

ТЕМА 7. «БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ТУРИСТСКИХ УСЛУГ»

П Л А Н

1. Особенности туристских услуг и организационные основы их оказания
2. Документирование фактов хозяйственной жизни
3. Порядок отражения в бухгалтерском учете доходов, расходов и финансовых результатов, связанных с оказанием туристских услуг
4. Организация отражения затрат и калькулирование себестоимости туристских услуг в системе управленческого учета



1. Особенности туристских услуг и организационные основы их оказания

- Сфера туристских услуг представляет собой одну из наиболее динамично развивающихся отраслей экономики России.
- Организация деятельности в сфере туристских услуг, в том числе подходы к организации бухгалтерского учета, во многом предопределяется их особенностями.
- **Основная специфика сферы туризма** в том, что ее влияние на экономику страны происходит через спрос и потребление со стороны туристов.
- Как следствие, не товар и не услуга доставляется туристу, а сам турист – потребитель прибывает к месту, где производится и потребляется услуга.



- Оплачивая услугу, турист рассчитывает получить впечатления от посещения каких – либо достопримечательностей, следовательно, страна посещения должна обладать историческими, культурными, архитектурными, этнографическими или какими – то иными ресурсами.
- Другая отличительная черта – **сложная структура турпродукта** и территориальная разобщенность комплекса входящих в него услуг.
- **Формируемый турпродукт** по сути представляет собой совокупность связанных между собой различных туристских услуг.
- В связи с тем, что они будут оказаны в разное время, в деятельности организации **может присутствовать незавершенное производство**.
- Кроме того, услуги предоставляют разные удаленные друг от друга организации, не всегда находящиеся в месте пребывания туриста.
- Такая особенность повышает требования к обеспечению связи и согласованности в действиях между отдельными звеньями технологического процесса оказания услуги, а также приводит к повышению уровня расходов на средства связи (телефонной, мобильной, почтовой и др.)

- Существенно влияние на сферу туристских услуг **сезонного колебания спроса**, что требует разработки и применения особой политики учета доходов и расходов в межсезонные периоды отчетного года, разработки мероприятий в сфере налогового планирования.
- **Пик продаж** в значительной мере зависит от избранного клиентом **вида туризма**: для пляжного туризма наибольший пик достигается летом, для горнолыжного – зимой, для религиозного – в дни соответствующих праздников и т.д.
- Эффективность оказания туристских услуг в значительной мере зависит от политической, социально – экономической, санитарно – эпидемиологической обстановки в стране, паспортно – визовых формальностей, национальной политики в сфере квотирования посещения туристами отдельных территорий и многих других факторов.



- Обычно удельный вес фонда оплаты труда в расходах оказывающих услуги организаций достаточно велик и составляет более **30 %**, т. е. процесс оказания услуги трудоемкий.
- Особенно трудозатратна деятельность туристских фирм.
- Клиентоориентированность туристских услуг приводит к **одновременному формированию множества заказов**, что требует автоматизации контроля их исполнения, а также контроля самих учетных процессов.
- Туры, как правило, продаются за несколько месяцев до начала отдыха, что нужно принимать во внимание при организации бухгалтерского учета, формировании маркетинговой и ценовой политики фирмы.
- Например, вводится специальное предложение по дополнительному страхованию туристов, купивших турпакет, от инфляции, плохой погоды и т. д.
 - Эта система применяется только до определенного времени.



- Турфирмы предоставляют скидку со стоимости тура, если турист, забронировавший тур, оставляет за фирмой право самостоятельного выбора одной из трех дат своего отправления и одного из трех пунктов отдыха.
- Как правило, **туристские услуги выполняются по нескольким направлениям:**
 - по производственному направлению, предполагающему формирование собственных туров;
 - по торговому направлению, означающему перепродажу путевок, приобретенных по договору купли – продажи;
 - По направлению комиссионной торговли, когда продаются путевки, полученные от комитента по договорам комиссии.
- *Каждое из названных направлений нуждается в собственной бухгалтерской методике.*
- **Реализационной единицей** является тур, состоящий из набора услуг, перечень которых ограничен, а изменение их себестоимости во времени легко прогнозируемо.
- Конкретные условия путешествия и розничная цена туристского продукта определяются индивидуально по каждому клиенту или группе клиентов.

- Ограниченность перечня затрат и возможность с высокой точностью оценить их размер уже в момент оформления клиентом заказа обуславливают целесообразность **применения позаказного метода учета затрат и калькулирования.**
- Организации, оказывающие туристские услуги, руководствуются в своей деятельности Федеральным законом от 24.11.1996 № 132-ФЗ «Об основах туристской деятельности в Российской Федерации», Федеральным законом от 22.07.2005 № 116-ФЗ «Об особых экономических зонах в Российской Федерации и другими законодательными и нормативными правовыми актами.
- Согласно ст. 4 Закона № 132-ФЗ нормативно – правовое регулирование в пределах своих полномочий осуществляет федеральный орган исполнительной власти, которым по постановлению Правительства РФ от 31.12.2004 № 901 «Об утверждении Положения о Федеральном агентстве по туризму» утверждено это Агентство (далее - Ростуризм). Приказ Ростуризма от 10.05.2007 № 28 «Об утверждении Положения о ведении Единого федерального Реестра туроператоров»



регламентирует порядок учета всех туроператоров.

- Постановление Правительства РФ от 09.06.2003 № 335 «Об утверждении Положения об установлении формы визы, порядка и условий ее оформления и выдачи, продления срока ее действия, восстановления ее в случае утраты, а также порядка аннулирования визы» регламентирует визовые вопросы для иностранных граждан.
- Также обязательно для исполнения постановление Правительства РФ от 18.07.2007 № 452 «Об утверждении Правил оказания услуг по реализации туристского продукта».
- Перечисленные документы содержат определения следующих основных понятий:

туристский продукт -	право на тур как комплекс услуг по перевозке и размещению, оказываемых за общую цену по договору о реализации туристского продукта
туристская услуга -	индивидуально обособленная услуга, оказание которой в комплексе услуг, входящих в тур, позволяет совершить путешествие в соответствии с его целями и потребностями туриста, имеющая правовую форму, соответствующую закону



туристская деятельность -	туроператорская и турагентская деятельность, а также иная деятельность по организации путешествий;
туропера-торская деятельность -	деятельность по формированию, продвижению и реализации туристского продукта, осуществляемая юридическим лицом (туроператором)
турагентская деятельность -	деятельность по продвижению и реализации туристского продукта, осуществляемая юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем (турагентом)
заказчик туристского продукта -	турист или иное лицо, заказывающее туристский продукт от имени туриста, в том числе законный представитель несовершеннолетнего туриста
формирование туристского продукта -	деятельность туроператора по заключению и исполнению договоров с третьими лицами, оказывающими отдельные услуги, входящие в туристский продукт (гостиницы, перевозчики, экскурсоводы (гиды) и др.)
туристская путевка -	письменный акцепт оферты туристской организации на производство и продажу туристского продукта и неотъемлемая часть договора, является также документом первичного учета у туристской организации

- Туроператорская деятельность осуществляется в сфере международного и внутреннего туризма.
- Занимающаяся ею организация в соответствии с Законом № 132-ФЗ должна быть внесена в Единый федеральный реестр туроператоров и иметь свой реестровый номер.
- **Производственные задачи туроператорской организации состоят:**
 - 1) в формировании туристского продукта;
 - 2) в реализации его через туристические агентства потребителю.
- **Для решения первой задачи туроператорская организация:**
 - приобретает у зарубежных партнеров права на услуги по организации проживания, трансфера, экскурсионные услуги и иные дополнительные услуги в стране проживания;
 - приобретает права у иностранных и российских авиаперевозчиков на продажу авиабилетов;
 - на основании аккредитации в консульских органах соответствующих государств оказывает услуги по подаче документов на оформление виз;
 - являясь агентом, от имени страховой компании осуществляет страхование туристов.

- **Решение второй задачи** предполагает выполнение следующих действий, осуществляемых через агентскую сеть:
 - 1) заключение агентского договора с компанией – турагентом;
 - 2) получение от турагента заявки на бронирование туристских услуг (в ней содержится информация о туристах, стране, датах заездов, приводится перечень бронируемых услуг);
 - 3) обработка полученной заявки с последующей передачей турагенту подтверждения по установленной форме и счета на оплату забронированных услуг (или оформление отказа в бронировании);
 - 4) вручение турагенту пакета документов по туру. В него могут входить: ваучер на проживание, документы, связанные с проведением экскурсий, оказанием иных услуг, проездные документы (авиа- или железнодорожные билеты), загранпаспорт (в случае оформления визы), страховой полис, памятка, содержащая основные сведения о посещаемой стране. Перечень документов, подлежащих передаче турагенту, определяется набором забронированных услуг;
 - 5) представление отчета агента (осуществляется не позднее 10-го числа отчетного месяца).

- **Последовательность операций,** совершаемых между туроператором и турагентом и направленных на реализацию турпродуктов, представлена на рис. 1.

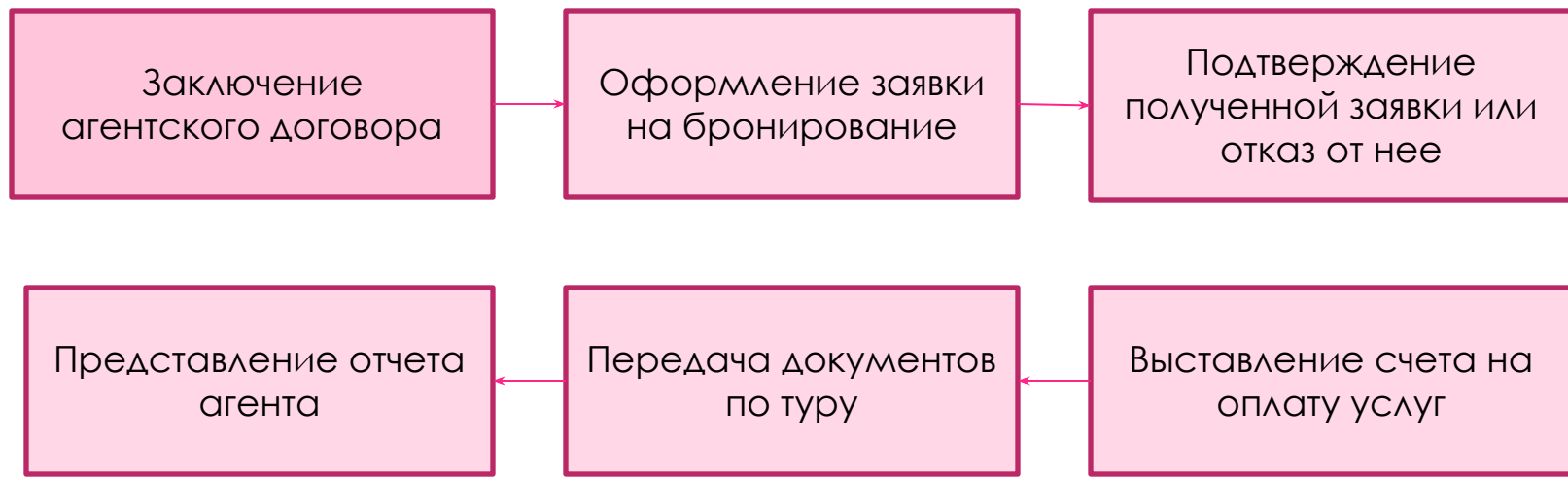


Рис. 1. Последовательность операций по реализации турпродуктов

- Кроме туроператорской деятельности туристская организация может вести на рынке **и агентскую деятельность**.
- Это направление наиболее развито в России.
- Вступая с фирмой в договорные отношения, турист рассчитывает в конечном счете получить необходимый ему набор услуг.
- Фирма же предоставляет ему, как правило, не сами услуги, а права (гарантии) получения в определенное время и в определенном месте услуг, которые часто осуществляются другими фирмами, а не той, с которой клиент заключает договор.
- Приобретаемая клиентом совокупность этих прав оформляется турфирмой в виде **путевки**.



2. Документирование фактов хозяйственной жизни

- На российском рынке доминирует предоставление туристских услуг в рамках турагентской деятельности.
- Поэтому далее рассмотрен порядок документального оформления операций, связанных с формированием и реализацией туров применительно к турагентской деятельности.
- **Заказ туриста** или лица, уполномоченного представлять группу туристов, на формирование туристского продукта туроператору (турфирме) составляется в письменной форме как соглашение, имеющее характер **договора**.
- Клиент может отправить заявку по факсу или прийти в офис турфирмы и оформить предварительный бланк заказа, в котором указываются: фамилия, имя, отчество и контактный телефон клиента; страна и город пребывания; гостиница, срок и дата начала проживания; требования к транспортным средствам; объем и качество экскурсионного обслуживания; прочие услуги;

- Отдельно могут быть занесены в бланк и частные просьбы (например, наличие цветов в номере, предоставление условий для проведения семинаров, деловых переговоров и др.).
- После того, как турист определился со своими предпочтениями, оформляется агентское соглашение и **бланк – заказ**.
- Данные заказа вводятся в программу, с помощью которой проводится предварительный расчет себестоимости и цены продажи туристской услуги.
- Клиент подписывает бланк заказа с проставленными требованиями и ценами реализации услуг.
- После подписания бланка заказа, сведения о нем регистрируются **в журнале заказов**, где обязательно указываются фамилия, имя и отчество менеджера, занимающегося этим заказом, и номер заказа (проставляется на бланке заказа в соответствии с нумерацией, имеющейся в журнале заказов).
- Бланк заказа составляется в двух экземплярах: один передается клиенту, другой помещается в папку заказов, где собираются все документы по оформлению этого заказа.

- **Агентским соглашением** предусматривается **получение предоплаты от клиента** сразу по подписании бланка заказа с ценами продажи или в течение трех рабочих дней, в любом случае – не позднее указанного предельного срока.
- Получив предоплату, турфирма начинает основную работу по выполнению заказа: бронируются номера в гостиницах, покупаются билеты, подготавливаются документы на получение визы и т. д.
- В экземпляре бланка заказа, хранящемся в турфирме, отмечаются подготовленные услуги.
- В папке «Заказы» собираются готовые документы по заказу; загранпаспорт с открытой визой, **ваучеры** на проживание (ваучер – документ о подтверждении оплаты гостиницы отправляющей стороной, на основании которого клиента заселяют в гостиницу (проводится экскурсия). В этом случае клиент отдает один экземпляр, другой экземпляр остается у него, а по третьему производится взаиморасчет отправляющей и принимающей сторонами (поэтому составляют в трех экземплярах)), экскурсионное обслуживание, трансфер и проч.

- После подготовки всех необходимых для поездки документов об этом сообщается клиенту, проводится проверка расчетов, при необходимости отражаются *изменения расценок*.
- Клиент проверяет представленные документы, после чего *расписывается в журнале регистрации заказов*.
- После всех взаиморасчетов заказ «готов», папка заказа с бланком передается в бухгалтерию и служит основанием для внесения записей в журнал хозяйственных операций.
- После окончания дат самого тура заказ считается «закрытым».
- В некоторых случаях возникает необходимость *корректировки записей, сделанных в журнале хозяйственных операций*.
- В этом случае поднимают запись в журнале регистрации заказов, заказ находят по номеру и выполняют перерасчет.
- По результатам перерасчета бухгалтерия вносит *корректирующие записи в журнал операций*.
- Важнейшей особенностью процесса предоставления туристских услуг состоит в следующем: закрытие счета 90 «Продажи» не означает прекращения отношений с клиентом.

- В случае выявления несоответствий между сделанным заказом и фактически предоставленными услугами клиент может поднять вопрос о денежной компенсации возникших неудобств, что повлечет за собой изменение калькуляции себестоимости формально уже оказанной услуги.

Организация документооборота на каждом из выделенных этапов

1. Обращение клиента в туристскую организацию происходит в результате воздействия одного из трех используемых организацией носителей информации: сведений в Интернете, рекомендаций специализированных туристских организаций, рекомендаций клиентов, ранее воспользовавшихся услугами данного турагенства.
 - Документооборот этого этапа ограничивается записью об источнике информации о туристской организации (эта информация используется для планирования маркетинга услуг).



2. *Взаимоотношения между туристской организацией и клиентом оформляются агентским соглашением.*

- В качестве приложения к агентскому соглашению выступает заполняемый клиентом совместно с менеджером бланк заказа (самокопирующийся бланк).
- Именно в заказе отражаются требования клиента к туруслуге.
- В дальнейшем все документы, отражающие выполнение заказа и взаимоотношения с клиентом, брошюруются в файл в такой последовательности:

а) бланк – заказ (уточненный заказ);

б) агентское соглашение;

в) акт оказания услуг;

г) подтверждения и копии ваучеров;

д) переписка с клиентом и партнерами.

3. *Поиск и бронирование отдельных компонентов турпродукта могут не потребоваться, если клиент выберет групповой тур.*

- В этом случае туристская организация выдает ему один из заранее сформированных комплектов, включающих в себя все компоненты (проезд, страховка, ваучеры на проживание, стандартное экскурсионное обслуживание или лечебные процедуры).
- Если же клиент заказывает индивидуальный тур, с него взимается предоплата (в кассу или по счету безналичным перечислением) в размере, покрывающем штрафные санкции к турагентству в случае отказа клиента от поездки.
- После получения предоплаты менеджер направляет компаниям – партнерам, с которыми заключены соответствующие договоры, запрос о предоставлении той или иной услуги.
- Партнеры или сразу присылают подтверждение, или рассматривают запрос в течение одних суток.
- Как правило, получение подтверждений по всем пунктам сделанного клиентом заказа занимает от двух часов до одного рабочего дня (сказывается разница во времени и менталитете сотрудников в принимающей стране).

- Документооборот при расчетах с поставщиками услуг, входящими в состав формируемой туристской услуги, разрабатывается индивидуально каждой организацией в зависимости от характера услуг и местонахождения поставщика.
- В общем виде его содержание представлено в таблице 1.

Таблица 1 – Содержание документооборота при расчетах с поставщиками услуг, входящими в состав формируемого туристского продукта

Вид документа	Составитель	Количество экземпляров	Ответственный за хранение
1	2	3	4
Договор	Юридический отдел	2	1 экз. – юридический отдел Копия – бухгалтерия 1 экз. - поставщик
Заявка на услугу	Менеджер	1	1 экз. – поставщик Копия – менеджер Копия - бухгалтерия
Подтверждение заявки на услугу	Поставщик	1	1 экз. – бухгалтерия Копия - менеджер

1	2	3	4
Счет	Поставщик	1	1 экз. - бухгалтерия
Счет - фактура	Бухгалтерия	2	1 экз. – бухгалтерия 1 экз. - поставщик
Платежный документ	Бухгалтерия	1	1 экз. - бухгалтерия
Отчет агента	Бухгалтерия	2	1 экз. – бухгалтерия 1 экз. - поставщик

4. В редких случаях выясняется, что физически невозможно предоставить услуги в точном соответствии с заказом.
 - Тогда менеджер подбирает альтернативные варианты и на их основе совместно с клиентом составляет уточненный заказ.
 - Если клиент не имеет возможности лично приехать в туристскую организацию, к нему отправляют курьера с заполненным бланком уточненного заказа для подписания.
5. Имея на руках подтверждение предоставления услуг, соответствующих подписанному клиентом заказу (или уточненному заказу), менеджер оформляет служебную записку специалисту по визам с приложением необходимых документов, полученных от клиента.
 - На основании полученной служебной записки специалист по визам оформляет визовую анкету, формирует пакет документов и подает его в консульство принимающей страны.
 - Срок получения визы варьируется от одного дня до двух или трех недель.



6. Выдача менеджером клиенту комплекта документов, обеспечивающих туристу проезд, проживание и получение дополнительных услуг (экскурсию, трансфер), а также визу в страну пребывания в соответствии с заказом (уточненным заказом) фиксируется подписанием акта оказания услуг.

- На основании этого акта клиент полностью оплачивает услуги, предоставленные ему турагентством.
- На руки клиенту выдается туристская путевка, форма которой утверждена приказом Минфина России от 09.07.2007 «Об утверждении формы бланка строгой отчетности».
- Бланк строгой отчетности «Туристская путевка» разработан в соответствии с требованиями Закона № 132-ФЗ.
- **Туристская путевка** – документ, содержащий условия путешествия, подтверждающий факт оплаты туристского продукта и являющийся бланком строгой отчетности.
- Туристская путевка представляет собой неотъемлемую часть договора о реализации турпродукта и оформляется после его подписания между туроператором или турагентом и заказчиком туристского продукта.

- Форма бланка строгой отчетности «Туристская путевка» содержит два листа, из которых первый лист самокопирующийся.
- Первый лист бланка выдается заказчику туристского продукта (туристу), второй лист остается у юридического лица или индивидуального предпринимателя, оформляющего турпутевки.
- *Бланки строгой отчетности* выдают материально ответственным лицам (кассирам, приемщикам заказов и т. п.) под отчет.
- При этом на каждый вид наименования бланка строгой отчетности составляют в двух экземплярах заборно – контрольный лист.
- Один экземпляр этого листа выдают под расписку материально ответственному лицу, другой хранят в бухгалтерии.
- *Заборно – контрольные листы* должны иметь печать организации, помещаемую в левом верхнем углу.
- В правом верхнем углу ставится дата выдачи листа, подпись главного бухгалтера и печать организации.

7. После отбытия клиента в тур могут возникнуть ситуации, в котором клиенту потребуется изменить заранее спланированную программу.

- В этом случае он направляет в турагенство заявку на изменение тура, составленную в произвольной форме, где излагает причины изменений и свои пожелания.
- Фактически такая заявка обрабатывается как отдельный заказ, но брошюруется к первоначальному договору с клиентом.
- Возникающие дополнительные расходы осуществляются только после их оплаты представителем клиента.
- Также клиент может направить в турагенство претензионное заявление произвольной формы в связи с несоответствием фактически предоставленного сервиса указанному в подтверждениях и его заказу.
- В этом случае менеджер, ведущий заказ данного клиента, начинает заниматься урегулированием вопросов, а в исключительных случаях, имея визу руководителя, может произвести дополнительные расходы, связанные с решением возникших проблем.

- Претензионное заявление, служебные записки и переписка, возникшие вследствие заявленной претензии, брошюруются в файл с первоначальным договором на оказание услуг.
 - Данные обо всех дополнительных расходах, а также об их оплате представителями клиентов вносятся в систему учета себестоимости данного заказа.
8. Клиентские файлы, содержащие сведения по договорам на оказание услуг и приложения к ним, хранятся у менеджера, «ведущего» клиента, до истечения двух недель с момента возвращения клиента из тура.
- Такой срок может быть установлен на случай, если клиент решит подать претензионное заявление после возвращения из тура.
9. По прошествии указанного срока менеджер делает в системе управленческого учета отметку о закрытии заказа, на бланке заказа (уточненного заказа) ставится штамп «Закрыт», а сам сброшюрованный файл передается на архивацию.

- В результате по каждому из заказов формируется дело, содержащее задокументированные сведения о затратах.
- Именно эта первичная информация позволяет применять в туристском бизнесе позаказный метод калькулирования себестоимости предоставляемых услуг.
- Особого внимания со стороны туроператорских организаций заслуживают вопросы документального оформления операций по взиманию дополнительных сборов с покупателей в рамках продаж авиабилетов.
- Эти продажи осуществляются в соответствии с заключенными агентскими договорами.
- Правила их оформления регулируется гл. 52 «Агентирование» и 51 «Комиссия» Гражданского кодекса РФ.
- Так, в гл. 51 ГК РФ указано: «В случае, когда комиссионер совершил сделку на условиях более выгодных, чем те, которые были указаны комитентом, дополнительная выгода делится между комитентом и комиссионером поровну, если иное не предусмотрено соглашением сторон».
- Из этого следует, что порядок взимания дополнительных сборов с покупателем в рамках осуществления продаж авиабилетов должен быть специально прописан в договоре между агентом и авиаперевозчиком.

3. Порядок отражения в бухгалтерском учете доходов, расходов и финансовых результатов, связанных с оказанием туристских услуг

- Туристская организация может выступать туроператором, вести турагентскую деятельность, а также быть комиссионером.
- Порядок бухгалтерского учета зависит от избранного организацией направления.
- В случае **туроператорской деятельности** организации самостоятельно формируют турпакеты, приобретая проездные документы (авиабилеты, железнодорожные билеты, билеты на туристские автобусы), гостиничные ваучеры, ваучеры на экскурсионное обслуживание, визы.
- Сформированные турпакеты реализуются покупателям самостоятельно или через агентства.
- Для организации учета затраты подразделяются на производственные (связанные с оказанием туристской услуги) и коммерческие (затраты, вызванные продвижением и продажей туристской услуги).

- **Производственные затраты** включают в себя:
 - 1) затраты по приобретению прав на услуги сторонних организаций, используемые при оказании туристских услуг (затраты на приобретение прав на услуги по размещению и проживанию; транспортное обслуживание (перевозку), питание, экскурсионное и медицинское обслуживание и др.);
 - 2) затраты, связанные с деятельностью производственного персонала (затраты на оплату труда производственного персонала; отчисления на социальные нужды; затраты, связанные со служебными разъездами производственного персонала и т. д.). **Затраты двух названных групп учитываются на счете 20 «Основное производство»;**
 - 3) Затраты подразделений турфирмы, участвующих в оказании туристской услуги (домов отдыха, гостиниц, кемпингов, moteлей и т. д.).
- Эти затраты отражаются на счете **23 «Вспомогательное производство»**, причем часть косвенных расходов, учтенных на счете **25 «Общепроизводственные расходы»** и **26 «Общехозяйственные расходы»** подлежит отнесению на счет **23** согласно выбранному варианту распределения.

- Существует достаточно большой перечень **косвенных (накладных) расходов**, далее представлены некоторые из них:
- затраты, связанные с организацией процесса оказания туристской услуги (оплата труда работников управления с отчислениями на социальные нужды; командировочные расходы, включая расходы по оформлению заграничных паспортов и других выездных документов сотрудникам турфирмы; затраты на аренду, содержание и эксплуатацию зданий и помещений административного назначения, в том числе затраты на коммунальные услуги, ремонт и техническое обслуживание);
- затраты, связанные с обучением персонала (оплата стажировок сотрудников по изучению иностранного языка; оплата участия в семинарах и т. п.);
- затраты на расходные материалы (приобретение специальных бланков – турпутевок, ваучеров, бланков учета и отчетности), канцелярские принадлежности;
- прочие управленческие расходы (оплата услуг банков, процентов по кредитам, информационных, аудиторских, консультационных услуг, коммунальных платежей и др.).

- Косвенные (накладные) расходы в туристской деятельности фиксируются на счетах **25 и 26**.
- При наличии у организации **расходов будущих периодов** они учитываются на счете **97** и списываются впоследствии на счет **20 «Основное производство»**.
- В процессе оказания услуг туристские организации приобретают у сторонних организаций права в целях последующего их использования для производства туристских услуг как в текущем отчетном периоде, так и в будущем.
- Затраты, связанные с приобретением таких прав, тоже учитываются на счете 97 «Расходы будущих периодов» по видам (на приобретение прав на услуги по перевозке, размещению, питанию и т. д.).
- После заключения договора на оказание туристской услуги с использованием ранее приобретенных прав их стоимость подлежит списанию **в дебет счета 20 «Основное производство»**.

- Если турорганизации не удастся использовать ранее приобретенные нераздельными комплексами права в течение срока их действия, они могут быть реализованы туристской организацией обособлено от продажи туристских услуг.
- При этом составляется бухгалтерская запись:

Дебет 90/2 «Себестоимость продаж» Кредит 97 «Расходы будущих периодов»

- Стоимость не использованных при оказании туристских услуг и не проданных обособленно от них прав на услуги сторонних организаций с длительным сроком действия по истечении срока их действия отражается на счете **26** и подлежит включению в себестоимость проданных услуг как технологические потери.
- ▣ **К коммерческим расходам** относятся расходы на деятельность точек реализации; комиссионные, агентские и прочие вознаграждения сторонним организациям; расходы, связанные с продвижением услуг:

- на разработку и публикацию рекламных изданий – иллюстрированных каталогов, брошюр, альбомов, проспектов, рекламных писем, плакатов, открыток, оригинальных фирменных пакетов;
- на финансирование объявлений в печати, передач по радио и телевидению;
- на световую и иную наружную рекламу, изготовление стендов, рекламных щитов, указателей, оформление витрин, проведение выставок – продаж;
- на приобретение, копирование, дублирование, демонстрацию рекламных кино- и видеофильмов и др.;
- представительские расходы, расходы на участие в выставках и другие аналогичные.
- Указанные расходы отражаются по дебету счета **44 «Расходы на продажу»**.
- На нем отражается часть косвенных расходов, учтенных на **счете 26**, если они связаны с деятельностью точек продаж.

- Согласно п. 9 ПБУ 10/99 «Расходы организации» **«коммерческие и управленческие расходы** могут признаваться в себестоимости проданной продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов **по обычным видам деятельности»**.
- Таким образом, при фиксации этого метода **в учетной политике для целей бухгалтерского учета** можно управленческие (счет 26) и коммерческие (счет 44) расходы относить на себестоимость туристских услуг, отражая их на счете 90 субсчет 2 «Себестоимость продаж».
- Тот же порядок предусмотрен п. 45 Методических рекомендаций по планированию, учету и калькулированию себестоимости туристского продукта и формированию финансовых результатов у организаций, занимающихся туристской деятельностью (от 04.12.1998 № 402, приказ Государственного комитета РФ по физической культуре и спорту).

- Продажа туристских путевок отражается записью:

Дебет 62 Кредит 90/1 -	признана выручка от продажи туристских услуг
Одновременно сформированные на счете 20 затраты, связанные с оказанием услуг. Подлежат списанию:	
Дебет 90/2 Кредит 20 -	списана себестоимость проданных туристских услуг

- На практике существует и другой вариант отражения себестоимости и продажи туристских услуг – с использованием счета 43 «Готовая продукция».
- В этом случае формирование себестоимости туристских путевок отражается:

Дебет 43 Кредит 20 – списана себестоимость оказанной туристской услуги.

При продаже выполняется запись:

Дебет 90/2 Кредит 43 – списана себестоимость проданных туристских услуг.

- Отступление от правил учета объясняется противоречиями, существующими в законодательстве.
- В положении Закона № 132 – ФЗ фигурирует понятие «туристский продукт».
- Объектом калькулирования также выступает туристский продукт, который по своей сути составляет совокупность услуг, оказываемых туристу.
- Под продуктом понимается прежде всего «предмет», «вещественный результат производственной деятельности», «то же, что продукция (как правило в стоимостном измерении)» (понятия в словаре под ред. Д.Н. Ушакова «Толковый словарь русского языка» и «Словарь современной экономической науки» под ред. Лопатникова Л.И.).
- В связи с этим у юристов, бухгалтеров, экономистов и др. специалистов сложились разные точки зрения.
- Одни относят туристский продукт к имущественным правам, другие – к товарам, третьи – к услугам.

- По мнению ряда авторов, счет 43 целесообразно использовать при формировании туров не по заказам конкретного клиента, а для дальнейшей реализации покупателям.
- При этом, как правило, выкупаются блоки мест и неразделимые комплексы, а турпродукты пользуются спросом и весьма популярны.
- Турагентства в своей деятельности активно используют бланки строгой отчетности «туристская путевка».
- Согласно Инструкции к Плану счетов (приказ № 94н) для обобщения информации о наличии и движении находящихся на хранении и выдаваемых под отчет бланков строгой отчетности предназначен забалансовый счет 006 «Бланки строгой отчетности».
- На этом счете учитываются бланки в условной оценке.
- Аналитический учет ведут по каждому виду бланков и местам их хранения.
- Фактическая стоимость бланков «туристская путевка» учитывается на активном счете 10 «Материалы».

- При турагентской, комиссионной или иной посреднической деятельности бухгалтерский учет в сфере туристских услуг ведется с применением Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания.
- В случае турагентской деятельности при перепродаже путевок, приобретенных у другой организации, бухгалтерский учет приобретения и последующей реализации ведется по схеме, используемой предприятиями торговли.
- Приобретена путевка по договору купли – продажи:
Дебет счета **41** «Товары» Кредит **60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
- При продаже путевка списывается по покупной стоимости:
Дебет счета **90** «Продажи», субсчет «Выручка по торговой деятельности» Кредит счета **41** «Товары»

- Затраты, связанные с приобретением и продажей путевок по торговой деятельности, подлежат учету на счете **44** «Расходы на продажу».
- В конце отчетного периода эти расходы списываются проводкой:
Дебет **90** «Продажи», субсчет «Выручка по торговой деятельности»
Кредит счета **44** «Расходы на продажу»
- При этом на счете 44 может оставаться сальдо издержек обращения на остаток товара, в которые могут входить транспортные расходы по доставке путевок и проценты за пользование кредитом, полученным на ведение этой деятельности.
- В сфере оказания туристских услуг возможна и **посредническая деятельность** с использованием следующих видов договоров:
 - договора агентского соглашения;
 - договора комиссии;
 - договора поручения.

- Основное различие посреднических договоров заключается в том, от чьего имени (турагента или туроператора) совершается сделка по продаже туристских услуг (таблица 1).

Таблица 1 – Роль субъектов, участвующих в процессе оказания туристских услуг в рамках заключенных посреднических договоров

Вид посреднического договора	Роль субъекта в договоре при осуществлении им деятельности	
	туроператорской	турагентской
Договор агентского соглашения	принципал	агент
Договор комиссии	комитент	комиссионер
Договор поручения	доверитель	поверенный

- По **договору поручения** в соответствии со ст. 971 ГК РФ поверенный обязуется от имени и за счет доверителя совершить определенные действия.
- Поверенный выполняет конкретные указания доверителя, поэтому права и обязанности по такой сделке возникают у туроператора.
- В сфере туриста подобные договоры заключаются в целях оказания услуг по оформлению и подаче документов в консульские органы для получения визы, бронированию и выписке авиабилетов на чартерные рейсы.
- Статьей 990 ГК РФ определены условия **договора комиссии**.
- Предполагается, что комиссионер совершает сделку от своего имени, но за счет комитента.
- В данной ситуации за сделку отвечает непосредственно турагент, даже если туроператор назван в сделке.

- **Договор агентского соглашения (агентский договор)**, как следует из ст. 1005 ГК РФ, представляет собой совокупность двух описанных договоров.
- Агент может заключать сделку от своего имени, но за счет принципала (по аналогии с договором комиссии), может заключить договоры от имени и за счет принципала (по аналогии с договором поручения).
- Договоры комиссии и агентские договоры, как правило, заключаются для оказания услуг по оформлению страхования туристов, бронированию и выписке авиабилетов на регулярные рейсы, реализации услуг по проживанию в стране пребывания.

Порядок бухгалтерского учета оказания туристских услуг в условиях применения посреднических договоров

- **При посреднической деятельности** в случае продажи туристской услуги по агентскому договору в бухгалтерском учете агента должна быть составлена следующая запись:
- Дебет счета **76**, субсчет «Расчеты с покупателями комиссионного товара» Кредит **76**, субсчет «Расчеты с принципалом».

- Поступление денежных средств от покупателей комиссионного товара должно отражаться в бухгалтерском учете агента записью:

Дебет 51 Кредит 76, субсчет «Расчеты с принципалом».

- При перечислении денежных средств, полученных от покупателей комиссионного товара, принципалу в бухгалтерском учете агента составляется следующая запись:

Дебет 76, субсчет «Расчеты с принципалом» Кредит 51.

- Начисление причитающегося агенту вознаграждения отражается записью:

Дебет 62 Кредит 90 «Продажи».

- Если необходимо показать взаимозачеты по встречным обязательствам, например агент получает от покупателей денежные средства и перечисляет их принципалу за вычетом агентского вознаграждения, эта операция отражается посредством следующей записи:

Дебет 76, субсчет «Расчеты с принципалом» Кредит 62.

- Если агенту передаются какие – либо материальные ценности, подлежащие передаче покупателю, данные ценности подлежат учету на забалансовых счетах:

Дебет счета 004 «Товары, принятые на комиссию»;

Дебет счета 006 «Бланки строгой отчетности».

Пример 1.

- На основании агентского договора компания (принципал) поручает туроператорской организации (агенту) продавать его туристскую услугу на внутреннем рынке по ценам не ниже цен, установленных принципалом.
- Агентское вознаграждение согласно договору составляет 10 % стоимости реализованной и оплаченной продукции принципала (включая НДС).
- В течение отчетного периода агенту от принципала передается услуга для ее реализации на сумму 1180 тыс. руб. по ценам принципала (в том числе НДС 18 % - 180 тыс. руб.)

- По истечении отчетного периода, предусмотренного договором, агент предоставил принципалу отчет с указанием проведенных операций, к числу которых относились:
 - продажа услуги принципала по его ценам на сумму **944 тыс. руб. (в том числе НДС 18 % - 144 тыс. руб.);**
 - в том числе уплачено покупателями **826 тыс. руб. (в том числе НДС 18 % - 126 тыс. руб.).**
- Необходимо иметь в виду, что порядок отражения в учете агентского вознаграждения, полученного за услуги агента по реализации продукции (товаров, работ, услуг) принципала, зависит от условий агентского договора:
 - при перечислении полученной выручки от продажи продукции (товаров, работ, услуг) на счет агента он может по условиям договора удерживать часть этой выручки в счет уплаты вознаграждения;
 - если же вся выручка от покупателей поступает непосредственно на банковские счета (или в кассу) принципала, то агентское вознаграждение однозначно при этом перечисляется принципалом отдельно.

- Предположим, что все расчеты проводятся с участием агента (т. е. через его расчетный счет или кассу) и агент удерживает часть этой выручки в счет уплаты вознаграждения.
- Величина собственных затрат агента, учитываемых на счете **26** «Общехозяйственные расходы» составила за отчетный период 40 тыс. руб.
- Порядок отражения данных фактов хозяйственной жизни приведен в таблице 2.

Таблица 2 – Порядок записи фактов хозяйственной жизни на счетах бухгалтерского учета

Содержание ФХЖ	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.
Принята от принципала услуга, подлежащая реализации в рамках посреднического договора	004		1180
Услуга принципала реализована покупателям	62	76/2 004	944 944
Реализованная услуга оплачена покупателями	51	62	82,6

Агентом представлен отчет принципалу по реализованной и оплаченной услуге	76/2	76/3	82,6
Агентом начислено агентское вознаграждение (826 000 x10 %)	76/4	90/1	82,6
Агентом удержано агентское вознаграждение из причитающейся принципалу выручки	76/3	76/4	82,6
Начислен НДС по агентскому вознаграждению (18%)	90/3	68 НДС	12,6
Списаны затраты агента за отчетный период	90/2	26	40
Получена прибыль от посреднических операций (82600 – 12600 – 40000)	90/9	99	20
Агентом перечислена принципалу причитающаяся ему выручка за вычетом агентского вознаграждения (826000 - 82600)	76/3	51	743,4

- Если туристская услуга реализуется **по договору комиссии**, то сумма денежных средств, поступивших комиссионеру от покупателей за реализованные путевки (в том числе НДС), отражается следующим образом:

Дебет 51, 50 Кредит 62

- Затем начисляется комиссионное вознаграждение в размере определенного процента от суммы сделки (по договору с комитентом):

Дебет 76 Кредит 90, субсчет «Продажа по договорам комиссии».

- Далее начисляется НДС с суммы комиссионного вознаграждения.
- Затраты, связанные с оказанием посреднических услуг по договору комиссии, также должны учитываться на счете 44 «Расходы на продажу» (на отдельном субсчете «Расходы по комиссионной торговле») и в конце отчетного периода списываться в Дебет счета 90 субсчет «Выручка по договорам комиссии».

- Так как комиссионное вознаграждение в туристских организациях облагается НДС, то отдельный учет затрат, относимых на издержки обращения (и соответственно учет НДС, относящийся к этим издержкам), позволит обоснованно принимать к зачету НДС по этому виду деятельности.
- ▣ **Договоры поручения** применяются при заключении соглашений с поставщиками услуг по организации чартерных рейсов, а также при заключении соглашений с визовыми центрами на подачу документов туристов в консульский орган иностранного государства на открытие визы.
- Для выполнения данных поручений посреднику перечисляются денежные средства для оплаты услуг поставщика, оказывающего услуги.
- Эти операции в бухгалтерском учете туристской организации могут быть отражены так, как показано в таблице 3.

Таблица 3 – Записи на счетах бухгалтерского учета по отражению операций по посредническим договорам, в которых туроператорская организация выступает доверителем (принципалом, комитентом)

Содержание ФХЖ	Документ - основание	Дебет	Кредит
Перечислены посреднику денежные средства для оплаты услуг, оказываемы для комитентах	Платежное поручение, выписка банка	76 субсчет «Расчеты с посредником»	51, 52
Начислено вознаграждение посреднику	Отчет посредника	44	60
Включена в стоимость полученной услуги сумма вознаграждения посредника	Договор, отгрузочные документы от поставщика	41, 10	60
Взаимозачет встречных требований с посредником	Бухгалтерская справка	60	76 субсчет «Расчеты с посредником»

Пример 2.

- На основании договора поручения туроператор (доверитель) поручает визовому центру (поверенному) оформить и подать в консульский орган иностранного государства для указанных граждан документы на открытие въездной визы, оплатив установленный иностранным государством консульский сбор.
- Вознаграждение поверенного составляет 900 руб. (в том числе НДС – 18 %) за пакет документов на одного человека.
- В установленный размер вознаграждения включена компенсация расходов поверенного по исполнению поручения доверителя, за исключением расходов на оплату консульского сбора.
- Вознаграждение поверенного и средства на оплату консульского сбора перечисляются поверенному отдельными платежными поручениями.
- Размер консульского сбора составляет 1200 руб. за одного человека (НДС не облагается).
- Порядок отражения данных операций приведен в таблице 4.

Содержание ФХЖ	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Перечислены посреднику средства для исполнения поручения – консульский сбор	76/1	51	1200
Перечислено посреднику вознаграждение	76/3	51	900
Оприходованы услуги от поставщика – документы поданы на рассмотрение в консульский орган	15	60	1200
Начислено вознаграждение посреднику	15	76/3	762,71
Начислен НДС на вознаграждение посредника	19	76/3	137,29
Определена фактическая себестоимость услуги	41	15	1962,71
Предъявлен к вычету НДС со стоимости услуги	68	19	137,29

- Договоры, по которым туроператор выступает агентом (поверенным, комиссионером), могут быть заключены на реализацию от имени туроператора услуг по проживанию в стране пребывания, оказание экскурсионных услуг и иных дополнительных услуг, по оформлению страховых полисов, продаже авиабилетов на регулярные и чартерные рейсы.
- Порядок отражения названных и аналогичных им операций в системе бухгалтерского учета представлен в таблице 5.

Таблица 5 – Записи на счетах бухгалтерского учета по отражению операций по посредническим договорам, в которых туроператорская организация выступает посредником (агентом, комиссионером, поверенным)

Содержание ФХЖ	Документ - основание	Дебет	Кредит
Поступили денежные средства от покупателя комиссионного товара	Выписка банка	50, 51, 52	76 субсчет «Расчеты с покупателями комиссионного товара»
Перечислены комитенту денежные средства, поступившие от покупателя комиссионного товара	Отчет посредника	76 субсчет «Расчеты с комитентом»	51, 52

Начислено вознаграждение за выполнение поручения	Бухгалтерская справка	62	90/1
Начислен НДС с суммы вознаграждения посредника	Бухгалтерская справка, отчет посредника	76, субсчет «Расчеты с комитентом»	19
Перечислены комитенту денежные средства от покупателя за вычетом вознаграждения	Платежное поручение, выписка банка, отчет посредника	76, субсчет «Расчеты с комитентом»	62
Приняты от комитента товары для реализации	Договор, отгрузочные документы от комитента	004 «Товары принятые на комиссию»	

- В процессе оказания услуг туроператоры активно взаимодействуют с авиакомпаниями, в связи с чем особого внимания заслуживает организация учета расчетов за предоставляемые ими услуги по воздушной перевозке.
- В первую очередь речь идет о порядке учета авиабилетов, полученных от перевозчика или лица, им уполномоченного.
- Туроператорским организациям в своей деятельности необходимо руководствоваться следующими положениями.
- Согласно ст. 784 ГК РФ перевозка пассажиров осуществляется на основании договора перевозки, заключаемого между пассажиром и перевозчиком.
- Учитывая то, что перевозка является услугой, и руководствуясь положениями гл. 52 ГК РФ, можно заключить следующее: организация, являясь агентом и выполняя поручение авиаперевозчика, оказывает ему услуги (непосредственно или через лицо, им уполномоченное) по реализации авиабилетов (заключению договоров воздушной перевозки) в соответствии с заключенным агентским договором.

- Согласно Воздушному кодексу РФ договор воздушной перевозки должен подтверждаться перевозочным документом, которым и служит авиабилет (п. 2 ст. 105).
- Поскольку перевозочные документы приравниваются к бланкам строгой отчетности, можно заключить, что учет бланков авиабилетов как бланков строгой отчетности должен быть организован на предусмотренных для этого забалансовых счетах.
- Руководствуясь *Инструкцией по применению Плана счетов*, бланки авиабилетов нужно учитывать с использованием счета 006 «Бланки строгой отчетности», а учет реализации авиабилетов в рамках агентского договора – с применением счетов учета расчетов: 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

4. Организация отражения затрат и калькулирование себестоимости туристских услуг в системе управленческого учета

- Методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости туристского продукта и формированию финансовых результатов у организаций, занимающихся туристской деятельностью, предусмотрено применение туристскими организациями позаказного метода, который может быть реализован в системе управленческого учета организаций.
- Объект учета затрат – отдельный заказ на производство конкретной туруслуги, группы типовых туруслуг или совокупность заказов на оказание туруслуг.
- Себестоимость всего заказа (по группе туристов) определяется путем суммирования всех затрат по группе.
- Для определения себестоимости поездки одного туриста общие затраты на группу делятся на число туристов в группе.

- **Объектом калькулирования себестоимости** для туристских организаций выступает отдельный турпродукт.
- В его себестоимость включаются затраты, непосредственно связанные с производством, продвижением и продажей этого турпродукта.
- **Фактическая себестоимость единицы турпродукта** определяется после выполнения заказа, но могут вноситься изменения, например при наличии затрат претензионного заявления после возвращения из тура, тогда проводится перерасчет возникших затрат.
- В процессе управленческого учета **к синтетическим счетам 20 (23) и 90 открывают субсчета** по направлениям туристской деятельности, осуществляемой турфирмой (организация выездного туризма, организация приема туристов и т. п.), по видам туризма (водный, горный, пеший и др.) или по каким – либо иным признакам.
- Для правильного отнесения прямых затрат на заказы должен быть организован учет первичных документов с указанием кодов (шифров) заказов.

- Для целей калькулирования возможно разделение заказов на подзаказы, что в определенных случаях упрощает порядок ведения учета затрат в разрезе видов услуг.
- Если туристская организация действует как посредник, то в учете отражается только комиссионное (или агентское) вознаграждение.
- Данную деятельность необходимо учитывать обособленно.
- Кроме этого при продвижении и продаже туроператором кроме собственных турпродуктов других туристских организаций, а также при оказании прочих коммерческих (в том числе агентских) услуг туристская организация считается занятой в торговой, сбытовой или другой посреднической деятельности.
- В этом случае необходим *раздельный* учет по туроператорской и посреднической (турагентской) деятельности.
- Номенклатура статей затрат туристская организация устанавливает самостоятельно в зависимости от особенностей деятельности.

- При этом принимаются во внимание названные ранее *Методические рекомендации*, где выделены следующие *типовые статьи*:
 - затраты по приобретению прав на услуги сторонних организаций, используемые при производстве туристского продукта;
 - затраты, связанные с деятельностью производственного персонала;
 - затраты подразделений туристской организации, участвующих в производстве туристского продукта;
 - накладные расходы.
- *Процесс калькулирования* предполагает разделение всех текущих затрат **на прямые и косвенные**.
- Согласно *Методическим рекомендациям* *прямые затраты* связаны с производством туристского продукта, которые можно прямо и непосредственно включать в себестоимость соответствующего объекта калькулирования.

- К *прямым затратам* относятся приобретаемые права на услуги сторонних организаций, используемые при оказании туристских услуг, и *прямые затраты на оплату труда* с социальными отчислениями на них.
- Они отражаются по Дебету счета 20 «Основное производство».
- В себестоимость туристского продукта включаются также выкупленные права на услуги сторонних организаций.
- Под *косвенными затратами* подразумеваются затраты, связанные с организацией производства туристского продукта и управлением им, относящиеся к деятельности туристской организации в целом и включаемые в себестоимость соответствующего объекта калькулирования с помощью специальных методов.
- Эти затраты, в свою очередь, состоят из *общепроизводственных, общехозяйственных и коммерческих расходов*.
- **К общепроизводственным** относятся затраты подразделений, непосредственно формирующих турпродукты, а также вспомогательных подразделений, затраты которых нельзя прямо отнести на заказы, в том числе на содержание помещений и арендную плату по объектам, используемым для оказания туристских услуг.

- **К общехозяйственным** относятся административно – управленческие затраты, а также затраты на консультационные, информационные и прочие услуги для управления.
- Используемый **в туризме позаказный метод** предполагает прохождение *трех этапов*: подготовительного, выполнения заказа и собственно калькулирования.
- В туристской деятельности этап выполнения заказа начинается с обращения клиента (заказчика) с заявкой на приобретение тура.
- С заказчиком заключается *договор*, на основании которого открывается заказ.
- В нем указываются индивидуальный номер (код или шифр заказа), заказчик, туристские услуги и их количество, краткие характеристика и описание, какими структурными подразделениями и в какие сроки они должны быть выполнены, могут указываться *плановая себестоимость*, продажная цена и другая информация.

- Заказ оформляется на специальных бланках в количестве экземпляров, необходимых для структурных подразделений, участвующих в процессе выполнения данного заказа.
- Для калькулирования себестоимости каждого заказа нужно правильно определить базу распределения – основу (в количественном выражении) для распределения косвенных затрат на заказы.
- В Методических рекомендациях по планированию, учету и калькулированию туристского продукта и формированию финансовых результатов у организаций, занимающихся туристской деятельностью, указываются следующие варианты базы распределения:
 - прямые затраты;
 - прямая оплата труда работников;
 - плановая себестоимость.
- Для отнесения косвенных затрат на заказ рассчитывается бюджетная ставка (ставка распределения или коэффициент косвенных затрат) как отношение (группы) косвенных расходов к (группе) базе распределения:

Бюджетная ставка = Косвенные расходы / база распределения