

Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292.

Ефективна економіка. 2026. № 5.

ISSN 2307-2105



Copyright © The Author(s). This is an open access article distributed under the terms of the Creative Commons Attribution License 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>).

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2026.5.170>

УДК 657.1:338.486.2:339.9

Я. Я. Кріль,

к. е. н, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту,

Львівський національний університет імені Івана Франка

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-3421-8094>

З. І. Тенюх,

к. е. н, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту,

Львівський національний університет імені Івана Франка

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-2392-0534>

В. Р. Шевчук,

к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту,

Львівський національний університет імені Івана Франка

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-0925-6489>

**ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У СФЕРІ ТУРИЗМУ ТА
ЙОГО ЗНАЧЕННЯ ДЛЯ СТАЛОГО РОЗВИТКУ**

Ya. Kril,

*PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of
Accounting and Auditing,*

Ivan Franko National University of Lviv

Z. Tenyukh,

*PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of
Accounting and Auditing,*

Ivan Franko National University of Lviv

V. Shevchuk,

*PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of
Accounting and Auditing,*

Ivan Franko National University of Lviv

LEGAL REGULATION OF ACCOUNTING FOR FOREIGN ECONOMIC ACTIVITY IN TOURISM AND ITS SIGNIFICANCE FOR SUSTAINABLE DEVELOPMENT

У статті досліджено правове регулювання бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності туристичних підприємств України та його значення для забезпечення сталого розвитку галузі. Проаналізовано трирівневу ієрархічну структуру чинної нормативно-правової бази, національні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, а також вимоги ЄС щодо ESG-звітності. Виявлено системні прогалини у регулюванні обліку туристичних операцій з нерезидентами, зокрема щодо визнання доходів, кваліфікації туроператора як принципала або агента, обліку валютних операцій і застосування МСФЗ 15. Встановлено, що сукупна дія цих прогалин знижує достовірність фінансової звітності туристичних підприємств та ускладнює їх інтеграцію до міжнародних ринків. Обґрунтовано необхідність гармонізації українського законодавства з вимогами Директиви CSRD та стандартів ESRS. Запропоновано напрями

вдосконалення методичного регулювання бухгалтерського обліку ЗЕД у сфері туризму з урахуванням принципів прозорості, інвестиційної привабливості та відповідального туризму.

The article examines the legal regulation of accounting for the foreign economic operations of tourism enterprises in Ukraine and identifies its principal systemic deficiencies. The existing regulatory framework is characterised by a general cross-sectoral orientation that fails to reflect the industry-specific characteristics of tourism operations, thereby generating inconsistent accounting practices and reducing the reliability of financial reporting across the sector. The three-level hierarchical structure of the regulatory framework, comprising the legislative, standardisation and methodological levels, is examined in detail, and it is established that none of these levels provides a comprehensive sector-specific approach to the accounting treatment of foreign economic transactions conducted by tourism enterprises. Five systemic gaps in the regulatory framework are identified: the absence of industry-specific methodological guidelines; the unresolved classification of tour operators as principals or agents in relations with non-resident service providers; ambiguity in the accounting treatment of advances paid to non-residents and the recognition of exchange differences in a multi-currency revenue environment; the absence of regulatory provisions addressing transfer pricing in transactions with related non-residents; and the lack of ESG disclosure requirements tailored to the tourism sector. The specifics of applying IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers to the foreign economic operations of tour operators are analysed, with particular attention to the identification of performance obligations within bundled service packages, the determination of standalone selling prices in multi-currency environments, and the principal-versus-agent classification. The relationship between the legal regulation of accounting and the achievement of sustainable development goals is examined in the context of Ukraine's European integration aspirations. The significance of transparent financial reporting as a prerequisite for attracting

foreign investment into tourism infrastructure is substantiated. Practical recommendations are proposed, including the development of sector-specific methodological guidelines, the adoption of regulatory clarifications regarding the accounting for advances and exchange differences, and the introduction of ESG disclosure indicators for the tourism sector aligned with the requirements of the CSRD Directive and ESRS standards.

Ключові слова: *бухгалтерський облік, зовнішньоекономічна діяльність, туристичні підприємства, МСФЗ 15, нормативно-правове регулювання, ESG-звітність, сталий розвиток.*

Keywords: *accounting, foreign economic activity, tourism enterprises, IFRS 15, regulatory framework, ESG reporting, sustainable development.*

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями.

Сучасний розвиток туристичної галузі характеризується посиленням інтеграційних процесів у світову економіку, активізацією зовнішньоекономічної діяльності туристичних підприємств та зростанням ролі міжнародних стандартів у регулюванні фінансово-економічних відносин. У цих умовах особливого значення набуває правове забезпечення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій у сфері туризму, оскільки саме він є ключовим інструментом формування достовірної інформації про фінансові результати діяльності суб'єктів господарювання.

Зовнішньоекономічна діяльність (далі по тексті – ЗЕД) туристичних підприємств охоплює операції різного правового та облікового характеру, зокрема укладання договорів з іноземними партнерами, такими як готелі, авіаперевізники та гіді, надання туристичних послуг нерезидентам на території України, придбання туристичного продукту за кордоном з метою його подальшої реалізації вітчизняним споживачам, а також здійснення валютних платежів і отримання виручки в іноземній валюті. Кожна з цих операцій потребує специфічного підходу до бухгалтерського відображення,

який не повною мірою регулюється загальними нормами облікового законодавства та вимагає або спеціального галузевого регулювання, або хоча б відповідних методичних роз'яснень.

Чинна нормативно-правова база бухгалтерського обліку в Україні характеризується відсутністю спеціалізованих норм для туристичної галузі у частині регулювання зовнішньоекономічних операцій. Туристичні підприємства змушені застосовувати загальні положення щодо обліку валютних операцій, зокрема НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», загальні підходи до визнання доходів і витрат, а також орієнтуватися на роз'яснення контролюючих органів, які не завжди є узгодженими. Така ситуація зумовлює формування різної облікової практики, знижує прозорість фінансової звітності та ускладнює залучення іноземних інвестицій.

Також у контексті глобальних викликів сталого розвитку особливого значення набуває прозорість фінансової звітності туристичних підприємств, що сприяє підвищенню інвестиційної привабливості галузі, зменшенню обсягу тіньових операцій та забезпеченню ефективного використання економічних, соціальних і екологічних ресурсів. Водночас вітчизняне облікове законодавство у сфері туризму поки що не формує достатньої методологічної основи для такої інтеграції.

Усе це зумовлює необхідність комплексного аналізу чинного правового регулювання бухгалтерського обліку ЗЕД туристичних підприємств, виявлення його системних прогалин та розробки рекомендацій щодо їх усунення з урахуванням сучасних вимог до сталого розвитку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Питання нормативно-правового регулювання туристичної галузі в Україні досліджено у праці О. Литвин та І. Кирилюк [1], де систематизовано проблемні аспекти чинної нормативної бази та обґрунтовано необхідність багаторівневої структури управління туристичною діяльністю. Автори встановлюють, що нормативна нестабільність є одним із ключових ризиків для суб'єктів туристичного ринку. Комплексний аналіз регулювання підприємств готельно-ресторанного і туристичного бізнесу здійснено Л. О.

Гончар та А. О. Беляк [2], які доводять, що чинна нормативна база регулює переважно операційну діяльність туристичних підприємств, залишаючи поза увагою специфіку їхнього бухгалтерського обліку. Прогалини галузевого законодавства та питання його гармонізації з нормами ЄС розглянуто О. І. Неліним [3], який фіксує фрагментарність і внутрішню суперечливість вітчизняного права в туристичній сфері.

Бухгалтерський облік та оподаткування туристичних послуг у контексті міжнародного туризму досліджено С. Коваль [4], зокрема в частині визначення місця постачання послуг, застосування ставок ПДВ та специфіки агентських схем. Концептуальні відмінності між НП(С)БО 15 «Дохід» та МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» щодо визнання виручки розкрито Л. Ф. Маценко [5], яка обґрунтовує, що п'ятиетапна модель визнання доходу суттєво змінює логіку відображення виручки туроператорів, що працюють за агентськими схемами з нерезидентами. Проблематику імплементації стандартів ESG-звітності у практику вітчизняних підприємств досліджено У. Івасечко [6] та А. В. Озераном [7], а обліково-аналітичне забезпечення звітності зі сталого розвитку розглянуто науковцями Н. Струк і Р. Демко [8].

Стратегічні настанови та сучасні практики управління сталим розвитком туризму систематизовано у праці Г. О. Горіної [9], де на основі бібліометричного аналізу узагальнено підходи міжнародних організацій, зокрема ЮНВТО та ЄС, до екологічного, соціального та економічного вимірів сталості туристичної галузі. Теоретико-методичні засади сталого туризму в українському контексті розкрито І. Соловієм, О. Адамовським та І. Дубовічем [10], які досліджують принципи «зеленої» економіки та перспективи їх імплементації у вітчизняну туристичну практику. Економічні механізми впровадження принципів сталості безпосередньо у діяльність туристичних підприємств досліджено О. Л. Польовою [11], яка обґрунтовує, що перехід до відповідального туризму потребує не лише управлінських змін, а й відповідного інформаційного та облікового забезпечення. Процеси інституціоналізації ESG-звітності в Україні в контексті імплементації Директиви CSRD та стандартів

ESRS досліджено Т. Г. Китайчук і В. В. Покин'ячередою [12], які обґрунтовують поетапну дорожню карту переходу вітчизняних підприємств до обов'язкової звітності зі сталого розвитку та визначають нормативно-правові передумови цього переходу, актуальні і для туристичної галузі.

Наведений огляд засвідчує, що окремі аспекти проблеми досліджуються у вітчизняній науці відокремлено: правове регулювання галузі, облік ЗЕД, визнання доходів за МСФЗ 15 та ESG-звітність не отримали системного поєднання в єдиному галузевому контексті. Відсутність комплексного дослідження правового регулювання бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій туристичних підприємств з урахуванням вимог сталого розвитку окреслює мету і завдання цієї статті.

Формулювання цілей статті (постановка завдання).

Метою статті є дослідження правового регулювання бухгалтерського обліку ЗЕД туристичних підприємств в Україні, виявлення прогалин у нормативно-правовому забезпеченні та обґрунтування практичних рекомендацій щодо його вдосконалення з урахуванням принципів сталого розвитку. Досягнення поставленої мети передбачає вирішення таких завдань: систематизацію рівнів правового регулювання бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності у сфері туризму; ідентифікацію прогалин нормативного забезпечення та оцінювання їх практичних наслідків; аналіз взаємозв'язку між правовим регулюванням обліку та реалізацією цілей сталого розвитку; формування рекомендацій щодо вдосконалення нормативно-правової бази.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Правова база регулювання бухгалтерського обліку ЗЕД туристичних підприємств в Україні має ієрархічну структуру та охоплює три рівні, кожен із яких характеризується власними недоліками нормативного забезпечення.

Перший рівень є законодавчим. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 р. № 959-ХІІ [13] визначає загальні засади здійснення ЗЕД, включаючи принципи свободи зовнішньоекономічного підприємництва, юридичної рівності суб'єктів та

захисту інтересів вітчизняних учасників. Закон України «Про туризм» від 15.09.1995 р. № 324/95-ВР [14] закріплює правовий статус туристичних підприємств і встановлює принципово важливе для цілей бухгалтерського обліку розмежування між туроператором, що формує туристичний продукт і несе відповідальність за його виконання, та турагентом, що виступає посередником при реалізації готового продукту. Від цього розмежування залежить порядок відображення доходів: туроператор визнає повну вартість туру, тоді як турагент відображає лише агентську винагороду. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV [15] встановлює загальні вимоги до організації бухгалтерського обліку для всіх суб'єктів господарювання, визначає перелік підприємств, зобов'язаних застосовувати МСФЗ, та закріплює принципи безперервності, нарахування і послідовності як методологічну основу для відображення зовнішньоекономічних операцій. Закон України «Про валюту і валютні операції» від 21.06.2018 р. № 2473-VIII [16] лібералізував порядок здійснення валютних операцій і суттєво спростив розрахунки туристичних підприємств з іноземними партнерами, однак не вирішив облікових проблем, пов'язаних із відображенням курсових різниць. Попри достатню повноту у регулюванні організаційно-правових засад ЗЕД, жоден із цих актів не містить норм, адаптованих до специфіки туристичних операцій: відсутні критерії кваліфікації туроператора у відносинах з нерезидентами, не визначено особливостей визнання доходу в мультивалютному середовищі, не врегульовано порядок обліку трансфертного ціноутворення для туристичних мереж із іноземними пов'язаними особами.

Другий рівень охоплює стандарти бухгалтерського обліку. НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. № 193 [17], та Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» [18] регулюють порядок перерахунку операцій в іноземній валюті, розмежовують монетарні та немонетарні статті і встановлюють порядок визнання курсових різниць. Ці стандарти не надають роз'яснень щодо схем часткової попередньої оплати

іноземних послуг, характерних для туризму, коли між датою авансу, датою балансу та датою надання послуги курс суттєво змінюється. Слід також зазначити, що МСБО 21 містить детальніші вимоги щодо визначення функціональної валюти підприємства: концепції, відсутньої у НП(С)БО 21, що для туристичного підприємства, яке значну частину виручки отримує в іноземній валюті, може суттєво впливати на оцінку статей фінансової звітності. НП(С)БО 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 [19], та Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Дохід від договорів з клієнтами» [20] встановлюють порядок визнання виручки від надання туристичних послуг. При цьому НП(С)БО 15 не містить розгорнутих індикаторів для розмежування принципала та агента у відносинах з іноземними постачальниками, тоді як МСФЗ 15 надає детальні критерії такої кваліфікації, застосування яких до практики туроператорів залишається методологічно невизначеним навіть у міжнародному контексті.

Третій рівень є методичним та галузевим і залишається найменш розвиненим. Туристична галузь, на відміну від аграрного сектора, для якого затверджено Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, не має спеціалізованих методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку. Ліцензійні умови провадження туроператорської діяльності, затверджені Постановою КМУ від 11 листопада 2015 р. № 991 [21] та Порядок надання фінансових гарантій туроператорами, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 20.02.2013 р. № 111 регулюють організаційні та фінансові аспекти туроператорської діяльності, однак повністю оминають питання методики бухгалтерського обліку. Чинна Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291, не передбачає галузевої аналітики для туристичних операцій з нерезидентами, що спонукає підприємства самостійно формувати субрахунки без єдиного галузевого стандарту. Відсутність методичного забезпечення є системною

прогалиною, яка посилює наслідки недоліків двох вищих рівнів і унеможлиблює зіставлення фінансової звітності туристичних підприємств між собою.

Аналіз трьох рівнів правового регулювання засвідчує, що кожен із них містить прогалини, які у сукупності формують системну методологічну невизначеність для туристичних підприємств, що здійснюють ЗЕД. Найбільш гострою ця невизначеність є у площині застосування МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами», оскільки саме визнання доходів є центральним елементом фінансової звітності туроператора і водночас тим аспектом, де галузева специфіка зовнішньоекономічних операцій найбільш суттєво відхиляється від логіки, закладеної у стандарті.

Ключові проблемні елементи застосування МСФЗ 15 у ЗЕД туристичних підприємств систематизовано у табл. 1.

Таблиця 1. Специфіка застосування МСФЗ 15 у зовнішньоекономічних операціях туроператора

Вимога МСФЗ 15	Нормативна логіка стандарту	Специфіка туроператора при ЗЕД	Практичний наслідок відсутності регулювання
Ідентифікація зобов'язань щодо виконання (параграфи 22–30)	Зобов'язання визначаються на основі договору з клієнтом	Компоненти пакету (готель, переліт, екскурсії) частково визначаються іноземними постачальниками поза договором з туристом	Неможливість однозначно виокремити зобов'язання щодо виконання без додаткових управлінських суджень
Визначення самостійної продажної ціни компонентів (SSP*) (параграфи 76–80)	Ринкові ціни або метод очікуваних витрат	Ізольованого ринку компонентів туристичного пакету не існує; SSP кожного компонента формується у різних валютах, і коливання курсів змінює пропорції розподілу ціни	Довільний розподіл ціни договору між компонентами; різномірна практика підприємств

Продовження таблиці 1.

Вимога МСФЗ 15	Нормативна логіка стандарту	Специфіка туроператора при ЗЕД	Практичний наслідок відсутності регулювання
Кваліфікація принципала або агента (параграфи Б34–Б38)	Принципал контролює послугу до її передачі клієнту; агент лише організовує надання послуги третьою стороною	Туроператор несе ризик невикористання придбаних ресурсів (індикатор принципала за параграфом Б37), проте не контролює послугу фізично (індикатор агента за параграфом Б31)	Завищення або заниження визнаних доходів залежно від обраного підходу; відсутність галузевого роз'яснення
Момент або період визнання доходу (параграфи 35–38)	Дохід визнається або в єдиний момент, або рівномірно протягом часу виконання зобов'язання	Тур може охоплювати кілька звітних дат; відсутнє нормативне роз'яснення щодо кваліфікації туристичної послуги як такої, що виконується протягом часу або в єдиний момент	Спотворення фінансових результатів суміжних звітних періодів
Облік модифікацій договору (параграфи 18–21)	Зміна кваліфікується як окремий договір або розширення наявного залежно від умов	Перенесення дати туру, зміна готелю, доплати потребують окремої кваліфікації; штрафи за відмову від туру є «платою за невиконання» і мають визнаватися доходом лише після звільнення від зобов'язання	Дострокове визнання штрафів доходом у момент нарахування, що суперечить логіці МСФЗ 15
Облік невикористаних компонентів (breakage **) (параграф Б45)	Дохід від компонентів, якими клієнт статистично не скористається, може визнаватися достроково на основі обґрунтованих оцінок	Якщо 30% туристів не відвідують включену до пакету екскурсію, туроператор може визнати відповідну частку вартості достроково – за наявності надійної статистичної бази	Жоден вітчизняний нормативний документ не згадує концепцію breakage; методологічна основа для її застосування відсутня

*SSP (Standalone Selling Price) — самотійна продажна ціна, тобто ціна, за якою підприємство продало б окремий компонент договору самотійно, поза пакетною пропозицією.

**Breakage — це концепція з МСФЗ 15, яка означає ситуацію, коли клієнт статистично не скористається певним компонентом оплаченого пакету. Підприємство може визнати дохід від таких компонентів достроково, якщо має надійну статистичну базу для оцінки ймовірності їх невикористання.

Джерело: складено авторами на основі [20]

На підставі аналізу індикаторів МСФЗ 15 (параграфи Б34–Б38) [20] та роз'яснень Комітету з інтерпретацій МСФЗ щодо агентських відносин у пакетних пропозиціях, автори дотримуються позиції, що вітчизняний туроператор у відносинах з нерезидентами-постачальниками послуг, як правило, відповідає критеріям принципала – передусім з огляду на те, що він несе повний ризик невикористання попередньо придбаних ресурсів (бронювання місць в готелях, чартерні рейси) до моменту їх передачі клієнту, що є вирішальним індикатором за параграфом Б37. Натомість відсутність фізичного контролю над наданням послуги іноземним виконавцем, на яку нерідко посилаються на практиці як на аргумент на користь агентської кваліфікації, відповідно до роз'яснень IFRS IC не є самостійним підставою для визнання агентом за умови наявності економічного контролю через прийняття цінового та кредитного ризику.

Відсутність галузевих роз'яснень щодо визнання доходів туроператорів унеможливорює і коректне формування нефінансової звітності, оскільки показники доходів від ЗЕД є базою для розрахунку низки ESG-індикаторів, передбачених стандартами ESRS. Це обумовлює необхідність розгляду вимог ЄС до звітності зі сталого розвитку як невід'ємної складової нормативного регулювання обліку ЗЕД туристичних підприємств.

Розуміння вимог ЄС до звітності зі сталого розвитку потребує звернення до Директиви Європейського Парламенту та Ради 2013/34/ЄС, яка сформувала єдину архітектуру фінансової звітності в країнах ЄС та закріпила принцип суттєвості як методологічну основу для формування фінансової звітності. Для України як держави-кандидата на членство в ЄС положення цієї Директиви є орієнтиром для гармонізації вітчизняного облікового законодавства.

Еволюція вимог ЄС до нефінансової звітності охоплює три послідовні етапи. Директива 2014/95/ЄС (NFRD) запровадила концепцію обов'язкового розкриття ESG-інформації для великих підприємств суспільного інтересу. Директива 2022/2464/ЄС (CSRD) [22], що набула чинності з 1 січня 2023

року, замінила добровільні рамки обов'язковими деталізованими стандартами, розробленими Європейською консультативною групою з фінансової звітності (EFRAG). У липні 2023 року прийнято Європейські стандарти звітності зі сталості (ESRS), які утворюють операційну основу CSRD та охоплюють екологічні, соціальні й управлінські виміри діяльності підприємств [23].

Принцип подвійної суттєвості зобов'язує підприємство розкривати як вплив чинників сталого розвитку на власний фінансовий стан, так і вплив своєї діяльності на суспільство та довкілля, що для туроператора означає необхідність кількісної оцінки власного вуглецевого сліду від організації подорожей. Інтеграція фінансової та нефінансової звітності перетворює підготовку ESG-інформації на невід'ємну складову облікового процесу, а не на відокремлену комунікаційну функцію.

З точки зору ЗЕД туристичних підприємств найбільш релевантними є чотири стандарти ESRS. ESRS E1 «Зміна клімату» вимагає розкриття викидів парникових газів категорій Score 1, 2 та 3, причому Score 3 охоплює авіаперельоти та наземний транспорт, що у більшості випадків становлять понад 90% вуглецевого сліду туристичного пакету. ESRS E4 «Біорізноманіття та екосистеми» є актуальним для туроператорів, що організовують природний та екотуризм у чутливих екосистемах. ESRS S2 «Працівники в ланцюжку вартості» охоплює умови праці гідів, водіїв та персоналу іноземних партнерів, що безпосередньо стосується зовнішньоекономічних відносин туроператора з нерезидентами. ESRS G1 «Ділова поведінка» регулює антикорупційні заходи та управлінські процедури, що набуває особливого значення в операціях з нерезидентами у країнах з різним рівнем корупційних ризиків [23].

Вітчизняне законодавство перебуває на початковому етапі адаптації до цих вимог. Стратегія запровадження звітності із сталого розвитку, схвалена розпорядженням КМУ від 18.10.2024 р. № 1015-р [24], та проєкт відповідного закону, розроблений Міністерством фінансів України у лютому

2025 року, засвідчують намір держави перейти від декларативних стратегій до конкретних регуляторних норм. Водночас жоден із цих документів не містить галузевої специфіки для туризму, а чинна редакція Закону про бухгалтерський облік не відображає вимог CSRD ані щодо критеріїв охоплення, ані щодо переліку обов'язкових показників звітності. Повноцінне впровадження ESG-звітності потребує комплексного національного законодавства, гармонізованого з CSRD [22], а інтеграція ESG-підходів у систему корпоративного управління є необхідною передумовою підвищення інвестиційної привабливості підприємств [6]. Неузгодженість вимог, яким фактично вже мають відповідати вітчизняні туристичні підприємства на ринку ЄС, та тим, що від них вимагає вітчизняне право, набуває характеру стратегічного ризику для конкурентоспроможності даного сектору економіки.

Невідповідність між чинною системою ліцензування туроператорської діяльності та вимогами сталого розвитку є додатковим свідченням системного характеру виявлених прогалин. Ліцензійні умови, затверджені постановою КМУ від 11.11.2015 р. № 991 [21], орієнтовані виключно на комерційно-правові аспекти, оминаючи виміри екологічної відповідальності та управлінської прозорості. ДСТУ ISO 21401:2020 «Туризм та супутні послуги. Система управління сталим розвитком закладів розміщення» [25] є добровільним і нормативно не пов'язаний ані з системою ліцензування, ані з вимогами до фінансової звітності. Вирішення цієї проблеми потребує скоординованих дій Міністерства фінансів, Міністерства економіки та Державного агентства розвитку туризму.

Значення правового регулювання обліку ЗЕД для досягнення цілей сталого розвитку визначається трьома взаємопов'язаними аспектами: прозорістю фінансових потоків від ЗЕД як умовою достовірної оцінки внеску туризму у платіжний баланс країни; достовірністю фінансової звітності як передумовою залучення іноземних інвестицій у туристичну інфраструктуру;

інтеграцією ESG-критеріїв у систему обліку як інституційним стимулом для впровадження екологічно відповідальних практик [9, 10].

На підставі проведеного аналізу сформовано комплекс рекомендацій щодо вдосконалення нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку ЗЕД туристичних підприємств. Першочерговим кроком є розробка та затвердження Міністерством фінансів України Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку у туристичних підприємствах, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність. За аналогією з Методичними рекомендаціями для аграрного сектору, такий документ має визначити галузеву номенклатуру статей доходів і витрат від ЗЕД, критерії кваліфікації туроператора як принципала або агента, порядок відображення авансів нерезидентам та курсових різниць, а також рекомендований план рахунків з аналітикою за видами зовнішньоекономічних операцій, що передбачає, зокрема, виокремлення субрахунків 362.1 (розрахунки з нерезидентами-готелями), 362.2 (розрахунки з нерезидентами-перевізниками), 362.3 (розрахунки з нерезидентами – агентствами туристичних послуг (трансфери, екскурсії, гіді, розміщення тощо)), 703.1 (дохід туроператора як принципала при ЗЕД), 703.2 (дохід туроператора, як агента при ЗЕД) та 945.1 (курсів різниці за авансами нерезидентам), а також мінімальні вимоги до розкриття інформації у фінансовій звітності. З урахуванням того, що Угода про асоціацію між Україною та ЄС передбачає поступову гармонізацію вітчизняного законодавства з нормами ЄС, паралельно необхідно розпочати адаптацію вимог Директиви CSRD [22] та стандартів ESRS [23] до умов вітчизняного туристичного ринку із забезпеченням галузевої специфіки для підприємств, що здійснюють ЗЕД, включаючи запровадження мінімального переліку галузевих ESG-індикаторів: викидів від організованих перельотів за методологією Score 3 стандарту ESRS E1-6, охоплення нерезидентів-постачальників процедурами Due Diligence (фінансовою та юридичною діагностикою бізнесу перед рішенням про співпрацю) відповідно до ESRS

S2-16, а також частки платежів нерезидентам у юрисдикціях з підвищеним корупційним ризиком згідно з ESRS G1-4.

Висновки та перспективи подальших розвідок у даному напрямі.

Проведене дослідження дозволяє сформулювати такі узагальнення. Правове регулювання бухгалтерського обліку ЗЕД туристичних підприємств України не забезпечує комплексного галузевого підходу: туристичні підприємства змушені застосовувати загальні норми обліку ЗЕД, не адаптовані до особливостей туристичного продукту, агентських відносин з нерезидентами та мультивалютного середовища формування доходів.

Виявлено п'ять системних недоліків нормативного регулювання: відсутність галузевих методичних рекомендацій, неврегульованість кваліфікації туроператора як принципала або агента, відсутність методики відображення авансів нерезидентам та курсових різниць, невизначеність щодо трансфертного ціноутворення в операціях з пов'язаними нерезидентами, а також відсутність вимог до розкриття ESG-показників. Сукупна дія цих прогалин знижує достовірність фінансової звітності туристичних підприємств та ускладнює їхню інтеграцію у міжнародні ринки.

Встановлено, що правове регулювання обліку ЗЕД у туризмі має безпосереднє значення для досягнення цілей сталого розвитку: прозорість фінансових потоків, достовірність звітності та інтеграція ESG-критеріїв є необхідними умовами залучення іноземних інвестицій у галузь та розвитку відповідального туризму в умовах євроінтеграції України.

Сформований комплекс рекомендацій передбачає розробку галузевих методичних рекомендацій, прийняття роз'яснень щодо кваліфікації туроператора та обліку курсових різниць, а також запровадження галузевих ESG-показників відповідно до вимог Директиви CSRD. Реалізація цих заходів покликана трансформувати чинну нормативну базу з фрагментованого зводу загальних норм на цілісну галузеву систему регулювання, здатну забезпечити достовірність фінансової звітності

туристичних підприємств і підвищити їхню конкурентоспроможність на міжнародних ринках.

Перспективами подальших досліджень є розробка практичних форм первинних документів та облікових реєстрів для туристичних підприємств у сфері ЗЕД, вивчення міжнародного досвіду галузевого обліку зовнішньоекономічних операцій у туризмі, а також формування методики аудиту фінансової звітності туристичних підприємств з урахуванням галузевої специфіки ЗЕД.

Література

1. Литвин О., Кирилюк І. Нормативно-правове регулювання туристичної галузі в Україні. *Економічні горизонти*. 2024. № 1 (27). С. 79–86. DOI: [https://doi.org/10.31499/2616-5236.1\(27\).2024.298788](https://doi.org/10.31499/2616-5236.1(27).2024.298788)
2. Гончар Л. О., Бесяк А. О. Нормативно-правове регулювання діяльності підприємств готельно-ресторанного і туристичного бізнесу. *Економіка та суспільство*. 2021. № 26. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-26-3>
3. Нелін О. І. Нормативно-правове регулювання та державна підтримка туристичної галузі в Україні: теоретико-прикладний аспект. *Юридична Україна*. 2023. № 9 (249). DOI 10.37749/2308-9636-2023-9(249)-3
4. Коваль С. Бухгалтерський облік та оподаткування туристичних послуг у контексті міжнародного туризму. *Сталий розвиток економіки*. 2025. № 3 (54). С. 44–49. DOI: <https://doi.org/10.32782/2308-1988/2025-54-7>
5. Маценко Л. Ф. Концептуальні відмінності обліку доходів після введення МСФЗ 15 «Виручка за контрактами із замовниками». *Економіка і суспільство*. 2017. № 12. С. 701–705. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/12_ukr/117.pdf
6. Івасечко У. Імплементція міжнародних стандартів звітності зі сталого розвитку у практику вітчизняних підприємств. *Економіка та суспільство*. 2026. № 85. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2026-85-61>

7. Озеран А. В. Інформація про сталий розвиток у звіті про управління. *Сталий розвиток економіки*. 2024. № 2 (49). С. 282–290. DOI: <https://doi.org/10.32782/2308-1988/2024-49-45>

8. Струк Н., Демко Р. Обліково-аналітичне забезпечення формування звітності зі сталого розвитку підприємств. *Український економічний часопис*. 2025. № 10. С. 110–116. DOI: <https://doi.org/10.32782/2786-8273/2025-10-17>

9. Горіна Г. О. Сталий розвиток туризму: стратегічні настанови та практики управління. *Торгівля і ринок України*. 2023. №1 (53). с. 52-63. https://elibrary.donnuet.edu.ua/2805/1/Gorina_2_Stalyi%20rozvytok%20turyzmu.pdf

10. Соловій І., Адамовський О., Дубовіч І. Сталий туризм: сучасний стан та перспективи розвитку в Україні. *Економіка та суспільство*. 2023. № 50. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-50-79>

11. Польова О. Л. Економічні аспекти сталого туризму: принципи та нові можливості. *Економіка та суспільство*. 2025. № 76. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-76-61>

12. Китайчук Т. Г., Покиньючерда В. В. ESG-звітність в Україні: перспективи, виклики та дорожня карта впровадження. *Інклюзивна економіка*. 2025. № 2 (8). DOI: https://doi.org/10.32782/inclusive_economics.8-4

13. Про зовнішньоекономічну діяльність : Закон України від 16.04.1991 р. № 959-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12>

14. Про туризм : Закон України від 15.09.1995 р. № 324/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/324/95-вр>

15. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

16. Про валюту і валютні операції : Закон України від 21.06.2018 р. № 2473-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19>

17. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. № 193. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>

18. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_022

19. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>

20. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Дохід від договорів з клієнтами». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS-15_ukr-compressed.pdf

21. Ліцензійні умови провадження туроператорської діяльності : Постанова КМУ від 11 листопада 2015 р. № 991. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/991-2015-%D0%BF#Text>

22. Directive (EU) 2022/2464 of the European Parliament and of the Council of 14 December 2022 as regards corporate sustainability reporting (CSRD). URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32022L2464>

23. Commission Delegated Regulation (EU) 2023/2772 of 31 July 2023 supplementing Directive 2013/34/EU as regards sustainability reporting standards (ESRS). URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32023R2772>

24. Про схвалення Стратегії запровадження підприємствами звітності із сталого розвитку : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 18.10.2024 № 1015-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1015-2024-p>

25. ДСТУ ISO 21401:2020 «Туризм та супутні послуги. Система управління сталим розвитком закладів розміщення». URL: https://online.budstandart.com/ua/catalog/doc-page.html?id_doc=91619

References

1. Lytvyn, O. and Kyryliuk, I. (2024), "Regulatory and legal regulation of the tourism industry in Ukraine", *Ekonomichni horyzonty*, vol. 1 (27), pp. 79–86. DOI: [https://doi.org/10.31499/2616-5236.1\(27\).2024.298788](https://doi.org/10.31499/2616-5236.1(27).2024.298788)
2. Honchar, L. and Beliak, A. (2021), "Legal regulation of the activities of hotel, restaurant and tourism businesses", *Ekonomika ta suspil'stvo*, vol. 26. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-26-3>
3. Nelin O. I. (2023), "Regulatory and legal regulation and state support of the tourism industry in Ukraine: theoretical and applied aspects", *Yurydychna Ukraina*, vol. 9 (249). DOI 10.37749/2308-9636-2023-9(249)-3
4. Koval' S. (2025), "Accounting and taxation of tourist services in the context of international tourism", *Stalyj rozvytok ekonomiky*, vol. 3 (54), pp. 44–49. DOI: <https://doi.org/10.32782/2308-1988/2025-54-7>
5. Matsenko, L.F. (2017), "Conceptual differences in revenue accounting after the introduction of IFRS 15 "Revenue from Contracts with Customers", *Ekonomika i suspil'stvo*, vol. 12, pp. 701–705, available at: https://economyandsociety.in.ua/journals/12_ukr/117.pdf (Accessed 05 May 2026).
6. Ivasechko U. (2026), "Implementation of international sustainable development reporting standards in the practice of domestic enterprises", *Ekonomika ta suspil'stvo*, vol. 85. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2026-85-61>
7. Ozeran, A. (2024), "Information on sustainable development in the management report: proposals for the structure considering Directive (EU) 2022/2464", *Stalyi rozvytok ekonomiky*, vol. 2(49), pp. 282–290. DOI: <https://doi.org/10.32782/2308-1988/2024-49-45>
8. Struk, N. and Demko, R. (2025), "Accounting support for sustainability reporting", *Ukrainskyi ekonomichnyi chasopys*, vol. 10, pp. 110-116. DOI: <https://doi.org/10.32782/2786-8273/2025-10-17>
9. Horina, H. O. (2024), "Sustainable tourism development: strategic guidelines and management practices", *Torhivlia i rynok Ukrainy*, vol. 1(53), pp.

52-63, available at:
https://elibrary.donnuet.edu.ua/2805/1/Gorina_2_Stalyi%20rozvytok%20turyzmu.pdf (Accessed 05 May 2026).

10. Solovij, I., Adamovs'kyj, O. and Dubovich, I. (2023), “Sustainable tourism: current status and development prospects in Ukraine”, *Ekonomika ta suspil'stvo*, vol. 50. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-50-79>

11. Pol'ova O. L. (2025), “Economic aspects of sustainable tourism: principles and new opportunities”, *Ekonomika ta suspil'stvo*, vol. 76. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-76-61>

12. Kytaichuk, T.H. and Pokynchereda, V.V. (2025), “ESG reporting in ukraine: prospects, challenges, and a roadmap for implementation”, *Inklyuzyvna ekonomika*, vol. 2(08). DOI: https://doi.org/10.32782/inclusive_economics.8-4

13. The Verkhovna Rada of Ukraine (1991), The Law of Ukraine “On foreign economic activities”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12> (Accessed 05 May 2026).

14. Verkhovna Rada of Ukraine (1995), The Law of Ukraine “On Tourism”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/324/95-vr> (Accessed 05 May 2026).

15. Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine "On accounting and financial reporting in Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (Accessed 05 May 2026).

16. Verkhovna Rada of Ukraine (2018), The Law of Ukraine “About currency and currency operations”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19> (Accessed 05 May 2026).

17. Ministry of Finance of Ukraine (2000), Order “The impact of changes in exchange rates: National regulation (standard) of accounting 21”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00> (Accessed 05 May 2026).

18. Ministry of Finance of Ukraine (2012), “International Accounting Standard 21 “The impact of changes in exchange rates”, available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_022 (Accessed 05 May 2026).

19. Ministry of Finance of Ukraine (1999), Order “National Regulation (Standard) of accounting 15 “Income”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (Accessed 05 May 2026).

20. International Accounting Standards Board (2014), “IFRS 15: Revenue from Contracts with Customers”, available at: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS-15_ukr-compressed.pdf (Accessed 05 May 2026).

21. Cabinet of Ministers of Ukraine (2015), Resolution “Licensing conditions for conducting tour operator activities”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/991-2015-%D0%BF#Text> (Accessed 05 May 2026).

22. European Parliament and Council of the European Union (2022), “Directive (EU) 2022/2464 of the European Parliament and of the Council of 14 December 2022 as regards corporate sustainability reporting (CSRD)”, available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32022L2464> (Accessed 05 May 2026).

23. Official Journal of the European Union, (2023), “Commission Delegated Regulation (EU) 2023/2772 of 31 July 2023 supplementing Directive 2013/34/EU as regards sustainability reporting standards (ESRS), available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32023R2772> (Accessed 05 May 2026).

24. Cabinet of Ministers of Ukraine (2024), Resolution “On approval of the strategy for implementation of sustainability reporting by enterprises”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1015-2024-r> (Accessed 05 May 2026).

25. UkrNDNTs (2020), “DSTU ISO 21401:2020 "Tourism and related services. Sustainable development management system for accommodation establishments”, available at: https://online.budstandart.com/ua/catalog/doc-page.html?id_doc=91619 (Accessed 05 May 2026).

Отримано редакцією журналу / Received: 13.05.26

Прорецензовано / Revised: 22.05.26

Дата публікації / Published: 26.05.26