

Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника

Економічний факультет

Кафедра обліку і оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

перший (бакалаврський) рівень вищої освіти

на тему:

**«Облік, аудит та аналіз доходів, витрат та фінансових результатів
діяльності туристично-рекреаційних підприємств»**

Виконав: студент групи ОО-41

спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

Бойко Дмитро Петрович

Керівник: д.е.н., доц. Зварич О. І.

Рецензент: д.е.н., проф. Дмитришин Л. І.

Івано-Франківськ – 2023 р.

Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника

Економічний факультет
Кафедра обліку і оподаткування
Перший (бакалаврський) рівень вищої освіти
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри _____
(підпис)

Баланюк І.Ф.

“30” вересня 2022 р.

З А В Д А Н Н Я
НА ДИПЛОМНУ РОБОТУ СТУДЕНТА

Бойка Дмитра Петровича

1. Тема роботи: «Облік, аудит та аналіз доходів, витрат та фінансових результатів діяльності туристично-рекреаційних підприємств»

керівник роботи: доктор економічних наук, доцент професор кафедри обліку і оподаткування Зварич О. І.

2. Перелік питань, які потрібно розробити: змістовна суть понять «рекреаційна послуга», «потреба» та «попит»; різновиди і економічна складова рекреаційної діяльності та їх оцінка; нормативно-правове регулювання рекреаційної діяльності в Україні; економічна суть понять «туристичний продукт» і «туристична послуга»; бухгалтерський облік туристичних продуктів та послуг; проведення аудиту як форми контролю фінансово-господарської діяльності; доходи як джерело розширення діяльності туристичних компаній; аналіз передумов розвитку вітчизняного ринку рекреаційних послуг; шляхи вдосконалення рекреаційно-туристичної діяльності в Україні

3. Дата видачі завдання 07.10.2022 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Теоретичні основи обліку, аналізу і аудиту доходів та витрат туристично-рекреаційних підприємств	17.02.2023 р.	Виконано
2.	Організаційно-методичні аспекти обліку витрат і доходів діяльності туристично-рекреаційних підприємств	16.03.2023 р.	Виконано
3.	Аудит та аналіз витрат і доходів діяльності туристично-рекреаційних підприємств	18.04.2023 р.	Виконано

Студент _____ Бойко Д. П.

Керівник роботи _____ Зварич О. І.

Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника

Економічний факультет

Кафедра обліку і оподаткування

ВІДГУК

на кваліфікаційну роботу

студента групи ОО-41 Бойка Дмитра Петровича

на тему:

«Облік, аудит та аналіз доходів, витрат та фінансових результатів діяльності туристично-рекреаційних підприємств.»

Дипломна робота на тему "Облік, аудит та аналіз доходів, витрат та фінансових результатів діяльності туристично-рекреаційних підприємств" представляє собою цікаве та детальне дослідження, присвячене фінансовому управлінню в туристичній галузі. Робота відображає важливість правильного обліку, аудиту та аналізу фінансових показників у підприємствах, які займаються наданням послуг в сфері туризму та рекреації.

Автор виконав глибоке дослідження та простежує логічну послідовність розгляду проблематики. Робота починається з обґрунтування актуальності теми, висвітлюється теоретичний аспект та методологія дослідження, а також представлені результати аналізу та висновки.

Однак було б корисно більш детально вивчити досвід впровадження запропонованих рекомендацій на реальних підприємствах туризму та відпочинку. Успішні тематичні дослідження і результати їх застосування підтвердили б ефективність рекомендацій і підвищили б практичну цінність цього дослідження.

У загальному, дипломна робота є цінним внеском у вивчення фінансового управління туристично-рекреаційних підприємств. Автор продемонстрував глибоке розуміння предметної області, провів науково-дослідну роботу та запропонував практичні рекомендації. Зазначені вище зауваження можуть

служити підставою для подальшого розширення дослідження та поглиблення його практичного використання.

Рекомендується до захисту з оцінкою «добре».

Науковий керівник
доктор економічних наук
доцент професор кафедри обліку і оподаткування
Прикарпатського національного
університету імені Василя Стефаника _____ Зварич О. І.

“26” травня 2023 р.

Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника

Економічний факультет

Кафедра обліку і оподаткування

РЕЦЕНЗІЯ

на кваліфікаційну роботу

студента економічного факультету Прикарпатського національного

університету імені Василя Стефаника Бойка Дмитра Петровича

на тему:

«Облік, аудит та аналіз доходів, витрат та фінансових результатів діяльності туристично-рекреаційних підприємств.»

Дипломна робота на тему "Облік, аудит та аналіз доходів, витрат та фінансових результатів діяльності туристично-рекреаційних підприємств" є досить важливим та актуальним дослідженням в сфері фінансового менеджменту туристичного сектора. Автор роботи ретельно досліджує проблематику обліку, аудиту та аналізу фінансових показників у контексті підприємств, що займаються наданням послуг в сфері туризму та відпочинку.

Один із сильних аспектів цієї дипломної роботи - це ретельне обґрунтування актуальності теми. Автор чітко розкриває важливість ефективного фінансового управління туристично-рекреаційними підприємствами, враховуючи особливості галузі, її швидкий розвиток і конкурентні переваги. Таке обґрунтування допомагає зрозуміти актуальність і значимість досліджуваної проблематики.

Дослідження проведено з використанням широкого спектру наукових джерел, що свідчить про глибоке ознайомлення автора з предметною областю. Методологія дослідження належним чином обґрунтована та відповідає поставленим цілям. Автор систематизує теоретичні аспекти обліку, аудиту та аналізу фінансових результатів, а також представляє практичні рекомендації з

впровадження та удосконалення фінансового управління в туристично-рекреаційних підприємствах.

Крім того, в дипломній роботі можна було більш докладно розглянути практичний досвід застосування рекомендацій у реальних туристично-рекреаційних підприємствах. Приклади впровадження рекомендацій, успішні кейси та аналіз їх ефективності б додали практичну цінність роботи.

У загальному, дипломна робота є добре підготовленим дослідженням, яке розкриває важливу тему обліку, аудиту та аналізу фінансових показників у туристично-рекреаційних підприємствах. Автор продемонстрував глибоке розуміння предметної області та запропонував цінні рекомендації для практичного впровадження. Зауваження, зазначені вище, можуть служити підставою для подальшого розширення дослідження та покращення його практичної цінності.

Рецензент

доктор економічних наук, професор

завідувач кафедри економічної кібернетики

Прикарпатського національного

університету імені Василя Стефаника

_____ Дмитришин Л.І.

“26” травня 2023 р.

ЗМІСТ

ВСТУП

РОЗДІЛ 1 РЕКРЕАЦІЙНА ДІЯЛЬНІСТЬ, ЇЇ СУТНІСТЬ І ВИДИ

- 1.1. Змістовна суть понять «рекреаційна послуга», «потреба» та «попит»
- 1.2. Різновиди і економічна складова рекреаційної діяльності та їх оцінка
- 1.3. Нормативно-правове регулювання рекреаційної діяльності в Україні

РОЗДІЛ 2 ХАРАКТЕРИСТИКА ТУРИСТИЧНОГО ПРОДУКТУ І РІЗНИХ ТУРИСТИЧНИХ ПОСЛУГ, ЇХ ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ

- 2.1. Економічна суть понять «туристичний продукт» і «туристична послуга»
- 2.2. Бухгалтерський облік туристичних продуктів та послуг
- 2.3. Проведення аудиту як форми контролю фінансово-господарської діяльності

РОЗДІЛ 3 АНАЛІЗ ДОХОДІВ, ВИТРАТ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТУРИСТИЧНО-РЕКРЕАЦІЙНИХ ПІДПРИЄМСТВ

- 3.1. Доходи як джерело розширення діяльності туристичних компаній
- 3.2. Аналіз передумов розвитку вітчизняного ринку рекреаційних послуг
- 3.3. Шляхи вдосконалення рекреаційно-туристичної діяльності в Україні

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

ВСТУП

Рекреація є однією з основних форм продуктивного використання вільного часу людини. Рекреація є однією з основних форм продуктивного використання вільного часу людини і являє собою соціальний, економічний та науковий феномен. Міжгалузеві та міждисциплінарні межі не мають значення.

Розвиток рекреаційної діяльності, крім основного призначення, сприяє створенню робочих місць, вливанням іноземної валюти, капіталовкладенням до місцевої економіки, раціональному використанню природних рекреаційних ресурсів, стимулює прибуткові внутрішні галузі – транспорт, громадське харчування, зв'язок, народні промисли, рекламно-інформаційну справу тощо.

Відпочинок і робота є невід'ємними частинами людського життя, і організація цих процесів разом не втрачає своєї актуальності і сьогодні.

Метою написання дипломної роботи є розкриття сучасних наукових концепцій, понять, методів дослідження організації рекреаційних послуг, формування розуміння сутності рекреаційних послуг як складової сфери послуг.

Завдання дипломної роботи:

- Оволодіти теоретичними та практичними засадами організації рекреаційних послуг;
- Розвивати навички надавачів рекреаційних послуг аналізувати та планувати свою діяльність;
- Ознайомитися з механізмами вибору ефективних організаційно-правових форм функціонування рекреаційних підприємств та оцінити можливості для започаткування та дозвільні документи для різних видів діяльності;
- Розвинути практичні навички планування рекреаційних послуг.

РОЗДІЛ 1. РЕКРЕАЦІЙНА ДІЯЛЬНІСТЬ, ЇЇ СУТНІСТЬ І ВИДИ

1. 1. Змістовна суть понять «рекреаційна послуга», «потреба» та «попит»

Рекреаційна діяльність має прямий вплив на місцеву та державну економіку через споживання рекреаційних послуг. Непрямий вплив рекреації полягає у стимулюванні попиту на такі види економічної діяльності, як транспорт, зв'язок, готельний та ресторанний бізнес, роздрібна торгівля, харчова промисловість, фінанси та страхування. Це покращує регіональні та національні економічні умови і створює додаткову постійну та сезонну зайнятість. Завдяки підвищеному інтересу до регіону, регіон і країна в цілому отримують вигоду від більшого притоку капіталу, включаючи інвестиції в місцеву інфраструктуру з боку вітчизняних та іноземних інвесторів.

Рекреаційна діяльність - це діяльність людини у вільний час, що здійснюється з метою відновлення фізичної форми і характеризується різноманітністю людської поведінки та внутрішньою цінністю процесу.

Цикл рекреаційної діяльності - це стійка комбінація обмежених у часі, повторюваних видів діяльності. Попит на рекреаційну діяльність визначається рекреаційними потребами людей, які підкріплюються їх платоспроможністю і виражаються, з одного боку, у формі фактичних запитів організаторів рекреації, а з іншого - у формі поточної системи пропозицій. Таким чином, попит відображає лише частину потреб. По-перше, не враховуються соціальні потреби; по-друге, потреби, для яких система пропозиції ще не створена (у більшості випадків це нові потреби); по-третє, не враховуються потреби, які пригнічуються через низьке співвідношення доходів цільової групи до ціни пропозиції. Тому при довгостроковому плануванні та прогнозуванні можна обмежитися аналізом попиту.

Потреба в певних видах рекреаційної діяльності відображається у попиті як вимозі до засобів та умов діяльності. Платоспроможний попит формується під

впливом різних соціально-економічних факторів. Основним визначальним фактором є співвідношення між доходами цільової групи і ціною пропозиції.

Потреба - вимагає задоволення потреб людини в тому чи іншому об'єкті (матеріальні, духовні, біологічні, і ін.)

Види рекреаційних потреб:

- громадські,
- групові,
- особисті.

Громадські рекреаційні потреби. При визначенні сутності цих потреб необхідно враховувати завдання, що стоять перед суспільством:

- збереження здоров'я людей,
- підвищення рівня життя всіх членів суспільства,
- формування особистості у відповідності з суспільними ідеалами,
- розвиток народного господарства та ін.

Групові рекреаційні потреби. Ці потреби займають проміжне положення між суспільними та приватними потребами. Особливий інтерес становить зміст потреб великих і малих груп. До них відносяться міське, селищне і сільське населення, заводські та інституційні колективи, вищі навчальні заклади, школи і, найголовніше, сім'ї.

У сучасному суспільстві основними споживачами рекреаційних послуг є сім'ї, а не окремі особи. Тому організаторам рекреаційної діяльності необхідно враховувати специфічні рекреаційні потреби сімей. До таких потреб відносяться:

- у вихованні та зміцненні здоров'я дітей,
- у відпочинку в канікулярний час учнів, -
- у відновленні здоров'я одного з членів сім'ї, коли особисті потреби інших її членів відходять на другий план,
- потреба в житлі, розрахованому на проживання у ньому не однієї людини або групи не пов'язаних один з одним людей, а сім'ї.

Особисті рекреаційні потреби. Спектр особистих потреб, які можна задовольнити за допомогою рекреаційної діяльності, дуже широкий. Серед них можна виділити наступні потреби

- в сприятливому природному середовищі,
- в здоров'ї,
- спілкуванні з іншими людьми,
- зняття стомлення,
- творчої діяльності,
- зміні видів діяльності та місце її прояви,
- в пізнанні світу, що тісно пов'язане з потребою в задоволенні допитливості і першовідкриття,
- у подоланні перешкод,
- задоволенні естетичних потреб.

Зв'язки між групами рекреаційних потреб. Поділ рекреаційних потреб на соціальні, колективні та індивідуальні не є жорстким і безумовним. Особисті потреби тісно пов'язані з колективними та суспільними потребами, які змінюються зі зміною суспільства. Останні породжують нові, більш прогресивні потреби у людей і намагаються забезпечити узгодженість між особистими, колективними та суспільними потребами.

Рекреаційна діяльність може розвиватися на основі рекреаційних потреб населення. У Національній класифікації України "ДК 009-2010: Класифікація видів економічної діяльності" рекреаційна діяльність чітко не визначена як окремий вид економічної діяльності. Це створює проблеми в оцінці соціально-економічної ефективності та важливості рекреаційного розвитку.

Рекреаційна діяльність характеризується:

- економічною,
- соціально-культурною,
- методико-біологічною функціями.

Економічна функція рекреаційної діяльності полягає у розширенні відтворення робочої сили, підвищенні продуктивності праці та збільшенні фінансування робочого часу. Рекреація сприяє розвитку суспільних послуг, вирівнюванню рівня розвитку регіону та раціональному, науково обґрунтованому використанню природних ресурсів регіону.

Економічна функція рекреації пов'язана з роллю людини як основної продуктивної сили суспільства, специфікою економічної форми задоволення рекреаційних потреб та вирішенням різноманітних економічних проблем через організацію рекреаційної діяльності. До таких проблем належать збільшення зайнятості, розвиток сфери послуг, поліпшення повсякденного життя місцевих жителів і досягнення більшої збалансованості між фінансовими доходами і витратами населення.

Ці економічні функції пов'язані з медико-біологічними та соціально-культурними функціями, але мають і самостійне значення. Економічні потреби (розвиток продуктивних сил, підвищення продуктивності праці, збільшення валового суспільного продукту) значною мірою визначають необхідність організації рекреаційної діяльності, а також склад і пріоритет медико-біологічних і соціально-культурних функцій.

Найсуттєвішими економічними функціями є:

- розширене відтворення робочої сили,
- формування господарських систем, що забезпечують задоволення рекреаційних потреб,
- забезпечення відповідності товарних фондів та їх структури споживчому попиту,
- джерело валютних надходжень.

Рекреаційна діяльність відрізняється від трудової діяльності тим, що вона відбувається у сфері споживання. Рекреаційні потреби можна задовольнити трьома способами:

- 1. Через ринок товарів і послуг,
- 2. у формі прямого придбання товарів і послуг, зокрема в рамках суспільних фондів споживання
- 3. у формі самообслуговування.

Задоволення рекреаційних потреб забезпечується низкою взаємопов'язаних послуг і товарів. Тут діють принципи взаємозамінності та комплементарності (взаємодоповнюваності).

Сумісність має два організаційні та економічні значення.

Перше - це взаємозамінність послуг, які виконують однакову функцію, але відрізняються лише якістю (наприклад, перевезення здійснюються різними видами транспорту з різним ступенем комфорту та швидкістю).

Друге - взаємозамінність послуг, які задовольняють однакові потреби (наприклад, лижні прогулянки можна замінити катанням на ковзанах, купання в морі можна замінити плаванням у річці або басейні).

Тому, оцінюючи питання сумісності, слід брати до уваги характеристики кожного каналу, що задовольняє потребу. Вторинність - це економічні відносини, коли використання однієї послуги вимагає придбання іншої окремої або комбінованої послуги. Наприклад, придбання транспортних послуг, щоб дістатися до рекреаційного об'єкта, автоматично передбачає потребу в послугах харчування в цьому об'єкті. Водночас, задоволення потреби у пересуванні, що є основною метою рекреаційної діяльності, не виступає у формі товару. Перебування в сприятливому кліматі, купання в морі, прогулянки в лісі та відвідування культурно-історичних об'єктів часто не вимагають від туристів прямих грошових витрат.

Послуги, що забезпечують рекреаційну діяльність, виробляються за рахунок різних суспільно необхідних витрат праці. У цьому контексті існують передумови для створення "туристичного збору", який може стягуватися через систему цін компаніями, що продають платні послуги та товари. Одним із способів задоволення рекреаційних потреб є ринок рекреаційних товарів і послуг, де рекреаційні товари і послуги є товаром. Одним із способів задоволення рекреаційних потреб є ринок рекреаційних товарів і послуг.

Рекреаційні послуги є однією з найактивніших статей платоспроможного попиту. Розширення асортименту пропонованих рекреаційних продуктів та послуг сприятиме розширенню пропозиції та підвищенню рівня задоволення платоспроможного попиту.

Рекреаційні послуги складаються з трьох елементів

- Природні та культурні ресурси, які приваблюють туристів і формують основу рекреаційних послуг

- Об'єкти (наприклад, розміщення, харчування, спортивні та рекреаційні об'єкти). Ці об'єкти в рекреаційних центрах визначають кількість послуг, які там можуть бути запропоновані;

- Транспортне сполучення: визначається розвиненістю транспортної мережі, станом доріг та віддаленістю рекреаційного центру від великих населених пунктів.

Рекреаційні послуги мають певні особливості як класичні послуги

1. нематеріальний характер послуги. Споживач не може побачити або спробувати оцінити послугу до її отримання, це можна зробити лише після того, як послуга була надана.

2. нерозривність виробництва і споживання рекреаційних послуг. Звідси впливає ще одна особливість рекреаційних послуг: відокремлення місця споживання від місця придбання послуги. Це означає, що для отримання рекреаційної послуги споживач повинен подолати певну відстань, щоб дістатися до місця надання послуги (санаторій, пансіонат, туристична база, готель тощо).

3. Різноманітність рекреаційних послуг. Це пов'язано з неможливістю ідеального повторення надання певних послуг. Навіть один і той самий працівник рекреаційного закладу може надавати послуги по-різному протягом дня. Тому важливою є якість персоналу, який надає рекреаційні послуги.

4. рекреаційні послуги не можна зберігати чи обслуговувати, як товари.

1. 2. Різновиди і економічна складова рекреаційної діяльності та їх оцінка

Різноманітність рекреаційних ресурсів зумовлює необхідність їх розподілу на окремі групи, і для вирішення цієї складної проблеми в географії були розроблені класифікації.

Загальноприйнятої класифікації рекреаційних ресурсів не існує. Більшість існуючих класифікацій, опублікованих різними авторами в різний час, можна розділити на два основні типи, залежно від того, з якої точки зору оцінюються рекреаційні ресурси:

1. класифікація, в основі якої лежить ідея походження рекреаційних ресурсів, тобто генетичний підхід.

2. класифікація, в якій рекреаційні ресурси поділяються відповідно до їх використання для певних видів рекреаційної діяльності, тобто класифікація з використанням ситуативного підходу.

Перша класифікація є найбільш поширеною, традиційною, більш комплексною та практичною.

Аналіз наукових публікацій на цю тему показує, що більшість авторів пропонують розрізняти два або три типи рекреаційних ресурсів, залежно від їх походження. Зокрема, два типи - це природні ресурси та культурно-історичні ресурси. Більшість дослідників виділяють три типи рекреаційних ресурсів і класифікують їх наступним чином.

- Природні - природно-техногенні (антропогенні) - соціально-економічні;
- Природні - історико-культурні - соціально-економічні.

Існують також наукові дослідження, де переважає лише один тип рекреаційних ресурсів.

Другий тип класифікації менш поширений. Він базується на розподілі рекреаційних ресурсів, які використовуються для різних видів рекреаційної діяльності.

Тому їх зазвичай поділяють на туристичні ресурси, лікувальні ресурси та рекреаційні ресурси. Слід зазначити, що хоча поняття туризму і рекреації чітко

відрізняються, визначення туристичних і рекреаційних ресурсів не відрізняються від визначення рекреаційних ресурсів.

Оскільки рекреаційні ресурси об'єктивно обмежені, економічна оцінка необхідна для визначення раціональних напрямів їх використання та відновлення. Економічна оцінка природних ресурсів є критерієм для визначення альтернативних стратегій природокористування.

При оцінці природних умов і ресурсів для рекреації розглядаються чотири основні аспекти: функціональний, гігієнічний, естетичний і технічний. Функціональні аспекти включають кліматичні, гідрологічні та ландшафтні умови. Гігієнічний аспект враховує чистоту ґрунту, води та повітря. Естетичний аспект стосується емоційного впливу ландшафту на рекреантів, тоді як технічний аспект пов'язаний з оцінкою потенціалу інженерного освоєння території.

Оцінка соціально-економічних умов відповідає на питання, наскільки сприятливими є соціально-економічні умови певного регіону для розміщення та функціонування рекреаційних об'єктів. Сюди входить оцінка транспортного сполучення, енергетичних, сировинних ресурсів, шляхів сполучення, трудових ресурсів та обсягів виробництва різних галузей економіки. Розглядаючи соціально-економічні об'єкти, слід зазначити, що вони виступають і як умови, і як ресурси. Наприклад, населення курортної зони виступає як умова для рекреаційної діяльності, тоді як частина населення, яка може працювати в рекреаційних закладах, виступає як трудовий ресурс в цій економіці.

Економічна оцінка природних ресурсів є однією з найскладніших і невирішених проблем в економічній науці. Ефекти, що сприяють зміцненню здоров'я, проявляються в рекреаційному секторі, а також в інших галузях економіки через підвищення продуктивності праці та зниження рівня захворюваності. Складність економічної оцінки також пов'язана зі збором інформації, оскільки результати оздоровлення віддалені в часі та регіоні від місця їх отримання. Тому неможливо зробити достовірну економічну оцінку рекреаційних ресурсів.

Мета економічної оцінки рекреаційних ресурсів - об'єктивно показати, що втрачає національна економіка (суспільство), коли рекреаційний ресурс знищується або коли від цього ресурсу відмовляються, щоб використати територію для іншої господарської діяльності [1, с. 33]. Для того, щоб здійснити таке дослідження, необхідно визначити характеристики та якості рекреаційної діяльності.

1. Рекреація є сферою послуг. Як і в інших галузях невиробничої сфери, економічні ефекти рекреаційної діяльності проявляються, з одного боку, у підвищенні продуктивності праці при функціонуванні підприємств оздоровлення, відпочинку та туризму, а з іншого - на рівні національної економіки країни, через зростання продуктивності праці, збільшення валового суспільного продукту тощо. Тому можливі два основні види оцінки: галузева (з точки зору рекреаційної галузі) та народногосподарська (з точки зору суспільства в цілому). Галузева оцінка базується на порівнянні витрат і доходів галузі, тоді як народногосподарська - на порівнянні витрат і вигод, отриманих суспільством від використання рекреаційних ресурсів.

2. Рекреація знаходиться на перетині природного середовища, економіки та соціальної сфери. Очевидно, що при визначенні ефективності використання рекреаційних ресурсів слід враховувати не лише економічні чинники, а й екологічні та соціальні. Останні проявляються на рівні відтворення основних продуктивних сил і полягають у зниженні захворюваності, збільшенні працездатного віку, підвищенні загального рівня освіти і культури населення, фізичного розвитку.

3. Економічні параметри рекреаційних продуктів і, відповідно, економічна оцінка природних рекреаційних ресурсів безпосередньо пов'язані з типом, якістю, розташуванням по відношенню до зон попиту, методами використання та характеристиками рекреаційного середовища. Цей зв'язок може бути виражений системою кількісних та якісних показників. Кількісні показники включають доступ до рекреаційно-туристичних зон, їхню пропускну спроможність, споживання медичних ресурсів на душу населення в день, щільність населення в рекреаційних зонах, кількість днів у купальному сезоні

тощо. Якісні показники враховують привабливість туристичних об'єктів, краєвиди, рівень комфорту тощо.

Тому економічну оцінку рекреаційних ресурсів слід розглядати як систему показників, що враховує економічні наслідки рекреаційної діяльності, починаючи від освоєння природних рекреаційних ресурсів і закінчуючи їх соціально-економічним впливом на національну економічну систему. [1, с.33-34].

Існують різні підходи до визначення економічної оцінки рекреаційних ресурсів, і всі вони базуються на двох концепціях: витратній, яка базується на вартості освоєння та використання нових ресурсів, і рентній, яка базується на економічних ефектах (ренті). Водночас, оскільки саме економічний ефект найкраще характеризує суспільну цінність природних ресурсів, рентний підхід є більш поширеним для економічної оцінки природних ресурсів.

Основою формування ренти є якісні відмінності в природних ресурсах. Економічною основою їх існування є державна монополія на використання найбільш якісних природних ресурсів. За однакових засобів виробництва і технічних рішень праця в кращих умовах є більш продуктивною. Виходячи з цього, визначається економія праці та максимально допустимі витрати на експлуатацію і відтворення природних ресурсів відповідно до індивідуальних витрат, пов'язаних з цими процесами. Диференціальні вигоди визначаються як різниця між вартістю продукції від використання природного ресурсу та нормативним рівнем індивідуальних витрат, необхідних для її виробництва при експлуатації цього ресурсу.

Нормативний рівень індивідуальних витрат - це максимально допустимі витрати на збільшення виробництва певного продукту в регіоні, також відомі як витрати закриття або ціни реєстрації земельних ділянок.

Слід зазначити, що застосування концепції ренти до економічної оцінки рекреаційних ресурсів наштовхується на певні труднощі, пов'язані з особливостями споживання цих ресурсів. Виходячи з цієї концепції, можна сказати, що різні види ренти рекреаційних ресурсів пов'язані з обмеженістю кращих земельних ділянок, які є джерелом ресурсів для лікування, відпочинку і

туризму в санаторно-курортних закладах. Формування різної ренти I пов'язане з відмінностями у природній цінності рекреаційних територій, ресурсів мінеральних вод і лікувальних грязей та обмеженнями на доступність кращих з них і їх взаємне розташування відносно територій попиту. Формування різних видів ренти II пов'язане з додатковими капітальними вкладеннями у використання рекреаційних ресурсів з метою підвищення їх рекреаційної цінності і, відповідно, доходів від рекреації. Особливості споживання рекреаційних ресурсів проявляються у формуванні диференційованої ренти II. Оскільки важливу роль відіграють суб'єктивні фактори, уподобання, звички та потреби людей, додаткові капітальні вкладення, постійне вдосконалення інфраструктури та умов обслуговування рекреантів у зонах лікування та відпочинку не завжди призводять до збільшення рекреаційного доходу. Наприклад, одна категорія рекреантів надає перевагу відпочинку в комфортному середовищі, в той час як для іншої категорії характерним є бажання побути на самоті. Цінність відпочинку для цих людей обернено пропорційна ступеню вдосконалення та розвитку сфери послуг.

Поняття ренти в економічній оцінці природних ресурсів принципово відрізняється від поняття вартості, яке базується лише на трудовій теорії вартості [3, с. 61]. При цьому автори затратної концепції вважають, що природні ресурси, залучені в економічний кругообіг, акумулюють суспільну працю, яка потім переноситься на виробництво товарів. Однак вартість природних ресурсів не обов'язково визначається на основі витратної концепції. Створення вартості є характерним процесом для продуктів праці, а ресурси вважаються більш цінними, коли їх відтворення та використання не пов'язане з витратами суспільної праці. Тому можливість оцінки природних ресурсів на основі витратного підходу є обмеженою. Її основним недоліком є те, що вона не враховує якісні показники ресурсу, які впливають на виробничу працю та ефективність виробництва. З іншого боку, витрати, що відображають витрати живої та уречевленої праці на використання (відтворення) природних ресурсів, є реальними. Вони включаються до сукупних витрат, тобто беруть участь у формуванні вартості, що зумовлює необхідність здійснення облікових операцій.

Сьогодні відтворення природних ресурсів може мати реальні вартісні відносини, навіть якщо воно не пов'язане з витратами людської праці. Тому природні ресурси повинні оцінюватися на основі суспільно необхідних витрат, пов'язаних з їх відтворенням, а також на основі різних корисних властивостей. Ці дві оцінки не суперечать одна одній, а скоріше доповнюють одна одну [4, с. 38-42].

1. 3 Нормативно-правове регулювання рекреаційної діяльності в Україні

Важливим кроком у розвитку нормативно-правової бази туризму стало прийняття Верховною Радою України 15 вересня 1995 року Закону «Про туризм» (першого в колишньому Радянському Союзі). Цей законодавчий акт описує напрямок і мету конкретних завдань, спрямованих на сприяння розвитку туризму, а також визнає зростаюче значення законодавчої та виконавчої гілок влади в туристичному секторі, їхні занепокоєння та надії.[11]

Законодавство визначає загальні принципи правового, інституційного, освітнього та фінансового характеру, які залучаються до реалізації державної політики щодо туризму в Україні. Метою закону є створення правової бази для розвитку туризму як високорентабельного виду господарської діяльності та вагомого засобу культурного просування громадян, спрямованого на забезпечення зайнятості населення та збільшення доходів іноземних держав закон також захищає законні права та інтереси туристів і суб'єктів туристичної діяльності, визначає обов'язки та відповідальність цих осіб.

Дія цього закону поширюється на підприємства, організації, об'єднання та фізичних осіб, які займаються наданням туристичних послуг, незалежно від форми власності, а також на громадян, які отримують туристичні послуги.

Країна проголосила туризм одним із пріоритетних напрямків культурного та економічного розвитку країни і створила сприятливі умови для туристичної діяльності.

Державна політика в галузі туризму визначається Верховною Радою України.

Основні напрями державної політики в галузі туризму [11]:

- Рациональне використання громадянами вільного часу, змістовне дозвілля, повага до історико-культурної спадщини та природного середовища, зміцнення здоров'я;

- Забезпечити рациональне використання та збереження туристичних ресурсів, зробити туризм високоприбутковою галуззю економіки України та створити ефективну систему туристичної діяльності, що відповідає потребам внутрішнього та іноземного туризму;

- Створення та розвиток нормативно-правової бази туристичного сектору відповідно до чинного законодавства України та міжнародних норм і правил;

- Захист прав та інтересів держави в галузі туризму;

- Створення сприятливого податкового, валютного, митного, прикордонного та інших адміністративних режимів для розвитку туризму;

- Створення економічних умов для сприяння розвитку туризму в Україні;

- Забезпечення сприятливих умов для організації туризму та екскурсій серед дітей, підлітків, молоді, осіб з інвалідністю та малозабезпечених верств населення;

- Заохочення внутрішніх та зовнішніх інвестицій для розвитку туристичного сектору;

- Запровадити процедури стандартизації, сертифікації та ліцензування в туристичному секторі;

- Створення системи статистичної звітності для туристичних організацій;

- Встановлення процедур управління державною власністю в туристичному секторі;

- Забезпечити рівні можливості для операторів незалежно від форми власності на ринку туристичних послуг, сприяти розвитку конкуренції та забезпечити дотримання антимонопольного законодавства в цьому секторі;

- Забезпечення безпеки туристів та захист їхніх прав, інтересів і майна;

- Підтримка розвитку туризму в сільській місцевості, визначення статусу окремих туристичних центрів та створення умов для пріоритетного розвитку туристичного сектору;

- Організація та розвиток системи наукового забезпечення туристичної галузі, підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації туристичних кадрів;

- Налагодження співробітництва з іноземними державами та міжнародними організаціями, участь у міжнародних програмах розвитку туризму

- Розробка та доопрацювання двосторонніх і багатосторонніх міжнародних угод у сфері туризму та визначення механізмів їх реалізації.

Закон визначає виконавчу владу держави в галузі туризму, права та обов'язки туристів, правові засади організації та надання туристичних послуг, а також забезпечує кадрове та наукове забезпечення туристичної галузі.

Відповідно до статті 7 Закону України «Про туризм», «Регулювання в галузі туризму здійснюється Верховною Радою України, Кабінетом Міністрів України, центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері туризму та курортів.

Законодавча база, що регулює розвиток туристичного сектору в Україні, є наступною: Закон України "Про туризм" (останні зміни внесені 9 лютого 2012 року), Положення "Про Агентство туризму і курортів України" (8 квітня 2011 року), проект Закону України "Про сільський та зелений туризм" (прийнятий в цілому 16 листопада 2004 року); Указ Президента України № 880/96 від 28 вересня 1996 року "Про Фонд "Слов'янокрай"; № 1047/98 від 21 вересня 1998 року "Про День туризму" (відзначається щорічно 27 вересня на національному рівні); № 1047/98 від 14 грудня 2001 року "Про День туризму" (відзначається в Україні на державному рівні щорічно 27 вересня), № 1213/2001 "Про заходи щодо забезпечення реалізації державної політики в галузі туризму" від 14 грудня 2001 року (зі змінами від 2010 року), № 638-р "Про схвалення розпорядження Кабінету Міністрів України "Про Концепцію Державної цільової програми розвитку туризму та курортів на період до 2022 року"" від 1 серпня 2013 року.

Основними цілями програми є створення необхідних умов для збільшення потоку туристів, формування конкурентоспроможної та розвиненої туристичної

інфраструктури шляхом раціонального використання туристичних ресурсів та надходження доходів від туристичної діяльності до бюджетів усіх рівнів.

Виконання Програми здійснюється шляхом:

- Забезпечити лібералізацію туристичної діяльності та створити умови для державно-приватного партнерства;
- Визначити пріоритети розвитку туризму, зокрема в Карпатах, Приазов'ї та на Чорноморському узбережжі;
- Забезпечення раціонального використання об'єкту, покращення послуг з оздоровлення та відпочинку, а також експлуатація об'єктів оздоровлення та відпочинку;
 - Створення сприятливих умов для формування конкурентоспроможного національного туристичного продукту;
- Забезпечити гармонізований розвиток пріоритетних видів туризму на засадах державно-приватного партнерства шляхом взаємодії органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування та туристичних операторів;
- Забезпечення загального розвитку регіону, включаючи створення умов для залучення інвестицій у розвиток туристичної інфраструктури;
- Забезпечити поширення інформації про Україну та її туристичні можливості на міжнародному туристичному ринку та вжити заходів щодо створення сприятливого іміджу України на міжнародному туристичному ринку;
- Удосконалення системи статистичної звітності у сфері туризму та курортно-рекреаційного сектору;
- Посилити розвиток пріоритетних видів внутрішнього туризму;
- Забезпечити інфраструктурну та інформаційну підтримку найбільш привабливих для туристів об'єктів культурної спадщини та природних заповідників;
- Розробка та впровадження стандартів у сфері туризму та курортних селищ, гармонізація з міжнародними та європейськими стандартами та моніторинг їх дотримання;
- Забезпечити просування туристичного продукту країни на міжнародному туристичному ринку шляхом обов'язкової класифікації об'єктів туристичної

інфраструктури, зокрема готелів та інших засобів розміщення, закладів охорони здоров'я, рекреаційних та закладів харчування;

- Підвищити конкурентоспроможність вітчизняних туристичних підприємств на міжнародному туристичному ринку;
- Розвиток системи надання послуг з лікування в санаторно-курортних закладах та пансіонатах
- Охорона природних територій курортів та управління їх раціональним використанням;
- Створення та впровадження національного кадастру природних територій та природних лікувальних ресурсів курортів;
- Підвищення рівня безпеки для туристів;
- Удосконалення існуючої системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації кадрів для сфери туризму;
- Забезпечення доступності туристичних послуг для маломобільних груп населення, таких як особи з порушеннями зору, слуху та опорно-рухового апарату.

Реалізація Програми забезпечить наступне:

- збільшення кількості туристів, у тому числі іноземців, які подорожують в межах України;
- створення нових робочих місць;
- збільшення обсягів надання туристичних послуг
- збільшення валового внутрішнього продукту;
- збільшення надходжень від туристичної діяльності до бюджетів усіх рівнів;
- створення умов для надання туристичних послуг групам населення з обмеженими можливостями, зокрема особам з порушеннями зору, слуху та опорно-рухового апарату.

На основі законодавчої бази українські туристичні організації значно активізували свою діяльність, спрямовану на розвиток національного та міжнародного туризму:

- Докладено зусиль для реалізації вертикального поділу управління в туристичному секторі, включаючи створення відділів туризму в органах місцевого самоврядування;

- Добре розвивається співпраця у сфері туризму в рамках міжнародних організацій: наприклад, ООН, Європейський Союз;

- Започатковано національну статистичну звітність у туристичному секторі;

- Ліцензування було запроваджено для всіх видів майнового туризму.

- Підписано близько 30 міжурядових та міжвідомчих угод про співробітництво у сфері туризму з іноземними державами;

- Україна регулярно бере участь у національних стендах на престижних туристичних біржах та виставках (Лондон, Берлін, Варшава, Мілан тощо);

- Введено в дію Програму забезпечення захисту та безпеки туристів і Положення про пошуково-рятувальну службу суб'єктів туристичної діяльності;

За дорученням Кабінету Міністрів України було:

- У цей період сектор було реструктуризовано шляхом створення акціонерних товариств на базі провідних туристичних підприємств, які перебували під контролем Національної комісії з туризму;

- Було розроблено та зареєстровано в Міністерстві юстиції України Положення про обов'язкову сертифікацію готельних послуг та послуг громадського харчування для початку сертифікації підприємств, що надають ці послуги;

- Створено мережу навчальних закладів різних рівнів для підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації туристичних кадрів;

- Створено та запущено в роботу автоматизований інформаційно-рекламний центр "Українська туристична інформаційна система".

- створено Державну акціонерну компанію «Україна туристична».

Ці комплексні заходи забезпечили динамічний розвиток туристичної галузі та постійне збільшення обсягів наданих послуг без залучення коштів з державного бюджету.

Динаміка за останні роки, коли почали застосовувати методику статистичної звітності згідно з рекомендаціями СОТ, виглядає наступним чином: 2010 рік - 3,6 млн іноземних туристів; 2011 рік - 3,7; 2012 рік - 3,9; 2013 рік - 7,6; 2014 рік - 6,2; 2015 рік - 4,2; 2016 рік - 4,4. [13].

Динаміка іноземних туристичних потоків в Україну постійно змінюється в залежності від ряду факторів, серед яких [6]:

- Погіршення економічної ситуації в Україні призвело до зниження інтересу потенційних бізнес-партнерів і, відповідно, до зменшення обсягів "ділового туризму";
- невирішеність проблем з механізмами отримання віз, високі візові та консульські збори;
- високі ціни на туристичні послуги в Україні порівняно з країнами з аналогічними туристично-рекреаційними можливостями;
- недостатня промоція туристичних та рекреаційних об'єктів України на національному рівні;
- відсутність системи продажу послуг іноземним туристам закладами оздоровлення та відпочинку.

Поширеним фактором, що стримує розвиток туризму, особливо його матеріально-технічної бази, є проблеми з українським податковим законодавством. Передусім це стосується ПДВ, земельного податку та сплати готельного і курортного збору. Відсутні механізми стимулюючого оподаткування інформаційно-рекламної діяльності та заохочення інвестицій у туристичний сектор.

РОЗДІЛ 2. ХАРАКТЕРИСТИКА ТУРИСТИЧНОГО ПРОДУКТУ І РІЗНИХ ТУРИСТИЧНИХ ПОСЛУГ, ЇХ ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ

2. 1. Економічна суть понять «туристичний продукт» і «туристична послуга»

Туризм сьогодні є одним із пріоритетних напрямків економічного розвитку багатьох країн, оскільки він сприяє створенню валового внутрішнього продукту, є одним із джерел надходжень до бюджету та індикатором рівня розвитку країни.

Потужний розвиток туристичної галузі позитивно впливає на розвиток інших секторів економіки, зокрема транспорту, торгівлі, зв'язку, будівництва та сільського господарства. За даними Всесвітньої туристичної організації, туристичний сектор сьогодні посідає перше місце у світовій економіці.

Зв'язок туризму, який є видом економічної діяльності, з виробництвом і торгівлею призвів до появи таких понять, як "туристичні послуги", "туристичні продукти" і "туристичні товари". Однак серед науковців і практиків туризму немає єдиної думки щодо змісту цих визначень. Тому виникає потреба у визначенні сутності цих понять, з'ясуванні їх структури та особливостей.

Закон України "Про туризм" визначає, що туристична діяльність спрямована на надання споживачам різноманітних туристичних послуг. Ці послуги можуть надаватися окремо (наприклад, транспорт, розміщення, харчування) або в комплексі. Якщо туристичні послуги пропонуються в пакеті, вони вважаються туристичним продуктом; якщо вони пропонуються окремо, вони вважаються послугою.

Закон трактує туристичні послуги з точки зору зміни їх кількості в результаті продажу туристам. Залежно від важливості зміни кількості послуги, коли вона не продається туристам, туристичні послуги поділяються на характерні послуги та супутні послуги. "Характерні туристичні послуги - це послуги, спрямовані на задоволення споживчих потреб, надання або виробництво яких значно скоротилося б, якби вони були продані туристам. Супутні туристичні послуги - це послуги, які призначені для задоволення

споживчих потреб і надання або виробництво яких значно скоротилося б, якби вони не продавалися туристам". [7].

Розглянемо, як співвідносяться поняття "туристичний продукт" і "туристична послуга". Туристичний продукт на споживчому ринку - це сукупність матеріальних і нематеріальних благ, необхідних для надання послуг на конкретному туристичному маршруті. Такий комплекс товарів, створений для задоволення потреб мандрівників, які подорожують за певним маршрутом, має цільовий характер і називається пакетом туристичних продуктів та послуг і виступає на ринку як товарна одиниця.

Існують інші підходи, деякі науковці розглядають туристичний продукт з організаційно-технологічного боку формування та реалізації туру. Зокрема, Закон України "Про туризм" визначає туристичний продукт як сукупність туристичних послуг, необхідних для задоволення потреб туриста, що подорожує. Враховуючи особливості ринкових відносин, деякі науковці вказують на економічну роль туристичного продукту в процесі задоволення активного попиту подорожуючих туристів на туристичні послуги.

Дослідження сутності туристичних продуктів та послуг також становлять інтерес для науковців, але їх трактування не є однозначним серед вчених. На мою думку, найбільш загальне визначення туристичного продукту дав відомий британський туризмознавець В. Мідгон. На думку Мідгона, комплексний туристичний продукт - це набір або пакет суттєвих і несуттєвих компонентів, склад яких визначається діяльністю людей у туристичному центрі.

А.П. Дурович визначає туристичний продукт як неоднорідну сукупність елементів: природних ресурсів, історико-культурної та архітектурної спадщини, обладнання, засобів розміщення, ресторанів, інвентарю та можливостей пересування (транспорту). Таким чином, автор визначає туристичний продукт як "комплекс матеріальних і нематеріальних елементів, тобто товарів і послуг, пов'язаних зі специфічним характером і умовами споживання, питома вага яких у туристичному продукті відповідає 25% і 75%".

Схоже визначення туристичного продукту дають О.М. Лютак та Д.Л. Романчук, які розглядають туристичний продукт як "комплекс послуг і товарів,

матеріальних і нематеріальних благ та ресурсів туристичного споживання, що реалізуються на ринку туристичних послуг" [9]. При цьому автори звертають увагу на основні характеристики туристичних продуктів, зазначаючи, що багато з них є вузькоспеціалізованими і мають складну та динамічну структуру, яка адаптується до мінливого попиту і задовольняє різноманітні потреби мандрівників.

На мою думку, туристичний продукт - це комплекс заздалегідь розроблених туристичних послуг, що поєднує щонайменше дві послуги, які продаються або пропонуються за встановленою ціною, включаючи транспортні послуги, послуги розміщення та інші туристичні послуги, не пов'язані з транспортом і розміщенням (наприклад, послуги з організації відвідування культурних, рекреаційних та розважальних об'єктів, продаж сувенірів).

Розглянемо схематично структуру, яка характеризує сутність і склад туристичного продукту згідно з Законом України «Про туризм» (Рисунок 2.1)

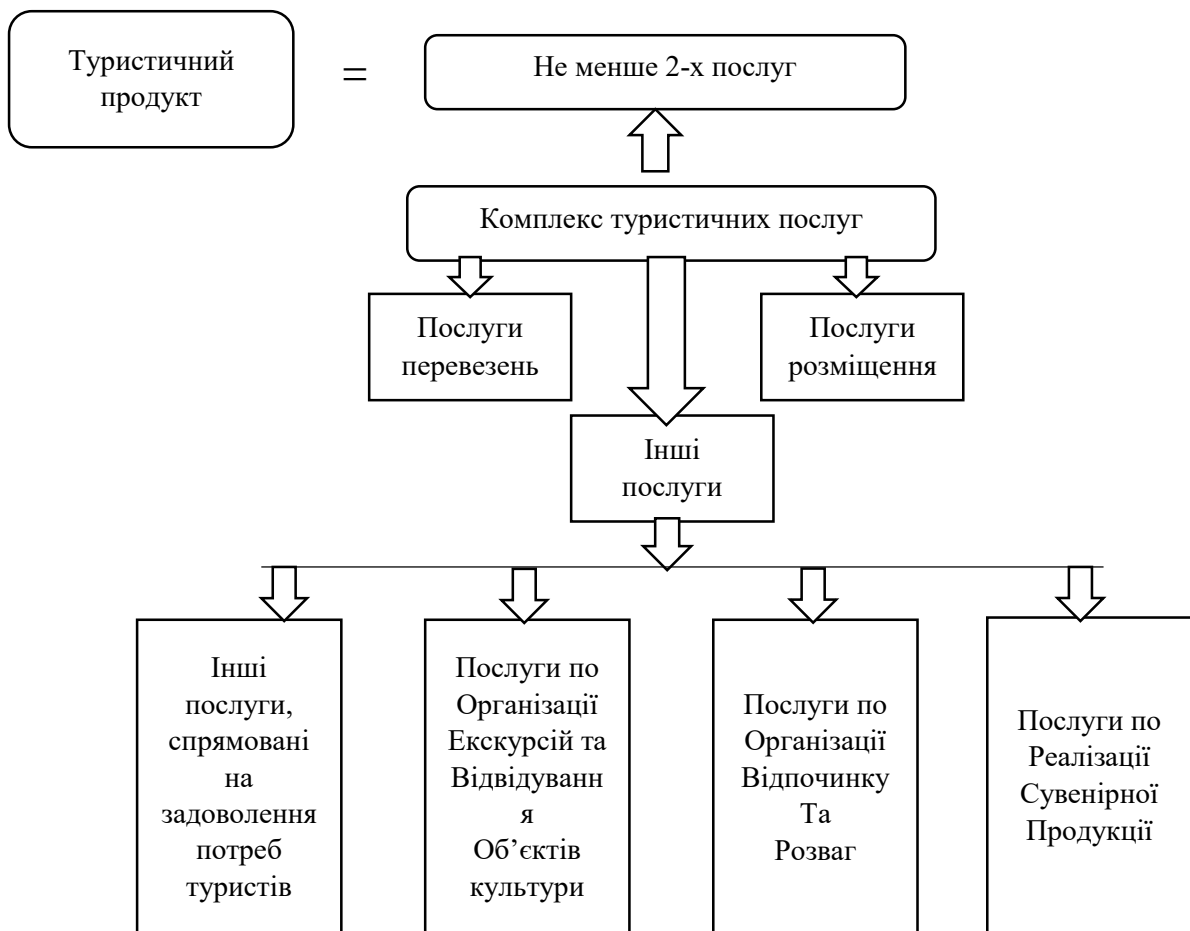


Рисунок 2.1. Сутність і склад туристичного продукту

Звернемо увагу, що туристичним продуктом є комплексне обслуговування - стандартний набір послуг, що передається туристам в одному пакеті.

Розглянемо природу туристичних послуг. Характерною особливістю туристичного бізнесу є те, що і туристичні послуги, і туристичні продукти орієнтовані на туриста, тому обидва компоненти (туристичні продукти і туристичні послуги) використовуються в рівних пропорціях і не можуть існувати один без одного. У багатьох випадках туристичний продукт є результатом зусиль багатьох підприємств. Основою туристичних послуг є задоволення потреб.

Туристичні послуги є невід'ємною частиною туристичного продукту. Певною мірою туристичні послуги спрямовані на задоволення чітко сформованої потреби туристів (споживачів), тобто ідеї. У цьому випадку туристичний продукт - це сукупність елементів, які допомагають реалізувати цю ідею. Туристична послуга формує туристичний продукт відповідно до потреб потенційних споживачів і підсилює його індивідуальність та привабливість. Отже, під туристичною послугою можна розуміти сукупність дій, що виконуються туристичним підприємством з метою безпосереднього задоволення потреб конкретного споживача в місці його звернення.

Основна відмінність між туристичними продуктами та туристичними послугами полягає в моментах продажу та споживання. Так, продаж і споживання туристичної послуги відбувається одночасно в місці, де вона пропонується. У той же час, продаж туристичного продукту можливий у місці споживання, тоді як процес споживання елемента туристичного продукту відбувається в місці надання послуги.

Таку неоднозначність у трактуванні природи туристичного продукту можна пояснити різними підходами дослідників з точки зору виробництва та споживання. Туристичний продукт є комплексним поняттям, основними складовими якого є туристичні послуги. Розуміння сутності туристичних продуктів і послуг та визначення їх характеристик є необхідною передумовою обліково-аналітичного забезпечення управління туристичними підприємствами.

2. 2. Бухгалтерський облік туристичних продуктів та послуг

Бухгалтерський облік і оподаткування в туристичному бізнесі зумовлені особливим характером порядку надання послуг, що передбачає використання відповідних схем посередництва та наявністю особливих норм у податковому законодавстві.

Туристичні підприємства займаються наданням туристам послуг з розміщення, харчування, транспортного, екскурсійного та рекламного обслуговування, а також організацією культурних і спортивних програм для туристів. Суб'єктами туристичної діяльності можуть бути підприємства будь-якої форми власності, установи, організації та фізичні особи, які зареєстровані та отримали ліцензію на надання туристичних послуг у встановленому законодавством порядку. Таким чином, туристичні підприємства - це туроператори, які створюють власні туристичні продукти та реалізують їх туроператорам і туристам, туроператори (що належать туроператорам), які здійснюють посередницьку діяльність з реалізації туристичних продуктів, а також туристичні та супутні послуги інших туристичних підприємств.

Як правило, турагенти виступають комерційними посередниками і діють від імені та на користь туроператорів на підставі укладених агентських договорів. Туроператор визнає доходи і витрати за кожним укладеним договором про надання туристичних послуг. Представники туроператора можуть отримати інформацію про придбання туристами туристичних послуг з даних внутрішньої звітності постачальників послуг розміщення, харчування, перевезення пасажирів тощо.

Туроператори можуть визнавати дохід від надання послуг на підставі бухгалтерського документа, складеного на підставі інформації, отриманої від туристичного оператора про надання туристичних послуг.

Дохід від надання туристичних послуг визнається туроператорами за кредитом субрахунку 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг". Водночас витрати, відображені на рахунку 23 (зокрема, послуги інших суб'єктів туристичної діяльності (готелів, авіакомпаній, туроператорів тощо) зі створення

туристичного продукту), відносяться на субрахунок 903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг" у тому періоді, в якому визнається дохід від реалізації таких подорожей.

Турагент отримує винагороду за посередницькі послуги, надані від імені турагента або інших осіб, яких представляє турагент, у розмірі, визначеному відповідно до умов агентського договору. При цьому винагорода виплачується агенту після оплати третьою особою (відповідно до умов договору, укладеного з третьою особою за посередництва турагента). Кошти, сплачені туристом за тур, не є власністю турагента (посередника), а належать турагентству і перераховуються від турагентства відповідно до умов агентського договору.

Таким чином, доходом турагентства є комісія, яку воно отримує за свої посередницькі послуги, тобто агентська винагорода. Кошти, отримані від туристів як оплата за тури, не впливають на рахунки турагентств, оскільки є транзитними коштами.

Турагентство визнає плату за посередницькі послуги як дохід у тому періоді, в якому послуги були надані турагентству, тобто в періоді, в якому виконані зобов'язання за агентською угодою.

Розмір агентської винагороди визначається в залежності від результативності надання відповідної послуги. Турагент може також надати турагенту звіт в кінці місяця із зазначенням загальної суми агентської винагороди за виконання завдань.

Надходження передоплати від туриста за тур у турагента відображається за дебетом рахунку 301 «Готівка в національній валюті» (311 «Поточні рахунки в національній валюті») і кредитом рахунку 681 «Розрахунки за авансами одержаними».

Перерахування таких коштів туроператорові відображається за дебетом рахунку 377 і кредитом рахунку 311.

Дохід турагента-посередника у сумі його агентської винагороди нараховується в бухобліку записом за дебетом рахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» і кредитом рахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»

одночасно з вирахуванням транзитної суми з доходу за допомогою проводки Дт 704 – Кт 685.

Туристичні юридичні особи є платниками відповідних податків. Туроператори як юридичні особи мають право обрати один з режимів оподаткування, а саме загальний режим або спрощену систему третьої групи.

За загального режиму оподаткування туристичні агенції сплачують податок на прибуток за ставкою 18% від чистого прибутку, який є різницею між нарахованими доходами та витратами.

Якщо спрощену систему оподаткування обрано для третьої групи, ставка єдиного податку становить 3% від доходу для платників ПДВ та 5% від доходу для неплатників ПДВ. При цьому після 2 квітня 2020 року дохід таких організацій не повинен перевищувати 7 мільйонів гривень протягом календарного року.

Доходом туристичної фірми є будь-який дохід в грошовій формі (готівковій та безготівковій), матеріальній або нематеріальній, отриманий протягом звітного періоду відповідно до вимог податкового законодавства, включаючи дохід її представництв, філій, відділень та інших відокремлених підрозділів.

Туристичні агенції з юридичною особою можуть застосовувати вищевказаний податковий режим.

Якщо туристична агенція зареєстрована як фізична особа-підприємець та обрала загальну систему оподаткування, то вона підлягає оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб за ставкою 18% та військовим збором за ставкою 1,5% від суми чистого оподаткованого доходу, який розраховується як різниця між загальним оподатковуваним доходом (виручка у грошовій та негрошовій формі) і витратами, пов'язаними з господарською діяльністю, підтвердженими документально, при цьому необхідно сплатити військовий збір за ставкою 1,5%. У випадках, коли послуги надаються туристичним агентством (платником податку ФОП третьої групи), дохід (сума отриманої винагороди) визначається за датою надходження коштів.

Для туристичних послуг в статті 207 ПКУ передбачено особливі правила оподаткування податком на додану вартість.

Для всіх видів туризму (в'їзного та виїзного) базою оподаткування ПДВ туроператора є винагорода, розрахована як різниця між вартістю туристичного продукту (тобто ціною туру) та витратами, понесеними для його отримання або створення (тобто собівартістю туру). У випадку туристичних агентів базою оподаткування є винагорода, що формується та виплачується туроператором або іншим постачальником послуг за рахунок коштів, отриманих від споживача туристичної послуги (турпродукту).

У разі, якщо туристична фірма надає знижки туристам за винагороду певним фізичним особам, сума знижки включається до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку, і в цьому випадку туристична фірма, як податковий агент, зобов'язана утримати та перерахувати до бюджету суму податку на доходи фізичних осіб та військового збору. Це означає, що якщо відрахування, про які йдеться, є особистими, операція підлягає оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб та військовим збором.

Отже бухгалтерський облік та оподаткування туристичних послуг мають особливий характер через регулювання відносин між туристичними операторами.

З метою оптимізації податкового навантаження необхідно враховувати всі специфічні аспекти діяльності відповідно до вимог податкового законодавства та приймати виважені управлінські рішення щодо вибору режиму оподаткування, який матиме пропорційний вплив на фінансово-економічні показники всіх суб'єктів туристичної діяльності.

2. 3. Проведення аудиту як форми контролю фінансово-господарської діяльності

Аудит - це вид незалежного контролю, який законодавчо регулюється лише державою. Аудит на підприємствах здійснюється на договірній основі за певну плату, виявлені порушення не оприлюднюються і повідомляються лише керівництву та власникам підприємства, зібрана інформація є конфіденційною і не підлягає розголошенню. Аудитори можуть працювати, тільки якщо вони є акредитованими фахівцями, тобто якщо вони отримали сертифікат Аудиторської палати України. Цей сертифікат може отримати будь-який бухгалтер, юрист, економіст або фахівець з вищою освітою, який має стаж роботи аудитором не менше трьох років і набув необхідних знань у сфері аудиту шляхом складання іспиту в Комітеті Аудиторської палати України (стаття 12 Закону України "Про аудиторську діяльність").

Таким чином, аудит є наступною формою контролю, але якщо органи державного контролю захищають інтереси держави та державної власності, то аудитори захищають інтереси власника або компанії-клієнта. Як наслідок, виявлені аудиторами недоліки та порушення не стають надбанням громадськості і не є предметом судового розгляду. Кожен державний орган управління економікою, комерцією, фінансами та господарством здійснює нагляд за певними сферами економічної, комерційної, фінансової та господарської системи відповідно. Аудитори не можуть і не мають права замінити кожну з цих служб, оскільки їх головним завданням є надання впевненості. Ця форма аудиту була легалізована 22 квітня 1993 року з прийняттям Закону України № 3125 "Про аудиторську діяльність". Становлення та розвиток аудиту в цілому в Україні та в усіх її регіонах є досить тривалим процесом. Проте, як зазначалося на Всеукраїнській науково-практичній конференції "Теорія і практика незалежного аудиту в Україні" (жовтень 2001 р.), "...незалежний аудит в Україні практично реалізується як вид професійно-інтелектуальної діяльності у сфері господарювання, ринок аудиторських послуг має ознаки стабілізації, а всі регіони України охоплені послугами аудиторів".

Аудиторська діяльність - це надання послуг, пов'язаних з аудитом, незалежними, компетентними та висококваліфікованими фахівцями, які виконують аудит за винагороду на підставі договору з кінцевою метою отримання прибутку. Аудит - це висловлення незалежним та уповноваженим аудитором на підставі договору думки щодо точності та об'єктивності даних, відображених у фінансовій звітності суб'єкта господарювання. Окрім проведення аудиту, аудитори та аудиторські фірми можуть також надавати супутні послуги, такі як постановка, оновлення та ведення бухгалтерського обліку; підготовка декларацій з податку на прибуток та фінансової звітності; аналіз господарської, фінансової та економічної діяльності; оцінка активів та зобов'язань суб'єктів господарювання; консультування з питань фінансового, податкового та іншого господарського права; проведення навчальних семінарів та інші послуги, пов'язані з їхньою діяльністю. Однак найпоширенішими видами діяльності аудиторських фірм є юридичний аудит, комплексне обслуговування клієнтів та податкове консультування.

Відповідно до статті 10 Закону України "Про аудиторську діяльність" в редакції від 14 березня 1995 року, прийнятої 8/95-ВР (ВВР України. - 1995. - № 14. - Ст. 88. - 20 лютого - 1996. - 20 лютого. - 1996. - № 54/96-ВР. - № 9. - Ст. 44) аудиторська перевірка є обов'язковою для 1) перевірки правильності і повноти річних балансів і звітів комерційних банків, фондів, бірж, компаній, підприємств, кооперативів, товариств та інших організацій, незалежно від форм власності і незалежно від видів діяльності, за винятком установ і організацій, що повністю утримуються за рахунок державного бюджету і не займаються підприємницькою діяльністю, звіти яких офіційно публікуються; обов'язкова аудиторська перевірка річної фінансової звітності організацій, річний оборот яких менше 250 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян 2) Комерційні банки, іноземні інвестиційні компанії, акціонерні товариства, холдингові компанії, інвестиційні фонди, довірчі товариства та інші фінансові посередники; 3) нагляд за фінансовим станом засновників цих суб'єктів; 4) процес оренди, приватизації, корпоратизації та інших змін форми власності цілісних майнових комплексів державних підприємств; 5) процес визнання неплатоспроможності або

банкрутства. Аудит також є обов'язковим в інших випадках, передбачених законодавством України.

Оскільки майже всі туристичні оператори сьогодні є приватними компаніями, фінансово-економічний контроль над ними здійснюється у формі незалежного аудиту та податкового адміністрування.

Метою аудиту туристичних операторів є визначення законності, правильності та доцільності їхньої діяльності.

Завданнями аудиту є:

- 1) Перевірка наявності дозвільних документів на здійснення туристичної діяльності;
- 2) Перевірка наявності сертифікатів відповідності та легальності пропонуваних послуг;
- 3) Перевірка дотримання правил страхування туристів;
- 4) Контроль нарахування податків, зборів та обов'язкових платежів і правильності їх сплати;
- 5) Перевірка законності договорів з туристами;
- 6) контроль правильності обчислення собівартості туристичних послуг; тощо.

Джерелами інформації, що контролюється, є як загальнодоступні документи, так і специфічні документи:

- 1) Туристичні договори;
- 2) Кошториси витрат;
- 3) Свідоцтво про туристичне страхування;
- 4) Сертифікат відповідності послуг, що надаються;
- 5) Ліцензії та інші дозвільні документи на здійснення туристичної діяльності;
- 6) Касові чеки про оплату за надані послуги, тощо.

Аудит підприємств, що надають туристичні послуги, здійснюється за типовим алгоритмом (Рисунок 2.2).

Як видно з рис., аудит суб'єктів туристичної діяльності містить деякі специфічні напрями перевірки

1. Перевірка, укладених договорів туристичною фірмою з туристами. Перевіряється строк виконання кожного окремого договору, суми договірних зобов'язань та зіставляється сума оплати туристичної послуги, що надається, зазначена в договорі, з прибутковим касовим ордером.

2. Перевірка правильності та своєчасності видачі туристичних ваучерів. Бланки ваучерів є документами суворої звітності. Тому досліджується порядок їх видачі. Оскільки туристичний ваучер є не тільки підставою для отримання туристом послуг, зазначених у договорі, а й гарантією оплати послуг для сторони, що приймає туриста, то спостерігаються випадки безпідставного списання бланків ваучерів з метою вчинення махінацій. Особливе місце посідає також облік бланків туристичних ваучерів. Згідно із законодавством вони повинні обліковуватись на рахунку 209 "Інші матеріали" та забалансовому рахунку 08 "Бланки суворого обліку".

3. Перевірка визначення собівартості туристичного продукту.

Собівартість реалізованих туристичних продуктів включає оцінену загальну суму матеріальних та інших витрат, використаних у виробництві та реалізації туристичних продуктів, а також інших витрат, понесених на просування та реалізацію. Собівартість реалізованих туристичних продуктів включає собівартість продуктів, реалізованих протягом року, нерозподілені загальновиробничі витрати та виробничі витрати.

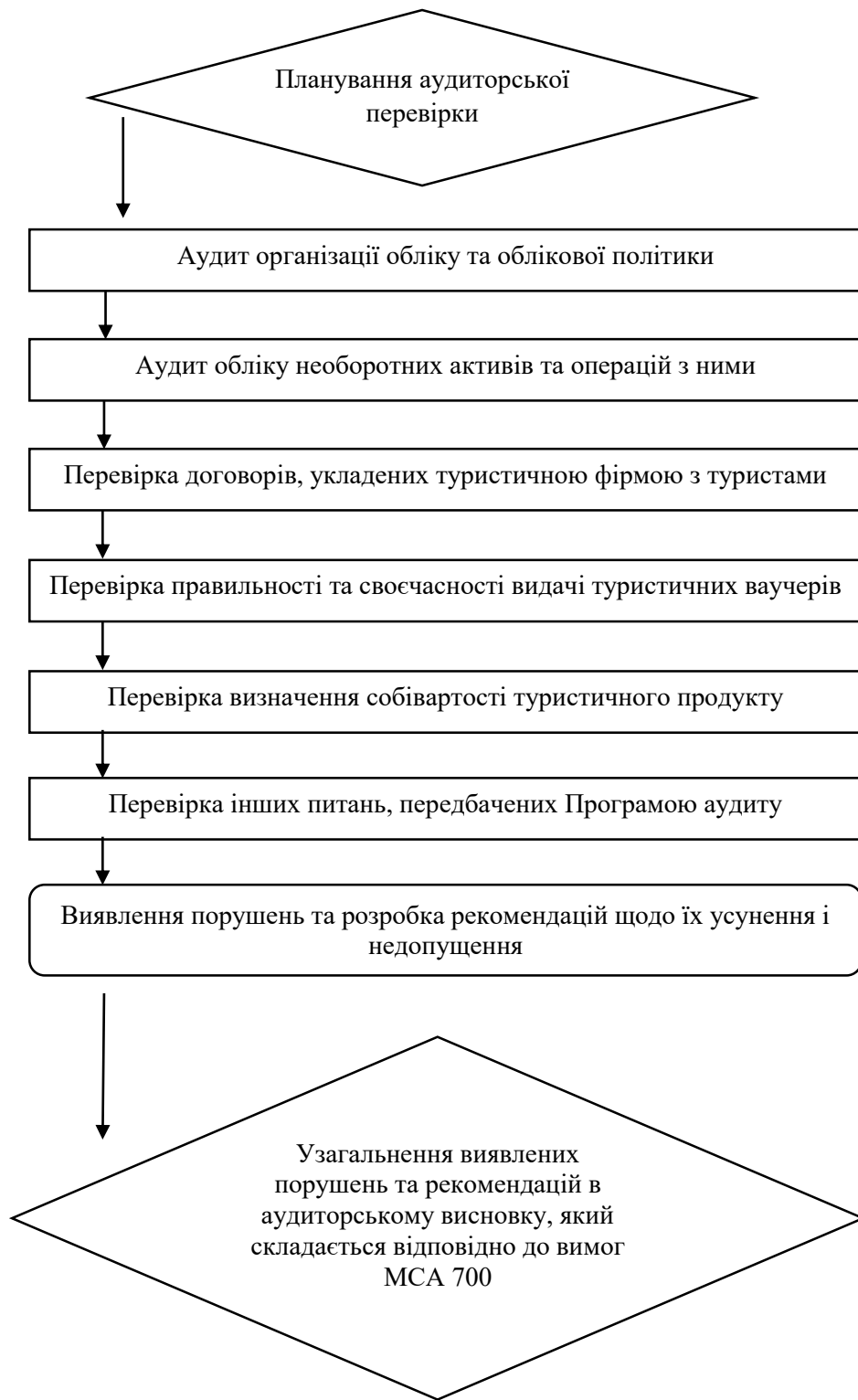


Рисунок 2.2. Типовий алгоритм аудиту діяльності суб'єктів туристичної діяльності

Туристичні підприємства також підлягають обов'язковому контролю з боку податкових органів. Метою податкового контролю за діяльністю туристичних підприємств є встановлення законності, правильності та повноти розрахунків підприємства з бюджетом та державними цільовими фондами в частині податків, зборів та обов'язкових платежів.

Типовий алгоритм податкової перевірки суб'єктів туристичної діяльності наведено Рисунок 2.3

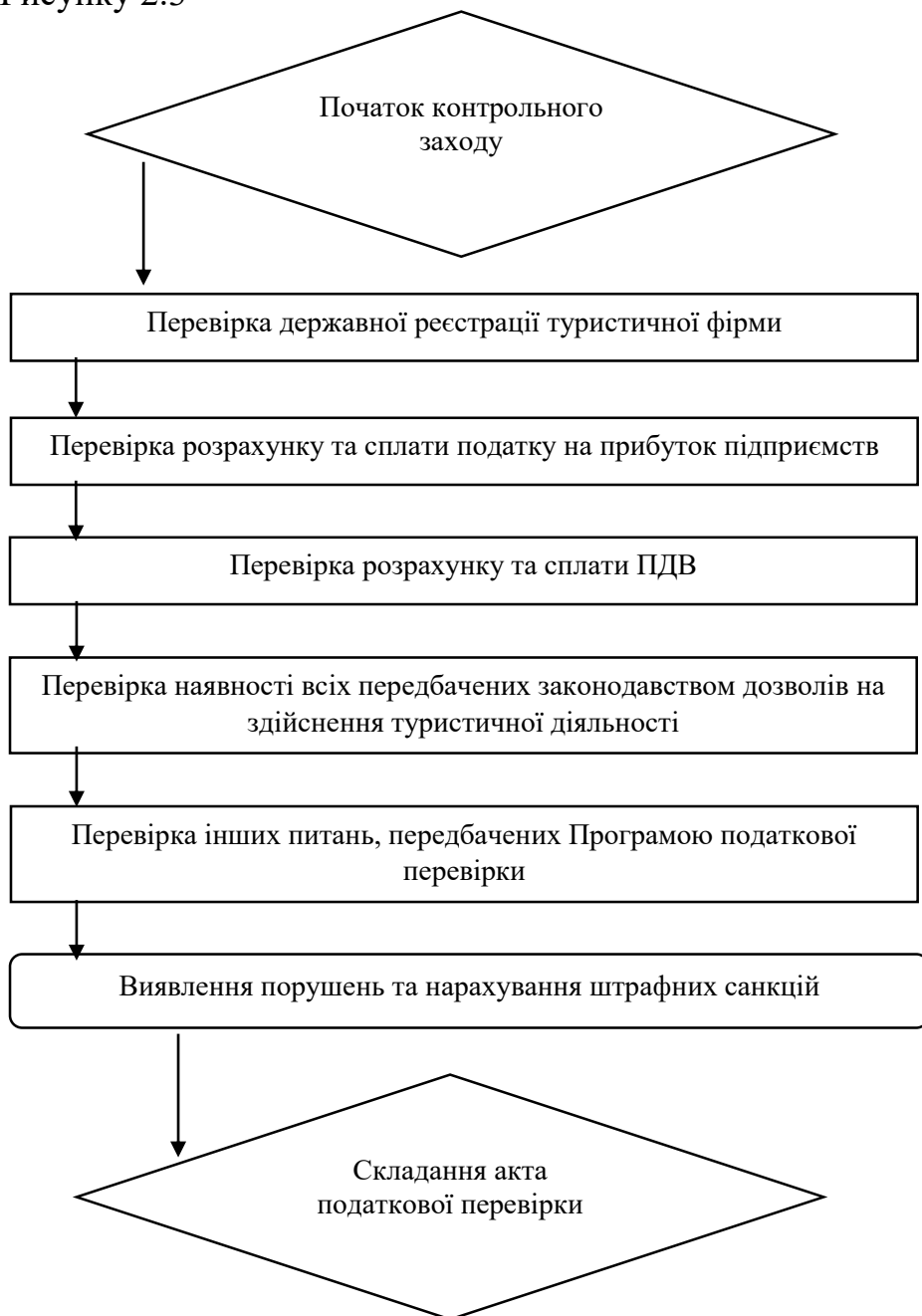


Рисунок 2.3. Типовий алгоритм податкового контролю діяльності суб'єктів туристичної діяльності

Отже, під час здійснення податкового контролю діяльності суб'єктів підприємництва, що надають туристичні послуги, особливостей немає. Всі питання податкової перевірки опрацьовуються за загальноприйнятими напрямками.

РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ДОХОДІВ, ВИТРАТ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТУРИСТИЧНО-РЕКРЕАЦІЙНИХ ПІДПРИЄМСТВ

3. 1. Доходи як джерело розширення діяльності туристичних компаній

Стратегії отримання прибутку - це логічно структуровані та перспективні програми дій, які дають змогу підприємцям досягти поставлених цілей. Такі стратегії передбачають розробку правил і прийомів для досягнення головної мети підприємництва - отримання прибутку.

Прибуток у туризмі досягається насамперед за рахунок доходу від продажу туристичних продуктів і послуг. У цій ролі дохід стає стратегічною метою бізнесу і потребує обґрунтування.

В умовах низької прибутковості та збитковості туристичних підприємств особливо гостро постає проблема збільшення доходів. Вирішення цієї проблеми потребує формування стратегії розвитку підприємства, що базується на виборі ефективних джерел доходів та обґрунтуванні напрямів їх раціонального використання. У такій стратегії особливе місце займає прогнозування оптимального рівня та обсягу доходів. Кінцевою метою прогнозування є визначення ефективних джерел доходів та сприятливих напрямів їх розподілу. Таким чином, стратегія доходів включає в себе програму дій, спрямовану на визначення стійких та ефективних джерел доходів підприємців та розробку раціональної системи їх використання.

Формулюючи стратегії, слід пам'ятати, що ринкові відносини визначають самостійність розробки стратегії компанії, а не її анархію. На самостійність впливає державне регулювання.

Розробка стратегії прибутку для туристичного бізнесу вимагає знання загальної стратегії управління бізнесом, під якою зазвичай розуміють постановку довгострокових цілей і вибір ефективних шляхів їх досягнення.

Загалом, під стратегією доходів від туризму слід розуміти довгострокову систему цілей, спрямовану на отримання доходів, достатніх для сплати податків

та обов'язкових платежів, покриття витрат та отримання прибутку для забезпечення власного розвитку підприємства та винагороди за працю і капітал.

У цьому сенсі стратегія передбачає певну форму замкненого кола, в якому завершальна стадія - використання доходів - повинна вийти на новий, вищий рівень формування. Стратегія повинна базуватися на спіральному розвитку туризму. Спіральна стратегія може привести бізнес до вищих рівнів прибутковості і забезпечити поступовий темп розвитку.

Впровадження стратегії доходів у туризмі - це трудомісткий процес реалізації базової економічної стратегії розвитку підприємства. Він враховує сильні сторони існуючих видів і форм туризму та сильні сторони самого бізнесу, які можуть зіграти вирішальну роль у виборі стратегії доходів. Важливо також шукати можливості для розширення діяльності в нових умовах, де є резерви для зростання доходів. Вибір стратегії зростання повинен ґрунтуватися на сфокусованій або інтегрованій стратегії зростання.

Механізм розробки стратегії управління доходами підприємства неможливий без повної, точної та систематизованої інформації про практику отримання, розподілу та використання доходів. Ця інформація надається за допомогою моніторингу.

Відстеження доходів у туризмі - це система безперервного спостереження, аналізу та генерації даних для оцінки потенціалу розвитку підприємства на основі доходів.

Система моніторингу охоплює три етапи (рис. 3.1)

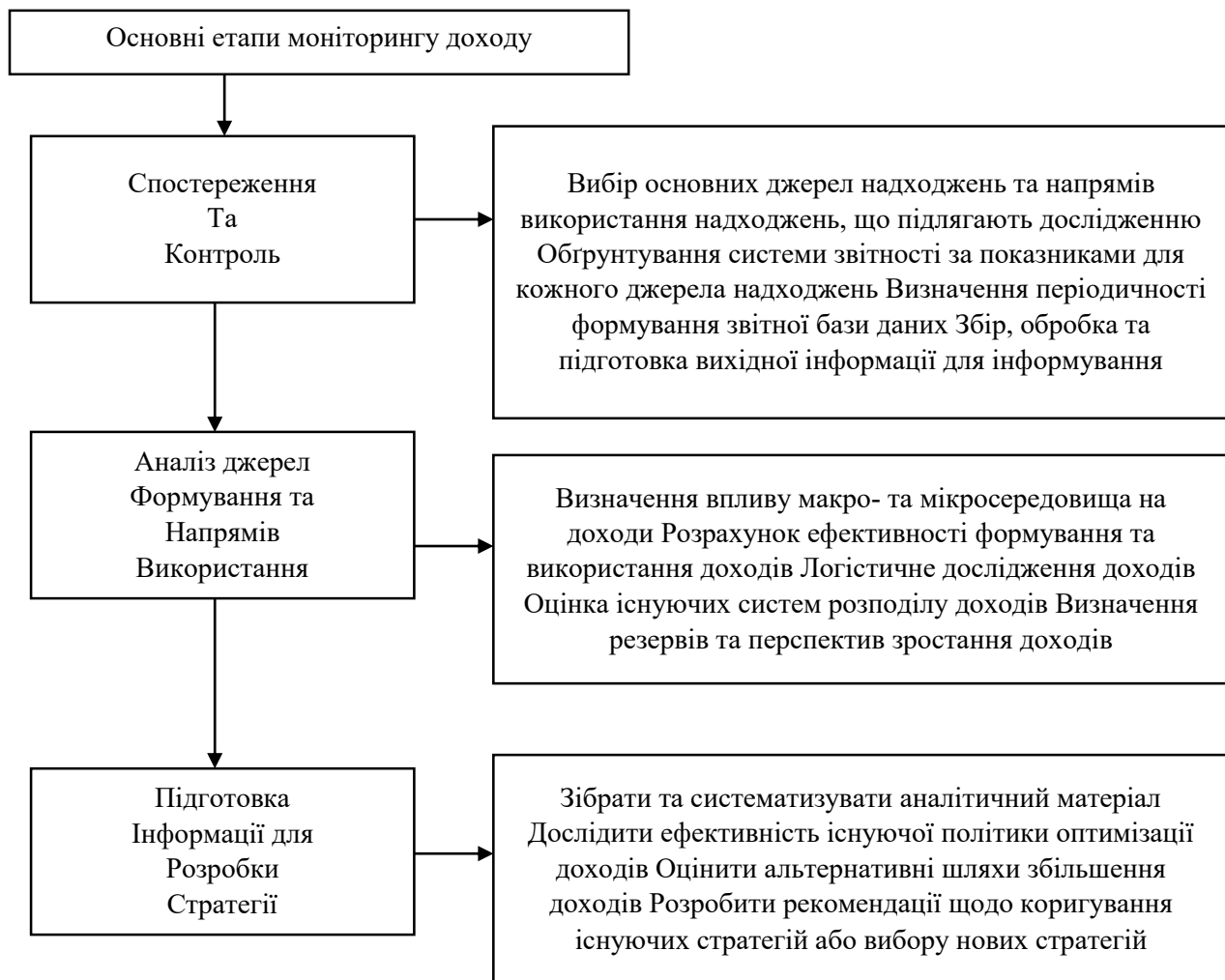


Рисунок 3.1. Модель моніторингу доходу туристичного підприємства

З наведеної схеми видно, що спостереження виступає вихідним моментом, аналіз - центральним етапом, а підготовка даних для оцінювання перспектив розвитку - завершальним етапом процесу моніторингу туристичної діяльності взагалі і доходу зокрема.

Результати аналізу доходів забезпечують інформаційну базу для коригування існуючих стратегій або вибору нових стратегій отримання та використання доходів. Без комплексного моніторингу неможливо підтвердити правильність стратегій і тактик отримання та розподілу доходів.

Для того, щоб прийняти остаточне рішення та затвердити сформульовану стратегію отримання та розподілу доходів, необхідно оцінити її життєздатність, щоб заздалегідь виключити нежиттєздатні варіанти. Оцінюючи життєздатність

стратегії, необхідно визначити, чи може вона забезпечити реалізацію базової стратегії, чи сумісна вона з ринковими умовами, чи враховує вона комерційні ризики та способи їх мінімізації.

Для забезпечення дієздатності стратегії доходу туристичних підприємств необхідно постійно вирішувати проблеми макро- і мікрорівня.

До проблем макрорівня відносяться такі:

- Стабілізувати економічний розвиток країни (регіону);
- юридично гарантувати свободу пересування; підтримувати туристичне підприємництво;
- Зміцнення валюти;
- Посилення туристичної діяльності на основі розвитку внутрішньої туристичної індустрії та підвищення якості туристичних послуг;
- стимулювання розвитку внутрішнього та міжнародного туризму через державні інвестиційні програми; зменшення податкового тиску.

Внутрішні економічні питання стратегічного планування доходів туристичних підприємств включають, по-перше, питання врахування зовнішнього економічного середовища підприємства; по-друге, вибір методів демонстрації стратегії сталого зростання доходів підприємства та стратегії його розвитку з власною інвестиційною базою; по-третє, розробку заходів щодо забезпечення стратегії розвитку підприємства.

Розробка стратегій генерування та розподілу доходів туристичних організацій зосереджується на формулюванні політики оптимізації всіх джерел доходів і напрямів їх використання.

Відправною точкою для оптимізації доходів є оцінка собівартості туристичних продуктів і послуг.

В умовах збиткової туристичної діяльності першочерговим питанням оптимізації доходів є усунення збитковості та перехід до стабільного фінансового стану.

Серед інших завдань оптимізації доходів туристичних підприємств виділяються такі:

- Розрахунок потреб у доходах для досягнення стратегічних цілей проекту;

- Раціоналізація структури потоків доходів, виходячи з пріоритетів та ефективності різних видів діяльності;
- Розробка ефективної системи розподілу та використання доходів;
- Визначення обсягу виручки, необхідного для досягнення цільового прибутку від реалізації туристичних послуг (туристичного продукту);
- Обґрунтування обсягу реалізації туристичних продуктів (послуг) з метою досягнення цільового доходу та стратегічного фінансового стану;
- Максимізація інших джерел доходів від туристичної діяльності.

Після того, як оптимізаційне завдання визначено, необхідно розробити та впровадити найефективніший спосіб його вирішення, тобто оптимізаційну модель. Політика застосування такої моделі передбачає мобілізацію потенційних можливостей збільшення доходів і концентрацію зусиль на їх раціональному використанні. Точність та ефективність оптимізаційної моделі буде перевірена на практиці, за результатами якої політика буде скоригована.

В узагальненому вигляді процес формування політики оптимізації доходу туристичних підприємств представлений на рис. 3.2.

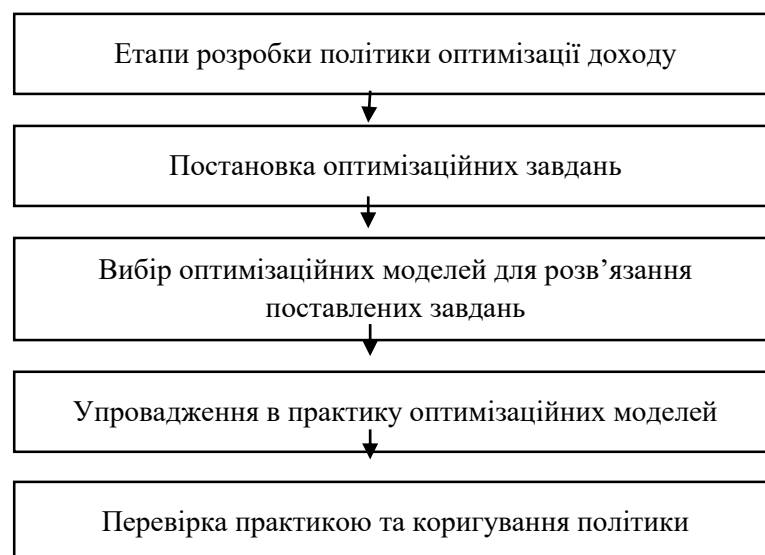


Рисунок 3.2. Процес розробки політики оптимізації доходу підприємств

Для того, щоб успішно виконувати функцію відшкодування витрат і забезпечувати прибутковість бізнесу, доходи повинні бути, перш за все, оптимізовані відповідно до їх джерел. Тому оптимізація доходів починається з вибору найбільш ефективного туристичного продукту (пакетів послуг для

конкретного маршруту) для сьогодення і майбутнього. Через неоднорідність туристичних продуктів та систем оподаткування для оптимізації доходів необхідно використовувати різні підходи та моделі.

Оскільки основним джерелом доходів у туризмі є продаж туристичних продуктів і послуг, оптимізація доходів повинна починатися з доходів від продажу, але завжди повинна бути пов'язана з придбанням туристичних послуг і собівартістю виробництва туристичних продуктів.

Досягнення стратегічної мети ефективного генерування доходів неможливе без підвищення ролі маркетингу та логістики у формуванні доходів туристичних підприємств. Адже для отримання доходу в ринкових умовах підприємствам необхідно знати витрати на транспорт, проживання та харчування, мати актуальну інформацію про ціни конкурентів, досліджувати ціни, за якими туристи купують туристичні продукти та послуги, розуміти реальну платоспроможність потенційних покупців туристичних послуг, а також порівнювати ціни на нові види туристичних продуктів з цінами на традиційні туристичні продукти. Адже ціни на нові види туристичних продуктів і послуг необхідно порівнювати з цінами на традиційні послуги. Все це вимагає маркетингового підходу, який обґрунтовує обсяг і структуру продажів туристичних продуктів і послуг.

3. 2. Аналіз передумов розвитку вітчизняного ринку рекреаційних послуг

Процес економічних реформ в Україні, який стрімко протікає паралельно зі зміною політичної орієнтації держави, зачіпає всі без винятку галузі національної економіки. Індустрія туризму, одна з найприбутковіших галузей світової економіки, робить значний внесок в економічний та соціальний розвиток України. Урядова програма реструктуризації галузі напередодні Євро-2012 та підготовка до проведення зимових Олімпійських та Паралімпійських ігор 2022 року в Україні надали стрімкого поштовху реструктуризації туристичного ринку. Ці великі спортивні події ще раз нагадали про важливість розвитку

українського туризму та підвищення престижу країни на світовому туристичному ринку.

Збільшення потоку міжнародних туристів у світі та забезпечення максимальної ефективності туристичної діяльності підвищує актуальність питань ринку туристичних послуг в Україні, в окремих регіонах, на міжнародних туристичних ринках, на національних туристичних ринках та на регіональних туристичних ринках.

Економіка туризму - це сукупність суспільних відносин, що виникають у процесі здійснення туристичної діяльності, а саме в процесі виробництва, розподілу, обміну та споживання туристичних послуг (туристичних продуктів). З одного боку, вона є невід'ємною частиною національного господарського комплексу як каталізатор економічного зростання [17, с. 17]. Підприємства та організації, що обслуговують туристів, отримують значні прибутки, а туризм може бути задекларований як бізнес-сектор. Комерційна орієнтація туристичних підприємств, розвиток організаційних аспектів залучення та обслуговування туристів, від планування та підготовки маршрутів до швидкого будівництва готельних комплексів, від співпраці з клієнтами до розвитку туристичної інфраструктури в окремих регіонах, може позиціонувати туристичну галузь як сучасну індустрію відпочинку, лікування, розваг та бізнесу. Вона може бути такою.

Туристичний сектор є важливим чинником стабільного та динамічного зростання доходів державного бюджету та рушійною силою розвитку багатьох галузей економіки.

Туристичний бізнес як складова економічного комплексу країни характеризується такими властивостями і функціями [17, с. 17]:

- має свою індустрію виробництва і надання послуг туристам;
- створює туристичні послуги, формує туристичний продукт і здійснює його реалізацію;
- формує ринок туристичних послуг різного рівня комплексності;

- є мультиплікатором росту національного доходу, валового внутрішнього (національного) продукту, зайнятості населення, розвитку місцевої інфраструктури та підвищення рівня життя населення;
- є сферою, в якій дешево створюються робочі місця та забезпечується високий рівень ефективності й швидка окупність інвестицій;
- є ефективним засобом охорони навколишнього середовища та історико-культурної спадщини людства, що є матеріальною основою ресурсного потенціалу туризму, який утворює специфічну сферу діяльності;
- сумісність практично з усіма сферами, галузями і видами діяльності людини;
- має переваги в інтеграційних і глобалізаційних процесах, що відбуваються у світовому просторі.

Складність дослідження туризму зумовлена великою кількістю взаємозв'язків, які існують у туристичній галузі як на мікроекономічному, так і на макроекономічному рівнях. Туристична індустрія є дуже диференційованою і пропонує різні можливості для організації всіх туристичних потреб через ринок туристичних послуг.

Туристичний ринок, як і всі інші ринки, функціонує відповідно до закону попиту та пропозиції. Досліджуваний ринок - це система глобальних економічних відносин, в якій відбувається процес зворотної трансформації, коли туристичні та туристичні послуги монетизуються, а гроші конвертуються в туристичні та туристичні послуги. Процес просування туристичних послуг до кінцевого споживача є складним і, як правило, не передбачає прямого спілкування між двома сторонами. Тому в процесі просування туристичні послуги завершуються як туристичний продукт (через туристичні агентства) і доставляються споживачам через систему розподілу (через туристичні агентства) [12, с. 72].

Як сфера обміну послугами, ринок туристичних послуг має свої просторові та територіальні межі. Враховуючи останні та масштаби обміну, розрізняють місцеві, регіональні, національні, транснаціональні та глобальні ринки. Кожен

ринок має свої специфічні характеристики, які визначаються місткістю ринку, видом послуг, інфраструктурою, рівнем цін та іншими факторами.

Поглиблене дослідження українського туристичного ринку на рівні країни та регіонів дозволило виявити особливості його функціонування. Основними з них є: постійне збільшення пропозиції послуг у зв'язку зі зростанням попиту; поява досвідчених фахівців, які працюють у секторі, завдяки появі нових навчальних програм і практик; виняткові можливості для розвитку різних видів туризму; забезпечення нормативно-правових аспектів діяльності, за допомогою яких держава сприяє розвитку ринкової інфраструктури [19, с. 53]. Крім вищезазначених особливостей, Україна має значні конкурентні переваги у пропозиції туристичних продуктів для розвитку туристичного сектору (вигідне географічне розташування, сприятливий та різноманітний клімат, унікальне поєднання природних та рекреаційних ресурсів, багата культурно-історична спадщина, великі бази відпочинку та заклади для проведення відпусток тощо).

Потенціал туристичного сектору, на який припадає 1,5-2,5% ВВП України, наразі використовується не повністю.

За даними Всесвітньої туристичної організації (ЮНВТО), частка України в європейських туристичних потоках становить близько 4%, тоді як її частка в європейських доходах від туризму - близько 0,9%. Така велика різниця в структурі натуральних та грошових потоків може бути показником низької ефективності українського туристичного сектору та низького рівня використання наявних туристичних ресурсів.

Однак, незважаючи на реалії української економіки, туристичний сектор України динамічно розвивається. Аналіз туристичних потоків України свідчить про стрімкий розвиток в'їзного туризму протягом останнього десятиліття (середньорічний темп приросту 12,6%), відносно стабільний розвиток виїзного туризму (середньорічний темп приросту 3,8%) та стабільну динаміку внутрішнього туризму (2,7%). Це свідчить про підвищення конкурентоспроможності України на міжнародній арені.

При цьому офіційна статистика з різних джерел суттєво відрізняється, що пов'язано, з одного боку, з відмінностями в методологічній базі обліку, а з іншого

- зі значними тіньовими обертаннями в галузі. Наразі неможливо точно визначити ємність ринку, що відповідає туристичним потокам. За даними Національної служби туризму і курортів, споживання, що генерується туристичними потоками, становить близько 3,8 млрд. дол. США (з яких лише 1,1 млрд дол. США реалізується уповноваженими операторами ринку) [13, с. 3].

Українська статистика не розглядає туризм як цілісний економічний комплекс, а оцінює окремі складові відповідно до коду КВЕД за видами економічної діяльності. Статистичні дані щодо розвитку туризму в Україні часто містять значні неузгодженості та суперечності.

За оцінками експертів Агентства США з міжнародного розвитку (USAID), середньостатистичний іноземний турист проводить в Україні близько чотирьох днів і витрачає за цей час близько 600 доларів США. За даними США [8, с. 154], це еквівалентно доходу від туристичної діяльності у розмірі 12,7-12,8 млрд дол. США.

Поточний стан туристично-рекреаційної сфери та готельного господарства України може бути змінений шляхом спрощення процедур входження іноземних інвесторів на ринок туристичних послуг та надання державної підтримки цій галузі шляхом прийняття та реалізації державних програм і стратегій розвитку туризму на національному та регіональному рівнях.

На національному рівні національне туристичне законодавство приводиться у відповідність до міжнародних стандартів та реструктуризується договірна база. Підписано близько 40 міжнародних угод про співробітництво у сфері культури і туризму, розвиваються міжнародні туристичні відносини шляхом укладання двосторонніх угод та співпраці з ключовими міжнародними організаціями. Міжнародна спільнота також залучена до процесу розвитку туризму в Україні. Так, за ініціативи низки міжнародних організацій в Україні реалізуються спільні міжнародні проекти, спрямовані на захист навколишнього середовища, поглиблення співпраці та покращення економічного і соціального розвитку привабливих для туризму регіонів [13, с. 106].

Регіони України пропонують широкий спектр природних, історичних, культурних та рекреаційних атракцій. Традиційно туристична інфраструктура

розбудовується в регіонах, насичених пам'ятками. Ці регіони також мають тенденцію привертати більше уваги при організації національних акцій на туристичному ринку. Всі ці фактори впливають на рівень конкурентоспроможності регіону на ринку туристичних послуг та на потік туристів до регіону.

У сучасних умовах важко виділити загальноукраїнські тенденції в динаміці туристичних потоків в межах України, а регіональні особливості можуть мати значний вплив на конкурентоспроможність окремих регіонів та формування туристичних потоків на регіональному рівні. Розвиток туристичного сектору в окремому регіоні сприяє формуванню стійких туристичних потоків. Однак збільшення туристичних потоків викликає необхідність визначення оптимального екологічного навантаження на регіон та визначення максимальної пропускної спроможності без нанесення шкоди навколишньому середовищу чи історико-культурній спадщині. Це питання активно обговорюється науковцями в контексті сталого розвитку туризму, який має на меті гармонійне поєднання економічної діяльності, збереження природних екосистем та підвищення стандартів соціального добробуту [13, с. 106].

Розвиток туристичного сектору в Україні все ще перебуває на початковій стадії. Наразі зростання внутрішнього та іноземного туризму сповільнюється через низку несприятливих факторів. Серед них - недостатній розвиток туристичної інфраструктури, недосконалість нормативно-правової бази, економічна та політична нестабільність в країні, вузький спектр пропонованих послуг, відсутність комплексного бачення України як перспективної туристичної дестинації, неналежна система просування та реклами українських туристичних центрів за кордоном. Передумовами подальшого розвитку вітчизняного туризму відповідно до тенденцій міжнародного туристичного ринку є міжнародна нормативно-правова база туризму, передовий досвід найбільш розвинених туристичних індустрій, запровадження стандартів якості туристичних послуг, сучасні технічні та методичні засоби підвищення кваліфікації туристичних кадрів, практика створення організаційно-економічних механізмів. Реалізація комплексної національної програми та стратегії розвитку

туристичної галузі призведе до створення туристичного продукту, який максимально задовольнятиме потреби вітчизняних та іноземних туристів, зберігатиме екологічну рівновагу та культурну спадщину країни, забезпечуючи при цьому загальний розвиток регіонів України.

3. 3. Шляхи вдосконалення рекреаційно-туристичної діяльності в Україні

Аналізуючи перспективи розвитку рекреаційно-туристичної галузі України, насамперед необхідно підкреслити, що сучасний туризм - це сектор економіки та суспільного життя, який тією чи іншою мірою інтегрує майже всі галузі. Саме це визначає першочергове місце, яке туризм посідає у світовій економіці. Цей фактор має відігравати важливу роль у формуванні нового національного підходу до пріоритетного розвитку туризму як галузі, здатної позитивно вплинути на економічне і соціальне становище країни в цілому, стимулювати багато важливих галузей економіки та сприяти зміцненню нового позитивного іміджу України на світовій арені [20].

Стратегічну мету розвитку туристичної галузі України можна визначити як створення конкурентоспроможного на міжнародному рівні туристичного продукту, здатного максимально задовольнити туристичні потреби місцевого населення і на цій основі забезпечити комплексний розвиток регіону та його соціально-економічних інтересів при збереженні екологічної рівноваги та історико-культурного середовища [19].

Підвищення темпів і ефективності туристичної діяльності та перетворення туризму на одну з основних галузей національної економіки стримується низкою невирішених проблем, які потребують підтримки з боку національних регуляторних та адміністративних органів.

Сприяння розвитку сектору туризму та рекреації вимагає поєднання національних та регіональних дій, спрямованих на подолання існуючих проблем та підвищення ефективності використання потенціалу.

Нижче наведено способи, за допомогою яких туристичні та рекреаційні об'єкти можуть вирішити проблеми та підвищити ефективність:

1. Регіональним органам влади всіх рівнів офіційно визнати розвиток туристично-рекреаційного комплексу одним з основних пріоритетів соціально-економічного розвитку та передбачити це положення при доопрацюванні чинних стратегій соціально-економічного розвитку регіонів України. Україна має реальний ресурсний потенціал для розвитку та позиціонування (особливо на світовому туристичному ринку) у сферах оздоровчого, промислового, ділового, етнотуризму та паломництва.

Україна не пасе задніх у сфері оздоровчого туризму і має великий потенціал у цій галузі. Кожен регіон України може похвалитися своїми лікувально-оздоровчими ресурсами. Найпопулярнішими туристичними напрямками в цьому секторі є: Закарпаття (мінеральні води), Львів (мінеральні води), Івано-Франківськ (грязелікування), Одеса, Миколаїв та Херсон (прибережні райони, грязелікування та лимани).

2. З огляду на необхідність сприяння сільському (екологічному) розвитку, розвиток "зеленого" туризму, який тісно пов'язаний з покращенням інфраструктури такого туризму (включаючи готельні проекти, послуги громадського харчування, будівництво доріг тощо). "Зелений" туризм сприяє створенню нових робочих місць, відіграє допоміжну роль для сільських територій та частково вирішує проблему сезонної зайнятості в сільській місцевості.

Західні регіони України займають лідируючі позиції у розвитку зеленого туризму. Сільський відпочинок з елементами зеленого туризму можна знайти в таких містах, як Яремча, Верховина, Косів, Рахів, Ворохта та інші.

3. Розвиток туристично-рекреаційного комплексу на регіональному рівні вимагає розвитку готельного бізнесу, транспортної інфраструктури та сфери послуг в цілому на належному рівні та якості.

4. З метою ефективного використання наявних рекреаційних ресурсів на місцевому (регіональному) рівні рекомендується використовувати потенціал

міжрегіонального співробітництва (це також сприяє залученню інвестиційних ресурсів у сферу рекреації та туризму).

5. Для сприяння розвитку туристично-рекреаційного сектору необхідні механізми державно-приватного партнерства (концесії, оренда, угоди про розподіл продукції, спільні підприємства тощо).

6. На регіональному та національному рівнях необхідно організувати інформаційні центри, які просуватимуть українські туристичні та рекреаційні послуги та надаватимуть інформаційну допомогу туристам та учасникам рекреації. Наприклад, розповсюдження туристичних (рекреаційних) карт та путівників іноземними мовами. На регіональному рівні слід налагодити тісну співпрацю між місцевими органами влади та приватним сектором, регіональними туристичними організаціями та рекреаційними закладами з метою спільної реалізації заходів, необхідних для ефективного маркетингу та позиціонування регіональних туристичних та рекреаційних послуг на національному та світовому ринках. Необхідно повною мірою використовувати потенціал інтернет-реклами та збільшити частку соціальної реклами туристично-рекреаційних об'єктів у регіонах України.

Тому для вирішення системних проблем, пов'язаних з розвитком природних туристично-рекреаційних комплексів на національному рівні, необхідно:

1. Удосконалення нормативно-правової бази для розвитку туристичного сектору України, включаючи внесення змін до Закону України "Про туризм", визначення промислового туризму, ділового туризму, "зеленого" туризму та інших видів туризму;
2. Внесення змін до Податкового кодексу України щодо стимулювання діяльності підприємців у сфері туризму та вдосконалення оподаткування туристичних послуг;
3. Розробити методологію аналізу ринку туристично-рекреаційних послуг на регіональному та національному рівнях, налагодити регулярний моніторинг та оперативну і статистичну звітність;

4. В рамках Стратегії розвитку туризму та курортів України на період до 2026 року чітко визначити пріоритетні напрямки розвитку туризму та рекреації та оновити механізм державної підтримки для покращення туристичної та рекреаційної інфраструктури на регіональному та національному рівнях;
5. Створення інформаційного веб-сайту, що охоплює всі регіони України, надає повну інформацію про рекреаційно-туристичний потенціал різних регіонів України, а також рекламно-інформаційні заходи для формування іміджу України як туристичної дестинації.

Для вирішення локальних проблем розвитку туристично-рекреаційного комплексу на регіональному рівні доцільно:

1. Забезпечити розробку стратегії розвитку туристично-рекреаційного сектору, яка визначає пріоритетні галузі та заходи з маркетингу і реклами туризму в кожному регіоні України;
2. Сприяти використанню потенціалу державно-приватного партнерства, міжрегіонального та транскордонного співробітництва в процесі сприяння розвитку туристично-рекреаційних комплексів на регіональному рівні;
3. Розрахунок потенціалу для реалізації інвестиційних проектів у сфері модернізації інфраструктури туристичного бізнесу та підготовка регіональної туристично-інвестиційної карти.

У свою чергу, реалізація цих заходів дасть змогу:

- Сприяння розвитку малого та середнього бізнесу та підвищенню самозайнятості населення;
- зниження рівня безробіття в Україні
- Системне використання наявного туристично-рекреаційного потенціалу регіону для здійснення поступових структурних реформ на рівні регіональної економіки

- Сприяння інвестиційній діяльності в регіоні (залучення внутрішніх та зовнішніх інвестицій);

- Сприяння розвитку міжрегіонального співробітництва (залучення інвестиційних ресурсів, спільна розробка міжрегіональних рекреаційно-туристичних маршрутів, спільне просування потенціалу регіону на зовнішніх ринках);

- Пом'якшення еколого-економічних проблем регіону та сприяння розвитку "зеленої" економіки (зокрема, поступове розширення використання альтернативних джерел енергії, впровадження систем енергозбереження та ефективного енергоспоживання).

ВИСНОВОК

Хоча Україна є однією з провідних країн Європи за обсягом рекреаційно-туристичних ресурсів і має розвинену мережу закладів відпочинку, природний потенціал рекреаційно-туристичних дестинацій використовується лише на 50% від його реального потенціалу.

Перспективи розвитку рекреації та туризму в Україні залежать від різних природних, історичних, культурних, соціальних, економічних та політичних факторів.

У сучасних умовах загальна необхідність пріоритетного розвитку сфери послуг пов'язана зі зростанням значення факторів стабілізації платіжного балансу держави та важливих умов економічної безпеки. Також поточна ситуація характеризується тим, що створення високорозвиненої національної рекреаційно-туристичної індустрії та інтеграція туристично-рекреаційних послуг у світовий ринок пов'язані з необхідністю розв'язання серйозних соціально-економічних проблем. Зокрема, при плануванні подальшого розвитку рекреаційних комплексів за основу має бути взята концепція природної та історико-етнографічної рекреації, що базується на найбільш раціональному використанні природних умов, ресурсів і територіальному поєднанні місцевих історико-архітектурних пам'яток.

Стратегічною метою розвитку туристичної галузі України є створення конкурентоспроможного на міжнародному рівні туристичного продукту, здатного максимально задовольнити туристичні потреби населення та забезпечити комплексний розвиток регіону і його соціально-економічні інтереси, зберігаючи при цьому екологічну рівновагу та історико-культурне середовище.

Необхідність пошуку раціональних шляхів нарощування потенціалу рекреації та туризму визначається економічними наслідками та соціальним впливом розвитку цього сектору національної економіки.

Реалізація вищезазначених заходів та безумовне врахування сучасних перспектив розвитку рекреаційно-туристичної сфери в Україні є передумовою переходу до принципів сталого рекреаційно-туристичного

природокористування, результатом чого стане модернізація наявного рекреаційно-туристичного потенціалу України, динамічний розвиток рекреаційно-туристичної сфери, забезпечення її стійкої конкурентоспроможності в межах стратегічних пріоритетних галузей національної економіки та в цілому на міжнародному рівні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бейдик О.О. Рекреаційно-туристські ресурси України: методологія та методика аналізу, термінологія, районування. /О.О. Бейдик – К.: ВПЦ «Київський університет», 2001. – 395 с.
2. Гулич О.І. Екологічно збалансований розвиток курортно-оздоровчих територій: питання теорії і практики: Монографія. – Львів: ІРД НАН України, 2007. – 208 с.
3. Про бухгалтерську звітність та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-14. Дата оновлення 10.08.2022 URL: <https://zakon.rada.gov.ua>.
4. Економіка і бізнес: підручник / за ред. д.е.н., проф. Л. Г. Мельника, д.е.н., проф. О. І. Карінцевої. Суми: Університетська книга, 2021. 316 с.
5. Мочерний С.В., Економічна теорія: навчальний посібник 2008. 639 с.
6. Жарков Г. Н. Правое обеспечение международного туризма : учеб.-практ. пособие / Г. Н. Жарков. – Київ : Кондор, 2004. – 486 с.
7. Лісіца Т. Туристична діяльність: облік та оподаткування. Вісник. Офіційно про податки. 2017. №34(938). URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100005703-turistichna-diyalnist-oblik-taopodatкування>.
8. Облік у туризмі. Податки & бухоблік. 2017. №103–104. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2017/december/issue-103-104/article-33039.html>
9. Прокопенко В. Бухгалтерський та податковий облік у турагента. Інтерактивна бухгалтерія. 2019. №98. URL: <https://interbuh.com.ua/ua/documents/ib/9341/130074>
10. Лютак Е.Н. Туристичний продукт як основний елемент забезпечення конкурентоспроможності туристично-рекреаційного кластера / Е.Н. Лютак, Д.Л. Романчук. URL: https://tourlib.net/statti_ukr/lutak.htm.

11. Про туризм: Закон України №324/95-вр від 15.09.95 р. URL: https://tourlib.net/zakon/pro_turyzm.htm.

12. Кузик С.П. Географія туризму: навчальний посібник / С.П. Кузик. – К. : Знання, 2011. – 271 с

13. Шамара І. М. Сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку ринку туристичних послуг України // Вісник ХНУ імені В.Н. Каразіна. Серія «Міжнародні відносини. Економіка. Країнознавство. Туризм». Випуск 8, 2018.

14. Сіренко К.В. Аналіз туристичного ринку України в сучасних умовах розвитку економіки. Актуальні проблеми економіки: Наук. економічний журнал. 2010. №12. с. 70-74.

15. Малик Л.О. Економіка і організація формування маркетингової індустрії в Україні. Монографія. //Л. Малик. – Дрогобич, Коло, 2011. – 394 с

16. Богданова Ж.А. Бухгалтерський облік і контроль туристичної діяльності: автореф. дис. канд. екон. наук. Спеціальність – 08.00.09 Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Житомир: ЖДТУ, 2011. 20 с.

17. Збірник наукових статей випускників з фаху «Облік і оподаткування» Ужгородський національний університет. Випуск №11. 2021р.

18. Бурлан С. А. Організація і методика аудиту : навч. посіб. Миколаїв : Вид-во ЧНУ ім. Петра Могили, 2017. 184 с.

19. Сопко В. В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. К.: КНЕУ, 2000. 448 с.

20. Максименко С. В. Туристська діяльність: Міжнародно-правові аспекти / С. В. Максименко; Одеська національна юридична академія. – Одеса : Латстар, 2001. – 175 с

21. Нормативно-правові акти України з питань туризму: Збірник законодавчих та нормативних актів / Упоряд. М. І. Камлик. – Київ : Атака, 2004. – 464 с.