є:

- туристичні оператори;
- туристичні агенти;
- інші суб'єкти підприємницької діяльності, що надають послуги з тимчасового розміщення (проживання), харчування, а також екскурсійні, розважальні та інші види туристичних послуг;
- гіді-перекладачі, екскурсіводи, спортивні інструктори, провідники та інші фахівці туристичного супроводу;
- фізичні особи, які не є суб'єктами підприємницької діяльності та надають послуги з тимчасового розміщення (проживання), харчування тощо [2].

Проте М.Б. Биржаков зазначає, що учасниками туризму є:

- споживачі – туристи, що споживають туристичний продукт у вигляді поодиноких або комплексних послуг, робіт і товарів;
- організатори туризму – індустрія відправки та індустрія прийому, в тому числі посередники – туроператори і турагенти. Останні достатньо чітко відносяться до категорії організаторів за суттю їх видів діяльності, а підприємства туристичної індустрії (перевізники, засоби розміщення, харчування тощо) є виконавцями предметних елементів турпродукту – різноманітних послуг, робіт, а також продавців товарів для туристів;

– держава, яка очікує податкових надходжень до бюджету від будь-яких видів діяльності, в тому числі і від туристичної діяльності [1, с. 39-40].

Проте, вважаємо, що держава не є суб'єктом ринку туристичних послуг, оскільки вона опосередковано приймає участь в туристичній діяльності, шляхом прийняття законодавчих актів, а також отримання надходжень у вигляді податкових платежів.

Враховуючи положення ЗУ "Про туризм" та особливості туристичної діяльності, на рис.1 виділено дві групи її суб'єктів.



Рис. 1. Суб'єкти туристичної діяльності

До першої групи таких суб'єктів віднесено споживачів туристичних послуг, до яких безпосередньо належать туристи, тобто суб'єкти, в інтересах яких здійснюється туристична діяльність.

До другої групи включено виконавців, яких, в свою чергу, також можна поділити на дві групи: суб'єкти, які здійснюють і забезпечують туристичну діяльність та інші суб'єкти.

До суб'єктів, які здійснюють і забезпечують туристичну діяльність належать туристичні оператори та туристичні агенти.

Згідно ЗУ "Про туризм" до туристичного оператора відносяться юридичні особи, створені згідно із законодавством України, для яких виключною діяльністю є організація та забезпечення створення туристичного продукту, реалізація та надання туристичних послуг, а також посередницька діяльність із надання характерних і супутніх послуг і які отримали в установленому порядку ліцензію на туроператорську діяльність [2].

До туристичного агента належать юридичні особи, створені згідно із законодавством України, а також фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності, які здійснюють посередницьку діяльність з реалізації туристичного продукту туроператорів і туристичних послуг інших суб'єктів туристичної діяльності, а також посередницьку діяльність щодо реалізації характерних і супутніх послуг та які в установленому порядку отримали ліцензію на туристичну діяльність [2].

Таким чином, туристичні підприємства (і туристичні оператори, і туристичні агенти), по суті, не надають туристичних послуг, а лише здійснюють посередницькі функції між споживачами і безпосередньо виробниками послуг (готельні

підприємства, транспортні організації, заклади харчування, культури, екскурсійні бюро тощо). У законодавчих актах деяких країн світу туристичних операторів та агентів так і називаються, відповідно до їхнього призначення і характеру функцій, - організаторами туризму.

До складу інших суб'єктів належать суб'єкти, які можуть надавати послуги з тимчасового розміщення, харчування, екскурсійні, розважальні та інші види туристичних послуг. До даної групи можна віднести перевізників, підприємства готельної індустрії, заклади харчування, страхові компанії, банківські та інші фінансові установи, а також перекладачів, екскурсоводів. Тобто, це суб'єкти, які забезпечують сам процес використання туристичного продукту.

Розглянемо більш детально діяльність суб'єктів, які здійснюють і забезпечують туристичну діяльність. Законом України "Про туризм" здійснено чіткий розподіл туристичних фірм на туристичних операторів та турагентів, яким надано різні можливості та, відповідно, яких наділено різними обов'язками. Основні відмінності між туроператором та турагентом подано у таблиці 1.

Таблиця 1. Основні відмінності між туроператором та турагентом¹

№ з/п	Ознака	Туристичний оператор	Туристичний агент
1	2	3	4
1	Правовий статус особи	Юридичні особи	Юридичні особи, а також фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності
2	Види діяльності	Туроператорська та турагентська діяльність	Турагентська діяльність
3	Відношення до створення туристичного продукту	Самі розробляють та створюють комплекс послуг для туристів	Виступають у ролі посередників, реалізуючи сформований туроператорами туристичний продукт
4	Формування доходів (прибутків)	Різниця між вартістю сформованого туристичного продукту та вартістю його окремих елементів, які надаються сторонніми організаціями (транспортними, розважальними, екскурсійними організаціями, готелями, закладами харчування тощо)	Комісійні, як турагенти отримують від туроператорів за посередництво
5	Розмір суб'єкта	Як правило, більший, ніж турагент. Структуру можуть формувати декілька філіалів, утворюючи агентську сітку	Менші за розмірами туристичні підприємства. Складаються, як правило, з одного офісу, або можуть мати 2-3 філії
6	Процес просування (розподілу) туристичного продукту	Виступає оптовим продавцем	Виступає роздрібним продавцем
7	Контактність із споживачами	Робота із споживачами опосередковано	Робота із споживачами безпосередньо

¹ Основні відмінності між туристичним оператором і агентом сформовані відповідно до положень ЗУ "Про туризм"

Продовження табл. 1

1	2	3	4
8	Приналежність туристичного продукту	Завжди має запас туристичного продукту для продажу	Замовляє певний продукт або послугу тільки тоді, коли клієнт проявляє зацікавленість у придбанні
9	Обмеження	- винятковий вид діяльності – тур операторська; - загальний розмір частки в статутних фондах інших операторів України не може перевищувати 20% їх статутного фонду	- може здійснювати і інші види діяльності (крім туropераторської)
10	Мінімальний розмір гарантії банку або будь-якої іншої кредитної станови	Еквівалент – не менше 20000 євро, для туropератора, що надає послуги виключно з внутрішнього та в'їзного туризму – не менше 10000 євро	Еквівалент – не менше 2000 євро

Отже, поділ на туropераторів та турагентів туристичних підприємств відбувається за обсягами та характером діяльності, організацією виробничого процесу цих підприємств. При цьому, туropератори є виробниками туристичного продукту, вони формують тури, розробляючи маршрути, замовляють різного роду туристичні послуги у їх безпосередніх виробників – готельних підприємств, транспортних організацій, підприємств харчування, закладів культури, екскурсійних бюро тощо.

Туropератор найчастіше виступає як оптовий продавець, реалізуючи свої путівки за допомогою турагента на підставі договорів (агентських угод). Одночасно туropератор може продавати свої путівки самостійно.

Турагент може бути як юридичною особою, так і фізичною – СПД, на відміну від туropератора, який обов'язково має бути зареєстрований як юридична особа.

Зобразимо процес взаємодії суб'єктів туристичної діяльності схематично (рис. 2).

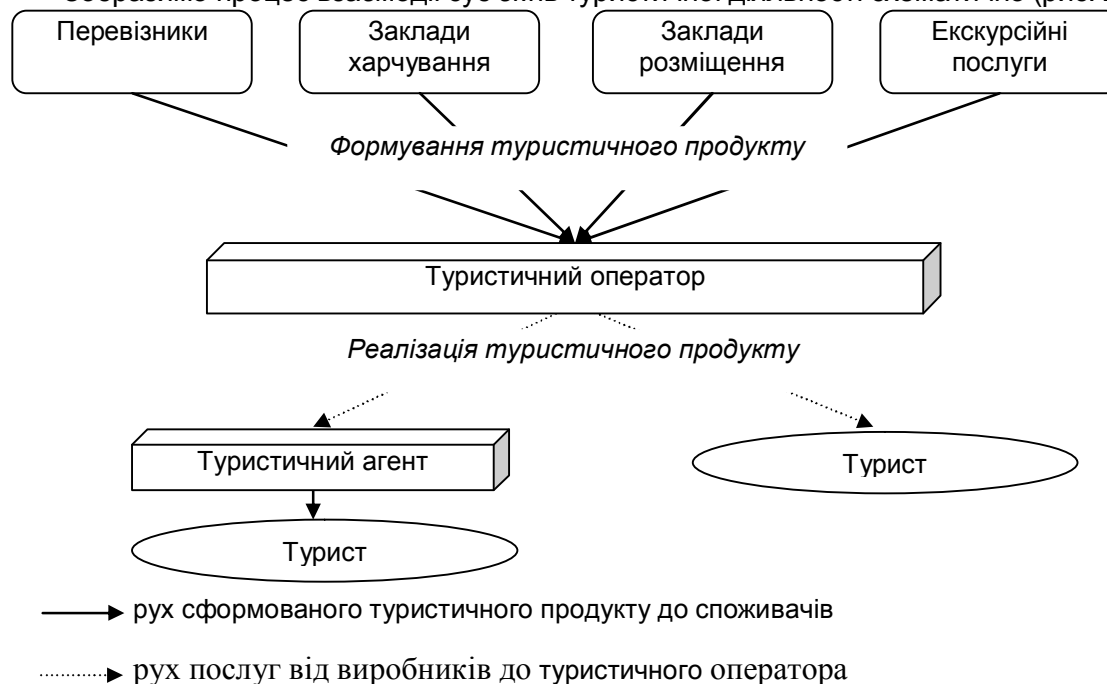


Рис. 2. Зв'язок виробників послуг та їх споживачів

З рис. 2 видно, що туристичні оператори взаємодіючи з іншими суб'єктами (перевізниками, закладами харчування, розміщення), формують туристичний продукт. Зазвичай туроператор реалізує туристичний продукт туристичним агентам, хоча може його реалізовувати безпосередньо кінцевим споживачем – туристом. При цьому туристичні агенти самостійно не виробляють туристичний продукт, а виступають як посередники, між туристичними операторами та туристами.

Такі особливості та відмінності в діяльності туристичних операторів та агентів безпосередньо впливають на методіку бухгалтерського відображення їх господарської діяльності. Але, існують й інші фактори, які безпосередньо здійснюють вплив на процес облікового відображення, зокрема організаційні форми туризму (рис. 3).



Рис. 3 Організаційні форми туризму

на основі [2]

На порядок відображення операцій туристичних підприємств на рахунках бухгалтерського обліку безпосередньо впливає здійснення виїзного туризму, який передбачає необхідність оформлення первинних документів пов'язаних із перетином кордону, визначення курсових різниць, застосування різних схем оподаткування тощо.

Також можна виділити декілька видів туризму, які безпосередньо впливають на бухгалтерське відображення операцій з реалізації туристичних продуктів (табл. 2).

Таблиця 2. Види туризму для цілей бухгалтерського обліку

№ з/п	Рівень впливу на бухгалтерський облік	Вид туризму	Характеристика
1	2	3	4
1	Впливають на бухгалтерський облік	Груповий	У маркетинговій політиці турфірми можливе передбачення системи знижок на поїздки компаній, друзів, сімей, що призводить до їх відображення в обліку
		Індивідуальний	
		Внутрішній	При міжнародному туризмі розрахунки здійснюються валютою, що зумовлює наявність операцій пов'язаних з придбанням іноземної валюти, а також виникнення курсових різниць
		Міжнародний	

Продовження табл. 1

1	2	3	4
2	Не впливають на бухгалтерський облік	Дитячий; молодіжний; людей середнього, похилого віку; релаксаційний; лікувально-оздоровчий; пізнавальний; діловий; спортивний; автомобільний; автобусний; залізничний; авіаційний; морський; постійний; сезонний; готельний; не готельний	Вказані види туризму впливають лише на собівартість виготовленого туристичного продукту, але не впливають на бухгалтерське відображення

Отже, такі види туризму, як груповий, індивідуальний, внутрішній та міжнародний можуть безпосередньо впливати на процес облікового відображення туристичної діяльності. При чому, вплив поширюється як на формування вартості туристичного продукту, так і на склад первинних документів, кореспонденцію рахунків.

Крім того, існують й інші чинники, які впливають на організацію і методику бухгалтерського обліку. Такими є обсяги діяльності, сезонність надання послуг, специфіка формування турпродукту, особливості вимірювання послуги – турдень, нормативне регулювання.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Облік у туроператора та турагента відрізняється, що пов'язано в першу чергу з особливостями їх діяльності, оскільки туристичний оператор займається комплектуванням турпродуктів, а туристичний агент лише придбає готовий туристичний продукт у туроператора та не має права самостійно їх виготовляти.

Крім того, виділено й інші фактори, які здійснюють безпосередній вплив на облікове відображення їх господарської діяльності. До них належать: розмір суб'єкта, контактність із споживачем, форми та види туризму, а також особливості діяльності конкретного туристичного підприємства.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Биржаков М.Б. Введение в туризм: Учебник [для студентов высших учебных заведений] / М.Б. Биржаков. – Москва – Санкт-Петербург: Издательский дом “Герда”, 2006. – 510 с.

2. Закон України “Про туризм” від 15.09.1995 № 324/95-ВР із змінами і доповненнями [Електронний ресурс] / Відомості Верховної Ради (ВВР), 2004, № 13, ст. 180. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1282-15>

3. Ринок туристичних послуг [Електронний ресурс] / О.О. Любіцева – Режим доступу до ресурсу: http://tourlib.net/books_ukr/lubiceva_rtpl3/.htm

4. Рошко Н.Б. Особливості обліку туристичних послуг, обумовлені специфікою туристичної діяльності / Н.Б. Рошко // Київський національний університет імені Тараса Шевченка [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/znpn/2010_6/20_OsOT.pdf

5. Шваб Л.І. Міжнародні стандарти туристичних послуг [навч. посібник] / Л.І. Шваб, М.М. Костриця. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 196 с.