

Министерство образования Республики Беларусь  
Учреждение образования «Витебский государственный  
университет имени П.М. Машерова»  
Институт повышения квалификации и переподготовки кадров

**Е.М. Янкевич**

# **БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В ТУРИЗМЕ**

*Методические рекомендации*

*Витебск  
ВГУ имени П.М. Машерова  
2014*

УДК 338.48:657(075.8)  
ББК 65.052.254.3я73  
Я62

Печатается по решению научно-методического совета учреждения образования «Витебский государственный университет имени П.М. Машерова». Протокол № 3 от 20.12.2013 г.

Автор: старший преподаватель кафедры социально-экономических и гуманитарных дисциплин ИПК и ПК ВГУ имени П.М. Машерова  
**Е.М. Янкевич**

Рецензент:  
профессор кафедры экономики УО «ВГТУ»,  
кандидат экономических наук *А.В. Бугаев*

**Я62** **Янкевич, Е.М.** Бухгалтерский учет в туризме : методические рекомендации / Е.М. Янкевич. – Витебск : ВГУ имени П.М. Машерова, 2014. – 50 с.

Методические рекомендации содержат теоретические аспекты бухгалтерского учета и особенности отраслевого учета в туризме.

Данное учебное издание составлено в соответствии с образовательным стандартом по специальности переподготовки 1-89 02 71 «Менеджмент туристской организации» и может быть использовано при проведении практических занятий и написании контрольной работы, а также для самостоятельного освоения дисциплины.

УДК 338.48:657(075.8)  
ББК 65.052.254.3я73

© Янкевич Е.М., 2014  
© ВГУ имени П.М. Машерова, 2014

## СОДЕРЖАНИЕ

<b>Введение</b> .....	4
<b>Раздел 1. Основы теории бухгалтерского учета</b> .....	5
1. Сущность и значение бухгалтерского учета .....	5
1.1. Понятие хозяйственного учета .....	5
1.2. Виды хозяйственного учета, их характеристика и взаимосвязь .....	5
1.3. Роль и задачи бухгалтерского учета в системе управления бизнесом ..	6
2. Предмет и метод бухгалтерского учета .....	7
2.1. Предмет бухгалтерского учета и его объекты .....	7
2.2. Классификация имущества организации .....	8
2.3. Классификация обязательств организации .....	9
2.4. Понятие хозяйственных процессов и хозяйственных операций. Виды хозяйственных операций .....	9
2.5. Метод бухгалтерского учета и его элементы .....	10
3. Бухгалтерский баланс .....	11
3.1. Бухгалтерский баланс и его строение .....	11
3.2. Изменения в балансе, вызываемые хозяйственными операциями ...	12
4. Система счетов бухгалтерского учета .....	13
4.1. Счета бухгалтерского учета, их назначение и внутреннее строение	13
4.2. Характеристика активных и пассивных счетов .....	14
4.3. Характеристика активно-пассивных счетов и их структура .....	15
4.4. Синтетический и аналитический учет на счетах .....	16
5. Двойная запись хозяйственных операций .....	16
5.1. Двойственное отражение хозяйственных операций на счетах .....	16
5.2. Понятие и виды бухгалтерских проводок .....	17
5.3. Проверка и обобщение данных текущего учета на счетах .....	18
<b>Раздел 2. Бухгалтерский учет в туризме</b> .....	19
2.1. Бухгалтерский учет при осуществлении туристской деятельности	21
2.2. Бухгалтерский учет кассовых операций и расчетов с помощью электронных платежей .....	34
2.3. Бухгалтерский учет затрат и реализации турпродукта у туроператора .	37
2.4. Бухгалтерский учет затрат и реализации турпродукта у турагента .	39
2.5. Бухгалтерский учет затрат и реализации услуг в гостиничном бизнесе	42
2.6. Ценообразование, учет и налогообложение в туризме: проблем- ные вопросы и пути их решения .....	46
<b>Список используемой литературы</b> .....	49

## **ВВЕДЕНИЕ**

Методическая разработка содержит темы для самостоятельного изучения слушателями дисциплины «Бухгалтерский учет в туризме».

Туризм следует рассматривать, прежде всего, в контексте экономических отношений стран и континентов. Для того, чтобы преуспеть в туристическом бизнесе, требуются обоснованная на потребностях потребителя туристических услуг организация производства и реализации турпродукта, хорошее знание международных правовых норм и правил, практики туристического менеджмента и маркетинга, конъюнктуры туристического рынка, бухгалтерского учета и налогообложения. Эффективная производственно-хозяйственная деятельность туристических структур во многом определяется правильной организацией и оптимальной методикой бухгалтерского учета.

### **Цели преподавания дисциплины**

Целью преподавания курса «Бухгалтерский учет в туризме» является подготовка квалифицированных специалистов, способных организовать процесс учета в туристической организации, грамотно проанализировать и оценить результаты ее деятельности, а также использовать бухгалтерскую информацию для разработки стратегии и тактики туристического бизнеса в будущем.

**Задачей изучения данного курса** является приобретение слушателями знаний:

- о месте и роли бухгалтерского учета в системе экономического управления;
- об объекте и предмете бухгалтерского учета;
- об основных задачах бухгалтерского учета в системе управления туристским бизнесом.

### **Требования к результатам обучения**

В результате изучения курса «Бухгалтерский учет в туризме» слушатели специальности «Менеджмент в туризме» должны знать и уметь использовать:

- методику и организацию бухгалтерского учета в туризме;
- состав и содержание учетно-аналитической информации с целью объективной оценки результатов хозяйственной деятельности и финансового состояния организации, а также для выработки и принятия оптимальных управленческих решений;
- самостоятельно систематически изучать законодательство и практику его применения в учете туристской деятельности.

## Раздел 1 Основы теории бухгалтерского учета

### 1 СУЩНОСТЬ И ЗНАЧЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

1. Понятие хозяйственного учета.
2. Виды хозяйственного учета, их характеристика и взаимосвязь.
3. Роль и задачи бухгалтерского учета в системе управления бизнесом.

#### 1.1 Понятие хозяйственного учета

Принятие правильного решения становится возможным только при достаточно большом объеме знаний об управляемом объекте. Получение, сбор этой информации составляет одну из функций управленческой деятельности людей.

**Хозяйственный учет** – это количественное отражение и качественная характеристика всех фактов и событий хозяйственной деятельности людей. Осуществляется хозяйственный учет с целью контроля и управления этой деятельностью.

Хозяйственный учет является частью системы управления и состоит из следующих этапов:

- 1) наблюдение, которое позволяет установить явления, из которых складывается хозяйственная деятельность;
- 2) измерение, т.е. выражение полученных сведений в количественных и стоимостных показателях;
- 3) регистрация производится путем записи результатов наблюдения на специальном материале;
- 4) обобщение полученных данных путем их группировки и представления в удобном для восприятия виде.

Хозяйственный учет может быть успешно использован в управлении в том случае, если отвечает следующим требованиям:

- 1) объективность учетной информации;
- 2) своевременность ее получения;
- 3) единообразие построения учетных показателей;
- 4) полнота, ясность и доступность учетной информации;
- 5) рациональность построения и экономичность учета.

#### 1.2 Виды хозяйственного учета, их характеристика и взаимосвязь

Виды хозяйственного учета:

- 1) оперативный (оперативно-технический);
- 2) бухгалтерский;
- 3) статистический.

**Оперативный** (оперативно-технический) учет осуществляется на уровне управления внутренними подразделениями предприятия. Он представляет собой своеобразное отражение фактических результатов различных хозяйственных операций с целью принятия оперативных управленческих решений в ходе их совершения. **Бухгалтерский учет** – это учет в целом по субъекту хозяйствования, по всем его структурным подразделениям, по всем хозяйственным операциям без исключения.

В соответствии со ст.2 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» (в ред. Закона от 25 июня 2001 г. № 42-3):

**бухгалтерский учет** - система непрерывного и сплошного документального отражения информации о состоянии и движении имущества и обязательств организации методом

ее двойной записи в денежном выражении на счетах бухгалтерского учета в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

Бухгалтерский учет обязаны вести все юридические лица, зарегистрированные на территории Республики Беларусь, филиалы и представительства, в том числе иностранных организаций, хозяйственные группы, простые товарищества, государственные органы, а также индивидуальные предприниматели.

Данные бухгалтерского учета предоставляются в установленные сроки и по согласованной системе показателей всем заинтересованным руководителям и службам организации, а также периодически, по форме, установленной законодательством, – собственникам и государственным органам управления.

**Статистический учет** – это учет данных в государственном масштабе. Он отражает количественные и качественные стороны массовых социально-экономических явлений, их тенденции, закономерности, взаимосвязи. Для исчисления показателей в статистическом учете также используют все измерители, применяя их в зависимости от содержания исследуемого явления и поставленных задач.

Данные статистики сообщаются всем заинтересованным государственным органам управления и публикуются в печати для населения. Статистика широко использует данные других видов учета, особенно бухгалтерского, а при их отсутствии организует самостоятельный статистический учет.

### **1.3 Роль и задачи бухгалтерского учета в системе управления бизнесом**

Бухгалтерский учет присущ всем социальным системам, он применяется во всем мире и имеет многовековую историю.

Целью бухгалтерского учета является контроль и эффективное управление экономическими и производственными процессами в организации. Это достигается путем обеспечения аппарата управления своевременной, полной и объективной бухгалтерской информацией о наличии и движении имущества организации и ее обязательствах, о конечных результатах ее деятельности.

Бухгалтерский учет, являясь составной частью системы управления, выполняет следующие функции:

- 1) контрольную;
- 2) информационную;
- 3) аналитическую;
- 4) функцию обратной связи;
- 5) функцию обеспечения сохранности имущества организации.

Значение бухгалтерского учета определяется содержанием и важностью решаемых им задач. Основными задачами бухгалтерского учета являются:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, полученных доходах и понесенных расходах;
- обеспечение при совершении организацией хозяйственных операций внутренних и внешних пользователей своевременной информацией о наличии и движении имущества и обязательств, а также об использовании материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;
- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление резервов ее финансовой устойчивости.

Таким образом, экономически обоснованное управление любой организацией невозможно без хорошо организованной системы бухгалтерского учета.

## 2 ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

1. Предмет бухгалтерского учета и его объекты.
2. Классификация имущества субъекта хозяйствования.
3. Классификация обязательств субъекта хозяйствования.
4. Понятие хозяйственных процессов и хозяйственных операций. Виды хозяйственных операций.
5. Метод бухгалтерского учета и его элементы.

### 2.1 Предмет бухгалтерского учета и его объекты

В самом широком смысле слова предмет учета – это то, что подлежит учету, о чем необходимо сформировать и представить информацию. Труд бухгалтера, как и любого другого работника, направлен на определенные объекты или предметы, которые он должен учесть, отразив их наименование и количественные характеристики.

Для осуществления деятельности необходимо соответствующее имущество, появление которого приводит к возникновению различных обязательств организации перед другими организациями и лицами. Так, для начала деятельности фирмы имущество передают учредители. На стоимость этого имущества у организации соответственно возникают обязательства перед учредителями (собственниками). Впоследствии, в процессе деятельности, величина имущества может изменяться - увеличиваться и уменьшаться. Например, в результате приобретения его у других организаций возникают соответствующие виды обязательств. Величину этих обязательств также необходимо учитывать. Таким образом, учету подлежат и имущество, и обязательства организации. Поскольку их величина не остается неизменной, следовательно, в процессе деятельности организации происходит их движение. Это движение является следствием хозяйственных операций, совершенных с имуществом и обязательствами. Поэтому в бухгалтерском учете кроме состояния имущества и обязательств, должны найти отражение и хозяйственные операции.

Таким образом, *предметом бухгалтерского учета* является имущество организации, имеющее стоимостную оценку, движение этого имущества в процессе предпринимательской деятельности, а также возникшие в связи с этим обязательства (рисунок 1).

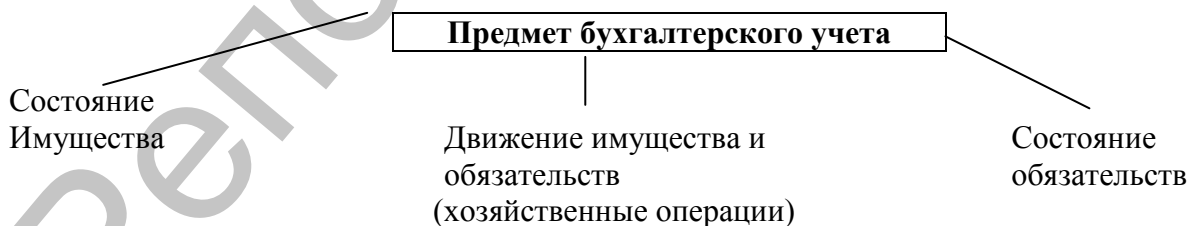


Рисунок 1 - Содержание предмета бухгалтерского учета

Содержание предмета раскрывается через его объекты, к которым относятся: различные виды имущества организации, ее обязательств и их движение, т.е. хозяйственные операции. Эти понятия определены Законом «О бухгалтерском учете и отчетности» следующим образом (Статья 2):

**Имущество** - принимаемые организацией к бухгалтерскому учету недвижимые и движимые вещи (включая деньги и ценные бумаги), иное имущество, в том числе

имущественные права организации в отношении других лиц, а также исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности.

**Обязательства** - отражаемые в бухгалтерском учете обязанности организации перед иными лицами, в том числе ее учредителями и собственниками имущества, возникновение которых является следствием совершившихся хозяйственных операций.

**Хозяйственная операция** - действие или событие, влекущие изменения в объеме и (или) составе имущества и (или) обязательств организации.

Перечень объектов бухгалтерского учета регламентируется законодательством Республики Беларусь, Типовым планом счетов бухгалтерского учета, содержанием отчетности. Детализация объектов бухгалтерского учета производится самостоятельно каждым субъектом предпринимательской деятельности. Вид объектов учета, их назначение и количество в натуральном и стоимостном выражении (измерении) зависит от сферы и отрасли, к которой относится организация.

## 2.2 Классификация имущества организации

Имущество, которым располагает организация в своем хозяйственном обороте, называется ее **активом**.

Для изучения и учета все имущество организации делится на группы по определенному признаку, а затем исследуется каждый объект в отдельности и группа в целом.

Классификация различных видов имущества субъекта в зависимости от его роли в предпринимательской деятельности представлена на рисунке 2. Эта классификация позволяет ответить на вопрос – в качестве чего используются различные объекты имущества.

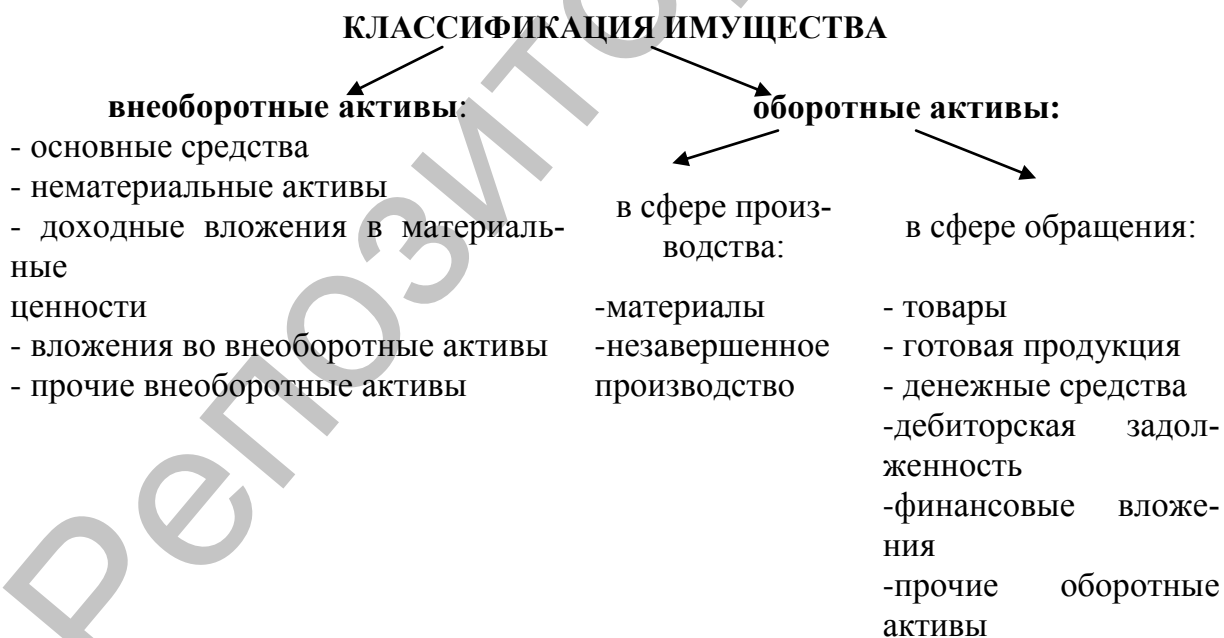


Рисунок 2 – Классификация имущества организации по роли в предпринимательской деятельности

Представленные на схеме виды и группы имущества организации могут состоять из нескольких подгрупп и многочисленных объектов (наименований).



## 2.3 Классификация обязательств организации

Обязательства организации считаются ее *пассивом*. Наличие обязательств *перед учредителями и собственниками* свидетельствует о наличии имущества, полученного или приобретенного юридическим лицом за счет *собственных* средств. Это имущество появляется при передаче его учредителями для начала деятельности организации, а также в результате осуществления предпринимательской деятельности и получения прибыли.

Обязательства *перед иными лицами*, (физическими и юридическими) возникают при приобретении имущества за счет *заемных* средств.

Таким образом, обязательства организации характеризуют источники возникновения имущества организации. Классификация обязательств по этому признаку приведена на рисунке 3.

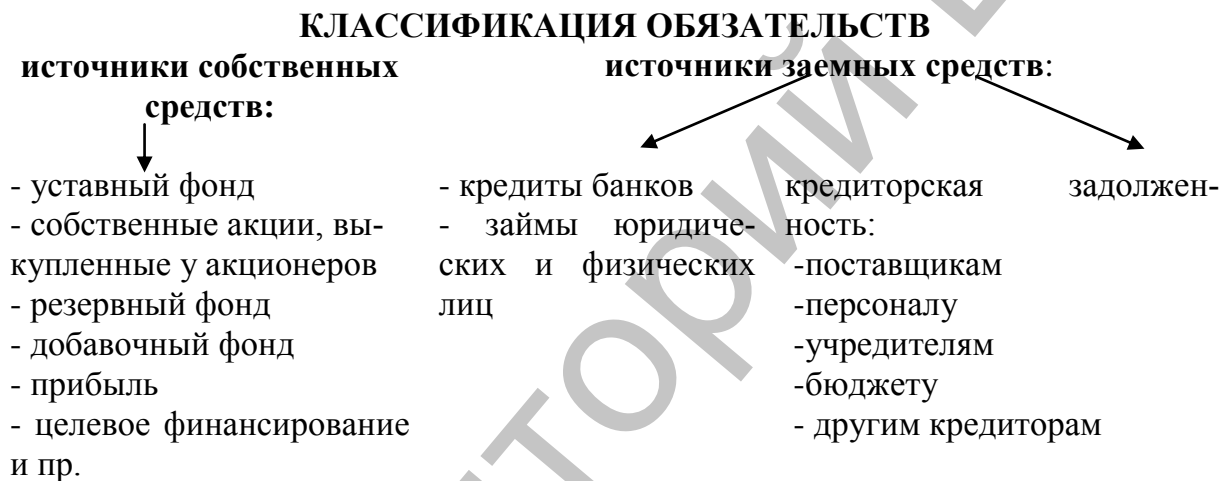


Рисунок 3 – Классификация обязательств

Эта классификация позволяет ответить на вопросы - кому принадлежит имущество организации, и на какую сумму, откуда и за счет каких источников оно появилось в организации. Приведенная классификация может быть более детализированной, например, прибыль может классифицироваться по видам деятельности и отчетным периодам, кредиторская задолженность перед бюджетами – по видам налогов и отчислений и т.д.

## 2.4 Понятие хозяйственных процессов и хозяйственных операций. Виды хозяйственных операций

Стоимостной и натурально-вещественный состав имущества организации определяется спецификой его хозяйственной деятельности. Основу этой деятельности составляют различные хозяйственные процессы, которые, как правило, протекают одновременно. Для организаций торговли характерны такие основные хозяйственные процессы как заготовление, приобретение товаров и их реализация.

Эти процессы состоят из отдельных хозяйственных операций. Основное содержание каждой хозяйственной операции составляет движение имущества, смена одного вида имущества на другой. В результате этого движения происходят изменения и в имуществе и в источниках его возникновения, т.е. в обязательствах. Таким образом,

**хозяйственная операция** – это отдельные хозяйственные действия, вызывающие изменения в объеме, составе и размещении имущества организации (активе), а также в составе и назначении обязательств (пассиве).

Каждая хозяйственная операция характеризуется признаками и показателями.

К признакам относятся: время и место совершения, вещественные элементы, вовлеченные в хозяйственную операцию, затраты, расходы, цены, расценки, нормы, использованные при оформлении хозяйственной операции.

Показатели отражают количественную характеристику хозяйственных операций в натуральных, трудовых и стоимостных измерителях.

Хозяйственные операции делятся на следующие виды:

- 1) изменяют только имущество организации;
- 2) изменяют только обязательства организации;
- 3) одновременное изменение происходит и с имуществом, и с обязательствами.

## 2.5 Метод бухгалтерского учета и его элементы

**Метод бухгалтерского учета** – это совокупность применяемых в бухгалтерском учете приемов и способов с целью изучения предмета бухгалтерского учета.

Этот метод должен обеспечить постоянную неразрывную взаимосвязь данных, отражающих движение имущества (актив), с показателями, характеризующими обязательства организации (пассив). Основными элементами метода бухгалтерского учета являются:

- 1) документация;
- 2) инвентаризация;
- 3) денежная оценка объекта;
- 4) калькулирование;
- 5) система счетов и двойная запись;
- 6) бухгалтерский баланс;
- 7) бухгалтерская отчетность.

**Документация** – письменное свидетельство о совершенной хозяйственной операции, придающее юридическую силу данным бухгалтерского учета. Первичные документы обеспечивают бухгалтерскому учету сплошное и непрерывное отражение хозяйственной деятельности организации.

**Инвентаризация** – проверка фактического наличия и состояния имущества и обязательств. Инвентаризация позволяет обеспечить соотношение между фактически-ми и учетными данными.

**Денежная оценка объекта** – представляет собой способ выражения в денежном измерении имущества организации и ее обязательств.

**Калькулирование** – это способ группировки затрат и определения себестоимости произведенных или приобретенных товарно-материальных ценностей (работ, услуг).

**Система счетов** – применяется для группировки и текущего учета состояния и движения имущества и обязательств организации. Каждый счет представляет собой экономическую группировку, в которой систематизируется, накапливается текущая информация о состоянии объектов учета.

**Двойная запись** – это способ регистрации хозяйственных операций, при котором каждая хозяйственная операция записывается на счетах дважды в равных суммах.

**Бухгалтерский баланс** – это способ экономической группировки и обобщения информации об имуществе организации и обязательствах в денежной оценке на определенную дату.

**Бухгалтерская отчетность** – представляет собой систему показателей, характеризующих производственно-хозяйственную деятельность организации за определенный период.

Все элементы метода бухгалтерского учета являются обязательными для использования всеми субъектами хозяйствования.

## 3 БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

1. Бухгалтерский баланс и его строение.
2. Изменения в балансе, вызываемые хозяйственными операциями.

### 3.1 Бухгалтерский баланс и его строение

Баланс (фр.balance – весы) означает равновесие, уравнивание или количественное выражение отношений между сторонами какой-либо деятельности.

Баланс является одним из основополагающих понятий бухгалтерского учета. В бухгалтерском балансе в стоимостном обобщенном виде представлены данные о предмете учета на определенную дату. Бухгалтерский баланс носит синтетический характер обобщения информации, так как в нем объединяются различные по натурально-вещественной форме виды имущества с помощью единого стоимостного измерителя.

По своему строению бухгалтерский баланс представляет собой двухстороннюю таблицу: левая – актив, правая – пассив. В активе отражаются различные виды имущества организации в стоимостном выражении, а в пассиве – источники возникновения этого имущества, т.е. обязательства.

Основой построения бухгалтерского баланса является взаимосвязь между имуществом и обязательствами. Так как при появлении имущества всегда возникают обязательства в размере стоимости этого имущества, следовательно, общая стоимость имущества (актива) всегда равна общей сумме обязательств (пассива). Это значит, что всегда должно соблюдаться равенство актива и пассива баланса.

Как правило, датой составления бухгалтерского баланса и других форм отчетности является 1-е число месяца (квартала, года), следующего за этим периодом. Составляется баланс нарастающим итогом за каждый отчетный период. Баланс, составленный на 1-е число отчетного периода, называют **вступительным** или **начальным**, а баланс, составленный на конец периода – **заключительным** или **отчетным**.

Так как бухгалтерский учет ведется непрерывно во времени, то заключительный (отчетный) баланс на конец прошедшего (отчетного) периода одновременно является начальным (вступительным) балансом на начало нового отчетного периода. Этим обеспечивается непрерывность ведения бухгалтерского учета.

Основным элементом бухгалтерского баланса является **статья**, которая представляет собой показатель актива или пассива, характеризующий отдельный вид имущества или обязательств организации.

Однородные статьи актива и пассива баланса объединяются в разделы исходя из их экономического содержания. **Разделы баланса** - это укрупненные классификационные группы имущества или обязательств организации, выделяемые по определенным признакам.

В настоящее время в бухгалтерском балансе, форма которого утверждена Министерством финансов Республики Беларусь, содержится 2 раздела в активе и 3 раздела - в пассиве:

В активе:

- 1) внеоборотные активы,
- 2) оборотные активы.

В пассиве:

- 3) источники собственных средств,
- 4) доходы и расходы,
- 5) расчеты.

Общий итог баланса называется его валютой.

Упрощенную форму бухгалтерского баланса можно представить в следующем виде.

Таблица 3.1 – Баланс организации «Х» на 01.XX.XXXX

Актив			Пассив		
статьи	На начало	На конец	статьи	На начало	На конец
Основные средства	25000	25000	Уставный фонд	23400	28400
Нематериальные активы	1500	1500	Нераспределенная прибыль	5560	560
Материалы	2300	3500	Расчеты с поставщиками	4900	6100
Касса	100	60	Расчеты с персоналом по оплате труда	840	0
Расчетный счет	6400	5400	Расчеты по налогам и сборам	600	400
БАЛАНС:	35300	35460	БАЛАНС:	35300	35460

### 3.2 Изменения в балансе, вызываемые хозяйственными операциями

Все хозяйственные операции по признаку их влияния на величину актива и пассива баланса бывают 4 типов:

1. Изменения затрагивают две статьи баланса, находящиеся в активе. В этом случае валюта баланса не изменяется. Например, с расчетного (текущего) счета организации по чеку получены наличные денежные средства и оприходованы в кассу. На расчетном счете происходит уменьшение, а в кассе – увеличение. В общем виде это можно представить так:

$$A + O - O = P,$$

где  $O$  – сумма хозяйственной операции.

2. Обе изменяющие статьи находятся в пассиве баланса. В этом случае валюта баланса также не изменяется. Например, при перерегистрации устава организации часть нераспределенной прибыли направлена на пополнение уставного фонда. При этом уставный фонд увеличивается, а прибыль уменьшается:

$$A = P + O - O$$

3. Изменения происходят и в активе и в пассиве баланса в сторону уменьшения. Например, с расчетного (текущего) счета организации перечислена задолженность в бюджет по налогу на прибыль. При этом на расчетном счете происходит уменьшение и задолженность перед бюджетом также уменьшается:

$$A - O = P - O$$

4. Изменения производят в активе и пассиве баланса в сторону увеличения. Например, получены и оприходованы на склад материалы от поставщика. При этом материалов стало больше и, одновременно, увеличилась задолженность перед поставщиком.

$$A + O = П + O$$

## 4 СИСТЕМА СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

1. Счета бухгалтерского учета, их назначение и внутреннее строение.
2. Характеристика активных и пассивных счетов.
3. Характеристика активно-пассивных счетов и их структура.
4. Синтетический и аналитический учет на счетах.
5. Взаимосвязь между счетами синтетического и аналитического учета.
6. Хронологическая и синтетическая записи.

### 4.1 Счета бухгалтерского учета, их назначение и внутреннее строение

Средством для ведения текущего учета и контроля является система счетов бухгалтерского учета.

**Счета бухгалтерского учета** – это способ группировки, текущего контроля и отражения хозяйственных операций, которые совершаются с имуществом и обязательствами организации.

По внешнему виду счет представляет собой двустороннюю таблицу: левая часть называется *дебет*; правая – *кредит*.

Д Счет _____ К
название

Деление счета на две части необходимо для отражения двух видов изменений в составе объектов учета - увеличение и уменьшение.

На каждый вид имущества и обязательств открывается отдельный счет. Поэтому каждой статье баланса соответствует определенный счет со своим названием и номером. Из баланса на каждый счет переносят не только название определенного вида имущества или обязательств, но и их сумму. Эта сумма отражает величину остатка определенного объекта учета на дату составления баланса. В бухгалтерском учете этот остаток называется *сальдо*. Остаток (сальдо) на начало отчетного периода называют начальным, а на конец отчетного периода – конечным.

**Открыть счет** – это, значит, дать ему название, проставить номер счета, записать начальное сальдо.

В течение месяца на счетах производятся записи всех изменений с объектами учета отдельно по каждой хозяйственной операции. Для этого необходимо по каждой хозяйственной операции документальное подтверждение свершившегося факта.

Произвести запись в левой части счета - это значит дебетовать счет, а в правой – кредитовать.

Сумма (итог) записей хозяйственных операций по дебету или кредиту счета за определенный период без начального сальдо называется соответственно дебетовым или кредитовым *оборотом*.

В конце каждого месяца на всех открытых счетах подсчитывают обороты и выводят конечное сальдо, которое переносится на следующий месяц во вновь открываемые счета и в баланс.

## 4.2 Характеристика активных и пассивных счетов

В соответствии с балансом все счета делятся на:

- 1) активные;
- 2) пассивные.

**Активные** – это счета бухгалтерского учета, на которых учитываются различные виды имущества организации, их состав и движение, т.е. эти счета открываются на статьи актива баланса. При этом остатки отдельных видов имущества, отраженные в левой части баланса (в активе) переносятся на левую часть соответствующих активных счетов (в дебет). Следовательно, остатки на активных счетах могут быть только дебетовыми.

**Пассивные** – это счета бухгалтерского учета, на которых учитываются обязательства организации, их состав и движение, т.е. эти счета открываются на статьи пассива баланса. При этом остатки отдельных видов обязательств, отраженные в правой части баланса (в пассиве) переносятся на правую часть соответствующих пассивных счетов (в кредит). Следовательно, на пассивных счетах остатки могут быть только кредитовые.

По окончании отчетного месяца остатки из активных счетов переносятся в актив баланса, из пассивных счетов – в пассив баланса.

Схема записей на активных и пассивных счетах приведена в таблицах 4.1 и 4.2.

**Таблица 4.1 - Схема записей на активном счете**

Д Номер счета и наименование объекта учета К

Остаток имущества на начало (НС)	
Увеличение имущества в результате хозяйственных операций	Уменьшение имущества в результате хозяйственных операций
Сумма хозяйственных операций – дебетовый оборот (Од)	Сумма хозяйственных операций – кредитовый оборот (Ок)
Остаток имущества на конец (КС): $КС = НС + Од - Ок$	

**Таблица 4.2 - Схема записей на пассивном счете**

Д Номер счета и наименование объекта учета К

	Остаток обязательств на начало (НС)
Уменьшение обязательств в результате хозяйственных операций	Увеличение обязательств в результате хозяйственных операций

Сумма хозяйственных операций дебетовый оборот (Од)	Сумма хозяйственных операций- кредитовый оборот (Ок)
	Остаток обязательств на конец (КС): $КС = НС + Ок - Од$

Таким образом, при записи хозяйственных операций на счетах следует соблюдать правило:

Если операция привела к увеличению объекта учета, то ее сумму следует записать на соответствующем счете под сальдо, т.е. на стороне, где записано сальдо. Если операция вызвала уменьшение объекта учета, то сумма операции записывается на противоположной от начального сальдо стороне счета.

### 4.3 Характеристика активно-пассивных счетов и их структура

Кроме активных и пассивных счетов в бухгалтерском учете есть активно-пассивные счета, которые проявляют признаки как активных, так и пассивных счетов. Остатки на этих счетах могут быть дебетовыми, кредитовыми, и одновременно дебетовыми и кредитовыми (развернутое сальдо). Схема записей на активно-пассивном счете приведена на примере счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в таблице 4.3.

**Таблица 4.3 – Схема записей на активно-пассивном счете**

Д Счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» К

Остаток дебиторской задолженности на начало (НС)	Остаток кредиторской задолженности на начало (НС)
Увеличение дебиторской задолженности, уменьшение кредиторской задолженности в результате хозяйственных операций	Уменьшение дебиторской задолженности, увеличение кредиторской задолженности в результате хозяйственных операций
Сумма хозяйственных операций - дебетовый оборот (Од)	Сумма хозяйственных операций - кредитовый оборот (Ок)
Остаток дебиторской задолженности на конец (КС)	Остаток кредиторской задолженности на конец (КС)

Активно-пассивные счета носят смешанный характер, но запись хозяйственных операций в них соответствует общему правилу. На начало отчетного месяца эти счета открываются на основании бухгалтерского баланса. Суммы, числящиеся в активе баланса, записываются на дебетовой стороне активно-пассивного счета, суммы, числящиеся в пассиве, – на кредитовой. В течение месяца записи хозяйственных операций на счетах производятся в хронологической последовательности по мере их совершения и оформления первичными документами. В конце месяца подсчитывают обороты по дебету и кредиту, выводят остатки на конец и переносят их на соответствующую сторону баланса.

## 4.4 Синтетический и аналитический учет на счетах

По характеру формирования информации об объектах бухгалтерского учета счета делятся на синтетические и аналитические.

**Синтетические счета** – это укрупненные счета для учета целой группы однородных видов имущества или обязательств. Свое название они получили от греческого слова «синтез», что означает объединение, укрупнение. Так, например, на активном синтетическом счете 90 «Реализация» учитываются все виды услуг, организации, независимо от наименований, единиц измерения. **Аналитические счета** – это детализированные счета, учет на которых осуществляется как в денежном так и в натуральном измерении параллельно с синтетическим учетом. Свое название эти счета получили от слова «анализ», что означает разделение, расчленение какой-либо совокупности на составные части.

Промежуточное положение между синтетическими и аналитическими счетами занимают **субсчета**. Они представляют собой промежуточную группировку аналитических счетов в пределах соответствующего синтетического счета. Это счета II-го порядка. Их вводят для того, чтобы получить единые для всех субъектов предпринимательской деятельности обобщенные показатели, которые дополняют показатели синтетического счета. Субсчета открываются к конкретному синтетическому счету, который, как правило, имеет большое количество различных аналитических счетов.

## 5 ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ

1. Двойственное отражение хозяйственных операций на счетах.
2. Понятие и виды бухгалтерских проводок.
3. Проверка и обобщение данных текущего учета на счетах.

### 5.1 Двойственное отражение хозяйственных операций на счетах

Принцип двойственного отражения хозяйственных операций означает, что все экономические явления имеют два аспекта: увеличение – уменьшение либо возникновение-исчезновение, которые компенсируют друг друга.

В учете организации каждая хозяйственная операция, исходя из ее экономического содержания, обязательно затрагивает два объекта учета, т.е. вызывает в балансе изменение по двум статьям. Например, в результате выплаты заработной платы из кассы организации происходят изменения по двум статьям баланса: «Касса» и «Расчеты по оплате труда».

Поскольку для текущего учета каждой статье баланса соответствует определенный синтетический счет, значит, любая хозяйственная операция должна быть отражена на двух счетах: по дебету одного счета, кредиту – другого счета в одинаковой сумме. Это и есть метод двойной записи, как элемент метода бухгалтерского учета.

**Двойная запись** – одновременная запись изменений под влиянием хозяйственной операции на двух счетах.

Необходимость метода двойной записи вытекает из метода балансовой группировки объектов бухгалтерского учета, суть которого в том, что итоги статей актива и пассива баланса должны быть всегда равны. Поэтому, чтобы равенство не нарушалось, каждая хозяйственная операция, отражается на двух счетах одновременно, по дебету одного счета и по кредиту другого.



При отражении каждой хозяйственной операции на счетах между двумя определенными счетами возникает временная связь, которая в бухгалтерском учете называется **корреспонденцией счетов**, а счета, между которыми возникла эта связь, называют **корреспондирующими**.

Для того, чтобы установить корреспонденцию счетов, необходимо следующее:

- 1) в соответствии с содержанием хозяйственной операции, установить, какие объекты учета в ней участвуют;
- 2) установить, как эти объекты связаны с балансом (актив или пассив);
- 3) определить характер изменений произошедших с этими объектами учета (увеличение или уменьшение);
- 4) исходя из схем записи на счетах, установить какой счет дебетуется, а какой кредитруется.

Пример. Получены наличные денежные средства в кассу организации с расчетного счета по чеку на выплату заработной платы.

В этой операции изменения произошли с денежными средствами на расчетном счете организации и в кассе. На расчетном счете их стало меньше, а в кассе больше. И расчетный счет, и касса являются статьями актива баланса, т.к. характеризуют имущество организации. Поэтому для установления корреспонденции счетов воспользуемся схемой записи на активном счете. Исходя из этого увеличение денежных средств в кассе отражаем по Дебету счета «Касса», а уменьшение денежных средств на расчетном счете по Кредиту счета «Расчетный счет». Таким образом, при отражении этой операции возникает следующая корреспонденция счетов:

Дебет счета «Касса» Кредит счета «Расчетный счет»

Метод двойной записи имеет большое контрольное значение. Так как по каждой хозяйственной операции происходит отражение равновеликих сумм по дебету и кредиту счетов, следовательно, сумма оборотов по дебету всех счетов за отчетный период должна быть равна сумме оборотов по кредиту всех счетов и одновременно общей сумме хозяйственных операций.

## 5.2 Понятие и виды бухгалтерских проводок

Запись двух корреспондирующих счетов с указанием их дебета и кредита, а также суммы хозяйственной операции в бухгалтерском учете называется **бухгалтерской проводкой**.

Например, Д 60 К 51 5000000

На практике бухгалтерские проводки можно записывать непосредственно на первичном документе в специально отведенном месте или на специальном бланке, который называется **бухгалтерский регистр**. Запись (регистрация) каждой операции в регистре осуществляется на основе принятых и проверенных бухгалтерских документов.

На основании проводки осуществляется запись сумм хозяйственных операций на счетах. Этот процесс на практике называется **разноской**.

Различают простые и сложные проводки

**Простая проводка** – это проводка, в которой один счет дебетуется и один кредитруется на одну и ту же сумму, т.е. корреспондирует только два счета.

**Сложная проводка** – это проводка, в которой корреспондирует более двух счетов. При этом возможны 2 варианта:

1. Проводка, у которой несколько счетов кредитуются, а один счет дебетуется на общую сумму кредитруемых счетов.

Пример: на расчетный (текущий) счет торговой организации в банке зачислены:

- а) выручка кассы - 2 000 000 руб.;
- б) краткосрочный кредит банка 4 000 000 руб.;
- в) предоплата за товары от покупателей 5 000 000 руб.

Эта операция отражается на счетах следующей сложной проводкой:

Д сч. «Расчетный счет»	-11 000 000 руб.
К сч. «Касса»	- 2 000 000 руб.
К сч. «Расчет по краткосрочным кредитам и займам»	- 4 000 000 руб.
К сч. «Расчеты с покупателями и заказчиками»	- 5 000 000 руб.

2. Проводка, у которой несколько счетов дебетуется, а один счет кредитуется на общую сумму дебетуемых счетов.

Пример: из кассы организации выплачены:

- а) заработная плата работниками организации – 50 000 000 руб.
- б) пособия на детей - 1 000 000 руб.

Эта операция отражается на счетах следующей сложной проводкой:

Д сч. «Расчеты по оплате труда»	-50 000 000 руб.
Д сч. «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»	- 1 000 000 руб.
К сч. «Касса»	-51 000 000 руб.

Проводки, в которых с одной стороны и с другой стороны участвуют несколько счетов в нашей практике учета запрещены, так как в этом случае по такой корреспонденции нельзя восстановить и проконтролировать экономическую сущность хозяйственной операции.

Любую сложную проводку можно всегда представить и записать несколькими простыми. Например, приведенную выше операцию можно отразить двумя простыми:

Д сч. «Расчеты по оплате труда» К сч. «Касса» - 50 000 000 руб.

Д сч. «Расчеты по соц. Страх. и обеспечению» К сч. «Касса» - 1 000 000 руб.

### 5.3 Проверка и обобщение данных текущего учета на счетах

Ежедневно по мере совершения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета ведется текущий учет изменений, произошедших в результате хозяйственных операций. Поэтому такой учет называют **текущим**.

Благодаря записи на счетах информация на счетах только накапливается, но не обобщается. По окончании отчетного периода (как правило на 1-е число месяца, следующего за отчетным) необходимо обобщить данные текущего учета.

Основными причинами периодического обобщения данных текущего учета являются:

- 1) осуществление контроля за правильностью ведения двойной записи;
- 2) контроль за правильностью подсчета итогов на счетах внутренними приемами бухгалтерского учета;
- 3) получение в обобщенном виде данных о состоянии имущества и обязательств организации, а также об объемах ее деятельности и финансовых результатах.

Для этого в организациях составляются оборотные ведомости по счетам синтетического и аналитического учета.

**Оборотная ведомость** – это способ обобщения учетной информации, отражаемой на счетах бухгалтерского учета.

Она составляется после того, как по всем синтетическим и аналитическим счетам подсчитаны обороты за месяц и конечное сальдо.

Оборотная ведомость по синтетическим счетам за отчетный месяц выглядит следующим образом.

**Таблица 5.1- Оборотная ведомость по синтетическим счетам за м-ц 200 г.**

Наименование синтетических счетов	Сальдо на начало Месяца		Обороты за месяц		Сальдо на конец месяца	
	Д	К	Д	К	Д	К

В оборотную ведомость заносятся все счета, открытые в организации. На каждый счет отводится отдельная строка, где записываются наименование, начальное сальдо, дебетовые и кредитовые обороты, конечное сальдо. Затем подсчитывают итоги по всем колонкам (кроме первой) оборотной ведомости.

Это равенство объясняется следующим:

1. Равенство дебетовых и кредитов начальных остатков обусловлено равенством актива и пассива баланса, откуда эти остатки были перенесены в счета.
2. Равенство оборотов по дебету и кредиту обусловлено принципом двойной записи в учете.
3. Равенство итогов конечных остатков дебета и кредита должно обеспечить равенство актива и пассива баланса, куда эти остатки будут перенесены.

Обязательное равенство итогов дебетовых и кредитовых оборотов по всем синтетическим счетам в оборотной ведомости дали ей название **оборотный баланс**. Обычный баланс, в котором приведены только сальдо по счетам, называют **сальдовым балансом**.

## Раздел 2. Бухгалтерский учет в туризме

Индустрия туризма приносит прямые доходы, при этом расходы на туризм пронизывают многие уровни экономики, создавая не только прямую, но и косвенную занятость. Тур.услуга – результат деятельности туристского предприятия по удовлетворению соответствующих потребностей туристов.

Тур – комплекс услуг по размещению перевозке, питанию туристов, экскурсионные услуги, а также услуги гидов – переводчиков и другие услуги, предоставляемые в зависимости от целей путешествия.

Туроператорская деятельность - деятельность по формированию, продвижению и реализации туристского продукта, осуществляемая на основании лицензии юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем (далее туроператор).  
Турагентская деятельность – деятельность по движению и реализации туристского продукта, осуществляемая на основании лицензии юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем (далее турагент).

Туристская путевка – документ, подтверждающий факт передачи туристского продукта.

Туристский ваучер – документ, устанавливающий право туриста на услуги входящие в состав тура и подтверждающий факт их оказания. Комплекс услуг, предоставляемых туристической фирмой, предполагает выделение ос-

новых (профильных) услуг по туристическому обслуживанию и вспомогательных услуг, обеспечивающих собственно проведение тура.

Оказание туристских услуг осуществляется на основании договора. Договор на туристское обслуживание заключается в письменной форме и должен соответствовать законодательству.

На основании заключенного договора туристу выдается путевка.

Путевка содержит полные реквизиты организатора - продавца тура, номер его лицензии, сведения о туристе, времени начала и конца тура, его маршруте и др. необходимые данные. На обороте путевки в частности, указано, что она составляется в соответствии с условиями договора о туристском обслуживании и является неотъемлемой частью этого договора. К этому документу должны быть приложены программа обслуживания на маршруте, информационный листок о факторах риска и рекомендуемых правилах поведения при совершении поездки.

**Туристский продукт (турпродукт)** - комплексное понятие. Это совокупность вещественной (предметы потребления) и невещественной (услуги) потребительской стоимости, необходимой для полного удовлетворения потребностей туристов, возникающих у них во время их путешествия. К невещественной части турпродукта относятся потребляемые туристом услуги проживания, транспортировки, экскурсионного и прочего обслуживания. К вещественной части турпродукта относятся сувениры, картографическая продукция, туристское снаряжение и т. п.

Пакет туристских услуг (турпакет), формируемый туроператором, представляет собой весьма специфический товар. Особенность его производства заключается в том, что туроператор, заключая договоры с различными поставщиками туристских услуг, оплачивая эти услуги, приобретает не сами услуги в качестве потребителя, а права на эти услуги, которые становятся частью его активов. Затем, соединяя эти услуги (права на услуги) определенным образом, туроператор получает готовый продукт - совокупность прав на получение определенного набора услуг, который через какое-то время и реализует туристу. Последний, в свою очередь, опять-таки через определенный промежуток времени потребляет эти услуги. Специфика технологического процесса производства и реализации туристского продукта предполагает определенную классификацию затрат и их учет.

Данные затраты являются постоянными, так как они имеют место в каждом месяце, независимо от объема продаж, и одновременно косвенными, так как связаны с хозяйственной деятельностью фирмы в целом.

Себестоимость турпродукта представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов, а также других затрат.

Для учета затрат на производство турпродукта используют калькуляционные счета 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", собирательно-распределительные счета 96 "Резервы предстоящих платежей" и счета 97 подраздела "Расходы будущих периодов". По дебету этих счетов учитываются расходы, предварительно собранные на одноэлементных счетах, а по кредиту списываются. Счета 05,02,65,70 не имеют сальдо, и как Вам известно по окончании месяца собранные по дебету этих счетов расходы списываются в дебет счета 90/4 "Доходы и расходы по текущей деятельности»

## 2.1 Бухгалтерский учет при осуществлении туристской деятельности

Туристская деятельность направлена на формирование (производство), продвижение и продажу туристского продукта, оказание услуг по туристскому обслуживанию, а также на осуществление иной деятельности в сфере туризма.

Методическими рекомендациями по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости туристических услуг (утверждены постановлением Министерства спорта и туризма Республики Беларусь от 23 января 2009 г. № 2; далее - Методические рекомендации № 2) определено, что туроператор может формировать тур из услуг, оказанных собственными силами, или услуг сторонних организаций, непосредственно связанных с оказанием туруслуги.

В бухгалтерском учете стоимость услуг сторонних организаций может отражаться как на счетах учета производственных затрат, так и на счетах учета расчетов.

При формировании стоимости тура собственными силами туроператор может отражать данные операции в учете как производство продукции на *счете 20 «Основное производство»*.

На данном счете отражаются прямые расходы турорганизации, связанные с формированием тура (проживание, питание, страхование, проезд, организация досуга и т.д.), а также косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства (реклама, дополнительные услуги во время следования к месту отдыха, по оформлению документов, зарплата персонала и др.), относящиеся к тем туруслугам, которые будут реализованы в отчетном периоде либо начинают формироваться в отчетном периоде и заканчиваются в следующем (незавершенное производство).

При этом по кредиту *счета 20* в дебет *счета 43 «Готовая продукция»* списываются суммы фактически сформированных туров, которые оформлены ваучерами установленного образца.

Одновременно турфирме следует ввести в учет *счет 97 «Расходы будущих периодов»*, на котором могут учитываться затраты на приобретение прав на услуги сторонних организаций, которые предполагается использовать для производства туристского продукта как в текущем отчетном периоде, так и в следующих отчетных периодах, если указанные права приобретаются комплексно на длительный срок их использования. Данные затраты учитываются в разрезе их видов (на приобретение прав на услуги по перевозке, размещению, питанию и т.д.).

В бухгалтерском учете формирование туристского продукта и его реализация отражаются следующими записями:

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
Отражаются накопление затрат по формированию тура и собственные организационные и управленческие расходы	20, 97	02, 23, 25, 26, 69, 70 и др.
Отражается приобретение услуг сторонних организаций по услугам и работам, которые не могут быть выполнены собственными силами	20, 97	51, 60, 62, 76 и др.
Отражается входящий НДС по приобретенным услугам	18, 97	51, 60, 62, 76 и др.
Производится формирование стоимости ваучера (тура) с учетом НДС по реализации и отражается его реализация	90	20, 43, 68

Определяется выручка от реализации	50, 52, 62, 76 и др.	90
Определяется финансовый результат от реализации прибыль (убыток)	90 (99)	99 (90)
Производится вычет НДС	68	18

Зачастую турфирмы не производят продукт сами, а приобретают его часть или вообще реализуют турпродукты, созданные туроператорами. Исходя из этого в бухгалтерском учете турагенты могут использовать два варианта учета. Турагенты продают тур, сформированный туроператором, как собственный товар (вариант 1) и по договорам комиссии или поручения (вариант 2).

Рассматривая особенности осуществления турбизнеса при варианте 1, следует обратить внимание, что турфирмам, приобретающим только тур как проживание в месте отдыха, остальные услуги доключаются в продукт на основе собственной материальной базы (например, транспорт, страховка) или по договорам со «своими» сторонними организациями. Приобретение ваучера другой турфирмы следует отражать как товар, не завершённый производством, и учитывать на **счете 41 «Товары»** уже продаваемый готовый продукт. Учет не завершённого производством товара можно вести на субсчетах к **счетам 41** или **43**.

При таком учете турпродукта важно учитывать следующий момент: расходы на проезд, оказываемые сторонними организациями, включаются в стоимость ваучера, оплачиваются туристом (клиентом) и не являются затратами турагента. Поэтому отражение в бухгалтерском учете этих расходов следует производить на счетах учета расчетов (**60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»** и др.) и денежных средств.

В распоряжении турагента остается сумма вознаграждения за оказанную услугу, которую турист оплатил в части стоимости приобретенного тура (ваучера). Эта сумма входит в выручку и отражается по кредиту **счета 90 «Реализация»**. При этом в бухгалтерском учете производятся следующие записи:

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
Получены и оприходованы туры	41/10	51, 76 и др.
Отражается входящий НДС по турам	18	51, 76 и др.
Приобретаются услуги сторонних организаций на оказание дополнительных услуг, входящих в тур	97, 44, 60, 62 и др.	51, 76 и др.
Отражается входящий НДС по дополнительным услугам	18	51, 76 и др.
Накапливаются издержки обращения, формирующие стоимость тура	44	02, 05, 62, 70 и др.
Производится формирование цены реализации	41/1	41/10
Начисляется наценка (надбавка, накидка)	41/1	42/1
Рассчитывается сумма НДС	41/1	42/2
Определяется момент реализации собственного ваучера (тура) по принятому методу определения выручки	51, 76 и др.	90
Списывается стоимость ваучера	90	41/1
Отражается начисленная наценка (сторно)	90	42/1
Отражается начисленный НДС (сторно)	90	42/2

Списываются приходящиеся на реализованные туры (путевки) затраты, накопленные на счетах учета издержек производства и обращения	90	44
Начислен НДС на реализацию	90	68
Определяется финансовый результат от реализации тура - прибыль (убыток)	90 (99)	99 (90)
Производится вычет оплаченного НДС; к зачету принимается входящий НДС по приобретенным путевкам (турам) и дополнительным услугам	68	18

При варианте 2 основанием для отражения в бухгалтерском учете является посреднический (комиссии, поручения и т.п.) договор, в котором четко разделяются собственные расходы посредника и расходы, осуществляемые посредником за счет комитента (доверителя).

В бухгалтерском учете такой вид деятельности отражается, как и все посреднические услуги, с использованием счетов учета расчетов с собственником и туристами и прочими покупателями и счетов учета полученного за оказанную услугу вознаграждения с учетом издержек обращения при оказании данной услуги. При этом в учете производятся следующие записи:

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
Отражается получение на реализацию ваучеров	004	
Включается в стоимость ваучеров НДС	004/субсчет «НДС»	
Отражается реализация ваучеров туристам (в накладной указывается сумма НДС, рассчитанная собственником ваучера)	62 и др.	76 и др.
Отражается сумма НДС, если комитент имеет право на установление собственной цены на турпродукт	97/субсчет «НДС»	76 и др.
Отражается поступление выручки от реализации ваучеров	51, 76 и др.	62 и др.
Отражается возмещение суммы НДС	51, 76 и др.	97/субсчет «НДС»
Перечисляются комитенту вырученные от реализации средства в части выручки от реализации	76 и др.	51
Перечисляются комитенту вырученные от реализации средства в части НДС	97/субсчет «НДС»	51
Отражаются получение комиссионного вознаграждения за реализацию туров и выручка от реализации посреднической услуги	51, 76 и др.	90, 62
Отражается начисление НДС на оказанную услугу	90	68
Определяется финансовый результат от реализации услуги - прибыль (убыток)	90 (99)	99 (90)

**Санаторно-курортная туристская деятельность** имеет ряд особенностей, в частности:

- ограничение цены продаваемой в санатории и детские оздоровительные учреждения услуги (Инструкция о порядке ценообразования на путевки в санаторно-курортные и оздоровительные организации, утвержденная постановлением Министерства экономики Республики Беларусь от 24 ноября 2005 г. № 206, а также Методиче-

ские рекомендации по планированию, учету и калькулированию затрат на содержание и функционирование детских оздоровительных лагерей, утвержденные постановлением Министерства экономики Республики Беларусь от 30 сентября 2008 г. № 194; далее - Методические рекомендации № 194);

- возмещение расходов на содержание оздоровительных и иных учреждений социально-культурного назначения как за счет средств организации, на балансе которой находится это учреждение, так и частично за счет реализации путевок самим учреждением.

Расходы на содержание объектов оздоровительного комплекса и других обслуживающих хозяйств учитываются в соответствии с Типовым планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по его применению, утвержденными постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 мая 2003 г. № 89 (в ред. от 26 марта 2009 г.), на **счете 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»**.

Финансирование мероприятий по содержанию материальной базы объектов социально-культурного назначения производится в порядке, аналогичном для всех расходов, осуществляемых за счет фондов и резервов, создаваемых за счет чистой прибыли, по смете.

По дебету **счета 29** отражаются расходы на подготовку к сезону помещений, по всем видам производимых ремонтов, коммунальные расходы на отопление, освещение, водоснабжение, заработная плата обслуживающего персонала и начисленные на нее налоги, затраты на разработку или обновление мероприятий культурно-развлекательного характера для отдыхающих и др.

По кредиту **счета 29** отражаются суммы фактической себестоимости законченной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг, т.е. расходы, включаемые в стоимость путевок.

Следует отметить, что если санатории, профилактории могут предоставлять свои услуги круглогодично и вопроса со списанием затрат на себестоимость в отчетном периоде не возникает (как правило, все расходы включаются в стоимость путевки), то учет расходов по оздоровлению детей в лагерях, где услуга оказывается сезонно, следует организовать по одному из двух вариантов:

- 1) прямое списание фактически понесенных в отчетном периоде затрат за счет соответствующего источника - в межсезонье как внереализационные расходы, при наличии выручки от реализации - как расходы от вида деятельности.

При этом расходы по подготовке лагеря к сезону накапливаются на счетах учета расходов будущих периодов и в течение сезона списываются в дебет **счета 29**. По окончании месяца эти расходы списываются по кредиту **счета 29** и дебету **счетов: 92 «Внереализационные доходы и расходы»** - в межсезонье; **90 «Реализация»** - в сумме затрат, включаемых в стоимость путевки и расходов по ее реализации;

- 2) плановое распределение расходов (сметно-нормализованный метод). При этом варианте составляется плановый расчет распределения расходов. Суммируются нормативная сумма расходов на содержание и эксплуатацию оборудования и помещений по плану на год, нормативная сумма затрат по подготовке оздоровительных комплексов (площадок, инвентаря и т.п.) по плану на год, нормативная сумма других расходов по плану на год. Общая нормативная сумма затрат, исчисленная таким методом, может служить основой списания расходов.

Расходы, списываемые организацией с кредита **счета 29** - как в пределах норматива, так и сверхнормативные расходы, - относятся на **счет 92**, без участия в налоговой базе по налогу на прибыль.

Если в этот период производится реализация путевок, то расходы относятся в дебет **счета 90** с кредита **счета 29** в общеустановленном порядке в сумме стоимости



реализованных путевок. Расходы по реализованным путевкам списываются в сумме, соответствующей полученной выручке.

### **Пример 1**

В профилактории может быть принято на оздоровление 120 человек. Реализовано только 90 путевок. При этом согласно требованиям Инструкции по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (утверждена постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 декабря 2003 г. № 182, в ред. от 31 марта 2008 г.) поступившие средства отражаются по кредиту **счета 90**. По дебету **счета 90** отражаются затраты, приходящиеся на реализованные путевки (накладные (общехозяйственные) расходы списываются путем распределения по видам деятельности, в т.ч. на **счет 29**). Таким образом, расходы по нереализованным 30 путевкам списываются на **счет 91 «Операционные доходы и расходы»** как расходы по производству, не давшему продукции.

Покрытие расходов по содержанию объектов оздоровительного характера может осуществляться за счет целевых средств с отражением на **счетах 79 «Внутриведомственные расчеты», 86 «Целевое финансирование»**.

В соответствии с Типовым планом счетов подразделения организации, выделенные на отдельный баланс, могут:

перечислять средства на содержание общих объектов социально-культурного назначения как напрямую на счета этих объектов, так и на отдельный специальный счет головного предприятия для финансирования целевых мероприятий;

оплачивать счета этих учреждений по мере совершения затрат.

Еще одним источником финансирования расходов по содержанию оздоровительных учреждений являются средства социальной помощи (**счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»**) в случае, если финансирование содержания учреждений осуществляется частично за счет средств Фонда социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь в пределах норматива по утвержденной отделением Фонда смете.

Основным источником покрытия расходов на содержание оздоровительных учреждений являются вырученные от реализации путевок средства.

Суммы фактической себестоимости реализованных путевок и расходов по обслуживанию оздоровительных комплексов списываются в дебет **счета 90** независимо от того, реализована путевка собственному работнику, сторонней организации или физическому лицу.

При этом **счет 90** корреспондирует с дебетом счетов:

учета денежных средств и расчетов в случае оплаты наличными/безналичными средствами или путем удержания из заработной платы. Если стоимость составляет более 50 % от суммы начисленной заработной платы, для удержания стоимости путевки с работника рекомендуется использовать **счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»**;

**92 (или 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»**), если создается фонд потребления) в сумме предоставленной работнику скидки с цены путевки.

Реализация путевок сторонним организациям и собственным работникам отражается в бухгалтерском учете следующими записями:

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
Отражается задолженность сторонних организаций и собственных работников за реализованные им путевки	51, 62, 73, 76	90
Списывается себестоимость услуг оздоровительного комплекса в части путевок, реализованных сторонним организациям и своим работникам	90	29

Списывается доля общехозяйственных расходов (в случае, если учетной политикой предприятия установлено, что общехозяйственные расходы списываются непосредственно на счет реализации)	90	26
Списываются бланки путевок, реализованных сторонним организациям и собственным работникам		006*
Отражается финансовый результат от реализации путевок	90	99
Отражается сумма скидок, предоставляемых работникам за счет собственных средств предприятия	92	90

\* При приобретении бланка строгой отчетности его стоимость списывается в дебет счета учета расходов (в данном случае *счет 29*) с кредита счетов учета денежных средств.

Для учета бланков путевок следует использовать забалансовый *счет 006 «Бланки строгой отчетности»*, на котором такие путевки учитываются до момента их реализации по условной оценке.

Использование *субсчета 50/3 «Денежные документы»* для учета путевок в собственный оздоровительный комплекс, находящийся на балансе предприятия, противоречит Инструкции по применению Типового плана счетов, согласно которой данный счет предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных документов, находящихся в кассе предприятия (почтовых марок, марок государственной пошлины, вексельных марок, оплаченных авиабилетов, оплаченных путевок в дома отдыха и санатории и др.). То есть на данном счете отражаются путевки, приобретаемые предприятием у других организаций.

#### **Учет отдельных расходов по формированию тура**

Формирование расходов, включаемых в себестоимость туристской деятельности, определяется Методическими рекомендациями № 194, Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) (утверждены постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь от 30 октября 2008 г. № 210/161/151), постановлением Министерства спорта и туризма Республики Беларусь от 23 января 2009 г. № 3 «Об особенностях состава затрат, включаемых в себестоимость туристических услуг в организациях, осуществляющих туристическую деятельность».

Рассмотрим учет отдельных расходов, связанных с продвижением турпродукта.

В соответствии с пп. 11-12 Методических рекомендаций №2 выручкой турорганизации от осуществляемой ею туристической деятельности признается стоимость оказанных непосредственно ею услуг; выручкой по посредническим договорам (комиссии, поручения и т.п.) – сумма причитающегося вознаграждения.

Услуги сторонних организаций, непосредственно связанные с туруслугами (транспортные услуги, услуги по проживанию, питанию и пр.), являются одной из составляющих статей стоимости тура (п.8 Методических рекомендаций №2). Их стоимость (например, услуги прачечной, косметического кабинета и др.) для целей ценообразования и налогообложения в себестоимость туруслуги и в учитываемые при налогообложении затраты на ее оказание не включается.

**Затраты по транспортному обслуживанию** (перевозке) у организаций-перевозчиков и иных организаций, оказывающих такие услуги, в частности у организаторов чартерных программ, а также у обладателей прав на такие услуги в части расходов, не востребованных туристами, включаются в состав внереализационных расходов.

Естественно, в том случае, когда турфирма реализует права на не востребованные туристами услуги (в частности, авиабилеты на свободные места в чартерном рейсе), их себестоимость уже будет включаться не в состав туристического продукта, а в расходы по услуге «продажа авиабилетов». При этом в учете производятся следующие записи:

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
Отражаются затраты по оплате чартера	97	60
Отражаются затраты на транспортное обслуживание, по количеству туристов, включенные в стоимость тура (за вычетом стоимости мест, реализованных в свободной продаже)	43	20
Списывается стоимость тура (туристического продукта) при его реализации	90	43
Списывается стоимость отдельно реализованных билетов (списание стоимости услуги производится после фактической реализации авиабилетов)	90	97
Отражается стоимость билетов, не востребованных туристами и не проданных в свободном обращении	92	97

Документами для осуществления соответствующих бухгалтерских записей служат авансовый отчет и документ, подтверждающий сумму, оплаченную или подлежащую оплате авиакомпании.

Затраты по визовому обслуживанию (а также иные затраты, связанные с оформлением турпоездки). Следует обратить внимание на то, что, если турист направляется в страну с визовым режимом, ему могут отказать в визе. Причем обычно к моменту отказа турфирмой уже приобретены для туриста авиабилеты, забронирован номер в отеле, что нередко является необходимым условием для подачи документов на получение визы. Естественно, что в этом случае турфирма должна вернуть клиенту деньги за путевку. В то же время она также должна компенсировать свои расходы, связанные с организацией аннулированного тура.

### **Пример 2**

*Турист забронировал в турфирме «Вояж» поездку в Испанию для себя и жены на период с 5 по 11 марта 2009 г. Стоимость путевки составляет 1240 евро. Вся сумма (в рублевом эквиваленте по курсу Национального банка Республики Беларусь) была внесена наличными в кассу турфирмы 21 февраля 2009 г. На этот день курс евро составлял 3570 руб. В учете турфирмы «Вояж» данная операция была отражена по дебету счета 50 «Касса» и кредиту счета 62 субсчет 4 «Авансы полученные» на сумму 4 426 800 руб. (1240 x 3570).*

*В тот же день туристам был забронирован отель (стоимость - 760 евро), а также билеты (стоимость - 300 евро). 22 февраля 2009 г. «Вояж» перечислила деньги иностранному отелю и перевозчику. В тот же день менеджер турфирмы отнес документы на получение визы в посольство Испании, уплатив консульский сбор в размере 100 евро. Курс евро по состоянию на 22 февраля 2009 г. составлял 3570 руб.*

При этом в бухгалтерском учете турфирмы «Вояж» были произведены следующие записи:

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.
Отражается перечисление денег испанскому отелю за номер, забронированный для туристов (760 x 3570)	76/субсчет «Расчеты по предоплате за забронированные номера с испанским отелем»	52	2713,2
Отражается перечисление денег авиакомпании за билеты, забронированные для туристов (300 x 3570)	76/субсчет «Расчеты по предоплате за авиабилеты»	52	1071
Выданы из кассы деньги менеджеру турфирмы для оплаты консульского сбора за оформление виз	71	50	357
Утвержден авансовый отчет менеджера турфирмы по оформлению виз для туристов	20	71	357

Однако поездка не состоялась в связи с тем, что туристу и его супруге отказали в визе. Отказ был получен из посольства Испании 25 февраля 2009 г. В соответствии с условиями договора, заключенного с туристом, в случае аннулирования поездки по причине отказа посольства в выдаче визы турфирма возвращает клиенту деньги за вычетом суммы компенсации расходов, связанных с организацией тура.

По условиям договоров с перевозчиком и отелем при отказе от авиабилета турфирма должна уплатить штраф в размере 30 евро, а при отказе от брони - неустойку в размере 140 евро. Консульский сбор посольство Испании в случае отказа в визе не возвращает.

Расходы, понесенные в связи с отказом от тура, турфирме «Вояж» следует учитывать на **счете 91**, классифицируя их как операционные расходы (аннулирование заказов, не давших дохода). Следовательно, вышеуказанные расходы 25 февраля 2009 г. (с учетом того, что курс евро на эту дату составлял 3620 руб.) турфирмой «Вояж» отражаются следующими записями:

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.
Списывается консульский сбор за оформление виз для туристов	91	20	357
Отражается неустойка за отказ от брони, причитающейся испанскому отелю (140 x 3620)	91	76/субсчет «Расчеты по предоплате за забронированные номера с испанским отелем»	506,8

Отражается курсовая разница (140 х (3620 - 3570))	76/субсчет «Расчеты по предоплате за бронированные номера с испанским отелем»	92	7
Отражается штраф за возвращенные авиабилеты (30 х (3620 - 3570))	91	76/субсчет «Расчеты по предоплате за авиабилеты»	108,6
Отражается курсовая разница (30 х (3620 - 3570))	76/субсчет «Расчеты по предоплате за авиабилеты»	92	1,5

Кроме того, турфирма «Вояж» понесла расходы на телефонные переговоры и отправку факсов, связанные с организацией данного тура (эти расходы подтверждены записями в журнале регистрации телефонных переговоров, который ведется в турфирме, и детализированным счетом телефонной станции). Расходы составили 35 400 руб. (в т.ч. НДС - 5400 руб.). В бухгалтерском учете турфирмы они отражаются следующими записями:

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.
Отражаются расходы турфирмы на телефонные переговоры (35 400 - 5400)	26	60/субсчет «Расчеты за телефонные переговоры»	30
Отражается НДС по телефонным переговорам	18	60/субсчет «Расчеты за телефонные переговоры»	5,4
Списываются расходы на телефонные переговоры, связанные с аннулированием поездки	91	26	30

Сумма расходов, связанных с организацией аннулированного тура, составит:  $357\,000 + 506\,800 + 108\,600 + 30\,000 = 1\,002\,400$  руб.

В данном случае турфирме «Вояж» следует уплатить НДС с полученных штрафов. Таким образом, с туристов будет удержано 1 182 830 руб. ( $1\,002\,400 \times 18\% + 1\,002\,400$ ).

При этом в учете турфирмы «Вояж» данные операции отражаются следующими записями:

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.
Отражаются расходы, связанные с организацией несостоявшейся поездки	76/субсчет «Расчеты с туристами по удержаниям за отказ от тура»	91	1182,83

Отражается удержание из предоплаты туристов расходов турфирмы по аннулированию поездки	62/4	76/субсчет «Расчеты с туристами по удержаниям за отказ от тура»	1182,83
Отражается начисление НДС	91	68/2	180,43

*Турфирма «Вояж» совершенно обоснованно сможет предъявить к вычету из бюджета «входной» НДС по расходам, связанным с аннулированием тура (в данном случае по услугам связи - 5400 руб.), после их оплаты.*

*25 февраля 2009 г. туристам возвращены деньги в размере 3 243 970 руб. (4 426 800 - 1 182 830). В учете турфирмы «Вояж» данные операции отражаются по дебету субсчета 62/4 и кредиту счета 50.*

*Перевозчик и отель вернули турфирме деньги за вычетом удержанных штрафных санкций 28 февраля 2009 г. Курс евро на эту дату составил 3610 руб.*

*В учете турфирмы данные операции отражаются следующими записями:*

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.
Отражается возвращение испанским отелем денег за номер, забронированный для туристов (за вычетом неустойки за отказ от брони) $((760 - 140) \times 3610)$	52	76/субсчет «Расчеты по предоплате за забронированные номера с испанским отелем»	2238,2
Отражается возвращение перевозчиком денег за билеты (за вычетом штрафных санкций) $((300 - 30) \times 3610)$	52	76/субсчет «Расчеты по предоплате за авиабилеты»	974,7
Списывается курсовая разница по расчетам с испанским отелем $((760 - 140) \times (3620 - 3610))$	92	76/субсчет «Расчеты по предоплате за забронированные номера с испанским отелем»	6,2
Списывается курсовая разница по расчетам с перевозчиком $((300 - 30) \times (3620 - 3610))$	92	76/субсчет «Расчеты по предоплате за авиабилеты»	2,7

**Затраты на услуги по страхованию туристов** в период турпоездки, в т.ч. по страхованию туристов от несчастных случаев и медицинскому страхованию в период турпоездки.

Самостоятельно оказывать услуги по страхованию турфирма не может. Поэтому она должна заключить договор со страховой компанией, имеющей лицензию на осуществление необходимых видов страхования (медицинского, от несчастных случаев, гражданской ответственности и т.д.).

Турфирма от имени и за счет страховой компании подписывает договоры страхования со своими клиентами, в которых страховщиком выступает страховая компания, а страхователем - турист. Следовательно, если наступит страховой случай, расходы по нему будет оплачивать страховая компания.

Получив от туриста деньги за страховку, турфирма выдает ему квитанцию. Затем полученные деньги (как правило, за вычетом посреднического вознаграждения) турфирма перечисляет страховой компании. Сроки перечисления денег и размер ко-

миссионных определяются в договоре, заключенном турфирмой со страховой компанией. Кроме того, страховая компания может потребовать от турфирмы предоставлять копии экземпляров квитанций на получение страхового взноса. В этом случае турфирма передает их по акту, в котором указываются количество и номера переданных квитанций.

Застрахованный турист вместе с путевкой получает от турфирмы страховой полис, являющийся бланком строгой отчетности и переданный турфирме страховой компанией (причем турфирма может получать от страховщика уже заполненный бланк либо заполнять его сама). В течение всего срока действия посреднического договора турфирма отчитывается перед страховой компанией об использовании полисов, указывая в отчете даты заключения договоров страхования с туристами и выдачи полисов, номера заключенных договоров и выданных полисов, а также паспортные данные застрахованных туристов. Как правило, отчет предоставляется страховой компании до начала тура.

**Пример 3** Турфирма «Европа» заключила агентский договор со страховой компанией «Гарантия», в соответствии с которым агентское вознаграждение турфирмы за оформление страхования туристов составляет 8 % от стоимости полиса.

В марте 2009 г. компания «Гарантия» передала турфирме «Европа» 100 незаполненных страховых полисов. Последняя организовала туры для 70 клиентов. Всем им были оформлены страховые полисы на общую сумму 1 500 000 руб. Полисы оформляются специальным сотрудником, зарплата которого за эту работу (с учетом всех отчислений) составила в марте 2009 г. 102 500 руб.

Страховая компания «Гарантия» утвердила отчет турфирмы «Европа» по оформлению страховых полисов также в марте 2009 г. В этом же месяце турфирма перечислила деньги страховщику, удержав сумму причитающегося ей вознаграждения.

При этом в учете турфирмы «Европа» производятся следующие записи:

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.
Отражается принятие на учет страховых полисов как бланков строгой отчетности в условной оценке (100 руб. за полис) (100 x 100)	006		10
Отражается получение денег за полисы от туристов	50	76	1500
Списываются страховые полисы, переданные туристам (100 x 70)		006	7
Отражается начисление зарплаты сотруднику, занимающемуся оформлением страховых полисов (с учетом всех отчислений)	44	70 (69)	432,5
Отражается выручка в сумме посреднического вознаграждения (после утверждения отчета турфирмы) (1 500 000 x 8 %)	76	90	120
Отражается начисление НДС с суммы посреднического вознаграждения (120 000 x 18 %)	90/3	68/2	21,6
Списываются расходы по осуществлению посреднической деятельности	90/2	44	102,5

Отражается убыток от оказания посреднических услуг (120 000 - 21 600 - 102 500)	99	90/9	4,1
Отражается перечисление денег страховой компании «Гарантия» (за вычетом посреднического вознаграждения) (1 500 000 - 120 000)	76	51	1380

**Дата реализации тура.** Согласно п. 84 Методических рекомендаций № 2 датой оказания туристической услуги по реализации тура является дата заключения договора оказания туристических услуг, являющегося первичным учетным документом, подтверждающим факт оказания услуги.

**Пример 4** Туроператор ООО «Каникулы-Тур» осуществляет продажу туров на о. Нарочь. В январе 2009 г. эта фирма заключила договор с туристом об организации для него поездки. Начало тура - 15 февраля 2009 г., окончание - 28 февраля 2009 г. Цена тура, определенная в договоре, составляет 2 560 000 руб. (в т.ч. НДС - 460 800 руб.). 5 января 2009 г. турист внес в кассу турфирмы предоплату за тур в размере 100 % его стоимости. Пакет документов был передан туристу 11 февраля 2009 г.

Расходы ООО «Каникулы-Тур» по формированию тура составили:

- по проживанию туриста в отеле и его питанию - 1730 000 руб. (в т.ч. НДС - 311 400 руб.);
- по проезду - 50 000 руб. (в т.ч. НДС - 9000 руб.).

Согласно учетной политике туроператора выручка от реализации путевок определяется на дату передачи туристу полного пакета документов.

В бухгалтерском учете ООО «Каникулы-Тур» в январе 2009 г. данные операции отражаются следующими записями:

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.
Отражается полученная от туриста предоплата за тур в размере 100 % его стоимости	50	62/4	2560
Отражается начисление НДС с полученной предоплаты	62/4	68/2	460,8
Отражается задолженность за услуги, которые будут оказаны поставщиками (гостиницей и перевозчиками) (1 730 000 - 311 400 + 50 000 - 9000)	20	60	1459,6
Отражается «входной» НДС со стоимости услуг поставщиков (гостиницы и перевозчика) (311 400 + 9000)	18	60	320,4
Отражается оплата расходов по формированию тура (1 730 000 + 50 000)	60	51	1780
Предъявлен НДС к вычету из бюджета	68/2	18	320,4
Отражается сформированная стоимость тура	43	20	1459,6



В феврале 2009 г. в бухгалтерском учете ООО «Каникулы-Тур» данные операции отражаются следующими записями:

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.
Отражается выручка от продажи тура на дату передачи путевки и других необходимых документов туристу	62	90/1	2560
Списывается стоимость тура	90/2	43	1459,6
Отражается начисление НДС со стоимости проданного тура	90/3	68/2	460,8
Отражается прибыль от реализации тура (2 560 000 - 1 459 600 - 460 800)	90/9	99	639,6

При реализации турпродукта через турагента учет у последнего ведется следующим образом. Согласно Методическим рекомендациям № 2 датой оказания услуги, не связанной с реализацией тура, является дата составления двустороннего акта оказанной услуги.

Как правило, такие договоры заключаются с учетом того, что права на получение услуг приобретаются в последующем.

Момент отражения выручки от реализации в данном случае следует привязывать к методу определения выручки аналогично посредническим договорам, заключаемым туроператором с турагентом.

Согласно указанным Методическим рекомендациям датой определения выручки у туроператора при продаже туруслуги через турагента по посредническим договорам являются:

дата получения от турагента отчета о выполнении им обязанности по реализации туров - если туроператором применяется метод отражения выручки от реализации по мере оказания услуг и предъявления потребителю расчетных документов (метод начисления);

дата получения денежных средств за реализованный тур - если туроператором применяется метод отражения выручки от реализации по мере оплаты оказанных услуг.

**Особенности реализации путевок на оздоровление.** В бухгалтерском учете операции по приобретению и реализации путевок на санаторно-курортное лечение и отдых (не в ФСЗН, а, например, непосредственно в санаторно-курортном учреждении) отражаются следующим образом.

При приобретении путевок в порядке безналичных расчетов в учете производятся следующие записи:

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
Отражается сумма предоплаты за путевки организации-продавцу	76	51
Отражается получение путевок подотчетным лицом	50/3	71
Отражается оприходование путевок в кассу организации	50/1	50/3
Отражается составление отчета подотчетного лица о полученных и сданных в кассу бланках путевок	71	76

Приобретение путевок в порядке расчетов за наличный расчет отражается в учете следующими записями:

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
Отражается выдача под отчет наличных денег в оплату путевок	71	50/1
Отражается оприходование путевок в кассу организации	50/1	50/3
Отражается составление отчета подотчетного лица	50/3	71

В случае если организация реализует путевки работникам, то оплата при этом может производиться как самим работником путем внесения денег в кассу или удержания из зарплаты, так и за счет средств ФСЗН и источников собственных средств организации. В бухгалтерском учете при этом делаются следующие записи:

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
Отражается выдача путевки работнику организации (за полную стоимость)	73	50/3
Отражается оплата путевки путем удержания из зарплаты работника	70	73
Отражается оплата путевок наличными в кассу организации	50/1	73
Отражается компенсация некоторой суммы за счет средств ФСЗН	69	73
Отражается оплата оставшейся суммы за счет источников собственных средств организации	92	73

## 2.2. Бухгалтерский учет кассовых операций и расчетов с помощью электронных платежей

Расчеты между клиентами и производителями туристских и гостинично-ресторанных услуг в настоящее время чаще всего происходят в наличной форме.

Работа турфирмы построена так, что сначала она получает от клиента предоплату в размере 20 — 40% стоимости путевки, а после бронирования мест и полной оплаты тура фирма выдает клиенту саму путевку, которая является бланком строгой отчетности. При получении аванса пробивается чек. После полной оплаты путевки фирме нужно оформить возврат денег и выдать бланк строгой отчетности формы № ТУР-1 на всю стоимость тура.

Гостиница выписывает клиенту счет на предоплату в размере 40 — 50%. При выезде гостя проводится окончательный расчет.

В общественном питании оплата, как правило, происходит по окончании обслуживания гостя.

Организациям и индивидуальным предпринимателям разрешается вместо контрольно-кассовой техники (ККТ) применять бланки строгой отчетности. Чтобы бланк строгой отчетности был полноценной заменой кассового чека, его нужно правильно заполнить. Бланки строгой отчетности можно применять, если одновременно выполняются два условия:

организации и индивидуальные предприниматели применяют бланки строгой отчетности только при наличных расчетах с населением. Для расчетов с юридическими лицами необходимо применять ККТ;

бланки строгой отчетности применяются только при оказании услуг, но не при продаже товаров.

Расчеты наличными учитывают на счете 50 «Касса». Принимая во внимание большие обороты наличных денежных средств предприятий туризма и гостиничных сетей, в рабочем плане счетов к счету 50 предусматривают субсчета. Так, субсчет 1 «Касса организации» необходим для учета денежных средств по всей организации (так называемая главная касса). Субсчет 2 «Операционные кассы» служит для аккумуляции данных по кассе средства размещения, ресторана, магазина, стоянки автомашин и т. д. На субсчете 3 «Денежные документы» учитываются находящиеся в кассе организации почтовые марки, оплаченные авиабилеты, туристские путевки и другие денежные документы. Аналитический учет денежных документов ведут по их видам.

Главная касса является держателем всех наличных денежных средств. В учетной политике предприятия предусматривается, что главная касса организации располагается по местонахождению головной организации, а по местонахождению подразделений открываются операционные кассы. При этом в учетной политике следует отразить периодичность передачи остатков наличности из операционных касс подразделений в кассу головной организации. В главной кассе ведут кассовую книгу (форма № КО-4).

Деньги, которые старший кассир выдает из главной кассы гостиницы другим кассирам в бары, рестораны, службу приема и размещения, а также возврат наличных денег и кассовых документов по произведенным операциям фиксируются в книге учета принятых и выданных кассиром денежных средств (форма № КО-5).

Перед началом рабочего дня старший кассир выдает другим кассирам необходимые им для осуществления расходных операций суммы наличных денег, за которые они расписываются в книге учета принятых и выданных кассиром денежных средств. Кассиры в конце рабочего дня обязаны отчитаться перед старшим кассиром за деньги, полученные от него авансом и принятые в течение дня по приходным документам.

Кассиры на местах ведут журнал кассира-операциониста для учета операций по приходу и расходу наличных денег согласно чекам ККТ. Все записи в журнале кассир-операционист выполняет ежедневно в хронологическом порядке чернилами или шариковой ручкой без помарок. Если в журнал вносятся исправления, то они должны оговариваться и заверяться подписями кассира-операциониста, руководителя и главного (старшего) бухгалтера организации. При совпадении показаний их заносят в журнал за текущий день (смену) на начало работы, и эти данные заверяются подписями кассира и дежурного менеджера.

В кафе и ресторанах, в которых используется ККТ, работающая без кассира-операциониста, ведется журнал показаний счетчиков ККМ.

Перед тем как сдать выручку, кассир-операционист составляет справку-отчет и вместе с ней по приходному ордеру сдает денежную наличность в главную кассу организации.

Для предприятий туристской отрасли, а также для гостиниц характерно наличие денежных документов, которые хранят их в кассах. При поступлении и выбытии денег выписывают приходный и расходный кассовые ордера. Денежные документы учитывают в сумме фактических затрат на их приобретение. Унифицированных форм для учета денежных документов не существует.

С появлением пластиковых карт и интернет-магазинов получила широкое распространение система электронных платежей.

Турфирмы, гостиницы, рестораны расширяют ассортимент предлагаемых услуг с помощью электронных платежей известных мировых систем и кредитных организаций.

Для того чтобы организация могла обслуживать своих клиентов в условиях электронной обработки документов по оплате услуг необходимо создать свой Web-сайт, зарегистрировать доменное имя и заключить договор с провайдером. На сайте организация размещает информацию о себе, предоставляемых услугах, а также о способах оплаты. Это могут быть:

перевод денежных средств через банк-эквайринг с помощью пластиковых карт (MasterCard, Visa, Diners Club и др.);

оплата с помощью одной из платежных систем Интернета (Web- Money, Яндекс.Деньги, CyberPlat, PayCash, E-gold, E-port и др.)

В соответствии с Банковским кодексом Республики Беларусь выпуск банковских пластиковых карточек в обращение осуществляется банками-эмитентами. Операции с использованием банковских пластиковых карточек проводятся банками-эмитентами в пределах полномочий, предоставленных имеющимися у них лицензиями Национального банка Республики Беларусь и в соответствии с Инструкцией о порядке совершения операций с банковскими пластиковыми карточками, утвержденной постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 30.04.2004 № 74 (в редакции постановления Правления Национального банка Республики Беларусь от 24.09.2010 № 401).

На 1 октября 2012 года 24 банка Республики Беларусь эмитируют банковские пластиковые карточки внутренних, международных и внутренних частных платежных систем: ОАО "Белагропромбанк"; ОАО "БПС-Сбербанк"; ОАО "АСБ Беларусбанк"; ОАО "Белинвестбанк"; "Приорбанк" ОАО; ОАО "Банк БелВЭБ"; ОАО "Паритетбанк"; ОАО "Белгазпромбанк" и др.;

Операции по пластиковым картам регулируются постановлением НБ РБ с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники».

Эквайринг — деятельность кредитной организации, включающая в себя осуществление расчетов с предприятиями индустрии туризма по операциям, совершаемым с использованием банковских карт.

Для проведения расчетов между банком и предприятием заключается договор интернет-эквайринга. По такому договору банк открывает счет, на который клиенты будут перечислять платежи по электронным картам. Интернет-эквайринг — прием к оплате услуг по туристскому и гостиничному обслуживанию в интернет-магазине пластиковых карт международных платежных систем (Visa, MasterCard). Большинство банков предоставляют свои услуги на следующих условиях:

- бесплатная установка на территории предприятия необходимого оборудования;
- обучение сотрудников предприятия правилам обслуживания держателей карт и оформления операций с использованием карт;
- бесплатное предоставление расходных материалов на оборудование;
- бесплатная инкассация слипов (специальных чеков оплаты по картам);
- консультации в случае возникновения затруднений при оформлении операций оплаты по картам и др.

Преимущества данной формы расчетов заключаются в том, что услуги оплачиваются при приеме заказа, не требуется принимать наличные, оплата осуществляется в режиме «24 часа в сутки 7 дней в неделю».

Расчеты с использованием карт на территории РБ проводятся в рублях, за исключением случаев, предусмотренных валютным законодательством. Значит, несмотря на то что сами карты могут быть оформлены в любой валюте, движение средств по ним отражается в рублях.

В зависимости от объема операций эквайринг возможен с применением следующих типов оборудования:

импринтеров;  
платежных терминалов;  
специализированных кассовых аппаратов.

Импринтер — механическое устройство, служащее для оформления слипа.

Платежный терминал — электронное устройство, подключенное по каналам связи непосредственно к процессинговому центру (POS-терминал).

При проведении платежа через терминал кассир помещает карту в считывающее устройство, и все дальнейшие необходимые действия выполняются в автоматическом режиме:

терминал считывает информацию с карты;  
проводит авторизацию;  
оформляет чек;

периодически отсылает в процессинговый центр информацию о совершенных операциях.

Наличие терминала позволяет принимать к оплате электронные карты Visa Electron, Cirrus/Maestro и MasterCard, а также значительно ускоряет проведение операций и сокращает срок возмещения средств по проведенным операциям.

Специализированные кассовые аппараты имеют интегрированный (т. е. встроенный) платежный терминал, выполняющий те же функции.

При совершении операций с использованием электронного терминала формируется электронный журнал, который поступает в процессинговый центр в момент завершения операции.

Для целей бухгалтерского учета расходы на оплату услуг банка по изготовлению пластиковых банковских карт квалифицируются как прочие расходы (10/99 «Расходы организации»), поэтому в бухгалтерском учете организации выполняется проводка: Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» К-т сч. 51 «Расчетные счета».

Услуги банка по изготовлению пластиковых карт, подключению к системе электронных платежей, переводу денежных средств включаются в состав внереализационных расходов.

### **2.3. Бухгалтерский учет затрат и реализации турпродукта у туроператора**

В целях бухгалтерского учета определение и группировка расходов туроператора осуществляются с 10/99 «Расходы организации», в целях налогообложения прибыли — на основании НК РФ «Налог на прибыль организаций».

Эффективность организации учета произведенных расходов во многом зависит от их классификации, которая необходима для определения себестоимости изготовленной продукции и формирования финансового результата деятельности, осуществления текущего контроля и регулирования, принятия управленческих решений.

Себестоимость туристских услуг — затраты турфирмы на производство, продвижение и реализацию туристского продукта.

Фактическая себестоимость туристского продукта формируется на счете 20 «Основное производство». Расходы на оплату труда сотрудников отделов формирования туров, маркетинга, отдела продаж учитываются на этом счете, расходы остального персонала — на счете 26 «Общехозяйственные расходы», на котором отражаются также расходы на содержание помещений, коммунальные и др.

Турфирма самостоятельно определяет в своей учетной политике объекты и методы учета затрат для целей формирования себестоимости туристского продукта.

Накладные расходы ежемесячно распределяются между объектами учета затрат на ос-

нове одного из специальных методов (расчетов), который турфирма выбирает исходя из цели выявления наиболее точной себестоимости объекта учета затрат:

- пропорционально прямым затратам, отнесенным на объект учета;
- пропорционально сумме оплаты труда работников, напрямую включаемой в затраты по объекту учета;
- пропорционально плановой себестоимости объекта учета.

В учетной политике турфирмы должен быть закреплён один из вариантов списания общехозяйственных расходов с 10/99 «Расходы организации»:

- а) с отнесением на счет 20 «Основное производство» проводкой:  
Д-т сч. 20 «Основное производство» К-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы»;
- б) с отнесением на счет 90 «Продажи» проводкой:  
Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет «Расходы на продажу» К-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы».

К коммерческим расходам относятся расходы, связанные с деятельностью подразделений по продаже турпродукта:

- комиссионные;
- агентское вознаграждение, выплаченное посредникам;
- оплата труда работников, непосредственно занятых продвижением турпродукта;
- рекламные расходы.

Коммерческие расходы, учтенные на счете 44 «Расходы на продажу» ежемесячно относят на себестоимость проданных турпродуктов путем их списания в дебет счета 90 «Продажи».

Если наряду с продвижением и продажей турпродукта собственного производства турфирма продвигает и продает турпродукт других турфирм и оказывает прочие коммерческие услуги, в том числе агентские услуги по продаже авиабилетов, турфирма выступает как организация, занятая в торговой, сбытовой или иной посреднической деятельности. При этом турфирма должна обеспечить отдельный учет затрат по осуществляемым ею видам деятельности (туроператорской, посреднической). Учет затрат по торговой, сбытовой и иной посреднической деятельности ведут, применяя правила, установленные для организаций, занятых указанной деятельностью.

В себестоимость турпродукта включаются расходы на маркетинговые исследования, страхование туриста, арендные платежи. В целях изучения рынка турфирмы могут проводить маркетинговые исследования как с привлечением сторонних организаций так и самостоятельно. В крупных турфирмах затраты на маркетинговые исследования складываются из заработной платы штатных маркетологов и начисленных на нее сумм ЕСН, а также расходов на материалы, использованные в работе. В бухгалтерском учете затраты на заработную плату маркетологов могут относиться к расходам по обычным видам деятельности и включаться в состав расходов на продажу, общехозяйственных расходов.

Лицам, выезжающим за границу, турфирма обязана оформить медицинскую страховку. В связи с этим турфирма заключает договор со страховой компанией.

Пример.

Турфирма заключила со страховой компанией агентский договор, выступая при страховании туриста страховым агентом. От страховой компании получены ю бланков строгой отчетности. В текущем месяце турфирма оформила пять страховок, получив по ним 7000 руб. Вознаграждение турфирмы составило 10% суммы страхового взноса. Оно удерживается из средств, полученных от туристов, а оставшаяся сумма перечисляется страховой компании. Затраты турфирмы по страхованию (заработная плата менеджера + ЕСН) — 200 руб. Бланки строгой отчетности учитываются за балансом в условной оценке 1 руб. за один бланк. В бухгалтерском учете выполняются следующие проводки: Д-т сч. 006 — 10 руб.; Д-т сч. 50 К-т сч. 76, субсчет «Расчеты со страховой компанией» — 7000 руб. — получены

деньги от туристов; К-т сч.006 — 5 руб.;

Д-Т сч. 20 К-т сч. 70, 69 — 200 руб.;

Д-т сч. 76 К-т сч. 90 — 700 руб. (7000 руб. x 10%);

Д-т сч. 90 К-т сч. 68 — 106,78 руб.;

Д-т сч. 90 К-т сч. 20 — 200 руб.;

Д-т сч. 90 К-т сч. 99 — 393,22 руб. (700 руб.— 200 руб.— 106,78 руб.);

Д-т сч. 76 К-т сч. 51 — 6300 руб.

Доходами турфирмы признается увеличение экономических выгод в результате реализации турпродукта, поступления иных активов и (или) погашения обязательств, приводящих к увеличению капитала, за исключением вкладов участников. Доходы турфирмы складываются из доходов от туристской деятельности и прочих доходов.

Моментом отражения доходов может быть либо признание выручки по окончании тура, либо день передачи клиенту пакета документов (туристского ваучера, проездных документов, страхового полиса и иных документов), либо учет доходов на дату оплаты турпутевки.

Для признания выручки в бухгалтерском учете необходимым условием является переход права собственности на оказание услуг. В учетной политике требуется отразить один из вариантов признания выручки в бухгалтерском учете.

Расчеты с потребителями услуг учитывают на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», к которому можно открывать субсчета по направлениям деятельности. Турпродукт считается реализованным:

при продаже путевок непосредственно клиенту — на момент передачи полного комплекта документов на тур и получения от туриста или лица, уполномоченного представлять группу, расписки о получении документов;

при продаже путевок через турагентства на основании агентского соглашения или договора поручения, в котором турагент выступает от имени туроператора — на момент извещения о реализации путевок и составления акта выполненных услуг, но не позднее момента отправления тургруппы;

при продаже путевок через турагентства на основании договора комиссии или агентского соглашения, в которых турагент выступает от собственного имени, — на момент составления акта выполненных услуг, ориентированного на момент отправления группы;

при продаже турпродукта по договору купли-продажи с турагентом или любой другой организацией — на момент передачи полного комплекта документов на тур и передачи акта выполненных услуг.

Прибыль (убыток) от продажи турпродукта определяется как разница между выручкой от продажи турпродукта (за минусом НДС) и затратами на его производство, продвижение и реализацию, включаемыми в себестоимость турпродукта.

## **2.4. Бухгалтерский учет и реализации турпродукта у турагента**

Турагентская деятельность представляет собой посредническую деятельность. Турагент — связующее звено между туроператором и потребителем туристских услуг.

В связи с общепринятой терминологией затраты посреднических организаций по созданию себестоимости услуг называются «издержки обращения (расходы на продажу)». Издержки обращения представляют собой совокупность затрат турагента, возникающих в процессе продвижения и реализации турпродукта, приобретенного у туроператора в целях продажи конечному потребителю туристских услуг.

Издержки обращения турфирм формируются на счете 44 «Расходы на продажу». По дебету этого счета отражаются затраты, составляющие издержки турагента по про-

движению турпродукта от туроператора к туристу, в корреспонденции со счетами учета затрат и обязательств.

Ежемесячно обороты по счету 44 «Расходы на продажу» закрывают в дебет счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж».

Выручка (вознаграждение) турагента признается в момент отгрузки туристского продукта в местонахождении турагента на основании отчета о выполненных услугах, а также оплаченного и выданного оправдательного документа, например, путевки, ваучера.

Вознаграждение, причитающееся турагенту по договору, является для него доходом от обычных видов деятельности ( 9/99 «Доходы организации»). При отражении выручки от посреднических услуг в бухгалтерском учете поступление денежных средств на счет или в кассу турагента от других юридических и физических лиц в пользу туроператора не признается доходом турагента ( 9/99 «Доходы организации»).

В процессе продвижения и реализации турпродукта турагент может:  
выступать поверенным, действуя по договору поручения, не участвуя в расчетах.  
заключать посреднические договоры с туроператором, действуя либо от своего имени, либо от имени туроператора,  
приобретать для дальнейшей реализации турпутевки у туроператора по договору купли-продажи.

Деятельность турагентов, предлагающих путевки по посредническим договорам, отражается в бухгалтерском учете турфирм по обычной посреднической схеме с оформлением соответствующих этой схеме первичных документов: договоров, накладных, свидетельствующих о передаче на ответственное хранение путевок, счетов, счетов-фактур, отчетов посредника и др. выделяются три типа посреднических сделок:

- договор комиссии;
- договор поручения;
- агентский договор.

Договор комиссии. Это одно из самых распространенных гражданско-правовых соглашений, заключаемых при осуществлении предпринимательской деятельности.

Правовое регулирование отношений по договору комиссии осуществляется в соответствии с Законом № 326-3 «О туризме» по договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента. Таким образом, по договору комиссии турагент выступает в роли комиссионера и обязуется по поручению туроператора (комитента) совершить сделку (как правило, реализацию турпродукта) от своего имени, но за счет туроператора. За свои услуги комиссионер берет с комитента плату — комиссионное вознаграждение, размер которого необходимо предусмотреть в договоре. Если в договоре размер вознаграждения и порядок его выплаты не предусмотрены, то они определяются согласно закона по цене, которая при сравнимых обстоятельствах обычно взимается за аналогичные услуги.

Комиссионер обязан выполнить поручение на наиболее выгодных для комитента условиях в соответствии с его указаниями, а если комиссионер совершил сделку на условиях более выгодных, чем указанные комитентом, дополнительная выгода делится между комитентом и комиссионером поровну, если иное не предусмотрено соглашением сторон (ст. ГК РБ).

Соответствующие бухгалтерские записи приведены в таблице.



Таблица Договор комиссии — комиссионер участвует в расчетах от своего имени, но за счет туроператора

Туроператор	Турагент
<p>Д-т сч. 62 К-т сч. 90, субсчет 1 «Выручка» — переданы путевки туристу; Д-т сч. 90, субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость» К-т сч. 68, субсчет «НДС» — начислен НДС с оборотов по реализации турпутевок; Д-т сч. 90, субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж» К-т сч. 99 — отражен финансовый результат от продажи турпутевок;</p> <p>Д-т сч. 51 К-т сч. 62 — поступила плата за турпутевки; Д-т сч. 44 К-т сч. 76 — начислено вознаграждение турагенту; Д-т сч. 19 К-т сч. 76 — учтен НДС с суммы вознаграждения; Д-т сч. 76 К-т сч. 51 — перечислена турагенту сумма вознаграждения; Д-т сч. 68 К-т сч. 19 — принят к вычету НДС по услугам турагента</p>	<p>Д-т сч. 006 — получены турпутевки от туроператора;</p> <p>Д-т сч. 62 К-т сч. 76 — отражена реализация турпутевок; К-т сч. 006 — списаны реализованные турпутевки;</p> <p>Д-т сч. 76 К-т сч. 90 — отражено комиссионное вознаграждение; Д-т сч. 90 К-т сч. 68 — отражен НДС по вознаграждению; Д-т сч. 51 К-т сч. 62 — получена плата от туриста;</p> <p>Д-т сч. 76-1, К-т сч. 51 — перечислена сумма, причитающаяся туроператору по договору комиссии (за вычетом суммы комиссионного вознаграждения)</p>

Агентский договор. Деятельность в рамках агентских договоров регулируется ГК РФ «Агентирование». По агентскому договору одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала .

Агентский договор позволяет оформить правовые отношения, в которых посредник совершает не только юридические, но и фактические действия. Например, турагент может взять на себя задачу не только по продаже путевок туроператора, но и по проведению рекламной кампании и других мероприятий по изучению рынка туруслуг. Агентский договор имеет длящийся характер: туроператор заключает с турагентом пролонгированный договор, от чего в конечном счете выигрывает и покупатель турпутевки — турист.

Агентский договор, как и договор комиссии, возмездный, и за свои услуги агент получает вознаграждение, размер которого устанавливается в договоре и может определяться по-разному:

- процент от стоимости реализованного турпродукта;
- фиксированная сумма;
- другое вознаграждение.

Агентский договор можно расторгнуть в одностороннем порядке, если он был заключен на неопределенный срок и одна из сторон отказывается от исполнения обязательства.

Отчет посредника. Если отношения сторон возникли на основании договора комиссии или агентского договора, то посредник после исполнения договорных обязательств обязан представить заказчику отчет с приложением оправдательных документов

## 2.5. Бухгалтерский учет затрат и реализации услуг в гостиничном бизнесе

Расходы гостиницы согласно 10/99 «Расходы организации» относятся к обычным видам деятельности. В соответствии с Методикой планирования, учета и калькулирования себестоимости услуг жилищно-коммунального хозяйства, утвержденной постановлением Мин ЖКХ гостиницы отнесены к предприятиям ЖКХ.

В себестоимость гостиничных услуг в первую очередь включаются расходы на формирование и содержание номерного фонда, а также расходы на материально-техническое обслуживание гостиницы. К прямым затратам гостиниц относятся следующие расходы:

- материальные затраты и расходы на оплату труда работников, отчисления на социальные нужды, расходы по контролю и повышению качества услуг, их надежности и экологической безопасности, а также устранению выявленных недостатков услуг;
- расходы на поддержание основных средств, объектов инженерной инфраструктуры в рабочем состоянии, а также обслуживающих их машин и механизмов, включая ремонт и техническое обслуживание;
- расходы на обеспечение выполнения санитарно-гигиенических требований, противопожарной и сторожевой охраны и других специальных требований, предусмотренных правилами технической эксплуатации;
- затраты на обеспечение нормальных условий труда и техники безопасности, в том числе расходы на проведение медосмотров и инструктажей;
- амортизационные отчисления по объектам основных средств;
- арендные платежи за пользование земельными участками;
- расходы, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров;
- расходы на проведение аварийно-восстановительных работ, потери от простоев по внутрипроизводственным причинам и недостачи материальных ценностей при отсутствии виновных лиц, расходы на возмещение вреда, причиненного работникам увечьем;
- налоги, сборы, платежи и иные установленные законодательством отчисления.

В дополнение к этим затратам в калькуляцию себестоимости услуг гостиниц включены:

- затраты по оплате энергии, водоснабжения, отопления, стирки белья;
- расходы по телефонизации, радиовещанию;
- отчисления на страхование имущества;
- управленческие затраты (содержание административно-управленческого персонала, оплата консультационных, информационных, аудиторских, страховых услуг, содержание и обслуживание технических средств управления и программного обеспечения);
- внеэксплуатационные расходы.

К коммерческим расходам, связанным с продвижением и реализацией услуг, можно отнести:

- расходы на комиссионные, агентские и иные вознаграждения сторонним организациям, оказывающим коммерческие услуги, — туроператорам и турагентам;
- представительские расходы;
- расходы на рекламу (целенаправленное информационное воздействие на потребителя для продвижения услуг на рынке сбыта), к которым относятся:
  - расходы на разработку и издание рекламных изделий (иллюстрированных каталогов, прейскурантов, брошюр, альбомов, проспектов), расходы на разработку и изготовление эскизов и этикеток, образцов

оригинальных и фирменных пакетов, приобретение и изготовление рекламных сувениров, расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации (объявления в печати, объявления и передачи парадно и телевидению),

- расходы на световую и иную наружную рекламу;
- расходы на изготовление стендов, муляжей, рекламных щитов, указателей,
- расходы на проведение иных рекламных мероприятий,
- расходы на организацию выставок или участие в них;
- расходы на приобретение форменной одежды;
- расходы на вывоз бытовых отходов;
- расходы на обслуживание лифтового хозяйства;
- расходы на благоустройство и уборку прилегающих к гостиничному комплексу территорий.

Калькуляцию себестоимости услуг гостиниц составляют исходя из количества койко-суток.

Пример. Гостиница оборудована на 350 мест, из них в отчетном периоде постояльцами были заняты только 300. Предположим, что все они использовались в течение отчетного периода, продолжительность которого составила 92 дня. За это время текущие расходы составили:

- расходы на оплату труда и социальные отчисления — 2000 тыс. руб.;
- расходы на амортизационные отчисления — 500 тыс. руб.;
- расходы на оплату электроэнергии — 2000 тыс. руб.;
- расходы на водоснабжение — 3000 тыс. руб.;
- отопления — 5000 тыс. руб.;
- расходы на оплату услуг связи — 300 тыс. руб.;
- расходы на страхование имущества — 200 тыс. руб.;
- прочие расходы на содержание зданий и территорий — 1500 тыс. руб.;
- расходы на содержание аппарата управления — 1000 тыс. руб.

В качестве объекта калькулирования гостиница выбрала одни койко-сутки.

Все эксплуатационные расходы составят 15 500 тыс. руб. (2000 тыс. руб. + 500 тыс. руб. + 2000 тыс. руб. + 3000 тыс. руб. + 5000 тыс. руб. + 300 тыс. руб. + 200 тыс. руб. + 1500 тыс. руб. + 1000 тыс. руб.).

Общее количество койко-суток — 27 600 (300 мест x 92 дн.).

На основе полученных данных себестоимость одной койки в сутки составит 562 руб. (15 500 тыс. руб. : 27 600 койко-суток).

Прямые затраты — это включаемые в себестоимость расходы, непосредственно связанные с оказанием услуг. В их числе оплата труда, отчисления с нее, стоимость МПЗ и другие расходы, связанные с конкретным объектом калькулирования (например, с услугами проживания). Информация о прямых затратах обобщается на счете 20 «Основное производство». К нему могут быть открыты субсчета или аналитические счета по видам услуг (либо другим объектам калькулирования).

Косвенные расходы — это расходы, связанные с оказанием нескольких видов услуг, включаемые в их себестоимость не напрямую, а косвенно, с помощью специальных расчетов в соответствии с экономически обоснованными коэффициентами. Такие расходы невозможно прямо включить в себестоимость определенного вида услуг, поэтому их распределяют косвенным путем, т. е. пропорционально выбранному показателю, например, выручке, прямым затратам, формирующим себестоимость услуг, или сумме оплаты труда сотрудников, включаемой в затраты по соответствующему объекту учета, другим способом, закрепленным в учетной политике организации. К косвенным

расходам можно отнести расходы по содержанию машин и оборудования, на отопление, освещение и содержание помещений. Для учета таких расходов можно воспользоваться счетом 25 «Общепроизводственные расходы», с которого расходы распределяются на субсчета прямых расходов.

В соответствии законом «О техническом регулировании» и Положением о государственной системе сертификации гостиниц утверждена Система классификации гостиниц. Сертификат категории выдается на срок не более пяти лет.

В бухгалтерском учете расходы по сертификации гостиниц представляют собой расходы по обычным видам деятельности. В соответствии с чем расходы на сертификацию гостиничных услуг учитываются в целях налогообложения прибыли организаций в составе прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией.

Услуги по сертификации подлежат обложению НДС. Орган сертификации выдает счет-фактуру на оказание услуг по сертификации.

Пример. Гостиница подала заявку на получение сертификата категории. Согласно договору с органом сертификации стоимость работ составила 23 600 руб. (в том числе НДС — 3600 руб.). После процедуры сертификации гостиница получила сертификат сроком на пять лет. Сделаны следующие бухгалтерские записи: Д-т сч. 97 К-т сч. 76 — 20 000 руб.; Д-т сч. 19 К-т сч. 76 — 3600 руб.; Д-т сч. 76 К-т сч. 51 — 23 600 руб.

Первый способ — Д-т сч. 68 К-т сч. 19 — 60 руб. (3600 руб.: 60 мес.).

Второй способ — Д-т сч. 68 К-т сч. 19 — 3600 руб. В течение пяти лет ежемесячно: Д-т сч. 26 К-т сч. 97 — 333.33 руб.

Персонал гостиниц, имеющих категорию «три звезды» и выше, должен носить форменную одежду. Следовательно, расходы на приобретение (изготовление) такой одежды — это производственные расходы и должны относиться на себестоимость услуг.

В крупных гостиницах могут быть библиотечные фонды. Если каталог, брошюра, книга отвечают условиям признания этих объектов основными средствами (п. 4 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»), то дальнейший учет строится в зависимости от стоимости данных объектов.

Расходы на приобретение книг стоимостью в пределах установленного лимита в зависимости от целей приобретения сразу включаются в состав затрат:

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы» (44 «Расходы на продажу») К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (71 «Расчеты с подотчетными лицами»).

Расходы на приобретение книг стоимостью более установленного организацией лимита включаются в основные средства с последующей амортизацией. В бухгалтерском учете приобретение таких книг отражается следующими записями.

Расходы на приобретение книг, брошюр: Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Включение в состав объектов основных средств: Д-т сч. 01 «Основные средства» К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Для целей налогообложения прибыли стоимость приобретенных организацией книг, изданий и иных подобных объектов включается в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в полной сумме в момент их приобретения.

К прочим расходам гостиницы относятся:

- расходы на сдачу имущества в аренду;
- передача неисключительных прав на пользование фирменным наименованием по договору франчайзинга.

Объемом реализованных услуг гостиниц являются доходы от сдачи номеров для проживания физическим лицам, выступающим от собственного лица, и представителям фирм, имеющих договоры с гостиницами.

Специфика учета в гостиничном бизнесе предполагает, что признавать факт ока-

зания услуги можно как по окончании всего срока найма номера, так и ежедневно. Выбранный вариант нужно закрепить в учетной политике для целей исчисления налога на прибыль.

В бухгалтерском учете выручка от реализации гостиничных услуг отражается: Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т сч. 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка».

В Правилах предоставления гостиничных услуг указано, что организация вправе заключать договор на бронирование мест в гостинице путем составления документа, подписанного двумя сторонами, а также путем принятия заявки на бронирование посредством почтовой, телефонной и иной связи, позволяющей достоверно установить, что заявка исходит от потребителя.

В бухгалтерском учете выручка от оказания услуг бронирования отражается в момент выполнения всех условий, 9/99 «Доходы организации»:

- гостиница предоставила проживающему номер указанной в заявке категории в указанное время, что оформляется выдачей квитанции (талона) или иного документа, подтверждающего заключение договора на оказание услуг, поэтому имеет право на получение выручки в виде стоимости бронирования;
- стоимость бронирования фиксированная для данной категории номеров, следовательно, известна на дату заезда; сумма выручки может быть определена;
- оплата стоимости бронирования гарантирована организацией, составившей заявку, — отсутствует неопределенность в отношении получения денег;
- соответствующие услуги оказаны — подписан акт приемки-передачи;
- гостиница произвела расходы по оказанию услуги бронирования, т. е. расходы могут быть определены.

Выручку от оказания услуг бронирования можно либо включать в состав доходов от обычных видов деятельности, либо учитывать как прочие доходы. Предпочтительнее первый вариант. Во-первых, услуги бронирования номеров непосредственно связаны с осуществлением обычного вида деятельности — предоставления помещений для временного размещения и проживания. Во-вторых, при таком порядке учета можно отдельно отражать доходы от услуг бронирования и суммы платы за простой номеров, которые признаются в составе прочих доходов организации ( 9/99 «Доходы организации»),

В бухгалтерском учете выполняется запись: Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т сч. 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка» — оказана услуга по бронированию номера.

Большая часть гостиниц обеспечивает постояльцев почтовыми, телеграфными, медицинскими услугами и бронирует для них билеты. Как уже упоминалось, во многих гостиницах организуется прокат автомобилей, работают рестораны, оборудованы стоянки. Как правило, все это оплачивается отдельно, т. е. стоимость таких услуг не входит в стоимость проживания.

Дополнительные услуги в гостиницах оказывают предприятия общественного питания, службы проката, стоянки, прачечные, экскурсионные бюро и т.д. Соответствующие службы в гостиницах обычно не самостоятельные юридические лица и учитываются как подразделения гостиничного комплекса.

## 2.6. Ценообразование, учет и налогообложение в туризме: проблемные вопросы и пути их решения

Туристическая деятельность в Республике Беларусь активно развивается. Растут объемы как въездного, так и выездного туризма. Вместе с тем нормативная база, регулирующая вопросы ценообразования, учета и налогообложения по данному виду деятельности, далека от совершенства.

При этом основные проблемы обусловлены существующим порядком калькулирования отпускной стоимости туристических услуг. Отсутствие полной ясности в данном вопросе вызывает законные претензии налоговых органов, а так же создает определенные сложности в бухгалтерском учете. Как результат, едва ли не каждая туристическая организация имеет свою систему формирования финансовых результатов. Чтобы выработать подходы к решению имеющихся проблем, рассмотрим их более подробно, начав с основного - формирования цен на туристический услуги.

В соответствии с имеющимися разъяснениями органов ценообразования услуги сторонних организаций, непосредственно связанные с оказанием туристических услуг (предоставление мест в гостиницах, питание, транспорт и т.п.), в себестоимость туристических услуг не включается.[20, с. 61]

Стоимость сторонних услуг(транзитная услуга) должна формировать стоимость туристического продукта, но на них не должны «накручиваться» ни плановый уровень рентабельности, ни налоги, исчисляемые от выручки.

Валовой доход в отношении услуг, в частности туристических, законодательно не определен. Скорее всего, это разница между выручкой от реализации услуг и фактической стоимостью путевок и услуг сторонних организаций, непосредственно связанных с оказанием туристических услуг. Именно такое понимание используется в рассматриваемых примерах.

Конкретные ставки налога на услуги в размере, не превышающем 10% налоговой базы, устанавливаются облисполкомом территориального уровня. Налоговой базой является выручка от реализации туристических услуг (за исключением услуг по внутреннему и въездному туризму) без учета стоимости приобретения путевки и услуг сторонних организаций.

Пример:

Исходные данные для составления плановой калькуляции (цифры условные)

1. Туристическая поездка организуется на автобусе в Прагу (Чехия) на 50 человек (вместимость автобуса)

2. Услуги по доставке туристов автотранспортом и размещению туристов во время турпоездки оказываются сторонними организациями.

Стоимость услуги автотранспортной организации (Резидент РБ)- 3 669 тыс.руб.

Стоимость услуги нерезидентов по размещению туристов в ходе поездки – 5 тыс. долларов США (50 чел.х5 ночей х 20 дол за ночь), из расчета 2 тыс. руб. за 1 доллар США составляет 10 млн руб.

3. Заработная плата сопровождающим тургруппу (расчетная величина- 1 мл руб.)

4. Ставка отчисления в ФСЗН- 35%

5. Страховой взнос по обязат страхованию – 0.2 %

6. Расчетная величина общехозяйственных (накладных) расходов, относящихся к организуемому туру- 2 млн. 998 тыс.руб

7. Плановая величина коммерческих расходов (расходы на рекламу тура)- 350 тыс.руб.

8. Плановый уровень рентабельности – 20 %

9. Ставка республиканского сбора, исчисляемая от валового дохода- 2%

10. Ставка налога на тур услуги- 10% выручки от реализации туруслуг (без включения в нее налога на услуги) за минусом стоимости услуг сторонних организаций.

НДС в цене не предусматривается, поскольку туристическая услуга фактически оказывается за пределами РБ (п.1 ст 33 НК)

#### Плановая калькуляция стоимости тура

	Наименование статей расходов	Сумма. тыс. руб.
1	Основная зарплата	1 000
2	Дополнительная зарплата	-
3	Начисления на зарплату (35%+ 0,2%)	352
4	Общехозяйственные расходы	2 998
5.	Коммерческие расходы (реклама тура)	350
6	Себестоимость тура (стр. 1-5)	4 700
7.	Прибыль 20% (стр. 6 x 0,2)	940
8	Республиканский сбор 2%((стр.6+стр.7)*2:98)	115
9	Налог на услуги 10%(стр.6 +стр.7 +стр.8)*10:100)	576
10	Расчетная стоимость тура без учета стоим стор орг.(стр.6-9)	331
11	Стоимость автотранспортных услуг	3 669
12	Стоимость гостиничных услуг	10 000
13	Всего расчетная стоимость тура с учетом услуг сторонних организаций (сумма стр. 10-12)	20 000
14	Отпускная стоимость тура на 1 человека (стоимость турпутевки) стр 13: 50 чел)	400

Отражение операций в бухгалтерском учете

Фактически продано 40 путевок по 400 тыс. руб на сумму 16 млн. руб.

Содержание хозяйственной операции	Д	К	Сумма
1.Начисление зарплаты сопровождающим группу	20	70	1000
2.Начисления на оплату труда, всего			352
2.1.Отчисления в ФСЗН	20	69	350
2.2.стах взнос (1000*0.002)	20	76	2
3.Общехоз расходы			4004
3.1.начисление зарплаты администрации	26	70	2000
3.2.начисления за зарплату, всего			704
3.2.1.отчисления в ФСЗН	26	69	700
3.2.2.страх взнос	26	76	4
3.3 прочие расходы, всего:			1300
3.3.1.аренда офиса	26	60	500
3.3.2.услуги связи	26	60	800
4. коммерческие расходы реклама	44	60	400
5. задолженность автотранспортной организации	62	60	3669

6.стоимость сторонних услуг за размещение в гостинице	62	60	8000
7.на сумму средств, поступивших от туристов в оплату услуг	50,51	62	16000
8.оплата услуг автотранспорта и гостиниц	60	51,52	11669
9.Отражение выручки от реализации тура (без стоим услуг сторон организаций) (16000-3669-8000)	62	90	4331
10.списание себестоимости реализованного тура (прямых расходов)	90	20	1352
11. списание коммерческих расходов (Реклама)	90	44	400
12.Списание условно-постоянных расходов	90	26	4004
13.Начисление налогов на услуги (4331*10:110)	90	68	394
14.начисление республиканского сбора((4331-394)*2:100	90	68	79
15.Формирование финансового результата туроператора (убыток)	99	90	1898

В связи с незаполненностью тура, что, в свою очередь. Привело к падению выручки от реализации (по плану- 6331, факт-4331), ростом общехозяйственных и коммерческих расходов против их плановой величины туроператор получил убыток в сумме почти 2 млн. руб.

Если включить услуги сторонних организаций в состав затрат, на которые «накручивается» прибыль, и сохранение установленного порядка включения в отпускную цену республиканского сбора и налога на туристические услуги получим:

	Наименование статей расходов	Сумма. тыс. руб.
1	Основная зарплата	1 000
2	Дополнительная зарплата	-
3	Начисления на зарплату (35%+ 0,2%)	352
4	Общехозяйственные расходы	2 998
5	Стоимость автотрансп услуг	3 669
6.	Стоимость гостиничных услуг	10 000
7.	Коммерческие расходы (реклама тура)	350
8	Себестоимость тура (стр. 1-7)	18 369
9.	Прибыль 20% (стр. 8 x 0,2)	940 (18 369)
10	Республиканский сбор 2%((стр.8+стр.9- стр.5-стр.6)*2:98)	115 (171)
11	Налог на услуги 10%(стр.8+стр.9 +стр.10-стр.5-стр.6)*10:100)	576 (854)
12	Расчетная стоимость тура.(стр.8-11)	331 (23 068)
13	Отпускная стоимость тура на 1 человека (стоимость турпутевки) стр 12: 50 чел)	400 (461)

Если турорганизация столкнется с проблемами реализации тура, она урегулирует их путем уменьшения планового уровня рентабельности. Если пересчитать при сохранении отпускной стоимости туристических услуг (400 тыс. руб) за счет изменения уровня рентабельности с 20 до 5.12% планируемая масса прибыли осталась на том уровне, что и в примере 1 - 940 тыс. руб



## СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Химченко Г. Бухгалтерский учет при осуществлении туристской деятельности Журнал «Бухучет». – 2009. – № 21(22).
2. Кондратович М.И. Проблемы и перспективы развития автоматизации бухгалтерского учета затрат и финансовых результатов деятельности организаций туризма в РБ и за рубежом
3. Лесневская Н.А. Бухгалтерский учет в туризме: учеб-практ. пособие / Н.А. Лесневская. – Минск: БГЭУ, 2008.
4. Бочарников В.Н. Информационные технологии в туризме: учебное пособие / В.Н. Бочарников, Е.Г Лаврушина, Я.К. Блиновская. – М: Флинта: МПСИ, 2008.
5. Бухгалтерский учет: учеб.-практ. пособие / Д.А. Панков, Л.В.Глотова, Л.С. Воскресенская и др.; под ред. Д.А. Панкова. – Минск: БГЭУ, 2008.
6. Квартальнов В.А. Туризм: учебник. – М: Финансы и статистика, 2000.
7. Закон от 25.11.1999 г. № 326-З «О туризме» (в ред. От 16.06.2010г. №139-З).
8. Методические рекомендации по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости туристических услуг, утв. Постановлением Минспорта от 23.01.2009 № 2.
9. Декрет Президента от 14.07.2003 № 17 «О лицензировании отдельных видов деятельности» ( в ред. От 19.12.2008 г. № 23).
10. Отраслевой бухгалтерский учет. Туризм и отдых внутри страны. Деркачева Т., аудитор, Журнал Налоги и бухгалтерский учет. – № 23, декабрь 2010.
11. Саполгина Л.А. Бухгалтерский учет и ноги в туристической фирме. – М.: КНОРУС, 2009.
12. Озеров А.М. Бухгалтерский учет и налогообложение в туристических фирмах. – М.: ФБК-ПРЕСС, 1997.
13. Каурова О.В., Малолетко А.П. Бухгалтерский учет предприятия туристской индустрии. – М.: КНОРУС, 2009. – 240 с.
14. Авдевич Н.Ф. Бухгалтерский учет формирования и реализации услуг туристической организациям / Н.Ф. Авдевич // Бухгалтерский учет и анализ. – 2009. – № 9. – С. 46–50; № 10. – С. 34–39.
15. Коротаев С.Л. Ценообразование, учет и налогообложение в туризме: проблемные вопросы и пути решения // Вестник по налогам и сборам РБ. – 10/2008. – № 47(204).
16. Гражданский кодекс Республики Беларусь.
17. Налоговый кодекс Республики Беларусь.
18. Типовой план счетов. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь № 50 от 29.06.2011.
19. Ценообразование, учет и налогообложение в туризме: проблемные вопросы и пути их решения / Коротаев, С.Л., к.э.н. – Вестник по налогам и сборам Республики Беларусь. – 10/2008. – № 47(204).

Учебное издание

**Янкевич** Елена Михайловна

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В ТУРИЗМЕ**

Методические рекомендации

Технический редактор

*Г.В. Разбоева*

Компьютерный дизайн

*Л.Р. Жигунова*

Подписано в печать . . . . . 2014. Формат 60x84<sup>1</sup>/<sub>16</sub>. Бумага офсетная.

Усл. печ. л. 2,91. Уч.-изд. л. 3,12. Тираж экз. Заказ .

Издатель и полиграфическое исполнение – учреждение образования  
«Витебский государственный университет имени П.М. Машерова».

Свидетельство о государственной регистрации в качестве издателя,  
изготовителя, распространителя печатных изданий

№ 1/255 от 31.03.2014 г.

Отпечатано на ризографе учреждения образования  
«Витебский государственный университет имени П.М. Машерова».

210038, г. Витебск, Московский проспект, 33.