

Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України від 11.07.2019 № 975) [www.economy.nayka.com.ua](http://www.economy.nayka.com.ua) | № 9, 2021 | 30.09.2021 р.

DOI: [10.32702/2307-2105-2021.9.76](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2021.9.76)

УДК 657:338.48(07)

*А. М. Яковчук,*

*к. е. н., доцент кафедри менеджменту, начальник міжнародно-проектного відділу, ПВНЗ «Міжнародний економіко-гуманітарний університету імені академіка Степана Дем'янчука»  
ORCID ID: 0000-0003-2629-7183*

## **БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТУРИСТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ: ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД**

*A. Yakovchuk*

*PhD in Economics, Associate Professor of the Department of Management,  
Head of the Department of International and Project,  
PHEE "Academician Stepan Demianchuk International University of Economics and Humanitas"*

### **ACCOUNTING OF TOURISM ACTIVITIES: FOREIGN EXPERIENCE**

*У статті висвітлюються особливості обліку туристичної діяльності, що здійснюється суб'єктами господарювання на території України, Росії, а також країн Європейського Союзу. Визначено сторони, які вступають у відносини під час реалізації туристичного продукту, подано визначення ключових термінів. Окреслено облікові аспекти здійснення туристичної діяльності та порядок відображення операцій з нею на рахунках бухгалтерського обліку. Наведено особливості формування фінансового результату у туроператора та турагента. Розглянуто порядок оподаткування туроператорів та особливості виникнення податкового зобов'язання з ПДВ. Підкреслюється важливість вивчення обраної теми у світлі зростаючого числа суб'єктів туристичної діяльності в Україні. Подано та проаналізовано статистичні дані у сфері туризму, а також тенденції, що спостерігаються у країнах Європейського Союзу, як найбільш туристично привабливих.*

*Tourism is primarily an economic category, since it is directly related to the sale of services to tourists, the income generation from this activity, the creation of jobs. Today tourism is one of the leading export sectors of the economy around the world, conceding in incomes, perhaps, only to the oil industry. Tourism has a great influence on the formation of the gross revenue, creates a large number of additional jobs, and provides employment for the population in many countries. Tourism has become a certain catalyst for social and economic development, since it has the great importance for such economic sectors as communications, transport, construction, production of consumer goods, agriculture and others. Tourist activities are aimed primarily at the sale of a tourist product that is the object of such activities. Tourist product - an orderly purposeful set of tourist services, works and goods, consisting of at least two or more single or multiple tourist services, works, goods and means of supply, other tourist resources, sufficient to meet the needs of tourists in the process and for tourism. The tourist product (tour package) has a service life over than 24 hours and / or includes overnight stay (accommodation) and relocation services (transportation). The tourist product (tour package) is offered at the general price including all provided services and all expenses, and its consumer properties correspond to conditions of the contract. The article highlights the features of accounting*

*for tourist activities carried out by business entities on the territory of Ukraine. The participants of relations arising in the process of carrying out tourist activities have been classified. The procedure for the formation of a tourist product is researched and the features of the formation of its cost are determined. Attention is paid to the formation of contractual relations and their documentary registration. The accounting aspects of the implementation of tourist activity and the procedure for reflecting its transactions on the accounts have been determined. The features of the formation of the financial result of a tour operator and a tour agent are given.*

**Ключові слова:** туристична діяльність; туристичний продукт; туropератор; турагент; облік та аудит; податок на додану вартість.

**Key words:** tourist activity; tourist product; tour operator; travel agent; value added tax.

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями.** У сучасних умовах політичної та соціально-економічної кризи в Україні туризм є галуззю національного господарства, яка без залучення державних дотацій стабільно нарощує обсяги виробництва туристичного продукту. Досвід економічно розвинених країн дозволяє віднести до таких галузей туризм, який, своєю чергою, сприяє розвитку соціальної сфери. Апелюючи до тенденцій розвитку світового ринку, маємо відзначити, що туризм є однією з високоприбуткових сфер світової економіки. Це, у свою чергу, призводить до збільшення надходжень до державного та місцевих бюджетів. Туристична діяльність є сферою швидкого обігу капіталу за порівняно невеликих капіталовкладень, створюючи багато нових робочих місць (залежно від сезонності та локації туристичного об'єкту), є ефективним засобом модернізації інфраструктури багатьох галузей економіки країн світу. Так як туристична діяльність в Україні і світі стрімко розвивається і зростає попит на туристичну продукцію, з'являються нові туристичні агентства та оператори, що зумовлює необхідність раціональної організації бухгалтерського обліку в управлінні діяльністю господарюючих суб'єктів. Різноманітність сфер господарювання в сучасному економічному середовищі досить велика, що потребує вивчення окремих галузей більш детально.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спирається автор, виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується означена стаття.** Питання діяльності туристичних підприємств та організаційних аспектів обліку дослідили такі науковці, як: Балченко З.А. [1], Король С.Я., Богданова Ж.А. [2], Височан О.С., Гончаренко О.М., Блакита Г.В., Гура Н.О. [7], Рошко Н.Б. та ін. Однак, попри високий інтерес фахівців до проблем діяльності туристичних підприємств, сьогодні не вирішеною залишається низка питань щодо організації ними обліку своєї діяльності, зокрема немає чіткого розмежування організації обліку діяльності туropератора і турагента. Ці питання потребують подальшого опрацювання, більш глибокого дослідження та узагальнення.

**Формулювання цілей статті. Мета** – полягає у дослідженні особливостей теоретичних, методичних та практичних аспектів організації бухгалтерського обліку, що застосовуються на підприємствах туристичної діяльності в Україні, Росії та країн Європейського Союзу (ЄС – далі).

**Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** Відповідно до постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку пріоритетних галузей економіки» від 14 серпня 2013 р. № 843-р розвиток туристичної галузі визнано одним із пріоритетних [10].

Сьогодні від туризму певною мірою залежить економіка більш як 125 країн. Розвиток малих і середніх центрів обслуговування туристів є одним із факторів зменшення бідності, бо дає змогу створювати нові робочі місця та сприяє зростанню екологічної, культурної та соціальної освіченості. Нині близько 100 млн осіб у всьому світі зайняті в туристичній індустрії. Вони обслуговують приблизно півмільярда людей на рік, причому і ця цифра щороку зростає. Якщо взяти за базовий 1950 р., коли тільки організованими на комерційній основі турами було охоплено 25 млн осіб, то можна спостерігати зростання кількості осіб, охоплених туристським оборотом: 1960 р. — туристів стало в 2,8 рази більше, 1980 р. — у 10 разів, 1990 р. - у 18 разів, 2000 р. - у 28 разів більше, ніж 1950 р [11].

Необхідно відмітити, що бухгалтерський облік туристичних операцій відображається як операції з послугами, що дозволяють туropератору приймати готівку в оплату вартості турів без реєстраторів розрахункових операцій, але із застосуванням касових ордерів і видачею відповідних квитанцій. Коли туropератор формує турпродукт, він включає до даного продукту цілий комплекс туристичних послуг, причому одночасно заключає договори з різними контрагентами.

Туристичний продукт складається з цілого комплексу туристичних послуг. Саме це обумовлює використання в бухгалтерському обліку туropераторами норм та положень, що регулюють порядок визнання доходів та витрат від надання послуг [9]. Основним об'єктом бухгалтерського обліку формування та продажу туристичного продукту є фінансові ресурси, вкладені в названі послуги. Звідси всі зміни цих ресурсів, що обумовлюються формуванням туристичного продукту та його продажем, документуються та відображаються в

бухгалтерських регістрах, що дає змогу отримувати різну інформацію, необхідну для управління господарською діяльністю в туризмі [3].

Основними документами з оформлення туристичних послуг є: договір з клієнтами на туристичне, готельне та екскурсійне обслуговування; туристський ваучер; страховий поліс; договір з підприємствами, що рекламують послуги туроператорів та турагентів [5].

Основним нормативним документом, що регламентує туристичну діяльність, є Закон України «Про туризм». Основні терміни визначені згідно із Законом України «Про туризм» [9]:

**Туристична діяльність** — діяльність з надання різноманітних туристичних послуг відповідно до вимог Закону України «Про туризм» та інших актів законодавства України.

**Турист (мандрівник)** — особа, яка здійснює подорож по Україні або в іншу країну з різною, не забороненою законами країни перебування, метою на термін від 24 годин до шести місяців без здійснення будь-якої оплачуваної діяльності та з зобов'язанням залишити країну або місце перебування у зазначений строк.

**Туристичні послуги** — послуги суб'єктів туристичної діяльності щодо розміщення, харчування, транспортного, інформаційно-рекламного обслуговування, а також послуги закладів культури, спорту, побуту, розваг тощо, спрямовані на задоволення потреб туристів.

**Туристичний продукт** — комплекс туристичних послуг, необхідних для задоволення потреб туриста під час його подорожі.

**Суб'єкти туристичної діяльності** — підприємства, установи, організації незалежно від форм власності, фізичні особи, що зареєстровані у встановленому чинним законодавством України порядку і мають ліцензію на здійснення діяльності, пов'язаної з наданням туристичних послуг. До них належать як власне туристичні агентства, бюро подорожей, туристичні оператори, туристичні комплекси, так і готелі, кемпінги, мотелі, пансіонати, підприємства громадського харчування, транспорту, заклади культури, спорту та ін., які забезпечують приймання, обслуговування і перевезення туристів.

**Туристичні оператори** – 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 та супутніх послуг і які в установленому порядку отримали ліцензію на туроператорську діяльність;

**Туристичні агенти** – 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 та супутніх послуг;

**Інші суб'єкти підприємницької діяльності**, що надають послуги з тимчасового розміщення (проживання), харчування, екскурсійних, розважальних та інших туристичних послуг; гіді-перекладачі, екскурсоводи, спортивні інструктори, провідники та інші фахівці туристичного супроводу – фізичні особи, які проводять діяльність, пов'язану з туристичним супроводом, крім осіб, які працюють на відповідних посадах підприємств, установ, організацій, яким належать чи які обслуговують об'єкти відвідування; фізичні особи, які не є суб'єктами підприємницької діяльності та надають послуги з тимчасового розміщення (проживання), харчування тощо.

Загальну схему функціонування сфери надання туристичних послуг, яка є ідентичною, як для України так і для країн ЄС, можна обачити на рис. 1.

На рис. 1 показано, як саме туроператор формує туристичний продукт, реалізуючи його туристам і/або через турагентів. Між суб'єктами туристичної діяльності укладаються відповідні договори, тобто між ними існують договірні відносини. Між безпосередніми надавачами послуг і туроператором укладаються найчастіше агентські договори чи інші види посередницьких договорів (комісії, доручення та ін.).

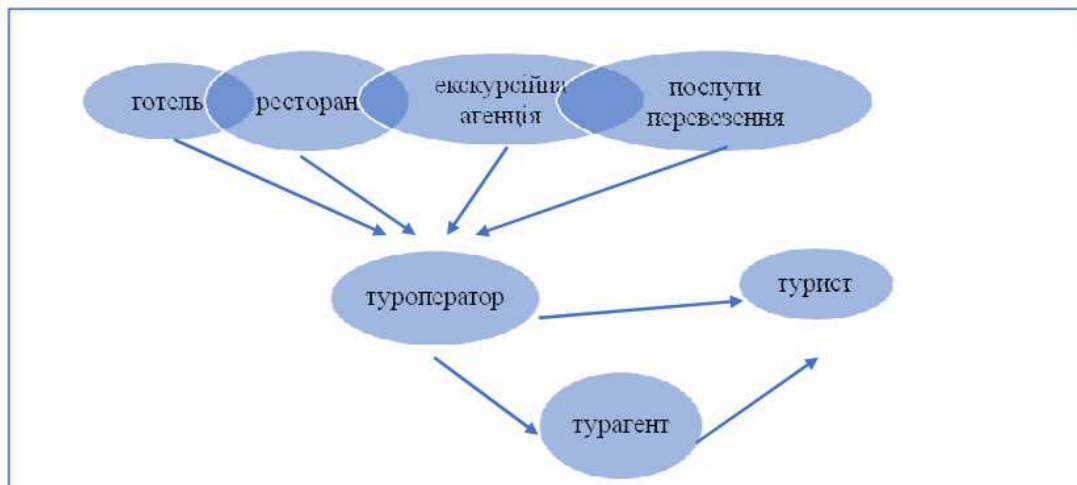


Рис. 1. Функціонування сфери надання туристичних послуг

Головним органом виконавчої влади у сфері туризму, діяльність якого спрямовує і координує Кабінет Міністрів України, є Державне агентство України з туризму та курортів.

Підприємства, установи та організації, незалежно від форм власності, фізичні особи здійснюють діяльність, пов'язану з наданням туристичних послуг, тільки за наявності ліцензії.

Ліцензуванню підлягають такі види туристичної діяльності:

- організація прийому та обслуговування іноземних туристів в Україні (іноземний туризм);
- організація прийому та обслуговування вітчизняних туристів в Україні (внутрішній туризм);
- організація зарубіжних поїздок за межі України (зарубіжний туризм);
- екскурсійна діяльність.

Туристична діяльність в Росії сьогодні регулюється Федеральним законом від 24 листопада 1996 року №132-ФЗ «Про основи туристичної діяльності в Російській Федерації». Причому, вперше туристичну діяльність регулює правовий документ, що володіє другою після Цивільного кодексу РФ (ГК РФ) юридичною силою і є стрижнем правової системи такої сфери діяльності, як туризм. На туризм в повній мірі надають регулюючий вплив норми різних галузей права: митного, страхового, адміністративного, екологічного, Про захист прав споживачів та ін., але особливе місце відводиться цивільному праву [4].

Всім спектром послуг з організації відпочинку фізичних осіб всередині Росії займаються туроператори. Путівки від їх імені продають туристичні агенти. У сфері туризму взаємини між учасниками угод будуються по ланцюжку туроператор – агент – клієнт. Регламентація дій перших двох ланок відноситься до сфери Закону від 24.11.1996 р №132-ФЗ. Операції, що здійснюються в рамках співпраці між турагентом і туроператором, в обліку перших оформляються за допомогою такої типової кореспонденції:

Д50 (або 51) – К62 - запис, що відображає надходження коштів в касу або на банківський рахунок турагента за проданий турпродукт;

Д62 – К90 - у сумі отриманого доходу при його нарахуванні в обліку;

Д60 – К51 – проведена оплата вартості турпродукту оператору, який є його власником і буде фактично надавати передбачені путівкою послуги;

Д26 – К60 – турагентом оприбутковано ціну послуги туроператора з формування туристичного продукту;

Д90 – К26 - собівартість послуг туроператора віднесена на витрати.

На етапі продажу турагентом путівок фізичним особам необхідно для відображення стану розрахунків з усіма учасниками угоди застосовувати рахунок 76. Для забезпечення роздільного обліку операцій з покупцями і постачальниками турпродуктів відкривають два додаткових субрахунки: 76/туроператори і 76/покупці. Кореспонденції будуть такими:

Д50 (або 51) – К76/покупці-запис показує факт отримання грошей від Клієнта за турпродукт;

Д76 / покупці – К76 / Туроператори-гроші, які треба заплатити туроператору за його путівку за рахунок виручених коштів, нараховані і прийняті до обліку;

Д62 – К90 – показано прибуткове надходження в результаті реалізації турпродукту клієнту;

Д76 / Туроператори – К51 – проведена оплата власнику турпродукту.

Туроператор веде облік путівок на позабалансовому рахунку 006. Оприбуткування бланків здійснюється за дебетом без подвійного запису з цим рахунком, реалізація турпродукту супроводжуватиметься списанням бланків суворої звітності з кредиту 006. У момент продажу путівки робиться запис між дебетом 62 і кредитом 76. При надходженні оплати заборгованість по 62 рахунку закривається. Виплата винагороди турагенту за його послуги з реалізації путівок показується через кореспонденцію Д76 – К90 з подальшим перерахуванням грошей (Д76 – К51) [4].

Європа традиційно була й залишається центром найбільшого тяжіння туристів, вона є основним туристичним регіоном світу, хоча її частка в туристичних прибутках невинно знижується. Так, якщо у 1970 році вона становила 68,2%, то у 2000 – 57,7. Тобто за 30 років спостерігається більш ніж 10% спад. У 2007 році Європейський регіон притягнув близько 480 млн. туристичних прибутків, а у 2020 року частка Європейського регіону в світових туристичних потоках становила 49,8%.

На промислово розвинуті країни припадає більш ніж 60% усіх туристів, що прибувають до країни і 70-75% здійснюваних у світі поїздок. Так, на долю ЄС припадає біля 45% туристів, що прибувають та валютних надходжень. Як зауважили канадські спеціалісти функціонування економіки індустріально розвинутих країн з одного боку робило об'єктивно необхідним зміцнення світогосподарських зв'язків і ріст виробничих збитків на підприємницькі переміщення, а з іншого боку,— створювало робітникам матеріальні можливості переміщень для дозвілля, в т. ч. й за кордон [8].

В сучасних дослідженнях, які стосуються правової системи ЄС розрізняють кілька видів договорів на оформлення туристичних послуг. Так, приміром, виділяються п'ять категорій двосторонніх договорів у сфері туризму: угоди про торгівлю та економічне співробітництво (зауважимо, що в ЄС туризм розглядається як область економічного співробітництва, а це в свою чергу означає, що на нього поширюються загальні принципи і форми такого співробітництва); угоди про культурне і наукове співробітництво; угоди про співпрацю в сфері туризму; угоди, що регулюють окремі питання міжнародних туристських обмінів; договори про дружбу і співробітництво [14].

Інший підхід полягає в вирізненні двох груп двосторонніх договорів у сфері туризму: договори з загальних питань співробітництва в галузі науки, культури, освіти, спорту, в яких містяться статті щодо туризму; договори про співробітництво у сфері туризму [3].

Необхідно відзначити, що до вступу в дію норм Лісабонської угоди 2007 року, міжнародні угоди ЄС у сфері туризму можна було класифікувати, виходячи із специфіки функціонування ЄС в межах трьох колон, а насамперед в межах співробітництва в економічній сфері Європейського Союзу, тобто колишні перші колонні. Такі договори уклалися між ЄС та державами, що не є членами або міжнародними організаціями, у випадках, коли предмет договору повністю входив в компетенцію ЄС (наприклад, торгові угоди). Такі угоди ЄС мали пряму дію на території держав-членів ЄС. Регулювання відносин між ЄС та державами, що не є членами або міжнародними організаціями у сфері туризму здійснювалося за допомогою договорів, що регламентували суміжні з туризмом відносини або були їх невід'ємною частиною відносин.

До суб'єктів туристичної діяльності в країнах ЄС належать:

**Туристичні агентства** — це роздрібні фірми, що виконують роль посередників між туроператорськими фірмами і обслуговуючими підприємствами з одного боку й клієнтами-туристами з іншого. Турагентства або організують тури, що пропонуються туроператорськими фірмами, або займаються наданням окремих видів послуг індивідуальним туристам або групам осіб, встановлюючи безпосередні зв'язки з транспортними організаціями, готельними корпораціями, екскурсійними бюро. Продаж турів здійснюється за цінами, встановленими туроператорами за їх проспектами. За реалізацію інклюзив-турів турагентства отримують обумовлену комісійну винагороду від туроператорів. Реалізація окремих видів послуг здійснюється за цінами, встановленими їх виробниками, а за надання розрізаних послуг можуть встановлювати визначені націнки до роздрібних цін виробника.

**Туроператорські фірми** — це насамперед оптові фірми, що виступають посередниками між підприємствами туристичної індустрії і турагентствами. Вони реалізують тури від свого імені через турагентства або безпосередньо клієнтам. В процесі організації поїздок туроператори встановлюють зв'язки з підприємствами розташування, харчування, транспорту, культурно-освітніми установами та екскурсійними бюро. Часто туроператори орендують на основі довгострокових контрактів готелі та інші засоби розташування, літаки, автобуси, забезпечуючи їх максимальну завантаженість і отримуючи значні знижки.

**Туристичні корпорації** — крупні підприємства, які об'єднують широке коло фірм, що представляють різні види туристичних послуг. Вони в значній мірі монополізували ринок і перетворилися в потужні міжгалузеві виробничо-господарські комплекси, що включають підприємства різноманітних галузей промисловості, що обслуговують туристичний бізнес, транспортні, банківські, страхові та інші компанії і реалізують тури через широку мережу туроператорів і 4 турагентства в різних країнах [13].

Синтетичний облік у суб'єктів туристичної діяльності в основному представляють за такими класифікаційними ознаками: залежно від суб'єкта туристичної діяльності (облік туроператорів та турагентів) та від виду туризму (облік внутрішнього, в'їзного та виїзного туризму), який обліковується.

Синтетичний облік передбачає формування собівартості туристичних послуг на рахунку 23 «Виробництво». використовуються у процесі виробництва та продажу туристичного продукту, а також інших витрат на його просування і реалізацію [6]. Дохід від реалізації туристичного продукту (надання туристичних послуг) відображається на субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг», а собівартість туристичних послуг списується в дебет субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг». Суми надходжень за туристичні продукти, що підлягають перерахуванню туроператору від турагента, накопичуються за дебетом субрахунку 704 «Вирахування з доходу», а в кінці звітного періоду списуються на субрахунок 791 «Результат операційної діяльності». Також часто суб'єкти туристичної діяльності здійснюють операції із застосуванням субрахунків 331 «Грошові документи в національній валюті» та 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті». На першому ведеться облік оплачених путівок до санаторіїв, пансіонатів та будинків відпочинку, а на другому обліковуються грошові кошти в національній валюті, призначені для придбання іноземної валюти.

Бухгалтерський облік турагентів відрізняється від обліку туроператора. Основна відмінність полягає в тому, що доходом турагента є тільки сума комісійної винагороди. Так, отримання грошових коштів на придбання турпродукту відображається записом по дебету субрахунку 311 «Поточні рахунки в національній валюті», що кореспондує з кредитом субрахунку 681 «Розрахунки за авансами одержаними».

Туроператор з метою формування туристичного продукту працює зі сторонніми постачальниками послуг, як показано на рис.1. У цьому випадку вартість зазначених послуг хоч і бере участь у формуванні вартості туристичного продукту, однак до складу собівартості наданих послуг, а також будь-яких інших витрат не входить. Такі суми відображаються у розрахунках як транзитні. І заборгованість перед постачальником відображається наступною кореспонденцією: Дт 704 «Вирахування з доходу» - Кт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами». Далі постачальники послуг одержують від оператора належні їм кошти (за вирахуванням агентської винагороди): Дт 685 - Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті». Винагорода туроператора відображається такими записами: Дт 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями та замовниками» - Кт 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» - підписання акта на надання послуг між туроператором і постачальниками послуг; Дт 685 - Кт 361 - заборгованість перед постачальниками послуг зменшено на вартість винагороди туроператора. Якщо ж туроператор реалізує свій продукт не самостійно, а через турагента, то їх взаємовідносини формуються на підставі посередницьких договорів. І основні кореспонденції рахунків будуть наступними: Дт 311 - Кт 681 «Розрахунки за авансами одержаними» - відображено одержання на поточний рахунок коштів від турагента за реалізований продукт; Дт 93 «Витрати на збут», 641 ЛПДВ - Кт 685 - відображено заборгованість перед турагентом за належною йому агентською винагородою; Дт 681 ( частині вартості реалізованого туристичного продукту), 685 (у частині винагороди, що належить турагенту) - Кт 703 - відображено дохід від продажу турпродукта.

Діяльність турагента в основному полягає в реалізації сформованого туроператором туристичного продукту. Доходом турагента є винагорода, отримана ним за надання послуг з продажу турпродукта. А кошти від реалізації туристичного продукту, отримані від туристів, є транзитними, вони перераховуються на адресу туроператора. Основні кореспонденції рахунків при відображенні операцій турагента є такими: Дт 301 «Готівка в національній валюті», 311 – Кт 681 – відображається одержання в касу або на поточний рахунок коштів від туристів за реалізований продукт; Дт 681 – Кт 703 – відображається дохід, отриманий у вигляді вартості реалізованого турпродукту (передані туристам путівки, ваучери); Дт 704 «Вирахування з доходу» - Кт 685 – відображається заборгованість перед туроператором за реалізований туристичний продукт у повному обсязі без вирахування агентської винагороди; Дт 311 – Кт 311 – відображається перерахування коштів туроператору за вирахування винагороди турагенту; Дт 361 Кт 703 – відображається сума агентської винагороди, зазначена в акті про надання послуг між турагентом і туроператором; Дт 386 – Кт 361 – здійснено взаємозалік заборгованості на суму агентської винагороди.

Так специфічність туризму, як сфери економіки (об'єднує низку галузей: транспорт, зв'язок, готельне господарство, банки, сферу розваг тощо), зумовлює значні труднощі в отриманні економічної інформації для аналізу туристичної діяльності на всіх рівнях. Крім того, розбіжності в методиці обчислення окремих показників туристичної діяльності за національною системою обліку і зарубіжною не дають можливості зробити обґрунтовані висновки щодо тенденцій бухгалтерського обліку туристичної сфери.

Також варто зазначити, що попри крупні корпорації на сьогоднішній день отримали широкий розвиток готельні комплекси, які надають клієнтам послуги не тільки по їх розміщенню, але й широкий комплекс інших послуг, наприклад, харчування в ресторані при готелі, надання залів для проведення нарад, придбання квитків на транспорт, виклик таксі, екскурсійне обслуговування, організація розваг, торгівля сувенірами та іншими товарами. Найкрупніші готельні комплекси об'єднуються через автоматизовані системи управління і розподілу готельного фонду в так звані «ланки», що дозволяє 4 швидко і точно враховувати кожну індивідуальну угоду і з мінімальними затратами часу проводити резервування місць в готелях, на транспорті, без затримки видавати всю розрахункову документацію та здійснювати платежі.

Загалом у світі нараховується біля сотні таких готельних ланок загальною кількістю номерів 1,6 млн. Найбільш провідні з них — «Holiday Inn», «Sharaton», «Hilton». В цілому серед 10 найпопулярніших туристичних країн світу (за кількістю відвідувань) 6 розташовано саме у Європі.

**Таблиця 1.**  
**Країни-лідери за туристськими відвідуваннями**

№ п/п	Країна	млн. чол.
1.	Франція	75,1
2.	Іспанія	52,4
3.	США	46,1
4.	Китай	41,8
5.	Італія	37,1
6.	Велика Британія	27,8
7.	Мексика	20,6
8.	Німеччина	20,1
9.	Туреччина	16,8
10.	Австрія	19,4

*Джерело: складено автором на основі [2; 14]*

Як видно з табл.1, такі країни, як Франція, Іспанія, Італія, Велика Британія, є лідерами світової туристичної індустрії. Саме на ці країни припадає лівова частка світових туристичних прибутків. Зважаючи на це, пропонуємо розглянути особливості управління сферою туризму зазначених країн, що втілюють різні варіанти розглянутої вище «європейської моделі» управління туристським сектором. У Франції питання регулювання туризму стосуються компетенції Міністерства транспорту та суспільних робіт, у структурі якого функціонують Державний секретаріат з питань туризму та Управління туризму. Дані органи відповідають за управління та регулювання галузі, інвестування й міжнародні відносини у сфері туризму. Крім того, існує ще ціла низка органів, що беруть участь в управлінні туризмом «із правом дорадчого голосу»: Рада з туризму при Міністерстві транспорту та суспільних робіт, Французьке агентство туристичного інжинірингу, Національна наглядацька рада з туризму (маркетингові дослідження й статистика в туризмі), Національне агентство з питань відпусткових подорожей (соціальний туризм), Національний комітет з процвітання Франції (питання екології й озеленення міст).

На регіональному рівні діють представники центральної виконавчої влади, що вирішують питання розвитку туристичної сфери та підпорядковані безпосередньо префектам. Діяльність цих представників спрямована на координацію регіональних ініціатив, оскільки повноваження місцевої влади в галузі туризму досить вагомі.

В Іспанії питання туризму координує Державний секретаріат з питань торгівлі, туризму та малого бізнесу, підлеглий Міністерству економіки. Крім Держсекретаріату Міністерству підпорядковуються: Центральна дирекція з туризму (адміністративні питання, розробка загальних напрямів державної політики у сфері туризму); готельна

мережа «Paradores» (83 готелі, розміщені в будинках, що становлять історичну цінність); два виставково-конгресні центри (в Мадриді й Малазі) та Іспанський інститут туризму – «Turespasa».

При цьому повноваження самого Міністерства економіки невеликі. Такі важливі функції, як ліцензування, сертифікація послуг, розробка стратегії розвитку туризму є прерогативою місцевої влади. З метою координації їх діяльності в країні створено Раду з розвитку туризму, до складу якої входять представники державних органів влади всіх рівнів та представники приватного бізнесу.

В Італії Департамент з туризму входить до складу Міністерства виробничої діяльності. Основні його функції зводяться до координації діяльності регіональних турадіміністрацій, розробки нормативно-правових документів загальнонаціонального характеру, збору та обробки статистичних даних, а також міжнародної діяльності (міжурядові угоди, взаємовідносини з міжнародними організаціями та ЄС). Повноваження місцевих туристичних адміністрацій в Італії на даний час також значно розширені. Вони відають усіма питаннями ліцензування туристичної діяльності на своїй території, здійснюють класифікацію готелів, мають право просувати й рекламувати свої регіони всередині країни та за кордоном (рекламні заходи, участь у виставках тощо). Однак провідна роль у представленні Італії на міжнародному туристичному ринку належить Національному управлінню з туризму (Ente Nazionale Italiano per il Turismo – ENIT), що підпорядковується Департаменту з туризму й повністю фінансується з держбюджету.

У Великій Британії організацію туризму очолює Міністерство культури, засобів масової інформації та спорту, якому підпорядковується орган, що безпосередньо координує діяльність у галузі туризму – «VisitBritain». Він займається залученням іноземних туристів у Велику Британію, розвитком внутрішнього туризму, а також консулює уряд й інші державні установи з питань туризму. «VisitBritain» – поряд із традиційною діяльністю на іноземних ринках (поширення інформації туристичного змісту, реклама, участь у виставках) надає платні консалтингові послуги, організовує виставки та семінари, здійснює різні проекти за участю іноземного капіталу, видає та реалізовує путівники, відеофільми та іншу рекламно-інформаційну продукцію.

**Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямі.** Проаналізувавши вищезазначені дані, можна зробити висновок, що у кожній країні є власні міністерства (секретаріати), які регламентують ведення туристичного господарства на законодавчому рівні. В сучасних умовах, ефективність функціонування суб'єктів туристичної діяльності залежить не тільки від сприятливої макроекономічної ситуації в країні, але й від здатності учасників відносин, що виникають при здійсненні туристичної діяльності якісно вести облік та правильно формувати відповідну звітність. Розглянуті особливості обліку та оподаткування туристичної діяльності в Україні та закордоном доводять, що на сьогодні існують важливі нюанси, особливо в оподаткуванні, на які необхідно звертати увагу і які потребують додаткового вивчення. Доведено, що при здійсненні бухгалтерського обліку та формуванні фінансового результату необхідно враховувати специфіку договірних відносин та особливості системи оподаткування, що застосовує той чи інший суб'єкт господарювання, який функціонує в сфері туризму.

#### **Список літератури.**

1. Балченко З.А. Бухгалтерський облік в туризмі і готелях України: навч. посіб. Київ: КУТЕП, 2006. 232 с.
2. Богданова Ж.А. Бухгалтерський облік і контроль туристичної діяльності: автореф. дис. канд. екон. наук. Спеціальність – 08.00.09 Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Житомир: ЖДТУ, 2011. 20 с.
3. Бухгалтерський облік в галузях народного господарства: навч. посібн. / заг. ред. О. В. Зінкевич, С. О. Левицька, І. П. Нагавичко та ін. Рівне: НУВГП, 2006. 268 с.
4. Бухучет в туризме. Налоговый учет, счета, проводки URL: <https://assistentus.ru/buhuchet/v-turizme/> (дата звернення: 04.09.2021).
5. Гарний Д. Особливості перевірок суб'єктів туристичної діяльності контролюючими та правоохоронними органами. *Все про бухгалтерський облік*. 2010. № 53. С. 12-16.
6. Грибова Л. Бухгалтерський та податковий облік витрат суб'єкта туристичної діяльності. *Дебет-Кредит*. 2009. № 30. С. 28-32.
7. Гура Н.О. Облік видів економічної діяльності. Київ: «Центр навч. Літератури», 2010. 392 с.
8. Єфремов О.В. Цопа Н.В. Ефективність управління туристичним комплексом. *Вісник. Економіка*. 2000. № 42. с 8-10.
9. Закон України «Про туризм» Закон від 15.09.1995 р., № 324/95-ВР. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/324/95>. (дата звернення: 04.09.2021).
10. Про затвердження переліку пріоритетних галузей економіки: постанова Кабінету Міністрів України від 14 серпня 2013 р. № 843-р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/843-2013-%D1%80/paran7#n7> (дата звернення: 04.09.2021).
11. Туризм як галузь індустрії, Монополізація туристичної індустрії, Контрольні запитання і завдання - Міжнародний туризм і сфера послуг - Навчальні матеріали онлайн URL: [https://pidru4niki.com/15941024/turizm/turizm\\_galuz\\_industriyi#48](https://pidru4niki.com/15941024/turizm/turizm_galuz_industriyi#48) (дата звернення: 04.09.2021).
12. Туристична діяльність URL: <https://studall.org/all3-14409.html> (дата звернення: 04.09.2021).
13. Управление внешнеэкономической деятельностью / Под ред. Кредисова А.И.К.: Феникс, 2016. 420 с.
14. Чеботарева И.А. Сотрудничество государств по правовому регулированию международной туристской деятельности: дисс. канд. юрид. наук. СПб.: Санкт-Петербургский государственный университет, 2004. 194 с.

## References.

1. Balchenko, Z. A. (2006), Bukhhalters'kyj oblik v turyzmi i hoteliakh Ukrainy [Bookkeeping in tourism and hotels of Ukraine], KUTEP, Kyiv, Ukraine.
2. Bogdanova, Zh. A. (2011), "Bookkeeping and control of tourist activity", Abstract of Ph.D. dissertation, ZhDTU, Zhytomyr, Ukraine.
3. Zinkevich, O. V., Levitskaya, S. O. and Nagavichko, I. P. (2006), Bukhhalters'kyj oblik v haluziakh narodnoho hospodarstva [Accounting in the branches of the national economy], NUVHP, Rivne, Ukraine.
4. assistentus.ru (2021), "Bookkeeping in tourism. Tax accounting, invoices, and transactions", , available at: <https://assistentus.ru/buhuchet/v-turizme/> (Accessed 4 September 2021).
5. Garny, D. (2010), "Features of inspections of subjects of tourist activity by regulatory and law enforcement agencies", All about accounting, vol. 53, pp. 12-16.
6. Gribova, L. (2009), "Accounting and tax accounting of expenses of a subject of tourist activity", Debit-Credit, vol. 30. pp. 28-32.
7. Gura, N. A. (2010), Oblik vydiv ekonomichnoi diial'nosti [Accounting for types of economic activity], Tsentr navch. Literatury, Kyiv, Ukraine.
8. Efremov, O.V. and Tsopa, N.V. (2000), "Efficiency of tourist complex management", Vestnik. Economy, vol. 42, pp. 8-10.
9. The Verkhovna Rada of Ukraine (1995), Law of Ukraine "About tourism", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/324/95> (Accessed 4 September 2021).
10. Cabinet of Ministers of Ukraine (2013), Resolution "On approval of the list of priority sectors of the economy", available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/843-2013-%D1%80/paran7#n7> (Accessed 4 September 2021).
11. pidru4niki.com (2021), "Tourism as a branch of industry, monopolization of the tourism industry, control questions and tasks-International Tourism and services - online training materials", available at: [https://pidru4niki.com/15941024/turizm/turizm\\_galuz\\_industriyi#48](https://pidru4niki.com/15941024/turizm/turizm_galuz_industriyi#48) (Accessed 4 September 2021).
12. Vyshnevs'ka, O.O. Parfinenko, A.Yu. and Sidorov, V.I. (2010), "Tourist activity", available at: <https://studall.org/all3-14409.html> (Accessed 4 September 2021).
13. Kredisov, A. (2016), Upravlenye vneshneekonomycheskoj deiatel'nost'iu [External economic activity management], Fenyks, Kyiv, Ukraine.
14. Chebotareva, I.A. (2004), "Cooperation of states on the legal regulation of international tourist activity", Abstract of Ph.D. dissertation, Sankt-Peterburhskij hosudarstvennyj unyversytet, Saint Petersburg, Russia.

*Стаття надійшла до редакції 06.09.2021 р.*