

Форма № 24

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Національний університет «Запорізька політехніка»
Факультет міжнародного туризму та економіки
Кафедра туристичного, готельного та ресторанного бізнесу

Пояснювальна записка

до кваліфікаційної роботи
другого (магістерського) рівня вищої освіти

на тему

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ДІЯЛЬНОСТІ ТУРИСТИЧНИХ
ПІДПРИЄМСТВ

Виконав: студентка II курсу, групи МТЕ-112м
Спеціальності 242 Туризм

(код і найменування спеціальності)

Освітня програма Туризмознавство

ШЕБЕКО А.О.

(прізвище та ініціали)

Керівник ГРЕСЬ-ЄВРЕІНОВА С.В.

(прізвище та ініціали)

Рецензент _____

(прізвище та ініціали)

Запоріжжя – 2023

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

Національний університет «Запорізька політехніка»

Інститут, факультет Міжнародного туризму та економіки

Кафедра Туристичного, готельного та ресторанного бізнесу

Ступінь вищої освіти Другий (магістерський) рівень

Освітньо-кваліфікаційний рівень магістр

Спеціальність 242 Туризм
(шифр і назва)

Освітня програма (спеціалізація) Туризмознавство
(назва освітньої програми (спеціалізації))

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувачка кафедри ТГРБ

Валентина ЗАЙЦЕВА

«__» _____ 2023 року

ЗАВДАННЯ

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ ЗДОБУВАЧА ВИЩОЇ ОСВІТИ

ШЕБЕКО Ангеліни Олександрівни

(прізвище, ім'я по батькові)

1. Тема роботи (проекту) Особливості обліку та аналізу діяльності туристичних підприємств
керівник роботи (проекту) ГРЕСЬ-ЄВРЕІНОВА С.В., к.е.н., доцент,
затвердженні наказом вищого навчального закладу від 18 жовтня 2023 року № 397
2. Строк подання студентом роботи (проекту) 01.12.2023 р.
3. Вихідні дані до роботи (проекту) в роботі використанні нормативно-правова база України, статистичні дані Державної служби статистики та міжнародних економічних установ, аналітичні звіти, підручники, навчальні посібники, монографії, наукові публікації, матеріали науково-практичних конференцій, Інтернет-джерела, власні дослідження.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити)
1) Теоретичні основи обліку та аналізу туристичного підприємства. 2) Дослідження обліку діяльності туристичного підприємства. 3) Шляхи удосконалення обліку та аналізу туристичного підприємства
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень)
15 таблиць, 3 рисунки

6. Консультанти розділів кваліфікаційної роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
1	ГРЕСЬ-ЄВРЕІНОВА С.В., доцент каф. ТГРБ	01.09.2023	02.09.2023
2	ГРЕСЬ-ЄВРЕІНОВА С.В., доцент каф. ТГРБ	23.09.2023	25.09.2023
3	ГРЕСЬ-ЄВРЕІНОВА С.В., доцент каф. ТГРБ	16.10.2023	18.10.2023
Нормо контроль	ГРЕСЬ-ЄВРЕІНОВА С.В., доцент каф. ТГРБ	28.11-10.12.2023	

7. Дата видачі завдання 1 вересня 2023 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1	Узгодження теми, складання змісту	20.08-01.09.2023	Виконано
2	Вивчення літературних джерел	01.09-10.09.2023	Виконано
3	Збір матеріалу на кваліфікаційну роботу	01.09-01.10.2023	Виконано
4	Групування та аналіз зібраного матеріалу	01.09-11.10.2023	Виконано
5	Виконання першого розділу	01.10.2023	Виконано
6	Виконання другого розділу	20.10.2023	Виконано
7	Виконання третього розділу	05.11.2023	Виконано
8	Формування висновків та рекомендацій	06-09.11.2023	Виконано
9	Оформлення кваліфікаційної роботи	10-11.11.2023	Виконано
10	Перевірка роботи на плагіат	12-15.11.2023	Виконано
11	Перевірка роботи керівником	16-20.11.2023	Виконано
12	Одержання відгуку та рецензії	22-23.11.2023	Виконано
13	Попередній захист кваліфікаційної роботи	16-20.11.2023	Виконано
14	Подання роботи на кафедру	01.12.2023	Виконано
15	Захист кваліфікаційної роботи	15.12.2023	Виконано

Студентка

(підпис)

Ангеліна ШЕБЕКО

(ім'я та прізвище)

Керівник роботи (проекту)

(підпис)

Світлана ГРЕСЬ-ЄВРЕІНОВА

(ім'я та прізвище)

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 93 с., 3 рис., 15 табл., 50 джерел.

Об'єкт дослідження – облік та аналіз діяльності туристичного підприємства.

Мета роботи – удосконалення обліку та аналізу діяльності туристичного підприємства.

Методи дослідження: методи аналізу і синтезу, наукових узагальнень, індукції і дедукції; метод єдності історичного і логічного; методи критичного аналізу, аналогій, порівняння; табличні та графічні методи; метод наукової абстракції.

В першому розділі кваліфікаційної роботи розкрито сутність понять «облік» та «аналіз» туристичних підприємств; визначено їх особливості, види, ознаки. В другому розділі кваліфікаційної роботи проведено аналіз економічної діяльності ТОВ «Гамалія Тур» та досліджено організацію обліку на даному підприємстві. У третьому розділі кваліфікаційної роботи запропоновано шляхи удосконалення обліку доходів на ТОВ «Гамалія Тур» та зроблено пропозиції щодо покращення процесів обліку, аналізу та контролю на туристичних підприємствах.

Практичне значення результатів спрямоване на покращення організації обліку та аналізу на підприємствах сфери туризму, а результати дослідження використані у господарській діяльності ТОВ «Гамалія Тур», зокрема: рекомендації стосовно удосконалення обліку та методики відображення господарських операцій з реалізації туристичних послуг, з обліку доходів та витрат турпідприємства.

АНАЛІЗ, ФІНАНСОВИЙ АНАЛІЗ, ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ, ОБЛІК, ГОСПОДАРЧИЙ ОБЛІК, БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, СТАТИСТИЧНИЙ ОБЛІК, ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК, ДОХОДИ ТА ВИТРАТИ ПІДПРИЄМСТВА.

АНОТАЦІЯ

Шебеко А. О. Особливості обліку та аналізу діяльності туристичних підприємств. – Кваліфікаційна робота.

У кваліфікаційній роботі розглянуто теоретичні основи обліку та аналізу туристичного підприємства; проведено аналіз та оцінку обліку туристичної діяльності підприємства; запропоновано шляхи удосконалення обліку та аналізу діяльності туристичного підприємства. Цінність результатів дослідження полягає у виявленні більш ефективних для підприємства способів обліку доходів та витрат від туристичної діяльності.

Ключові слова: аналіз, фінансовий аналіз, економічний аналіз, облік, господарчий облік, бухгалтерський облік, статистичний облік, податковий облік, доходи та витрати підприємства.

ANNOTATION

Shebeko A. O. Features of accounting and analysis of activities of tourist enterprises. – Qualifying work.

The theoretical basis of accounting and analysis of a tourist enterprise is considered in the qualification work; the analysis and evaluation of the accounting of the tourist activity of the enterprise was carried out; ways of improving the accounting and analysis of the activity of the tourist enterprise are proposed. The value of the research results lies in the identification of more effective ways for the enterprise to account for income and expenses from tourism activities.

Keywords: analysis, financial analysis, economic analysis, accounting, economic accounting, bookkeeping, statistical accounting, tax accounting, income and expenses of the enterprise.

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ, СИМВОЛІВ, ОДИНИЦЬ, СКОРОЧЕНЬ
І ТЕРМІНІВ

ВВП – валовий внутрішній продукт
ВЕФ – Всесвітній економічний форум
грн – гривень
див. – дивись
дод. – додаток
Дт – дебет
ін. – інше
КВЕД – Класифікація видів економічної діяльності
Кт – кредит
млн – мільйон
млрд – мільярд
НБУ – Національний банк України
ООН – Організація Об'єднаних Націй
П(С)БО – Положення (станданти) бухгалтерського обліку
ПДВ – податок на додану вартість
ПрАТ – Приватне акціонерне товариство
р., рр. – рік, роки
рис. – рисунок
СНР – Система національних рахунків
ст. – століття
США – Сполучені Штати Америки
табл. – таблиця
тис – тисяча
% – відсоток
\$ – долар США
UNWTO – Всесвітня туристична організація

ЗМІСТ

ВСТУП	8
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ТУРИСТИЧНОГО ПІДПРИЄМСТВА	11
1.1. Сутність, завдання та види обліку та аналізу турпідприємства	11
1.2. Статистичний облік туристичної діяльності	19
1.3. Особливості бухгалтерського обліку туристичних підприємств	30
Висновки до 1 розділу	38
РОЗДІЛ 2. ДОСЛІДЖЕННЯ ОБЛІКУ ДІЯЛЬНОСТІ ТУРИСТИЧНОГО ПІДПРИЄМСТВА	39
2.1. Аналіз динаміки статистичного обліку туристичної діяльності в світі та України	39
2.2. Характеристика та аналіз діяльності ТОВ «Гамалія Тур»	43
2.2. Бухгалтерського облік на ТОВ «Гамалія Тур»	58
2.3. Висновки до 2 розділу	63
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ТУРИСТИЧНОГО ПІДПРИЄМСТВА	65
3.1. Напрямки удосконалення обліку доходів ТОВ «Гамалія Тур»	65
3.2. Удосконалення аналізу та контролю за обліком доходів та витрат туристичного підприємства	70
Висновки до 3 розділу	80
ВИСНОВКИ	82
ПЕРЕЛІК ПОСИЛАНЬ	89

ВСТУП

Актуальність роботи. Особливості обліку та аналізу туристичної діяльності формуються своєрідною винятковістю суб'єкта туристичної діяльності. Суб'єкти туристичної діяльності, організовуючи туристичну діяльність, переслідують основну мету туризму – підвищення його ефективності шляхом постійного збільшення доходів за відносного зменшення матеріальних, трудових і фінансових витрат на обслуговування. Досягається це шляхом правильної організації обліку діяльності туристичного підприємства. Організація обліку у турагентів певною мірою залежить від особливостей оформлення документів господарських операцій та здійснення розрахунків, можливості застосування спрощеної форми обліку у туристичних агентів, що не мають своєї власної матеріальної бази.

Питання діяльності туристичних підприємств та організаційних аспектів обліку та аналізу дослідили такі науковці, як: З. Балченко [5], С. Король, Ж. Богданова [6], О. Височан, О. Гончаренко, Г. Блакита, Н. Гура [7], Н. Рошко та ін. Однак, попри високий інтерес фахівців до проблем діяльності туристичних підприємств, сьогодні не вирішеною залишається низка питань щодо організації ними обліку та аналізу своєї діяльності, зокрема немає чіткого розмежування організації обліку діяльності туроператора і турагента. Ці питання потребують подальшого опрацювання, більш глибокого дослідження та узагальнення. Дослідженню проблеми щодо статистичного обліку розвитку туристичної сфери, а саме аспектам удосконалення присвячено чимало робіт як вітчизняних, так і зарубіжних вчених. Серед них можна виділити І. Ангелко, В. Бикова, Т. Грачевська, Н. Карачина, М. Круглова, А. Парфіненко, В. Пестушко, В. Садкова, Д. Хомутського, С. Шешегова та ін

Обраний напрямок дослідження є своєчасним та актуальним, обумовлює логічність та взаємозв'язок теми роботи з назвами її структурних розділів та підрозділів, а також логікою побудови. Тема роботи виконана у

відповідності до плану науково-дослідної роботи «Інноваційний розвиток туризму та готельно-ресторанного господарства» (0121U113800).

У зв'язку з позначеної актуальністю, мета кваліфікаційної роботи полягає в удосконаленні обліку та аналізу діяльності туристичного підприємства. Поставлена мета дослідження обумовила необхідність вирішення таких завдань:

- розглянути сутність та дослідити теоретичні основи, види та функції обліку та аналізу туристичної діяльності підприємства;
- провести аналіз діяльності туристичних підприємств, зокрема бухгалтерського обліку доходів та витрат підприємств;
- виявити шляхи удосконалення обліку та аналізу туристичного підприємства.

Об'єктом наукового дослідження є облік та аналіз діяльності туристичного підприємства.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних та організаційно-практичних аспектів обліку та аналізу діяльності туристичних підприємств.

У роботі використано загальнонаукові та специфічні методи пізнання об'єктивної природи економічних явищ та процесів. Методи аналізу і синтезу, наукових узагальнень, індукції і дедукції використано при дослідженні методики та організації обліку та аналізу туристичної діяльності. Метод єдності історичного і логічного застосовувався при дослідженні генезису та еволюції обліку туристичної діяльності, організації обліку та аналізу в туроператорів та турагентів, факторного аналізу і моделювання результатів туристичної діяльності. Метод критичного аналізу, аналогій, порівняння – при дослідженні існуючої нормативної бази, її проблемних місць в аналізі діяльності туристичного підприємства. Методи моделювання та системного підходу застосовувалися при дослідженні обліку туристичної діяльності як цілісної системи і побудові їх облікової моделі та моделей аналізу. Табличні та графічні методи використовувалися для наочного зображення статистичного матеріалу й схематичного подання ряду

теоретичних положень кваліфікаційної роботи. На основі методів системного аналізу та наукової абстракції сформульовано загальні висновки.

В якості інформаційної бази були використані нормативно-правова база України, статистичні дані Державної служби статистики та міжнародних економічних установ, аналітичні звіти, підручники, навчальні посібники, монографії, наукові публікації, матеріали науково-практичних конференцій, Інтернет-джерела, власні дослідження.

Наукова новизна роботи полягає в тому, що набуло подальшого дослідження особливостей обліку та аналізу господарської діяльності підприємств туристичної галузі та запропоновані шляхи удосконалення цих процесів на турпідприємствах України.

Практичне значення результатів спрямоване на покращення організації обліку та аналізу на підприємствах сфери туризму, а результати дослідження використані у господарській діяльності ТОВ «Гамалія Тур», зокрема: рекомендації стосовно удосконалення обліку та методики відображення господарських операцій з реалізації туристичних послуг, з обліку доходів та витрат турпідприємства. Також матеріали кваліфікаційної роботи можна застосувати при викладанні дисципліни «Бухгалтерський облік, фінанси та грошовий обіг в туризмі».

Апробація результатів кваліфікаційної роботи. Основні результати дослідження доповідалися й обговорювалися на II Міжнародній науково-практичній конференції «Світові досягнення і сучасні тенденції розвитку туризму та готельно-ресторанного господарства» (м. Запоріжжя, 2023 р.) [50] за результатами яких опубліковано тези доповідей.

Структура і обсяг роботи. Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, переліку посилань (50 найменувань). Загальний обсяг роботи становить 90 сторінок комп'ютерного тексту, основний зміст роботи викладено на 85 сторінках. Робота містить 15 таблиць та 3 рисунки.

РОЗДІЛ I. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ДІЯЛЬНОСТІ ТУРИСТИЧНИХ ПІДПРИЄМСТВ

1.1. Сутність, завдання та види обліку та аналізу турпідприємств

Облік – це процес, який складається з операцій спостереження, сприйняття, вимірювання та реєстрації фактів, явищ природи чи суспільного життя. Поняття обліку є досить широким і багатограним, оскільки він пов'язаний з різноманітною господарською діяльністю.

Макроорієнтований облік – це облік, формування принципів і методів якого тісно зв'язано з державною економічною і фінансовою політикою.

Мікроорієнтований облік – це облік, принципи і методи якого формуються з урахуванням інтересів підприємництва.

Якщо процес обліку здійснюється над господарськими об'єктами, то такий облік називається господарським. Господарський облік – це облік господарської діяльності підприємства, суспільства загалом, тобто це спостереження, сприйняття, вимірювання та реєстрація господарських фактів, явищ і господарських процесів (виготовлення продукції, надання послуг, реалізація, розподіл фінансових результатів тощо) [20]. Метою господарського обліку є адекватне відображення фактів господарської діяльності, надання повної і правдивої інформації для прийняття рішень. Зміст господарського обліку пізнають через його етапи:

- спостереження;
- вимірювання;
- реєстрацію;
- групування;
- узагальнення.

Господарський облік завжди за своїм призначенням забезпечує формацією процес управління та його апарат, оскільки господарський облік у

широкому розумінні є функцією управління, поряд із плануванням (бюджетуванням), контролем, аналізом і прогнозуванням.

Залежно від призначення облікової інформації господарський облік поділяють на:

- оперативний, (оперативно-технічний);
- статистичний;
- бухгалтерський.

Оперативний облік ведеться безпосередньо на місцях здійснення господарських операцій (облік відпрацьованого часу, хід виконання плану тощо), у тому числі тих, які не можуть бути відображені іншими видами обліку. Дані оперативного обліку використовуються для поточного контролю і спостереження за окремими операціями на певних ділянках господарської діяльності з метою керівництва ними безпосередньо в процесі їх здійснення.

Особливості оперативного обліку:

- ведеться під час здійснення операцій та процесів або негайно після їх закінчення;
- не є суворо документальним; джерелом інформації є як документи, так і дані, одержані в усній формі або візуально (показання приладів спостереження);
- переважає використання не грошового, а натуральних та трудових вимірників.

Статистичний облік вивчає і контролює масові соціально-економічні та суспільні процеси, явища природи (перепис населення, використання робочого часу працівників тощо). Дані про господарські факти, явища і процеси статистичний облік отримує з оперативно-технічного і бухгалтерського обліку [20].

Об'єктом статистичного обліку може бути окреме підприємство, група підприємств, галузь, економіка в цілому, чисельність і склад населення, рівень добробуту, стан охорони здоров'я тощо. Статистичний облік виявляє основні закономірності в господарській діяльності та соціальному розвитку

суспільства. При дослідженні явищ і процесів статистика використовує натуральні, трудові та грошовий вимірник в рівній мірі, а також застосовує специфічні способи одержання і опрацювання інформації (масові та вибіркові спостереження, відносні та середні величини, одноразовий облік та перепис тощо). Статистичний облік ґрунтується на даних оперативного і бухгалтерського обліку, а також первинного обліку, що організовується статистичними органами самостійно [23].

Бухгалтерський облік – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність суб'єкта та господарювання зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Бухгалтерський облік дає інформацію про майно підприємства, його капітал, зобов'язання, господарські процеси та їх результати. Особливістю бухгалтерського обліку є те, що всі господарські операції реєструються на підставі первинних документів.

Основними завданнями бухгалтерського обліку є:

- 1) збирання, оброблення та відображення первинних даних про господарську діяльність;
- 2) систематизація, групування та зведення даних з метою одержання підсумкової інформації про фінансово-господарські операції підприємства;
- 3) забезпечення достовірною і своєчасною інформацією внутрішніх і зовнішніх користувачів облікової інформації про господарські процеси і явища, що здійснювалися на підприємстві, та про наявність і стан майна підприємства та його джерел;
- 4) формування інформаційної бази для планування, стимулювання, організації, регулювання, аналізу і контролю фінансово-господарської діяльності підприємства [23].

У складі бухгалтерського обліку виділяють фінансовий та управлінський облік. Призначенням фінансового обліку є відображення господарської діяльності підприємства відповідно до законодавчих актів. На основі цього обліку складається фінансова звітність підприємства.

Ведення управлінського обліку має на меті забезпечення потреб керівництва підприємства необхідною інформацією для прийняття управлінських рішень.

Останнім часом у складі бухгалтерського обліку виділився податковий облік, який забезпечує користувачів інформацією для своєчасного нарахування і сплати податків та обов'язкових платежів, а також складання і подання податкової звітності [25].

Отже, на базі різних видів обліку менеджмент підприємства може провести аналіз діяльності. Метою аналізу є виявлення глибинних зв'язків і взаємозалежностей між окремими параметрами об'єкта управління, своєчасне визначення тенденцій в розвитку процесів окреслення кращих, ефективніших варіантів управлінських рішень. Об'єктом аналізу є конкретний предмет чи явище, на які спрямована аналітична діяльність. Цілісним об'єктом аналізу є туристичне підприємство, його господарська діяльність, фінансово-економічний стан. Конкретизованими та деталізованими об'єктами аналізу діяльності підприємств сфери туризму можуть бути виробнича, фінансова, інвестиційна, маркетингова, зовнішньоекономічна та інші види діяльності, виробничі та управлінські структури, організація виробництва та збуту туристичних продуктів тощо.

Під предметом аналізу діяльності підприємств сфери туризму треба розуміти господарську діяльність яка характеризується сукупністю економічних відносин з приводу формування, розподілу та використання фінансових ресурсів туристичних підприємств і знаходить своє вираження через сукупність економічних показників. Предмет аналізу визначається цілями його проведення, які залежать від запиту користувачів аналітичної інформації [9].

Завдання аналізу діяльності суб'єктів господарювання туристичної галузі визначаються сукупністю управлінських цілей. Їхнє значення та масштабність є динамічними залежно від змін ринкового середовища і кон'юнктури менеджменту. До переліку завдань аналізу діяльності підприємств сфери туристичної галузі можна віднести:

- оцінювання обґрунтованості і оптимальності показників, що характеризують господарську діяльність підприємств сфери туризму;
- оцінювання виконання планових завдань і досягнутих результатів;
- розрахунки факторів, які впливають на відхилення фактичних показників від базисних або планових;
- розроблення й обґрунтування заходів, спрямованих на активізацію використання резервів і прийняття оптимальних управлінських рішень;
- оцінювання стану та ефективності використання ресурсномайнового потенціалу;
- розроблення управлінських рішень щодо ліквідації недоліків мобілізації невикористаних резервів;
- обґрунтування цільових економічних програм, індикативних планів і бізнес-планів;
- виявлення невикористаних резервів покращення економічного стану суб'єкта господарювання туристичної галузі;
- визначення пріоритетів стратегічного розвитку суб'єктів господарювання туристичної галузі.

Аналіз діяльності суб'єкта господарювання туристичної галузі – це система спеціальних знань, яка пов'язана з дослідженням зміни і розвитку соціально-економічних явищ і процесів, що відбуваються в галузі туризму, у їх взаємозв'язку та взаємозумовленості, дослідженням зовнішнього економічного середовища, моделюванням поведінки економічної системи на багато факторній основі, обґрунтуванням цільових програм, індикативних планів та бізнес-планів, кількісним і якісним вимірюванням об'єктивних і суб'єктивних факторів та пошуком резервів удосконалення господарської діяльності, формування аналітичного забезпечення для прийняття оптимальних управлінських рішень[10].

Аналіз (від грецької analysis – розкладання, розчленування) – пов'язані між собою і взаємно обумовлені методи вивчення та наукового дослідження певних явищ, процесів, дій, результатів. У діяльності сфери туризму аналіз

застосовується для виявлення закономірностей і тенденцій розвитку економічних процесів, дій, результатів, а також виявлення та оцінки чинників, які впливають на економічні показники (обсяг виробництва, прибуток, рентабельність, показники ефективності господарської діяльності).

Класифікація видів аналізу діяльності підприємств сфери туризму проводиться з метою упорядкування, систематизації теоретичних напрацювань, практичного досвіду в контексті їх адаптації до туризму. За часовою формою: стратегічний, оперативний, ретроспективний.

Стратегічним аналізом туристичної діяльності називають дослідження діяльності суб'єктів господарювання у сфері туризму, які визначатимуть н майбутнім стан та перспективи розвитку. Особливість даного виду аналізу полягає в проєкції минулого і теперішнього стану СГТГ (суб'єкти господарювання туристичної галузі) на перспективу. Соціально-економічна стратегія пов'язана з вибором сфери діяльності та стратегічних напрямів п розвитку, вибором глобальної стратегічної мети і постановкою локальних завдань її досягнення, формування сукупності стратегій у досягненні глобальної мети і локальних цілей, практичним впровадженням стратегічного плану, його корегуванням у зв'язку з змінами реального середовища [10].

Оперативний аналіз полягає у забезпеченні управління своєчасною дієвою інформацією про зміну економічної ситуації, причини цієї зміни, відхилення від регламентованих параметрів з метою своєчасного вироблення рішень, спрямованих на попередження та усунення негативних змін і ефективне маневрування ресурсами й капіталом Основними завданнями оперативного аналізу є:

- постійне спостереження за відхиленнями показників оперативного управління від їх регламентованих значень за місцем, причинами та відповідальністю осіб;
- оперативна оцінка економічної ситуації внутрішнього та зовнішнього середовища за станом, який склався чи може скластись;

- розроблення заходів та підготовка варіантів рішень, спрямованих на швидке усунення виявлених недоліків, попередження чи локалізацію дії негативних факторів і найповніше використання створеної вигоди;

- подання оперативної аналітичної інформації органам управління за визначеними регламентами чи на запит користувачів.

Ретроспективний аналіз полягає у системному комплексному дослідженні результатів господарської діяльності підприємства чи інших об'єктів за їх наслідками у розвитку в певному аналітичному періоді. Основні напрямки ретроспективного економічного аналізу:

- комплексна оцінка стану виробничо "фінансової та інших видів діяльності;

- діагностика внутрішніх та зовнішніх резервів підвищення ефективності господарювання;

- визначення тенденції і закономірностей змін та адаптованості економічної системи будь-якого порядку до умов зовнішнього середовища;

- оцінка зміни місця та ролі економічної системи у ринковому середовищі;

- обґрунтування висновків та пропозицій щодо зміни стратегій і тактики господарського керівництва [12].

За формою здійснення: зовнішній, внутрішній. Зовнішній аналіз спрямований на визначення місця господарського суб'єкта у ринковому середовищі для визначення стратегії й тактики економічних відносин, для пошуку партнерів і клієнтів, забезпечення конкурентних позицій тощо. Зовнішній аналіз проводять аналітики, що є сторонніми особами, і тому не мають доступу до внутрішньої інформаційної бази підприємства. Зовнішній аналіз менш деталізований і більш формалізований. Внутрішній аналіз забезпечує комплексне дослідження економічного розвитку суб'єкта господарювання, його структурних підрозділів для забезпечення найповнішого використання його потенціалу і регламентацій діяльності всіх функціональних підсистем. Внутрішній аналіз проводиться працівниками

даного підприємства. Інформаційна база такого аналізу значно ширша і включає будь-яку інформацію, що циркулює всередині підприємства і є корисною для прийняття управлінських рішень. Основні напрямки внутрішнього економічного аналізу:

- аналіз виробничої програми;
- аналіз ресурсозабезпечення та ресурсовикористання;
- аналіз витрат на виробництво та собівартість продукції;
- аналіз технічного та соціального розвитку тощо.

За просторовою формою аналіз поділяють на: макроекономічний, мікроекономічний. Макроекономічний аналіз полягає у дослідження стану і розвитку туристичної галузі у світі, окремого регіону, держави. Мікроекономічний аналіз спрямований на вивчення стану і розвитку підприємства, його дочірніх підприємств, окремих структурних підрозділів та центрів відповідальності [9].

За формою організації дослідження аналіз ділиться на: фінансовий, управлінський. Фінансовий аналіз є складовою загального, повного, всебічного аналізу господарської діяльності. Метою фінансового аналізу є оцінка фінансового стану туристичного підприємства, вивчення фінансових показників діяльності підприємств та його підрозділів, оцінка результатів його виробничо-господарської та фінансової діяльності, діагностика загрози банкрутства, оцінка інвестиційної привабливості та перспектив розвитку підприємства. Оскільки фінансовий стан підприємства характеризується сукупністю показників, що відображають процес формування та використання його фінансових ресурсів, то він відображає кінцеві результати діяльності підприємства. Відповідно фінансовий аналіз є обов'язковим елементом фінансового менеджменту на підприємстві. Управлінський аналіз – з'єднувальна ланка між збором інформації та прийнятті управлінських рішень. Його значення полягає в тому, що він є головним засобом виявлення резервів підвищення ефективності операційної, фінансової й інвестиційної діяльності, удосконалення механізму господарювання [12].

Практичне значення аналізу діяльності підприємств сфери туризму розкривається через потенціал інформаційного забезпечення керівництва туристичних підприємств та зовнішніх користувачів інформації (інвесторів, кредиторів, центральних та місцевих органів виконавчої влади в галузі туризму та ін.). Організація аналізу діяльності підприємств сфери туризму сприяє розв'язанню економічних, організаційних проблем, прийняттю управлінських рішень як стратегічних – спрямованих на планування, так і тактичних – з оперативного регулювання діяльності туристичних підприємств.

Отже, розглянувши фінансово-управлінські аспекти аналізу діяльності підприємств сфери туризму, слід зазначити, що саме фахове спрямування аналітичних досліджень концентрує увагу на багатьох спеціальних і ключових проблемах, що лежать у площині фінансового менеджменту підприємств сфери туризму. Інформаційна база такого аналізу значно ширша і включає будь-яку інформацію (із внутрішніх та зовнішніх джерел), що є корисною для прийняття управлінських рішень. З урахуванням того, що отримані результати досліджень матимуть практичне значення і застосування, в перспективі організація фахового аналізу на підприємствах сфери туризму набуватиме дієвості.

1.2. Статистичний облік туристичної діяльності

Специфіка збору інформації, прийомів обробки, узагальнення і аналізу початкових даних, напрями практичного використання результатів аналізу потребує виділення статистики туристичної діяльності як окремого напрямку наукових розробок і обліково-статистичних робіт. Специфікою галузі туризму обумовлені спеціальні завдання конкретної галузі, оскільки ця галузь побудована на основі показників статистики послуг, транспорту, фінансів, праці, рівня життя, митної й прикордонної статистики. Отже, основна мета статистики туризму полягає у формуванні комплексу

взаємопов'язаних показників, що забезпечують повну картину стану галузі. А також усунення непорівнянності даних, що виникають в результаті різних методів збору інформації на міжнародному рівні; дослідження структури і аналіз динаміки масових явищ і процесів конкретно у сфері туризму.

Обов'язки щодо накопичення, систематизації і публікації статистичної інформації, яка стосується міжнародного туризму, як правило, покладаються на національні статистичні органи, права й обов'язки яких визначаються законодавством тієї чи іншої країни. У статистиці міжнародного туризму використовуються різні способи збору інформації. Необхідні статистичні відомості одержують від юридичних і фізичних осіб, а також шляхом проведення статистичних спостережень, вибіркового опитувань, досліджень тощо. Для ефективного вирішення даних задач дуже важливе використання багаторічного досвіду статистичних розробок країн, що мають розвинену туристичну інфраструктуру, і відповідно, статистику туризму. А також необхідно виділити статистику туризму як окремий напрям обліково-статистичного дослідження, що зважає на специфіку збору інформації, прийомів обробки, узагальнення і аналізу початкових даних, спрямованих на практичне застосування результатів аналізу.

Статистичне спостереження здійснюється, як правило, за допомогою звітності чи спеціально проведених досліджень. Якщо йдеться про звітність, то статистичні зведення одержують від підприємств і організацій за установленними формами у визначений термін. Звіти складають на підставі оперативного та бухгалтерського обліку і передають в органи статистики. Звітність, хоч і передбачає велику кількість відомостей, не може охопити всі сторони такого складного суспільно-економічного явища, як туризм. Тому частину зведень про туризм одержують за допомогою статистичного спостереження, методами якого є переписи й дослідження, що дає змогу детально вивчити окремі аспекти туристичної діяльності. Наприклад, у статистиці туристських потоків зведення про кількість прибуттів і тривалість перебування можна отримати як зі звітності, так і в результаті дослідження.

Найбільш поширеними методами статистичного спостереження є облік на кордоні та реєстрація прибуттів у місцях розміщення. Нині близько 60 країн реєструють іноземних туристів на кордоні та 40 – у різноманітних засобах розміщення [29].

Служби прикордонного і митного контролю ведуть облік показників в'їзного та виїзного туризму: кількості прибуттів і виїздів, за країнами, цілями поїздки, місяцями року та ін. Облік здійснюється на всіх контрольно-пропускних пунктах, в аеропортах, морських портах тощо. У цьому разі основними джерелами інформації про осіб, які подорожують, служать в'їзні, виїзні чи посадочні картки й інші аналогічні форми, а також паспорти і візи. Ці документи містять відомості про вік, стать і громадянство (країну постійного місця проживання) туристів, цілі поїздок і їх сезонність, види використовуваних транспортних засобів, місця розміщення у відвідуваній країні та ін. Метод обліку на кордоні застосовується в багатьох країнах, наприклад, у Великій Британії, Греції, Індії, Ірландії, Іспанії, Канаді, США, Франції, Алжирі. Готельний сектор надає відомості про кількість готельних місць, кількість прийнятих іноземних відвідувачів, середньорічний коефіцієнт завантаженості номерного фонду іноземними відвідувачами. Готелі й інші засоби розміщення здійснюють поточну реєстрацію прибуттів, для цього кожен відвідувач заповнює облікову картку, вказуючи кількість осіб, що прибули, громадянство чи країну постійного місця проживання, дату заїзду і виїзду, тривалість перебування в певному засобі розміщення. Первинна інформація обробляється і вноситься в спеціальні форми, які потім передаються в органи статистики. UNWTO запропонувала стандартну форму поточної звітності та щомісячного зведення про прибуття і ночівлі туристів у готельних підприємствах.

Відомості, одержані під час статистичного спостереження, дають змогу контролювати завантаженість готельної бази. Цей метод використовується для обліку як міжнародних, так і внутрішніх туристів. Однак він має суттєвий недолік – не може забезпечити повноту інформації про перебування

туристів. Пов'язано це з тим, що далеко не всі засоби розміщення надають відповідну статистичну звітність. Так, не реєструються туристи, які зупиняються в мебльованих кімнатах, пансіонатах, на приватних квартирах, отже, обсяг туристських потоків є заниженим. Не ведеться облік екскурсантів, які здійснюють короткі поїздки, перебувають у місці призначення протягом дня і не ночують. Наприклад, туристи, які проживають у готелях на території Німеччини, часто відвідують столицю Нідерландів – Амстердам чи столицю Бельгії – Брюссель. Цей метод має ще один серйозний недолік – він спричиняє подвійний облік відвідувачів, якщо вони змінюють готелі під час подорожі на території однієї і тієї ж країни [28].

У деяких країнах високої точності обліку туристських потоків вдається досягти поєднанням основних методів статистичного спостереження зі спеціально організованими дослідженнями. Наприклад, така система накопичення статистичної інформації застосовується у Великій Британії, Франції і Бельгії. У Великій Британії і Франції анкетні опитування туристів проводяться поряд з обліком на кордоні, у Бельгії – разом із реєстрацією в засобах розміщення.

Зазвичай в туризмі спеціальні дослідження мають вибірковий характер. З усієї досліджуваної сукупності відвідувачів методом випадкової вибірки "виокремлюється" визначена кількість осіб. Наприклад, для характеристики в'їзного потоку в країну оптимальною є вибірка 1,5 – 2 тис. осіб. Стосовно них реєструють ознаки, які цікавлять дослідників, і на цій підставі вираховують потрібні показники (середні величини, відносні та ін.), що поширюються потім на вихідну сукупність. За правильної організації спостереження вибіркові показники є дуже близькими до загальних.

Основним джерелом одержання інформації в процесі дослідження відвідувачів є опитування в письмовій формі. Відповіді на заздалегідь сформульовані в анкеті запитання пропонують дати під час особистого спілкування. Практика свідчить, що роздача анкет із проханням заповнити їх

вдома і повернути поштою є малоефективною, оскільки кількість відповідей різко скорочується, а похибки у дослідженні зростають.

Такого роду спеціальні дослідження періодично проводяться у Франції. Розроблені з цією метою анкети дають змогу одержати деталізовану інформацію про перебування іноземних туристів у цій країні і французьких туристів за кордоном. Уже перше анкетування, проведене в 1975 – 1976 ррм показало, що тільки половина іноземних туристів, які відвідали Францію, проходила реєстрацію за старою системою збору статистичних даних.

Транспортні відомства представляють статистичні відомості про міжнародні перевезення пасажирів за видами транспорту і напрямками перевезень.

Туристичні доходи і витрати, як і фізичні туристські потоки, враховуються різними способами. Наприклад, розмір валютних надходжень від міжнародного туризму може бути визначений на підставі банківської звітності та результатів вибіркового досліджень.

Банківський метод полягає в накопиченні інформації про валютні операції, які здійснюють міжнародні туристи. Банківські структури враховують валютні доходи і витрати, пов'язані з в'їздом і виїздом туристів. При цьому центральний (національний) банк здійснює облік туристичних витрат через комерційні банки і пункти обміну валюти, які надають інформацію про продаж і купівлю іноземних банкнот по лінії туризму. Банківський метод використовується у Франції, Німеччині та інших європейських державах і завдяки низці переваг знайшов широке застосування: по-перше, він не вимагає додаткової інформації від туристів, найчастіше зайвої (наприклад, назва вулиці, номер будинку в місці постійного проживання туриста); по-друге, він не ускладнює прикордонні формальності, а також роботу статистичних органів. Обробку даних виконує центральний (національний) банк при складанні платіжного балансу [29].

Як і будь-який інший статистичний метод, банківський метод має свої недоліки. Зокрема, у процесі статистичного спостереження банківським методом виникають деякі помилки:

- справжній обсяг валютних надходжень від міжнародного туризму спотворюється з багатьох причин: через наявність паралельних ринків валюти і можливості фінансових зловживань. Частина валютних потоків у країнах, де функціонує "чорний ринок", оминає банківські канали. Водночас здійснення

валютних операцій за участю банківських структур ще не гарантує повної реєстрації цих операцій. Часто дрібні обмінні пункти приховують факти купівлі-продажу іноземних банкнот і тим самим занижують обсяг валютних надходжень від міжнародного туризму;

- через відмову фізичних і юридичних осіб використовувати безготівкову валюту як платіжний засіб. У роботі туристичних підприємств широко застосовується кліринг – система взаємозаліків-компенсацій при обміні іноземними туристами. Усі ці операції, а також оплата туристських товарів і послуг тимчасовими відвідувачами за кредитними картками не враховуються при банківському методі;

- у разі реєстрації міжнародних валютних операцій в особливо великих розмірах. У деяких країнах встановлено високий граничний рівень для транснаціональних операцій, що підлягають реєстрації. Одночасно середні туристичні витрати, як правило, не сягають цього рівня і не відбиваються в статистичній звітності;

- за наявності в іноземних туристів місцевої валюти без обміну в країні тимчасового перебування. Валютні надходження від міжнародного туризму вимірюються сумою національної валюти, яку було обміняно банками на іноземну. Не враховується в статистичному обліку банківським методом та частина місцевої валюти, яку туристи обміняли на батьківщині й привезли з собою чи позичили в родичів і знайомих за кордоном з подальшою компенсацією під час зустрічних візитів [29].

Банківський метод не створює правильного уявлення про обсяги валютних надходжень від іноземних туристів у територіальному розрізі. Облік ведеться лише за країнами походження грошових одиниць, що спричиняє серйозні похибки. Крім того, після запровадження на території більшості європейських країн єдиної валюти – євро – застосування такими країнами банківського методу щодо туристів з інших європейських країн ускладнилося.

Вибіркове дослідження організовується у формі опитувань відвідувачів на контрольно-пропускних пунктах, у засобах розміщення, транспорті, в популярних туристичних місцях. Метою вибіркового дослідження є визначення середніх витрат одного відвідувача за добу (E). Загальну суму валютних надходжень (D) одержують розрахунковим шляхом за формулою:

$$D = V * E * N \quad (1.1)$$

де V – загальна кількість прибуттів, осіб; N – середня тривалість перебування одного відвідувача в країні, діб.

Цей метод має свої недоліки. Насамперед, дуже важко точно визначити обсяг туристичних витрат, оскільки, як показує практика, більшість туристів згодом можуть назвати лише приблизну суму таких витрат. Тому на Заході часто використовується так званий щоденниковий метод обліку туристичних витрат, коли відвідувач щодня під час поїздки заповнює спеціальні форми, вказуючи обсяг своїх витрат. Проблема полягає в тому, як умовити туристів заповнювати такі форми.

Вибіркові дослідження регулярно проводяться в США, Канаді, Великій Британії, Ірландії та Швейцарії. Запорукою успіху в одержанні достовірної інформації є детально розроблений план вибіркового дослідження. Однак і цей метод не є ідеальним. Основні причини похибок при його використанні:

– відсутність точного обліку кількості ночівель іноземних туристів у додаткових засобах розміщення;

- розбіжності в методиці визначення розрахункової вибірки. Добір одиниць спостереження проводиться по-різному. В одних випадках досліджується кожен п'ятий іноземний турист, в інших – кожен тисячний;

- недостатня репрезентативність (показність) розрахункової вибірки. Добір осіб, що підлягають дослідженню, здійснюється стихійно. Така вибірка не може повно й адекватно представляти особливості всієї сукупності іноземних туристів;

- неточність при визначенні середніх витрат [29].

Останніми роками помітно зріс інтерес до впливу, який туризм чинить чи може чинити прямо чи опосередковано на економіку країни, що приймає, щодо створення додаткової вартості, збільшення зайнятості, одержання прибутку приватними особами, державою тощо. Суттєво змінився характер попиту на інформацію про туризм як у державному, так і приватному секторі. Тепер країни, окрім кількісних показників про туристські потоки, кількість прибуттів і ночівель, а також характеристик умов перебування й обслуговування, потребують інформації і показників, які підтверджують достовірність вимірювання економічного впливу туризму.

До цієї інформації висуваються такі вимоги:

- дані повинні мати статистичний характер і отримуватися на регулярній основі, тобто бути результатом не тільки одноразової оцінки, а постійного статистичного процесу, який поєднує визначення базових оцінок більш гнучким застосуванням показників із метою підвищення ефективності отриманих результатів;

- отримані оцінки повинні покладатися на надійні статистичні джерела як враховують як відвідувачів, так і постачальників послуг, і, за можливістю, використовувати незалежні методики;

- дані повинні давати можливість зіставлення в різні часові періоди в межах однієї країни, між країнами, а також із даними інших галузей економіки;

– інформація повинна бути послідовною, дані повинні бути представлені в макроекономічному форматі, визнаному на міжнародному рівні.

На жаль, статистична інформація про природу, розвиток і наслідки туризму, як і раніше, базується на обліку прибуттів і ночівель, а також на даних платіжного балансу, які не охоплюють усього спектра економічного впливу туризму. Як наслідок, уряди, ділові кола та громадськість держав позбавлені можливості одержувати достовірні відомості, необхідні для формування ефективної політики та пожвавлення ділової активності, що позначається на національній економіці.

Отже, існує потреба формування методики збору даних для проведення дослідження стану туризму, яка відповідатиме сучасним вимогам порівнянними з міжнародними загальноприйнятими системами обліку. Для формування такої системи необхідно звернутися до досвіду зарубіжних країн, розглянути існуючі в сучасній світовій практиці основні методики статистичного обліку. Аналіз заснований на статистичних спостереженнях є переконливим аргументом і припускає формування методики збору первинних даних для проведення досліджень стану туристичного бізнесу, яка буде порівнянна із загальноприйнятими міжнародними системами статистичного обліку (див. табл. 1.1).

Здійснення збору статистичних даних UNWTO відбувається через національні організації по туризму і власних експертів, які фіксують відомості про міжнародних туристичних прибуттях, збирають інформацію для визначення доходів від міжнародного туризму і міжнародних туристичних витрат, а також роблять зведення даних відносно польотів повітряного транспорту і його розміщення. У кінці кожного року UNWTO проводиться аналіз туристичної сфери і на основі аналізу поточних тенденцій і думки експертів створюється прогноз на наступний період [26].

В Україні регулювання в галузі туризму здійснюють Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, центральний орган виконавчої влади в

галузі туризму, місцеві державні адміністрації, органи місцевого самоврядування, а також інші органи в межах їх компетенції. Для оцінки ефективності політики здійснюється державний контроль за діяльністю в галузі туризму. Відповідно національна статистика туризму забезпечує потреби міжнародного та національного моніторингу розвитку цієї галузі.

Таблиця 1.1 – Методика статистичного обліку туризму в різних країнах

Країна	Організація	Параметри оцінювання
США	Національна туристична адміністрація США	Збираються відомості не лише усередині країни, але і за кордоном
Іспанія	Національний інститут статистики	готельне господарство і туризм; туристичні витрати; сімейний туризм; індекс цін на розміщення і показники по прибутковості; заповнюваність засобів розміщення; сільський туризм; заповнюваність хостелів; пересування туристів по готелях; кемпінги; корпоративна культура туристичних агентств
Китай	Китайська національна туристична адміністрація	бізнес-зустрічі; відвідування друзів; обслуговування виробництва, розміщеного в КНР і т. ін. Також розглядаються дані туристських прибуттів по статі і віку, пунктам призначення, точок в'їзду (виду транспорту авіа, залізниця, автотранспорт та ін.)
Німеччина	Німецька національна рада з туризму	зростання перспективи світового туризму; економічна криза і туризм; міжнародний пункт призначення поїздки; Німеччина у світі; T&T Індекс конкурентоспроможності; Німеччина в Європі; в'їзний туризм в Німеччині факти і цифри; ціни готелів в Європі і Німеччині; в'їзний туризм; в'їзний туризм – значення і розбиття; види розміщення; Incoming Tourism аеропорти; ділові поїздки, виставки; бізнес-напрями для європейців; причини для подорожей серед європейців, транспорт; задоволення відпочивальників; інваліди, оцінка ринків зарубіжних регіонів (окремо регіони Європи і світу, а також конкретні національні

		ринки); Tax- Free Shopping; перспективи розвитку GNTB.
--	--	--

Необхідність достовірної, актуальної і доступної статистичної інформації про туристичні потоки, про пріоритети туристів в споживанні послуг, про туристичні витрати і в цілому дані, необхідні для оцінки вкладу туристичної сфери і пов'язаних з нею галузей в економіку регіону, що потребує аналізу стану і динаміки туристичної сфери, прогнозування і планування розвитку туризму як складової і важливої частини економіки будь-якого регіону. До першочергових завдань для вдосконалення статистичного обліку в туристичній галузі, що вимагають вирішення відносяться: організація ведення і аналізу туристичної статистики; отримання повної інформації про якісні і кількісні характеристики туристичного потоку в регіоні і його динаміки [29].

Існує дві основні проблеми, які необхідно аналізувати у рамках вдосконалення статистичної оцінки в кожному конкретному регіоні. По-перше, це визначення і надання такої інформації, яка в першу чергу затребувана різними суб'єктами туристичного ринку регіону. Другою проблемою у рамках вдосконалення статистичного аналізу є відповідність зібраної і узагальненої статистичної інформації запитам учасників ринку за різними критеріями (актуальність, повнота, порівняльність, доступність, цільова орієнтація споживачів статистичної інформації та ін.). Передусім, необхідно говорити про суб'єктів, зайнятих збором статичної інформації і про зміст цієї інформації. Аналіз сучасного стану статистики туризму в Україні і в окремих регіонах пов'язаний з виявленням основних проблем, що впливають на достовірність і повноту отримуваної інформації про туристичний потенціал регіонів і туристичні потоки, а також використання закордонного досвіду статистичних спостережень у сфері туризму для інформаційного забезпечення програм розвитку туризму, що є основним завданням для вирішення питань інформаційного забезпечення сфери туристичних послуг [34].

Сучасна практична статистика в Україні проводить облік показників, що характеризують розвиток туризму за такими напрямками – це вивчення обсягу і напрямків туристичних потоків; попиту і пропозиції туристичних послуг за регіонами; характеристика наявності туристичних ресурсів та дослідження ефективності туристичної діяльності та її економічного значення для країни в цілому тощо [41].

1.3. Особливості бухгалтерського обліку туристичних підприємств

Всі суб'єкти туристичної діяльності, незважаючи на те, який вид туризму вони представляють, ведуть бухгалтерський облік, в якому існують чіткі відмінності від суб'єктів інших видів економічної діяльності. Існують також відмінності обліку у туроператорів і турагентів, що обумовлено їхньою діяльністю.

Туристичний продукт – попередньо розроблений комплекс туристичних послуг, який поєднує не менш, ніж дві такі послуги, що реалізуються або пропонуються 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). Якщо розглядати туристичні послуги більш детально, то їх можна поділити на дві групи:

1) характерні туристичні послуги та товари – послуги та товари, призначені для задоволення потреб споживачів, надання та виробництво яких суттєво скоротиться без їх реалізації туристам.

2) супутні туристичні послуги та товари – послуги та товари, призначені для задоволення потреб споживачів, надання та виробництво яких несуттєво скоротиться без їх реалізації туристам. Це залишкова категорія, що містить товари й послуги, котрі в окремих країнах визначені як специфічні для туризму, але за міжнародною класифікацією не ввійшли до цієї категорії.

Саме зазначені послуги формують вартість туристичного продукту і вираховуються під час визначення бази оподаткування ПДВ у туроператора [1].

Бухгалтерський облік діяльності туроператора та турагента здійснюється згідно зі Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [4]. Під час організації бухгалтерського обліку витрат туристичні підприємства використовують норми П(С)БО 16 «Витрати», згідно з п. 6 якого витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [4]. В основі організації обліку витрат є їх класифікація на прямі і непрямі, виробничі і невиробничі. Під час віднесення витрат туроператора до певної категорії потрібно враховувати структуру турпродукту, договірні умови його формування та реалізації, організаційно-виробничу структуру підприємства та інші фактори.

Реалізація туристичного продукту туроператором починається з оформлення договірних взаємовідносин між замовником (у випадку прямого продажу) та туристичним агентом (у випадку продажу через посередника). У залежності від способу реалізації туристичного продукту використовуються різні первинні документи. Так, якщо замовником є юридична особа, то у разі попередньої оплати туроператор оформляє рахунок-фактуру [13].

Підтвердженням оплати є банківська виписка (при безготівковому розрахунку), фіскальний чек, прибутковий касовий ордер (при готівковому розрахунку). Перед початком подорожі туроператор передає замовнику ваучер, транспортні квитки, страхові поліси та інші документи, необхідні для споживання туристичного продукту. Підставою для нарахування доходу є підписаний обома сторонами акт про туристичне обслуговування, який оформляється після завершення туристичного обслуговування. Порядок документального оформлення реалізації туристичного продукту у залежності

від договірних відносин туроператора. При цьому існує можливість організації договірних відносин безпосередньо з клієнтом (див. табл. 1.2) та за участю партнерів (див. табл.1.3).

Таблиця 1.2 – Документальне оформлення реалізації туристичного продукту у залежності від договірних відносин туроператора безпосередньо з клієнтом

Види договорів	Договір про надання послуг	Посередницький договір на продаж туристичних послуг	Посередницький договір на придбання туристичних послуг
Документ для проведення попередньої оплати	Рахунок-фактура	Рахунок-фактура з визначеним у ньому розміром винагороди туроператора	Рахунок -фактура з визначеними у ньому розміром винагороди туроператора
Підтвердження оплати	Фіскальний чек, банківська виписка, прибутковий касовий ордер		
Надання документів для споживання туристичних послуг	Ваучер, страховий поліс, транспортні квитки тощо		
Отримання туристичних послуг (товарів)	Акт наданих послуг (за відсутності – бухгалтерська довідка)	Акт-звіт турагента про реалізацію послуг через туроператора	Акт-звіт туроператора про придбання послуг на користь довірителя

З метою формування туристичного продукту туроператор з партнерами укладає договір, у залежності від цивільно-правової форми якого й визначається порядок документального оформлення розрахунків з формування туристичного продукту. Слід звернути увагу, що окремі

туристичні послуги (наприклад, екскурсійні) можуть надаватися фізичними особами – не підприємцями. У такому разі туроператор укладає з ними договір підряду на надання послуг.

Таблиця 1.3 – Документальне оформлення реалізації туристичного продукту у залежності від договірних відносин туроператора безпосередньо з партнерами

Види договорів	Договір надання послуг	Посередницький договір на продаж туристичних послуг	Договір підряду	Договір куплі-продажу (для товарів)
Документ для проведення попередньої оплати	Рахунок-фактура	Рахунок-фактура з визначеним у ньому розміром винагороди туроператора	Договір	Рахунок-фактура
Підтвердження оплати	Безготівковий розрахунок-платіжне доручення, банківська виписка Готівковий рахунок-звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт з підтверджуючим документом на оплату (фіскальний чек, квитанція з банку, корінець прибуткового касового ордеру). За договором підряду оплата проводиться видатковим касовим ордером			
Отримання документів на споживання туристичних послуг	Санаторно-курортна путівка, транспортний квиток тощо		Не надають	
Отримання послуг (товарів)	Акт наданих послуг	Акт-звіт туроператора про реалізацію послуг	Акт наданих послуг	накладна

До витрат туроператорів відносять витрати на формування турпродукту, транспортні витрати на проїзд до місця відпочинку і назад, вартість окремих видів послуг, які входять у вартість турпродукту, страхові витрати, витрати на трансферт, витрати на екскурсійне обслуговування. Умови визнання та обсяг цих витрат прямо залежать від виду договору: купівлі-продажу, комісії, доручення, обміну або агентської угоди.

Створення туроператором туру зумовлює виникнення витрат, облік яких ведеться на рахунках 23 «Виробництво», субрахунок «Виробництво туристичних послуг», 91 «Загальновиробничі витрати», субрахунок «Загальновиробничі витрати туристичних послуг», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати», субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт та послуг», субрахунок другого порядку «Собівартість реалізованих туристичних послуг» [5].

Іноді туроператор може використовувати рахунки класу 8 «Витрати за елементами» з щомісячним списанням сальдо цих рахунків у кореспонденції з рахунком 23 «Виробництво» і рахунками класу 9 «Витрати діяльності». Неоднозначним є питання обліку загальновиробничих витрат – можуть у момент їх появи відразу відноситися в Дт рахунка 23 або обліковуватись на рахунку 91. У другому варіанті вони списуються з Кт рахунка 91 в Дт рахунка 23 або в повному обсязі, або в сумі розподілених постійних загально- виробничих витрат. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати списуються з Кт рахунка 91 безпосередньо в Дт субрахунка 903 [6].

До витрат турагентів відносять вартість турпродукту, сформованого туроператором, витрати на маркетингові дослідження, оплата праці працівників турагенства, витрати на соціальні заходи, витрати на рекламу, витрати на збут, оренда офісу, амортизаційні відрахування, комунальні послуги, банківські послуги та ін. Турагенти можуть вести облік витрат тільки на рахунку 23, субрахунок «Виробництво турагентських послуг» або,

як суб'єкт малого підприємництва, тільки на рахунках класу 8, тобто за елементами витрат [5].

Під час організації бухгалтерського обліку доходів туристичні підприємства використовують норми П(С)БО 15 «Дохід», згідно з п. 5 якого дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена [3].

Щодо обліку доходів від туристичної діяльності, то існує два підходи до дати визнання доходу туроператора і турагента в бухгалтерському обліку. Перший підхід передбачає виникнення доходу на дату надходження коштів на поточний рахунок або до каси туристичної фірми як оплата за турпродукт. Правильнішим вважають другий підхід, згідно з яким дохід визнається за датою закінчення туру [8].

Щодо обліку доходів від туристичної діяльності, то існує два підходи до дати визнання доходу туроператора і турагента в бухгалтерському обліку. Перший підхід передбачає виникнення доходу на дату надходження коштів на поточний рахунок або до каси туристичної фірми як оплата за турпродукт. Правильнішим вважають другий підхід, згідно з яким дохід визнається за датою закінчення туру [8].

Щодо умов визнання доходу, то у туроператора дохід визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо результат цієї операції може бути достовірно оцінено, у турагента, послуги якого відносять до посередницьких, надаються відразу в повному обсязі, визначати ступінь завершеності не треба. Для обліку доходів від реалізації туристичних послуг використовують субрахунок 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг», субрахунок другого порядку «Дохід від реалізації туристичних послуг» (у туроператора), «Дохід від реалізації турагентських послуг» (у турагента) [7]. Понесені витрати туристичної фірми та отримані

доходи списуються на фінансові результати – рахунок 79 «Фінансові результати».

Особливості та відмінності в організації обліку діяльності туроператора і турагента доцільно згрупувати за такими ознаками: напрям підприємницької діяльності, приналежність туристичного продукту, форма обліку, документообіг, рахунки обліку витрат, умови визнання доходу, формування прибутку (табл. 1.4.).

Таблиця 1.4 – Характерні ознаки організації обліку діяльності туроператора і турагента

Ознаки	Туроператор	Турагент
Напрямок підприємницької діяльності	Формування, просування та реалізація турпродукту	Просування сформованого тур-оператором турпродукту, рекламно-інформаційні та інші послуги
Приналежність туристичного продукту	Наявність запасу тур-продукту для продажу	Придбання турпродукту у туроператора за наявності купівельного інтересу
Форма обліку	Автоматизована, журнальна або спрощена форма	Спрощена форма
Документообіг	Чіткий порядок передачі документів між підрозділами підприємства та від зовнішніх суб'єктів	Складається з документів, які фіксують господарські операції з перепродажу готового тур продукту
Рахунки обліку витрат	Рахунок 23, рахунки класу 9 або рахунки класу 9 і 8	Рахунок 23, рахунки класу 8
Умови визнання доходу	Дохід визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо результат цієї операції може бути достовірно оцінено	Немає потреби визначати ступінь завершеності, бо послуги відносять до посередницьких, надаються відразу в повному обсязі
Формування продукту	Визначається як різниця між ціною придбання послуг у постачальників і	Визначається як комісійна винагорода, яку виплачує туроператор за реалізацію

	ціною реалізації сформованої путівки згідно з встановленим механізмом ціноутворення	свого туристичного продукту
--	---	--------------------------------

По-різному формується прибуток туроператора і турагента: у туроператора – це різниця між ціною придбання послуг у постачальників і ціною реалізації сформованої путівки згідно із встановленим механізмом ціноутворення, у турагента – це комісійна винагорода, яку виплачує туроператор за реалізацію свого туристичного продукту. Туроператор закладає комісійну винагороду як відсоток у ціну турпакета або комісійна винагорода дорівнює відсотку знижки з роздрібної ціни реалізації турпродукту. Іноді турагент робить власні нарахунки на ціну, за якою турпродукт придбаний у туроператора.

Враховуючи викладене вище, треба зазначити, що організація бухгалтерського обліку діяльності туроператора і турагента має деякі відмінності, що зумовлені видом діяльності, яку вони здійснюють, формою обліку, зокрема можливістю застосування спрощеної форми обліку, особливостями документального оформлення господарських операцій, формою здійснення розрахунків та ін. Врахування особливостей здійснення обліку кожним з суб'єктів туристичної діяльності дасть змогу правильно організувати бухгалтерський облік, підвищити ефективність туристичної діяльності та досягти максимальних прибутків [15].

Особливість обліку туристичної діяльності формується своєрідною винятковістю суб'єкта туристичної діяльності. Одні можуть мати свою основу, а інші просто організовують подорож. Кошти, що були отримані туристами – доходи від надання таких послуг.

Організація обліку у турагентів певною мірою залежить від особливостей оформлення документів господарських операцій та здійснення розрахунків, можливості застосування спрощеної форми обліку у туристичних агентів, що не мають своєї власної матеріальної бази [3].

Отже особливості обліку туристичної діяльності можна розглядати, об'єднавши їх за трьома ознаками: пов'язані з показником визнання доходу; пов'язані з розміром підприємства; обумовлені особливостями оподаткування тощо.

Висновки до 1 розділу

Облік – це процес, який складається з операцій спостереження, сприйняття, вимірювання та реєстрації фактів, явищ природи чи суспільного життя. Поняття обліку є досить широким і багатогранним, оскільки він пов'язаний з різноманітною господарською діяльністю. Залежно від призначення облікової інформації господарський облік поділяють на:

- оперативний, (оперативно-технічний);
- статистичний;
- бухгалтерський.

Туристична діяльність має певні особливості бухгалтерського обліку :

- пов'язані з показником визнання доходу;
- пов'язані з розміром підприємства;
- обумовлені особливостями оподаткування тощо.

На базі різних видів обліку менеджмент підприємства може провести аналіз діяльності. Метою аналізу є виявлення глибинних зв'язків і взаємозалежностей між окремими параметрами об'єкта управління, своєчасне визначення тенденцій в розвитку процесів окреслення кращих, ефективніших варіантів управлінських рішень. Аналіз діяльності суб'єкта господарювання туристичної галузі – це система спеціальних знань, яка пов'язана з дослідженням зміни і розвитку соціально-економічних явищ і процесів, що відбуваються в галузі туризму, у їх взаємозв'язку та взаємозумовленості, дослідженням зовнішнього економічного середовища, моделюванням поведінки економічної системи на багато факторній основі, обґрунтуванням цільових програм, індикативних планів та бізнес-планів, кількісним і якісним вимірюванням об'єктивних і суб'єктивних факторів та

пошуком резервів удосконалення господарської діяльності, формування аналітичного забезпечення для прийняття оптимальних управлінських рішень.

РОЗДІЛ 2. ДОСЛІДЖЕННЯ ОБЛІКУ ДІЯЛЬНОСТІ ТУРИСТИЧНОГО ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Аналіз динаміки статистичного обліку туристичної діяльності в світі та України

Аналіз заснований на статистичних спостереженнях є переконливим аргументом і припускає формування методики збору первинних даних для проведення досліджень стану туристичного бізнесу, яка буде порівнянна із загальноприйнятими міжнародними системами статистичного обліку.

В теперішній час, оцінка стану туризму на міжнародному рівні в різних країнах робиться на основі Системи національних рахунків (СНР), рейтингу країн світу по рівню конкурентоспроможності подорожей і туризму, який формує Всесвітній економічний форум (ВЕФ), а також рейтингу, що складається за даними міжнародного туризму, розробленого Всесвітньою туристською організацією (UNWTO), яка є найбільшою у світі міжурядовою організацією по туризму, що має статус спеціалізованої установи ООН. UNWTO займається розвитком надійного і загально доступного туризму.

Для формування інформаційної основи, необхідної не лише для функціонування туристичних компаній, але і для регіональних органів влади, відповідальних за розвиток туризму в регіоні, потрібне знання існуючих форм статистичного спостереження в області туризму, статистичних стандартів UNWTO і Організації Об'єднаних Націй (ООН), методів статистичного обліку туризму в країнах, що лідирують по рівню розвитку національного туристичного сектора. Застосування статистичних стандартів ООН і UNWTO дозволяє проводити повніші і порівнянні статистичні дослідження, а також складати статистичні прогнози розвитку туризму як складової і важливої частині економіки будь-якого регіону. До статистичних завдань в туризмі відносяться: статистичний аналіз відвідувачів, аналіз ефективності функціонування засобів розміщення, туристичного

споживання; організація ведення і аналізу туристичної статистики; отримання повної інформації про якісні і кількісні характеристики туристичного потоку в регіоні і його динаміці.

Для забезпечення сектора актуальною і своєчасною інформацією організацією розраховується показник міжнародного туризму, який оцінює розвиток туризму в короткостроковому періоді. Він складається з трьох складових: огляд даних по туризму з країн прибуття і вибуття; ретроспективна і перспективна оцінка туризму, яка складається групою експертів UNWTO; збір додаткових економічних даних для оцінки стану і розвитку туризму [26]. Здійснення збору статистичних даних UNWTO відбувається через національні організації по туризму і власних експертів, які фіксують відомості про міжнародних туристичних прибуттях, збирають інформацію для визначення доходів від міжнародного туризму і міжнародних туристичних витрат, а також роблять зведення даних відносно польотів повітряного транспорту і його розміщення.

У кінці кожного року UNWTO проводиться аналіз туристичної сфери і на основі аналізу поточних тенденцій і думки експертів створюється прогноз на наступний період. Для наочності наведено дані Всесвітнього банку по прибуттю туристів по світу в цілому за 2012 – 2022 рр. (див. рис. 2.1).

У 2020, 2021 та 2022 рр. пандемія призвела до втрати 2,6 мільярдів міжнародних прибуттів. Доходи від експорту міжнародного туризму впали на 62% у 2020 році та на 59% у 2021 році порівняно з 2019 роком (у реальному вираженні), а потім відновилися у 2022 році, залишившись на 34% нижче рівня до пандемії. Загальна втрата експортних доходів від туризму становить 2,6 трильйона доларів США за цей трирічний період.

У 2019 році, за даними UNWTO, число здійснених у всьому світі міжнародних туристичних поїздок досягло 1,464 млн, а 2020 рік став гіршим для туризму за всю історію статистичних спостережень, оскільки кількість міжнародних прибуттів туристів скоротилася до 407 млн. Така ситуація була наслідком пандемії коронавірус і пов'язаних з нею обмежень на поїздки.

Проте UNWTO передбачає, що відновлення триватиме протягом 2023 року, навіть якщо сектор стикається з економічними, медичними та геополітичними проблемами. У кінці 2023 р. міжнародний туризм відновився на 84% – 90% від допандемічного рівня. 700 мільйонів туристів здійснили міжнародні подорожі за перші сім місяців 2023 р., що на 43% більше, ніж у 2022 році. Близький Схід показав найкращі результати, де кількість прибуттів на 20% перевищила рівень до пандемії. У січні – липні 2023 року в Африці відновився рівень прибуттів туристів на 92% ніж до пандемії, у Європі – 91%, Америці – 87%, Азії та Тихому океані – 61% [26].

Скасування пов'язаних із COVID-19 обмежень на подорожі в Китаї, найбільшому світовому ринку виїзних поїздок у 2019 році, є значним кроком для відновлення туристичного сектору в Азіатсько-Тихоокеанському регіоні та в усьому світі. У короткостроковій перспективі відновлення подорожей з Китаю, ймовірно, принесе користь, зокрема, азіатським напрямкам. Однак це буде залежати від наявності та вартості авіаперельотів, візового режиму та ін.

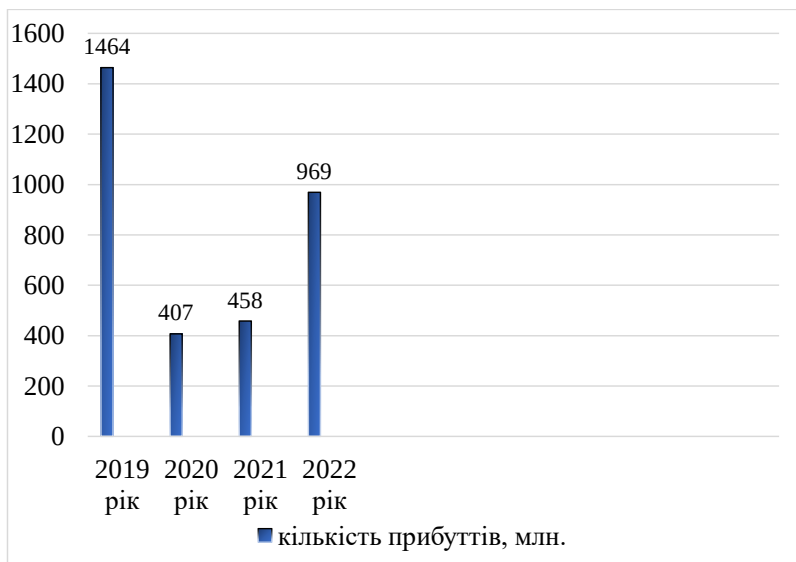


Рис. 2.1 – Статистика прибуття туристів у світі за 2019 – 2022 рр.

COVID-19 мав руйнівний вплив на подорожі та туризм, зокрема на великі міста по всьому світу, оскільки країни закрили свої кордони у відповідь на пандемію. Коли кордони знову відкрилися, багато туристів змінили міста на менш населені напрямки, такі як прибережні та сільські. Але останні дослідження WTTC показують, що відпочинок у містах повертається та стає все популярнішим. WTTC підготував рейтинг спільно з платіжною системою Visa та аналітичною компанією Oxford Economics. При складанні рейтингу оцінювалися, серед іншого, внесок туризму у ВВП, витрати туристів та створення робочих місць у цій сфері. Загалом у ньому 82 міста. (Додаток А).

У 2022 році внесок Парижа в економіку за рахунок туризму сягнув майже \$36 млрд. Другу сходинку посів Пекін (\$33 млрд), на третьому місці – Орlando (\$31 млрд). До десятки увійшли Шанхай (\$29,7 млрд), Лас-Вегас (\$23 млрд), Нью-Йорк (\$21 млрд), Токіо (\$17,9 млрд), Мехіко (\$16,7 млрд), Лондон (\$14,9 млрд) і Гуанчжоу (\$13,1 млрд). Автори дослідження зазначають, що до 2023 року лідерами рейтингу стануть китайські міста – перше та друге місця займуть Пекін і Шанхай, а Париж переміститься на третє місце [26].

Таблиця 2.1 – Кількість туристів, обслугованих туроператорами та турагентами України, за видами туризму [26]

Роки	Кількість туристів, обслугованих туроператорами та турагентами, усього	У тому числі, кількість туристів, обслугованих туроператорами		
		В'їзні туристи	Виїзні туристи	Внутрішні туристи
2014	2425089	17070	2085273	322746
2015	2019576	15159	1647390	357027
2016	2549606	35071	2060974	453561

2017	2806426	39605	2289854	476967
2018	4557447	75945	4024703	456799
2019	4627451	79643	4058908	488900
2020	5319952	83703	4786594	449655

[Джерело: за даними державної служби статистики України]

Із загальної кількості туристів найбільшу частку становили туристи-громадяни України, які виїжджали за кордон. За останній звітний період, відповідно до статичних даних України, частка українців, що від'їжджали за кордон становила майже 88% (згідно до кількості туристів, обслугованих туроператорами та турагентами України), а частка іноземців лише 2%. Станом з 2021 по 2023 роки статистичні дані відсутні, але з огляду на російську агресію і військові події на території України, можна припустити, що співвідношення іноземних туристів до загальної частки обслуговуваних туроператорами та турагентами України стало в рази менше. [26]

2.2. Характеристика та бухгалтерський облік ТОВ «Гамалія Тур»

Розглянемо організаційно-економічну діяльність ТОВ «Гамалія Тур» та організацію його фінансів в умовах економічної нестабільності сьогодення. Туристичне підприємство «Гамалія Тур», є туроператором і створює власні тури, здійснюючи туристичні послуги індивідуальним туристам і групам туристів, встановлюючи безпосередні зв'язки з іноземними туроператорами, транспортними, страховими організаціями, готельними та санаторними комплексами, екскурсійними бюро.

На сьогоднішній день ТОВ «Гамалія Тур» – багатoproфільне, професійне, високотехнологічне туристичне підприємство. Підприємство активно співпрацює і має підписані агентські угоди більш ніж з 1500 туристичними агентствами в усіх регіонах України.

Міжнародний експертний клуб (МЕК) і рейтингове агентство «ElitExpert» підготували Національний рейтинг туристичних компаній за 2022 рік. У цьому рейтингу турпідприємство «Гамалія» посіло 11 місце.

Серед лауреатів рейтингу – як туроператори-гіганти із багатомільйонним оборотом, так і маленькі туристичні агенції, де працює до десяти людей. Експерти оцінювали не лише масштаби, а й стійкість та гуманітарну діяльність туристичних компаній у найважчий для країни час [34]

Таблиця 2.2 – Загальна характеристика ТОВ «Гамалія Тур»

Зміст необхідних відомостей	Інформація
1. Повна та скорочена назва підприємства	Товариство з обмеженою відповідальністю «Гамалія Тур» (ТОВ «Гамалія Тур»)
2. Дата реєстрації підприємства	19.04.2019 р.
3. Місце знаходження юридичної особи	Україна, 04213, місто Київ, вул. Липінського, буд 8
4. Код ЄДРПОУ	35134365
5. Відомості про орган управління юридичної особи	Загальні збори, директор
6. Вид діяльності (основний), код галузі	79.11 Діяльність туристичних агентств (основний) 79.12 Діяльність туристичних операторів 79.90 Надання інших послуг бронювання та пов'язана з цим діяльність
7. Організаційно-правова форма підприємства	Товариство з обмеженою відповідальністю
8. Дані про розмір статутного фонду	42000 грн.
9. Середня кількість працівників (осіб) та керівник	28 Голубаха Ігор Анатолійовис
10. Виторг компанії станом на 2021 р.	15903700 грн.
11. Офіційний сайт	https://hamalia.ua/o-kompanii/

Туроператор «Гамалія Тур» пропонує такі послуги як:

- організація відпочинку в Україні і за кордоном;
- індивідуальний та VIP- туризм;
- послуги зустрічей і проводів зарубіжних туристів;
- трансфери, резервування та бронювання авіа та залізничних квитків в усіх напрямках з України, замовлення автомобільного транспорту (автобусів, мікроавтобусів також);

– організація конференцій, семінарів, симпозіумів, корпоративних заходів у будь-якому регіоні України з наданням комплексу послуг (розміщення в готелях, транспортне обслуговування, екскурсійне обслуговування, організація конференц-залів і т.п.);

- послуги професійних перекладачів та гідів;
- екскурсійні тури по Києву та інших містах України;
- паломницькі тури;
- тури вихідного дня;
- тури для спортивних команд і їх уболівальників;
- навчання за кордоном;
- оздоровчі та лікувальні тури;
- відпочинок для дітей;
- тематичні тури, тури по сільській місцевості [36].

Ведення бухгалтерського обліку і контролю покладається на фінансовий відділ ТОВ «Гамалія Тур», очолюваний головним бухгалтером. Фінансова звітність ТОВ «Гамалія Тур» підготовлена відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ/МСБО) та Положенням «Про облікову політику», затвердженою наказом №1 від 27.12.2011р.

Фінансова звітність ТОВ «Гамалія Тур» складається відповідно до основних якісних характеристик, певних принципів підготовки фінансової звітності і МСБО 1:

- зрозумілість;
- доцільність;
- достовірність (обачність, повнота);
- порівнянність.

Для складання фінансової звітності відповідно до МСФЗ керівництво виробляє оцінку активів, зобов'язань, доходів і витрат на основі принципу обачності. Ведення бухгалтерського обліку в ТОВ «Гамалія Тур» здійснюється по єдиному робочому плану бухгалтерських рахунків, розробленому згідно вимог МСБО/МСФЗ «Порядок організації і проведення

інвентаризації майна і зобов'язань підприємства» визначається Наказом про порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань, затвердженим генеральним директором ТОВ «Гамалія Тур». Фінансова звітність по МСФО складається на основі інформації про активи, зобов'язання, капітал, господарські операції і результати діяльності ТОВ «Гамалія Тур» за даними бухгалтерського обліку шляхом трансформації (компіляції) статей відповідно до вимог Міжнародних Стандартів Фінансової Звітності.

Звіт про фінансовий стан (Баланс) складається методом розподілу активів і зобов'язань на поточні й довгострокові. Звіт про прибутки і збитки (Звіт про фінансові результати) складається методом розподілу витрат за функціональною ознакою. Звіт про зміни у власному капіталі представляється в розгорнутому форматі. Звіт про рух грошових коштів складається відповідно до МСБО 7 прямим методом.

В ТОВ «Гамалія Тур» обрана модель безперервного обліку. Фінансова звітність ТОВ «Гамалія Тур» підготовлена виходячи з припущення безперервності діяльності, відповідно до якого реалізація активів і погашення зобов'язань відбувається в ході звичайної діяльності. ТОВ «Гамалія Тур» обробляє первинні документи за допомогою комп'ютерної програми бухгалтерського обліку «ІС-ПРО». Всі визнані активи і зобов'язання оцінюються відповідно до МСФЗ за собівартістю. ТОВ «Гамалія Тур» використовує вимогу МСФЗ 1 про ретроспективне вживання всіх стандартів, що діють на дату підготовки фінансової звітності згідно МСФЗ вперше за один звітний період, оскільки не представляється можливим перерахунок ранішої інформації. Виключеннями для ретроспективного вживання для ТОВ «Гамалія Тур» є:

- основні засоби (а також нематеріальні активи);
- винагороди працівникам;
- сукупні різниці від перерахунку звітності з однієї валюти в іншу.

Основною базисною оцінкою для елементів фінансової звітності, якщо не передбачено окремими МСФЗ, вважається історична вартість (собівартість).

На ТОВ «Гамалія Тур» облік доходів ведеться згідно нормативних та внутрішньогосподарських документів. Товариство отримує дохід відповідно діяльності, яка вказана в КВЕДах, а саме від діяльності туристичних операторів та діяльності туристичних агентства (див. табл. 2.2). Оплату від покупців товариство отримує або на розрахунковий рахунок, виставляючи рахунки на оплату, або готівкою в касу підприємства, використовуючи реєстратор розрахункових операцій. Підприємство замовляло послугу в Компанії «Кіт-2005» на написання програми, яка б дозволила працювати з реєстратором розрахункових операцій, програмуючи чеки з комп'ютерної програми «Підприємство 1С 8.2».

Доходом товариства є також і агентська винагорода, яку, зазвичай, згідно договорам з туроператорами, підприємство утримує самостійно. Компанія має договірні відносини з великою кількістю туроператорів. Їх налічується більш ніж сто, але серед них є основні, з якими підприємство співпрацює частіше ніж з іншими. Це ТОВ «Тез Тур», ТОВ «Анекс Тур», ТОВ «Джоін ап!», ТОВ «Корал Тревел», ТОВ «МТК», ТОВ «Сієста», ТОВ «Інфлот Круїз» та ін. В залежності від терміну співпраці з туроператором, а також від типу бронювань (звичайне бронювання, раннє бронювання) встановлюється відсоток агентської винагороди, яку отримувало ТОВ «Гамалія Тур». Постачальником зі страхування є ПрАТ «Європейське туристичне страхування».

Що стосується постачальників туристичних послуг то підприємство має від 10 до 14% агентської винагороди, здійснюючи бронювання в особовому кабінеті туроператора. На сайті певного туроператора є вартість турпакету, яку бачить турист, а рахунок виставляється турагенту вже за вирахуванням знижки в розмірі 10 – 14%. При продажу авіаквитків розмір комісії залежить від напрямку та інтенсивності виписки. Тобто, якщо це

постійний покупець, який часто подорожує, або підприємство, яке купує авіаквитки своїм співробітникам на відрядження, то менеджер дає їм знижку за рахунок своєї агентської винагороди. Дохід від виписок страхових полісів є постійною величиною і складає 20% від вартості страхового полісу. В самій страховці прописується вартість, наприклад, 1000 грн, а рахунок від ПрАТ «Європейське туристичне страхування» виставляється для сплати агентом на суму 800 гривень.

Дохід на підприємстві відображається на рахунку 703 «Дохід від реалізації робіт та послуг», а вирахування з доходів на рахунку 704 «Вирахування з доходу». Вирахування з доходів – це транзитні суми, які вираховуються з доходів підприємства, тому що вони не є його доходом. Методом співставлення двох величин підприємство може вирахувати свій дохід. Тобто з рахунку 703 «Дохід від реалізації робіт та послуг» віднімаємо рахунок 704 «Вирахування з доходу» результат і є чистим доходом підприємства. Акти наданих послуг від туроператорів оформлюються документом «Надходження товарів (робіт, послуг)» та відображається в комп'ютерній програмі наступними проводками: Дт 704 «Вирахування з доходу» Кт 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками». Досліджуване ТОВ «Гамалія Тур» є платником податку на прибуток.

Визнання доходу відбувається в момент отримання туристом послуги. Визнання доходу має свої особливості. Якщо туристом внесена передплата, яка далі йде туроператору – то тут немає місця доходу, згідно з П(С)БО 15 «Дохід». Якщо послуга і сплачена, і отримана в одному звітному періоді – то це є ідеальна ситуація. Продаж турпослуги покупцю підприємство оформлює документом «Реалізація товарів та послуг» та відображає в комп'ютерній програмі наступними проводками: Дт 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» Кт 703 «Дохід від реалізації робіт та послуг».

Якщо послуга сплачена в одному звітному періоді, а надається в іншому – то підприємство відображає дохід в комп'ютерній програмі «Підприємство 1С 8.2» в тому періоді, в якому надана послуга. Туроператори

надають акти виконаних робіт саме тоді, коли турпослуга або розпочалась, або закінчилась. Деякі туроператори надають акти останнім днем місяця в якому розпочалась подорож. ТОВ «Гамалія Тур» надає акти виконаних робіт останнім днем місяця, в якому здійснено оплату за туристичні послуги, незалежно розпочався тур або ні. Саме тому підприємство також проводить продаж туристу датою акту виконаних робіт від постачальника туристичних послуг. Таке відображення в комп'ютерній програмі «Підприємство 1С 8.2» перекидає актуальні дані про дебіторську та кредиторську заборгованість, а також, звичайно, про доходи підприємства за звітний період. Підприємство має постійних покупців. Це фізичні та юридичні особи. З деякими з них підприємство працює на умовах відстрочення платежів. Коли такі ситуації трапляються на зламі звітних періодів – послуга туристом отримана, а грошові кошти за неї не сплачені. Надходження грошових коштів в касу підприємства (вилучення з грошової скриньки в касу підприємства) оформлюються документом ПКО (прибутковий касовий ордер) та в комп'ютерній програмі відображається проводками: Дт 301 «Готівкові кошти в національній валюті» Кт 3011 «Здача виручки зі скриньки в касу»

Надходження грошових коштів на поточний рахунок оформлюється «Платіжним дорученням вхідним» та відображається в комп'ютерній програмі наступними проводками: Дт 311 «Поточні рахунки в національній валюті» Кт 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» В порівнянні з туристичними послугами, акти на виписані авіаквитки надаються не датою отримання послуги, а саме датою виписки авіаквитка. В цьому випадку компанія проводить в комп'ютерній програмі «Підприємство 1С 8.2» документ «Реалізація послуг» (продаж туристу) і показує дохід, який, по суті ще не отримала, тому що за авіаквиток ще не сплачені грошові кошти. Знову ж таки, при сплаті єдиного податку, ця агентська винагорода враховується, хоча гроші від покупця не отримані. Тут мається перекидання даних про доходи підприємства, які відображені в програмі. Отже, виявлені недоліки в обліку доходів необхідно усунути.

Говорячи про облік туристичної діяльності ТОВ «Гамалія Тур», важливо правильно формувати собівартість туристичного продукту. Собівартість реалізованого туристичного продукту включає виробничу собівартість, нерозподілені постійні загальновиробничі витрати та наднормативні витрати (див. рис. 2.2).

Слід відмітити, що для обліку виробничої собівартості продукції використовують активні рахунки 23 «Виробництво» та 91 «Загальновиробничі витрати». Разом з тим загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використання бази розподілу (заробітної плати, обсягу діяльності тощо). Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат устанавлюються підприємством. По відношенню до діючих норм всі витрати, які не включаються до собівартості турпродукту, групуються в розрізі встановлених норм, що діють на початок поточного місяця, і за відхиленнями від діючих норм, що виникли в процесі формування турпродукту. Такий розподіл витрат лежить в основі нормативного обліку і є найважливішим засобом поточного оперативного контролю за рівнем витрат туристської організації.

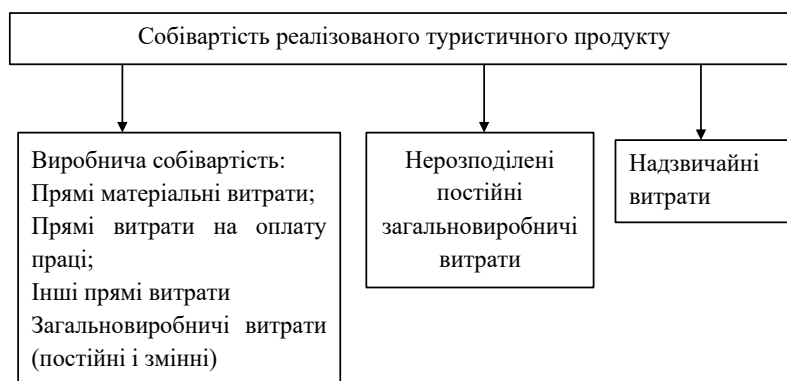


Рис. 2. 2 – Склад собівартості реалізованого туристичного продукту
ТОВ «Гамалія Тур»

Бухгалтерський облік витрат суб'єкта туристичної діяльності ТОВ «Гамалія Тур», які виникають у ході його основної діяльності, здійснюється на рахунках, поданих у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Облік видів витрат суб'єкта туристичної діяльності

Види витрат	Рахунок обліку	Обороти по дебету в кореспонденції з кредитом рахунків	Обороти по кредиту в кореспонденції з дебетом рахунків
Прямі виробничі витрати	23 «Виробництво»	20, 22, 661, 13, 37, 63, 64, 65, 68, 91 та Інші	903 – собівартість турпродукту по факту реалізації туристичного Продукту
Загальновиробничі витрати	91 «Загально-виробничі витрати»	20, 22, 661, 13, 37, 63, 64, 65, 68 та інші	23 – розподілені загальновиробничі витрати 903 – нерозподілені загальновиробничі витрати
Адміністративні витрати	92 «Адміністративні витрати»	13, 20, 22, 30, 31, 33, 37, 39, 47, 63, 64, 65, 66, 68 та інші	791 – списання на фінансові результати наприкінці звітного періоду
Витрати на збут	93 «Витрати на збут»	13, 20, 22, 30, 31, 33, 37, 39, 47, 63, 64, 65, 66, 68 та інші	791 – списання на фінансові результати наприкінці звітного періоду
Інші операційні витрати	94 «Інші операційні витрати»	13, 20, 22, 30, 31, 33, 37, 39, 47, 63, 64, 65, 66, 68 та інші	791 – списання на фінансові результати наприкінці звітного Періоду

Найбільшу питому вагу у собівартості туристичного продукту займають саме прямі витрати, тому можна розглянути їх класифікацію більш детально. Так, до прямих витрат на виробництво туристичного продукту належать:

1) витрати на придбання туристичних послуг для формування туристичного продукту, зокрема:

- витрати на розміщення та проживання туристів;
- вартість транспортного обслуговування;
- вартість харчування туристів;
- вартість екскурсійного обслуговування;
- вартість обслуговування гідами-перекладачами;
- вартість оформлення візових документів тощо.

2) матеріальні витрати (картографічне, сувенірне забезпечення тощо).

3) витрати на оплату праці супроводжуючих, керівників групи, витрати на їх відрядження.

4) відрахування від заробітної плати на соціальні заходи супроводжуючих, керівників групи.

5) амортизація виробничих основних засобів (наприклад автобусу, що здійснює транспортні перевезення туристів).

6) інші прямі витрати, які безпосередньо пов'язані з формуванням туристичного продукту.

Слід зазначити, що сумою витрат на придбання (створення) турпродукту є оборот за кредитом рахунку 23 «Виробництво». Дохід, пов'язаний із наданням туристичних послуг, визнається виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінено результат цієї операції, що визначено в п.10 14 П(С)БО 15 «Дохід» [7]. Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг провадиться:

- вивченням виконаної роботи;

- визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;
- визначенням питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат.

Сума витрат, здійснених на певну дату, включає лише ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату. Спосіб визначення ступеня завершеності послуг встановлюється обліковою політикою підприємства (п. 25.1 П(С)БО 15). Собівартість наданих послуг визначається в порядку, встановленому П(С)БО 16 «Витрати» [5]. Причому витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені (п. 7 ПБО 16). Тобто в момент визнання доходу від реалізації послуг визнається також собівартість цих послуг у складі витрат.

При відображенні в бухгалтерському обліку турагента операцій з продажу турпродукту не має значення, коли саме відбувається споживання покупцем туристичної послуги, оскільки турагент є тільки посередником і надає послуги з реалізації «чужого» турпродукту, за що й отримує агентську винагороду. При виконанні агентського договору у турагента виникає оборот з реалізації на суму його агентської винагороди, яка є доходом від надання послуг.

У бухгалтерському обліку доходи посередника визнаються за фактом виконання агентом договірних зобов'язань перед поручником. Виконання зобов'язань підтверджується звітом агента. Відображається дохід агента по кредиту субрахунка 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

Вартість реалізованого туристичного продукту відображається у складі виручки від надання послуг (по кредиту субрахунка 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»). Потім сума коштів, що належить туроператору, відображається у складі коштів, які підлягають вирахуванню з доходу (по дебету субрахунка 704 «Вирахування з доходу»). Розглянемо на прикладах

порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій по наданню туристичних послуг.

Кореспонденцію рахунків підприємства ТОВ «Гамалія Тур» як тур агента зображено у табл. 2.4. Товариство на підставі агентської угоди з туроператором «Компас» реалізувало туристу путівку (ваучер) на тур по Україні вартістю 15000 грн. З оплати, що надійшла від туриста, товариство згідно з умовами агентського договору утримало свою винагороду в розмірі 8% (1200 грн, у т.ч. ПДВ – 200 грн).

Решту коштів за тур перераховується туроператорові. Також турагентство від свого імені попередньо надало туристові інформаційно-консультаційні послуги з підбору туру вартістю 300 грн, у т.ч. ПДВ – 50 грн. Собівартість таких послуг становила 70 грн.

Таблиця 2.4 – Кореспонденція рахунків по наданню туристичних послуг ТОВ «Гамалія Тур» як турагента

Зміст операції	Дт	Кт	Сума
Надано туристові інформаційно-консультаційні послуги з підбору туру	361	703	300
Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	703	641	50
Списано собівартість інформаційно-консультаційних послуг із підбору туру	903	23	70
Отримано від туриста готівкою оплату за інформаційно-консультаційні послуги з підбору туру	301	361	300
Отримано від туриста передоплату за тур (путівку) на поточний рахунок у банку	311	681	15000
Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ на суму посередницької (агентської) винагороди турагента	643	641	200
Перераховано туроператорові оплату за турпродукт (за вирахуванням винагороди турагента) (15000 грн – 1200 грн = 13800 грн)	377	311	13800
Отримано ваучер від туроператора	25	-	15000

Передано ваучер туристові	-	25	15000
Відображено дохід від реалізації ваучера (на дату завершення туру)	361	703	15000
Відображено вирахування з доходу та заборгованість перед туроператором	704	685	15000
Відображено залік заборгованості з туристом	681	361	15000
Визнано дохід від надання посередницьких послуг (підписано з туроператором акт наданих послуг)	361	703	1200
Списано нараховані за передоплатою податкові зобов'язання з ПДВ	703	643	200
Відображено залік заборгованості з туроператором на суму агентської винагороди	685	361	1200
Відображено залік заборгованості на суму заборгованості перед туроператором	685	377	13800

Облік реалізації турпродукту ТОВ «Гамалія Тур» при здійсненні внутрішнього туризму можна представити у вигляді наступної кореспонденції рахунків в табл. До вартості туру включені послуги готелю (проживання з харчуванням) у сумі 16000 грн. (ПДВ – 2666,7 грн.) та екскурсійне обслуговування в сумі 500 грн. (ПДВ – 83,3 грн.). Тур реалізований фізичній особі за ціною 22000 грн. Націнка товариства – 5500 грн. (ПДВ – 916,7 грн.).

Таблиця 2.5 – Кореспонденція рахунків по наданню туристичних послуг ТОВ «Гамалія Тур» як туроператора

Зміст операції	Дт	Кт	Сумма
Оплачені послуги готелю	371	311	16000
Оплачена вартість екскурсійного обслуговування	371	311	500
Отримана плата від покупця в касу	301	681	22000
Нараховані податкові зобов'язання на суму винагороди (різниці)	643	641	916,7
Реалізований тур покупцеві (виданий ваучер)	681	703	22000

Відображена сума ПДВ	703	643	916,7
Списана вартість послуг готелю	23	371	16000
Списана вартість екскурсійних послуг	23	371	500
Списана собівартість реалізованого турпродукту	903	23	16500
Фінансовий результат	791	903	16500
Відображений фінансовий результат	703	791	21083,3

Понесені витрати туристичної фірми та отримані доходи списуються на фінансові результати – рахунок 79 «Фінансові результати». По-різному формується прибуток туроператора і турагента:

– у туроператора – це різниця між ціною придбання послуг у постачальників і ціною реалізації сформованої путівки згідно із встановленим механізмом ціноутворення;

– у турагента – це комісійна винагорода, яку виплачує туроператор за реалізацію свого туристичного продукту [9].

При в'їзному туризмі туроператор реалізує тури іноземним туристам за інвалюту. Операції в інвалюті при первісному визнанні відображають за курсом НБУ на дату здійснення операції (п. 5 ПБО 21 «Вплив змін валютних курсів» [10], п. 6 Положення Правління НБУ № 496 [11]). Важливо відмітити, що при отриманні передоплати в іноземній валюті на дату зарахування вона буде обліковуватись на субрахунку 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті».

Оскільки винагорода посередника є платою за надання посередницької послуги, податкові зобов'язання такого суб'єкта туристичної діяльності (якщо він зареєстрований як платник ПДВ) збільшуються за першою з подій: зарахування коштів в оплату послуги від замовника на банківський рахунок або до каси суб'єкта туристичної діяльності чи оформлення документа, що засвідчує факт надання послуг. У цей момент слід скласти й податкову накладну [12].

Порядок оподаткування ПДВ туроператорської діяльності регламентується ст. 207 ПКУ [13]. Базою оподаткування ПДВ у туроператора, незалежно від виду туризму (внутрішній, в'їзний, виїзний), є сума винагороди (п. 207.2, 207.3 ПКУ), яка розраховується наступним чином (рис. 6)

Понесені витрати туристичного підприємства та отримані доходи списуються на фінансові результати – рахунок 79 «Фінансові результати». По-різному формується прибуток туроператора і турагента:

- у туроператора – це різниця між ціною придбання послуг у постачальників і ціною реалізації сформованої путівки згідно із встановленим механізмом ціноутворення;

- у турагента – це комісійна винагорода, яку виплачує туроператор за реалізацію свого туристичного продукту [9].

При в'їзному туризмі туроператор реалізує тури іноземним туристам за інвалюту. Операції в інвалюті при первісному визнанні відображають за курсом НБУ на дату здійснення операції (п. 5 ПБО 21 «Вплив змін валютних курсів» [10], п. 6 Положення Правління НБУ № 496 [11]). Важливо відмітити, що при отриманні передоплати в іноземній валюті на дату зарахування вона буде обліковуватись на субрахунку 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті». Оскільки винагорода посередника є платою за надання посередницької послуги, податкові зобов'язання такого суб'єкта туристичної діяльності (якщо він зареєстрований як платник ПДВ) збільшуються за першою з подій: зарахування коштів в оплату послуги від замовника на банківський рахунок або до каси суб'єкта туристичної діяльності чи оформлення документа, що засвідчує факт надання послуг. У цей момент слід скласти й податкову накладну [12]. Порядок оподаткування ПДВ туроператорської діяльності регламентується ст. 207 ПКУ [13]. Базою оподаткування ПДВ у туроператора, незалежно від виду туризму (внутрішній, в'їзний, виїзний), є сума винагороди (п. 207.2, 207.3 ПКУ), яка розраховується наступним чином: від вартості поставлених туристичних

послуг віднімається сума всіх витрат на придбання (створення) туристичної послуги.

Особливістю в формуванні сум ПДВ у туроператорів є те, що їх діяльність обкладається ПДВ за так званим маржинальним принципом – об’єктом оподаткування є лише винагорода. Відповідно, і в декларації з ПДВ (рядок 1.1) туроператор показує тільки суму своєї винагороди, а ось вартість турпродуктів у декларації по ПДВ не відображають. На туроператорів правило «першої події» не поширюється. Датою виникнення податкових зобов’язань з ПДВ є дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання туристичної послуги (п. 207.6 ПКУ). Тому на дату отримання грошей (підписки) від туристів податкові зобов’язання з ПДВ у туроператора не виникають. На відміну від туропреаторів, турагенти при нарахуванні ПДВ орієнтуються на загальне правило «першої події» з п. 187.1 ПКУ. Зазвичай вони утримують свою винагороду із суми коштів, яка надійшла від туристів за турпродукт. У такому разі ПДВ з винагороди потрібно нарахувати на дату надходження грошей від туристів [14]. В частині формування податку на прибуток, то слід відмітити, що туроператор – юридична особа, що перебуває на загальній системі оподаткування, у якого доходи за минулий звітний (податковий) рік не перевищують 20 млн грн, визначає об’єкт оподаткування податком на прибуток за правилами бухгалтерського обліку. У випадку, якщо туроператор має обсяг доходу більше 20 млн грн, він коригує фінансовий результат до оподаткування на різниці за загальними правилами, що визначені у розділі III Податкового кодексу України.

Таким чином, можна наразі відмітити, що для ефективного ведення обліку туристичної діяльності важливо дотримуватись діючих норм законодавства, особливо в частині правильності формування бази оподаткування, що дозволить уникнути штрафів.

2.3. Аналіз економічної діяльності ТОВ «Гамалія Тур»

Базою для економічного аналізу ТОВ «Гамалія Тур» слугує фінансова звітність та бухгалтерська звітність. У процесі функціонування туристичне підприємство, як і кожний суб'єкт господарювання, зазнає певних змін, постійно змінюється як за величиною так і за структурою її майна, тобто активи підприємства та джерела фінансування. Загальні уявлення про якісні зміни, що відбулися в процесі фінансово-господарської діяльності, у структурі майна і джерел його фінансування можна одержати шляхом структурно-динамічного аналізу, або ж вертикального і горизонтального аналізу фінансової звітності [9].

Для проведення аналітичної роботи складено порівняльний аналітичний баланс, та отримані важливі показники, що характеризують фінансовий стан ТОВ «Гамалія Тур». До таких показників належать актив та пасив балансу.

До активу балансу відносяться: загальна вартість майна (активів), що відзначається величиною підсумку активу балансу; вартість необоротних активів, яка складається з вартості основних засобів і нематеріальних активів і за сумою дорівнює підсумку першого розділу активу балансу; вартість мобільних (оборотних активів), яка визначається як сума підсумків другого і третього розділів активу балансу.

До пасиву балансу відносяться: загальна вартість джерел фінансування (валюта, або підсумок балансу); власний капітал підприємства; довгострокові зобов'язання; короткострокові зобов'язання.

Стабільність діяльності суб'єкту господарювання у довгостроковій перспективі – одна з найважливіших характеристик фінансового стану. Вона пов'язана з структурою пасивів підприємства, тобто джерел фінансування, а її рівень свідчить про залежність від кредиторів і інвесторів.

Таким чином, фінансово стійким можна вважати таке підприємство, яке за рахунок власних коштів спроможне забезпечити запаси й витрати, не допустити невинуватеної кредиторської заборгованості, своєчасно розрахуватись за своїми зобов'язаннями.

Структурно-динамічний аналіз ТОВ «Гамалія Тур» зроблено за допомогою табл. 2.6.

Таблиця 2.6 – Структурно-динамічний аналіз балансу ТОВ «Гамалія Тур»,
тис грн

Показники	2021 р.	2022 р.	Структура балансу, %	
			2020 р.	2021 р.
Баланс	11276	13776	100	100
Необоротні активи	1801	1610	15,97	11,68
Оборотні активи	9475	12168	84,03	88,32
Власний капітал	3900	4100	34,58	29,76
Довгострокові зобов'язання	–	–	–	–
Короткострокові зобов'язання	7376	9676	65,42	70,24

Примітка: складено автором за даними фінансової звітності підприємства

Виходячи з табл. 2.6 спостерігаємо, що доля короткострокових зобов'язань ТОВ «Гамалія Тур» (70,24 %) майже у два рази перевищує долю власного капіталу підприємства (29,76%), але з огляду на особливості туристичної сфери діяльності, можна сказати, що це досить звичайна ситуація. Туристичні підприємства можуть досить вдало користуватися залученими коштами для здійснення своєї діяльності, тому їх і називають «сталі пасиви підприємства».

Також з табл. 2.7 видно, що частина необоротних активів підприємства з 2021 на 2022 рр. впала, та на 2021 рік складає лише 11,68 % від загальних джерел. Незначна питома вага необоротних активів (11,68 %) у загальній сумі джерел також пояснюється особливістю фінансово-економічної діяльності туристичних підприємств, які в основному відносяться до невиробничої сфери діяльності.

Таблиця 2.7 – Оцінка ліквідності балансу ТОВ «Гамалія Тур» за період 2021 – 2022 рр., тис грн

Показники, тис.грн.	2021р.	2022р.	Показники, тис. грн.	2021р.	2022р.
Найбільш ліквідні активи (A1)	1019	1041	найбільш термінові зобов'язання (П1)	6407	8787
швидко реалізовані активи (A2)	2453	3411	коротко-термінові пасиви (П2)	969	889
повільно реалізовані активи (A3)	6003	7714	довгострокові пасиви (П3)	–	–
важко реалізовані активи (A4)	1801	1610	стійкі пасиви (П4)	3900	4100
Баланс	11276	13776	Баланс	11276	13776

Примітка: складено автором за даними фінансової звітності підприємства

Дослідження ліквідності балансу ТОВ «Гамалія Тур» наведено в табл. 2.4, з якої видно, що розмір найбільш ліквідних активів (A1) за період з 2021 – 2022 рр. не перекиває навіть половини розміру найбільш термінових зобов'язань (П1). Слід відмітити достатній рівень покриття швидко реалізованих активів (A2) до короткотермінових пасивів (П»). Позитивною є тенденція зниження розміру важко реалізованих активів (A4).

Загальна вартість майна підприємства виросла, а це свідчить про ведення ефективної фінансово-економічної діяльності ТОВ «Гамалія Тур». Вивчення співвідношення приведених груп активів і пасивів ТОВ «Гамалія Тур» в абсолютному значенні, дозволило дослідити тенденції змін в структурі балансу та його ліквідності.

Більш детальну характеристику фінансового стану підприємства можна одержати шляхом аналізу відносних показників – коефіцієнтів, які характеризують майновий стан підприємства, його фінансову стійкість,

ліквідність, рентабельність і ділову активність (показники оборотності) (див. табл 2.8).

Таблиця 2.8 – Аналіз показників фінансової стійкості і ліквідності ТОВ «Гамалія Тур»

Показники	Критичне (оптимальне значення)	2021 р.	2022 р.
Коефіцієнт фінансової автономії	0,5	0,34	0,29
Коефіцієнт фінансового ризику	1 (<0,5)	1,64	2,14
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,3 – 0,6	0,53	0,6
Коефіцієнт загальної ліквідності	1 – 1,5	1,28	1,25
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,7 – 1,5	0,45	0,46
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,2 – 0,3	0,13	0,1

Примітка: складено автором за даними фінансової звітності підприємства

Порівнюючи оптимальні значення показників фінансової стійкості і ліквідності туроператора, можна відмітити, що деякі показники не відповідають нормативним. А це означає, що підприємство має недостатній рівень ліквідності та платоспроможності для сталого фінансового стану.

Наступні групи коефіцієнтів, що характеризують фінансовий стан – коефіцієнти рентабельності і ділової активності. Ці коефіцієнти розраховуються з використанням даних Звіту про фінансові результати. Перш ніж проводити розрахунок коефіцієнтів, було зроблено аналіз Звіту про фінансові результати, де відображено формування прибутку підприємства за аналізований період. Аналіз цієї форми звітності проведено за допомогою форми «Звіт про фінансові результати» ТОВ «Гамалія Тур».

Таким чином, із проведених розрахунків видно, що у компанії «Гамалія» зросла сума оборотних коштів, зменшилась станом на 2021 р. оборотність у днях та зросли показники рентабельності капіталу і активів. Рентабельність продаж у 2022 р. порівняно з 2021 р. Наведені вище фінансові показники є відображенням рівня ефективності організації

фінансової роботи та фінансового стану компанії ТОВ «Гамалія» і можна сказати, що є над чим працювати у напрямку підвищення фінансової стійкості підприємства.

Таблиця 2.9 – Фінансові результати ТОВ «Гамалія Тур»

Показник	Одиниця виміру	2021 р.	2022 р.
Дохід (виручка від реалізації)	тис. грн.	8205	11108
Чистий прибуток	тис. грн.	2177	2738
Вартість оборотних Коштів	тис. грн.	9475	12116
Оборотність у днях	Дні	418	395
Коефіцієнт оборотності	–	0,86	0,91
Рентабельність активів	%	8,86	8,71
Рентабельність власного капіталу	%	55,82	66,7
Рентабельність продажів	%	26,53	24,64

Примітка: складено автором за даними фінансової звітності підприємства

Такий комплексний розрахунок та аналіз фінансово – економічної діяльності турпідприємств має носити систематичний характер і проводитися як з ініціативи самих підприємств, а також і згідно рекомендацій урядових структур (наприклад, ДАРТ) чи об'єднань підприємств (наприклад, АЛТУ). Це дозволить скласти цілісну картину та отримувати постійні оновлення інформації щодо реального економічного стану в регіонах.

Проведення аналізу економічного стану ТОВ «Гамалія Тур» показало, що головними проблемами підприємства є: військова агресія росії, низька платоспроможність населення України, недостатність фінансового забезпечення, несприятлива політична ситуація, девальвація національної валюти, обмеженість кредитних ресурсів.

Висновки до 2 розділу

У другому розділі кваліфікаційної роботи розглянуто бухгалтерський облік та здійснено економічний аналіз діяльності ТОВ «Гамалія Тур» в умовах економічної нестабільності сьогодення. Туристичне підприємство «Гамалія Тур», є туроператором і створює власні тури, здійснюючи туристичні послуги індивідуальним туристам і групам туристів, встановлюючи безпосередні зв'язки з іноземними туроператорами, транспортними, страховими організаціями, готельними та санаторними комплексами, екскурсійними бюро, а також виступає і у ролі турагента. Виходячи з цього є певні особливості щодо здійснення бухгалтерського обліку ТОВ «Гамалія Тур». У бухгалтерському обліку доходи підприємства у ролі посередника, визнаються за фактом виконання агентом договірних зобов'язань перед поручником. Виконання зобов'язань підтверджується звітом агента. Відображається дохід агента по кредиту субрахунка 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

По-різному формується прибуток ТОВ «Гамалія Тур» як туроператора і як турагента:

- у туроператора – це різниця між ціною придбання послуг у постачальників і ціною реалізації сформованої путівки згідно із встановленим механізмом ціноутворення;

- у турагента – це комісійна винагорода, яку виплачує туроператор за реалізацію свого туристичного продукту

Порівнюючи оптимальні значення показників фінансової стійкості і ліквідності ТОВ «Гамалія Тур», можна відмітити, що деякі показники не відповідають нормативним. А це означає, що підприємство має недостатній рівень ліквідності та платоспроможності для сталого фінансового стану.

Аналіз економічного стану ТОВ «Гамалія Тур» показав, що головними проблемами підприємства є: військова агресія росії, низька

платоспроможність населення України, недостатність фінансового забезпечення, несприятлива політична ситуація, девальвація національної валюти, обмеженість кредитних ресурсів.

РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ДІЯЛЬНОСТІ ТУРИСТИЧНОГО ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Напрямки удосконалення обліку доходів ТОВ «Гамалія Тур»

Для удосконалення ведення обліку доходів на ТОВ «Гамалія Тур» потрібно, в першу чергу, створити додаткові субрахунки. Для того щоб одразу розуміти скільки доходу з кожної операції має підприємство, потрібно до субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт та послуг» створити субрахунок 7031 «Транзитний дохід від реалізації робіт та послуг». Таким чином, продана туристична послуга буде мати вигляд:

– Дт 361 Кт 7031 відображуємо транзитний дохід від реалізації робіт та послуг;

– Дт 361 Кт 703 відображуємо дохід від реалізації робіт та послуг.

Схематично це буде виглядати так (див. рис.3.1.):



Рис. 3.1 – Запропонована схема обліку доходів

При запровадженні даного механізму відокремлювання доходу від транзитних грошових коштів підприємство спрощує облік доходів.

Керівництво буде мати змогу на обрану дату знати обсяг доходу товариства без додаткових калькуляцій. На підприємстві, наприклад, продано тур до Італії за 103394,16 грн. В комп'ютерній програмі проводки будуть мати вигляд, представлений у табл. 3.1.

Таблиця 3.1 – Запропонована кореспонденція рахунків реалізації туристичних послуг на ТОВ «Гамалія Тур»

Зміст господарської операції	Кореспонденція Рахунків		Сума
	Дт	Кт	
Отримані грошові кошти від покупця	311	361	103394,16
Згідно рахунка до сплати агентом Туроператору	631	311	93066,48
Отриманий акт наданих послуг від туроператора	631	704	93066,48
Проведено продаж тур послуги:	361	7031	93066,48
- покупцю	361	703	10327,68
- винагорода турагенту			

Те ж саме стосується продажу авіаквитків і страхових полісів. При проведенні туристичних послуг через реєстратор розрахункових операцій теж доцільно розбивати суму на транзитну і на агентську винагороду.

Також необхідно автоматизувати цю ділянку, щоб виключити людський фактор. При проведенні через реєстратор розрахункових операцій потрібно щоб в програмі «Підприємство 1С 8.2» автоматично створювався документ «Звіт про роздрібні продажі» одразу з таким же змістом, як і запрограмований чек на РРО. Документ «Звіт про роздрібні продажі» повинен мати такі проводки:

- Дт 3011 Кт 703 визнання доходу від реалізації робіт та послуг;
- Дт 3011 Кт 7031 визнання транзитного доходу від реалізації робіт та

послуг.

Цю функцію можливо втілити, звернувшись до Компанії «КІТ - 2005».

Що стосується визнання доходів ТОВ «Гамалія Тур», то пропонуються дії наступного характеру: так як має місце специфіка роботи в туристичній галузі, то акти виконаних робіт як відображались в комп'ютерній програмі «Підприємство 1С 8.2» так і будуть відображатись. В цій ситуації потрібно приділити увагу саме частині доходів і організувати його відображення в тому звітному періоді, в якому отримані грошові кошти.

За другим варіантом, доцільно відображати продаж туристичної послуги не одним документом, а двома. В першому документі відображати агентську винагороду по субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт та послуг», а в другому документі саму туристичну послугу по субрахунку 7031 «Транзитний дохід від реалізації робіт та послуг». Таким чином не буде порушено рівність:

Акт виконаних робіт від туроператора:

- Дт 704 «Вирахування з доходу»;
- Кт 631 (визнаємо вирахування з доходу на суму вартості турпродукту (п. 6.2 П(С)БО 16)

Продаж туристичної послуги агентом туристу:

- Дт 361 Кт 7031 «Транзитний дохід від реалізації робіт та послуг»

Таким чином дохід в комп'ютерній програмі «Підприємство 1С 8.2» буде коректно відображено. З ситуацією, коли послуга надана, але грошові кошти за неї ще не отримані – пропонуємо користуватись рахунком 69 «Доходи майбутніх періодів». Проводити документ «Реалізація товарів та послуг» в звітному періоді двома строчками:

- Дт 361 Кт 7031 відображаємо транзитний дохід від реалізації робіт та послуг;
- Дт 361 Кт 69 відображаємо доходи майбутніх періодів

В момент отримання грошових коштів від покупця робити зворотню проводку в комп'ютерній програмі «Підприємство 1С 8.2»:

- Дт 69 Кт 361 відображаємо повернення доходів майбутніх періодів;
- Дт 361 Кт 703 відображаємо дохід від реалізації робіт та послуг.

Таблиця 3.2 – Запропонована кореспонденція рахунків для відображення ще не отриманого доходу на ТОВ «Гамалія Тур»

Зміст господарської операції	Кореспонденція Рахунків	
	Дт	Кт
Проведено документ «Реалізація послуг» (продаж турпослуг покупцю) коли ще не отримані грошові кошти від покупця:		
1. Проведення транзитних грошових коштів	361	7031
2. Проведення не отриманої агентської винагороди	361	69
Проведено документ «Реалізація послуг» (продаж турпослуг покупцю) коли отримані грошові кошти від покупця:		
1. Повернення з Рах.69	69	361
2. Визнання доходу	361	703

Таким чином дані про отримання доходу не будуть перекручуватись і відповідати дійсності. Для того, щоб нововведення мали юридичну силу всі зміни доцільно закріпити документально. Для цього потрібно створити Додаток 2 до наказу про облікову політику підприємства та детально висвітлити все, що вирішено змінити в обліку доходів.

Згідно досліджень, ТОВ «Гамалія Тур» працює на сьогоднішній день в звичайному режимі і планує розвиватись незважаючи на труднощі на ринку туристичних послуг. Підприємство наростило достатньо власного капіталу у

вигляді нерозподіленого прибутку, який за рішенням засновників вирішено залишити на розвиток підприємства.

На даний час на досліджуваному ТОВ «Гамалія Тур» мають місце такі випадки, коли дохід відображається не в тому періоді, коли отримані грошові кошти від покупців та замовників, а тоді, коли туристична послуга фактично отримана. Також існують випадки, коли, навпаки, грошові кошти не отримані, але відображені в звітному періоді, так як на деякі турпослуги постачальники надають акти виконаних робіт датою не отримання фактично цієї послуги покупцем, а датою виписки тур послуги (в даному випадку авіаквитків та медичного страхування).

Запропоновано вдосконалити облік доходів на ТОВ «Гамалія Тур» та скористатися наступними змінами:

1. Необхідно ввести в користування субрахунок 7031 «Транзитний дохід від реалізації робіт та послуг». В документі «Реалізація послуг» (продаж турпослуг покупцеві) відображати продаж, виокремлюючи транзитні грошові кошти (субрах. 7031) та агентську винагороду (субрах.703).

2. Згідно змін ТОВ «Гамалія Тур» відображає дохід від господарської діяльності в поточному періоді (кварталі), у якому було сплачено кошти за послугу. У випадках коли акт наданих послуг від постачальника планується отримати в наступних періодах (раннє бронювання тощо) – то згідно зі змінами підприємство проводить два документа «Реалізація товарів та послуг».

Перший документ з відображенням тільки агентської винагороди та/або інформаційно-консультаційних послуг в поточному періоді, другий з відображенням туристичної послуги, грошові кошти за яку є транзитними і сплачуються постачальнику – датою акту виконаних робіт від постачальника.

3. Якщо в даному звітному періоді (кварталі) надано послугу, але за неї ще не отримано грошові кошти – то агентська винагорода за ці послуги відображається на рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів».

4. Необхідно задокументувати дані зміни на ТОВ «Гамалія Тур», створивши додаток до наказу про облікову політику.

3.2. Удосконалення аналізу та контролю за обліком доходів та витрат туристичного підприємства

Організація та здійснення контролю – це повний циклічний процес, система послідовних змін стадій контролю, який відбувається в установленому порядку. Метою контролю доходів підприємства є встановлення об'єктивної істини щодо повноти, правдивості та неупередженості первинних документів, бухгалтерських даних а також достовірної звітності підприємства в частині його доходів. Також, це є забезпечення і підтвердження достовірної інформації про доходи операційної діяльності, дотримання договірних зобов'язань з покупцями у частині розрахунків.

Контроль є найважливішою ланкою в системі управління підприємством. За його допомогою відслідковується фактичний стан справ на підприємстві. Саме завдяки контролю виявляються «вузькі місця», які потрібно усунути. Система внутрішнього контролю створюється для того, щоб дотримувалась стратегія підприємства, дотримувалась законодавча сторона, зберігалось майно і інформація, була своєчасна та достовірна інформація.

Від внутрішнього контролю доходів залежить якість прийнятих рішень. На багатьох підприємствах немає відділу контролю та, навіть, ревізійної та наглядової ради. За контроль на ТОВ «Гамалія Тур» відповідальним є Наглядова рада і генеральний директор. Але на кожному підприємстві є власник, який зацікавлений в збереженні власного майна, в отриманні якнайбільшого доходу від діяльності роботи його підприємства та, звісно, розподілу прибутку. Без організації контролю цього досягти неможливо.

Бухгалтерські або статистичні документи туроператора мало чим відрізняються від подібних документів фірм, що займаються іншими видами комерційної діяльності. Їхніми характерними рисами є: суворо встановлений державними владними органами зразок документів і правила їх заповнення; дана документація призначена як для внутрішнього користування, так і для надання третім особам (наприклад, звіти перед податковою інспекцією або позабюджетними фондами); встановлені державними органами правила зберігання цієї документації; право складання та підпису бухгалтерських або статистичних документів належить обмеженому колу осіб, що закріплюється статутом або наказами туроператора [13].

Бухгалтерські документи переважно регулюють такі сфери роботи туроператора: здійснення готівкових та безготівкових розрахунків; дотримання касової дисципліни; виплата встановлених податків і зборів; нарахування заробітної плати співробітникам; грошові або майнові відносини між засновниками фірми; інвентаризація та облік фондів фірми; накопичення резервних фондів; облік і контроль дебіторської та кредиторської заборгованості фірми [13].

Статистичні документи надаються у відповідні статичні органи, які займаються рекомендаціями з підвищення ефективності макроекономічного державного регулювання туристичного ринку. Внутрішньо-службові документи призначені тільки для внутрішнього користування і зазвичай регулюють: відносини менеджменту туроператора з персоналом (особисті справи співробітників, трудові договори, посадові інструкції, накази по найму, просуванню по службі, звільненню, наданню відпусток тощо); організаційні питання поточної діяльності фірми (штатний розклад, графік робочого дня, організаційна структура фірми, схеми взаємин між відділами); проблеми ергономічності, екологічності та безпеки трудової діяльності (правила пожежної безпеки на робочому місці, плани евакуації на випадок пожежі і т. д.) [14].

Процес прийняття рішень у різних управлінських середовищах стикається з багатьма проблемами, оскільки щодня створюються дедалі більші масиви даних. Туристичний бізнес за допомогою інструментів аналітики приймає рішення та вибудовує стратегію подальшої діяльності. У процесі оцінки ефективності діяльності туристичного бізнесу та пошуку шляхів її підвищення важливу роль відіграє раціональна організація економічного аналізу. Але на практиці належні підходи до забезпечення якісного проведення аналітичних робіт реалізуються частково, що негативно позначається на результативності фінансової діяльності. Окремим аналітичним дослідженням мають підлягати такі економічні явища і процеси, що вимагають оцінки для забезпечення ефективності діяльності туристичного бізнесу: ділова активність, фінансові і комерційні ризики, кредитоспроможність тощо.

Економічний аналіз виступає невід'ємним елементом діяльності туристичного бізнесу, оскільки дає змогу провести оцінку його функціонування, спрогнозувати подальший розвиток, виявити способи підвищення ефективності. Вагомою особливістю розвитку аналізу в нинішніх умовах є використання в процесі його проведення останніх досягнень світової науки і практики, збагачення методичних арсеналів, широке використання евристичних методів, розширення об'єктів аналізу.

Значення економічного аналізу зростає у зв'язку з чітким розмежуванням відповідальності за прийняті управлінські рішення, посиленням мотивації вибору найефективніших варіантів управління в умовах конкуренції. Для підвищення ефективності діяльності туристичного бізнесу необхідно забезпечити комплексність аналізу.

Комплексний аналіз зобов'язаний стати тим інструментом, за допомогою якого аналіз діяльності туристичного бізнесу виконуватиме свою багатоцільову функцію у сучасній економічній системі. Він виступає як засіб отримання цілісного знання про бізнес, розуміння діяльності економічного суб'єкта.

Вирішення актуальних проблем економічного аналізу потребує широкого застосування економіко-математичних і евристичних методів, сучасних комп'ютерів та програмних забезпечень, що, своєю чергою, дасть змогу скоротити розміри інформаційних потоків та знизити ймовірність помилок у вихідній інформації.

Обробка та систематизація великих масивів документів – невід'ємні елементи діяльності туристичного бізнесу. Чітко налагоджене діловодство, організоване відповідно до чинного законодавства та яке відповідає вимогам стандартів та інструкцій, що регламентують роботу з документами, багаторазово підвищує ефективність управління і забезпечує захист комерційних інтересів. Документаційне забезпечення необхідне в будь-якій туристичній фірмі незалежно від її організаційно-правової форми, характеру і змісту діяльності, компетенції та інших чинників.

Економічний аналіз туристичного бізнесу сприяє розробленню стратегії розвитку, обґрунтовує вибір оптимальних варіантів управлінських рішень, здійснює контроль над їх виконанням, оцінює результати діяльності, виявляє причини недоліків. В умовах сьогодення аналіз являє собою динамічну систему та є важливим елементом у системі управління, дієвим засобом виявлення недоліків, основою розроблення обґрунтованих управлінських рішень

Для оцінки економічної та соціальної ефективності туризму як у національному, так і в регіональному масштабі необхідна наявність достатнього інформаційного забезпечення. Основними причинами проблематичності його формування є:

1) проблеми різної галузевої та відомчої приналежності виробників туристичних благ (товарів, послуг), а відповідно відсутність належним чином організованого статистичного обліку туристичної діяльності, і як наслідок соціально-економічні показники туризму «розчиняються» у даних інших галузей національної економіки (охорона здоров'я, соціальне забезпечення, культура, готельна індустрія, транспорт);

2) умовне розмежування господарських об'єктів туристичної галузі на «ліцензовані» та «не ліцензовані».

Побудова державної статистичної звітності за формою «І-ТУР» потребує вдосконалення, оскільки такий підхід не відображає реальних показників роботи туристичної галузі, адже ліцензуванню згідно з чинним законодавством підлягає лише тур операторська агентська діяльність, а коло суб'єктів господарювання туристичної галузі є значно ширшим. Так, українські ліцензовані суб'єкти туристичного підприємства складають державну статистичну звітність з туризму за формою «І-ТУР», яка розроблена відповідно до міжнародних рекомендацій Всесвітньої Туристичної Організації.

Ця звітність виступає доволі систематизованим джерелом інформації статистики туризму і містить дані стосовно:

- розподілу туристів за цілями та віком;
 - розміщення туристів на території України;
 - про в'їзд іноземних туристів; туристів, які виїжджали за кордон;
- основні фінансово-економічні показники галузі.

Однак за своїм економічним змістом дана звітність є обмежено придатною для аналітичних цілей:

- 1) неможливо оцінити стан матеріально-технічної бази туризму;
- 2) неможливо проаналізувати фінансове забезпечення галузі – наявність власного капіталу, довгострокових та поточних зобов'язань;
- 3) звітність подають тільки ліцензовані суб'єкти індустрії туризму, в результаті у показниках роботи туристичної галузі адекватно не відображено обсяги діяльності суб'єктів господарювання туристичної галузі, які не підлягають ліцензуванню.

Інформаційне забезпечення аналізу діяльності суб'єктів господарювання туристичної галузі однозначно потребує вдосконалення, Державна статистична звітність за формою «І-ТУР» представляє фінансово-економічні показники укрупнено, а також не узгоджено із сучасними

вимогами користувачів фінансової інформації. Так, використання показника «балансовий прибуток» є недоречним із впровадженням національних стандартів бухгалтерського обліку. У рядку «платежі до бюджету» вказують фактичні суми податку на прибуток, на землю, на додану вартість та інші платежі в бюджети різних рівнів від туристичної діяльності, хоча доцільним є подання інформації про суми платежів за видами у державний та місцевий бюджети. Втрати, пов'язані з наданням туристичних послуг, необхідно деталізувати із вказівкою елементів операційних витрат.

Це все зумовлює необхідність гармонізації туристичної звітності в частині фінансово-економічних показників до вимог національних стандартів бухгалтерського обліку та відповідного представлення фінансової інформації у звітності. Крім того, виникає необхідність розмежування обліку та представлення у туристичній звітності фінансово- економічних показників окремо за обсягами туристичної діяльності юридичних та фізичних осіб – суб'єктів господарювання туристичної галузі у зв'язку із специфікою формування фінансових результатів їх діяльності.

Для проведення аналізу обсягів діяльності туристичних підприємств за сегментами ринку насамперед необхідно вибрати масштаб дослідження (країна в цілому, конкретний регіон, група підприємств зі спорідненим видом економічної діяльності). Відтак на основі узагальнення показників фінансової звітності окремих туристичних підприємств розробляють звіт про фінансові результати, що відображатиме сегменти туристичної галузі (відповідають видам економічної діяльності суб'єктів господарювання відповідно до КВЕД). На основі масиву даних, відображених за сегментами, проводиться аналіз показників, які характеризують обсяги діяльності туристичних підприємств у ринковому середовищі.

Економічний аналіз – це комплексне глибоке вивчення роботи підприємств, їх підрозділів та інших господарських формувань для об'єктивної оцінки її результатів і виявлення можливостей дальшого підвищення ефективності господарювання [11].

Для визначення ефективної організації та методики економічного аналізу ефективності діяльності туристичних підприємств доцільно визначити ознаки дієвості результатів аналітичної роботи (табл. 3. 3). Як видно з таблиці 3.3, є низка як позитивних так і негативних аспектів під час проведення аналітичної роботи туристичного підприємства.

Таблиця 3. 3 – Ознаки дієвості результатів економічного аналізу діяльності туристичних підприємств

Виконавці	Позитивні	Негативні
Внутрішні аналітики: – керівник; – керівники підрозділів; – бухгалтер; – економіст; – фінансист; – плановик; – маркетолог.	1) бажання наростити прибутковість діяльності; 2) бажання залучити інвестований капітал; 3) бажання розвитку виробництва послуг та соціальної інфраструктури; 4) економічний розвиток; 5) збільшення рівня споживчих витрат; 6) достовірність та дієвість результатів дослідження.	1) недостатній рівень кваліфікації аналітиків; 2) низький рівень оплати праці; 3) недієвість або відсутність мотиваційних факторів; 5) недостовірність або недостатність зовнішніх джерел інформації.
Зовнішні аналітики: – спеціалісти банківських, фінансових установ, страхових компаній; – партнери по бізнесу; – конкуренти; – аудитори; – акціонери, пайовики; – представники органів влади; – інвестори.	1) бажання вкласти капітал, вдосконалення партнерських відносин, реалізація інвестиційних проектів; 2) реалізація інтеграційних зв'язків; 3) вдосконалення ринкових відносин; 4) підвищення рівня ділової активності.	1) недостовірність інформації; 2) недостатній рівень кваліфікації персоналу; 3) відсутність комплексності, 4) обмеженість можливостей внутрішнього ринку

Тому можна виділити такі шляхи проведення аналітичної роботи для підвищення ефективності надання туристичних послуг, як:

- аналіз рівня інтенсифікації виробництва туристичних послуг;
- аналіз інноваційних технологій при формуванні туристичних послуг;
- аналіз матеріально-технічного забезпечення й управління;
- аналіз соціальної відповідальності й соціальний менеджмент [24].

Основними напрямками забезпечення збільшення обсягів та підвищення ефективності формування туристичних послуг на основі проведення аналізу є поліпшення їх якості та підвищення окупності витрат. З іншої сторони, це аналіз туристичних ринків, їх динаміки, співвідношення попиту й пропозиції, конкуренції й конкурентоспроможності туристичних підприємств та потенціалу їх розвитку на перспективу.

Аналіз, проведений в другому розділі кваліфікаційної роботи акцентує увагу на можливих загрозах фінансовій стійкості ТОВ «Гамалія Тур». Відповідно, система управління реальними загрозами потребує удосконалення процесу управління. Парадигма формування управлінської системи підприємства, спрямованої на попередження і нівелювання загроз економічній безпеці підприємства, повинна базуватися на науково обґрунтованій методиці забезпечення безпеки ведення підприємницької діяльності. Ця методика повинна передбачати:

- використання системного підходу, який базується на врахуванні фактичних умов господарювання;
- виокремлення складових елементів управлінської системи, визначення принципів їх взаємодії;
- запровадження розроблених і науково обґрунтованих заходів стосовно забезпечення економічної безпеки підприємства на відповідно високому рівні;
- постійний аналіз і моніторинг загроз, їх причин виникнення, а також реальних і потенційних небезпек;

– динамічний і постійний аналіз показників виробничо-господарської діяльності туристичного підприємства.

В Україні відсутні нормативні документи, які визначають методологічні засади внутрішньогосподарського контролю. Наявність такого документу дала б змогу спростити систему створення контролю на підприємствах. Немає єдиного підходу. Крім того, що є недолік в нормативних документах, так і в наукових статтях автори розглядають методику і організацію доходу без конкретизування щодо об'єктів та врахування особливості специфіки роботи. Функції внутрішнього контролю повинні формуватися залежно від концептуальних основ, які розробляються на кожному підприємстві з огляду на його специфіку.

Внутрішньогосподарський контроль доходів є малодослідженим, у той час як дохід є найважливішим об'єктом управління. Предметом внутрішнього контролю доходів є господарські процеси і операції з отримання прибутку та його розподілу, а також відносини, які виникають з контрагентами підприємства при здійсненні таких процесів та операцій.

Об'єктом внутрішнього контролю доходів операційної діяльності є процес формування інформації про доходи, господарські операції, які пов'язані з виникненням доходу а також діяльність посадових осіб, що здійснюється в ході цих господарських операцій. Схематично можна зобразити суб'єктів внутрішнього контролю наступним чином (рис. 3.1). При визначенні суб'єктів внутрішнього контролю потрібно врахувати що:

- суб'єкт контролю повинен мати право на проведення контролю;
- суб'єкт контролю повинен володіти відповідними знаннями та кваліфікаційними характеристиками, за допомогою яких суб'єкт міг би компетентно здійснювати контроль;
- у суб'єкта контролю повинні бути обов'язки, які мають бути закріплені документально. Більш того, в документі повинно бути прописано відповідальність за результати контролю. Працівники бухгалтерської служби мають право проводити бухгалтерський контроль.

Обов'язок і право головного бухгалтера – здійснювати контроль, що дозволяє забезпечувати достовірність даних бухгалтерського обліку прописана в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Отже, бухгалтерська служба на чолі з головним бухгалтером має право проводити внутрішній контроль доходів ТОВ «Гамалія Тур», що і показано на рисунку 3.1.

Контроль доходів проводять з використанням типових методичних прийомів та методів на підприємств, які наведено в таблиці 3.1, а саме:

- інвентаризація;
- експертиза;
- зустрічна звірка;
- аудиторська вибірка;
- аналітичні процедури.

За умови, якщо отримана інформація з різних джерел не співпадає, службі внутрішнього контролю доведеться провести додаткові процедури для визначення достовірності. Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку підприємства повинні проводити інвентаризацію активів і зобов'язань. Тому доцільно створити інвентаризаційну комісію. Особливу увагу потрібно приділити річній інвентаризації. Для того, щоб річна фінансова звітність була максимально достовірною потрібно провести акти звіряння з постачальниками, провести інвентаризацію грошових коштів на рахунках та в касі підприємства. Дати та періоди проведення інвентаризацій повинні бути прописані в наказі про облікову політику.

Згідно штатного розкладу на ТОВ «Гамалія Тур» працює шість працівників з облікового персоналу. Кожен з працівників в процесі виконання своїх робочих обов'язків здійснює контроль. Якщо це працівник відділу збуту – то при укладанні договору на туристичне обслуговування він здійснює контроль внесених даних. Якщо це бухгалтер, на якого також покладено виконання обов'язків касира – то це контроль грошових коштів,

заповнення касових документів тощо. Відповідальний на досліджуваному товаристві за організацію контролю є генеральний директор.

Положення про контроль ТОВ «Гамалія Тур» не має, тому всі заходи, що стосуються контролю обліку здійснюються на підставі розпорядчих документів, а саме за наказом генерального директора. Дані накази реєструються в журналі наказів і, після того як розпорядження генерального директора набуло чинності, відповідальність за проведення переходить до посадових осіб, які за наказом були призначені на час проведення контрольних заходів на підприємстві. Зазвичай контроль доходу, як і контроль на інших ланках по підприємству здійснюється в обов'язковому порядку перед складанням річної звітності. На ТОВ «Гамалія Тур» ця умова теж дотримується. Так як дане товариство кожного року повинно підтверджувати свою фінансову спроможність перед своїми партнерами – то контроль всіх ділянок є обов'язковим і на початку року. Тобто в першому випадку перед складанням річної звітності ТОВ «Гамалія Тур» є внутрішній контроль по підприємству, а на початку року здійснюється контроль аудиторської компанії.

Висновки до 3 розділу

Можна виділити такі шляхи проведення аналітичної роботи для підвищення ефективності надання туристичних послуг, як:

- аналіз рівня інтенсифікації виробництва туристичних послуг;
- аналіз інноваційних технологій при формуванні туристичних послуг;
- аналіз матеріально-технічного забезпечення й управління;
- аналіз соціальної відповідальності й соціальний менеджмент [24].

Основними напрямками забезпечення збільшення обсягів та підвищення ефективності формування туристичних послуг на основі проведення аналізу є поліпшення їх якості та підвищення окупності витрат. З іншої сторони, це аналіз туристичних ринків, їх динаміки, співвідношення попиту й пропозиції,

конкуренції й конкурентоспроможності туристичних підприємств та потенціалу їх розвитку на перспективу.

Пропонується вдосконалити облік доходів на ТОВ «Гамалія Тур» наступними кроками:

1. Ввести в користування субрахунок 7031 «Транзитний дохід від реалізації робіт та послуг». В документі «Реалізація послуг» (продаж турпослуг покупцеві) відображати продаж, виокремлюючи транзитні грошові кошти (субрах. 7031) та агентську винагороду (субрах. 703).

2. Згідно змін ТОВ «Гамалія Тур» повинно відображати дохід від господарської діяльності в поточному періоді (кварталі), у якому було сплачено кошти за послугу. У випадках коли акт наданих послуг від постачальника планується отримати в наступних періодах (раннє бронювання тощо) – то згідно зі змінами підприємство проводить два документа «Реалізація товарів та послуг». Перший документ з відображенням тільки агентської винагороди та/або інформаційно-консультаційних послуг в поточному періоді, другий з відображенням туристичної послуги, грошові кошти за яку є транзитними і сплачуються постачальнику – датою акту виконаних робіт від постачальника.

3. Якщо в даному звітному періоді (кварталі) надано послугу, але за неї ще не отримано грошові кошти – то агентська винагорода за ці послуги відображається на рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів».

4. Задokumentувати дані зміни на ТОВ «Гамалія Тур», створивши додаток до наказу про облікову політику.

ВИСНОВКИ

У першому розділі кваліфікаційної роботи розглянуто категорію «облік» та «аналіз» у розрізі туристичної діяльності підприємств.

Поняття «обліку» є досить широким і багатограним, оскільки він пов'язаний з різноманітною господарською діяльністю. Господарський облік – це облік господарської діяльності підприємства, суспільства загалом, тобто це спостереження, сприйняття, вимірювання та реєстрація господарських фактів, явищ і господарських процесів (виготовлення продукції, надання послуг, реалізація, розподіл фінансових результатів тощо).

Поняття «аналізу» багатогранне і залежно від мети, методів і прийомів проведення, галузі застосування, використаного інструментарію його розглядають з декількох боків:

- 1) розчленування об'єкта (подумки або насправді) на складові елементи;
- 2) всебічне розбирання, розглядання, наприклад творів мистецтва, процесів, рішень;
- 3) уточнення логічної форми (структури) міркування у формальній логіці;
- 4) як синонім наукового дослідження взагалі або метод вивчення об'єкта шляхом розгляду його окремих сторін, властивостей, складових;
- 5) визначення складу речовини.

Залежно від ролі аналізу в управлінні вирізняють:

- управлінський (внутрішній) аналіз, що забезпечує аналітичною інформацією керівництво підприємства;
- фінансовий (зовнішній) аналіз, який забезпечує зовнішніх користувачів інформацією про підприємство.

Залежно від призначення облікової інформації господарський облік поділяють на: оперативний, статистичний та бухгалтерський. Специфікою галузі туризму обумовлені спеціальні завдання конкретної галузі, оскільки ця галузь побудована на основі показників статистики послуг, транспорту,

фінансів, праці, рівня життя, митної й прикордонної статистики. Отже, основна мета статистики туризму полягає у формуванні комплексу взаємопов'язаних показників, що забезпечують повну картину стану галузі. А також усунення непорівнянності даних, що виникають в результаті різних методів збору інформації на міжнародному рівні; дослідження структури і аналіз динаміки масових явищ і процесів конкретно у сфері туризму.

Всі суб'єкти туристичної діяльності, незважаючи на те, який вид туризму вони представляють, ведуть бухгалтерський облік, в якому існують чіткі відмінності від суб'єктів інших видів економічної діяльності. Існують також відмінності обліку у туроператорів і турагентів, що обумовлено їхньою діяльністю. Особливості та відмінності в організації обліку діяльності туроператора і турагента доцільно згрупувати за такими ознаками: напрям підприємницької діяльності, приналежність туристичного продукту, форма обліку, документообіг, рахунки обліку витрат, умови визнання доходу, формування прибутку.

У другому розділі кваліфікаційної роботи розглянуто статистичний облік туристичної діяльності країн світу та України. Визначено, що COVID-19 мав руйнівний вплив на подорожі та туризм, зокрема на великі міста по всьому світу, оскільки країни закрили свої кордони у відповідь на пандемію. Коли кордони знову відкрилися, багато туристів змінили міста на менш населені напрямки, такі як прибережні та сільські. Але останні дослідження WTTC показують, що відпочинок у містах повертається та стає все популярнішим. WTTC підготував рейтинг спільно з платіжною системою Visa та аналітичною компанією Oxford Economics. При складанні рейтингу оцінювалися, серед іншого, внесок туризму у ВВП, витрати туристів та створення робочих місць у цій сфері. Загалом у ньому 82 міста. У 2022 році внесок Парижа в економіку за рахунок туризму сягнув майже \$36 млрд. Другу сходинку посів Пекін (\$33 млрд), на третьому місці – Орlando (\$31 млрд). До десятки увійшли Шанхай (\$29,7 млрд), Лас-Вегас (\$23 млрд), Нью-

Йорк (\$21 млрд), Токіо (\$17,9 млрд), Мехіко (\$16,7 млрд), Лондон (\$14,9 млрд) і Гуанчжоу (\$13,1 млрд).

Добавлено примечание ([A1]):

За останній звітний період, відповідно до статичних даних України, частка українців, що від'їжджали за кордон становила майже 88% (згідно до кількості туристів, обслугованих туроператорами та турагентами України), а частка іноземців лише 2%. Станом з 2021 по 2022 рр. статистичні дані відсутні, але з огляду на російську агресію і військові події на території України, можна припустити, що співвідношення іноземних туристів до загальної частки обслуговуваних туроператорами та турагентами України стало в рази менше.

У другому розділі роботи також досліджена, проаналізована та оцінена економічна діяльність ТОВ «Гамалія Тур» та її бухгалтерський облік. ТОВ «Гамалія Тур» збрала унікальний портфель туристичних послуг, що дозволяє повністю виправдати будь-які очікування туристів від подорожі: незалежно від мети, формату або пункту призначення (пакетні тури для всієї родини, індивідуальне планування подорожей, корпоративний івент, ділова або luxury поїздка. Основні види діяльності ТОВ «Гамалія Тур» із зазначенням найменування виду діяльності та коду за КВЕД є: діяльність туристичних операторів, діяльність туристичних агентств та надання інших послуг бронювання та пов'язана з цим діяльність.

Виходячи з цього є певні особливості щодо здійснення бухгалтерського обліку ТОВ «Гамалія Тур». У бухгалтерському обліку доходи підприємства у ролі посередника, визнаються за фактом виконання агентом договірних зобов'язань перед поручником. Виконання зобов'язань підтверджується звітом агента. Відображається дохід агента по кредиту субрахунка 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

По-різному формується прибуток ТОВ «Гамалія Тур» як туроператора і як турагента:

– у туроператора – це різниця між ціною придбання послуг у постачальників і ціною реалізації сформованої путівки згідно із встановленим механізмом ціноутворення;

– у турагента – це комісійна винагорода, яку виплачує туроператор за реалізацію свого туристичного продукту

Порівнюючи оптимальні значення показників фінансової стійкості і ліквідності ТОВ «Гамалія Тур», можна відмітити, що деякі показники не відповідають нормативним. А це означає, що підприємство має недостатній рівень ліквідності та платоспроможності для сталого фінансового стану.

Аналіз економічного стану ТОВ «Гамалія Тур» показав, що головними проблемами підприємства є: військова агресія росії, низька платоспроможність населення України, недостатність фінансового забезпечення, несприятлива політична ситуація, девальвація національної валюти, обмеженість кредитних ресурсів.

Положення про контроль ТОВ «Гамалія Тур» не має, тому всі заходи, що стосуються контролю обліку та аналізу, здійснюються на підставі розпорядчих документів, а саме за наказом генерального директора. Дані накази реєструються в журналі наказів і, після того як розпорядження генерального директора набуло чинності, відповідальність за проведення переходить до посадових осіб, які за наказом були призначені на час проведення контрольних заходів на підприємстві.

Зазвичай контроль доходу, як і контроль на інших ланках по підприємству здійснюється в обов'язковому порядку перед складанням річної звітності. На ТОВ «Гамалія Тур» ця умова теж дотримується. Так як дане товариство кожного року повинно підтверджувати свою фінансову спроможність перед своїми партнерами – то контроль всіх ділянок є обов'язковим і на початку року. Тобто в першому випадку перед складанням річної звітності ТОВ «Гамалія Тур» є внутрішній контроль по підприємству, а на початку року здійснюється контроль аудиторської компанії.

В Україні відсутні нормативні документи, які визначають методологічні засади внутрішньогосподарського контролю. Наявність такого документу дала б змогу спростити систему створення контролю на підприємствах. А функції внутрішнього контролю повинні формуватися залежно від концептуальних основ, які розробляються на кожному підприємстві з огляду на його специфіку.

ПЕРЕЛІК ПОСИЛАНЬ

1. 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: 27.09.2023).
2. Законодавство України про туризм і готельну справу : збірник офіційних текстів законів станом на 1 лютого 2012 р. Київ : «Центр учбової літератури». 2012. 242 с.
3. Про встановлення граничної суми розрахунків готівкою: Постанова Національного банку України від 06.06.2013 р. № 210. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1109-13> (дата звернення: 27.09.2023).
4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV URL : <http://zakon4.rada.gov.ua>(дата звернення: 27.09.2023).
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua>(дата звернення: 27.09.2023).
6. Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні: Постанова Національного банку України від 15.12.2004 р. № 637. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0040-05> (дата звернення: 27.09.2023).
7. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. №88. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95> (дата звернення: 27.09.2023).
8. Про платіжні системи та переказ коштів в Україні: Закон України від 05.04.2001 р. № 2346-III. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2346-14> (дата звернення: 27.09.2023).
9. Адлер О. О. Аналіз господарської діяльності : навч. посіб. Вінниця : ВНТУ, 2019. 118 с.

10. Адлер О. О. Аналіз господарської діяльності : самостійна робота студента. навч. посіб. Вінниця : ВНТУ, 2019. 98 с.
11. Аналітична записка Генерального секретаря по туризму і COVID-19. URL: <https://www.unwto.org/tourism> (дата звернення: 27.09.2023).
12. Андренко І. Б. Фінансово-економічний аналіз підприємств туризму : підручник. Харків : ХНАМГ, 2012. 308с.
13. Баєв В. В. Основи туроперейтингу : навч. посіб. Київ : ДП «Вид. дім «Персонал», 2016. 156 с.
14. Байда Б. Ф. Туристичний бізнес та соціальна відповідальність. *Науковий вісник Мукачівського державного університету. Серія «Економіка»*. 2019. Вип. 1. С. 33–37.
15. Балченко З. А. Бухгалтерський облік в туризмі і готелях України: Навчальний посібник для ВНЗ (рек. МОН Ук.). Київ : КУТЕП, 2011. 232с.
16. Басюк Д. І., Барна М. Ю. Наукові основи стратегічного розвитку туристично-готельної галузі. *Вісник Львівського торговельно-економічного університету*. 2018. № 54. С. 15–22.
17. Бондар М. І. Звітність підприємства : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2015. 570 с.
18. Бондаренко Ю. Г., Романюк Е. В. Стан та перспективи розвитку туристичної галузі в умовах пандемії. URL : https://science.lpnu.ua/sites/default/files/journal-paper/2021/may/21verstka-134_0.pdf (дата звернення: 27.09.2023).
19. Брич. В. Я. Туроперейтинг : підруч. Тернопіль : Екон. думка ТНЕУ, 2017. 440 с.
20. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік: підруч. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. 480 с.
21. Варічева Р. В. Методичні підходи до оцінки якості економічної безпеки підприємства: облікове забезпечення *Вісник Хмельницького національного університету*. 2016. № 3. Т.1. С. 88–93.

22. Василенко В.О. Антикризове управління підприємством : навч. посібник. Київ : ЦУЛ, 2016. 504 с.

23. Верига Ю. А. Облік і звітність суб'єктів малого підприємництва: навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2014. 264 с.

24. Вдовенко Л. О. Управління активами в забезпеченні фінансової безпеки підприємства. Економічні та соціальні перспективи децентралізації в Україні : монографія під заг. ред. Ю. З. Драчука, В. Я. Швеця, М. С. Пашкевич. Дніпропетровськ : НГУ. 2016. 231 с.

25. Виноградова М. О. Аудит: навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2016. 500 с.

26. Всесвітня туристична організація (ЮНВТО). URL : <https://www.unwto.org/news/international-tourist-numbers-down-65-in-first-half-of-2020-unwto-reports> (дата звернення: 27.09.2023).

27. Гресь-Євреїнова С. В., Шелемєтьєва Т. В., Мамотенко Д. Ю. Особливості організації бухгалтерського обліку витрат туристичного та готельно ресторанного бізнесу. *Інфраструктура ринку*. 2022. № 66. С. 225–230.

28. Гресь-Євреїнова С. В., Мамотенко Д. Ю., Шелемєтьєва Т. В. Система моніторингу світового ринку туристичних послуг. *Інфраструктура ринку*. 2022. № 66. С. 23–28.

29. Демиденко С. Л., Томчук Р. Р. Організація інформаційного забезпечення аналізу господарської діяльності. Миколаївський національний університет імені В. О. Сухомлинського. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. Випуск 17. С. 816–819.

30. Державна служба статистики. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 27.09.2023).

31. Кукліна Т.С., Цвілій С.М., Журавльова С.М. Загальні тенденції розвитку світового туризму: від коронавірусу до військової агресії. *Підприємництво та інновації. Науковий журнал*. Київ : ПВНЗ «Міжнародний університет фінансів». Одеса : ВД «Гельветика», 2022. Вип. 23. С. 12–15.

32. Мальська М.П. Економіка туризму: теорія та практика : підручник. Київ : Центр учбової літератури, 2016. 544 с.

33. Офіційний сайт журналу «Баланс». URL : <http://www.balance.dp.ua> (дата звернення: 27.09.2023).

34. Офіційний сайт: Державне агентство розвитку туризму». URL : <https://www.tourism.gov.ua/> (дата звернення 20.05.2023).

35. Офіційний сайт журналу «Бухгалтер». URL : <http://www.buhgalter.kharkov.com> (дата звернення: 27.09.2023).

36. Офіційний сайт ТОВ «Гамалія Тур». URL : <https://hamalia.ua/o-kompanii/> (дата звернення 27.09.2023).

37. Пилипенко С.М. Особливості бухгалтерського обліку придбання (створення) та продажу путівок туристичними. Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституціональних змін та сталого економічного розвитку: матер. II Міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф 25 листопада 2016 р. Луцьк : ЛНТУ, 2016. С. 70–72.

38. Пуцентейло П., Гуменюк О. Інформаційне забезпечення аналітичної діяльності в управлінні підприємством. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2019. Випуск 1 – 2. 2019. С. 74–80.

39. Сайт журналу «Вісник податкової служби України». URL : <http://www.visnuk.com.ua> (дата звернення: 27.09.2023).

40. Сайт журналу «Головбух». URL : <http://www.glavbuh.com.ua> (дата звернення: 27.09.2023).

41. Статистичний щорічник України URL : https://ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat_u/publ1_u.htm (дата звернення: 27.09.2023).

42. Туристичний бізнес під час коронавірусу. URL : <https://day.kyiv.ua/uk/article/ekonomika/turystychnyy-biznes-pid-chas-koronavirusu> (дата звернення: 27.09.2023).

43. Цимбалюк Л. Д. Організаційно-методичні аспекти обліку і контролю доходів. *Міжнародна науково-практична конференція, 01 грудня 2020 р.* ЦНФЕНД. Полтава, Україна. 2020 р. С.114–116.

44. Шара Є. Ю. Фінансовий облік II : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2016. 308 с.

45. Шмалій Л. В., Ількевич М. В. Управління економічною безпекою підприємства. *Економіка. Менеджмент. Бізнес.* 2020. № 4. С. 68–73.

46. Штангрет А. М., Караїм М. М., Штангрет І. А. Інтенсифікація управління економічною поведінкою підприємств : безпекові засади. *Ефективна економіка.* 2020. № 5. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN\efek_2020_5_8. (дата звернення: 27.09.2023).

47. Чириченко Ю. В., Корнєєв М. В., Сухацька І. Ю. Українські туристичний та готельно-ресторанний бізнес у міжнародних процесах сталого розвитку. *Економічний простір.* 2018. № 134. С. 79–88.

48. Щербатих Д. В. Напрями забезпечення підтримки фінансової безпеки компанії. *Перспективи управлінської діяльності суб'єктів господарювання в контексті економічної безпеки: Збірник тез доповідей учасників III Міжнар. наук.-практ. конф., Черкаси, 27-28 березня 2015 р.* Черкаси, 2015. С. 124–127.

49. Якименко Ю. М., Т. М. Мужанова. Аналіз стану використання методичних підходів до оцінки економічної безпеки підприємства. *Економіка. Менеджмент. Бізнес.* 2020. № 1. С. 64–69.

50. Гресь-Євреїнова С. В., Шебеко А. О. Особливості обліку діяльності туристичних підприємств. *Світові досягнення і сучасні тенденції розвитку туризму та готельно-ресторанного господарства : матеріали міжнар. наук. конф., 10 лист. 2023 р.* Запоріжжя : НУ «Запорізька політехніка», 2023. 737–740.