

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Шеїкха Нісрат Сабір

УДК 657:338.48

**ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ВЕДЕННЯ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ
ТУРИСТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

Спеціальність 08.00.09- бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

АВТОРЕФЕРАТ

**дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук**

Одеса - 2013

Дисертацією є рукопис.

Роботу виконано на кафедрі бухгалтерського обліку та аудиту Одеського національного економічного університету Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України.

Науковий керівник -

кандидат економічних наук, доцент
Обнявко Олександр Валентинович,
Одеський національний економічний університет,
доцент кафедри економіки, організації та обліку в АПК

Офіційні опоненти:

доктор економічних наук, професор
Бондар Микола Іванович,
ДВНЗ «Київський національний економічний
університет ім. В.Гетьмана (м. Київ), завідувач
кафедри обліку підприємницької діяльності

кандидат економічних наук, доцент
Пожарицька Ірина Михайлівна,
Національна академія природоохоронного та
курортного будівництва (м. Сімферополь),
завідувач кафедри обліку та аудиту

Захист дисертації відбудеться « 20 » березня 2013 р., о 15.00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 14.052.01 в Одеському національному економічному університеті за адресою: 65082, Одеса, вул. Преображенська, 8.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Одеського національного економічного університету за адресою: 65082, Одеса, вул. Преображенська, 8.

Автореферат розісланий « 19 » лютого 2013 р.

Вчений секретар

спеціалізованої вченої ради

А. І. Ковальов

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Розвиток індустрії туризму, що є високорентабельним сектором економіки майже в кожній країні, у тому числі в Іракському Курдистані, сприяє збільшенню доходів бюджету, створенню робочих місць і зростанню національної економіки.

Одним із чинників ефективного функціонування та подальшого розвитку туристичних підприємств є удосконалення організаційно-методичного інструментарію фінансового бухгалтерського обліку. Рациональне організаційно-методичне забезпечення облікового відображення та контролю операцій у туристичних підприємствах створює умови для підвищення повноти та достовірності облікової інформації.

Стан економіки та тенденції економічних перетворень в Іракському Курдистані викликають необхідність використання якісно нових організаційних і методичних засад фінансового бухгалтерського обліку туристичної діяльності.

Питання про розвиток методичних основ фінансового бухгалтерського обліку на туристичних підприємствах знаходиться в центрі уваги провідних науковців різних країн світу. Значний внесок у методологію бухгалтерського обліку на підприємствах з туристичною діяльністю зробили зарубіжні вчені Аш-Шариф, Самер Аднан, Хашим Абу Асса Хамза Башир, А.А. Алієв, Дж. Боуен, Д.А. Васильєв, А. П. Джангіров, Е. Діхтля, Р. Кеннет, Ф. Котлер, М. Крофт, Д. Томпсон, А. Хаскінд, Л. Б. Нюренбергер, В.А. Квартальнов, М.М. Орджонікідзе, Дж. Р. Уокер, Хазар Ахмед Абдо Раджех, Дж. К. Холлоуей, А.Д. Чудновський.

Серед українських учених, які займаються теоретичними і прикладними аспектами організації туристичної діяльності, слід відмітити: М.І. Бондара, Ж.А. Богданову, Б.В. Буркинського, С.П. Гаврилюка, А.І. Головчана, В.Г. Герасименко, В.Ф. Данильчука, А.П. Дядечко, Н.М. Кузнецову, М.П. Мальську, М.М. Мосійчука, С.Г. Нездоймінова, М.А. Окландера, І.М. Пожарицьку, В.Р. Пуцентейло, О.В. Сметанко, В.В. Сопко, В.Н. Степанова, С.К. Харичкова, В.В. Худо, Ю.С. Цал-Цалко, М.М. Шигун, Н.В. Яновську.

У той же час, наукові дослідження облікових проблем туристичної діяльності не є поширеними. Проведене дослідження показало, що за останні 10 років в Україні було захищено менше 10 дисертаційних робіт з обліково-контрольної проблематики у сфері туризму, у Росії – 15 робіт.

В Іракському Курдистані стан досліджень облікових проблем діяльності туристичних підприємств ще гірший, практично відсутня підготовка спеціалістів з обліку туристичної діяльності.

Дослідження вчених не вирішили всіх проблем організаційних і методичних основ фінансового бухгалтерського обліку на туристичних підприємствах у ринкових умовах.

Невирішеність проблемних питань бухгалтерського фінансового обліку в туристичній галузі, а також важливість сфери туризму для економіки визначає актуальність та обумовлює вибір теми дослідження, його об'єкт, предмет, мету, основні завдання, логічну і структурну побудову.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.

Дисертаційну роботу виконано відповідно до комплексного плану науково-дослідних робіт Одеського національного економічного університету за темою: «Удосконалення фінансів, обліку та аудиту в умовах ринкових перетворень» (реєстраційний номер 0108U007021). Автором особисто розроблено пропозиції щодо гармонізації системи бухгалтерського обліку і звітності в Україні та ісламської системи обліку в Іракському Курдистані, а також пропозиції щодо удосконалення організації й методики бухгалтерського фінансового обліку суб'єктів-організаторів туристичної діяльності.

Мета та завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є розвиток теоретичних положень організації бухгалтерського фінансового обліку туристичного підприємства та розробка організаційно-методичних рішень щодо удосконалення його облікової моделі на основі комплексного підходу, що буде сприяти розвитку туристичної діяльності в Іракському Курдистані. Для досягнення зазначеної мети в дисертаційній роботі поставлено і вирішено такі науково-практичні завдання:

- проаналізовано місце і роль суб'єктів туристичної діяльності в сучасних умовах розвитку економіки;
- розкрито існуючі підходи щодо формування сучасних тенденцій розвитку світового туризму в глобальній економіці;
- систематизовано напрями впливу глобалізації на туристичну діяльність в Іракському Курдистані;
- розкрито відмінності ісламської моделі бухгалтерського обліку та обґрунтована доцільність використання її елементів в немусульманських країнах;
- розкрито відмінності в порядку ведення бухгалтерського фінансового обліку організаторів туристичної діяльності – туроператорів та турагентів;
- розроблено рекомендації щодо удосконалення бухгалтерського фінансового обліку та посилення контролю витрат у туроператорів і турагентів.

Об'єктом дослідження є організація фінансового бухгалтерського обліку підприємств туристичної діяльності.

Предметом дослідження є система теоретичних, методичних і прикладних основ фінансового бухгалтерського обліку підприємств туристичної діяльності з урахуванням вимог національних і міжнародних стандартів та положень.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження виступають методи пізнання економічних явищ, положення економічної теорії та практики. На основі принципів абстракції, аналізу та синтезу, індукції та дедукції визначається сутність категорій, пов'язаних з туристичною діяльністю, здійснюється конкретизація термінів, що використовуються у фінансовому бухгалтерському обліку туристичних підприємств. Для оцінки розвитку світового туризму в глобальній економіці використовуються статистичні та аналітичні методи дослідження. Методи економіко-статистичного аналізу і прогнозування є основою для моделювання прогнозного балансу туристичного підприємства.

Інформаційну базу дослідження склали теоретичні та прикладні результати наукових пошуків учених, що відображені в монографіях, періодичних виданнях, Інтернеті, матеріалах міжнародних наукових і практичних конференцій, статистичні матеріали і бухгалтерська звітна інформація туристичних підприємств Іракського Курдистану, результати незалежних статистичних та економічних досліджень, що опубліковані в періодичних виданнях та отримані автором у результаті особистого дослідження.

Наукова новизна одержаних результатів дослідження. У дисертаційній роботі обґрунтовані організаційно-методичні основи фінансового бухгалтерського обліку туристичного підприємства.

Положення дисертаційної роботи, що визначають наукову новизну і виносяться на захист, полягають у тому, що:

вперше запропоновано:

- застосування методики фінансового бухгалтерського обліку, яка використовується в Україні, для розвитку теоретико-методичних положень бухгалтерського обліку та практики діяльності туристичних підприємств Іракського Курдистану з урахуванням особливостей ісламської системи обліку;

удосконалено:

- методичні основи фінансового обліку із застосуванням методології бухгалтерського обліку, економіко-статистичного аналізу та методів прогнозування, що дало можливість розробити прогнозний баланс туристичного підприємства;

- змістовну характеристику інтеграційних процесів у туристичній діяльності світового господарства і країн Близького Сходу, що дозволило зробити обґрунтування тенденцій розвитку туризму в Іракському Курдистані;

- методичні положення щодо моделювання прогнозного балансу туристичного підприємства на основі економіко-статистичного аналізу і методів прогнозування;

одержали подальший розвиток:

- понятійний апарат у контексті дефініцій: «*туристичне підприємство*» як об'єкт фінансового обліку, що надає туристичні послуги за умов формування туристичного продукту; «*ісламська модель бухгалтерського обліку*», що має характеристики, відмінні від міжнародних стандартів обліку;

- характеристики та функції туристичної діяльності, що необхідно враховувати в організації фінансового бухгалтерського обліку туристичних підприємств;

- класифікація суб'єктів туристичної діяльності по відношенню до туристичного продукту, що надало змогу систематизувати уявлення про всіх суб'єктів туристичного бізнесу для удосконалення методики бухгалтерського фінансового обліку в підприємствах-організаторах туризму.

Практичне значення одержаних результатів. Результати дослідження опубліковано в наукових статтях і викладено в дисертаційній роботі. Основні наукові положення дисертаційної роботи можуть бути використані туристичними підприємствами України та в Іракському Курдистані. Практична значущість теоретичних і прикладних результатів дослідження підтверджується

результатами їх використання в діяльності таких туристичних підприємств України і Іракського Курдистану: товариства з обмеженою відповідальністю «Альянс» (Україна) (довідка №156ДВ/2012 від 23.04.2012 р.), товариства з обмеженою відповідальністю - Компанії «Артур» (Україна) (довідка №124ДС/2012 від 18.04.2012 р.), товариства з обмеженою відповідальністю «СелезньовТур» (Україна) (довідка №32/44 від 22.11.2012 р.), Голови Генерального управління по туризму в Іракському Курдистані Маулаві Джаббара Уахаба (Ірак, Регіон Курдистан) (№12 від 07.02.2013 р.), туристичної компанії «Companu Karaj for tourism» (Ірак, Регіон Курдистан) (довідка від 02.12.2012 р.), туристичної компанії «Khanzad Hotel & Resort» (Ірак, Регіон Курдистан) (довідка від 02.07.2012 р.), а також в Одеському національному економічному університеті при викладанні курсу «Бухгалтерський облік у галузях народного господарства», який є складовою фахової підготовки бакалаврів і магістрів з бухгалтерського обліку та аудиту (довідка від 18.09.2012 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є результатом самостійно виконаного дослідження. У дисертаційній роботі викладено наукові результати, одержані автором особисто. Внесок автора в наукових працях, що опубліковані у співавторстві, відображено в переліку публікацій. Теоретичні положення доведено до рівня практичних пропозицій і рекомендацій.

Апробація результатів дисертації. Основні положення дисертаційної роботи доповідалися й отримали позитивну оцінку на 9 міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференціях: «Актуальні проблеми розвитку економіки України в контексті глобалізаційних процесів» (м. Харків, 2009 р.), «Сучасні проблеми економічної теорії та практики господарювання в ринкових умовах» (м. Одеса, 2010 р.), «Реформування економіки України: стан та перспективи» (м. Київ, 2010 р.), «Сучасні технології управління підприємством та можливості використання інформаційних систем: стан, проблеми, перспективи (м. Одеса, 2010 р.), «Тенденції і перспективи розвитку міжнародного туризму (Словаччина, м. Кошице, 2012 р.), «Сучасні економічні проблеми і шляхи їх рішення» (м. Тирасполь, 2011 р.), «Торгівля та готельно-ресторанний бізнес: інноваційний розвиток в умовах глобалізації» (м. Харків, 2012 р.), «Економіка підприємства: теорія та практика» (м. Київ, 2012 р.), «Економіка підприємства: сучасні проблеми теорії та практики» (м. Одеса, 2012 р.).

Публікації. Основні результати дослідження опубліковано в 17 наукових працях загальним обсягом 5,69 д.а., у тому числі: 1 наукова праця – у колективній науковій монографії; 5 статей – у наукових фахових виданнях, 11 публікацій – тези доповідей на наукових конференціях.

Обсяг і структура дисертації. Загальний обсяг роботи складає 187 сторінок, включаючи 32 таблиці на 24 сторінках, 23 рисунки на 20 сторінках, 8 додатків на 25 сторінках і список використаних джерел із 216 найменувань на 27 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ

У вступі сформульовано актуальність теми дисертаційної роботи, мету, завдання, об'єкт, предмет і методи дослідження, розкрито наукову новизну, практичну значущість одержаних результатів, інформацію щодо їх апробації.

У розділі 1 «Теоретичні основи обліку і контролю в системі управління туристичними підприємствами» розглянуто сутність основних понять, які використовуються в туристичній галузі, наведено класифікацію суб'єктів туристичної діяльності за різними ознаками, виділено проблемні питання бухгалтерського фінансового обліку та контролю туристичної діяльності.

На основі проведеного дослідження визначено, що туризм відіграє важливу роль в економіці більшості країн світу, у тому числі в економіці України та Іракського Курдистану, забезпечуючи залучення інвестицій, зростання грошового потоку, прискорення економічного розвитку країни; обґрунтовано, що існують проблеми в застосуванні понятійного апарату в туризмі, що призводить до порушень у методиці фінансового бухгалтерського обліку і потребує удосконалення понятійної термінології.

Узагальнення підходів дослідників туризму в Україні та Іракському Курдистані дозволило визначити, що туризм передбачає споживання туристичного продукту, пов'язаного з виїздом за межі постійного місця проживання туристів і спрямованого на створення прибутку. Суб'єктами туристичної діяльності можна визначити державу як регулятора туристичної діяльності, споживачів та виробників туристичного продукту.

До організаторів туристичної діяльності відносять туристичних операторів (туроператорів) та туристичних агентів (турагентів), діяльність яких регулює держава (рис 1).

Туроператори, що згідно з законодавством України можуть бути лише юридичними особами, здійснюють фінансовий бухгалтерський облік розробки та формування туристичного продукту, який вони можуть реалізовувати або самостійно споживачам-туристам, або через турагентів.

Туристичні агенти здійснюють придбання туристичних ваучерів (придбаних туристичних продуктів) з метою їх подальшого перепродажу.

Туроператори та турагенти співпрацюють з іншими суб'єктами підприємницької діяльності (СПД), що надають різні послуги туристам (готелі, екскурсійні бюро, ресторани тощо).

Туризм як одна з форм міжнародних економічних відносин набув на сьогодні величезних масштабів - його питома вага в структурі світового експорту послуг невинно зростає, а кількість прибуттів туристів зросла із 628 млн. осіб у 1995 році до 1035 млн. осіб у 2012 році, тобто склала 164, 81%.

Процеси глобалізації в туризмі реалізуються у вигляді процесів стрімкого посилення туристичних потоків, а також потоків послуг, капіталу, інформації та технологій. Вони супроводжуються модернізацією транспортної інфраструктури, розвитком підприємств, що надають послуги туристам (готелів, екскурсійних організацій, ресторанів тощо), інтернаціоналізацією ділової активності, створенням структур з регулювання міжнародного туризму.

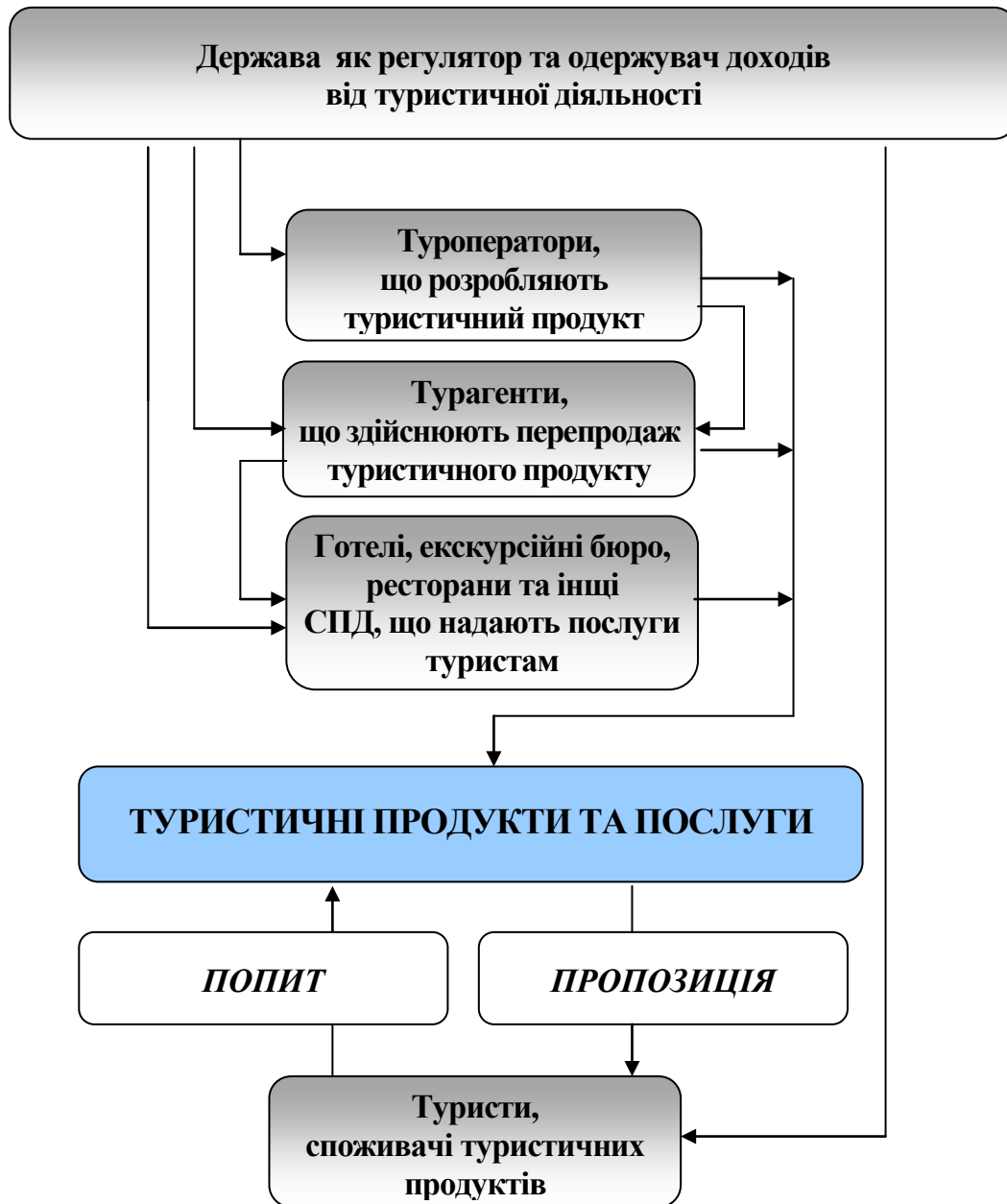


Рис. 1. Суб'єкти туристичної діяльності

Дані статистики демонструють, що за показником туристичних прибуттів питома вага Європи є найбільшою і склала у 2012 році 51% (або 535 млн. осіб), країни Азії та Тихоокеанського басейну займають другу позицію – 23% (або 233 млн. осіб).

Для багатьох країн іноземний туризм є суттєвим джерелом доходів від експорту та чинником зростання національної економіки. Наприклад, надходження від туризму у США складають більше 5% вартості експорту, в Іспанії – майже 25%, у Турції – 20%.

Туристична діяльність є дуже перспективною для Іракського Курдистану, який має чудові пам'ятки архітектури з тисячолітньою історією, проте туристичний вид діяльності поки що не отримав відповідного розвитку. За даними Міністерства муніципалітетів і туризму Іракського Курдистану

2011 року країну відвідало понад 1700 тис. туристів, із них більше мільйона відвідали головну провінцію Ербіль.

Підвищення інтересу бізнесу до співпраці з Іракським Курдистаном викликане безпекою роботи в цьому районі Іраку, його автономністю у виборі пріоритетів і прийнятті економічних рішень, у тому числі в частині розподілу нафтоносних ділянок, розвитку туризму тощо. На території автономії в середньостроковій перспективі планує розпочати свою діяльність значна кількість великих закордонних компаній із різних країн.

Аналіз довів, що у 2007-2012 роках в Іракському Курдистані відбулося значне зростання туристичної галузі (табл.1, рис.2).

Таблиця 1

Аналіз тенденцій зміни кількості туристів, що відвідали
Іракський Курдистан у 2007-2012 рр.

Показник	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.
Кількість туристів, що відвідали Іракський Курдистан, осіб	377397	558860	791345	1313841	1702390	2216993
Темпи зростання до попереднього року, %	x	148,1	141,6	166,0	129,6	130,2

Тенденції зростання кількості туристів, що відвідали Іракський Курдистан, свідчать про стрімкий розвиток туристичного бізнесу протягом 2007-2012 років. Найбільші темпи зростання були у 2010 році, коли вони досягли 166 %. Темпи зростання у 2012 році склали 130,2 %. Чисельність туристів досягла у 2012 році 2216993 осіб, що перевищує результати 2007 року в 5,87 раза.

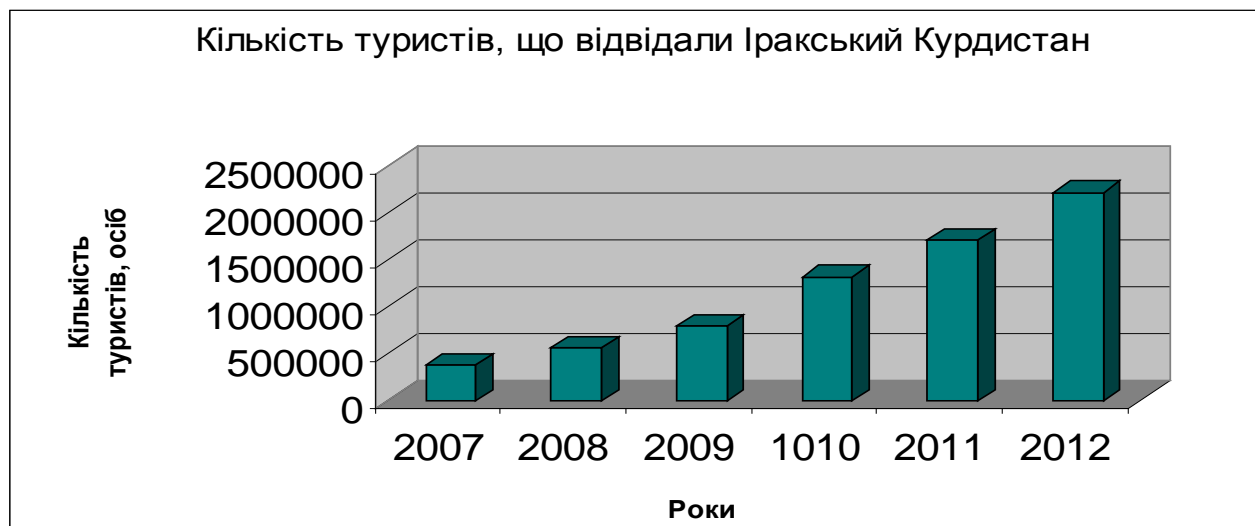


Рис. 2. Динаміка зростання кількості туристів в Іракському Курдистані у 2007-2012 роках

Збільшення кількості туристів в Іракському Курдистані допомагає створити велику кількість робочих місць для жителів у провінції Ербіль та інших провінцій.

Найбільш відвідувана зона провінції Ербіль – місто Ербіль. Тут потік туристів становить найбільшу питому вагу. На місто Ербіль доводиться 90-92 % всіх туристів провінції Ербіль. Менш популярні регіони міст Шаклава і Соран, однак і в цих зонах кількість туристів значно зростає.

Так, кількість туристів у м. Соран зросла порівняно з 2010 р. майже в три рази, а в м. Шаклава - у два рази.

Особливо слід відзначити зростаючий потік іноземних туристів, який становив протягом 2010-2011 рр. від 11 % до 14 % у загальному обсязі туристів провінції Ербіль. Кількість іноземних туристів визначається зростаючою тенденцією, а саме: з 67,7 тис. туристів у 2010 р. до 146,4 тис. туристів у 2011 р.

У зв'язку зі збільшенням потоку туристів збільшиться також кількість підприємств, що обслуговують туристичну діяльність (табл. 2).

Таблиця 2

Динаміка кількості туристичних об'єктів Іракського Курдистану
у 2007-2011 роках

Підприємства, що обслуговують туристичну діяльність	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	На кінець 2011 р.
1	2	3	4	5	8
Готелі	106	116	131	168	367
Мотелі	49	49	72	96	180
Туристичні селища	29	29	37	42	44
Кількість спальних місць	10451	11363	13480	22533	34461
Ресторани	129	151	233	305	966

Наведені дані демонструють, що найбільше зростання кількості туристичних об'єктів розміщення відбулось у 2011 році, що більше ніж у 2 рази перевищує показники 2010 р. За період з 2008 до 2011 року кількість готелів досягла 367 одиниць, що майже в 3 рази більше ніж у 2008 році, кількість мотелів збільшилася із 49 до 180 одиниць, туристичних селищ - із 22 до 44, ресторанів - із 129 до 966 одиниць. Кількість спальних місць зросла з 10451 у 2008 році до 34461 у 2011 році, тобто більше ніж утричі.

Проведений аналіз дозволив зробити висновки про стан національної туристичної індустрії в Іракському Курдистані, нерівномірність розвитку туризму по провінціях і значну перевагу провінції Ербіль у туристичній діяльності.

Аналіз розвитку туристичної діяльності в Іракському Курдистані дозволяє зробити висновок, що у зв'язку зі збільшенням потоку туристів збільшується і кількість підприємств, які обслуговують туристичну галузь. Бурхливий

розвиток туристичної індустрії має вплив на валовий внутрішній продукт країни, забезпечення зайнятості населення і виступає основним чинником економічного зростання Іракського Курдистану.

У розділі 2 «Організаційно-методичні засади фінансового бухгалтерського обліку» викладено основні принципи організації та методики фінансового бухгалтерського обліку суб'єктів-організаторів туристичної діяльності, проаналізовано склад витрат, що включаються в собівартість туристичного продукту.

Зазначено, що для туристичних, як і для інших підприємств, основні методичні принципи та прийоми обліку повинні бути закріплені в обліковій політиці підприємства. Відповідно до п. 5 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємство самостійно визначає облікову політику підприємства, під якою розуміється сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Прийнята підприємством облікова політика прописується в Положенні про облікову політику, у якому мають передбачатися методичні аспекти облікової політики, а також розкриватися організаційно-технічні сторони ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, що відповідають особливостям його діяльності та інтересам власників.

На думку здобувача, в обліковій політиці підприємств, у тому числі туристичних, доцільно враховувати окремі елементи ісламської моделі фінансового бухгалтерського обліку, яка за своєю природою спрямована на захист інтересів кожної особистості.

Відмінності ісламської моделі фінансового бухгалтерського обліку від англо-британської, на який ґрунтується облікова система України, в цілому втілені в таких положеннях:

- 1) соціальна спрямованість фінансового бухгалтерського обліку;
- 2) повне розкриття інформації фінансового бухгалтерського обліку;
- 3) вплив богословських ідей на організацію фінансового бухгалтерського обліку;
- 4) використання ринкових цін при оцінці активів і пасивів балансу;
- 5) формулювання ісламських постулатів як цілей фінансового бухгалтерського обліку.

У дисертаційному дослідженні доведено, що ісламська модель фінансового бухгалтерського обліку туристичної діяльності ще не досягла того рівня розвитку, який притаманний британо-американській та континентальній системі обліку і перебуває на етапі свого становлення. У той же час, інтеграція накопиченого світового досвіду в області фінансового бухгалтерського обліку та ісламської моделі обліку створює нові можливості розвитку і використання теоретичного, методичного і практичного інструментарію фінансового бухгалтерського обліку.

У методичній частині облікової політики необхідно вказати особливості обліку в туроператорів та турагентів, порядок формування їх витрат, методику обліку цих витрат тощо.

З цією метою узагальнено напрацьовані попередниками положення щодо основних засад організації та методики бухгалтерського обліку у суб'єктів туристичної діяльності.

У фінансовому бухгалтерському обліку туроператора повинні обліковуватись операції, пов'язані з формуванням собівартості туристичного продукту, по суті це – одна з форм виробництва. Облік витрат на створення туристичного продукту в розрізі статей калькуляції доцільно вести на субрахунку «Виробництво туристичного продукту» рахунка 23 «Виробництво», як це пропонують українські дослідники. Відповідні субрахунки доцільно відкривати для обліку окремих витрат, пов'язаних з екскурсійною діяльністю, транспортним обслуговуванням, бронюванням місць у готелях тощо.

Головним інструментом обліку витрат на створення туристичного продукту є калькуляція його собівартості. Собівартість туристичного продукту є загальною вартісною оцінкою витрат, що здійснені для отримання доходів від туристичної діяльності, і включає такі витрати: на придбання прав на надання туристичних послуг; на забезпечення туристичного підприємства трудовими ресурсами; на відрахування в соціальні фонди; на виплату комісійних винагород контрагентам; інші витрати та платежі - витрати на сертифікацію туристичних маршрутів, оплату ліцензій тощо.

Турагенти повинні вести фінансовий бухгалтерський облік придбання туристичного продукту в туроператорів для його перепродажу. У фінансовому бухгалтерському обліку турагента необхідно обліковувати витрати на придбання туристичних продуктів (туристичних ваучерів), які призначені для перепродажу туристам. Вартість ваучерів, придбаних для перепродажу, доцільно, за рекомендаціями українських дослідників, обліковувати на субрахунку «Придбані туристичні ваучери» рахунка 28 «Товари».

Для обліку доходів від діяльності туроператорів та турагентів доцільно використовувати субрахунки «Дохід туроператора» та «Дохід турагента» до рахунка 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг», як це пропонують російські вчені, що дозволить формувати інформацію про доходи, одержані від туроператорської та турагентської діяльності.

У розділі 3 «Основні напрямки удосконалення обліку та контролю туристичної діяльності» запропоновано можливі моделі прогностного балансу туристичного підприємства на основі вивчення динаміки балансових показників.

Наприклад, дослідження виробничих запасів туристичного підприємства (рис. 3) показало, що їх динаміка характеризується загальною тенденцією до підвищення аналізованої ознаки, а значення коефіцієнта $R^2 = 0,955$ визначає точність побудованої моделі.

З урахуванням досліджень українських учених щодо організації та методики контролю витрат і калькулювання собівартості туристичного продукту, запропоновано здійснювати етапи контролю процесу формування витрат - виконувати спочатку перевірку прямих витрат на виробництво туристичного продукту, а потім перевірку розподілу непрямих витрат на виробництво туристичного продукту.

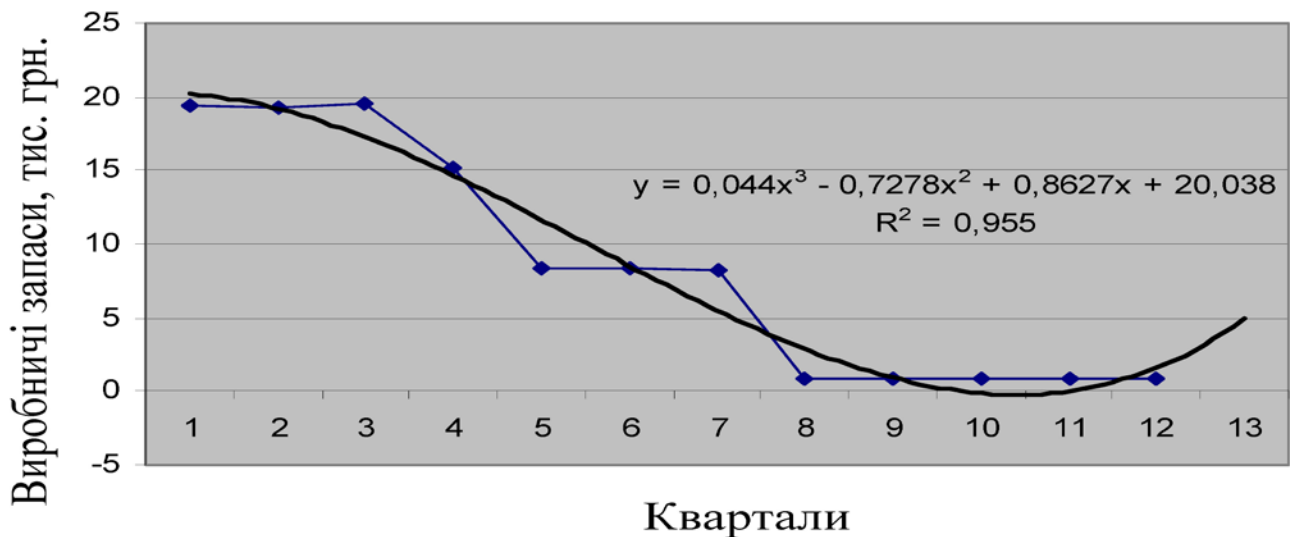


Рис. 3. Динаміка виробничих запасів туристичного підприємства

Доцільно для використання в практиці контролю туристичних підприємств Іракського Курдистану застосовувати рекомендації українських учених щодо здійснення контролю діяльності туристичного оператора за такими напрямками: 1) контрольна перевірка договірних відносин виробниками туристичних послуг (готелями, екскурсійними бюро, ресторанами тощо), 2) контрольна перевірка договірних відносин з туристичними агентами та споживачами туристичних послуг.

Контроль договірного процесу у туристичного агента доцільно здійснювати за такими напрямками: 1) контрольна перевірка договірних відносин з туристичними операторами; 2) контрольна перевірка договірних відносин зі споживачами туристичних продуктів (туристичних ваучерів).

ВИСНОВКИ

У дисертації узагальнено законодавчі, організаційно-методичні та практичні основи фінансового обліку в Україні та запропоновано застосувати їх як організаційно-методичні основи фінансового бухгалтерського обліку туристичної діяльності в Іракському Курдистані.

Основні висновки теоретичного і практичного спрямування є такими.

1. Проаналізовано місце і роль суб'єктів туристичної діяльності в сучасних умовах розвитку економіки.

Суб'єктами туристичної діяльності можна визначити державу як регулятора туристичної діяльності, споживачів та виробників туристичного продукту, якими можуть бути фізичні та юридичні особи.

До організаторів туристичної діяльності відносять туроператорів та турагентів.

Туроператори, що згідно з законодавством України можуть бути лише юридичними особами, здійснюють фінансовий бухгалтерський облік розробки та формування туристичного продукту, який вони можуть реалізовувати або самостійно споживачам-туристам, або через турагентів.

Туристичні агенти здійснюють придбання туристичних ваучерів (придбаних туристичних продуктів) з метою їх подальшого перепродажу.

Туроператори та турагенти співпрацюють з іншими суб'єктами підприємницької діяльності (СПД), що надають різні послуги туристам (готелі, екскурсійні бюро, ресторани тощо).

2. Досліджені сучасні тенденції розвитку світового туризму в глобальній економіці. Процеси глобалізації в туризмі реалізуються у вигляді процесів стрімкого посилення туристичних потоків, а також потоків послуг, капіталу, інформації та технологій. Вони супроводжуються модернізацією транспортної інфраструктури, розвитком підприємств, що надають послуги туристам (готелів, екскурсійних організацій, ресторанів тощо), інтернаціоналізацією ділової активності, створенням структур з регулювання міжнародного туризму.

3. Систематизовано напрями впливу глобалізації на туристичну діяльність в Іракському Курдистані.

Тенденції зростання кількості туристів, що відвідали Іракський Курдистан, свідчать про стрімкий розвиток туристичного бізнесу протягом 2007-2012 років. Найбільші темпи зростання були у 2010 році, коли вони досягли 166 %. Темпи зростання у 2012 році склали 130,2 % - чисельність туристів досягла у 2012 році 2216993 осіб, що перевищує результати 2007 року у 5,87 разів.

Проведений аналіз дозволив зробити висновки про стан національної туристичної індустрії в Іракському Курдистані, нерівномірність розвитку туризму по його провінціях і значну перевагу провінції Ербіль у туристичній діяльності.

Аналіз розвитку туристичної діяльності в Іракському Курдистані дозволяє зробити висновок, що у зв'язку зі збільшенням потоку туристів збільшується і кількість підприємств, які обслуговують туристичну галузь. Бурхливий розвиток туристичної індустрії має вплив на валовий внутрішній продукт країни, забезпечення зайнятості населення і виступає основним чинником економічного зростання Іракського Курдистану.

4. Розкрито відмінності ісламської моделі бухгалтерського обліку та обґрунтована доцільність використання її елементів в немусульманських країнах.

В обліковій політиці підприємств, у тому числі туристичних, доцільно враховувати окремі елементи ісламської моделі фінансового бухгалтерського обліку. Особливості ісламської моделі фінансового бухгалтерського обліку визначаються соціальною спрямованістю бухгалтерського обліку за умов повного розкриття інформації, впливу на бухгалтерський облік богословських ідей, точного методу обчислення як головної мети бухгалтерського обліку.

5. Розкрито відмінності в порядку ведення бухгалтерського фінансового обліку організаторів туристичної діяльності – туроператорів та турагентів.

Узагальнено напрацьовані попередниками положення щодо основних засад організації та методики бухгалтерського обліку в суб'єктів туристичної діяльності.

У фінансовому бухгалтерському обліку туроператора повинні обліковуватись операції, пов'язані з формуванням собівартості туристичного

продукту, по суті це – одна з форм виробництва. Облік витрат на створення туристичного продукту в розрізі статей калькуляції доцільно вести на субрахунку «Виробництво туристичного продукту» рахунка 23 «Виробництво», як це пропонують українські дослідники. Відповідні субрахунки доцільно відкривати для обліку окремих витрат, пов'язаних з екскурсійною діяльністю, транспортним обслуговуванням, бронюванням місць у готелях тощо.

Головним інструментом обліку витрат на створення туристичного продукту є калькуляція його собівартості. Собівартість туристичного продукту є загальною вартісною оцінкою витрат, що здійснені для отримання доходів від туристичної діяльності, і включає такі витрати: на придбання прав на надання туристичних послуг; на забезпечення туристичного підприємства трудовими ресурсами; на відрахування в соціальні фонди; на виплату комісійних винагород контрагентам; інші витрати та платежі - витрати на сертифікацію туристичних маршрутів, оплату ліцензій тощо.

Турагенти повинні вести фінансовий бухгалтерської облік придбання туристичного продукту в туроператорів для його перепродажу. У фінансовому бухгалтерському обліку турагента необхідно обліковувати витрати на придбання туристичних продуктів (туристичних ваучерів), які призначені для перепродажу туристам. Вартість ваучерів, придбаних для перепродажу, доцільно, за рекомендаціями українських дослідників, обліковувати на субрахунку «Придбані туристичні ваучери» рахунка 28 «Товари».

Для обліку доходів від діяльності туроператорів та турагентів доцільно використовувати субрахунки «Дохід туроператора» та «Дохід турагента» до рахунка 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг», як це пропонують російські вчені, що дозволить формувати інформацію про доходи, одержані від туроператорської та турагентської діяльності.

6. Розроблені рекомендації щодо удосконалення бухгалтерського фінансового обліку та посилення контролю витрат у туроператорів та турагентів.

Запропоновано можливу модель прогнозного балансу туристичного підприємства на основі вивчення динаміки балансових показників.

Моделювання фінансової звітності на основі бухгалтерської методології дає можливість наблизити планову та облікову модель підприємства і передбачити перспективи та можливі наслідки діяльності підприємства.

З урахуванням досліджень українських учених щодо організації та методики контролю витрат і калькулювання собівартості туристичного продукту, запропоновано здійснювати етапи контролю процесу формування витрат - виконувати спочатку перевірку прямих витрат на виробництво туристичного продукту, а потім перевірку розподілу непрямих витрат на виробництво туристичного продукту.

Доцільно для використання в практиці контролю туристичних підприємств Іракського Курдистану застосовувати рекомендації українських учених щодо здійснення контролю діяльності туристичного оператора за такими напрямками: 1) контрольна перевірка договірних відносин виробниками туристичних послуг (готелями, екскурсійними бюро, ресторанами тощо), 2) контрольна перевірка

договірних відносин з туристичними агентами та споживачами туристичних послуг.

Контроль договірного процесу у туристичного агента доцільно здійснювати за такими напрямками: 1) контрольна перевірка договірних відносин з туристичними операторами; 2) контрольна перевірка договірних відносин зі споживачами туристичних продуктів (туристичних ваучерів).

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

у монографіях:

1. Шейкха Ниссрат Сабір. Організація обліку туристичної діяльності в умовах глобалізації // Шейкха Ниссрат Сабір // Економічний механізм: Наук. монограф. [За ред О.В. Обнявка] / Одес. націон. економ. ун-т. – Одеса: ОНЕУ, 2012. – С. 472-480 (0,65 друк. акр.).

у наукових фахових виданнях:

2. Шейкха Ниссрат Сабір. Проблемы и перспективы развития международного туризма / Шейкха Ниссрат Сабір // Науковий вісник / Одес. націон. економ. ун-т; Всеукр. асоціація молодих науковців. – Науки: економіка, політологія, історія. – Одеса: ОНЕУ, 2012. – № 20 (172). – С. 17- 26 (0,67 друк. акр.).

3. Шейкха Ниссрат Сабір. Отличительные особенности исламской модели бухгалтерского учета / Шейкха Ниссрат Сабір // Науковий вісник / Одес. націон. економ. ун-т; Всеукр. асоціація молодих науковців. – Науки: економіка, політологія, історія. – Одеса: ОНЕУ, 2012. – № 21 (173). – С. 31- 42 (0,85 друк. акр.).

4. Шейкха Ниссрат Сабір. Перспективы развития туристических предприятий в Иракском Курдистане / Шейкха Ниссрат Сабір // Формування ринкової економіки: Зб. наук. праць. / Київ. націон. економ ун-т ім. В. Гетьмана. – Спец. вип. «Економіка підприємства: теорія та практика. – К.: КНЕУ ім. В. Гетьмана, 2012. – С. 578-592 (0,15 друк. акр.).

5. Шейкха Ниссрат Сабір. Вплив стану банківської системи Іракського Курдистану на розвиток туристичного бізнесу / Шейкха Ниссрат Сабір // Вісник соціально-економічних досліджень / Одес. нац. економ. ун-т. – Одеса: ОНЕУ, 2012. – Вип. 3(46). – Ч. 2. – С. 204-209 (0,44 друк. акр.).

6. Шейкха Ниссрат Сабір. Влияние банковской системы Иракского Курдистана на развитие туристического бизнеса / Шейкха Ниссрат Сабір // Бізнес-Інформ / Харк. націон. економ. ун-т. – Харків: ХНЕУ, 2013. – № 1. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.business-inform.net/for-authors/?p=6> (0,46 друк. акр.)

в інших виданнях:

7. Шейкха Ниссрат Сабір. Финансовый учет в туристическом бизнесе Курдистана: достижения и проблемы / Шейкха Ниссрат Сабір // Актуальні проблеми розвитку економіки України в контексті глобалізаційних процесів: Матер. наук.-практ. конф. молодих учених 9 грудня 2009 р., м. Харків / Мін-во

освіти і науки України, Нац. техніч. ун-т «Харк. політехн. ін-т». – Харків: НТУ «Харк. політехн. ін-т», 2009. – С. 193-195 (0,07 друк. акр.).

8. Шейкха Ниссрат Сабир. Финансовый учет в туристическом бизнесе Иракского Курдистана: достигнутые результаты и направления развития / Шейкха Ниссрат Сабир // Сучасні технології управління підприємством та можливості використання інформаційних систем: стан, проблеми, перспективи: Матер. V Міжнар. наук.-практ. конф. для викладачів, аспірантів та молодих учених 26-27 березня 2010 р., м. Одеса / Мін-во освіти і науки України, Одес. нац. ун-т ім. І.І. Мечнікова. – Одеса: ОНУ ім. І.І. Мечнікова, 2010. – С. 267-269 (0,11 друк. акр.).

9. Шейкха Ниссрат Сабир. Современные тенденции развития мирового туризма и его влияние на основные макроэкономические показатели / Шейкха Ниссрат Сабир // Сучасні проблеми економічної теорії та практики господарювання в ринкових умовах: Збір. наук. праць II-ї Міжнар. наук.-практ. конф., 8 жовтня 2010 р., м. Одеса / Мін-во освіти і науки України, Одес. держ. економ. ун-т. – Одеса: ОДЕУ, 2010. – С. 309-320 (0,63 друк. акр.).

10. Шейкха Ниссрат Сабир. Перспективы гармонизации системы бухгалтерского учета и отчетности в Украине и исламской системы учета / Шейкха Ниссрат Сабир // Реформування економіки України: стан та перспективи: Зб. матер. V Міжнар. наук.-практ. конф., 25-26 листопада 2010 р., м. Київ / Мін-во освіти і науки України, Міжнар. ін-т бізнес-освіти Київ. націон. економ. ун-ту ім. В. Гетьмана. – К.: МІБО КНЕУ ім. В. Гетьмана, 2010. – С. 297-299 (0,15 друк. акр.).

11. Шейкха Ниссрат Сабир. О возможности использования в бухгалтерском учете стран бывшего СССР элементов исламской системы учета / Шейкха Ниссрат Сабир // Современные экономические проблемы и пути их решения: Матер. III Междун. науч.-практ. конф., 24 декабря 2010 р., г. Тирасполь / Приднестров. гос. ун-т им. Т.Г. Шевченко. – Тирасполь: Изд-во «Ликрис», 2011. – С. 230-232 (0,15 друк. акр.).

12. Шейкха Ниссрат Сабир. Основные направления развития системы бухгалтерского учета и отчетности в Иракском Курдистане / Шейкха Ниссрат Сабир // Сучасні технології управління підприємством та можливості використання інформаційних систем: стан, проблеми, перспективи: Матер. VI Міжнарод. наук.-практ. конф. для викладачів, аспірантів та молодих учених 31 березня – 1 квітня 2011р., м. Одеса / Мін-во освіти і науки України, Одес. нац. ун-т ім. І.І. Мечнікова. – Одеса: ОНУ ім. І.І. Мечнікова, 2011. – С. 265-268 (0,17 друк. акр.).

13. Шейкха Ниссрат Сабир. Тенденции и перспективы развития международного туризма / Шейкха Ниссрат Сабир // Scientific Letters International Academic Society of Mikhail Baludansky. – Kosice (Slovakia): International Academic Society of Mikhail Baludansky, 2012. – Volume 1. – No. 2. – P. 143-147 (0,54 друк. акр.).

14. Шейкха Ниссрат Сабир. Экономические проблемы отельно-ресторанного бизнеса Иракского Курдистана / Шейкха Ниссрат Сабир // Торгівля та готельно-ресторанний бізнес: інноваційний розвиток в умовах

глобалізації: Тези допов. Всеукр. наук.-практ. конф., 20 квітня 2012 р., м. Харків / Мін-во освіти і науки, молоді та спорту України, Харк. держ. ун-т харчування та торгівлі. – Харків: ХДУХТ, 2012. – Ч.1. – С. 254-255 (0,13 друк. акр.).

15. Шейкха Ниссрат Сабир. Современные тенденции развития индустрии туризма Иракского Курдистана / Шейкха Ниссрат Сабир // Сучасні технології управління підприємством та можливості використання інформаційних систем: стан, проблеми, перспективи: Матер. VII Міжнарод. наук.-практ. конф. для викладачів, аспірантів та молодих учених 30-31 березня 2012 р., м. Одеса / Мін-во освіти і науки, молоді та спорту України, Одес. нац. ун-т ім. І.І. Мечнікова. – Одеса: ОНУ ім. І.І. Мечнікова, 2012. – С. 306-310 (0,23 друк. акр.).

16. Шейкха Ниссрат Сабир. Перспективы развития системы бухгалтерского учета в туристическом бизнесе Иракского Курдистана / Шейкха Ниссрат Сабир // Реформування економіки України: стан та перспективи: Збір. матер. VI Міжнар. наук.-практ. конф., 31 травня – 1 червня 2012 р., м. Київ / Мін-во освіти і науки, молоді та спорту України, Міжнар. ін-т бізнес-освіти Київ. націон. економ. ун-ту ім. В. Гетьмана. – К.: МІБО КНЕУ ім. В. Гетьмана, 2012. – С. 189-192 (0,17 друк. акр.).

17. Шейкха Ниссрат Сабир. Современные тенденции развития предприятий Иракского Курдистана / Шейкха Ниссрат Сабир // Економіка підприємства: сучасні проблеми теорії та практики: Матер. I Міжнар. наук.-практ. конф., 18-19 жовтня 2012 р., м. Київ / Мін-во освіти і науки України, Одес. націон. економ. ун-т. – Одеса: ОДЕУ, 2012. – С. 347-348 (0,12 друк. акр.).

АНОТАЦІЯ

Шейкха Ніссрат Сабір. Організаційно-методичні засади ведення бухгалтерського фінансового обліку туристичної діяльності. - Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 - Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). - Одеський національний економічний університет Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України. - Одеса, 2012 рік.

Дисертація спрямована на вдосконалення бухгалтерського відображення діяльності, здійснюваної організаторами туризму (туристичними операторами та туристичними агентами), на розвиток системи обліку витрат при формуванні вартості туристичного продукту, а також на посилення контролю за витратами туристичних підприємств.

Узагальнено організаційно-методичні підходи, що використовуються в Україні та Росії, для організації обліку витрат щодо створення туристичного продукту та удосконалення калькулювання його собівартості в туристичних підприємствах Іракського Курдистану.

Запропоновано використовувати елементи ісламської моделі бухгалтерського обліку при розробці облікової політики туристичних підприємств України та інших країн СНД.

Розроблено теоретичні та методичні основи економіко-математичного моделювання фінансової звітності в туристичних підприємствах. Запропоновано економіко-математичну модель динаміки показників звітності підприємства та побудовано прогностні форми балансу та звіту про фінансові результати.

Використовуючи дослідження вчених України та Росії, а також накопиченого в цих країнах практичного досвіду, запропоновано методичні підходи до організації внутрішнього контролю за формуванням вартості продукту туристичного оператора та продажем туристичних продуктів туристичним агентом.

Ключові слова: туристична діяльність, бухгалтерський фінансовий облік, туристичні оператори, туристичні агенти, туристичні продукти.

АННОТАЦИЯ

Шейкха Ниссрат Сабир. Организационно-методические основы ведения финансового бухгалтерского учета туристической деятельности. - Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 - Бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). - Одесский национальный экономический университет Министерства образования и науки, молодежи и спорта Украины - Одесса, 2012 год.

Диссертация направлена на совершенствование бухгалтерского отражения деятельности, осуществляемой организаторами туризма (туристическими операторами и туристическими агентами), на развитие системы учета расходов при формировании стоимости туристического продукта и его продаже, а также на усиление контроля за затратами туристических предприятий.

Выделены субъекты туристической деятельности по признаку отношения к производству туристического продукта для использования этой классификации в туристическом бизнесе Иракского Курдистана.

Обобщены использованные в Украине и России организационно-методические подходы для организации учета расходов по созданию туристического продукта и совершенствования калькулирования его себестоимости в туристических предприятиях Иракского Курдистана.

Предложено использовать элементы исламской модели бухгалтерского учета, имеющей социальную направленность, при разработке учетной политики туристических предприятий Украины и других стран СНГ.

Используя наработки предшественников, рекомендовано учитывать расходы и доходы туроператоров и турагентов на специально выделенных субсчетах.

Разработаны теоретические и методические основы экономико-математического моделирования финансовой отчетности в туристических предприятиях. Предложена экономико-математическая модель динамики показателей отчетности туристического предприятия и построены прогностные формы его баланса и отчета о финансовых результатах.

На основе изучения исследований ученых Украины и России, а также накопленного в этих странах практического опыта предложены методические подходы к организации внутреннего контроля за формированием стоимости продукта туристического оператора и за продажей туристических продуктов туристическим агентом.

Учет расходов по созданию туристического продукта в разрезе статей калькуляции целесообразно вести на субсчете «Производство туристического продукта» счета 23 «Производство», как это предлагают украинские исследователи. Соответствующие субсчета целесообразно открывать для учета отдельных затрат, связанных с экскурсионной деятельностью, транспортным обслуживанием, бронированием мест в гостиницах и т.д.

Для учета доходов от деятельности туроператоров и турагентов целесообразно использовать субсчета «Доход туроператора» та «Доход турагента» к счету 703 «Доход от реализации работ и услуг», как это предлагают российские ученые.

Ключевые слова: туристическая деятельность, бухгалтерский финансовый учет, туристические предприятия, туристические операторы, туристические агенты, туристические продукты.

ABSTRACT

Sheikha Nissrat Sabir. Organizational - methodological fundamentals of financial accounting of tourist activity. -Manuscript.

The thesis for obtaining the degree of Candidate of Economic Sciences on a specialty 08.00.09 - Accounting, Analysis and Auditing (by economic activity). - Odessa National Economic University, Ministry of Education and Science, Youth and Sports of Ukraine - Odessa, 2012.

The thesis is aimed at the improvement of accounting reflection of the activity implemented by the tourism organizers (tour operators and travel agents) and at the development of the cost accounting system in shaping the value of the tourist product and its sale, as well as at control strengthening over the cost of tourist enterprises.

Used in both Ukraine and Russia the organizational and methodological approaches to the organization of the cost account of the tourist product and improvement of calculation of production cost in tourist enterprises of Iraqi Kurdistan were summarized.

The theoretical and methodological foundations of economic and mathematical modelling of financial accountability in tourist enterprises were developed. The economic and mathematical model of indicators' dynamics of the tourist enterprise's accountability is offered and forecast forms of its balance and the report on financial results are constructed.

On the basis of studying of scientists' researches in Ukraine and Russia, as well as accumulated practical experience in these countries, methodical approaches to the organisation of the internal control over the formation of the product's cost of the tour operator, as well as the sale of tourist products done by travel agent are offered.

Key words: tourist activity, book-keeping financial accounting, tourist enterprises, tour operators, travel agents, tourist products.