Турагент, здійснюючи діяльність на підставі договору (доручення) туроператора, отримує дохід від реалізації турпослуги як комісійну винагороду. Кошти отримані від туристів за путівки, за вирахуванням комісійної винагороди є для турагента транзитними, які він перераховує на рахунок туроператору. Дохід, який належить туроператору турагент відображає на рахунку 703 «Дохід від реалізації робіт, послуг».

Облік доходу (комісійної винагороди), який належить турагенту, ведеться на рахунку 71

«Інший операційний дохід». Кошти, які турагент отримав за реалізовані путівки і підлягають перерахуванню туроператору відображаються у складі інших витрат операційної діяльності на рахунку 94 «Інші витрат операційної діяльності».

Документальне оформлення туристичної послуги здійснюється на підставі таких документів: договір з клієнтами; договір з підприємствами (пансіонати, АТП, ресторани, готелі тощо); туристичний ваучер (путівка); страховий поліс. Усі договори укладаються в письмовій формі. Ціна туру залежить від багатьох факторів, кількості туристів, вікового складу, виду туру.

Приклад відображення в обліку турагента реалізації путівок подано у табл. 6.1.

***Приклад 1.*** *Турагент, діє на підставі договору комісії з туроператором, реалізуючи турпродукт туристам. За звітний період турагентом реалізовано путівок на загальну вартість 120000 грн., у тому числі ПДВ, з яких 90000 грн. (у т.ч. ПДВ -15000 грн.) вартість путівок, 30000 грн. (у т.ч. ПДВ 5000 грн.) комісійна винагорода туроператора турагенту. Витрати турагента за місяць, які не включаються до турпослуги (зарплата працівникам агенції) склали 10000 грн. І туроператор і турагент є платниками ПДВ, турагент використовує спрощену систему оподаткування (3 група).*

*Таблиця 6.1*

***Облік реалізації путівок турагеном***

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **№ з/п** | **Зміст господарської операції** | **Кореспонденція рахунків** | | |
| **дебет** | **кредит** | **сума, грн.** |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5** |
| 1 | Надійшла до каси турагента оплата за путівку від туриста | 301 | 681 | 120000 |
| 2 | Відображено в обліку ПЗ з ПДВ | 643 | 641 | 20000 |
| 3 | Перераховані турагентом кошти туроператору за реалізовані  путівки | 371 | 311 | 90000 |
| 4 | Відображено ПК з ПДВ | 641 | 644 | 15000 |
| 5 | Відображено дохід за датою закінчення туру | 361  361 | 71  703 | 30000  90000 |
| 6 | Списано суми ПЗ з ПДВ | 71  703 | 643  643 | 5000  15000 |
| 7 | Перераховані кошти туроператору відображені у складі інших  операційних витрат | 94 | 631 | 75000 |
| 8 | Списано ПК з ПДВ | 644 | 631 | 15000 |
| 9 | Відображено взаємозалік заборгованості з туроператором | 631 | 371 | 90000 |
| 10 | Відображено залік заборгованості з туристом | 681 | 361 | 120000 |
| 11 | Нараховані витрати турагенції (зарплата, ЄСВ) | 23 | 66 (65) | 10000 |
| 12 | Списані витрати турагента на собівартість реалізації | 903 | 23 | 10000 |
| 13 | Списана собівартість наданих послуг на фінансовий результат | 791 | 903 | 10000 |
| 14 | Списані інші операційні витрати на фінансовий результат | 791 | 94 | 75000 |
| 15 | Списано на фінансовий результат дохід від реалізації послуг | 71  703 | 791  791 | 25000  75000 |
| 16 | Визначено фінансовий результат турагента від реалізації путівок :  25000-10000=15000 | 791 | 441 | 15000 |
| 17 | Нараховано ЄП за ставкою 3% доходу від реалізації  25000х0,03=750 грн. | 98 | 641 | 750 |
| 18 | Сплачено до бюджету ЄП | 641 | 311 | 750 |
| 19 | Списано на фінансовий результат витрати з податку | 791 | 98 | 750 |

Особливістю обліку є те, що туроператор може володіти матеріальною базою або ні. Якщо туроператор не володіє матеріальною базою, то йому необхідно укладати договори з постачальниками послуг: пансіонатами, ресторанами, готелями, перевізником тощо). Усі ці особливості впливають і на організацію обліку.

Приклади відображення в обліку реалізації туроператором путівок за наявності та відсутності власної матеріальної бази подано в талб.2 та 3.

***Приклад 2.*** *Туроператор реалізує турподукт туристам (не маючи власної матеріальної бази), при цьому несе такі витрати (суми умовні):*

* *Придбані бланки ваучерів 240 грн., у т.ч. ПДВ.*
* *Вартість проживання – 300000 грн., у т.ч. ПДВ*
* *Вартість харчування – 120000 грн., у т.ч. ПДВ*
* *Вартість проїзду – 8000 грн., у т.ч. ПДВ*
* *Бюро екскурсій – 320 грн., у т.ч. ПДВ*
* *Витрати турфірми – 2500 грн.*
* *Виручка від реалізації туристичного продукту – 720000 грн. у т.ч. ПДВ.*

Відобразити в обліку туроператора реалізацію турпродукту на умовах передоплати (табл.6.2).

*Таблиця 6.2*

***Облік реалізації путівок туроператором за відсутності власної матеріальної бази***

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **№ з/п** | **Зміст господарської операції** | **Кореспонденція рахунків** | | |
| **дебет** | **кредит** | **сума, грн.** |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5** |
| 1 | Перераховано кошти (аванс) туроператором : пансіонату, АТП,  ресторану за обслуговування туристів | 371 | 311 | 428320 |
| 2 | Відображено в обліку ПК з ПДВ | 641 | 644 | 71378 |
| 3 | Придбано бланки ваучерів (путівки) | 209 | 685 | 200 |
| 4 | Відображено ПДВ | 641 | 685 | 40 |
| 5 | Оплачена вартість бланків путівок (ваучерів) | 685 | 311 | 240 |
| 6 | Віднесено на позабалансовий рахунок придбані бланки путівок | 08 | - | 240 |
| 7 | Списано на витрати туроператора вартість путівок (ваучерів) | 23 | 209 | 200 |
| 8 | Списано з позабалансового рахунку бланки путівок | - | 08 | 240 |
| 9 | Відображено доходи майбутніх періодів у сумі реалізованих  путівок туристам | 331 | 69 | 720000 |
| 10 | Відображено заборгованість покупців перед турфірмою за  реалізовані путівки | 36 | 331 | 720000 |
| 11 | Отримані кошти від покупців за реалізовані путівки | 311 | 36 | 720000 |
| 12 | Відображено ПЗ з ПДВ | 643 | 641 | 120000 |
| 13 | Нараховані витрати туроператора | 23 | 66 (65) | 2500 |
| 14 | Списані на витрати отримані послуги від постачальників  (АТП, ресторан, пансіонат) | 23 | 631 | 356933 |
| 15 | Списано ПК з ПДВ | 644 | 631 | 71387 |
| 16 | Проведено взаємозалік заборгованостей | 631 | 371 | 428320 |
| 17 | Відображено дохід від реалізації турпослуг | 69 | 703 | 720000 |
| 18 | Списано суму ПЗ з ПДВ | 703 | 643 | 120000 |
| 19 | Визначено чистий дохід від реалізації турпослуг і списано на  фінансовий результат | 703 | 791 | 600000 |
| 20 | Списано собівартість наданих послуг (200+2500+356933) | 903 | 23 | 359633 |
| 21 | Списано собівартість на фінансовий результат | 791 | 903 | 359633 |
| 22 | Визначено фінансовий результат від реалізації послуг туроператором (600000-359633) | 791 | 441 | 240367 |
| 23 | Нараховано податок на прибуток (18%) | 98 | 641 | 43266 |
| 24 | Сплачено до бюджету податок на прибуток | 641 | 311 | 43266 |
| 25 | Списано витрати з податку на прибуток на фінансовий  результат в порядку закриття рахунку | 791 | 98 | 43266 |

Крім внутрішнього туризму туроператор може реалізувати послуги із зарубіжного туризму. Розглянемо на прикладі реалізацію туроператором турпродукту туристу через турагента.

***Приклад 3.*** *Туроператор «Інтертур» реалізував через турагента « Поїхали з нами» турпакет до Греції вартістю 30000 грн, у т. ч. винагорода агента - 3000 грн (у т. ч. ПДВ - 500 грн). За умовами договору з агентом суму винагороди буде перераховано окремо одразу після отримання коштів від турагента. Вартість авіаперельоту в авіакомпанії «Ренейр» до Греції становить 1000 грн. без ПДВ. Вартість путівки (проживання,*

*харчування) у закордонного партнера «Готель Хілларі» - 800 дол. США (за курсом НБУ 25 грн/дол. сума становитиме 20000 грн). Вартість страховки - 1000 грн. Туроператор і турагент є платниками ПДВ і платниками податку на прибуток на загальних підставах. Покажемо ці операції в обліку у туроператора у табл. 6.3.*

*Таблиця 6.3*

***Відображення в обліку туроператора реалізації турпродукту через турагента***

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **№ з/п** | **Зміст операції** | **Бухгалтерський облік** | | **Сума, грн.** |
| **Дебет** | **Кредит** |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5** |
| 1. | Отримано від турагента оплату за реалізований турпакет до Греції | 311 | 685 | 30000 |
| 2. | Відображено суму зобов’язань з ПДВ за першою подією  (30000+3000)х20/120= 5500 грн. | 643 | 641 | 5500 |
| 3. | Перераховано суму винагороди турагенту, у т.ч. ПДВ | 685 | 311 | 3000 |
| 4. | Включено до складу ПК суму ПДВ | 641 | 644 | 500 |
| 5. | Надано звіт турагента про вартість реалізованого турпакета за 30000 грн. і відображено комісію турагента в сумі 3000 грн, що є підставою  для віднесення на витрати винагороди турагента | 93  644 | 685  685 | 2500  500 |
| 6. | Оплачені туроператором авіаквитки до Греції | 631 | 311 | 1000 |
| 7. | Оплачено нерезиденту «Готель Хілларі» вартість путівки до Греції  800 дол.х25,0 грн. за 1 дол.=20000 грн. | 632 | 312 | 800 дол.  20000 грн |
| 8. | Перераховано вартість страховки | 631 | 311 | 1000 |
| 9. | Списано на собівартість турпакета : вартість оплачених путівок  авіапереліт та страхування | 23  23 | 632  631 | 20000  2000 |
| 10. | Виконане зобов’язання перед туристом (надано турпослугу) | 685 | 703 | 25000 |
| 11. | Відображено дохід від реалізації туру | 685 | 703 | 5000 |
| 12. | Відображено суму зобов’язань з ПДВ на вартість туру | 703 | 643 | 5500 |
| 13. | Відображено чистий дохід від поставки турпродукту на дату надання  турпослуги 30000-5500=24500 грн. | 703 | 791 | 24500 |
| 14. | Сформовано собівартість реалізованого турпродукту 20000+2000=22000 грн. | 903 | 23 | 22000 |
| 15. | Собівартість поставленого турпродукту списується на зменшення  доходів звітного періоду | 791 | 903 | 22000 |
| 16. | Винагороду турагента (витрати на збут) списано на фінансовий  результат | 791 | 93 | 2500 |
| 17. | Визначено фінансовий результат від реалізації турпродукту  24500-22000=2500 грн. | 791 | 441 | 2500 |
| 18. | Нараховано податок на прибуток (18%х 2500 =450) | 98 | 641 | 450 |
| 19. | Сплачено податок на прибуток до бюджету | 641 | 311 | 450 |
| 20. | Списано витрати з податку на прибуток на фінансовий результат | 791 | 98 | 450 |

При бізнес-плануванні своєї діяльності турфірма для обґрунтування ефективності інвестиційних проектів здійснює розрахунок ряду показників, у тому числі беззбиткової діяльності, запасу фінансової стійкості, маржинального доходу та ін.

**Маржинальний дохід** це – загальна сума комісійної винагороди, надбавок (маржі), що покриває постійні витрати, прибуток та податкові платежі турфірми. Маржинальний дохід **(Мд)** визначається як правило на одного туриста

## (Мд=Ц-Сб, (6.1)

***де* Ц** – ціна туру («брутто»);

**С**- обмежена собівартість туру (ціна «нетто»).

Ціна “нетто” (обмежена собівартість туру) – відбиває суму цін, розцінок та тарифів на усі види послуг, що надаються туристам, включаючи податок на додану ватрість, готельний збір, митні збори, страхові платежі, трансфер.

Ціна “брутто” (повна собівартість туру) – до ціни “нетто” додаються витрати туристичних фірм, пов’язані із організацію їхньої діяльності (прибуток туроператора, усі види його податкових платежів, комісійну винагороду турагентам та іншим посередникам, сезонні та інші комерційні знижки для окремих туристів й туристичних груп, суму ПДВ).

Загальний обсяг маржинального доходу **(Мд)** туристичної фірми визначається як різниця між виручкою від реалізації **(Вр)** турпродукту (послуги) і прямими змінними витратами **(Пзв),**

## Мд=Вр-Пзв, (6.2)

Рівень маржинального доходу це відношення величини маржинального доходу до обсягу виручки від реалізації турів помножене на 100%.

Важливим показником для турфірми є обсяг беззбиткової діяльності – показник обсягу виручки, що забезпечує беззбиткову діяльність. Цей показник є важливим в економічних дослідження турфірми з метою прогнозування ринкової кон’юнктури, можливого розміру маржинального доходу тощо.

Розглянемо **приклад** розрахунку вищевказаних показників. Середня ціна туру - 5000 грн.

Прямі змінні витрати на один тур – 4000 грн. Маржинальний дохід – 1000 грн. (з ПДВ)

Річний обсяг умовно-постійних витрат турфірми – 80000 грн.

Рівень маржинального

доходу (Рмд) у складі **=** Мд / Ц х 100% = 1000/5000х100% = 20%. ціни

Виручка (Вир), яка забезпечує беззбиткову діяльність турфірми: Вир. = Пвит х 1,2 х 100 / Рмд = 80000 х 1,2 х 100 / 20% = 480000 грн. Фізичний обсяг беззбиткової діяльності туристичної фірми складе: 480000 грн./ 5000=96 х5 =480 турів.