**Введение**

Туризм вошел в XXI в. и стал глубоким социальным и политическим явлением, значимо влияющим на мироустройство и экономику многих стран и целых регионов. Туристские потоки на рубеже веков достигли 630 млн туристских прибытий. В настоящее время туризм является выгодной и высокодоходной отраслью, сравнимой по эффективности инвестиционных вложений с нефтегазодобывающей и перерабатывающей промышленностью, а также с автомобилестроением. Мировой опыт и практика экономической, социальной и политической стабильности развитых стран подтверждают тот факт, что географическое положение государства, его природно-климатические ресурсы и достопримечательности становятся всеобщим благом лишь посредством туризма. Констатируя данный факт в жизни мирового сообщества, Генеральная ассамблея Всемирной туристской организации дала прогноз на троекратное увеличение объемов мирового туризма на ближайшие 20 лет. В принятом на Ассамблее «Глобальном этическом кодексе туризма» приведена справедливая рекомендация: «Туристская политика должна проводиться таким образом, чтобы она способствовала повышению уровня жизни населения посещаемых районов и отвечала их потребностям» [6].

Введение в России института предпринимательства и Федерального закона «О порядке выезда из Российской Федерации и въезда в Российскую Федерацию» от 15 августа 1996 г. № 114-ФЗ дало мощный толчок к генерации масштабных туристских потоков, которые внесли значимое перераспределение капиталов и приоритетов в этой сфере. Образование в стране платежеспособного сегмента потребительского рынка вызвало оживление туристской отрасли, создание тысяч организаций индустрии туризма, десятков тысяч рабочих мест. В последнее десятилетие Россия активно вышла на мировой туристский рынок. С резким повышением в 90-х гг. открытости общества и переводом экономики на рыночные условия количество фирм, действующих на рынке туристических услуг, резко возросло. Если сначала, учитывая открывшиеся возможности более легкого, чем в советские времена, выхода на зарубежные туристические рынки, высокими темпами развивался международный внешний туризм, то в последнее время, по причине существенного роста интереса к нашей стране, развитие получил и внутренний туризм.

Переход к рыночной экономике в России сопровождался возникновением ряда новых экономических процессов и появлением в теории и практике хозяйствования категорий, которые ранее не имели широкого распространения. Туристский рынок стал рассматриваться как экономическая категория, выражающая совокупность социально-экономических процессов и отношений в сфере маркетинговых исследований, производства, обмена и распределения между производителями и потребителями туристских услуг. В этих условиях объективно возникла необходимость анализа современных тенденций развития мирового и российского туристских рынков, выявления проблем их функционирования.

Имея длительную историю, туризм до сих пор не получил однозначного определения и по-разному трактуется не только отдельными специалистами, но и туристскими организациями. Существующие определения туризма могут быть объединены в две группы. Одни из них носят узкоспециализированный характер и касаются отдельных экономических, социальных, правовых и других аспектов туризма или его видовых особенностей и выступают в качестве инструмента для решения конкретных задач (например, в целях статистики). Другие, концептуальные, или сущностные, определения охватывают предмет в целом, раскрывают внутреннее содержание туризма, выражающееся в единстве всего многообразия свойств и отношений, и позволяют отличить его от сходных явлений. Между тем, четкое толкование туристских терминов и понятий имеет важное значение для понимания тех процессов, которые происходят в российском туризме. Данное определение получило международное признание и в основном дошло до наших дней с некоторыми поправками.

Одно из первых определений туризма, принятое ООН, трактовало его как «активный отдых, влияющий на укрепление здоровья, физическое развитие человека, связанный с передвижением за пределами постоянного места жительства». Более широкое определение этого понятия дает Академия туризма в Монте-Карло: «Туризм – общее понятие для всех форм временного выезда людей с места постоянного жительства в оздоровительных целях, для удовлетворения познавательных интересов в свободное время или профессионально-деловых целей без занятий оплачиваемой деятельностью в месте временного пребывания», т.е. главный упор делается на характер деятельности посетителей в месте, отличном от места проживания [7].

В настоящее время наиболее широко используется определение, известное как «генеральная теория туризма В. Хунцикера – Крапфа», которое определяет туризм как «совокупность отношений, являющихся результатом передвижения людей и пребывания за пределами места их проживания до тех пор, пока пребывание не переходит в постоянное местожительство и не связано с получением дохода» [7].

Несмотря на то, что экономисты продолжают работать над понятийным аппаратом индустрии туризма, мы считаем, что термин «туризм» уже сложился. Различные определения лишь выделяют или дополняют отдельные его черты. Под отраслью туризма следует понимать совокупность самостоятельных, территориально обособленных туристских хозяйственных единиц, располагающих определенной материально-технической базой и специализирующихся на производстве и реализации туристских услуг и товаров, объединенных единством деятельности и управления. В Федеральном законе «Об основах туристской деятельности в Российской Федерации» законодательно закреплено, что туризм является полноценной отраслью национальной экономики России.

В соответствии с редакцией ст. 1 Федерального закона от № 132-ФЗ «Об основах туристской деятельности в Российской Федерации» туристской деятельностью признается туроператорская и турагентская деятельность, а также иная деятельность по организации путешествий [2]. Турагентская деятельность – это деятельность по продвижению и реализации туристского продукта, осуществляемая на основании лицензии юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем (далее – турагент). Туроператорская деятельность – деятельность по формированию, продвижению и реализации туристского продукта, осуществляемая на основании лицензии юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем (далее – туроператор) [2].

Таким образом, в последнее время появляется все больше организаций, осуществляющих свою деятельность в туристско-экскурсионной сфере. Это относительно новый и доходный вид бизнеса для российских предпринимателей. Разнообразие видов деятельности, которыми занимается туристическая фирма, требует применения различных методов и способов учета хозяйственных операций. Актуальность этой проблемы обусловливает постановку и ведение четкой системы бухгалтерского учета, являющегося важнейшим инструментом управления в туристических организациях.

При написании работы были использованы нормативные документы в области бухгалтерского учета и налогообложения, контроллинга на предприятиях, российские и иностранные источники, посвященные этим проблемам.

 **1. Терминология туризма и механизм функционирования туррынка**

**1.1 Турист как субъект туризма**

Субъектом системы туризма выступает человек-турист, удовлетворяющий свои потребности и желания в этой сфере. Для понимания экономических аспектов туризма целесообразно проанализировать эволюцию понятия «турист». Первое международное определение этого понятия было принято в 1937 г. Комитетом экспертов по вопросам статистики Лиги Наций. Туристом рекомендовалось считать лицо, которому присущи следующие признаки: передвижение, временное пребывание в определенном месте, отсутствие связи с трудом и заработком. На их основе в дальнейшем формировался понятийный аппарат и специфическая туристическая терминология.

Конференция ООН по международному туризму и путешествиям (Рим, 1963) впервые ввела терминологию туризма. Так, под посетителем понимается любое лицо, путешествующее в какое-либо место, находящееся за пределами его обычной среды, на срок, не превышающий 12 месяцев подряд, главной целью поездки которого не является занятие деятельностью, оплачиваемой из источника в посещаемом месте. При этом термин «поездка» используется для описания туризма с точки зрения направляющего места или страны, откуда он прибыл, и охватывает весь период, в течение которого какое-либо лицо путешествует. Для описания посещения с точки зрения принимающего места или страны (место назначения или посещаемое место) применяется термин «пребывание». «Поездка» охватывает весь период, в течение которого какое-либо лицо занимается туризмом, в то время как «пребывание» – только часть этого периода. Поэтому он используется только в отношении продолжительности. Последняя измеряется в часах для однодневных поездок и ночевках для путешествий-пребываний. Под ночевкой понимают одни сутки, проведенные туристом в посещаемом месте.

В 1993 г. Статистической комиссией ООН был принят комплекс рекомендаций по статистике туризма, подготовленных ВТО, в соответствии с которыми все типы путешественников, занимающихся туризмом, определяются именно как посетители. В то время как понятие «путешественник» означает любое лицо, совершающее поездку между двумя и более местами, определение посетителя носит более ограниченный характер. Поэтому оно представляет собой основу концепции всей системы статистики туризма, позволяет более четко определить ту часть путешествующих лиц, которая выступает объектом статистических исследований в туризме.

Понятие «посетитель» охватывает две категории лиц: туристов (ночующих посетителей) и экскурсантов (однодневных посетителей).

Турист – посетитель, осуществляющий хотя бы одну ночевку в коллективном или частном средстве размещения в посещаемом месте. В соответствии с рекомендациями ВТО к категории туристов относятся также члены экипажей иностранных воздушных и морских судов, проводящие не менее одной ночевки в средствах размещения страны пребывания во время ремонта судов или смены экипажа.

Экскурсант – посетитель, находящийся в посещаемом месте менее 24 часов (без ночевки). В эту категорию включают также проживающих на борту судна пассажиров круизов, членов экипажей иностранных воздушных и морских судов (не являющихся гражданами страны пребывания и находящихся в ней в течение одного дня), транзитных однодневных посетителей.

К категории туристов не относятся и не учитываются в статистике туризма следующие путешественники:

* лица, осуществляющие поездки в пределах своей обычной среды (совершающие регулярные поездки между домом и работой или учебой; приграничные работники);
* лица, меняющие место жительства (долговременные мигранты, планируемое пребывание которых в посещаемом месте или стране превышает 12 месяцев; лица, переезжающие на новое место жительства внутри страны);
* лица без определенного места жительства (кочевники, бродяги, беженцы);
* лица, путешествующие в места осуществления оплачиваемой деятельности (временные мигранты – планируемое пребывание в посещаемом месте или стране составляет 12 месяцев или менее; сезонные рабочие; лекторы, артисты; гувернантки);
* прочие лица, не учитываемые в статистике туризма по традиции (транзитные пассажиры – при незаконном въезде в принимаемую страну; военнослужащие – при переезде к месту службы и обратно, а также на маневрах; консульские работники и дипломаты, а также сопровождающие их лица).

Туристы в соответствии с основными типами туризма подразделяются на два вида: международные и внутренние.

Международный турист – это посетитель, путешествующий в какую-либо страну, не являющуюся страной обычного места жительства и находящуюся за пределами обычной среды данного лица, на срок, не превышающих 12 месяцев подряд, главной целью которого не является занятие деятельностью, оплачиваемой из источника в посещаемой стране, и осуществляющий по меньшей мере одну ночевку в коллективном или частном средстве размещения в посещаемой стране.

Внутренний турист – это посетитель, постоянно проживающий в какой-либо стране и путешествующий в определенное место, находящееся в этой стране за пределами обычной среды данного лица, на срок, не превышающий 12 месяцев подряд, главной целью поездки которого не является занятие деятельностью, оплачиваемой из источника в посещаемом месте, и осуществляющий, по меньшей мере, одну ночевку в коллективном или частном средстве размещения в посещаемом месте.

Таким образом, в соответствии с рекомендациями Статистической комиссии ВТО понятие «турист» используется в отношении следующих лиц:

* совершающих поездку за пределы обычной среды;
* находящихся в посещаемом месте временно;
* путешествующих с туристическими целями (досуг, рекреация, отдых, посещение знакомых и родственников, деловые и профессиональные намерения, лечение, религия, паломничество и др.), исключающими занятие деятельностью, оплачиваемой в посещаемом месте.

Только при наличии всех этих признаков путешествующее лицо можно рассматривать как туриста.

Приняв за основу определения, разработанные Статистической комиссией ООН, многие страны, тем не менее, допускают определенные отклонения от них. Так, одни государства считают международными туристами только посетителей, находившихся в стране посещения не менее трех дней, другие – не менее двух недель. Во многих случаях в статистику туризма включаются лица, путешествующие по стране посещения транзитом. Экскурсионные поездки все чаще рассматриваются как частный случай туризма и отражаются в туристских статистических справочниках.

В соответствии с Федеральным законом «Об основах туристской деятельности в Российской Федерации» турист определяется как «гражданин, посещающий страну (место) временного пребывания в оздоровительных, познавательных, религиозных и иных целях без занятия оплачиваемой деятельностью в период от 24 часов до 6 месяцев подряд или осуществляющий не менее одной ночевки» [2].

На VI сессии Генеральной ассамблеи ВТО была одобрена Хартия туризма, включающая в себя Кодекс туриста – совокупность правил и норм поведения туриста во время туристской поездки.

Кодекс туриста закрепил права и обязанности туриста в стране посещения, что нашло свое логическое продолжение в национальных законодательных и нормативных актах, регулирующих туристскую деятельность.

**1.2 Туристский продукт и туриндустрия**

Комплекс потребительных стоимостей, получаемых туристом в процессе путешествия, представляет собой продукт вложенного в туризм труда, на практике и в специальной литературе называемый «туристским продуктом».

Туристский продукт – результат общественного труда в виде туристских услуг, обладающих потребительной стоимостью. В самом широком понимании туристским продуктом является любой вид туристских услуг.

Туристские услуги – целесообразная производственная деятельность, удовлетворяющая потребности туристов и не принимающая, как правило, материальной формы. В соответствии с этим определением данные услуги можно охарактеризовать как невидимый товар особого рода.

К туристским относятся услуги:

* по размещению туристов;
* по перемещению туристов из страны (места) постоянного места жительства в страну (место) временного пребывания и обратно;
* по обеспечению туристов питанием;
* по перевозке туристов от места их прибытия в страну (место) их временного пребывания до места размещения и обратно (трансфер), а также по любой другой перевозке в пределах страны (места) временного пребывания, предусмотренной условиями путешествия;
* по удовлетворению культурных потребностей туристов (экскурсии, посещение театров, концертных залов, музеев, картинных галерей, памятников истории и культуры, парков, заповедников, фестивалей, спортивных соревнований и т.д.);
* по удовлетворению деловых и научных интересов (участи в конгрессах, конференциях, симпозиумах, совещаниях, семинарах, ярмарках, выставках и т.д.);
* информационные (о туристских ресурсах того или иного региона, таможенных и пограничных формальностях, курсах валют, видах транспорта, ценах и т.д.);
* средств связи (пользование Интернетом, междугородной и международной связью, факсом);
* организационные (оформление паспортов, виз, страхование, предоставление гидов, переводчиков и т.д.);
* торговых предприятий как общего, так и специального назначения (продажа сувениров, подарков, открыток и т.п.);
* посреднические (бронирование мест в гостиницах, билетов на различные виды транспорта, отправка и доставка корреспонденции, приобретение подарков, сувениров);
* бытовые (ремонт одежды, обуви, химчистка, прокат и т.п.);
* спортивно-оздоровительные (пользование бассейнами, спортивными сооружениями, охота и рыбная ловля по лицензиям и т.д.).

Характеристика туристских услуг определяет ряд особенностей туристской деятельности. Во-первых, туристские услуги отличаются характером потребления. Товар в материальной форме готов к потреблению после завершения его перемещения от места производства к месту потребления. Туристские же услуги в большинстве случаев потребляются тогда, когда турист доставлен к месту их производства. Во-вторых, предлагаемые в туризме услуги, как правило, разделены территориально. Одни из них (информационные, посреднические) туристы получают в стране (месте) постоянного проживания, другие – во время путешествия (размещение, питание, экскурсионное обслуживание и т.д.). Кроме того, услуги предоставляются различными предприятиями и организациями сферы туризма, которые находятся в состоянии территориальной разобщенности.

Несоответствие по времени и месту акта купли-продажи и предоставления услуг объективно создает большие организационные сложности в сфере туризма. Рассматриваемый процесс является триединым, включающим обслуживание при купле-продаже комплекса услуг, во время путешествия и пребывания в стране (месте) назначения. Таким образом, туризм охватывает одновременно деятельность в производстве, предложении и реализации туристских услуг.

Туристу могут быть предоставлены либо определенные виды услуг по его выбору, либо комплекс услуг, в совокупности своей образующих туристскую поездку (тур) или имеющих к ней непосредственное отношение.

Тур – комплекс различных видов услуг, объединенных главной целью путешествия и предоставляемых в определенный срок по определенному маршруту с заранее установленной программой. Такой комплекс воспринимается потребителем как единый продукт и приобретается в совокупности всех его компонентов.

Тур, как правило, является первичной продажной единицей (товарной формой) туристского продукта, выпускаемой в сферу обращения. Кроме собственно туров, на рынке предлагаются и находят спрос отдельные туристские услуги. Кроме нематериальных услуг, туристу могут быть предоставлены специфические туристские материальные предметы потребления, сувенирная и иная товарная продукция (туристское снаряжение, карты, описания местности, путеводители, словари, пляжные принадлежности, спортивные и фототовары и т.д.).

Основным видом туристского продукта является комплексное обслуживание, т.е. стандартный набор услуг, продаваемый туристам в одном «пакете». За рубежом туристские поездки, реализуемые на основе стандартных наборов или пакетов услуг с заранее установленной программой обслуживания и единой ценой для потребителя, называются пэкидж-турами (от англ. package tour) или инклюзив-турами (от англ. inclusive tour). Принципиального различия между этими понятиями нет. В западноевропейских странах более распространен термин «инклюзив-тур», в США – «пэкидж-тур».

Пэкидж-туры являются основным предметом деятельности туристских предприятий и определяются как пакет услуг, включающих следующие компоненты: перевозку и размещение, а также прочие услуги, не связанные с первыми двумя. Структура подобных туров в значительной степени варьируется в зависимости от страны, особенностей туристов, их покупательcкой способности, характера, ассортимента и качества предлагаемых услуг.

Пэкидж-туры имеют преимущества перед другими предложениями туристских услуг, так как их стоимость обычно ниже совокупных розничных цен на отдельные услуги, входящие в пакет.

Характерной тенденцией современного рынка туризма является уменьшение количества услуг, входящих в тур. С одной стороны, к такому шагу туристские предприятия толкает конкурентная борьба и стремление выйти на рынок с предложением более низких, чем у конкурентов, цен. За счет исключения из комплексного обслуживания некоторых услуг у туристов создается иллюзия дешевых поездок. Например, в предлагаемом туре может быть рекомендовано только размещение в гостинице и перевозка из аэропорта (вокзала) в гостиницу и обратно. Все остальные необходимые услуги туристы приобретают самостоятельно.

С другой стороны, туристские предприятия вынуждены учитывать и психологию туристов, которые всегда добиваются максимума свободы при выборе потребляемых услуг. Исключение отдельных услуг из комплексного обслуживания создает условия для таковой и тем самым способствует увеличению спроса.

Туристские услуги подразделяются также на основные и дополнительные. К первым относятся услуги, включенные в комплексное обслуживание (как правило, транспорт, размещение, питание) и оплачиваемые туристом заранее, ко вторым – приобретаемые туристом во время путешествия сверх ранее оплаченного комплексного обслуживания. С точки зрения потребительских свойств никакой принципиальной разницы между основными и дополнительными услугами нет. Так, экскурсии, если они включены в комплексное обслуживание, считаются основными услугами. Если же турист приобретает какую-либо экскурсию дополнительно к оплаченному туру, эта услуга становится дополнительной. Следовательно, разница между основными и дополнительными услугами состоит в их отношении к первоначально приобретенному туристом комплексу туристских услуг.

Одним из важнейших признаков для классификации туров является количество пользователей. В соответствии с этим туры подразделяются на индивидуальные и групповые.

Индивидуальные туры предназначены для одного или нескольких лиц (до 5 человек). Как правило, такие туры формируются туристским предприятием на индивидуальной основе с учетом персональных запросов и пожеланий клиентов.

Индивидуальные туры предоставляют туристу больше независимости и самостоятельности. Но они более дорогие, так как транспортные услуги, услуги гида и другие турист оплачивает полностью, в отличие от групповых туров, где эта цена раскладывается на всех членов группы. Именно поэтому индивидуальные туры не всегда доступны массовому туристу.

Организация индивидуальных туров является трудоемким процессом, требующим применения компьютерной техники для осуществления бронирования, расчетов и других операций. С другой стороны, индивидуальный туризм с экономической точки зрения очень выгоден для туристских предприятий, так как дает более высокие доходы в расчете на одного туриста по сравнению с групповыми турами.

Групповые туры ориентированы на стандартизированные программы обслуживания и комплекс услуг, удовлетворяющих интересы массового потребителя. Такие туры могут формироваться как для относительно небольших (от 6 до 15 человек), так и для значительных групп туристов (например, морские круизы). Туристская группа формируется, как правило, исходя из принципов однородности (по месту проживания туристов, характеру обслуживания, общности профессиональных или любительских интересов) с учетом соблюдения ряда требований: технологических (количество мест в транспортных средствах, обеспечение безопасности), социально-психологических (сходные мотивации у туристов и т.п.), наличие формального лидера – руководителя туристкой группы. Последний является представителем туристского предприятия и выступает от его имени. Руководитель сопровождает туристов на протяжении маршрута, предоставляет путевую информацию, обеспечивает выполнение договора о предоставлении туристских услуг, владеет профессиональными знаниями о стране (месте) пребывания и, как правило, языком этой страны (или общепонятным в ней).

Групповые туры более дешевые, что обусловлено, главным образом, предоставлением групповых скидок на размещение и перевозку. Это делает их доступными массовому туристу. В то же время в групповых поездках каждый из участников должен подчиняться установленному для группы порядку путешествия.

Принимая во внимание разнообразие потребностей туристов, туры могут иметь различную целевую направленность. В частности, выделяются следующие их виды:

* познавательные, предназначенные для ознакомления туристов с образом жизни населения туристских регионов, их историей, природой, архитектурными достопримечательностями;
* рекреационные, преследующие цели отдыха, восстановления и развития физических, психических и эмоциональных сил человека;
* оздоровительные, направленные на предотвращение или профилактику различных заболеваний;
* развлекательные, ориентированные на реализацию желаний туристов «хорошо развлечься», для организации которых туристская индустрия предлагает комплексы активных игр (гольф, боулинг, крикет), посещение аттракционов (тематических парков, дельфинариев, зоопарков), ресторанов, дискоклубов, казино и т.д.;
* любительские, предлагаемые потребителям, стремящимся использовать путешествие в соответствии со своими интересами (рыбалка, охота, сафари, сбор лекарственных трав, ягод, грибов и т.д.);
* специализированные, призванные реализовать специфические запросы людей во время путешествия (частные случаи – конгрессный, научный, деловой, профессиональный, археологических, искусствоведческий, фольклорный, гастрономический, ностальгический, религиозный, экскурсионный, молодежный, школьный, подростковый, семейный, спортивный, обучающие туры, шоп-туры и др.);
* ознакомительные, организуемые туроператором или транспортной компанией для ознакомления с условиями путешествия. Ознакомительные (рекламные) туры являются инструментом стимулирования деятельности турагентов. Как правило, фирмы, организующие ознакомительный тур, предоставляют его участникам значительные скидки.

Указанный перечень видов туров не является исчерпывающим. Классификация видов туризма наглядно показывает существование больших возможностей для расширения типологии туров. Так, все большую популярность приобретают туры «включено все» (all inclusive), при которых туристом заранее оплачиваются все возможные и предлагаемые в месте посещения услуги и развлечения.

Основой для разработки и реализации туристского продукта как совокупности потребительских стоимостей, проявляющихся во время путешествия, является туристский маршрут.

Туристский маршрут (от фр. marche – ход, движение вперед и route – дорога, путь) – заранее спланированный путь передвижения туристов в течение определенного периода времени с целью предоставления им предусмотренных программой обслуживания услуг. Туристские маршруты классифицируются по различным признакам.

По цели маршруты подразделяются на следующие виды:

* тематические – с преобладанием экскурсионного обслуживания и познавательной направленности;
* походные – с активными способами передвижения;
* физкультурно-оздоровительные – с преобладанием вышеперечисленных факторов.

По характеру передвижения маршруты подразделяют на следующие виды:

* линейные – с посещением одного или нескольких пунктов (кроме начального), находящихся на трассе, т.е. начало и окончание маршрута происходят в разных пунктах;
* радиальные – с маршрутом, во время которого туристы постоянно пребывают в одном пункте, реализуя программу поездок и экскурсий в других пунктах и возвращаясь обратно;
* кольцевые – с маршрутами, начинающимися и заканчивающимися в одном пункте.

В зависимости от способа передвижения маршруты бывают следующих видов:

* автомобильные;
* автобусные;
* теплоходные (морские, речные);
* авиационные;
* железнодорожные;
* комбинированные.

По территориальному признаку маршруты классифицируются на следующие виды:

* международные;
* внутренние (в пределах страны);
* региональные;
* местные.

Важным условием эффективного обслуживания туристов является тщательная разработка маршрутов.

Тур должен быть подкреплен соответствующей программой обслуживания. Туристское обслуживание – это совокупность видов деятельности, обеспечивающих туристам различные удобства при покупке и потреблении услуг и товаров во время путешествия и пребывания вне постоянного места жительства.

Туристское обслуживание носит одновременно комплексный и специфический характер. Первый предполагает удовлетворение потребностей туриста, находящегося в путешествии, второй же определяется тем, что его организация и структура принципиально отличаются от обслуживания в местах постоянного проживания туристов. Уровень комплексности и специфичности – один из важнейших критериев качества обслуживания туристов.

Программа обслуживания – документ, содержащий исчерпывающую информацию с указанием дат и времени предоставления туристам оплаченных ими услуг.

При разработке программы важно обеспечить оптимальность обслуживания, предполагающую:

* адресную направленность тура;
* соответствие программы целям путешествия;
* рациональное содержание обслуживания по количеству предоставляемых услуг;
* соответствие всех видов услуг одному уровню (классу) обслуживания.

Класс обслуживания применяется для обозначения качества предоставляемых услуг. Нормативные документы по установлению классов туров и программ обслуживания отсутствуют. Проблема состоит в том, что туристский продукт в большинстве случаев является комплексным, состоящим из набора услуг (размещение, транспорт, питание и др.), имеющих свои особенные внутренние градации.

На практике классы обслуживания применительно к туру условно обозначают следующими категориями: «люкс», первый, туристский, экономический.

Класс «люкс» предусматривает предоставление услуг самого высокого уровня качества, размещение в гостиницах категории «5 звезд» или роскошных внекатегорийных отелях, перелет первым классом, питание в престижных ресторанах, индивидуальные перевозки на автомобилях класса «люкс» («Лимузин-сервис»), индивидуальные услуги гида и т.д. Такого рода туры ориентированы главным образом на VIP-обслуживание.

Первый класс предполагает достаточно высокий уровень обслуживания (размещения в гостиницах категорий «4-5 звезд», перелет первым или бизнес-классом, отличную кухню и широкий выбор блюд, индивидуальные перевозки, кураторство гида).

Туристский класс предусматривает размещение в гостиницах категории «2-3 звезды», перелет экономическим классом регулярных авиарейсов (допускаются чартеры), групповые перевозки. Обслуживание по туристскому классу наиболее широко используется при организации массовых туристских путешествий.

Экономический класс – самый дешевый вариант обслуживания. Обычно им пользуются студенты и малообеспеченные слои населения. Программы обслуживания предусматривают минимум услуг, отличающихся невысоким качеством (размещение в гостиницах категорий «1-2 звезды», в хостеллах, общежитиях; питание может не предоставляться вообще; перелет, как правило, чартерными авиарейсами; перевозки могут быть организованы на общественном транспорте).

Необходимо учитывать, что градация классов обслуживания является достаточно условной и зачастую имеет национальные варианты и особенности.

Документально тур оформляется в виде ваучера. Ваучер – официальный документ, подтверждающий оплату предусмотренных программой обслуживания услуг и являющийся основанием для их получения туристом или группой туристов.

Ваучер выполняется в форме стандартного бланка, заверенного печатью и подписью руководства туристского предприятия, и выдается туристу-индивидуалу или руководителю туристской группы перед началом поездки. К групповым ваучерам должны прилагать списки туристов, в которых указываются их паспортные данные.

Ваучер должен содержать полную информацию о туре:

* страна (город, туристский центр), куда направляется турист;
* условия размещения (включая расположение гостиницы, ее категорию, уровень комфорта, перечень обязательных услуг, входящих в стоимость тура);
* условия питания;
* дата начала и завершения тура;
* программа обслуживания с разбивкой по дням и указанием включенных экскурсий и других мероприятий;
* паспортно-визовые формальности;
* медицинская страховка;
* минимально допустимое число участников тура;
* предельно возможные сроки аннуляции (отказа от поездки) тура;
* комплексная цена тура;
* компенсация за несоблюдение сроков тура и программы обслуживания.

Важно отметить, что ваучер как юридический документ подтверждает туристский статус человека или группы людей. В частности, при осуществлении зарубежных поездок ваучер свидетельствует о том, что его владелец имеет статус иностранного туриста, а поэтому может и должен пользоваться всеми правами, которые в законодательном порядке установлены для иностранных туристов в стране посещения или транзита. Так, во многих государствах для иностранных туристов действуют упрощенные процедуры пограничного и таможенного контроля, вводится освобождение от уплаты некоторых пошлин и сборов, предоставляется режим наибольшего благоприятствования.

Разновидностью ваучера является туристская путевка.

Ваучеры находят широкое применение в международном туризме. Международный туристский ваучер – уникальная система, впервые объединившая ваучер с официальным платежным документом в качестве его неотъемлемой части. Над созданием этой системы работали ведущие турагенты, целью которых было формирование универсального ваучера, обладающего следующими преимуществами:

* гарантией получения комиссионных «с опережением»;
* уменьшением издержек при обмене валюты;
* сокращением бумажной работы и обеспечением бронирования для клиентов даже в случаях их позднего прибытия.

Международный туристский ваучер утвержден Всемирной федерацией ассоциаций туристских агентств, национальными ассоциациями, входящими в нее, представителями турагентств и одобрен Международной гостиничной ассоциацией, ведущими международными гостиничными цепями, независимыми гостиницами и правительственными учреждениями во всем мире. Право на выдачу такого ваучера имеет любое туристское предприятие, являющееся либо членом национальной ассоциации турагентств, либо членом указанной федерации, либо членом той или иной организации одновременно.

Международный туристский ваучер предназначен для бронирования железнодорожных билетов, мест в гостиницах, аренды автомобилей, а также для прочих видов обслуживания, требующих предварительной оплаты. Он позволяет значительно сэкономить время и денежные средства. Сторона, предоставляющая услуги (например, гостиница), оплачивает туристскому предприятию сумму за обработку каждого ваучера.

Международный туристский ваучер принимается предприятиями обслуживания во всем мире и практически исключает необходимость заключать соглашения с каждым их этих предприятий в отдельности. Данный ваучер содержит юридически узаконенный платежный документ, который после предоставления указанных в нем видов услуг может быть депонирован на банковский счет предприятия, предоставляющего услуги.

Качество туристского продукта формирует разнообразные факторы, что является следствием его сущности, поскольку туристский продукт – это совокупность сложных элементов, удовлетворяющая потребности туристов во время путешествий и представляющая собой результат усилий многих предприятий туристской индустрии.

Туристская индустрия – совокупность предприятий, учреждений и организаций материального производства и непроизводственной сферы, обеспечивающих производство, распределение, обмен и потребление туристского продукта, освоение и использование туристских ресурсов и создание материально-технической базы туризма. Являясь сложным межотраслевым комплексом, туристская индустрия включает в себя следующие компоненты:

* организаторов туризма – туристские предприятия по разработке, продвижению и реализации туристского продукта (туроператоры и турагенты);
* предприятия, предоставляющие услуги по размещению (гостиницы, мотели, кемпинги, пансионаты, дома отдыха и т.д.);
* предприятия питания (рестораны, кафе, бары и др.);
* транспортные предприятия (авто- и авиационные предприятия, железнодорожные ведомства, предприятия морского и речного транспорта и др.);
* экскурсионное бюро;
* производственные туристские предприятия (производство туристских сувениров, гостиничной мебели, туристское снаряжения);
* предприятия торговли (магазины по реализации туристского снаряжения и сувениров);
* предприятия сферы досуга и развлечений (тематические парки, киноконцертные залы, клубы по интересам, залы игровых автоматов и др.);
* учреждения самодеятельного туризма (туристские, альпинистские, велосипедные клубы);
* органы управления туризмом (государственные учреждения, общественные туристские организации);
* учебные, научные и проектные учреждения.

Приведенный перечень является далеко не полным. По мере расширения и усложнения процессов организации туризма все новые отрасли и предприятия национальной экономики вовлекаются в туристское производство. Существуют, например, фирмы, специализирующиеся на организации конгрессов, информационные, рекламные, маркетинговые агентства, учреждения по бронированию билетов в театры. Обслуживанием туристов занимаются предприятия торговли, банки, страховые компании. Косвенно формируют туристскую индустрию предприятия, обслуживающие не только туристов, но и другие группы населения: учреждения культуры, лечебные и медицинские учреждения, организации связи, предприятия по производству товаров народного потребления, общественный пассажирский транспорт и т.д.

Исходя из этих предпосылок Федеральный закон «Об основах туристской деятельности в Российской Федерации» определяет туристскую индустрию как «совокупность гостиниц и иных средств размещения, средств транспорта, объектов общественного питания, объектов познавательного, делового, оздоровительного, спортивного и иного назначения, организаций, осуществляющих туристскую и турагентскую деятельность, а также организаций, предоставляющих экскурсионные услуги и услуги гидов-переводчиков» [2].

Таким образом, законодательные акты подчеркивают необходимость комплексного подхода ко всем элементам туристской индустрии при осуществлении государственного планирования ее развития и обеспечения взаимоотношений между предприятиями, организациями и учреждениями, ее составляющими.

Для туристской индустрии характерны процессы специализации, кооперирования и концентрации производства.

**1.3 Туристская деятельность**

Туристская деятельность – это деятельность, связанная с организацией всех форм выезда людей с места постоянного жительства в оздоровительных целях, для удовлетворения познавательных интересов или в профессионально-деловых целях без занятия оплачиваемой деятельностью в местах временного пребывания. Особая роль в осуществлении такой деятельности принадлежит туристским предприятиям (за рубежом их часто называют турорганизаторами). По сути своей они являются посредниками между производителями туристских услуг (гостиницами, ресторанами, транспортными организациями и т.д.) и потребителями (туристами). В свою очередь, их деятельность – также услуга.

Туристские предприятия относятся к основным производственным единицам туризма. Потребность в них возникает там, где участник туризма желает обеспечить себя определенными условиями, которые он не может полностью приобрести самостоятельно или получает их с большими затратами времени и средств. Речь идет, главным образом, о следующих условиях:

* длительном пребывании вне постоянного места жительства, вынуждающем туриста обеспечить себе определенные условия;
* поездках в особо интересные места с высоким уровнем посещаемости (она приводит к тому, что неизвестно, получит ли самостоятельно турист в данном месте определенные услуги, поэтому для него выгодней заранее обеспечить их при посредничестве туристского предприятия);
* поездках, цели которых могут быть достигнуты только при помощи туристской фирмы (определенные виды поездок, преимущественно в рамках международного туризма);
* путешествиях, охватывающих посещение многих мест, с использованием нескольких видов транспорта и т.п.

С точки зрения развития туризма роль туристских предприятий проявляется прежде всего в следующих возможностях:

* активного воздействия на средства размещения, предприятия питания, транспортные организации и другие составляющие туристской индустрии в плане повышения качества предоставляемых услуг и приспособления их деятельности к отдельным видам туризма;
* влияния на потоки посетителей в отдельные регионы и туристские центры, обеспечения более равномерного распределения посещаемости по всем территориям, пригодным для туризма, а также распределения посещаемости по времени с целью уменьшения воздействия фактора сезонности и оптимального использования туристской инфраструктуры;
* пропаганды туризма, привлечения к участию в путешествиях широких слоев населения.

С точки зрения туриста значение деятельности туристских предприятий состоит в следующих преимуществах:

* экономия времени путешествующих. Постоянная связь и кооперация с производителями туристских услуг, знание различных факторов, влияющих на туризм (паспортно-визовые и таможенные формальности, связь, транспорт и т.д.), создают предпосылки для того, чтобы туристские предприятия с большей экономией времени могли обеспечивать туристам условия, необходимые для путешествия;
* возможности значительного сокращения материальных затрат туриста благодаря действию более низких цен на транспорт и размещение, предоставляемых туристским предприятиям соответствующими производителями услуг;
* получение консультационных услуг. Возможность самостоятельной покупки туристских услуг через Интернет не исключает, а даже усиливает роль туристских предприятий в организации туристских поездок. Дело в том, что Интернет способен предоставлять большой объем информации, но не дает рекомендаций при выборе гостиницы, ресторана, туристского центра, наилучшим образом соответствующих потребностям туриста. В отличие от Интернета, сотрудник туристского предприятия может передать свои знания и опыт клиенту, оказать ему квалифицированную помощь при принятии решения, куда ехать и что делать во время путешествия.

По функциональному признаку предприятия, занимающиеся туристской деятельностью, делятся на туроператоров и турагентов.

Туроператор – субъект предпринимательской деятельности (юридическое лицо или индивидуальный предприниматель), осуществляющий на основе лицензии деятельность по формированию, продвижению и реализации туристского продукта.

Под формированием туристского продукта понимается составление упорядоченной и взаимосвязанной по срокам, целям, согласованной по стоимости и качеству совокупности услуг, образующих туристскую поездку (тур). Продвижение туристского продукта – комплекс мер, направленных на побуждение потенциального потребителя к приобретению этого продукта (реклама, участие в специализированных выставках, ярмарках, организация туристских информационных центров, издание каталогов, проспектов, буклетов и т.д.). Реализация туристского продукта потребителям осуществляется туроператором как напрямую, так и с помощью посредников (турагентов).

Турагент – субъект предпринимательской деятельности (юридическое лицо или индивидуальный предприниматель), осуществляющий на основе лицензии деятельность по продвижению и реализации туристского продукта.

Деятельность туроператора и турагента по сути отличается только тем, что первый занимается не только продвижением и реализацией туристского продукта, но и его формированием. Именно в этом и заключается специфика деятельности туроператора, функции которого на рынке практически совпадают с деятельностью предприятий оптовой торговли. Он закупает в значительных объемах услуги предприятий туристской индустрии (гостиниц, ресторанов и т.д.), комплектует из них туры и осуществляет их реализацию.

Возникновение бизнеса туроператоров – следствие формирования массового туризма и усложнения туристского продукта.

В результате этого развивался процесс специализации деятельности туристских предприятий. Одни из них концентрировали свои усилия на комплектовании туристских услуг в стандартный пакет (тур) по единой цене, освоении новых туристских регионов, разработке новых видов туризма, другие сосредоточивались на реализации туристского продукта и развивались как турагентства. Таким образом, разделение туристских предприятий на туроператоров и турагентов основано на функциональных различиях: туроператорская деятельность – это деятельность по формированию, продвижению и реализации потребителям туристского продукта как напрямую, так и при посредничестве турагентов; турагентская деятельность – это деятельность по продвижению и реализации туристского продукта потребителю.

Туроператоры выполняют ведущую роль в туризме. В процессе организации туров они устанавливают связи с предприятиями размещения, питания, транспорта, а также, в зависимости от характера тура, с культурно-просветительскими, развлекательными учреждениями, экскурсионными бюро. Туроператор может также продавать услуги раздельно (к примеру, билеты на авиарейсы), что делается либо для получения прибыли, либо в силу необходимости (например, чтобы заполнить необходимое количество мест блок-чартера – коммерческого условия перевозки пассажиров, согласно которому авиаперевозчик предоставляет организатору поездки фиксированное количество мест по ценам ниже обычных под обязательство их полной оплаты вне зависимости от количества фактически проданных мест). Достаточно часто туроператоры арендуют на основе долгосрочных соглашений гостиницы и другие средства размещения, самолеты, суда, автобусы, обеспечивая тем самым их максимальную загрузку и получая от производителей туристских услуг значительные скидки. За счет стандартизации и массовости своего продукта туроператоры достигают снижения издержек обращения, что позволяет им предлагать на рынок продукты по конкурентоспособным ценам.

Основные функции туроператоров заключаются в следующем:

* изучение потребностей потенциальных туристов;
* формирование туров и их апробация на рынке с целью выявления соответствия потребностям туристов;
* взаимодействие с производителями туристских услуг;
* расчет стоимости туров и определение цены с учетом рыночной ситуации;
* методическое обеспечение туров;
* обеспечение туристов необходимым инвентарем и специальным снаряжением, а также материалами и продукцией рекламно-сувенирного характера;
* подготовка, подбор и назначение на маршруты путешествий персонала (экскурсоводов, гидов-переводчиков, инструкторов, аниматоров и т.п.), выполняющего функции контакта с туристами, координации контроля за надлежащим выполнением программ обслуживания;
* рекламно-информационная деятельность по продвижению туристского продукта;
* реализация туристского продукта;
* контроль за качеством и безопасностью туристского обслуживания.

Интенсивное развитие туристской индустрии, усиление конкуренции на рынке предопределяют специализацию туроператоров. В соответствии с этим признаком в их структуре выделяются операторы массового рынка и специализированные.

Туроператоры массового рынка, как правило, формируют туры в места массового туризма.

Специализированные туроператоры концентрируют свою деятельность на определенном туристском продукте или сегменте рынка. В свою очередь, они могут быть туроператорами:

* специального места назначения (например, туры в Испанию, Италию и т.д.);
* специальных мест размещения (гостиницы, мотели, дома отдыха, турбазы и т.д.);
* специального интереса (организация сафари, религиозных туров, круизов и т.д.);
* определенного сегмента рынка (туры для молодежи, семейных пар, молодоженов, бизнесменов и т.д.);
* определенного вида транспорта (теплоходы, поезда, автобусы и т.д.).

По направлению деятельности принято разделять туроператоров на инициативных и рецептивных.

Инициативные туроператоры (туроператоры по отправке) – это операторы, отправляющие туристов за рубеж или в другие регионы своей страны по договоренности с принимающими (рецептивными) операторами или напрямую с производителями туристских услуг. Классический инициативный туроператор формирует туры, комплектуя их из услуг местных туроператоров, обеспечивает проезд к месту начала путешествия и обратно, а также предоставление внутримаршрутного транспорта.

Рецептивные туроператоры – это туроператоры на приеме, формирующие туры в местах приема и обслуживания туристов на основе прямых договоров с производителями туристских услуг.

На практике характерно смещение функций инициативного и рецептивного туроператоров. По отношению к некоторым своим продуктам туристское предприятие может выступать и как рецептивный, и как инициативный туроператор, а в отдельных случаях – и как турагент по продаже туров, сформированных другим туроператором.

Турагенты, по существу, выступают посредниками между туроператором, с одной стороны, и туристами – с другой. Турагент теоретически отличается от туроператора тем, что осуществляет посреднические услуги по розничной продаже разработанных туроператором туров либо занимается реализацией туристам отдельных видов услуг, устанавливая непосреднические связи с предприятиями туристской индустрии. Следовательно, кроме собственно продажи туров, деятельность турагента включает и другие посреднические операции: организацию продажи билетов на транспорт, бронирование мест в средствах размещения туристов, заказ экскурсий, оформление выездных документов, страхование туристов, обмен валюты, продажа туристской литературы и сувениров и т.д.

Таким образом, классический турагент не создает свои собственные туристские продукты, а занимается их перепродажей, получая за это комиссионное вознаграждение от туроператора или производителей туристских услуг.

Наряду со сбытом туристского продукта, важной функцией турагента является предоставление туристам информационных услуг. Так, исследования свидетельствуют, что только 48% клиентов знают, куда они хотели бы отправиться в поездку, 35% – имеют об этом смутное представление, а 17% – не имеют его вообще. Турагенты информируют потенциальных покупателей о туристских регионах, расписании движения транспорта, вариантах размещения, действующих ценах и тарифах, предоставляют консультации относительно предполагаемой цели путешествия, дают советы по организации тура и т.д. Турагенты приближают туристский продукт к потребителю, делают его более доступным, а саму покупку – менее обременительной для клиента.

По своему положению турагентства бывают двух видов:

* независимые, т.е. не связанные с другими предприятиями;
* выступающие в форме дочерних компаний и филиалов туроператоров, торговых предприятий, банков, страховых компаний и других фирм.

Независимость турагентств проявляется в отсутствии контроля над капиталом фирмы со стороны других фирм. Осуществление деятельности на основе лицензии или франшизы обычно постепенно лишает турагентство хозяйственной самостоятельности, поскольку их предоставление, как правило, сопровождается принятием обязательства не вступать в деловые отношения с другими фирмами. Таким образом, большинство турагентств находится в сфере влияния крупной туристской индустрии и крупных тур-операторов; наблюдается процесс разорения мелких турагентств или поглощения их крупными фирмами.

По разным оценкам в мире насчитывается от 30 до 70 тыс. турагентств, сконцентрированных в основном в индустриально развитых странах. По оценкам ВТО, 70% агентств находится в Европе, 14% – в Северной Америке, 8% – в Азии и Тихоокеанском регионе, 4% – в Латинской Америке и 4% – в Африке и на Ближнем Востоке. Примерно половина оборота туристских агентств приходится на операции по международному туризму. Экономическая активность турагентств заключается в продаже туров и билетов, особенно авиационных. Например, в США турагенты реализуют до 90% всех авиационных билетов, в Англии – до 80%. Ориентировочно более половины всех международных туристов в той или иной мере ежегодно прибегают к услугам агентств.

Если в теоретическом плане различие между туроператором и турагентом достаточно четкое, то на практике, как показывает мировой и отечественный опыт, эти две формы предприятий тесно взаимодействуют, взаимопроникают друг в друга, образуя единое целое.

Основная причина теснейшей взаимосвязи туроператора и турагента состоит в том, что они осуществляют функции формирования, продвижения и сбыта, которые в туризме в силу особенностей его товара – туристского продукта – как бы обособились друг от друга. Поэтому на практике простой системы с двумя элементами (туроператор, турагент) не существует. Более правильно говорить о четырехуровневой системе (туроператор, турагент, туроператор-турагент, турагент-туроператор).

Осуществление туристских операций предполагает установление и поддержание определенных взаимоотношений между туроператором и турагентом. Данный процесс в общем виде имеет следующий вид:

1. публичная оферта туроператора;
2. заключение договора между туроператором и турагентом;
3. рассылка туроператором предложений (прайс-листов) и рекламных материалов;
4. заявка турагента на бронирование туристского продукта;
5. подтверждение заявки туроператором и выставление счета;
6. оплата счета турагентом и передача туроператору документов туриста.

Агент является своего рода полномочным представителем туроператора (принципала). Различают три специфические формы сотрудничества (раскрытия принципала) туроператора и турагента:

* продаж туристского продукта от имени и по поручению принципала – названный принципал. По существу, это «магазин путешествий», реализующий туры различных туроператоров. Вся документация заполняется от имени принципала, хотя агент не указывается. Вся ответственность за туристский продукт лежит на принципале. Агент же формально никакой ответственности перед туристом не несет;
* продажа агентом туристского продукта от своего имени, но по поручению принципала – неназванный принципал. Все возможные претензии по туристскому продукту клиент должен в данном случае предъявить турагенту, который далее по регрессному иску передает их принципалу;
* агент может взять на себя ряд туроператорских функций и продавать собственный туристский продукт, поглощающий продукт принципала (при этом принципал может быть не назван – нераскрытый принципал). Например, агент в том или ином регионе добавляет к продукту принципала проезд к месту отправления в зарубежный тур, предоставляя гостиничные услуги, и тем самым продает сложный многозвеньевой тур, в котором продукт принципала является одним из звеньев. В этом случае вся ответственность за совокупный тур лежит на турагенте.

Сотрудничество между туроператором и турагентом приносит выгоду обеим сторонам. Наличие у туроператора широкой и разветвленной агентской сети обеспечивает:

* рост объемов продаж туристских продуктов;
* выход на новые рынки;
* экономию расходов на содержание собственного персонала, аренду помещений, их оборудование и др.

В свою очередь, турагент получает комиссионное вознаграждение за посредничество в реализации туров конечным потребителям. Размер вознаграждения устанавливается в процентном отношении к цене продаваемого туристского продукта и обычно составляет 7–12%. В ряде случаев он может быть увеличен (например, при сбыте туристских услуг сверх согласованного объема). Комиссионное вознаграждение является основным источником доходов турагентов.

**1.4 Туристско-рекреационные ресурсы**

Производство туристского продукта базируется на целевом и рациональном использовании туристских ресурсов. Основой этого процесса являются туристский интерес и туристские впечатления.

Туристский интерес – перспектива получения туристом объективной информации, положительных эмоций и(или) потенциальная возможность удовлетворения его потребностей в конкретном туристском продукте, основанном на определенном комплексе туристских ресурсов, являющихся объектами туристского интереса. Объекты туристского интереса – места, привлекательные для туристов благодаря естественным или искусственно созданным чертам (природа, климатические условия, достопримечательности и т.д.). Основными характеристиками объектов туристского интереса являются:

* привлекательность (аттракция) для туристов; познавательная ценность (связь объекта с конкретным историческим субъектом, жизнью и творчеством известных людей, эстетические достоинства);
* рекреационная ценность (возможность использования объекта для организации отдыха и оздоровления туристов); известность (популярность среди туристов); необычность (экзотичность);
* выразительность (взаимодействие объекта с окружающей средой, зданиями, сооружениями, природой); сохранность (состояние объекта, его подготовленность к приему туристов);
* месторасположение (расстояние до объекта, удобство подъезда к нему, пригодность дороги для передвижения автотранспорта, природная обстановка, определяющая объект).

Чтобы объекты туристского интереса были использованы в целях туризма, необходимо развитие материально-технической базы туристкой индустрии и соответствующей инфраструктуры, обеспечивающих доведение до потенциального туриста необходимой и достаточной информации о данных объектах, комфортную и безопасную доставку туристов к ним, размещение, питание, развлечения.

Туристские впечатления – комплекс эмоций, душевного и физического состояния туриста, возникший или достигнутый им в результате потребления туристского продукта. Туристские впечатления о туристских ресурсах и туре в целом зависят от степени достижения цели путешествия.

Туристские ресурсы – совокупность природных и искусственно созданных человеком объектов, пригодных для использования в процессе и в целях туризма. Выделяют непосредственные и косвенные туристские ресурсы. К первым относятся природные и культурно-исторические ресурсы, вторые (инфраструктурные) привлекаются для освоения и использования собственно туристских ресурсов.

В реальной жизни все виды туристских ресурсов взаимосвязаны и в ряде случаев трудноразделимы. В этом смысле их потребительная стоимость (полезность) связана с одновременным воздействием на физические, умственные, духовно-нравственные и психологические стороны жизнедеятельности человека. Правовой режим отдельных видов туристских ресурсов регулируется законодательством (природоохранным, о музейных учреждениях, об охране исторических памятников, санитарно-эпидемиологическим и др.).

Туристские ресурсы являются национальным достоянием. Часть из них, имеющая особое значение, отнесена к объектам и памятникам мирового значения, перечень которых устанавливает и ежегодно обновляет ЮНЕСКО.

Основой формирования туристского продукта являются, безусловно, природные ресурсы. Не случайно туризм на ранней его стадии получил развитие в странах с благоприятным климатом и целебными источниками.

Природные ресурсы – компоненты природный среды (климат, рельеф, растительность, поверхностные и подземные воды, лечебные грязи и т.д.), используемые для организации отдыха и оздоровления людей. Эти ресурсы существенным образом влияют на туристское движение, придавая ему определенное направление и формируя его структуру. Большинство природных ресурсов истощаются в процессе их использования в целях туризма. Одни из них не возобновляются, другие – восстанавливаются (самостоятельно или при участии человека).

Существуют несколько подходов к оценке природных туристских ресурсов:

* технологический – по функциональной пригодности ресурсов для организации того или иного вида туризма;
* физический – по степени комфортности ресурсов;
* психологический – в зависимости от эстетических качеств ресурсов.

В процессе оценки природных ресурсов учитываются их устойчивость к антропогенным нагрузкам и разнообразие природных компонентов.

Привлекательность той или иной территории для развития туризма, прежде всего познавательного, зависит от наличия культурно-исторических ресурсов (памятников истории и культуры, культовых сооружений, мемориальных мест, народных промыслов и т.д.). Культурно-историческое наследие охватывает всю социокультурную среду с традициями и обычаями, особенностями бытовой и хозяйственной жизни.

Наиболее распространенными формами включения культурно-исторических ресурсов в систему туристского обслуживания являются организация музеев и формирование туристско-экскурсионных маршрутов.

На базе туристских ресурсов образуются и развиваются туристские центры – местности, привлекающие туристов в силу наличия природных и культурно-исторических ресурсов, удобств транспортно-географического положения и доступной для туристов информации о них.

Выделяют следующие типы туристских центров: культурно-исторический, паломнический, курортный, приморский, альпийский, оздоровительные, деловой, рыболовный, этнографический, развлекательный и др. Приведенная типология свидетельствуют о том, что туристские центры могут быть комбинированными.

Туризм имеет ярко выраженную ориентацию на использование природных и культурно-исторических ресурсов. Он часто выступает пионером в освоении новых территорий и естественных природных комплексов. Иногда из-за чрезмерной и нерациональной эксплуатации природного и культурно-исторического потенциала, несоблюдения норм антропогенной нагрузки происходит его разрушение. Именно поэтому в Гаагской декларации по туризму отмечается, что неиспорченная естественная, культурная и человеческая среда является основным условием развития туризма. В данном документе (принцип III) содержатся следующие рекомендации: «информировать и просвещать туристов, путешествующих как внутри страны, так и за рубежом, в плане сохранения и уважения естественной, культурной и человеческой окружающей среды в местах, которые они посещают; определять уровень пропускной способности мест, посещаемых туристами, и обеспечивать его соблюдение даже в том случае, если это будет означать ограничение доступа к подобным местам в определенные периоды или сезоны».

Осознание хрупкости окружающей среды и ее неразрывного единства с человеческим обществом привело к формированию концепции устойчивого туризма. Устойчивость в туризме означает:

* рациональное использование природного и культурного потенциала на основе программно-целевого подхода к развитию туризма;
* переход предприятий туризма на ресурсосберегающие технологии;
* сокращение производственных отходов; применение транспортных средств, минимально загрязняющих среду;
* вовлечение местного населения в процесс принятия решений относительно развития туризма;
* партнерство во взаимоотношениях общественного и частного секторов;
* содействие туризма социально-экономическому подъему отдельных территорий и целых государств.

Всемирным советом по путешествиям и туризму (ВСПТ) с 1984 г. осуществляется развернутая программа действий «Зеленая планета». Главная цель этой программы состоит в разработке недорогих и практически выполнимых мероприятий по обеспечению защиты окружающей среды и соответствующем информировании об этом.

Распространение принципов устойчивого развития в практике туристской деятельности проявляется в первую очередь в развитии экологического туризма. В его основу положены три главных подхода: часть доходов, полученных от обслуживания туристов, остается на местах и направляется на охрану природы; соблюдение природоохранных требований возводится в ранг обязательных; туристская поездка осуществляется с исследовательскими или учебно-вспомогательными целями. Экологический туризм представляет собой одну из наиболее перспективных и динамичных форм туристской деятельности. На конференции ВТО, проведенной в 1991 г. на Канарских островах, отмечалось, что этот вид турима должен стать главным фактором его развития. Однако несомненно, что данное требование может быть достигнуто лишь при соответствующей законодательной и регламентирующей поддержке государственных органов.

С целью сохранения туристских ресурсов практически во всех странах выделяются охраняемые территории, где хозяйственная деятельность ограничена или прекращена вообще, за исключением той, которая необходима для развития растительного и животного мира и сохранения культурно-исторических объектов. Туризм на этих территориях осуществляется планово, в строго контролируемых объемах и видах, с учетом пропускной способности территории или объекта.

Наиболее распространенными формами организации охраняемых территорий являются курорты и национальные парки.

Курорт – освоенная и используемая в лечебно-профилактических целях особо охраняемая территория, располагающая природными лечебными ресурсами и необходимыми для их эксплуатации зданиями и сооружениями, включая объекты инфраструктуры.

Основными, тесно взаимодействующими друг с другом функциями курортов являются: оздоровительная, реабилитационная, профилактическая, анимационно-досуговая.

Различают следующие типы курортов: приморско-климатические, горноклиматические, бальнеологические и др.

Национальный парк – особо охраняемая территория, создаваемая для защиты ценных природных территорий национального или международного значения в целях науки, просвещения, отдыха. Развитие туризма в национальных парках регулируется. Регулирование осуществляется планировочными методами (функциональное зонирование территории) и путем проведения организационных мероприятий (прокладка и маркировка туристских троп, рациональное размещение элементов материальной базы инфраструктуры туризма).

Для рекреационных целей широко используются также биосферные заповедники – специально охраняемые территории, создаваемые с целью сохранения и развития генофонда биосферы, типичного для той или иной природной зоны, проведения научно-исследовательских, экологических и ландшафтных работ, сохранения культурного наследия.

Освоение и использование туристских ресурсов требует соответствующей материально-технической базы, инфраструктуры туризма.

Материально-техническая база туризма – совокупность средств труда (здания, сооружения, транспорт, оборудование и т.п.), предназначенных для обслуживания туристов. Она является основой развития организованного туризма, так как создает необходимые условия для обеспечения туристов комплексом услуг (размещение, питание, перевозка, лечение, экскурсии, развлечения).

В состав материально-технической базы туризма входят: гостиницы, транспортные организации, предприятия питания, торговли, развлечений, пункты проката туристского снаряжения и инвентаря и т.д.

Материально-техническая база имеет свою специфику в каждом виде туризма. Так, в горнолыжном туризме она, наряду с гостиницами, турбазами, приютами, включает канатные дороги, горнолыжные трассы, снаряжение для горнолыжников и др.

Особое место в материально-технической базе туризма занимают тематические парки (развлечений, дельфинарии, аква- и зоопарки и т.п.). Они составляют серьезную конкуренцию традиционным туристским регионам, имеющим большое количество историко-культурных достопримечательностей. Классическими примерами развлекательных тематических парков являются «Диснейленд» (США), «ЕвроДиснейленд» (Франция), «Порт Авентура» (Испания), «Страна Грез» (Япония).

В 2002 г. в Баварии открылся тематический парк «Леголенд», в котором нашло отражение все, что производит компания «Lego» в области игрушек и товаров. Ежедневно «Леголенд» принимает около 6–7 тыс. посетителей.

Одной из разновидностей тематических парков являются развлекательно-познавательные комплексы. Например, в Валенсии (Испания) открыт самый крупный в Европе аквариум, помещения которого занимают площадь в 80 тыс. м2. огромные панорамные аквариумы воспроизводят системы всех океанов планеты. Кроме того, в нем сооружен подземный 70-метровый туннель и просторные помещения на открытом воздухе, в которых проводятся выставки. Посетители могут наблюдать за жизнью 10 тыс. представителей 500 различных видов морских обитателей, размещенных в шести башнях, составляющих комплекс. Каждая башня в точности повторяет следующие экосистемы: континентальные воды, моря тропического и умеренного поясов, Атлантический океан, арктические воды, Антарктиду и острова.

Ожидается, что развлекательно-тематический комплекс будут посещать ежегодно около 2 млн. туристов. Помимо образовательных программ, в нем планируется проведение научных исследований морского мира.

Важным моментом при планировании использования туристских ресурсов является формирование инфраструктуры туризма, под которой понимается комплекс сооружений, инженерных и коммуникационных сетей, дорог, смежным туристкой индустрии предприятий, обеспечивающих доступ туристов к туристским ресурсам и их рациональное использование в целях туризма.

С 8 июля 2006 г. вступили в силу изменения в Федеральный закон от 22 июля 2005 г. № 116-ФЗ «Об особых экономических зонах в РФ». К двум прежним экономическим зонам – промышленно-производственным и технико-внедренческим – добавились туристско-рекреационные. Основная цель их появления – стремление государства к развитию туризма и санаторно-курортной сферы.

Площади, на которых будут организованы туристско-рекреационные зоны (ТР ОЭЗ), должно определить Правительство РФ. В отличие от промышленно-производственных и технико-внедренческих зон, туристско-рекреационные могут располагаться на территории нескольких муниципальных образований и полностью включать в себя участки какого-либо города, района, области или края.

Кроме того, они могут создаваться не только на тех земельных участках, которые находятся в государственной или муниципальной собственности, но и на землях, принадлежащих гражданам или юридическим лицам. И более того, участки, образующие туристско-рекреационную особую экономическую зону, могут относиться к землям особо охраняемых территорий.

На земельных участках таких зон также могут располагаться объекты, находящиеся в государственной, муниципальной или частной собственности, а также объекты жилищного фонда.

Для создания туристско-рекреационных зон субъекты РФ совместно с муниципалитетами, претендующими на участие в конкурсе, должны подать соответствующую заявку в Минэкономразвития России. Правила оформления и подачи заявок утверждены постановлением Правительства РФ от 13 сентября 2005 г. № 564.

К заявке прилагаются: сопроводительное письмо, составленное по специальной форме.

Каждый претендент имеет право подать одну или несколько заявок. По каждой заявке формируется отдельный пакет документов. Заявка и сопроводительные документы представляются в двух экземплярах в виде оригинала и копии. ТР ОЭЗ создается на 20 лет, причем срок этот продлить нельзя. В некоторых случаях Правительство РФ может принять решение о досрочном прекращении существования туристско-рекреационной зоны.

Резидентом ТР ОЭЗ могут стать индивидуальные предприниматели и коммерческие организации (кроме унитарных предприятий).

Для того чтобы получить этот статус, необходимо:

* 1. зарегистрироваться на территории муниципального образования, где расположена зона (если такая зона находится на территории нескольких муниципальных образований, достаточно пройти госрегистрацию только на территории одного из них);
	2. необходимо заключить соглашение об осуществлении туристско-рекреационной деятельности и вести деятельность на территории ОЭЗ.

На территории ТР ОЭЗ резиденты могут вести только тот вид предпринимательской деятельности, который указан в соглашении.

Туристско-рекреационная деятельность включает в себя:

* строительство, реконструкцию, эксплуатацию объектов туристской индустрии, а также объектов, предназначенных для санаторно-курортного лечения, медицинской реабилитации и отдыха граждан;
* туристическую деятельность;
* деятельность по санаторно-курортному лечению и профилактике заболеваний, медицинской реабилитации, организации отдыха граждан.

В то же время резиденты туристско-рекреационных ОЭЗ могут разрабатывать месторождения минеральных вод, лечебных грязей и других природных лечебных ресурсов, добывать их, осуществлять промышленный розлив минеральных вод, а также использовать природные лечебные ресурсы иным способом.

Заявка на заключение соглашения должна включать в себя сведения: о предполагаемой деятельности заявителя; о площади земельного участка, необходимого для ведения деятельности; о государственном или муниципальном имуществе, которое необходимо для осуществления деятельности заявителя.

В случае положительного решения орган управления такой зоны в течение 10 рабочих дней готовит и заключает соглашение с претендентом на ведение туристско-рекреационной деятельности. Соглашение оформляется в письменном виде в одном экземпляре и действует только в пределах срока существования ТР ОЭЗ. В этот период резиденты не могут передавать свои права и обязанности по соглашению третьим лицам.

На основании соглашения об осуществлении туристско-рекреационной деятельности орган управления обязан предоставить резиденту в аренду земельный участок, расположенный в экономической зоне. Кадастровый учет проводится за счет резидента. Срок действия договора аренды не может превышать срок действия соглашения о ведении соответствующей деятельности.

Кроме того, соглашением может быть предусмотрена обязанность органов управления ОЭЗ заключить с резидентом договор аренды государственного или муниципального недвижимого имущества, находящегося на территории экономической зоны, на срок действия соглашения.

Обязательным условием соглашения является представление на экспертизу в органы управления ТР ОЭЗ проектной документации, необходимой для внедрения бизнес-плана. Экспертиза проводится за счет резидента в течение 45 дней. Результаты экспертизы оформляются в виде сводного экспертного заключения на проектную документацию, на основании которого резидент получает от органов управления туристско-рекреационной зоны разрешение на строительство.

Вполне вероятна ситуация, когда органы управления туристско-рекреационной зоны откажутся заключать соглашение на ведение деятельности вследствие каких-либо причин. Среди них могут быть следующие:

* не был представлен полный пакет документов;
* на территории ТР ОЭЗ отсутствует земельный участок, в котором нуждается заявитель для ведения деятельности;
* орган управления не может предоставить необходимое государственное или муниципальное имущество;
* деятельность, указанная в заявке, не соответствует специфике туристско-рекреационной зоны;
* бизнес-план не соответствует условиям, указанным в заявке.

Претенденты на статус резидента туристско-рекреационной зоны могут обжаловать это решение в судебном порядке.

В течение трех дней с момента подписания соглашения территориальные органы Федерального агентства по управлению ОЭЗ вносят соответствующую запись о регистрации нового лица в реестр резидентов ТР ОЭЗ. Резиденту выдается свидетельство о регистрации, форма которого утверждена агентством.

На следующий день после регистрации нового резидента сведения о нем поступают в налоговые и таможенные органы. Туда же передается и копия соглашения.

Резиденты туристско-рекреационной зоны не имеют права открывать филиалы и представительства за ее пределами.

По инициативе резидента ТР ОЭЗ условия соглашения могут быть изменены. Процедура внесения изменений в соглашение установлена ст. 31.7 Закона № 116-ФЗ.

Если истек срок, на который было заключено соглашение, резидент туристско-рекреационной зоны лишился своего статуса или эта зона перестала существовать, действие соглашения прекращается. Кроме того, соглашение о ведении туристско-рекреационной деятельности перестает действовать в случае окончания договора аренды земельного участка. В связи с прекращением действия соглашения договор аренды государственного или муниципального недвижимого имущества теряет свою силу.

Требовать расторжения соглашения в судебном порядке одна из сторон может лишь в случае существенного нарушения условий соглашения другой стороной. Например, потребовать расторжения договора резиденты ТР ОЭЗ могут в случае отказа органов управления экономической зоны заключить договор аренды земельного участка или государственного (муниципального) имущества.

Органы управления экономической зоны могут обратиться в суд, если ее резидент:

* осуществляет виды деятельности, которые не предусмотрены соглашением;
* забыл представить в установленный срок проектную документацию для проведения экспертизы и согласования;
* не доработал и не представил для проведения повторной экспертизы проектную документацию, по которой получено отрицательное сводное экспертное заключение (в этом случае резиденту ОЭЗ придется уплатить штраф);
* совершил иные действия, которые признаны нарушением условий соглашения.

Также органы управления могут расторгнуть соглашение, если резидент не осуществляет капитальные вложения в тех объемах и в те сроки, которые в этом соглашении предусмотрены.

Для подтверждения такого права продавец представляет в налоговую инспекцию: договор с резидентом ТР ОЭЗ; платежные документы об оплате товаров; копию свидетельства о регистрации резидента ТР ОЭЗ; таможенную декларацию с отметкой таможенников о выпуске товаров в соответствии с таможенным режимом свободной таможенной зоны.

На территории ТР ОЭЗ устанавливается особый таможенный режим – режим свободной таможенной зоны, который регулируется положениями статьи 37 Закона № 116-ФЗ. Он действует в течение всего срока существования туристско-рекреационной зоны.

Под таможенный режим помещаются только те товары, которые размещаются на территории зоны и используются резидентами для осуществления своей деятельности.

Товары могут быть ввезены с территории России, из-за рубежа или приобретены на территории ТР ОЭЗ у лиц, которые не являются резидентами. Резиденты могут использовать эти товары по своему усмотрению, за исключением тех операций, перечень которых утвердит Правительство РФ.

При ввозе иностранных товаров на территорию туристско-рекреационной зоны резиденту не придется платить ввозные таможенные пошлины и НДС. Кроме того, на ввоз товаров в эту зону не распространяются запреты и ограничения экономического характера, предусмотренные законодательством о госрегулировании внешнеторговой деятельности.

При ввозе российских товаров на территорию зоны таможенные пошлины не уплачиваются, а НДС рассчитывается по нулевой ставке.

При ввозе иностранных товаров с территории ТР ОЭЗ на остальную территорию России резидент должен уплатить таможенные пошлины, НДС и акцизы. Российские товары ввозятся на остальную территорию РФ без уплаты таможенных пошлин.

При вывозе иностранных и российских товаров с территории туристско-рекреационной зоны за пределы территории России экспортеру придется уплатить только вывозные таможенные пошлины.

Резиденты зоны уплачивают налоги в общеустановленном порядке (ст. 36 Закона № 116-ФЗ). В то же время налоговым законодательством им предоставлены льготы по налогу на прибыль, по налогу на имущество и земельному налогу. Рассмотрим их подробнее.

Во-первых, согласно поправкам, внесенным в п. 7 ст. 259 Налогового кодекса РФ, резиденты ТР ОЭЗ могут при расчете амортизации по собственным основным средствам применять повышающий коэффициент. Размер коэффициента они будут определять самостоятельно, но он не может превышать 2.

Во-вторых, для резидентов с 2006 г. не действуют ограничения в отношении суммы переносимого убытка (п. 2 ст. 283 Налогового кодекса РФ).

В-третьих, для резидентов туристско-рекреационной зоны законодательные власти субъекта РФ, в котором она расположена, могут установить пониженную ставку налога на прибыль, подлежащую зачислению в бюджеты субъектов РФ (п. 1 ст. 284 Налогового кодекса РФ). Льготная ставка не может быть ниже 13,5%. Рассчитывать налог по этой ставке можно только в отношении прибыли, полученной от осуществления деятельности на территории ТР ОЭЗ. Для этого необходимо вести раздельный учет доходов и расходов.

При расчете налога на имущество резиденты туристско-рекреационной зоны не будут учитывать стоимость имущества, расположенного на ее территории (но только при условии, что оно было создано или приобретено именно в целях ведения деятельности на данной территории). Такая льгота действует в течение пяти лет с момента постановки указанного имущества на бухгалтерский учет (п. 17 ст. 381 Налогового кодекса РФ).

Резиденты ТР ОЭЗ могут не платить земельный налог по собственным земельным участкам, расположенным на территории зоны. Такая льгота предоставляется в течение пяти лет с момента возникновения права собственности на участок земли (п. 9 ст. 395 Налогового кодекса РФ).

Для резидентов ТР ОЭЗ установлены гарантии от неблагоприятных изменений в налоговом законодательстве (ст. 38 Закона № 116-ФЗ). Такие изменения не будут распространяться на них в течение всего срока действия соглашения о ведении туристско-рекреационной деятельности в ОЭЗ. Исключением являются законодательные акты по подакцизным товарам, положения которых обязательны и для резидентов туристско-рекреационной зоны.

Проверки резидентов налоговыми и таможенными органами будут проходить в общеустановленном порядке. За два и более серьезных нарушения налогового или таможенного законодательства резидент ТР ОЭЗ может навсегда лишиться своего статуса. Все остальные органы государственного контроля (СЭС, противопожарная служба, торговая инспекция, инспекция по труду и т.д.) могут проводить инспекционные мероприятия только в рамках плановой комплексной проверки.

Решение о проведении плановой комплексной проверки будут принимать органы Федерального агентства по управлению туристско-рекреационной зоной. Продолжительность проверки не может превышать двух недель.

В ходе проверки резидент ТР ОЭЗ имеет право присутствовать и давать объяснения, знакомиться с результатами мероприятий по контролю и указывать в актах свое согласие или несогласие с ними, а также обжаловать действия должностных лиц в административном или судебном порядке.

Если в ходе плановой комплексной проверки выявлены нарушения законодательства, органы госконтроля могут назначить внеочередную проверку. В этом случае в течение трех дней, начиная с даты составления акта о результатах проверки, резиденту вручается копия предписания об устранении выявленных нарушений.

Устранил или нет резидент зоны выявленного нарушения, контролеры придут проверить через два месяца. Срок проведения внеочередной проверки не может превышать одну неделю.

Если нарушения так и не были устранены, органы Федерального агентства по управлению ОЭЗ должны обратиться в суд с просьбой лишить нарушителя статуса резидента.

Лишиться своего статуса резидент ТР ОЭЗ может только в судебном порядке. Основанием для обращения в суд органов Федерального агентства по управлению ОЭЗ могут быть случаи, когда резидент:

* совершил два и более существенных нарушения налогового или таможенного законодательства;
* не выполнил предписание об устранении нарушений, выявленных в ходе плановой комплексной проверки и т.д.

В случае потери резидентом своего статуса соглашение о ведении туристско-рекреационной деятельности прекращает действие. В течение трех дней бывший резидент исключается из реестра, о чем информируются налоговые и таможенные органы.

За нарушение условий соглашения бывший резидент должен уплатить штраф, размер которого указан в соглашении.

После утраты статуса резидента в связи с досрочным прекращением действия соглашения организация или индивидуальный предприниматель могут вести предпринимательскую деятельность в ТР ОЭЗ на общих основаниях.

**1.5 Туррынок как сфера проявления экономико-ценовых взаимоотношений**

Современная экономическая теория рассматривает цену как результат функционального взаимодействия комплекса ценообразующих факторов. В условиях совершенной конкуренции, т.е. когда множество мелких фирм производит однородную продукцию при благоприятных условиях входа на рынок и выхода из него и равном доступе ко всем видам информации (так можно описать рыночную структуру современного туристского рынка России), цена устанавливается на рынке. Эту цену принято называть ценой равновесия.

Кривая спроса показывает, что спрос потребителей на туристские услуги увеличивается по мере снижения цены на них. Производители, напротив, увеличивают предложение по мере роста цены. Точка пересечения кривых на графике означает, что спрос и предложение уравновешены, а цена является выразителем этого равновесия.

Цена равновесия равняется, с одной стороны, предельной полезности, а с другой – предельным издержкам. Сущность цены выражается в распределительной, стимулирующей функциях и функции ориентации.

Содержание распределительной функции цены проявляется в том, что созданный с помощью цен валовой внутренний продукт и доход хозяйствующих субъектов перераспределяются между предприятиями и отраслями народнохозяйственного комплекса. Стимулирующая функция цены находит свое объяснение в следующем: цены экономически способствуют производству и потреблению одних товаров и сдерживают потребление и производство других, они также стимулируют применение новых товаров и материалов и повышение качества продукции. Функция ориентации означает, что цена обеспечивает покупателя товара и его продавца необходимой информацией.

Ценообразование в сфере услуг и в туризме в частности имеет целый ряд особенностей:

1. Услуги туризма представляют собой конечный продукт, предназначенный непосредственно для потребления, поэтому цены на услуги – это розничные цены.
2. Устойчивость спроса на туристские услуги зависит от индивидуальных особенностей человека, поэтому при установлении цен на них следует учитывать следующий психологический момент: цена не должна вызывать отрицательных эмоций у потенциальных покупателей.
3. Процессы производства, реализации и потребления услуг совпадают во времени, поэтому в сфере услуг применяется сезонная дифференциация цен и тарифов; спрос на услуги туризма носит ярко выраженный сезонный характер.
4. Туристские услуги реализуются как на внутреннем, так и на мировом рынках, поэтому при оценке качества и стандартизации принимаются во внимание международные требования, так как цены для иностранных туристов, как правило, более высокие, чем для отечественных, и устанавливаются в свободно конвертируемой валюте.
5. Цены на туристские услуги должны включать потребительские стоимости, которые не принимают непосредственно товарную форму (например, национальные парки, исторические памятники) или не являются продуктами труда, а созданы природой (горы, водопады).

Цена на туристские услуги имеет два предела: нижний и верхний. Нижним пределом выступает себестоимость произведенного товара (туристского пакета), а верхний предел определяется спросом на данный товар. Следовательно, величина цены на турпродукт определяется его стоимостью и спросом на этот продукт. Кроме того, на цену турпродукта влияет целый ряд факторов: класс обслуживания, используемое транспортное средство, форма обслуживания (групповая или индивидуальная), конъюнктура рынка туруслуг, сезонность предоставления услуг, эффективность рекламы и т.п. Структура цены на турпродукт представлена на рисунке 1.

Надбавка или скидка

(комиссионное вознаграждение)

в пользу

турагента

Скидки для отдельных групп

туристов по отдельным видам

услуг

Прибыль туроператора

Косвенные налоги

(по отдельным видам

услуг)

Стоимость

товаров

и сырья

Текущие расходы на производство, реализацию,

организацию

потребления услуг туризма

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Себестоимость услуг туризма | Продажная цена туристского продукта |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

Рис. 1. Структура цены на турпродукт

При разработке цен на турпродукт (например, размещение в гостинице) учитываются следующие виды комиссионных вознаграждений посредникам: комиссия для оптовиков-туроператоров, которые разрабатывают программы и реализуют их самостоятельно или через посредников; розничная комиссия для турагентов, которые перепродают программы туроператоров или сами бронируют гостиничные номера; комиссия для других организаций, которые выступают в качестве посредников между турагентом, туристом и гостиницей.

Цена на турпродукт определяется методом нормативной калькуляции и включает расходы на людей, сопровождающих группу по маршруту. Таким образом, стоимость туристской путевки определяется по формуле 1.

, (1)

где Ц – цена турпакета на одного туриста, руб.; И – себестоимость услуг, входящих в турпакет туроператора; Н – косвенные налоги (НДС) по отдельным видам услуг; П – прибыль туроператора, руб.; С – скидка, предоставляемая туроператором туристу с отдельных видов услуг, входящих в турпакет; К – комиссионное вознаграждение турагента, реализующего турпакет (надбавка к цене турпакета или скидка с цены туроператора в пользу турагента); Т – количество туристов в группе; Э – количество сопровождающих группу (эскорт).

Кроме указанных выше особенностей ценообразования в туризме, следует помнить следующее:

* + 1. Цены на определенные виды услуг туризма не входят в стоимость турпакета (например, экскурсии); туристы заказывают и оплачивают их дополнительно в соответствии со своими вкусами и интересами.
		2. При групповом туре цена тура на одного человека зависит от численности туристов в группе: чем больше численность группы, тем ниже стоимость тура в расчете на одного человека.
		3. Цена тура зависит от возрастного состава туристов, так как детям и школьникам предоставляются значительные скидки с цены на многие услуги туризма.
		4. Прибыль, закладываемая в цену турпродукта, устанавливается турфирмой в процентах к себестоимости затрат (размер процента зависит от спроса на данный турпродукт и может колебаться от 5 до 100% и более).

Расчет цены на турпродукт производится исходя из нормативной себестоимости услуг. Калькуляция – это определение стоимости одной единицы услуг или товара.

**Пример 1.** Рассчитаем стоимость тура в Турцию (г. Анталья), предлагаемого туроператором «Академсервис» для группы из 40 человек.

1. Общие условия.

Сроки: 15 дней – 14 ночей в июле.

Количество туристов в группе, включая сопровождающего, – 40 человек.

Питание – полупансион (завтрак и ужин).

Проживание – двухместные номера со всеми удобствами в курортном отеле.

Транспорт – перелет регулярным рейсом «Аэрофлота» (ШШ).

Трансфер: аэропорт – гостиница – аэропорт автобусом «Мерседес».

1. Смета расходов турфирмы по отправке туристов.

Перелет – $175 × 40 человек = $7000.

Проживание – гостиница «Sun Zeynep», включая питание (полупансион):

$35 × 14 ночлегов × 40 человек = $19 600. Итого: $26 600.

3. Услуги фирмы (бронирование мест в гостинице и авиабилетов, сопровождение группы) – 10% от величины расходов:

($19 600 + $7000) × 10% = $26 600 × 10% = $2660.

4. Прибыль фирмы – 10% от величины расходов – $2660.

5. Общая стоимость тура на всю группу: $26 600 + $2660 + $2660 = $31 920.

6. Стоимость тура на одного человека (расходы на сопровождающего от фирмы делятся на общее количество туристов в группе, т.е. на 39 человек):

$31 920: 39 = $818,5.

Приведенный пример показывает, что на долю отправляющей туристской фирмы приходится лишь 16,7% общей стоимости тура:

(2660 + 2660) ×100/31 920.

Следует учитывать, что цена должна быть гибкой, т.е. обладать маневренностью и динамичностью. Так, в настоящих условиях многие туристские фирмы были вынуждены снизить норму прибыли в ценах на туристские путевки в целях привлечения туристов.

Функционирование туристского рынка и связанных с ним предприятий туристской индустрии имеет явно выраженный сезонный характер. На сезонность в туризме влияют различные факторы.

К первичным факторам сезонного функционирования туристского рынка относят природно-климатические.

Ко вторичным факторам относятся:

1. Экономические – структура потребления товаров и услуг, формирование платежеспособности спроса посредством предложения.
2. Наличие свободного времени.
3. Демографические – дифференцированный спрос по половозрастному составу и другим признакам.
4. Психологические – традиции, вкусы, мода.
5. Технологические – связанные с комплексным предоставлением качественных услуг.

Следовательно, в процессе анализа и планирования объема реализуемых услуг туристской фирмы необходимо учитывать закономерность отклонения показателей отдельных месяцев от среднегодовых показателей. Эти расчеты производятся на основе коэффициента сезонности, который представляет собой процентное соотношение средних месячных уровней за ряд лет к среднемесячному объему реализованных услуг за весь расчетный период:

Кс=(y1/y2) ×100, (2)

где Кс – коэффициент сезонности, %; у1 – средний уровень объема реализованных услуг отдельного месяца, у. е.; у2 – среднемесячный объем реализованных услуг за расчетный период, у. е.

Расчеты следует производить за ряд лет, не менее трех последних.

В качестве примера рассчитаем коэффициент сезонности выручки от реализации туристского продукта в Тверском регионе за январь. Предположим, что среднемесячный объем реализованных услуг за расчетный период составляет 20 тыс. у. е. Средний уровень выручки за январь расчетного периода равен 9,8 тыс. у. е. Тогда коэффициент сезонности для января рассчитывается следующим образом: (9,8/20)×100%=49%, т.е. отклонение от среднего уровня объема реализованных услуг в январе оставляет 49%.

Сезонность туризма влияет на структуру занятости работников в туристской индустрии, особенностями которой являются:

а) значительный удельный вес неполной занятости;

б) сезонные колебания объема занятости и трудовой нагрузки;

в) низкий удельный вес квалифицированного персонала;

г) ограниченные возможности профессионального роста;

д) значительный удельный вес женского труда.

Для успешного ведения туристской деятельности фирмам нецелесообразно распылять свои усилия, а рекомендуется сосредоточиться на определенном круге потребителей туристского продукта и строить свою политику поведения на туристском рынке таким образом, чтобы наиболее полно удовлетворять все потребности именно этого узкого сегмента путешественников. Поэтому проводится сегментация туристского рынка, т.е. разделение его на однородные удельные рынки, сегменты. В основе сегментации лежит стремление фирм получить монопольное положение если не на всем рынке, то, по крайней мере, в той его части, которая наиболее предпочтительна с точки зрения ее производственных, финансовых и сбытовых возможностей.

Разделение рынка на сегменты должно производиться по определенным критериям. Наиболее соответствует современным задачам развития туристской индустрии метод сегментации, который базируется на трех группах критериев: географических, социальных и психологических.

Всякий рынок, как классический, так и современный, в процессе своего функционирования опирается на действие трех основных экономических законов: закон стоимости, закон спроса и предложения, закон конкуренции. При этом закон спроса и предложения формирует поведение потребителей на рынке, а закон конкуренции выступает как механизм функционирования рынка.

**1.6 Маркетинговый комплекс предприятий туриндустрии**

Маркетинговый комплекс (маркетинговая программа) представляет собой набор поддающихся контролю переменных факторов маркетинга, совокупность которых фирма использует в стремлении вызвать желаемую ответную реакцию со стороны целевого рынка. Менеджер по маркетингу туризма должен постоянно составлять маркетинговый комплекс – правильное сочетание элементов, обеспечивающих прибыль за счет наиболее полного удовлетворения запросов потребителей и более эффективными, чем у конкурентов, способами. Маркетинговая стратегия фирмы определяется только после того, как была установлена общая стратегия ведения бизнеса. Маркетинговая программа представляет собой тактический план, разработанный на 1-2 года. Так, фирма «Натали Турс» своей долгосрочной стратегией определила завоевание большей доли рынка. И целью этой фирмы является глобальное освоение рынка. Средства для достижения этой цели – максимальное применение телекоммуникационных технологий в работе с турагентствами, высокий уровень квалификации персонала фирмы, сосредоточение маркетинговой политики на одном направлении и выбор стратегических партнеров.

Многочисленные элементы маркетингового комплекса были сведены к понятию «четырех Р», которое включает в себя Product (продукт), Place (место), Promotion (стимулирование спроса) и Price (цена). Это понятие является простой и точной формулой, представляющей все мероприятия по маркетингу и позволяющей легко составить маркетинговую программу.

Под продуктом подразумеваются не только его физические характеристики, но и деятельность по планированию, разработке нового товара или услуги. Здесь принимаются решения относительно разнообразия товарного ассортимента, присвоения торговых марок и упаковки. При планировании создания продукта (товара, услуги) должны учитываться все эти аспекты.

Под местом подразумевается принятие решений относительно подходящих методов распространения товара, т.е. какие каналы и каким способом распределения должны быть использованы для создания наиболее легкого доступа потребителей к товарам и услугам производителей.

Методы стимулирования – это всевозможная деятельность фирмы по распространению сведений о достоинствах своего товара и убеждению целевых потребителей покупать именно его. Методами стимулирования являются не только реклама, но и техника личной продажи, деятельность по стимулированию продаж, а также связи с общественностью.

Цена является очень важной переменной маркетингового комплекса. Она должна удовлетворять потребителей и одновременно соответствовать цели получения прибыли предприятием. Назначенная фирмой цена должна соответствовать ценности предложения, иначе покупатели будут приобретать товары конкурентов.

Отправной точкой для эффективного маркетинга является потребитель. После выявления и анализа определенной группы потребителей менеджер, используя все четыре элемента маркетингового инструмента, обеспечивает эффективное обслуживание этого сегмента. Так как важна ориентация на потребителя, пятым элементом маркетингового комплекса принято считать самих людей (потребителей турпродукта), поскольку они являются центральным пунктом маркетинговой программы (рис. 2).

Продукт (Product)

Цена (Price)

Место (Place)

Рис. 2. Элементы маркетингового комплекса

1. Планирование и разработка туристского продукта

Целью большинства турфирм является ведение прибыльного и продолжительного бизнеса. Для достижения данной цели компаниям необходимо производить тот товар или услугу, которые удовлетворяли бы нужды потенциальных покупателей и тем самым обеспечивали увеличение бизнеса. Планирование продукта – это важный компонент в развитии прибыльного и продолжительного бизнеса. Его часто называют планированием с соблюдением «пяти правил» – планирование с целью создания правильного продукта, доставки его в правильное место, в правильное время, по правильной цене и в надлежащем (правильном) количестве.

Продукт для потребителя – это нечто большее, чем сочетание материальных компонентов и услуг. Это набор выгод, материальных и нематериальных ценностей. Следовательно, планирование продукта должно осуществляться с учетом того, каким его хотели бы видеть сами потребители. Создание правильного продукта (товара или услуги) – нелегкая задача, потому что нужды, требования и желания покупателей постоянно изменяются; силы конкуренции воздействуют на жизненный цикл продукта таким образом, что продукты, успешные на определенном этапе жизненного цикла, позже попадают в стадию упадка или умирают.

На рисунке 3 представлены жизненные фазы, которые проходит туристский продукт: выведение товара на рынок, рост, зрелость, насыщение, упадок. В связи с быстрыми изменениями образа жизни людей и технологическими изменениями жизненный цикл отдельных товаров и услуг стал короче, чем был ранее, поэтому концепция жизненного цикла продукта играет важную роль в стратегическом планировании и каждая стадия жизненного цикла продукта также имеет определенные задачи для маркетинга.

Рис**.** 3**.** Жизненный цикл продукта

*Этап выведения продукта на рынок*. На этой фазе жизненного цикла требуются затраты на стимулирование спроса (это самое подходящее время для рекламы нового товара или услуги). Этот этап характеризуется высокими издержками, медленным ростом объемов продаж и проведением рекламных кампаний для стимулирования первоначального спроса. Именно в этом периоде жизненного цикла турпродукта бывает большой процент неудач, и в связи с большими затратами по выведению товара или услуги на рынок прибылей на этом этапе еще нет.

*Этап роста*. В этом периоде новинка (если она пользуется спросом на рынке) удовлетворяет интересы рынка, что выражается в росте сбыта и прибыли. Рост прибыли может сделать рынок привлекательным для конкурентов. Затраты фирмы на стимулирование сбыта остаются высокими, но здесь акцент делается на мотивацию целенаправленного выбора и покупки товара конкретной фирмы, а не на мотивацию потребителей купить и опробовать данный товар. На этапе роста количество розничных точек продажи товара или услуги обычно возрастает. В этом периоде рынок становится привлекательным для конкурентов, но благодаря действию эффекта масштаба цены на товар (услугу) могут снизиться.

*Этап зрелости*. Зрелый продукт – это уже прочно утвердившийся на рынке товар или услуга. Темпы сбыта его могут продолжать увеличиваться, но уже медленнее. Затем они постепенно выравниваются. На этом этапе жизненного цикла продукта многие розничные точки, продающие товар или услугу, очень конкурентоспособны. Фирмы пытаются найти способы удержать свою долю рынка. Лыжные курорты являются наиболее подходящим примером зрелого продукта. После нескольких лет увеличивающихся темпов сбыта рост объемов продаж постепенно замедляется, курорты предпринимают попытки к сохранению своей доли рынка и диверсификации предложения.

*Этап насыщения*. На этом этапе объемы продаж достигают наивысшей точки, продукт максимально проникает на рынок.

Массовое производство и применение новых технологий позволяют снизить уровень цен и сделать продукт наиболее доступным для каждого.

*Этап упадка*. Многие турпродукты остаются на этапе насыщения в течение нескольких лет. Однако многие из них со временем устаревают и на рынок выводятся новые продукты для замены старых. На стадии упадка спрос на продукт сокращается, снижаются издержки на рекламу. По мере падения спроса и прибыли с рынка уходят фирмы, не выдержавшие конкуренции. Остается лишь небольшое число конкурирующих фирм, для которых все труднее становится сохранить свою долю на рынке.

Например, предложение «Натали-Турс» по Испании весьма широкое: это отдых на популярных у российских туристов испанских курортах, число которых увеличивается с каждым годом; разнообразные экскурсионные предложения, включающие и заезды в другие страны; комбинированные туры, сочетающие отдых и познавательный туризм. Предложение диверсифицировано по времени: предлагаются туры на лето и весну в Испанию, а в не сезон и межсезонье – в Таиланд.

Туры этой фирмы рассчитаны на широкий круг покупателей с разным уровнем дохода. С целью как можно больше охватить региональный рынок предлагаются маршруты с вылетом не только из Москвы, но также из разных региональных центров: Новосибирска, Н. Новгорода, Екатеринбурга и других городов.

Одним из наиболее важных маркетинговых решений является решение относительно установления цены на товар или услугу. Цена отражает то, как потребители воспринимают продукт. Она сильно влияет и на другие переменные маркетингового комплекса.

Издержки, связанные с производством, продвижением, распространением и продажей турпродукта, а также норма прибыли должны быть включены в цену. С целью установления правильной цены на турпродукт необходимо анализировать многие факторы.

При установлении цены прежде всего учитывается характер конкуренции на данном туристском рынке и анализ ценовой политики конкурентов.

На рынке чистой конкуренции ни один отдельно взятый покупатель или продавец не оказывает большого влияния на уровень текущих рыночных цен. Предприятия на этом рынке не тратят много времени на разработку маркетинговой стратегии.

На рынке монополистической конкуренции предприятия устанавливают на свои товары цены в широком диапазоне, так как предложения различных турпредприятий отличаются друг от друга качеством, особыми свойствами. Предприятия разрабатывают разные предложения для разных сегментов и широко пользуются практикой присвоения своим продуктам марочных названий, рекламой и методами личной продажи.

Олигополистический рынок состоит из небольшого числа турпредприятий. Новым претендентам трудно проникнуть на этот рынок. Каждый производитель чутко реагирует на стратегию и действия конкурентов. На более зрелом западном туристском рынке сложился олигополистический характер конкуренции. Здесь, как правило, господствует несколько крупных турфирм. К примеру, в ФРГ в уже 1955 г. три крупнейшие фирмы контролировали 57 % объема туристского рынка.

При чистой монополии на рынке находится всего один продавец. Это могут быть государственная монополия, частная нерегулируемая монополия и частная регулируемая монополия. В каждом отдельном случае ценообразование складывается по-разному. Государственная монополия может быть на туристские объекты уникального качества (Московский Кремль). Государство может установить цену ниже себестоимости, если товар имеет важное значение для покупателей, которые не в состоянии приобрести его за полную стоимость. Цена может быть назначена высокой для сокращения всеобщего потребления (демаркетинг). В случае регулируемой монополии государство разрешает компании устанавливать расценки, обеспечивающие получение необходимой нормы прибыли. В случае нерегулируемой монополии фирма может устанавливать цены по своему усмотрению.

В России на протяжении 90-х гг. туристский рынок имел характер свободного, немонополизированного. На туристском рынке в России работало около 10 тыс. фирм. После кризиса (август 1998 г.) значительная часть компаний разорилась. Для выживания в сложной экономической ситуации и в условиях конкурентной борьбы за более ограниченного в средствах туриста компании объединяют свои усилия. Рынок переходит к этапу концентрации и консолидации капитала. Этот переход начался еще до кризиса. Например, в конце марта 1998 г. финансово-промышленное объединение России АФК «Система», в которое как субхолдинговые подразделения входят ВАО «Интурист» и его дочерние предприятия, приобрело контрольный пакет акций крупного московского туроператора «Бегемот 1». Свободная конкуренция сменилась олигополией. Появились фирмы-лидеры. Эти крупные корпорации разделили сферы влияния, договорились с конкурентами постоянно поддерживать цены на высоком уровне. Важно введение антимонопольных механизмов, сдерживающих проявления недобросовестной конкуренции, так как корпорации преследуют свои эгоистические цели, часто не совпадающие с интересами общества в целом. В решениях по ценообразованию фирмы имеют выбор одной из трех стратегий установления цены на продукт:

1. Фирмы могут решить продавать свой продукт по рыночной цене, т.е. по общепризнанной на рынке цене. В этом случае считается, что фирмы работают в условиях неценовой конкуренции. Продажа товаров по такой же цене, как и у конкурентов, позволяет предотвратить снижение цен и таким образом цена покрывает предельные издержки. Поскольку на рынке нет ценовой дифференциации, фирмы будут использовать неценовые техники стимулирования спроса.

2. Фирмы могут назначить более низкую цену по сравнению с текущими рыночными ценами. Фирмы, практикующие подобную политику скидок с цены, создают себе репутацию фирм, запрашивающих низкие цены и тем самым пытающихся достичь большего объема продаж по сравнению с конкурентами. При использовании данной стратегии ценообразования фирма для достижения успеха должна убедиться, что спрос на товар (услугу) эластичен; иначе получится, что фирма будет получать больше за счет переманивания клиентов своих конкурентов, что может привести к началу ценовой конкурентной борьбы.

3. Установление цены выше рыночной. Использование стратегии завышенных цен должно быть обусловлено наилучшим качеством товара в данной отрасли или подкреплено различными привлекательными выгодами и уникальностью товара с целью оправдания высокой цены. При данном подходе основное внимание уделяется качеству, которое, по мнению многих клиентов, является функцией цены. Качество порождает больше издержек. Оно является источником дохода, используемого на мероприятия по стимулированию спроса. Однако установление высоких цен сокращает объем продаж, является результатом увеличения накладных расходов и побуждает создание товаров-заменителей. Тем не менее, многие турфирмы успешно используют именно этот подход в ценообразовании.

Некоторые фирмы предпочитают использовать две или три стратегии ценообразования для создания продукта, удовлетворяющего потребности каждого сегмента рынка. «Рамада», «Кволити», «Марриот», корпорация «Холидей» и другие туристские компании разрабатывают продукты, которые привлекательны для большинства сегментов рынка.

Стратегия ценообразования определяется предварительно принятым решением о позиционировании на рынке. При установлении цены прежде всего необходимо определить цели ценообразования, которые могут включать:

1. Обеспечение выживаемости: фирмы вынуждены устанавливать низкие цены, чтобы выжить на рынке в условиях острой конкуренции и постоянно меняющихся потребностей клиентов.
2. Максимизация текущей прибыли: выбирается цена, которая обеспечит максимальное поступление текущей прибыли и возмещение затрат.
3. Завоевание позиции лидера по показателям доли рынка: добиваясь лидерства по показателям доли, фирмы идут на максимально возможное снижение цен.
4. Завоевание позиции лидерства по качеству.

Другой основой для принятия решения о ценообразовании является уровень спроса на турпродукт.

Назначая цену на продукт, необходимо учитывать тип и количество потенциальных потребителей. Если при понижении цены на 1% спрос намного увеличивается, а при повышении на 1% значительно уменьшается, то имеет место эластичность спроса по цене. Если на рынке небольшое число потребителей, то цена должна быть достаточно высокой для компенсации ограниченности рынка. Однако также надо учитывать покупательские привычки и покупательскую способность.

В цену должны быть включены валовые издержки производства. Фирма взимает за продукт такую цену, которая покрывает все валовые издержки, а также издержки, связанные с продвижением и сбытом, а также норму прибыли. Прибыль, заложенная в цене продукта, должна остаться с целью компенсации бизнес-риска после уплаты обязательств всем партнерам по договорам и после уплаты всех налогов.

Фирмы, которые ставят своей целью долгосрочное выживание на рынке, могут принять на себя убытки в коротком периоде, чтобы потом занять выгодную позицию на рынке или позицию лидерства.

Если турпредприятия покупают услуги у производителей оптом, они получают значительные скидки. Срабатывает эффект масштаба – при увеличении объемов производства снижаются постоянные издержки. Скидки предоставляются также за дополнительное количество клиентов и за своевременное исполнение своих обязанностей по договору.

Турагенты делают наценку на продажную цену туроператора, тем самым покрывая свои накладные расходы и делая прибыль. Туроператоры определяют нижний уровень цен, ниже которого турагенты не имеют права понижать цены.

Помимо указанных факторов, необходимо также учитывать:

1. Наличие товаров-заменителей у конкурентов. Если конкуренты продают турпутевки в то же самое направление, то при значительном повышении цены на продукт можно потерять своих клиентов.
2. Доход, степень насыщения потребностей своего целевого рынка, изменения в окружающей среде (политической, экономической, правовой). Все это необходимо постоянно анализировать.
3. Качество продукта. Качество продукта отражает отношение «цена – ценность». Продукт, который обладает большей полезностью для потребителя и удовлетворяет больше потребительских нужд, т.е. является более ценным по сравнению с продуктом конкурентов, имеет право быть проданным по более высокой цене.
4. Отличительные характеристики продукта.
5. Деятельность конкурентов. При установлении цены на продукт, схожий с продуктом конкурентов, должны быть взяты в расчет цены на продукты конкурентов.
6. Сезонность. При разработке цены продукта должен учитываться временной аспект.
7. Психологические особенности. Установлено, что потребители психологически хорошо реагируют на цены, выраженные нечетным числом, и кажется, что есть нечто магическое в ценах, которые кончаются цифрой 9. Так, цену на турпродукт следует назначить не в 300 долл. США, а в 299. Тогда для многих потребителей этот турпродукт будет стоить 200 с лишним, а не 300 долл.

Для рынка туристских услуг нередок факт разрыва во времени между моментом установления цены и моментом купли-продажи туристского продукта. Для туроператора в Москве между моментом публикации информации о ценах на турпродукт и моментом его реализации иностранным туристам проходят месяцы.

На ценообразование в туристской отрасли влияет невозможность хранения услуг вследствие их нематериальной природы, в результате чего розничные продавцы не разделяют с производителем риск, связанный с образованием непроданных запасов.

Кроме того, туристский рынок отличается обширным регулированием со стороны государства, которое нередко включает элементы контроля за ценами и сезонной дифференциацией цен.

При установлении цены на новые товары (услуги) различают две ценовые философии: стратегия «снятия сливок» и стратегия прочного внедрения на рынок.

*Ценовая стратегия «снятия сливок»*. При использовании этой стратегии фирмы устанавливают на свои товары высокие цены. Здесь предпринимаются попытки привлечь к товару внимание не всего рынка, а лишь некоторых его сегментов с более высоким уровнем дохода, поэтому стратегия носит название «снятия сливок». Результатами использования данного подхода являются высокая прибыль и более быстрая окупаемость затрат на разработку и продвижение продукта. Стратегия способствует привлечению конкурентов на рынок.

*Ценовая стратегия прочного внедрения на рынок*. Это стратегия проникновения, когда продавец устанавливает как можно низшую цену на продукт с целью большего проникновения на рынке. Низкие цены делают продукт доступным потребителям с различным уровнем дохода, поэтому продавцы достаточно быстро получают большую долю рынка. При использовании этой стратегии в ценообразовании первоначальная цена становится постоянной ценой продукта. Результатами использования стратегии являются медленное возмещение издержек и высокий уровень продаж для покрытия издержек.

Цены турфирм отражаются в прайс-листах. Прайс-лист составляется на весь сезон и содержит цены на тур на весь сезон. Однако возможны изменения их в зависимости от сроков поездки, цены и условий проживания. В идеале прайс-лист должен отвечать требованиям всех сегментов рынка. Должна также быть дифференциация цен в зависимости от уровня дохода, возраста, количества туристов.

Хороший прайс-лист дает потребителю возможность:

* 1. наглядно сравнить цены фирмы с ценами конкурентов;
	2. проанализировать рост и падение цен в зависимости от сезона;
	3. рассчитать и спланировать дома свою предстоящую поездку по каталогу.

Так, стратегией «Натали-турс» является большая доля рынка, т.е. большее проникновение на рынок, поэтому целью ценообразования является завоевание позиции лидера по доли рынка. Сравнительный анализ цен «Натали-турс» и ее основных конкурентов показал, что фирма устанавливает самые низкие цены, пытаясь привлечь большее количество потребителей. Разрыв цен между «Натали-турс» и ее конкурентами позволил избавиться от нескольких московских конкурентов, работающих в испанском направлении.

Кроме того, существует сезонная дифференциация цен, при этом в межсезонье цены на туры снижаются на 150–200 долл. США по сравнению с ценами на туры летом.

Другое трудное решение, которое менеджер по маркетингу должен принять, – это выбор подходящих посредников в туризме, которые связывают потребителей туристских товаров и услуг с производителями этих услуг (авиакомпаниями, отелями, фирмами по аренде автомобилей и др.). Решение относительно использования каналов распространения оказывает влияние на другие элементы маркетингового комплекса. В правильно составленном маркетинговом комплексе все аспекты должны быть совместимы друг с другом.

При выборе того или иного канала распространения товаров и услуг необходимо провести:

1. анализ продукта;
2. характеристику и определение размера рынка;
3. анализ каналов распределения по объему продаж, издержкам и по прибыли;
4. определение содействия, которое можно ожидать от данного канала при продаже товаров и услуг;
5. определение помощи, которую необходимо будет оказать данному каналу в распространении товаров и услуг;
6. определение количества розничных точек продаж.

Американские исследователи рынка, проводившие изучение посредников в туризме, определили три основные категории каналов распространения: туроператоры, турагенты и специализированные каналы распространения. В категорию специализированных каналов включены инсентив-турфирмы; лица, занимающиеся планированием встреч и конференций; представители отелей, исполнительные работники ассоциаций; корпоративные турбюро и др. (рис. 4).

Рис**.** 4**.** Система распространения товаров и услуг в туризме

Посредники могут оказывать влияние на то, когда, куда и как люди путешествуют. В некоторой степени они контролируют, какой процент бизнеса получат авиакомпания, отель, круизная компания или фирма по аренде автомобилей. Даже среди трех основных категорий посредников встречаются различные комбинации и взаимодействия, результатом которых является широкий набор конфигураций каналов распределения (рис. 5).

Рис**.** 5**.** Каналы распределения туристских товаров и услуг разных уровней

Каждое вертикальное звено на рисунке 5 представляет возможного посредника, связывающего туристов с производителями туруслуг. Самое крайнее левое звено показывает, что потребители сами бронируют места на транспортном средстве, комнату в гостинице и организуют свой отдых напрямую с производителями (поставщиками) туруслуг. Каждое из последующих звеньев представляет собой не прямую связь, а опосредованную одним или несколькими посредниками. Все представленные звенья менеджер по туристскому маркетингу должен изучить для выбора лучшего канала или сочетания каналов распределения с целью успешного продвижения товаров и услуг фирмы на рынке. Менеджер также должен быть всегда в курсе тех изменений, которые происходят в системе распределения. Вступление в систему новых конкурентов всегда требует дополнительных методов распределения товаров и услуг.

На российском туристском рынке выделяют две основные формы реализации турпродукта: через туроператора и через турагента. Туроператор – туристское предприятие, которое занимается разработкой туристских маршрутов и комплектацией туров, обеспечивает их функционирование, организует рекламу, рассчитывает в соответствии с действующими нормативами и утверждает в установленном порядке цены на туры по этим маршрутам, продает туры турагентам для выпуска и реализации путевок по своим лицензиям. Турагент – фирма, приобретающая туры, разработанные туроператором, выпускающая на эти туры путевки и реализующая их потребителю.

Специфика деятельности туроператора состоит в подборе и комбинировании основных и дополнительных туруслуг, их предварительном планировании и стандартизации. Функции туроператора на рынке можно сравнить с деятельностью предприятий оптовой торговли: он закупает оптом услуги предприятий-поставщиков туруслуг (гостиниц, транспортных предприятий, экскурсионных бюро, предприятий питания и других предприятий туриндустрии) и комбинирует из них собственные программы туров.

Турагентства теоретически отличаются от туроператоров тем, что выступают посредниками по розничной продаже программных пакетов как операторов, так и предприятий-поставщиков туруслуг. Наряду со сбытом туристской продукции, важной функцией турагентств является предоставление клиенту полной достоверной информации о приобретаемом турпродукте, консультации относительно предполагаемой цели путешествия.

На практике предприятие может быть одновременно туроператором и турагентом. Российские туроператоры, например, зачастую не занимаются формированием турпродукта, а добавляют к продукту зарубежного партнера транспортные услуги и услуги по страхованию, поэтому по существу являются турагентами зарубежного туроператора. Крупный российский туроператор «Инна Тур», помимо туроператорской, занимается и турагентской деятельностью, так как продает авиабилеты как российских, так и иностранных авиакомпаний. Но существуют турагентства, которые разрабатывают собственные программы туров. Это, как правило, малые и средние фирмы, предлагающие узкоспециализированные туры. Они вполне способны работать в качестве туроператоров на отдельных, узких сегментах рынка.

Тенденцию к слиянию функций туроператора и турагента в рамках одного предприятия обусловливает создание глобальных электронных банков данных, всемирных систем бронирования и компьютеризация бизнеса.

В связи с расширением деятельности многих крупных туроператоров заключаются контракты с региональными турагентствами на продажу продукта туроператора. Таким образом, меньшая часть продаж идет через собственную сбытовую сеть туроператора, большая же часть туров продается через независимые турагентства. В сложившихся условиях туроператору становится трудно реализовать собственную маркетинговую концепцию, так как турагентство, продающее туры десятков фирм, не может заниматься реализацией маркетинговой концепции каждой из них. Поэтому туроператоры ищут пути к повышению степени управляемости каналов сбыта при помощи расширения собственной сети сбыта, покупки акций тур-агентских предприятий, франчайзинга.

Франчайзинг – вертикальная интеграция предприятий, основанная на передаче известной компанией другой стороне (как правило, малому или среднему предприятию) своей методики работы, включая ноу-хау, торговую марку, консультационную поддержку и помощь в обучении персонала. Такая форма сотрудничества позволяет фирмам снизить риск неудачи при выходе на рынок, целенаправленно использовать финансовые ресурсы, минимизировать текущие издержки благодаря проведению единой рекламной кампании и использованию готовых технологических разработок.

На более зрелом западном рынке эта форма ведения бизнеса стала основной концепцией развития для многих известных турпредприятий – «Hilton», «Sheraton», «Holiday Inn», «TUI», «Carlson», «Wagon Lit». На российском рынке одним из лидеров в развитии франчайзинговых отношений является корпорация «Академсервис». С 1994 г. компания расширяет франчайзинговую сеть «Академэкспресс», в которую входят 20 столичных и региональных агентств, успешно работающих под известной маркой. Турагентства франчайзинговой сети действуют в рамках единой маркетинговой концепции, включая сложившийся подход к изучению рынка и гибкую программу деятельности в области рекламы и продвижения торговой марки. Общие рекламные кампании обеспечивают снижение издержек в области продвижения продукта. Агентства пользуются постоянной консультационной поддержкой, возможностями «горячей линии» бронирования в центральном офисе фирмы, а также схемой оптимизации финансовых потоков и организации бухгалтерской отчетности.

Разработки в области распространения и продвижения продуктов от производителя к потребителям (например, компьютерные технологии) обеспечивают предоставление быстрого доступа покупателей к продуктам, которые (особенно в туризме) потребляются за сотни километров от пункта их продажи, облегчают бронирование товаров и услуг. Компьютеризация работы офиса «Натали-Турс», внедрение передового программного обеспечения, активное освоение Интернета привели к тому, что более 40% туров продается через электронные системы бронирования. Турагент имеет возможность прослеживать через Интернет все ступени прохождения своего заказа в московском офисе (подтверждение получения заказа, поступление денег на расчетный счет туроператора, выписки авиабилетов, оформление визы). В таком режиме работает более 200 основных агентств компании.

**2.** **Бухгалтерский и налоговый учет туристской деятельности**

**2.1 Механизм финансовых гарантий и учет лицензирования туристской деятельности**

По прогнозу Всемирной туристской организации, до конца 2020 г. Россия войдет в 20-ку крупнейших стран по въезду туристов. Реформа государственного устройства России оказала существенное влияние на экономику страны. Введение института предпринимательства, упрощение туристских формальностей, значительное расширение круга лиц, потенциально способных выезжать за рубеж, введение политики валютного регулирования, позволяющей вывозить значительные валютные суммы – все это дало мощный толчок к увеличению потоков, а следовательно, оживило туристскую отрасль [3].

Во всех развитых странах мира туристская деятельность лицензируется, это необходимо прежде всего потому, что, во-первых, туристская деятельность связана с человеком, его здоровьем и безопасностью, его социально-экономическими правами и личным достоинством, и, соответственно, заниматься этой деятельностью должен высококвалифицированный профессионал, а, во-вторых, любая деятельность лицензируется в целях пополнения доходной части бюджета страны [4].

Основнымнормативным актом, регулирующим порядок лицензирования в Российской Федерации, является Федеральный закон от 8 августа 2001 г. №128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» (с изм. от 31 декабря 2005 г.). Данный закон регулирует отношения, возникающие в связи с осуществлением лицензирования отдельных видов деятельности, и направлен на обеспечение единой государственной политики при осуществлении лицензирования, регулировании и защите прав граждан, защите их законных интересов, нравственности и здоровья, обеспечении обороны страны и безопасности государства, а также на установление правовых основ единого рынка.

Наряду с Законом №128-ФЗ, в части, не противоречащей ему, применяется постановление Правительства России от 11 февраля 2002 г. №135 «О лицензировании отдельных видов деятельности». По сути, указанные документы содержат лишь общие положения, касающиеся вопросов лицензирования отдельных видов деятельности, а также перечень видов деятельности, которые подлежат лицензированию. Порядок и условия лицензирования регулируются специальными нормативными актами для каждого вида деятельности. Статьей 17 Закона № 128-ФЗ было установлено, что лицензированию подлежит туроператорская и турагентская деятельность.

До 2007 г. осуществлять указанные виды деятельности можно было только при наличии лицензии. В соответствии со ст. 18 Закона № 128-ФЗ лицензирование туроператорской и турагентской деятельности прекращается с 1 июля 2007 г. Постановлением Правительства России от 26 января 2006 г. №45 «Об организации лицензирования отдельных видов деятельности» утвержден перечень федеральных органов исполнительной власти, осуществляющих лицензирование. В отношении туризма таким органом назван Ростуризм. До этого момента лицензированием в области туризма занималось Федеральное агентство по туризму.

По сути, лицензия *–* это разрешение (право) на осуществление лицензируемого вида деятельности при обязательном соблюдении лицензионных требований и условий, выданное лицензирующим органом юридическому лицу или индивидуальному предпринимателю.

К обязательным требованиям и условиям при осуществлении лицензиатами лицензируемых видов деятельности законодательство относит соблюдение законодательства РФ, экологических, санитарно-эпидемиологических, гигиенических, противопожарных норм и правил, а также положений о лицензировании конкретных видов деятельности.

Кроме обязательных требований, есть еще и специальные требования и условия. Так, если для осуществления лицензируемых видов деятельности требуются специальные знания, то в лицензионные требования и условия могут дополнительно включаться квалификационные требования к соискателю лицензии, в частности, квалификационные требования к работникам у юридического лица или гражданину, являющемуся индивидуальным предпринимателем.

Действие лицензии ограничивается сроком, территорией, субъектом, получившим лицензию, а также деятельностью, на которую получена лицензия.

Положение о лицензировании туристического бизнеса подразумевало отдельное получение лицензии на осуществление туроператорской и турагентской деятельности. Такое разграничение установлено постановлением Правительства России от 11 февраля 2002 г. № 95 «О лицензировании туроператорской и турагентской деятельности».

В соответствии с п. 4 Постановления № 95 для получения лицензии туроператорам необходимо было выполнить следующие условия:

* наличие в штате туроператора-юридического лица не менее семи работников, осуществляющих туроператорскую деятельность;
* наличие у туроператора не менее 30% штатных работников, имеющих высшее, среднее специальное или дополнительное образование в области туризма либо стаж работы в туризме не менее пяти лет, а также наличие у руководителя туроператора высшего, среднего специального или дополнительного образования и стажа работы в области туризма не менее 5 лет;
* наличие сертификата соответствия туристических услуг требованиям безопасности;
* повышение не реже одного раза в 3 года квалификации работников юридического лица, осуществляющих туроператорскую деятельность, а также туроператора-индивидуального предпринимателя;
* доведение в установленном порядке до каждого туриста исчерпывающей информации об особенностях выезда, въезда и пребывания в иностранном государстве, о специфике поведения во время туристической поездки, в том числе о необходимости уважения местных традиций и обычаев, бережном отношении к культурному наследию и окружающей среде и других правилах пребывания в каждой конкретной стране;
* оказание туристических услуг только после заключения с клиентом договора, соответствующего требованиям законодательства Российской Федерации;
* предоставление клиенту исчерпывающей информации о режиме работы туроператора, месте его нахождения, наличии лицензии, сертификатов на услуги, подлежащие обязательной сертификации, фамилии, имени и отчестве должностных лиц, ответственных за ведение соответствующих направлений туристической деятельности».

Требования, предъявляемые к турагентам*,* несколько мягче. Для получения лицензии им необходимо выполнить следующие условия:

* наличие у турагента не менее 20% штатных работников, имеющих высшее, среднее специальное или дополнительное образование в области туризма либо стаж работы в области туризма не менее 3 лет, а также наличие у руководителя турагентства высшего, среднего специального или дополнительного образования и стажа работы в области туризма не менее 3 лет;
* наличие сертификата соответствия туристических услуг требованиям безопасности;
* повышение не реже 1 раза в 3 года квалификации работников юридического лица, осуществляющих турагентскую деятельность, а также турагента-индивидуального предпринимателя;
* доведение в установленном порядке до каждого туриста исчерпывающей информации об особенностях выезда, въезда и пребывания в иностранном государстве, о специфике поведения во время туристической поездки, в том числе о необходимости уважения местных традиций и обычаев, бережном отношении к культурному наследию и окружающей среде и других правилах пребывания в каждой конкретной стране;
* оказание туристических услуг только после заключения с клиентом договора, соответствующего законодательству РФ;
* предоставление клиенту исчерпывающей информации о режиме работы турагента, месте его нахождения, наличии лицензии, сертификатов на услуги, подлежащие обязательной сертификации, фамилии, имени и отчестве должностных лиц, ответственных за ведение конкретных направлений туристической деятельности [3].

Деятельность, которая осуществлялась без необходимой лицензии, рассматривалась как незаконная. В таких случаях законодательством предусмотрена уголовная, гражданская и административная ответственность. Договоры, заключенные предприятием, не имеющим лицензию на занятие определенной деятельностью, могут быть признаны недействительными. В частности, в соответствии со ст. 173 ГК РФ такие договоры могут быть признаны судом недействительными по иску этого предприятия, его учредителя, государственного органа, осуществляющего контроль за деятельностью юридического лица, если доказано, что другая сторона в договоре знала или заведомо должна была знать о ее незаконности.

За рассмотрение заявления на выдачу лицензии взималась государственная пошлина. Размер государственной пошлины за предоставление лицензии установлен ст. 333 НК РФ и составляет 1000 руб. Лицензия выдавалась туристической фирме на пять лет. Следовательно, суммы лицензионных сборов, уплаченные турфирмой, необходимо было сначала учесть в составе расходов будущих периодов, а затем ежемесячно в течение пяти лет эти суммы равными долями отражать в составе общехозяйственных расходов.

В целях налогообложения прибыли расходами признаются обоснованные (экономически оправданные) и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплателыщиком. Поскольку на осуществление туристической деятельности на территории РФ требовалось получение лицензии, то расходы организации, связанные с получением этой лицензии, являлись экономически оправданными и могли быть отнесены организацией к прочим расходам, связанным с производством и реализацией.

Порядок признания расходов при методе начисления установлен ст. 272 НК РФ. Согласно п. 1 указанной статьи расходы, принимаемые для целей налогообложения с учетом положений гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств или иной формы их оплаты. Даты возникновения расходов при методе начисления определены в ст. 272 НК РФ.

При этом расходы учитываются в том периоде, к которому они относятся, исходя из условий сделки: период учета расходов (их возникновения) определяется документом, в соответствии с которым подобные расходы осуществлены. В частности, при приобретении лицензии на срок 5 лет подобные расходы включаются в состав расходов текущего периода ежемесячно равномерно по 1/60 от общей стоимости лицензии. В бухгалтерском учете лицензии учитываются на счете 97 «Расходы будущих периодов» в сумме фактических затрат на их получение.

Учет приобретения лицензии в целях налогообложения не столь однозначен, т.к. гл. 25 НК РФ не регламентирует порядок списания лицензий. Однако в ст. 8 НК РФ установлено, что плата за получение лицензии является сбором. А сборы, в том числе за рассмотрение лицензии и консультационные услуги, являются прочими расходами. Их признают в момент совершения расхода (уплаты сбора, подписания акта оказания услуг). Таким образом, все расходы, связанные с получением лицензии, списываются единовременно. По мнению Федеральной налоговой службы, такие расходы нужно списывать равномерно. Кроме того, помимо оплаты сборов за рассмотрение заявления и предоставление лицензии, к затратам на приобретение лицензий могут быть отнесены и иные расходы, произведенные налогоплательщиком, которые являются необходимым условием для получения лицензий. Таким образом, если турфирма учитывает лицензионные расходы в соответствии с первым вариантом, то порядок признания таких расходов в бухгалтерском и налоговом учете у нее будет различным. Поскольку расходы на лицензирование невелики и не оказывают существенного влияния на налоговую базу по налогу на прибыль, целесообразнее списывать их в налоговом учете в течение срока действия лицензии.

Таким образом, в целях бухгалтерского и налогового учета расходы туристической организации, напрямую связанные с приобретением лицензии, будут признаваться одинаково. Расходы, сопутствующие получению лицензии (например, консультации по вопросам лицензирования, расходы на услуги организации, подготовившей пакет документов для лицензирования и т.п.), списываются в бухгалтерском учете равномерно, а в налоговом учете – единовременно.

В случае, если у турфирмы возникли расходы, связанные с лицензированием, порядок отражения которых в налоговом и бухгалтерском учете различен, возникают налогооблагаемые временные разницы (НВР)в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02.

НВР = сумма расходов по налоговому учету – сумма расходов по бухгалтерскому учету.

При этом в бухгалтерском учете начисляется отложенное налоговое обязательство: (ОНО) следующей проводкой: Д 68 «Налог на прибыль» К 77 «Отложенные налоговые обязательства». По мере того, как в бухгалтерском учете расходы будущих периодов будут списываться на затраты, происходит погашение отложенного налогового обязательства: Д 77 «Отложенные налоговые обязательства» К 68 «Налог на прибыль». По истечении срока списания расходов в бухгалтерском учете сумма ОНО становится равной 0. Разница образуется в момент признания расхода в налоговом учете и погашается по мере признания расходов в бухгалтерском учете. Если турфирма является малым предприятием, она имеет право не применять ПБУ 18/02, однако это следует закрепить в приказе об учетной политике.

C 1 июля 2007 г. после отмены лицензирования турагентской и туроператорской деятельности на счете 97 «Расходы будущих периодов» останется несписанный остаток. Федеральная налоговая служба считает, что турфирма не имеет права несписанную при этом часть стоимости лицензии относить на уменьшение налоговой базы. Считаем эту позицию спорной. Поскольку минимальный срок, на который выдавалась лицензия на виды деятельности, указанные в Законе № 128-ФЗ, определен в 5 лет, то организация, изначально планирующая заниматься лицензируемым видом деятельности в течение года, все равно получит лицензию сроком на пять лет и сумма лицензионного сбора при этом не уменьшится. Тем более, если действие лицензии будет прекращено «принудительно» – как в случае отмены лицензирования туроператорской и турагентской деятельности.

В связи с отменой с 1 июля 2007 г. лицензирования, в сфере туристской деятельности введены механизмы финансовых гарантий туроператоров, а также государственный контроль за соблюдением турагентами отраслевых стандартов оказания туристских услуг.

Кроме того, сохранится ведение госреестра туроператоров. Для внесения туроператора в реестр он должен представить страховой полис о страховании гражданской ответственности или документ, подтверждающий наличие банковской гарантии. Решение о включении или об отказе во включение в реестр будет приниматься в течение 5 дней с момента подачи документов. На основании данного решения туроператору будет выдаваться свидетельство о включении в единый федеральный реестр. В поправках к Закону № 132-ФЗ также уточняются сроки предъявления претензий к туроператорам и сроки их рассмотрения.

Поправками предусматривается введение финансовой ответственности туроператора путем банковских гарантий или страхования гражданской ответственности. Банковские гарантии для туроператоров, осуществляющих международную туристскую деятельность или одновременно международную деятельность и деятельность в сфере внутреннего туризма, должны составлять 3–10 млн. руб., для туроператоров, осуществляющих деятельность в сфере внутреннего туризма, – 1 млн. руб. Данный механизм финансовой ответственности установлен с учетом мировой практики, а указанные суммы примерно равны стоимости одного чартерного рейса с включением минимального набора услуг. Кроме того, в поправках к закону предусмотрено введение государственной аттестации экскурсоводов и гидов-переводчиков.

Отказ от лицензирования и переход к регулированию различных видов деятельности профессиональными ассоциациями, аккредитованными в соответствующих министерствах и ведомствах, система финансовых гарантий должны способствовать развитию внутреннего и внешнего туризма.

**2.2 Организация учета деятельности турагентов и туроператоров**

Действующим законом «Об основах туристской деятельности в РФ» установлено, что реализация турпродукта осуществляется на основании договора, который заключается в письменной форме и должен соответствовать российскому законодательству. Реализация турпродукта производится по рыночной цене, устанавливаемой туристической фирмой самостоятельно. В бухгалтерском учете туристическая продукция считается проданной в момент ее передачи покупателю [1].

С юридической и бухгалтерской точек зрения, хотя заключаемые всеми участниками туристической деятельности договоры предполагают расчеты «за оказание туристических услуг», услуги туристам оказываются только один раз непосредственно занятыми оказанием этих услуг организациями. Все остальные участники взаимоотношений (туроператор, тур-агент, туроператор по приему туристов) выполняют роль посредников.

Необходимо подчеркнуть, что услуги как таковые не могут быть предметом договора купли-продажи, т.к. это противоречит требованиям ст. 454 и 455 ГК РФ. К тому же, просто по логике услугу невозможно продать или купить, поскольку она существует лишь в момент ее предоставления. На практике, кроме заключения договоров «О туристическом сотрудничестве» и других подобных договоров с неопределенным правовым статусом и не соответствующих этому требованию действующего законодательства, существуют два основных подхода к разрешению этого противоречия [4].

1. Услуги по туристическому обслуживанию предоставляются по договору возмездного оказания услуг согласно ч. 2 ст. 779 ГК РФ [3]. Поскольку турагент не может оказать услуги лично, договором предусматривается, что услуги туристу будут оказывать третьи лица, что допускается ст. 780 ГК РФ. При этом туроператор является субподрядчиком оказания услуг, предусмотренных в договоре между туристом и турагентом. Отсюда ответственность за своевременность и качество оказанных услуг согласно п. 3 ст. 706 ГК РФ несет турагент. Все организации, с которыми туроператор вступает в отношения в процессе выполнения своих обязательств, являются субподрядчиками второго уровня. Такой подход вызывает множество сложностей, главным образом потому, что турагент не в состоянии отследить факт оказания услуг многочисленными субподрядчиками. При этом факт реализации туристических услуг юридически наступает в момент их оказания, что требует тщательного отслеживания, в каком квартале (месяце) услуга фактически оказана. Та же проблема возникает и у туроператора.

2. Турагент продает туристу «туристический продукт», который представляет собой «право на тур, предназначенное для реализации туристу» [1]. То есть предметом договора купли-продажи является имущественное право на оказание туристических услуг, что полностью удовлетворяет требованиям п. 4 ст. 454 ГК РФ. Следуя такой логике, туроператор приобретает права на услуги, формирует турпродукт и реализует его турагентам или непосредственно туристам на основании договора купли-продажи. При этом реализация происходит в момент передачи туристу указанного права на тур, что подтверждается оформлением туристической путевки. Оказание самих туристических услуг можно расценивать как потребление приобретенного турпродукта. На наш взгляд, такой подход во многом более логичен и, кроме того, в большей степени подкреплен законодательными актами. Однако с точки зрения отражения операций в бухгалтерском учете и он не лишен спорных ситуаций. Например, Положение о бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в РФ не определяет имущественные права как самостоятельный объект учета. Кроме того, согласно п. 2 Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000, утвержденного приказом Минфина РФ от 16.10.2000 г. №91н, указанные права не могут быть отражены по бухгалтерскому учету как нематериальные активы, т.к. имеют незначительный срок использования и предполагаются изначально к дальнейшей перепродаже. Принимая за основу второй подход к организации предоставления туристических услуг, попытаемся решить перечисленные выше проблемы при отражении операций по бухгалтерскому учету.

Порядок учета и налогообложения туристских фирм в наибольшей степени зависит от выбора вида договоров, используемых в туризме и заключаемых со сторонними организациями – поставщиками прав на отдельные виды приобретаемых туристской фирмой услуг, с одной стороны, и туристами и турагентами – покупателями готовых туристских продуктов – с другой.

В зависимости от заключаемых договоров у туристских фирм в разные периоды времени происходит реализация туристских продуктов, ими применяются различные способы бухгалтерского учета доходов и затрат, при расчете налогов используются различные объекты налогообложения (базы расчета налогов), ставки налогов, а также по-разному применяются налоговые льготы, используемые в туризме виды договоров и основные параметры, определяющие налогообложение туристских фирм (табл. 1).

**Таблица 1.** **Используемые в туристской деятельности виды договоров**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Параметры, определяющие налогообложение туристских фирм | Договор возможного оказания услуг (ст. 779–783 ГК РФ) | Договор купли-продажи | Посреднические договоры |
| оптовой(ст. 454–491ГК РФ) | розничной (ст. 492-505 ГК РФ) | комиссии (ст. 990–1004 ГК РФ) | агентирования(ст. 1005–1011 ГКРО) | поручения(ст. 971–979ГК РФ) |
|
|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| Объект договора | Обязательство оказать услугу | Обязательство передать вещь, товар, имущественное право | Обязательство совершить сделку: |
| от своего имени, но за счет комитента | от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала | от имени и за счет доверителя |
| Момент продажи | Фактическое оказание и оплата услуг либо в срок до 20 дней после фактического оказания услуг (Ф3 № 132 от 24.11.96 г.) | Передача турпутевок продавцом покупателю | Выдача продавцом кассового, товарного чека или бланка строгой отчетности – турпутевки | Отчет комиссионера, передача всего полученного по договору комитенту либо в срок до 30 дней после отчета | Отчет агента принципалу либо в срок до 30 дней послеотчета | Отчет поверенного доверителю, возврат доверенности либо в срок до 30 дней после отчета |
| Налогооблагаемая база по НДС | Выручка от продажи услуг(без НДС). Приреализации тур-путевок НДС невзимается | Выручка отпродажи турпутевок за вычетом необлагаемого оборота(без НДС) | Разница междупокупной и продажной ценамитурпутевки(включая НДС) или торговая наценка | Комиссионное вознаграждение | Агентское вознаграждение | Вознаграждение поверенного |
| База распределения косвенных (условно-постоянных) расходов | Выручка от реализации турпутевок | Товарооборот | Комиссионное воз-награждение | Агентское вознаграждение | Вознаграждение поверенного |
| *Окончание табл. 1* |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| Сторона, уплачивающая налог на имущество в части реализуемых турпутевок | Сторона, оказывающая услуги, входящие в турпутевку | Продавец турпутевок | Комитент | Принципал | Доверитель |

Следует отметить, что при самостоятельной (без посредников) реализации туристских продуктов туристам туроператор может использовать один из двух видов договоров: либо договор возмездного оказания услуг в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации, либо договор розничной купли-продажи в соответствии с Федеральным законом «Об основах туристской деятельности в Российской Федерации». Однако наступление моментов реализации при работе по этим договорам, а следовательно, и период отражения в бухгалтерском учете выручки от реализации туристского продукта, период наступления обязательств по уплате налогов различаются, как различается и порядок оформления первичных документов.

Поэтому туроператор должен, прежде всего, определить, по какому договору он реализует туристские путевки. Обычно все договоры с туристами называются «договор на туристское обслуживание». Название – это лишь форма, вид же договора определяется его содержанием. Именно точное определение используемого вида договора позволяет правильно оформить документы, верно определить момент реализации и период налоговых платежей и, в свою очередь, избежать штрафных санкций со стороны налоговых органов.

Обычно, если в условиях договора на туристское обслуживание предусмотрено, что прекращение обязательств по договору наступает после фактического оказания услуг, то вы имеете дело с договором возмездного оказания услуг. Если прекращение обязательств по договору наступает при передаче путевки туристу, то вы имеете дело с договором розничной купли-продажи.

Следует выяснить различия в применении рассмотренных выше двух видов договоров.

Если отношения между туристской фирмой и туристом оформляются договором возмездного оказания туристских услуг, то реализация туристского продукта происходит только после его потребления туристом, т.е. после окончания туристской поездки.

В бухгалтерском учете оплата туристского продукта отражается как предоплата. При этом туристская фирма должна отследить процесс оказания туристу входящих в туристскую путевку услуг всеми сторонними организациями. Отражение выручки от реализации туристского продукта в бухгалтерском учете осуществляется туристской фирмой в том отчетном периоде, в котором заканчивается действие договора с туристом. Основанием для отражения выручки от реализации туристского продукта служат следующие первичные документы: ваучер с отметкой о факте оказания всех предусмотренных договором услуг и подписанные двумя сторонами договора акты, свидетельствующие об оказании услуг по договорам приобретения прав у сторонних организаций.

Есть и другая точка зрения о наступлении момента реализации при работе по договору возмездного оказания услуг, имеющая право на существование при условии закрепления ее в учетной политике туроператора. В соответствии с этой точкой зрения момент реализации при использовании договора возмездного оказания услуг при реализации туристских продуктов наступает у туроператора только через 20 дней с момента окончания действия договора, поскольку именно этот срок определен для предъявления туристом в письменной форме претензии туристской фирме к качеству туристского продукта (ст. 10 закона «Об основах туристской деятельности в Российской Федерации») [1]. Логика данного подхода в том, что только в случае отсутствия претензий со стороны потребителя туристского продукта этот продукт может считаться реализованным.

При этом возмещение туристу денежных средств по претензии до наступления у туристской фирмы периода реализации туристского продукта в бухгалтерском учете отражается как уменьшение ожидаемой выручки от реализации соответствующего туристского продукта и возникновение дебиторской задолженности по договору со сторонней организацией, оказавшей туристу некачественные услуги.

Если отношения между турфирмой и туристом оформляются договором розничной купли-продажи, то предметом этого договора является имущественное право на тур (поскольку право на тур имеет стоимостную оценку, то его приближенно можно считать имущественным правом). К продаже имущественных прав применим договор купли-продажи в соответствии с п. 4 ст. 454 Гражданского кодекса Российской Федерации.

Туроператор приобретает у сторонних организаций права на услуги, формирует туристский продукт и реализует его туристам на основании договора розничной купли-продажи.

В бухгалтерском учете отражение выручки от реализации туристского продукта осуществляется туристской фирмой в тот отчетный период, в котором произошла продажа имущественного права на тур или передача туристу туристского продукта. Основанием для отражения выручки от реализации туристского продукта служат следующие первичные документы: отрывной талон переданной туристу путевки и подписанный двумя сторонами договора акт передачи туристу туристского продукта.

Туристский продукт в этом случае считается реализованным независимо от возможного в дальнейшем появления у клиента претензий к процессу его потребления (оказания услуг сторонними организациями).

Тем не менее, в соответствии с Федеральным законом «О защите прав потребителей» турист и в этом случае имеет право требовать у лица, продавшего ему туристский продукт, оказания всех входящих в тур услуг в полном объеме и с соответствующим качеством, независимо от того, кем они оказываются. Туристская фирма-продавец туристского продукта несет ответственность за качество услуг, права на которые турист приобрел у нее.

В бухгалтерском учете туристской фирмы отражение факта получения претензии от туриста к полноте и качеству уже потребленного им туристского продукта не может отражаться как уменьшение выручки от реализации, поскольку реализация этого продукта произошла в момент его передачи, возможно даже в другом отчетном периоде. Поэтому в случае возмещения туристской фирмой претензий туриста в виде денежных выплат эти суммы отражаются как дебиторская задолженность по договорам туристской фирмы со сторонними организациями – поставщиками соответствующих видов услуг. При этом туристская фирма должна переадресовать претензию туриста соответствующей сторонней организации и потребовать возмещение ей убытка в результате поставки некачественных услуг. В случае отказа сторонней организации от погашения возникшей дебиторской задолженности туристская фирма вправе обратиться в суд. Дальнейшие расчеты с недобросовестной сторонней организацией отражаются в бухгалтерском учете с применением счета 76/2 «Расчеты по претензиям».

Следует отметить, что п. 51 приказа Государственного комитета РФ по физической культуре и туризму «Об утверждении Методических рекомендаций по планированию, учету и калькулированию себестоимости туристского продукта и формированию финансовых результатов у организаций, занимающихся туристской деятельностью» моментом определения выручки от продажи туристского продукта названа дата окончания тура. То есть эта формулировка предполагает, что туристский продукт реализуется по договору возмездного оказания услуг, в то время как в ст. 6 Федерального закона «Об основах туристской деятельности в Российской Федерации» указано, что между туристом и туроператором или турагентом заключается договор розничной купли-продажи [1]. То есть эта формулировка предполагает, что моментом определения выручки от продажи туристского продукта является дата передачи туристу этого продукта.

Поэтому пока названные противоречия в отраслевом законодательстве в области туризма не будут устранены, туристским фирмам рекомендуется закрепить в учетной политике выбранный ими вид договора, по которому осуществляется продажа туристского продукта, и в связи с этим назвать момент отражения в бухгалтерском учете выручки от продажи туристского продукта.

Деятельность турагентов, реализующих туристские продукты по посредническим договорам (комиссии, агентирования и поручения), отражается в бухгалтерском учете туристских фирм по обычной посреднической схеме с оформлением соответствующих этой схеме первичных документов: договоров, накладных, свидетельствующих о передаче на ответственное хранение туристских продуктов, счетов, счетов-фактур, отчетов посредника и др. При этом путевки, взятые на ответственное хранение у туроператора, до их реализации учитываются на забалансовом счете 004 «Товары, принятые на комиссию», поскольку планом счетов бухгалтерского учета не предусмотрен забалансовый счет для учета имущественных прав.

В практической деятельности туристских фирм достаточно редко встречаются случаи, когда они выступают в роли торговых агентов, т.е. приобретают в собственность путевки других туристских фирм и, не добавляя к ним собственных услуг, перепродают их туристам. Эта схема деятельности туристской фирмы является неестественной, наименее выгодной с точки зрения налогообложения и, кроме того, при ее использовании нерегламентированным остается вопрос, связанный с бухгалтерским учетом приобретенных имущественных прав. В связи с этим туристским фирмам не рекомендуется использовать такую схему в бухгалтерском учете. Для туристских фирм, уже использующих эту схему, следует порекомендовать учитывать приобретенные с целью продажи туристские продукты либо на счете 41 «Товары», либо на счете 50/3 «Денежные документы», предварительно оговорив это в своей учетной политике.

Несмотря на редкое использование туристскими фирмами на практике торговой схемы, п. 49 приказа Государственного комитета РФ по физической культуре и туризму «Об утверждении Методических рекомендаций по планированию, учету и калькулированию себестоимости туристского продукта и формированию финансовых результатов у организаций, занимающихся туристской деятельностью» предусмотрена такая схема. В названном пункте сказано, что «в том случае, если наряду с продвижением и продажей туристского продукта собственного производства туристская организация осуществляет продвижение и продажу туристского продукта других туристских организаций и оказание прочих коммерческих услуг, в т.ч. агентские услуги по продаже авиабилетов, туристская организация выступает как организация, занятая в торговой, сбытовой или иной посреднической деятельности» [4].

Кроме того, на практике редко встречаются в чистом виде туроператоры и турагенты. Как правило, большинство российских туристских фирм выступают одновременно и в роли операторов, и в роли агентов, и эти виды их деятельности тесно переплетены между собой.

В связи с этим у туристских фирм при осуществлении ими нескольких видов деятельности возникает необходимость включить в выбираемую учетную политику условие раздельного учета производственной, посреднической и торговой деятельности.

**2.3 Классификация и учет затрат, включаемых в себестоимость туристских услуг**

Одним из важнейших вопросов бухгалтерского учета турфирм является учет себестоимости продукции, работ, услуг.

Состав, структура и классификация затрат, включаемых в себестоимость турпродукта, имеют свои специфические особенности. Туристские фирмы, в соответствии с письмом Минфина России от 29.04.2002 г. «О применении нормативных документов, регулирующих вопросы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг)», до завершения работы по разработке и утверждению соответствующих отраслевых нормативных документов, согласно Программе реформирования бухгалтерского учета, руководствуются действующими отраслевыми инструментами и указаниями:

– приказом Госкомитета России по физкультуре и туризму от 8 июня 1998 г. № 210 «Об утверждении особенностей состава затрат, включаемых в себестоимость туристского продукта организациями, занимающимися туристской деятельностью» в части, не противоречащей действующему законодательству;

– методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости туристского продукта и формированию финансовых результатов у организаций, занимающихся туристской деятельностью, утвержденными приказом Госкомитета России по физической культуре и туризму от 4 декабря 1998 г. № 402.

Согласно Приказу № 210 в себестоимость туристского продукта у организаций, занимающихся туристской деятельностью, включаются:

1) затраты на приобретение в целях производства туристского продукта прав на следующие услуги туристам:

* по размещению и проживанию;
* по транспортному обслуживанию (перевозке);
* по питанию;
* по экскурсионному обслуживанию;
* по медицинскому обслуживанию, лечению и профилактике заболеваний;
* по визовому обслуживанию (а также иные затраты, связанные с оформлением турпоездки);
* культурно-просветительского, культурно-развлекательного и спортивного характера;
* по добровольному страхованию от несчастных случаев, болезней и медицинскому страхованию в период турпоездки;
* по обслуживанию гидами-переводчиками и сопровождающими.

При наличии у туристской организации подразделений, оказывающих вышеперечисленные услуги, которые используются при производстве туристского продукта, в себестоимость туристского продукта включаются затраты этих подразделений;

2) затраты, связанные с освоением новых туров, включая стажировку по иностранному языку работников в странах, в которых у фирм, занимающихся туристской деятельностью, организуются туры на основе налаженного делового сотрудничества и контактов, а также в странах, граждане которых принимаются туристской организацией в качестве туристов;

3) затраты на организованный набор работников, связанные с оплатой услуг организацией по подбору кадров;

4) представительские расходы, связанные с производственной деятельностью туристской организации по приему и обслуживанию представителей других организаций, включая иностранных, в том числе вне места нахождения организации, занимающейся туристской деятельностью в пределах сумм, установленных законодательством РФ;

5) затраты, возникающие по невостребованной туристами части услуг, права на которые приобретаются партиями, блоками и иными неразделяемыми комплексами для целей формирования туров:

* по фрахтованию всей или части вместимости транспортного средства (чартер) у перевозчика или иного организатора чартерных программ;
* приобретению блока мест в транспортном средстве (блок-чартер), выполняющем регулярный или чартерный рейс;
* размещению и проживанию у организаций гостиничной сферы и иных организаций, оказывающих такие услуги, а также у обладателей прав на такие услуги.

Все расходы, включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг) туристских организаций, можно подразделить следующим образом:

1) по отношению к производственному процессу:

* производственные (затраты, связанные с производством туристического продукта);
* коммерческие (затраты, связанные с продвижением и продажей туристического продукта);

2) в зависимости от способа включения в себестоимость производственные затраты делятся:

* на прямые (затраты, связанные с производством турпродукта, которые можно прямо включить в себестоимость объекта калькуляции);
* косвенные (затраты, относящиеся к деятельности туристической организации в целом).

В п. 1 ст. 318 НК РФ, разграничивающий расходы для целей исчисления налога на прибыль на прямые и косвенные, Федеральным законом от 6 июня 2005 г. № 58-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» внесены изменения в перечень прямых расходов и принцип их распределения. Согласно ст. 8 Закона № 58-ФЗ данные изменения вступили в силу 15 июля 2005 г. и распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2005 г.

В соответствии с новой редакцией ст. 318 НК РФ налогоплательщик вправе сам определять, какие расходы являются прямыми, а какие – косвенными. При этом приведенный в ст. 318 НК РФ перечень расходов является примерным. Иными словами, организация может учитывать в качестве прямых любые иные расходы при условии закрепления их в учетной политике в целях налогообложения прибыли в соответствии со ст. 313 НК РФ.

По отношению к объему производства расходы подразделяются на постоянные и переменные. Туристским предприятиям, работающим в условиях рыночной экономики, свойственны экономические ситуации, связанные с колебанием спроса на отдельные туры по причинам сезонности и некоторым другим. Это влечет за собой изменение объемов производства туристских услуг и их продаж, что, в свою очередь, существенно влияет на себестоимость услуг и финансовые результаты турфирмы. Эта и другие ситуации могут значительно повлиять на выделение переменных и постоянных затрат, включаемых в себестоимость услуг турфирмы. Поэтому для правильности разделения затрат на постоянные и переменные для каждого направления деятельности и вида предоставляемых услуг необходимо дать определение этим затратам.

К постоянным затратам в современном производственном учете принято относить такие, величина которых не зависит от изменений объема производства и реализации услуг (например, начисляемая за отчетный период амортизация основного капитала, арендная плата, проценты на заемные средства, определенные виды заработной платы руководителей фирмы, реклама и т.д.). Под переменными понимают затраты, величина которых зависит от изменения объема производства и реализации услуг (проезд туда и обратно, проживание и питание, трансфер, страховка, экскурсии, расходы на руководителя группы и т.д.). В зависимости от величины соотношения изменения затрат и изменения объема производства услуг переменные затраты подразделяются на пропорциональные, прогрессивные и дигрессивные.

Важным положением в подходах к классификации затрат на переменные и постоянные являются: условность этой классификации; предпосылка, что не существует затрат, которые можно было бы заранее определенно отнести к переменным или постоянным; понимание того, что разделение затрат на переменные и постоянные во многом определяется конкретной ситуацией или проблемой по принятию решения. Последнее служит исходным пунктом для дальнейшего развития классификации этих затрат.

Таким образом, сама классификация затрат на постоянные и переменные, за исключением затрат, которые можно прямо относить к переменным или постоянным, носит относительный характер, поскольку постоянные затраты являются неизменными только в определенном интервале изменения объемов производства услуг, а переменные затраты в расчете на одну услугу не всегда остаются неизменными – они изменяются под влиянием изменений в технологии и организации производства.

Общая сумма всех постоянных и переменных издержек образует валовые издержки, которые трансформируются в средние издержки, или затраты на единицу продукции. Средние издержки рассчитываются как частное от деления общей величины издержек на произведенное количество товара. В туристской деятельности обычно рассчитывают отдельно средние валовые издержки, средние постоянные издержки и средние переменные издержки путем деления каждого их вида на объем продаж.

Сравнивая средние валовые издержки с ценой туруслуг на рынке, фирма определяет уровень доходности по данному туру в каждый данный момент времени. При этом важно отметить, что с ростом объема продаж доля постоянных издержек в единице турпродукта уменьшается, а доля переменных и валовых издержек в единице турпродукта сначала снижается, а потом, с ростом жизненного цикла, возрастает. Эта зависимость объясняется законом убывающей производительности факторов производства.

Особое значение турфирма должна придавать предельным издержкам. Как известно, предельные издержки – это прирост затрат фирмы, которые ей объективно необходимы для производства одной дополнительной единицы турпродукта. Предельные издержки показывают, во что обойдется фирме увеличение производства на одну единицу продукта, точнее, каковы будут ее дополнительные затраты в расчете на одну единицу прироста этого продукта, например, одного тура.

Предельные издержки не зависят от постоянных издержек, поскольку они не меняются с изменением объема выпуска турпродукции или объема продаж.

Издержки по защите своих прав и преимуществ в рыночных условиях принято называть трансакционными. Это те издержки, которые объективно несет фирма в условиях разделения труда и рыночного хозяйства. К ним относят затраты: по определению и защите прав собственности; поиску партнеров по бизнесу и заключению контрактов; поиску информации о рынках сбыта и источниках сырьевых ресурсов; определению качественных кондиций предоставляемых услуг и поддержанию их в нормальном состоянии.

Преимущества от разделения труда и специализации в условиях рыночной системы реализуются не автоматически: они требуют дополнительных затрат. Совершенно очевидно, что трансакционные издержки не могут быть выше тех выгод, которые дают фирме разделение труда и специализация. Если же они все-таки оказываются выше, то еще надо доказать, что защитить свои рыночные права на выгодной основе невозможно без вмешательства государства [7].

Пункт 21 Приказа № 402 рекомендует туристским организациям придерживаться группировки производственных затрат, включаемых в себестоимость туристского продукта, по следующим статьям затрат:

* «Затраты по приобретению прав на услуги сторонних организаций, используемые при производстве туристского продукта»;
* «Затраты, связанные с деятельностью производственного персонала»;
* «Затраты подразделений туристской организации, участвующих в производстве туристского продукта»;
* «Накладные расходы»

Однако некоторые положения Приказа № 402 прямо противоречат законодательству, действующему на настоящий момент. В частности, в подпункте «р» п. 25 данного приказа установлено, что суммарный размер отчислений на добровольное страхование, включаемый в себестоимость туристского продукта, не может превышать 1% объема реализуемой продукции работ, услуг (имеются в виду в том числе и расходы на страхование имущества турфирмы). Согласно же п. 8 ст. 263 НК РФ расходы на страхование имущества включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат.

Прямые затраты учитываются турфирмой на счете 20 «Основное производство». При наличии у турфирмы обособленных подразделений, выполняющих отдельные работы (услуги), используемые в производстве турпродукта (транспортный отдел, гостиница и т.п.), их затраты учитываются на счете 23 «Вспомогательные производства». Косвенные (накладные) расходы отражаются на счете 26 «Общехозяйственные расходы».

Накладные расходы ежемесячно распределяются между объектами учета затрат на основе одного из специальных методов (расчетов), который выбирается туристской организацией исходя из цели выявления наиболее точной себестоимости объекта учета затрат:

* пропорционально прямым затратам, отнесенным на объект учета;
* пропорционально сумме оплаты труда работников, прямо включаемой в затраты по объекту учета;
* пропорционально плановой себестоимости объектов учета.

В учетной политике турфирмы должен быть закреплен один из вариантов списания общехозяйственных затрат в соответствии с п. 9 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации»:

* с отнесением на счет 20 «Основное производство» проводкой: Д 20 «Основное производство» К 26 «Общехозяйственные расходы»;
* с отнесением на счет 90 «Продажи» проводкой: Д 90 субсчет «Расходы на продажу» К 26 «Общехозяйственные расходы».

Коммерческие расходы учитываются турфирмой на счете 44 «Расходы на продажу».

При наличии у туристской организации точек реализации (турагентств) часть накладных расходов, учтенных по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» и связанных с функционированием точек реализации, ежемесячно списывается в дебет счета 44 «Расходы на продажу». Коммерческие расходы ежемесячно относятся на счет 90 «Продажи».

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.

В целях формирования базы по налогу на прибыль важно грамотно разделить расходы на прямые и косвенные.

Согласно ст. 316 НК РФ сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода с учетом требований, предусмотренных Налоговым кодексом РФ. В аналогичном порядке включаются в расходы текущего периода прочие (ранее внереализационные) расходы.

Прямые расходы относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода по мере реализации продукции, работ, услуг, в стоимости которых они учтены в соответствии со ст. 319 НК РФ.

С 1 января 2006 г. была уточнена редакция ст. 252 НК РФ в части подтверждения расходов налогоплательщиков, понесенных за пределами РФ, документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были осуществлены соответствующие расходы.

Организации теперь вправе использовать документы, косвенно подтверждающие произведенные расходы (таможенные декларации, приказы о командировках, проездные документы и т.д.).

Основные методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции – позаказный, попередельный, попроцессный и нормативный. Как правило, в туризме применяется позаказный метод калькулирования, при котором объектом учета затрат является отдельный заказ на производство (создание) конкретного туристического продукта или группы типовых туристических продуктов, которые можно объединить по определенному качественному признаку (географическое направление, сезонность, поставщик комплекса прав на услуги сторонних организаций и т.п.).

В том случае, если наряду с продвижением и продажей туристского продукта собственного производства туристская организация осуществляет продвижение и продажу туристского продукта других туристских организаций и оказание прочих коммерческих услуг, в том числе агентские услуги по продаже авиабилетов, туристская организация выступает как организация, занятая в торговой, сбытовой или иной посреднической деятельности.

При этом туристская организация должна обеспечить раздельный учет затрат по осуществляемым ею видам деятельности (туроператорской, посреднической).

Права на услуги сторонних организаций, приобретенные для формирования туристского продукта, но не использованные для этих целей по причине их невостребованности туристами, могут продаваться туристскими организациями как отдельные права на услуги по туристскому обслуживанию, обособленно от туристских продуктов.

Стоимость приобретения прав на указанные услуги не включается в себестоимость туристских продуктов, а учитывается отдельно для выявления финансового результата от их продажи.

Пунктом 25 Приказа № 402 определено, что в состав накладных расходов турфирмы также включаются затраты, связанные с технологическими потерями, возникающими из-за невостребованности туристами части услуг, права на которые приобретаются партиями, блоками и иными неразделяемыми комплексами для целей производства туристского продукта, в частности, услуг по фрахтованию всей или части вместимости транспортного средства (чартер) у перевозчика или иного организатора чартерных программ, по приобретению блока мест в транспортном средстве (блок-чартер), выполняющем чартерный или регулярный рейс, по размещению и проживанию у организаций гостиничной сферы.

Однако в целях налогообложения прибыли данный приказ применять нельзя, поскольку он был издан на основе Положения о составе затрат, утвержденного постановлением Правительства России от 5 августа 1992 г. № 552, которое сейчас не действует. При определении налогооблагаемой прибыли турфирма должна руководствоваться гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ.

На сумму технологических потерь турфирма может уменьшить облагаемую прибыль в соответствии с п. 7 ст. 254 НК РФ «Размер учитываемых при расчете налога на прибыль технологических потерь». Сумму потерь необходимо обосновать соответствующим расчетом (сметой), который составлен с учетом особенностей производственного процесса. Данная смета должна быть утверждена приказом руководителя турфирмы.

Таким образом, себестоимостью можно управлять, используя различные варианты учетной политики турфирмы, которая служит реальным инструментом управления организацией, финансового и налогового планирования ее деятельности.

В многопрофильных организациях косвенные расходы подлежат предварительному распределению по видам деятельности пропорционально выбранной базе распределения:

* по сумме всех прямых затрат по видам деятельности;
* стоимости продукции по ценам реализации, т.е. пропорционально размеру выручки от реализации, полученной от каждого вида деятельности в общей сумме выручки от реализации, без НДС.

Далее косвенные затраты распределяются по объектам калькулирования, т.е. по отдельным видам продукции (работ, услуг) пропорционально выбранной базе распределения:

* по одному виду прямых затрат, например пропорционально фонду оплаты труда;
* пропорционально общей величине прямых затрат (чаще других вариантов применяется в туристских организациях. В среднем уровень накладных расходов у туроператора составляет от 5 до 20% общей суммы всех прямых затрат;
* по методу прямого счета;
* дифференцированным способом с использованием процента;
* по способу применения системы функционального учета.

Использование единой базы распределения (носителя издержек) представляется неправильным, так как применение исключительно объемозависимых баз распределения приводит к тому, что производство одного вида продукции (работ, услуг) субсидирует производство другого. В системе функционального учета применяется несколько баз распределения, поэтому показатели себестоимости адекватно отражают степень поглощения затрат и являются самыми точными.

Много времени и сил может уйти на распределение накладных расходов. Тем не менее, их фактическая величина редко совпадает с предварительной оценкой накладных расходов. Поэтому почти всегда приходится иметь дело либо с не полностью распределенными, либо излишне распределенными накладными расходами, т.е. сумма накладных расходов, отнесенных на турпродукцию, будет меньше или больше фактически понесенных накладных затрат. Перед бухгалтером возникает задача их ежеквартальной или ежегодной корректировки. Если из бухгалтерских счетов видно, что в течение года накладные расходы были не полностью распределены, т.е. фактически они превысили сумму плановых расходов, следовательно, нормативный коэффициент накладных расходов при прогнозировании был немного занижен. Поэтому необходимо добавить определенную сумму к накладным расходам отчетного периода и повысить их нормативный коэффициент. Коэффициент распределения косвенных расходов рассчитывается отношением общей суммы косвенных расходов за отчетный период к базе прямых затрат. Для определения структуры себестоимости затраты туристской фирмы группируются по элементам.

Права на оказываемые туристические услуги могут быть включены в состав себестоимости турпродуктов только после их приобретения туроператором, т.е. после того момента, когда последний может воспользоваться этими услугами. Поэтому важно четко оговаривать в договорах момент приобретения покупателем прав на туристические услуги.

**2.4 Учет расходов, доходов и определение финансовых результатов**

В соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» к расходам по обычным видам деятельности относятся и расходы, связанные с оказанием услуг. Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности. Они же формируют расходы, возникающие непосредственно при оказании туристских услуг и их продаже.

Для целей формирования туристской организацией финансового результата от обычных видов деятельности определяется себестоимость туристских услуг. Она формируется на базе расходов по обычным видам деятельности, признанных как в отчетном году, так и в предыдущие отчетные периоды, и переходящих расходов, имеющих отношение к получению доходов в последующие отчетные периоды, с учетом корректировок, зависящих от особенностей формирования туристского продукта и его продажи.

При этом коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности.

Под себестоимостью туристских услуг понимаются затраты туристской организации на производство, продвижение и реализацию туристского продукта.

Группировка затрат в соответствии с их экономическим содержанием осуществляется по следующим элементам:

* материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
* затраты на оплату труда;
* отчисления в государственные внебюджетные фонды;
* амортизационные отчисления;
* прочие затраты.

Материальные затраты списываются на себестоимость туристского продукта в соответствии с действующим Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденным приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. № 44н.

В туроператорской деятельности в элементе «Материальные затраты» к бухгалтерскому учету принимаются активы:

* используемые в качестве покупных материалов при производстве туристского продукта и предназначенные для продажи (бланки, билеты, ваучеры и т.д.);
* предназначенные для продажи;
* используемые для управленческих нужд организации.

Затраты на оплату труда включаются в себестоимость туристского продукта в соответствии с Трудовым кодексом Российской Федерации и действующим нормативным законодательством.

В элементе «Затраты на оплату труда» туристские организации отражают затраты на оплату труда работников, непосредственно занятых производством, продвижением и реализацией туристского продукта, а также работников, не состоящих в штате туристской организации, включая различные системы премирования.

В себестоимость туристского продукта включаются:

* единовременные выплаты за выслугу лет;
* денежные компенсации за неиспользованный отпуск;
* выплаты работникам, высвобождаемым в связи с реорганизацией или ликвидацией организации;
* выплаты, предусмотренные ТК РФ за непроработанное время (оплата очередных отпусков исходя из расчета средней заработной платы, дополнительные отпуска, компенсации за неиспользованный отпуск);
* затраты работников на освоение новых туров;
* прочие выплаты, связанные с производством, продвижением и реализацией туристского продукта.

Ежемесячная заработная плата, включаемая в себестоимость туристского продукта, не может быть ниже установленного федеральным законом минимального размера оплаты труда.

В элементе «Отчисления в государственные внебюджетные фонды» отражаются суммы платежей по договорам:

* обязательного пенсионного страхования;
* обязательного медицинского страхования;
* обязательного социального страхования;
* добровольного страхования.

Указанные выплаты начисляются в процентном отношении, установленном законодательством Российской Федерации, от элемента «Затраты на оплату труда».

Туристские организации в период «высокого сезона» приглашают на работу временных работников. Их заработная плата также включается в затраты.

В элементе «Амортизационные отчисления» отражаются суммы амортизационных отчислений, начисленные по основным и нематериальным активам.

Начисление амортизации по объектам основных средств производится в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденным приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н, одним из следующих способов:

* линейным;
* уменьшаемого остатка;
* списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
* списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Начисление амортизационных отчислений по объектам основных средств производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде и отражается в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому оно относится. Суммы начисленной амортизации отражаются в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете.

Амортизация нематериальных активов производится одним из следующих способов начисления амортизационных отчислений:

* линейным;
* уменьшаемого остатка;
* списания стоимости пропорционально объему туристских услуг.

Применение одного из способов по группе однородных нематериальных активов производится в течение всего срока их полезного использования.

При способе списания стоимости пропорционально объему туристских услуг начисление амортизационных отчислений производится исходя из количества путевок в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости нематериального актива и предполагаемого объема туристских услуг за весь срок полезного использования нематериального актива.

Срок полезного использования нематериальных активов определяется туристской организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету исходя из:

* срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности согласно законодательству Российской Федерации;
* ожидаемого срока использования этого объекта, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход).

К элементу «Прочие затраты» в составе себестоимости туристская организация относит затраты:

* на уплату налогов и сборов, начисленных в установленном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах порядке;
* сертификацию туристского продукта;
* лицензионное оформление туристских услуг;
* комиссионные вознаграждения турагентам за реализацию туристского продукта;
* оплату услуг по охране имущества туристской организации;
* заработную плату работников аппарата управления туристской организации;
* отчисления в государственные внебюджетные фонды работников аппарата управления;
* оплату услуг по набору кадров туристской организации;
* аренду имущества (офиса туристской фирмы);
* содержание служебного автотранспорта;
* командировочные расходы аппарата управления;
* оплату юридических консультационных и информационных услуг;
* оплату аудиторских услуг;
* представительские расходы;
* подготовку и переподготовку кадров;
* канцелярские товары;
* почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги;
* приобретение прав на использование программ для ЭВМ и баз данных;
* маркетинговые услуги;
* рекламу;
* приобретение прав пользования результатами интеллектуальной деятельности (франчайзинг);
* обслуживание пластиковых карт;
* страхование риска ответственности туроператора;
* другие связанные с производством, продвижением и реализацией туристского продукта операции.

Правоотношения сторон при франчайзинге, или по российской терминологии коммерческой концессии, регулируются нормами гл. 54 ГК РФ. Основной особенностью такого договора является предоставление правообладателем пользователю комплекса исключительных прав на использование объектов интеллектуальной собственности (фирменного наименования, товарных знаков, знаков обслуживания и т.д.).

Применительно к туристской деятельности договор франчайзинга – это предоставление права другой туристской организации реализовать турпродукты, сформированные туроператором, с использованием фирменного наименования и товарного знака туроператора. Согласно п. 2 ст. 1028 ГК РФ договор франчайзинга подлежит обязательной регистрации в органе, осуществившем государственную регистрацию туроператора.

Согласно ст. 25 Закона РФ от 23 сентября 1992 г. № 3520-I «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров» владелец товарного знака может уступить его по договору юридическому или физическому лицу для использования в отношении всех или части товаров, для которых он зарегистрирован. Договор об уступке товарного знака подлежит регистрации в Патентном ведомстве и без этой регистрации считается недействительным.

При способе списания стоимости пропорционально объему продукции начисление амортизационных отчислений производится исходя из натурального показателя объема продукции в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости нематериального актива и предполагаемого объема продукции за весь срок полезного использования нематериального актива (п. 16 Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000, утвержденного приказом Минфина России от 16 октября 2000 г. №91н).

Доходами туристской организации признается увеличение экономических выгод в результате реализации туристского продукта, поступления иных активов и(или) погашения обязательств, приводящих к увеличению капитала, за исключением вкладов участников. Доходы туристской организации слагаются:

* из доходов от туристской деятельности;
* прочих доходов (расходов);

Доходом от туристской деятельности является выручка от продажи туристского продукта.

К прочим доходам (расходам) туристской организации относятся:

* поступления (расходы), связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов туристской организации; поступления (расходы), связанные с предоставлением за плату прав на пользование товарным знаком туристской организации и других видов интеллектуальной собственности;
* поступления (расходы), связанные с участием в уставных капиталах других организаций; прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);
* поступления (расходы) от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;
* проценты, полученные (уплачиваемые) за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке.

Прочими доходами (расходами) туристской организации также являются: штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров; активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения; поступления в возмещение причиненных организации убытков; прибыль (убыток) прошлых лет, выявленная в отчетном году; суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности; курсовые разницы; прочие внереализационные доходы (расходы).

Прочими (ранее чрезвычайными) доходами (расходами) считаются поступления, возникающие вследствие чрезвычайных обстоятельств (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т.п.): страховое возмещение, стоимость материальных ценностей, остающихся от списания не пригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т.п.

Для целей бухгалтерского учета выручка от реализации туристского продукта и прочие поступления от туристской деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и(или) величине дебиторской задолженности.

Штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров, а также возмещения причиненных организации убытков принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных должником.

Активы, полученные безвозмездно, принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости. Рыночная стоимость полученных безвозмездно активов определяется организацией на основе действующих на дату их принятия к бухгалтерскому учету цен на данный или аналогичный вид активов. Данные о ценах, действующих на дату принятия к бухгалтерскому учету, должны быть подтверждены документально или путем проведения экспертизы.

Кредиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, включается в доход организации в сумме, в которой эта задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации.

Иные поступления принимаются к бухгалтерскому учету в фактических суммах.

Прочие поступления подлежат зачислению на счет прибылей и убытков организации, кроме случаев, когда правилами бухгалтерского учета установлен другой порядок.

Выручка туристской организации признается в момент отгрузки туристского продукта туроператором в месте отгрузки на основании оплаченного и выданного оправдательного документа (путевка, ваучер).

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

Валовая прибыль представляет собой сумму прибыли (убытка) от реализации туристского продукта, прочих доходов и расходов.

Согласно ст. 272 НК РФ расходы, выраженные в иностранной валюте, для целей налогообложения прибыли пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному Банком России на дату признания соответствующего расхода.

Доходы в виде положительной курсовой разницы и расходы в виде отрицательной курсовой разницы являются прочими доходами и расходами.

# 3. Специфические участки учета и налогообложения деятельности туристических фирм

**3.1 НДС в расчетах туристических фирм при выездном, внутреннем и въездном туризме**

НДС – косвенный налог и основной по собираемости в бюджет, он начисляется в бюджет по массе оснований: продажа товаров, работ, услуг, имущественных прав на территории России, их безвозмездная передача, ввоз на таможенную территорию России, передача для собственных нужд, строительство объектов хозяйственным способом, получение аванса от покупателей, другие операции, связанные с продажами товаров, работ, услуг, имущественных прав на территории России. Порядок отражения информации об НДС в бухгалтерском и налоговом по каждому из названных оснований имеет свои особенности и требует индивидуального подхода. Отдельный порядок отражения НДС в бухгалтерском и налоговом учете существует также в случае, когда отчитывающаяся организация выступает в роли налогового агента.

Кроме того, отражение НДС в бухгалтерском и налоговом учете имеет особенности, связанные, например, с такими вопросами: имеет ли организация только облагаемый этим налогом оборот, или только необлагаемый (освобожденный от НДС), или тот и другой обороты вместе, что довольно часто встречается в практической деятельности туристических фирм. Какая ставка налога применяется по анализируемой операции:

а) 18%;

б) 10%;

в) 0%;

г) 18%: 118% = 15,25%;

д) 10%: 110% = 9,09% или несколько разных ставок в одном налоговом периоде?

До настоящего времени у организаций сохранялся выбор способа расчета НДС: «по оплате» или «по отгрузке», т.е. методом начисления. Может также возникнуть необходимость учитывать различные особенности при определении налоговых баз по отдельным операциям, облагаемым НДС. Все особенности исчисления НДС и ведения бухгалтерского и налогового учета по этому налогу необходимо отразить в приказах об учетной политике по бухгалтерскому и по налоговому учету.

В последние годы порядок отражения НДС в учете осложнен наличием в законодательстве об НДС множества спорных вопросов, связанных с ответами на эти вопросы противоречивой арбитражной практикой. В таких условиях организациям приходится принимать свою позицию по спорным вопросам и в соответствии со своей позицией корректировать порядок отражения НДС в учете.

К спорным относятся, например, следующие вопросы, связанные с исчислением НДС: уплата НДС с полученных штрафных санкций по хозяйственным договорам; получение права на «вычет» по НДС при отсутствии факта продаж в том же налоговом периоде; возможность уплаты НДС поставщику заемными средствами; применение расчетной ставки НДС при выполнении функции налогового агента; восстановление НДС с остаточной стоимости проданного имущества; восстановление НДС с отрицательных суммовых разниц; многовариантное трактование в некоторых случаях места реализации услуг; методика распределения НДС по общехозяйственным расходам между облагаемым и необлагаемым оборотами и другие вопросы.

Все перечисленные спорные вопросы весьма актуальны для туристических фирм, которые, занимаясь международным выездным туризмом, имеют дело с услугами, оказанными на территории других стран. Значит, имеют облагаемый и необлагаемый обороты по НДС. Кроме того, в расчетах туристических фирм неизбежно возникают суммовые разницы в связи с тем, что оценка обязательств сторон по заключению договоров в туризме обычно производится в условных единицах. В этой ситуации возникают вопросы о том, как поступать с НДС по положительным и отрицательным суммовым разницам.

На практике часто встречаются ситуации, когда туристические организации арендуют помещения у органов государственной власти. Выплачивая арендную плату арендодателю, предприятие обязано начислить за арендодателя НДС и перечислять его в бюджет. Только после фактической уплаты этого налога в бюджет предприятие может взять его к вычету в расчетах с бюджетом. Начисление НДС за арендодателя производится по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции с кредитом счета 68-1 «Расчеты по НДС». А НДС, подлежащий вычету в расчетах с бюджетом, для налогового агента отражается по дебету счета 19 в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

При зачете авансов, НДС по которым был уплачен в бюджет в предыдущем налоговом периоде, на счете 19 записи не делаются, а делается сторнировочная запись по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции с кредитом счета 68-1 «Расчеты по НДС». Однако НДС по зачтенным авансам отражается в книге покупок на основании того же счета-фактуры, который был выписан при начислении НДС с аванса полученного. Туристические фирмы также в своей деятельности выплачивают доходы иностранным юридическим лицам-туроператорам по приему в других странах. В этой ситуации у туристических фирм также возникает функция налогового агента.

Важной задачей является также организация налогового учета по НДС. В настоящее время этот учет хорошо регламентирован Министерством финансов РФ, Федеральной налоговой службой, Правительством РФ. Утверждены или рекомендованы к применению основные регистры налогового учета по НДС: счета-фактуры, книги покупок и продаж, журналы регистрации счетов-фактур полученных и выданных.

Отдельным непростым вопросом для туристических фирм является необходимость распределения между облагаемым и необлагаемым оборотами НДС по покупкам. Делить НДС по покупкам следует исходя из удельного веса фактической выручки в части облагаемого и необлагаемого оборота. Выручка берется по отгрузке за тот же период, за какой рассчитывается НДС (месяц, квартал). Указанный порядок распределения НДС по покупкам изложен в ст. 170 НК РФ. Следует уточнять, что распределять следует НДС не по всем покупкам, а только по покупкам, которые относятся как к облагаемому, так и к необлагаемому обороту, поэтому учитывать их раздельно на практике не получается. Как правило, это относится к покупкам общехозяйственного назначения.

Если покупку, например, прав на отдельные услуги можно напрямую связать с облагаемым или необлагаемым оборотом туристической фирмы, то следует организовать раздельный учет таких покупок и связанного с ними НДС, а далее поступать с НДС в обычном порядке: НДС, относящийся к облагаемому обороту согласно данным раздельного учета, принимать к вычету, а НДС, относящийся к необлагаемому обороту согласно данным раздельного учета, включать в себестоимость продаваемых в рамках этого оборота туристических услуг.

Раздельный учет НДС организуется на счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям». В учетных налоговых регистрах – книге покупок и продаж – следует по каждому налоговому периоду раздельно показывать стоимостную величину облагаемого и необлагаемого оборота.

В случае расчетного распределения НДС по общехозяйственным расходам между облагаемым и необлагаемым оборотами необходимо прилагать расчеты к соответствующей книге покупок. Это связано с тем, что налоговые учетные регистры по НДС, в частности книга покупок и продаж, введены специально для проверки НДС налоговыми органами.

С точки зрения налоговиков, данные учетных регистров по НДС должны совпадать с данными налоговой декларации по НДС за тот же период. Однако в случае, когда организация имеет облагаемый и необлагаемый обороты, данные книги покупок не совпадают с данными декларации, это предопределяет необходимость прикладывать расчет по распределению НДС по покупкам к книге покупок. Туристическим фирмам следует иметь в виду, что НДС по общехозяйственным расходам можно как исключение полностью взять к вычету в случае, если доля совокупных расходов на производство необлагаемых услуг не превышает 5% общей величины совокупных расходов на производство.

Возвращаясь к истории вопроса исчисления НДС туристическими фирмами, следует заметить, что начиная с 1 января 2001 г., с вступлением в силу гл. 21 НК РФ, стоимость туристических путевок облагается НДС в общеустановленном порядке, т.е. не льготируется. Согласно подп. 18 п. 3 ст. 149 НК РФ освобождается от НДС только реализация путевок (курсовок), форма которых утверждена в установленном порядке как бланк строгой отчетности в санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, учреждения отдыха, расположенные на территории РФ. Организации туризма в этот перечень не попали.

Организации туризма начиная с 1 января 2001 г. потеряли льготу по НДС, связанную с реализацией путевок. Реализация путевок в рамках внутреннего и въездного туризма с названной даты включается в налоговую базу по НДС. Однако реализация туристических услуг, оказанных за пределами территории РФ, не включается в налоговую базу по НДС согласно подп. 3 п. 1 ст. 148 части НК РФ. Это означает, что услуги по выездному туризму, оказанные на территории зарубежных стран, не облагаются НДС, при этом туристическая организация должна иметь документы, подтверждающие оказание услуг за пределами территории РФ.

Следует заметить, что агентское (посредническое) вознаграждение в любом случае, независимо от того, на территории какой страны оказаны услуги туристу, включается в налоговую базу по НДС у агента (посредника). К услугам, оказываемым за пределами территории РФ, относятся, несомненно, услуги, непосредственно оказываемые на территории других стран: трансфер, размещение, питание, экскурсии и др. Недостаточно ясным является вопрос о том, на территории какой страны оказываются услуги по международным перевозкам, услуги до страхованию туристов и по получению въездной визы.

Ответ на вопрос о международных перевозках дан в п. 1 ст. 157 второй части НК РФ, где указано, что не включаются в налоговую базу до НДС перевозки пассажиров железнодорожным, автомобильным, воздушным, морским или речным транспортом за пределами территории РФ. При этом пределы территории РФ определяются по начальному и конечному пунктам авиарейса. Иначе говоря, услуги но международным перевозкам можно рассматривать как услуги, оказываемые за пределами территории РФ.

Стоимость страхового полиса и въездной визы, на наш взгляд, также можно рассматривать как услуги, оказываемые на территории другой страны, поскольку необходимость в визе возникает только при въезде в другую страну, так же как и страховой полис оформляется на время пребывания туриста в другой стране. Тем не менее, у туристической фирмы могут возникнуть некоторые сложности с НДС при формировании стоимости путевок в рамках выездного туризма.

Дело в том, что при формировании зарубежных туров туристическая организация может оказывать ряд дополнительных услуг, в том числе и на территория РФ: оформление документов для ОВИР и посольств (консультации, перевод документов с русского языка на язык страны выезда туристов, помощь в заполнении анкет, фотоуслуги, проплата госпошлины от имени клиента), продажа путеводителей, организация трансфера до международных аэропортов по территории РФ и другие услуги.

Туристические фирмы в целях выведения из-под налогообложения стоимости услуг, оказываемых за рубежом в рамках выездного туризма, должны раздельно учитывать связанные с зарубежными турами дополнительные услуги, оказываемые на территории РФ.

**Пример 2.** Раздельный учет доходов и затрат.

В январе 2007 г. туристическая фирма «Коралл» имела следующие показатели деятельности:

1. Общая выручка от продажи путевок и услуг – 625 000 руб., в том числе:

а) от продажи путевок для выездного туризма – 475 000 руб., без НДС, поскольку все услуги, входящие в стоимость путевок, оказываются за пределами территории РФ;

б) от продажи путевок для внутреннего, въездного туризма и дополнительных услуг – 150 000 руб., включая НДС 22 881 руб.

2. Затраты основного производства – 300 000 руб., в том числе:

а) по формированию стоимости путевок для выездного туризма 250 000 руб.;

б) по формированию стоимости путевок для внутреннего въездного туризма и затраты на дополнительные услуги – расходы – 50 000 руб.;

в) общехозяйственный расходы – 40 000 руб.;

г) НДС по общехозяйственным расходам – 30 000 руб.

Фирма «Коралл» согласно приказу об учетной политике по налоговому учету рассчитывает НДС «по отгрузке». В целях организации раздельного учета доходов и затрат туристическая фирма «Коралл» ввела в рабочий план счетов следующие субсчета:

а) 20-1 – «Затраты основного производства по формированию стоимости путевок для выездного туризма»;

б) 20-2 – «Затраты основного производства по формированию стоимости путевок для внутреннего, въездного туризма и дополнительных услуг»;

в) 90-1-1 – «Выручка от продажи путевок для выездного туризма (не облагаемый НДС оборот)»;

г) 90-1-2 – «Выручка от продажи путевок для внутреннего, въездного туризма и дополнительных услуг (облагаемый НДС оборот)».

Согласно учетной политике туристической фирмы «Коралл» общехозяйственные расходы распределяются между облагаемыми и не облагаемыми НДС видами деятельности пропорционально выручке от продаж по соответствующим видам деятельности. НДС по общехозяйственным расходам («входной» НДС) согласно ст. 170 НК РФ также распределяется пропорционально выручке по отгрузке за отчетный налоговый период по соответствующим видам деятельности.

На последнее число января перед выявлением финансового результата от деятельности туристической фирмой «Коралл» за январь 2007 г. были сделаны два расчета.

Расчет 1

Распределение общехозяйственных расходов.

1. За январь общая сумма выручки от продажи без НДС в туристической фирме составила 600 000 руб. (625 000 – 25000), в том числе:

475 000 руб.: 600 000 руб. × 100% = 79,2% – составила необлагаемая НДС выручка от реализации путевок по выездному туризму;

125 000 руб.: 600 000 руб. × 100% = 20,8% – составила облагаемая НДС выручка от продажи путевок по внутреннему, въездному туризму и дополнительных услуг.

2. В целом, за январь общехозяйственные расходы составили 40 000 руб., в том числе:

40 000 руб. × 79,2%: 100% = 31 680 руб. – составили общехозяйственные расходы в части необлагаемого НДС оборота;

40 000 руб. × 20,8%: 100% = 8320 руб. – составили общехозяйственные расходы в части облагаемого НДС оборота.

Расчет 2

Распределение НДС по общехозяйственным расходам между облагаемым и необлагаемым оборотами.

1. За январь НДС по общехозяйственным расходам составил 30 000 руб., в том числе:

а) на необлагаемую этим налогом деятельность приходится:

30 000 руб. × 79,2%: 100% = 23 760 руб. – эта часть НДС подлежит отнесению на издержки производства и обращения;

б) на облагаемую этим налогом деятельность приходится:

30 000 руб. × 20,8%: 100% = 6240 руб. – эта часть НДС подлежит вычету в расчетах с бюджетом.

2. В бухгалтерском учете туристической фирмы «Коралл» в январе года будут сделаны следующие бухгалтерские записи:

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60 – 30 000 руб. – отражен НДС по общехозяйственным расходам;

ДЕБЕТ 62 КРЕДИТ 90-1-1 – 475 000 руб. – отражена выручка от продаж в части необлагаемой НДС деятельности;

ДЕБЕТ 62 КРЕДИТ 90-1-2 – 150 000 руб. – отражена выручка от продаж в части облагаемой НДС деятельности, в том числе НДС 22 881 руб.;

ДЕБЕТ 90-2-2 КРЕДИТ 68.2 – 22 881 руб. – начислен НДС с выручки от продаж в бюджет;

ДЕБЕТ 20-1 КРЕДИТ 19 – 23 760 руб. – списан на расходы основного производства НДС по общехозяйственным расходам в части необлагаемого оборота;

ДЕБЕТ 68-2 КРЕДИТ 19 – 6240 руб. – взят к вычету в расчетах с бюджетом НДС по общехозяйственным расходам в части облагаемого оборота;

ДЕБЕТ 68-2 КРЕДИТ 51 – 16 641 руб. (22 881 – 6240) – перечислен НДС в бюджет;

ДЕБЕТ 90-1-1 КРЕДИТ 20-1 – 273 760 руб. (250 000 +23 760) – списаны на продажи затраты основного производства в части необлагаемого оборота;

ДЕБЕТ 90-1-2 КРЕДИТ 20-2 – 50 000 руб. – списаны на продажи затраты основного производства в части облагаемого оборота;

ДЕБЕТ 90-1-1 КРЕДИТ 26 – 31 680 руб. – списаны на продажу общехозяйственные расходы в части необлагаемого оборота;

ДЕБЕТ 90-1-2 КРЕДИТ 26 – 8320 руб. – списаны на продажу общехозяйственные расходы в части облагаемого оборота;

ДЕБЕТ 90-9-1 КРЕДИТ 99 – 169 560 руб. – отражен финансовый результат за январь в части необлагаемого оборота;

ДЕБЕТ 90-9-2 КРЕДИТ 99 – 68 799 руб. – отражен финансовый результат за январь в части необлагаемого оборота.

Таким образом, начиная с 1 января 2001 г. при определении облагаемого и необлагаемого оборота по НДС туристические фирмы должны исходить из деления своей деятельности:

1. на реализацию туристических услуг за пределами территории РФ (не облагается НДС) (выездной туризм).

2. реализацию туристических услуг на территории РФ (облагается НДС), включая:

а) внутренний туризм;

б) въездной туризм;

в) дополнительные услуги, оказываемые на территории РФ, в рамках выездного туризма.

При этом, определяющими условиями при исчислении НДС являются:

1. самостоятельное формирование стоимости путевок, т.е. туроператорская, а не турагентская деятельность;
2. раздельный учет доходов и затрат по облагаемым и необлагаемым оборотам;
3. порядок распределения НДС по общехозяйственным расходам между облагаемым и необлагаемым оборотами.

Туристические фирмы, занимающиеся только внутренним и въездным туризмом, при продаже путевок исчисляют и уплачивают НДС в общеустановленном порядке.

**3.2 Учет и налогообложение операций по включению услуг гидов в стоимость туров**

Экскурсионное обслуживание является составной частью комплекса туристических услуг, входящих в стоимость путевки (обычно 2-3 экскурсии как элемент обязательной программы). Затраты по приобретению прав на услуги по экскурсионному обслуживанию относятся к производственным затратам туристических фирм, а следовательно, включаются в себестоимость путевки. Стоимость услуги гида-переводчика выделяется в самостоятельную калькуляционную статью или включается в косвенные расходы фирмы, они же накладные или общехозяйственные. Экскурсионное обслуживание осуществляется гидами-переводчиками, гидами-экскурсоводами и групповодами (сопровождающими групп, далее – гидами).

Особенно актуальны услуги гидов в рамках рекреационного туризма, осуществляемого в целях восстановления физических и душевных сил человека и включающего зрелищно-развлекательные, культурно-познавательные, «этнические» и бытовые программы. Экскурсия представляет собой форму познания действительности и расширения кругозора путем посещения достопримечательных объектов и характеризуется такими основными параметрами, как:

а) наличие доступных экскурсионных аттрактивных ресурсов;

б) наличие экскурсантов и гидов;

в) передвижение во время экскурсии по выбранному маршруту;

г) целенаправленность;

д) тематика.

В договорах, заключаемых туристическими фирмами с экскурсионными бюро или гидами – физическими лицами, оговариваются такие категории качества экскурсионного обслуживания, как:

а) достоверность информации;

б) культурно-познавательная значимость;

в) полнота изложения;

г) точность построения и законченность исполнения;

д) удовлетворение интересов экскурсантов.

Подготовка экскурсии включает в себя разработку определенной документации, в частности паспорта (карточки) объекта, в котором указываются:

а) наименование объекта;

б) события, связанные с этим объектом;

в) даты совершения данных событий; местонахождение объекта;

г) источники сведений о данном объекте;

д) безопасность при посещении объекта;

е) фотографии или видеосъемка объекта и другие сведения.

Кроме того, разрабатывается:

1. экскурсионный маршрут;
2. текст экскурсии (при необходимости его перевод на язык экскурсантов);
3. методика проведения экскурсии;
4. наглядный демонстрационный материал;
5. перечень привлеченных технических средств для проведения экскурсии (транспорт, технические средства для перевода, записи и др.);
6. калькуляция затрат на проведение экскурсии;
7. материалы о контрольной обкатке экскурсионного маршрута;
8. реклама экскурсии.

Специальный методический совет, действующий в экскурсионном бюро, рассматривает и рекомендует к утверждению в установленном порядке каждую экскурсию на основании контрольного текста экскурсовода, контрольной обкатки маршрута, паспорта (карточки) экскурсии, хронометража маршрута. Проведение экскурсии рекомендуется поручать гиду, который защитил эту экскурсию на специальном методическом совете при экскурсионном бюро. В зависимости от преследуемых туристической фирмой целей, масштабов ее деятельности, технологии работы, содержания программ туров, разнообразия туров и других факторов туристическая фирма выбирает ту или иную форму организации экскурсионного обслуживания: силами штатных сотрудников-гидов путем заключения договоров с российскими и иностранными экскурсионными бюро или путем привлечения физических лиц по договорам гражданско-правового характера.

Каждая из форм организации экскурсионного обслуживания туристов имеет свои особенности и в части налогообложение, и в части формирования затрат по экскурсионному обслуживанию и включению их в себестоимость путевок. Поскольку организация экскурсионного обслуживания является важнейшей услугой, входящей в большинство туров в рамках наиболее массового туризма, то крупные туристические фирмы имеют в штате гидов-переводчиков и сопровождающих групп.

Это одна из форм организации экскурсионного обслуживания, которая предполагает оказание услуг гидов собственными силами. В этом случае расходы по экскурсионному обслуживанию туристов складываются из заработной платы штатных сотрудников и их командировочных расходов. При этом в целях налогообложения прибыли командировочные расходы принимаются в расчет только в пределах норм, установленных постановлением Правительства РФ. Нормы суточных в иностранной валюте при краткосрочных командировках на территории иностранных государств установлены отдельным постановлением Правительства РФ.

Кроме того, на основании представленных первичных документов учитываются в составе командировочных расходов стоимость проезда к месту назначения и обратно, а также расходы по найму жилого помещения. Многие туристические фирмы вместо оформления командировок штатных гидов выдают им отдельную путевку. Этот вариант организации экскурсионного обслуживания является невыгодным с точки зрения налогообложения.

Во-первых, стоимость выдаваемой своему сотруднику – гиду – путевки согласно п. 16 ст. 270 НК РФ будет налоговыми органами классифицирована как безвозмездная передача. В связи с чем придется со стоимости безвозмездно переданного имущества заплатить налог на прибыль, а также согласно ст. 146 НК РФ НДС, если речь идет о внутреннем туризме.

Во-вторых, полная стоимость путевок по продажной цене включается в совокупный годовой доход штатных гидов, с которых удерживается налог на доходы физических лиц с этих средств. В данном случае предоставление штатному сотруднику путевки рассматривается как получением дохода в натуральной форме.

**Пример 3.** Учет включения в стоимость путевки услуг гидов, являющихся штатными сотрудниками туристической фирмы и командируемых в процессе оказания услуг в страны выезда туристов.

В штате туристической фирмы «Коралл» работает один гид-экскурсовод, месячная зарплата которого составляет 16 000 руб., ЕСН, связанный с его зарплатой по максимальной ставке 26%, составляет 4160 руб., в том числе:

1. в федеральный бюджет 3200 руб. (20%), включая вычет в пользу Пенсионного фонда РФ (ПФ РФ) – 2240 руб. (14%);
2. фонд социального страхования – 512 руб. – (3,3%);
3. территориальный фонд обязательного медицинского страхования (ФОМС) – 320 руб. (2%);
4. федеральный ФОМС – 128 руб. (0,8%).

В течение месяца штатный гид-экскурсовод был командирован дважды с туристами, отправленными в Великобританию. Общая сумма расходов на командировку согласно авансовым отчетам гида-экскурсовода в рублевом эквиваленте составила 30 000 руб. При калькулировании себестоимости туристических услуг по Великобритании за отчетный период в их стоимость были включены услуги по экскурсионному обслуживанию в сумме:

20 160 руб. + 30 000 руб. = 50 160 руб.

В бухгалтерском учете туристической фирмы «Коралл» в целях включения затрат на экскурсионное обслуживание в стоимость путевок будут сделаны проводки:

ДЕБЕТ 20-4 (субсчет «Затраты по экскурсионному обслуживанию») КРЕДИТ 70 – 16 000 руб. – начислена заработная плата гиду;

ДЕБЕТ 20-4 КРЕДИТ 69-1 – 3200 руб. – начислены средства в федеральный бюджет;

ДЕБЕТ 69-1 КРЕДИТ 69-3 – 2240 руб. – сделан вычет в пользу ПФ РФ;

ДЕБЕТ 20-4 КРЕДИТ 69-3 – 512 руб. – начислены средства в фонд социального страхования;

ДЕБЕТ 20-4 КРЕДИТ 69-4-1 – 320 руб. – начислены средства в территориальный ФОМС;

ДЕБЕТ 20-4 КРЕДИТ 69-4-2 – 128 руб. – начислены средства в федеральный ФОМС;

ДЕБЕТ 20-4 КРЕДИТ 71 – 30 000 руб. – отражены командировочные расходы гида на основании его авансового отчета;

ДЕБЕТ 90-2 КРЕДИТ 20-4 – 50 160 руб. – списаны затраты по экскурсионному обслуживанию на продажи.

Другой формой организации экскурсионного обслуживания является приобщение туристической фирмой прав на услуги гидов в специализированных российских и иностранных экскурсионных бюро. При этом туристическая фирма заключает с экскурсионным бюро договор возмездного оказания услуг, согласно которому экскурсионное бюро, по существу, выполняет функции субподрядчика туристической фирмы.

Такой договорной порядок не противоречит действующему в России законодательству, поскольку правила субподряда применяются к договору возмездного оказания услуг согласно ст. 783 ГК РФ. Следует иметь в виду, что российские экскурсионные бюро приравниваются к учреждениям культуры и искусства (за исключением туристических экскурсионных бюро), и в связи с этим услуги нетуристических экскурсионных бюро освобождены от НДС согласно подп. 20 п. 2 ст. 149 НК РФ. Поэтому расходы туристических фирм по оплате услуг экскурсионных бюро не содержат НДС. У туристической фирмы, заключившей контракт на экскурсионное обслуживание туристов с иностранной экскурсионной организацией, не возникает обязательств налогового агента по удержанию налога с доходов иностранного юридического лица, поскольку местом оказания услуг в данном случае не является территория РФ.

При ответе на вопрос об удержании НДС с доходов иностранного юридического лица следует помнить, что критерием для налогообложения в этом случае является местонахождение источника выплаты дохода. Таким образом, в этом случае у туристической фирмы возникают обязательства налогового агента по удержанию НДС с иностранной экскурсионной организации, поскольку российская туристическая фирма выплачивает ей доходы. Рассмотрим на примерах порядок включения в стоимость путевки услуг гидов, являющихся представителями российских и иностранных экскурсионных бюро, с которыми туристическая фирма имеет договорные отношения.

**Пример 4**. Учет включения в стоимость путевки услуг гидов, являющихся представителями российских экскурсионных бюро, с которыми туристическая фирма имеет договорные отношения.

Туристическая фирма «Коралл» заключила договор с российским экскурсионным бюро, согласно которому она в течение отчетного периода при организации туров в Грецию использует услуги одного гида-экскурсовода и одного гида-переводчика по оговоренной программе. Программа экскурсий одобрена методическим советом экскурсионного бюро и утверждена в установленном порядке, гид-экскурсовод защитил программу экскурсии на методическом совете. Гид-переводчик имеет соответствующее образование и опыт практической работы по синхронному переводу с греческого языка.

Стоимость услуг по договору и согласно предоставленному экскурсионным бюро счету-фактуре за отчетный период включает 120 000 руб., НДС не облагается. Договором предусмотрена предоплата услуг в размере 100%. В бухгалтерском учете туристической фирмы «Коралл» в целях включения затрат по экскурсионному обслуживанию в стоимость путевок будут сделаны записи:

ДЕБЕТ 60-2 КРЕДИТ 51 – 120 000 руб. – переначислен аванс экскурсионному бюро;

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 60-1 – 120 000 руб. – отражены затраты по экскурсионному обслуживанию на основании акта об оказании услуг:

ДЕБЕТ 60-1 КРЕДИТ 60-2 – 120 000 руб. – зачтен аванс при формировании стоимости путевки;

ДЕБЕТ 90-2 КРЕДИТ 20 – 120 000 руб. – списаны затраты по экскурсионному обслуживанию на себестоимость путевок.

**Пример 5.** Учет включения в стоимость путевки услуг гидов, являющихся представителями иностранных экскурсионных бюро, с которыми туристическая фирма имеет договорные отношения.

Туристическая фирма «Коралл» согласно заключенному контракту перечислила экскурсионной организации, зарегистрированной в Греции, 4000 долл. США. Официальный курс доллара США на дату перечисления валюты (дату предоплаты) составил 28,0 руб./долл. США. Официальный курс доллара на дату получения инвойса (счета) от экскурсионной организации составил 28,5 руб./долл. СIIIА.

Предметом контракта является оказание услуг гида-переводчика и гида-экскурсовода группам, прибывающим из России в оговоренные в контракте сроки по путевкам, выданным туристической фирмой «Коралл». Контрактом предусмотрена предоплата услуг гидов в размере 100%. В бухгалтерском учете туристической фирмы «Коралл» с целью включения затрат в стоимость путевок будут сделаны проводки:

ДЕБЕТ 60-2 КРЕДИТ 52 – 712 000 руб. (4000 долл. США × 28,0 руб., долл. США) – перечислен аванс экскурсионной организации;

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 60-1 – 114 000 руб. (4000 долл. США × 28,5 руб./долл. США) – отражены затраты по экскурсионному обслуживанию на дату получения инвойса (счета) от экскурсионной организации за оказанные услуги;

ДЕБЕТ 60-1 КРЕДИТ 60-2 – 114 000 руб. (4000 долл. США × 28,5 руб./долл. США) – зачтен аванс за услуги по экскурсионному обслуживанию;

ДЕБЕТ 90-2 КРЕДИТ 20 – 114 000 руб. списаны затраты по экскурсионному обслуживанию на себестоимость готовых путевок;

ДЕБЕТ 60-2 КРЕДИТ 91-1 – 2000 руб. (114 000 – 112 000) – отражена положительная курсовая разница, образовавшаяся с момента перечисления туристической фирмой «Коралл» иностранной валюты до момента оказания услуг экскурсионной организацией.

Еще одной из форм организации туристической фирмой экскурсионного обслуживания туристов является заключение гражданско-правового договора с физическим лицом – гидом. Гражданско-правовые договоры в отличие от трудовых регулируются не Трудовым кодексом РФ, а Гражданским кодексом РФ, в частности, услуги гидов оформляются договором возмездного оказания услуг (ст. 779–783 ГК РФ).

Объектом договоров гражданско-правового характера является результат труда, а не «живой» труд (человек с определенной специальностью, уровнем квалификация). Туристическая фирма в этом случае не берет на себя обязанность по регулярной выплате этим физическим лицам заработной платы, а сами физические лица не берут на себя обязанность подчиняться внутреннему распорядку туристической фирмы. Таким образом, гражданско-правовой договор носит срочный характер или бывает обусловлен выполнением конкретной работы. По окончании действия такого договора составляется акт, который является основанием для отражения в бухгалтерском учете, с одной стороны, оплаты физическому лицу, а с другой – расходов по экскурсионному обслуживанию туристов.

Все виды оплаты физическим лицам по договорам гражданско-правового характера облагаются налогом на доходы физических лиц, за исключением договоров с индивидуальными предпринимателями, которые являются самостоятельными плательщиками этого налога. Другими словами, туристическая фирма обязана удержать с физических лиц, работающих по договорам гражданско-правового характера, подоходный налог и перечислить его в бюджет. Если, наряду с выплатой вознаграждения гиду возмещаются еще и командировочные расходы, то такие суммы также включаются в его совокупный годовой доход независимо от установленных норм. Это связано с тем, что возмещение командировочных расходов предусмотрено только трудовым законодательством и не предусмотрено ГК РФ. При расчете и уплате ЕСН следует иметь в виду, что в налоговую базу по ЕСН включаются выплаты физическим лицам по гражданско-правовым договорам, которые носят характер работ, услуг. Налоговая база по гражданско-правовым договорам такого характера уменьшается, как исключение, только в части, приходящейся на фонд социального страхования ФСС. Рассмотрим на конкретном примере порядок включения в стоимость путевок услуг гидов – физических лиц, заключивших с туристической фирмой договоры гражданско-правового характера.

**Пример 6.** Учет включения в стоимость путевок услуг гидов – физических лиц, заключивших с туристической фирмой договоры гражданско-правового характера

Гражданин РФ, не зарегистрированный в качестве индивидуального предпринимателя, привлечен туристической фирмой «Коралл» на работу по договору возмездного оказания услуг для выполнения обязанностей гида-переводчика при сопровождении группы туристов в зарубежную поездку. По условиям договора ему выплачивается вознаграждение 40 000 руб., включая расходы на проезд, питание и проживание в стране выезда. Вознаграждение не включает НДС, поскольку физическое лицо не является плательщиком НДС.

С данного гражданина туристическая фирма «Коралл» обязана удержать и перечислить в бюджет налог на доходы физических лиц по ставке 13%. Кроме того, туристическая фирма обязана с суммы договора начислить и перечислять ЕСН, за исключением части налога, подлежащего взносу в ФСС. В бухгалтерском учете туристической фирмы «Коралл» с целью включения затрат по экскурсионному обслуживанию в стоимость путевки будут сделаны записи:

ДЕБЕТ 20-4 КРЕДИТ 70 – 40 000 руб. – начислено вознаграждение физическому лиц, по договору возмездного оказания услуг;

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 68-3 – 5 200 руб. – удержан налог на доходы физического лица (40 000 руб. × 13%: 100%);

ДЕБЕТ 20-4 КРЕДИТ 69 – 10 400 руб. – начислен ЕСН по максимальной ставке (40 000 руб. × 26%: 100%);

ДЕБЕТ 90-2 КРЕДИТ 20-4 – 50 400 руб. – списаны затраты по экскурсионному обслуживанию на продажи путевок.

Выбор формы организации экскурсионного обслуживания в том или ином случае остается за туристической фирмой.

3.3 Учет общехозяйственных расходов в межсезонье

Главная особенность туристско-рекреационного рынка – наличие сезонных колебаний и спроса в различные периоды, а именно:

а) высокий сезон;

б) межсезонье;

в) низкий сезон.

В туризме возможны два варианта бухгалтерского учета общехозяйственных расходов в межсезонный период. При первом варианте следует такие расходы в период несезона собирать по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов», а затем в период сезона равномерно включать в себестоимость туристических услуг текущего периода. Срок, в течение которого накопленные общехозяйственные расходы межсезонного периода будут включаться в себестоимость туристических услуг, должен быть установлен в распоряжении руководителя туристической фирмы. Порядок отражения расходов на счете 97 «Расходы будущих периодов» и конкретный состав этой категории расходов должен быть закреплен в учетной политике туристической фирмы.

Однако не все расходы, осуществляемые туристической фирмой в межсезонный период, могут быть признаны как расходы будущих периодов. Большинство управленческих расходов, которые учитываются на счете 26 «Общехозяйственные расходы», как правило, относятся к текущему отчетному периоду и не могут быть признаны расходами будущих периодов. К таким расходам относятся:

а) амортизация основных средств и нематериальных активов;

б) плата за арендованное имущество, в том числе недвижимость;

в) коммунальные платежи;

г) абонентская плата за услуги связи (телефонные линии).

Таким образом, первый возможный вариант учета общехозяйственных расходов в межсезонный период является допустимым, но с экономической точки зрения нелогичным: получается, что в месяцы сезона и «высокого» сезона туристическая фирма должна включать в себестоимость туристических услуг текущего периода амортизацию, зарплату, арендные и коммунальные платежи других периодов. Более того, при таком варианте формирования себестоимости туристических услуг туристам выгоднее отдыхать в первой половине года, до наступления межсезонного периода, поскольку в периодах, следующих за межсезонным, себестоимость туристических услуг будет возрастать на часть расходов будущих периодов. Следовательно, при том же уровне рентабельности продаж продажная цена путевок тоже будет выше, чем в начале года.

Второй вариант предусматривает резервирование средств с начала финансового года с целью оплатить за счет заранее созданного резерва общехозяйственные расходы межсезонного периода. Какое же оптимальное решение по списанию общехозяйственных расходов в межсезонный период следует принять туристической фирме? На наш взгляд, наиболее эффективным решением рассматриваемой проблемы является второй возможный вариант ее решения: создание резерва общехозяйственных расходов заранее, в периоды сезона, по обоснованному нормативу и затем дальнейшее списание этой категории расходов в период несезона за счет сформированного резерва. При расчете ежемесячного норматива для создания резерва общехозяйственных расходов можно принять за основу либо фактический уровень таких расходов в предыдущем отчетном году, либо смету этих расходов на предстоящий отчетный год, т.е. их плановый уровень. Резерв создается по кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов».

Счет 96 предназначен для обобщения информации о состоянии и движении сумм, зарезервированных в целях равномерного включения расходов на продажу. В частности, на этом счете могут быть отражены суммы расходов, связанных с сезонным характером. Решение туристической фирмы о создании резерва должно быть обязательно закреплено в приказе об учетной политике. Вся сумма общехозяйственных расходов, относящихся к отчетному году, должна быть включена в себестоимость туристических услуг соответствующего отчетного года. Резерв, созданный в целях равномерного включения в себестоимость туристических услуг общехозяйственных расходов в межсезонный период, не должен иметь остатков на конец года. Правильность образования и использования сумм резервов предстоящих расходов на конец года обязательно инвентаризируется, и при необходимости сумма резерва корректируется.

При инвентаризации созданных резервов проверяется правильность размеров ежемесячных отчислений в резерв и их своевременность, уточняется размер остатка резерва по состоянию на 31 декабря текущего года, выявляются причины отклонений величины сформированного резерва от фактических затрат, осуществленных за счет созданного резерва. Использование счета 96 «Резервы предстоящих расходов» позволит распределить всю годовую сумму общехозяйственных расходов туристической фирмы равномерно в течение отчетного года и также равномерно сформировать налоговую базу прибыли. В целях налогообложения прибыли согласно гл. 25 НК РФ разрешено в течение налогового периода при выполнении различных условий создавать только четыре вида резервов:

а) резерв на гарантийный ремонт;

б) резерв на ремонт основных средств;

в) резерв на отпуск;

г) резерв по сомнительным долгам.

Следовательно, в налоговом учете по налогу на прибыль резервировать общехозяйственные расходы нельзя. Тем не менее, общехозяйственные расходы в межсезонный период являются экономически обоснованными и документально подтвержденными. Поэтому такие расходы учитываются по факту их начисления в том периоде, к которому они относятся в соответствии с первичными документами, и уменьшают налоговую базу прибыли в обычном порядке.

Поскольку налоговая база прибыли формируется нарастающим итогом с начала года, то в межсезонный период может временно возникнуть ситуация, в которой туристическая фирма в периоде, предшествующем межсезонному периоду, переплатила авансовые платежи по налогу на прибыль. В этом случае переплата авансовых платежей будет поставлена в зачет в следующем отчетном периоде. Рассмотрим создание резерва под общехозяйственные расходы периода несезона на следующем примере.

**Пример 7.** Учет общехозяйственных расходов в период несезона.

Туристическая фирма «Коралл», выступающая на рынке туристических услуг в качестве туроператора, в течение трех месяцев в году (март, апрель, ноябрь), как правило, туры не продает из-за отсутствия клиентского спроса. Эти месяцы можно считать периодами несезона. В приказе об учетной политике «Коралл» по бухгалтерскому учету записано, что организация создает ежемесячно в течение девяти месяцев сезона по обоснованному нормативу резерв предстоящих расходов в целях покрытия общехозяйственных расходов в период несезона.

В приказе об учетной политике турфирмы «Коралл» по налоговому учету записано, что общехозяйственные расходы, включая такие расходы в период несезона, уменьшают налоговую базу прибыли в том периоде, к которому относятся согласно первичным документам.

При расчете ежемесячного норматива для формирования резерва предстоящих расходов турфирмы «Коралл» принимает за основу фактический уровень общехозяйственных расходов предыдущего отчетного года. Величина общехозяйственных расходов туристической фирмы «Коралл» в предыдущем 2006 отчетном году составила 360 000 руб., в том числе:

1. Зарплата АУП с начислениями – 140 000 руб.

2. Амортизация имущества – 14 000 руб.

3. Коммунальные платежи – 12 000 руб.

4. Плата за аренду помещений – 194 000 руб.

Таким образом, средняя ежемесячная величина общехозяйственных расходов в туристической фирме «Коралл» в предыдущем году составила 30 000 руб. (360 000 руб.: 12 месяцев). Поскольку межсезонный период в туристической фирме «Коралл» составляет обычно три месяца, то величина создаваемого резерва – 90 000 руб. (30 000 руб. × 3 месяца). Резерв будет создаваться в течение периода сезона, т.е. в течение девяти месяцев, в этом случае норматив ежемесячных отчислений в резерв составит 10 000 руб. (90 000 руб.: 9 месяцев).

Создание резерва оформляется распоряжением руководителя туристической фирмы. В распоряжении раскрывается цель резервирования и утверждается обоснованный норматив отчислений в создаваемый резерв. В бухгалтерском учете туристической фирмы «Коралл» в каждом из месяцев сезона (в январе, феврале, мае, июне, июле, августе, сентябре, октябре, декабре) будет сделана запись по формированию резерва:

ДЕБЕТ 26 КРЕДИТ 96 – 10 000 руб.

Итого по кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов» в течение девяти месяцев будет создан резерв в сумме 90 000 руб. В месяце несезона (в марте, апреле, ноябре) текущие общехозяйственные расходы будут списаны за счет резерва с помощью бухгалтерской записи, например:

ДЕБЕТ 96 КРЕДИТ 76, 70, 69, 02, 05 – 11 000 руб. на сумму фактических затрат.

В конце отчетного года, 31 декабря 2007 г., следует произвести инвентаризацию резерва (проверить расчетно-платежные ведомости по начислению зарплаты, ведомости начисления амортизации по основным средствам и материальным активам, банковские выписки, свидетельствующие о перечислении коммунальных платежей и арендной плате) и по результатам инвентаризации сделать корректировочные записи по резерву. Если средства резерва не израсходованы, то необходимо сделать сортировочную запись, а в случае перерасхода резерва доначислить недостающую сумму. В нашем примере ежемесячно на 1000 руб. происходил перерасход созданного резерва, за три месяца перерасход средств резерва составил 3000 руб. Поэтому в бухгалтерском учете туристической фирмы «Коралл» на 31 декабря 2007 г. будет сделана обычная запись по доначислению резерва:

ДЕБЕТ 26 КРЕДИТ 96 – 963 000 руб.

**3.4 Отражение в учете операций по оформлению шенгенских виз**

В настоящее время единое шенгенское пространство охватывает территорию 15 стран, включая Австрию, Бельгию, Грецию, Испанию, Италию, Францию, Люксембург, Нидерланды, Португалию, Германию, Данию, Швецию, Финляндию, Норвегию и Исландию. Впервые такое соглашение было подписано 14 июня 1985 г. в г. Шенген государства Люксембург.

Туристические фирмы сталкиваются с проблемой оформления шенгенских виз, прежде всего, при организации туров в страны шенгенского соглашения. В этом случае они формирует стоимость всего комплекса туристических услуг, включая услуги по оформлению шенгенских виз, страхованию, трансферу, проезду, питанию, проживанию, экскурсионному обслуживанию. Следует обратить внимание на то, что туристические услуги в рамках выездного международного туризма не облагаются НДС, поскольку признаются услугами, оказанными за пределами территории РФ, согласно подп. 3 п. 1 ст. 118 части второй НК РФ. При этом туристическая фирма должна иметь документы, подтверждающие оказание услуг за пределами территория РФ. Шенгенская виза требуется для въезда на территорию стран шенгенского соглашения, выдается с целью туризма, а следовательно, относится к туристическим услугам, оказанным за пределами территории РФ. Кроме того, территория любого дипломатического представительства какой-либо страны в РФ не является территорией РФ, а признается территорией соответствующей страны.

Таким образом, в случае, когда туристическая фирма сама формирует и затем продает путевку – комплекс туристических услуг, включая затраты на приобретение визы, ее услуги не облагаются НДС, поскольку являются туристическими услугами, оказываемыми за пределами территории РФ. В других случаях некоторые туристические фирмы за определенную плату оказывают туристам одну посредническую услугу – содействуют в оформлении шенгенских виз. При этом, ее услуги являются не туристическими, а посредническими, которые облагаются НДС в общеустановленном порядке. Чтобы оформить туристу шенгенскую визу, и в том, и в другом случае туристическая фирма должна получить от каждого туриста нотариально заверенную доверенность, согласно которой турист доверяет менеджеру этой фирмы оформить за него визу в посольстве одной из стран шенгенского соглашения. Это связано с тем, что шенгенским соглашением предусмотрена выдача только индивидуальных виз, визы на группу не выдаются. Кроме того, туристическая фирма должна оформить для каждого туриста приглашение из страны шенгенского соглашения.

Следует помнить, что вносимая в кассу любого посольства плата за выездную визу не содержит российского НДС. Рассмотрим два примера:

1. услуги по оформлению документов для получения шенгенской визы включены в стоимость путевки и относятся к туристическим услугам;
2. услуги по оформлению документов для получения шенгенской визы оказываются отдельно за определенное вознаграждение и относятся к посредническим услугам.

**Пример 8.** Учет операций по оформлению шенгенских виз.

Туристическая фирма «Коралл» организует авиатуры в страну шенгенского соглашения – Испанию. Тур включает услуги по оформлению страховки, шенгенской визы в испанском посольстве, авиаперелет от Шереметьево до Мадрида и обратно, трансфер (аэропорт – отель – аэропорт), размещение в гостинице Мадрида с завтраком и экскурсии в Сеговию, Толедо, Ла Гранха, Эль Эскориаль.

Испанское посольство в Москве выдает туристические визы физическим лицам лично либо по их доверенности при наличии приглашения принимающей стороны и других необходимых документов. Стоимость визы составляет 700 руб., деньги вносятся в кассу посольства в рублях, при этом выдается кассовый чек. В январе 2007 г. туристическая фирма «Коралл» продала семь таких туров физическим лицам, заключив с ними договор о туристическом обслуживании. Согласно заключенному договору прекращение обязательств между сторонами наступает в момент передачи путевки туристу. Предположим, что курс евро в январе был стабилен, он не изменился с даты получения предоплаты от туристов до даты передачи путевок туристам и составил 35 руб./евро. Стоимость услуг туроператора по приему в расчете на одну путевку составляет 330 евро, включая услуги по трансферу (30 евро), размещению (200 евро) и экскурсии (100 евро). Себестоимость одного тура в январе составила 18 850 руб., включая стоимость:

страхового полиса......................................600 руб.;

консульского сбора за визу.......................700 руб.;

авиаперелета (round trip)...........................6000 руб.;

трансфера...................................................1050 руб. (30 евро);

проживания с завтраком...........................7000 руб. (200 евро);

экскурсий...................................................3500 руб. (100 евро).

Наценка туристической фирмы составила 40% (7540 руб. с каждой проданной путевки). Продажная цена тура в январе – 26 390 руб. Таким образом, в январе туристическая фирма «Коралл» получила выручку от продажи семи туров в Испанию в размере 184 730 руб. Себестоимость проданных туров составила 131 950 руб. – (18 850 руб./тур × 7 туров), общехозяйственные расходы – 20 000 руб., расходы на рекламу – 10 000 руб.

Учетной политикой туристической фирмы «Коралл» предусмотрен способ списания общехозяйственных расходов в полном объеме в конце отчетного месяца в дебет счета 90 «Продажи». В бухгалтерском учете туристической фирмы «Коралл» будут сделаны записи:

1. По формированию себестоимости туров:

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 51 – 4200 руб. (600 руб. × 7 туров) – перечислены деньги страховой компании за страховые полисы;

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 60 – 4200 руб. – отражены затраты на страхование;

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 51 – 42 000 руб. (6000 руб. × 7 туров) – перечислены деньги авиакомпании за билеты;

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 60 – 42000 руб. – отражены затраты на авиаперелет;

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 52 – 2310 евро (330 евро × 7 туров): 80850 руб. – перечислены деньги туроператору по приему по курсу 35 руб./евро;

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 60 – 80 850 руб. – отражены затраты по трансферу, размещению и экскурсиям;

ДЕБЕТ 71 КРЕДИТ 50 – 4900 руб. (700 руб. × 7 туров) – выданы деньги под отчет менеджеру, на которого оформлены доверенности туристов на получение виз;

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 71 – 4900 руб. – отражены затраты на оформление шенгенских вил туристам на основании авансового отчета менеджера.

2. По продаже туров:

ДЕБЕТ 62 КРЕДИТ 90-1 – 184 730 руб. (26 390 руб. × 7 туров) – отражена выручка от продаж при передаче путевок туристам;

ДЕБЕТ 50 КРЕДИТ 62 – 184 730 руб. – получена оплата от туристов; ДЕБЕТ 90-2 КРЕДИТ 20 – 131 950 руб. – отражены затраты по формированию стоимости туров;

ДЕБЕТ 90-2 КРЕДИТ 26 – 20000 руб. – списаны на продажи общехозяйственные расходы;

ДЕБЕТ 90-2 КРЕДИТ 44 – 10000 руб. – списаны на продажи рекламные расходы;

ДЕБЕТ 90-9 КРЕДИТ 99 – 22780 руб. – отражена прибыль от продаж путевок.

**Пример 9.** Учет операций по оформлению шенгенских виз за вознаграждение.

Туристическая фирма «Коралл» содействует в оформлении шенгенских виз российским туристам. Стоимость услуг фирмы «Коралл» по содействию в оформлении одной шенгенской визы, выдаваемой посольством Испании в России, без налогов составляет 4500 руб. Официально установленный размер консульского сбора, взимаемого испанским посольством в Москве за выдачу одной шенгенской визы, равняется 700 руб. Следовательно, за оформление одной визы фирма получает посредническое вознаграждение в размере 3800 руб. без налогов. С учетом НДС в размере 684 руб. это вознаграждение составляет 4484 руб.

Затраты туристической фирмы по оказываемым услугам складываются из оплаты услуг нотариуса за оформление доверенностей, оплаты за оформление приглашений для туристов, а также общехозяйственных и рекламных расходов. Предположим, что в январе 2007 г. туристическая фирма «Коралл» оформила в испанском посольстве визы для 20 российских туристов по их доверенностям.

Затраты на оплату за туристов консульского сбора составили 14 000 руб. (700 руб. × 20 человек). Нотариальные услуги обошлись туристической фирме в 4000 руб. (200 руб. × 20 человек). За приглашения были перечислены деньги в размере 200 евро (10 евро × 20 человек) или 300 руб. по курсу 35 руб. за евро.

Общехозяйственные расходы в январе составили 20 000 руб.; расходы на рекламу – 1500 руб. НДС по общехозяйственным и рекламным расходам составил 300 руб. Учетной политикой фирмы «Коралл» предусмотрен способ списания общехозяйственных расходов напрямую в дебет счета 90 «Продажи» в полном объеме в конце отчетного месяца. В бухгалтерском учете туристической организации «Коралл» будут сделаны записи:

ДЕБЕТ 50 КРЕДИТ 62-2 – 103 680 руб. (4484 + 700) × 20 человек – получена предоплата от туристов за содействие в оформлении шенгенских виз:

ДЕБЕТ 62-2 КРЕДИТ 76 – 14 000 руб. – отражена задолженность по консульским сборам;

ДЕБЕТ 71 КРЕДИТ 50 – 14 000 руб. – выданы деньги под отчет менеджеру, на которого оформлены доверенности туристов на получение виз;

ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 7I – 14 000 руб. – погашена задолженность по консульским сборам;

ДЕБЕТ 71 КРЕДИТ 50 – 4000 руб. – выданы деньги под отчет менеджеру для оформления доверенностей;

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 71 – 4000 руб. – отражены затраты по оформлению доверенностей;

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 52 – 200 евро (10 евро × 20 человек) 7000 руб. – перечислены деньги иностранному оператору за приглашения по курсу 35 руб./евро;

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 60 – 7000 руб. – отражены затраты на оформление приглашений;

ДЕБЕТ 62 КРЕДИТ 90-1 – 89 680 руб. (4484 руб. × 20 человек) – отражена выручка от продажи посреднических услуг за содействие в оформлении визы;

ДЕБЕТ 90-КРЕДИТ 68 – 684 руб. × 20 — начислен НДС в бюджет 13 680 руб.; ДЕБЕТ 90-2 КРЕДИТ 20 – 7000 руб. – отражены затраты по посреднической деятельности за содействие в оформлении визы;

ДЕБЕТ 90-2 КРЕДИТ 26 – 20 008 руб. – списаны общехозяйственные расходы;

ДЕБЕТ 90-2 КРЕДИТ 44 – 1500 руб. – списаны рекламные расходы;

ДЕБЕТ 90-9 КРЕДИТ 99 – 60 496 руб. – отражена прибыль от продаж посреднических услуг;

ДЕБЕТ 68 КРЕДИТ 19 – 300 руб. – НДС по общехозяйственным и рекламным расходам взят к вычету в расчетах с бюджетом;

ДЕБЕТ 68 КРЕДИТ 51 – 384 руб. – перечислен НДС в бюджет.

Значительной проблемой для туристических фирм в настоящее время является то, что не все посольства иностранных государств дают подтверждение о приеме российской валюты за консульский сбор. Некоторые посольства выдают документ о приеме иностранной валюты. Этот документ не является неофициальным подтверждением расходов туристической фирмы: согласно банковскому законодательству расчеты наличной иностранной валютой в РФ запрещены, как и выдача этой валюты под отчет для оплаты виз. Ниже приведены примеры порядка отражения в бухгалтерском учете операций по оформлению документов для получения шенгенской визы.

**3.5 Клубный отдых в режиме разделенного и реального времени: учет и налогообложение**

Таймшер представляет собой право пользования объектом недвижимости в целях отдыха в течение определенного периода, продолжительностью не менее одной недели, в определенный срок в течение года. Единицей отдыха по системе таймшер в международной практике признана неделя. Право покупателя таймшер-недели, позволяющее ему пользоваться объектом недвижимости в целях отдыха, является имущественным правом и закрепляется в специальном именном сертификате о членстве в клубе для отдыха. Имущественное право на пользование неделей отдыха в таймшер-клубе как особый вид товара (п. 4 ст. 454 ГК РФ) является предметом купли-продажи, обмена, сдачи в аренду, завещания или наследования.

Продажей таймшер-недель на первичном рынке занимаются специализированные компании – маркетеры, выступающие в качестве посредников между клубом отдыха и покупателями таймшер-недель. Платежи за членство в клубе в таймшер-системе осуществляются через трастовую компанию, представляющую интересы отдельного клуба. В качестве такой компании может быть выбран банк или другая организация. В обязанности трастовой компании входит, как правило, выпуск именных сертификатов владельцев таймшер-недель, ведение счетов клуба отдыха. В трастовую компанию с первичного рынка поступают отчеты компаний-маркетеров о продаже таймшер-недель.

В таймшер-системе все параметры отдыха определены заранее и закреплены в сертификате: место отдыха, время, категория средств размещения. Жесткая привязка таймшер-недели к конкретному клубу и виду отдыха определила необходимость обмена сертификатами между владельцами таймшер-недель.

Обмен и перепродажа таймшер-недель осуществляется на вторичном рынке специализированными туристическими биржами и другими посредническими организациями. Эти организации имеют обширную сеть сотрудничающих с ними курортов по всему миру и осуществляют обмен таймшер-недель с использованием компьютерных технологий. Информация о произведенном обмене таймшер-неделями передается специализированными организациями по обмену в соответствующие клубы и их трастовые компании для перерегистрации членов клуба. Принцип обмена заключается в том, что обладатель недели отдыха на определенном курорте может обменять ее на неделю отдыха в иное время и(или) в ином месте.

Существует два типа обмена: внутренний (обмен времени отдыха без изменения его места) и внешний (обмен времени и места отдыха). Обменные компании взимают ежегодную плату за свои услуги. В договоре покупателя таймшер-недели с клубом должно быть предусмотрено ведение реестра членов клуба и занесение покупателя в реестр в течение месяца после заключения договора. Право на клубный отдых по системе таймшер закрепляется за покупателем на срок до одного года.

Обычно в договоре предусматривается, что стоимость владения клубным отдыхом для покупателя состоит:

1. из оплаты размещения (уровень оплаты зависит от категории средства размещения и от величины посреднического вознаграждения компании-маркетера);
2. ежегодных взносов за коммунальные услуги;
3. членских взносов в компанию по обмену отдыхом;
4. расходов за обмен отдыхом (при необходимости).

При заключении договора покупатель сразу оплачивает только стоимость размещения. Плату за коммунальные услуги ежегодно устанавливает курорт. Владелец таймшер-недели вносит эту плату ежегодно, независимо от того, использует он свое право на отдых или нет.

Клубный отдых в режиме реального времени обеспечивает отдых члену клуба в течение точного периода и определенной категории средств размещения. Продолжительность отдыха и категория средств размещения зависят от количества принадлежащих члену клуба баллов (кредитных очков). В свою очередь, количество кредитных очков зависит от размера денежного взноса члена клуба. Таким образом, продолжительность отдыха и категория средств размещения при клубном отдыхе в режиме реального времени не является заданной величиной.

Клубный отдых в режиме реального времени отличается от клубного отдыха в режиме таймшер по следующим признакам.

1. Отсутствие жесткой регламентации места отдыха. Члены клуба ежегодно выбирают для себя вид отдыха из всего ассортимента отелей и круизных линий, принадлежащих клубу.

Член клуба может претендовать на более комфортабельный отдых, доплачивая соответствующую сумму и получая большее количество баллов (кредитных очков). Неиспользованные кредитные очки накапливаются нарастающим итогом и могут быть использованы в следующих периодах.

2. Расчет за членство в клубе осуществляется непосредственно между покупателем и владельцем сети курортов клуба без посредников.

3. Отдых в режиме реального времени не перепродается на вторичном рынке, обмен и перепродажа членских сертификатов запрещена условиями договора. Договором предусмотрена процедура передачи членства в пользу третьего лица на основании письменных заявлений обеих сторон и перерегистрации членов клуба.

4. Отсутствие жесткой привязки к неделе как единице измерения отдыха.

5. Членство в клубе продается на длительный срок: от трех до девяноста девяти лет.

Несмотря на то что для отдыхающих более удобным является владение отдыхом в режиме реального времени, гораздо более распространен в настоящее время отдых в режиме разделенного времени по системе таймшер.

В России рынок системы владения отдыхом начал развиваться только в 90-е гг. В связи с этим 24 июня 1999 г. Государственной думой принят Федеральный закон РФ «Об особенностях организации туристской деятельности в сфере клубного отдыха». Законом предусмотрено, что деятельность клуба отдыха и продавца таймшер-недель может осуществляться только на основании государственной лицензии на осуществление туристической деятельности и в соответствии с действующими в РФ стандартами. Услуги, оказываемые клубом отдыха, подлежат сертификации.

В законе сформулированы существенные условия договора в сфере клубного отдыха; определен период охлаждения (срок, в течение которого покупатель может отказаться от договора без выплаты штрафов и указания причины), который составляет 14 дней с даты подписания договора; предусмотрено обязательное ведение реестра членов клуба отдыха. Тем не менее, названный закон в достаточной степени не регламентирует порядок организации отдыха в режиме разделенного времени, порядок налогообложения операций по таймшеру, а также защиту прав владельцев сертификатов таймшера. Поэтому с этим видом отдыха связано большое количество судебных исков, касающихся как недобросовестных действий продавцов сертификатов таймшера, так и налоговых нарушений.

Сертификат на право пользования таймшером в России официально не признан ценной бумагой, не относится он также и к нематериальным активам, поскольку связан с реальными расходами по размещению туриста только в определенный период времени. Иначе говоря, затраты по приобретению такого сертификата относятся к совершенно определенному отчетному периоду и являются, по существу, предоплатой за услуги по размещению туриста. Кроме того, право на клубный отдых закреплено за покупателем на срок до одного года.

В условиях отсутствия в настоящее время в России нормативных документов, регламентирующих бухгалтерский учет и налогообложение операций по таймшеру, при отражении этих операций в бухгалтерском учете туристических фирм следует исходить не из их юридической формы, а из их экономического содержания. На наш взгляд, туристическим фирмам операции по таймшеру следует учитывать как предоплату, внесенную туристом за услуги по его размещению на отдыхе, а клубам отдыха операции по таймшеру следует учитывать как доходы будущих периодов от сдачи недвижимости в аренду.

Реально в бухгалтерском учете связанные с продажей недель таймшера доходы и расходы туристической фирмы и клуба отдыха могут быть признаны только после наступления отчетного периода, к которому они относятся, т.е. периода отдыха туриста. С точки зрения налогообложения, исходя из условий договора, заключенного между туристической фирмой и покупателем клубного отдыха, следует рассмотреть два случая.

В первом случае туристическая фирма согласно заключенному договору продает туристу только таймшер-недели отдыха в определенный срок и в течение определенного времени и не предоставляет никаких других услуг. При этом, не оформляется путевка на бланке строгой отчетности, и туристическая фирма должна применять контрольно-кассовую машину при наличных расчетах с туристами.

Во втором случае туристическая фирма получает с туриста предоплату за услуги по его размещению на отдыхе в определенный срок в течение определенного времени. Затем по мере приближения срока отдыха туристическая фирма согласно условиям заключенного договора оформляет на имя туриста визу, страховой полис, приобретает ему авиабилет, организует трансфер, т.е. формирует комплекс услуг.

Комплекс услуг в рамках туроператорской деятельности оформляется на соответствующем бланке как путевка, и, следовательно, в этом случае туристическая фирма может не применять контрольно-кассовую машину при наличных расчетах с туристами. Этот оборот туристической фирмы не облагается НДС, если услуги оказываются не на территории России. В форме ТУР-1 в графе «Размещение» будет указан приобретенный туристом сертификат на право пользования объектом недвижимости в определенный срок в течение определенного периода времени. Рассмотрим первый случай на конкретном примере.

**Пример 10.** Учет продажи сертификатов по системе таймшер.

Туристическая фирма «Коралл», зарегистрированная в Москве, являясь агентом компании-маркетера одного из клубов отдыха, продает таймшер-недели отдыха на Канарских островах отдельно. Согласно посредническому договору туристической фирмы с компанией-маркетером продажная цена одной таймшер-недели отдыха на Канарских островах составляет 400 евро, в том числе:

1. Посредническое вознаграждение туристической фирмы за каждую проданную таймшер-неделю составляет 30 евро.
2. Подлежит перечислению в адрес компании-маркетера – 70 евро.
3. Подлежит перечислению в трастовую компанию клуба отдыха – 300 евро.

В апреле, после проведенной презентации, посвященной отдыху на Канарских островах по системе таймшер, туристическая фирма продала отдельно четыре именных сертификата, предусматривающих размещение туристов для отдыха каждого владельца сертификата в течение одной недели в июле.

Общехозяйственные расходы туристической фирмы «Коралл» в апреле составили 1000 руб., коммерческие расходы – 1500 руб., НДС по приобретенным материальным ценностям составил 400 руб. Курс евро на дату внесения туристами оплаты – 35,0 руб./евро; на дату перечисления денег поставщикам за услуги – 35,1 руб./евро.

В бухгалтерском учете туристической фирмы «Коралл» в апреле в связи с продажей четырех сертификатов по системе таймшер будут сделаны следующие записи:

ДЕБЕТ 50 КРЕДИТ 76 – 1600 евро/56 000 руб. – получены деньги от туристов по курсу 35,0 руб./евро;

ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 90-1 – 120 евро/420 руб. – отражено посредническое вознаграждение туристической фирмы от продажи сертификатов;

ДЕБЕТ 90-3 КРЕДИТ 68 – 641 руб. – начислен НДС с посреднического вознаграждения;

ДЕБЕТ 90-2 КРЕДИТ 26 – 1000 руб. – списаны на реализацию общехозяйственные расходы;

ДЕБЕТ 90-2 КРЕДИТ 44 – 1500 руб. – списаны на реализацию коммерческие расходы;

ДЕБЕТ 68 КРЕДИТ 19 – 400 руб. – НДС принят к вычету в расчетах с бюджетом;

ДЕБЕТ 68 КРЕДИТ 51 – 241 руб. (641 – 400) – перечислен в бюджет НДС;

ДЕБЕТ 90-9 КРЕДИТ 99 – 1059 руб. – отражена прибыль от продажи посреднических услуг;

ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 51 – 280 евро / 9828 руб. – перечислены деньги компании-маркетеру по курсу 35,1 руб./евро;

ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 51 – 1200 евро / 42 120 руб. – перечислены деньги трастовой компании клуба отдыха по курсу 35,1 руб./евро;

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 76 – 148 руб. – отражена отрицательная курсовая разница.

Система таймшер наиболее распространена и продолжает развиваться в связи с тем, что она предопределяет функционирование первичного и вторичного рынка продаж в отличие от системы клубного отдыха в режиме реального времени, при которой покупатель взаимодействует с владельцем сети курортов без посредников. На первичном рынке продажей таймшер-недель занимаются посреднические компании-маркетеры, на вторичном – туристические биржи, специализированные компании по обмену.

**Выводы**

Туризм вошел в XXI в. как феноменальное явление мировой экономики. Это динамично развивающаяся отрасль, создающая экономическое единство и культурное разнообразие государств и регионов мира.

Многие турфирмы дают гражданам возможность посетить не только города России, но и побывать за рубежом. Однако туристический бизнес в России находится в стадии глубокой структурной перестройки, институционального становления, формирования внутриотраслевых, межотраслевых и внешнеэкономических связей. В полной мере это относится к процессу формирования туристической инфраструктуры, соответствующего сегмента рынка труда, системы государственного регулирования туристической деятельности. Становление в России современного высокоэффективного и конкурентоспособного туристического комплекса связано с решением ряда задач, таких как создание нормативно-правовой базы и основ системы государственного регулирования туристической деятельности, формирования современного отечественного туристического рынка на основе развития конкуренции, углубления специализации и кооперации в работе туристических предприятий, обеспечение условий для развития различных видов внутреннего и въездного туризма.

В последние годы наметился медленный сдвиг экономики в сторону туризма. Специалисты предсказывают в ближайшие три года туристический бум. Перестройка в России, проведение различных реформ, русская экзотика все больше привлекают иностранцев в страну [6].

Таким образом, с возникновением туристического рынка в России появилась потребность в развитии материально-технической базы, подготовки высококвалифицированных кадров для сферы туризма. К их числу относятся менеджеры туризма и путешествий, финансовые менеджеры, а также бухгалтера в туристических фирмах.

Также бурное развитие международного туризма в относительно короткий период времени стало причиной недостаточного в отдельных вопросах законодательного и организационного обеспечения бухгалтерского учета и налогообложения этой деятельности.

В связи с этим, перед бухгалтерами встает проблема правильного учета затрат по формированию туров, страхования туристов, а также налогообложения туристической деятельности в России и за ее пределами.

Но организация бухгалтерского учета может быть осуществлена по-разному, т.к. не все вопросы ведения бухгалтерского учета в туристических фирмах законодательно закреплены. И поэтому перед каждой турфирмой встает вопрос о правильном отражении в бухгалтерском учете хозяйственных операций, т.е. только от самой туристической организации, от ее учетной политики зависит выбор схемы отражения турпродукта в бухгалтерском учете. По нашему мнению, вариант учета, когда турпродукт учитывается как дебиторская задолженность туроператора, в большей степени отвечает практике работы турфирм, зачастую формирующих турпродукт непосредственно в момент реализации. И именно этот вариант формирования себестоимости позволяет минимизировать налогообложение за счет уменьшения облагаемой базы. Такой подход во многом более логичен и, кроме того, в большей степени подкреплен законодательными актами.

Первый подход вызывает множество сложностей, главным образом потому, что турагент (туроператор) не в состоянии отследить факт оказания услуг многочисленным субподрядчикам. Таким образом, за туристической организацией остается право выбрать способ отражения турпродукта в бухгалтерском учете. И в зависимости от этого формировать свою дальнейшую политику в сфере бухгалтерского учета.

Правильное решение данного вопроса, являющегося одним из основных в бухгалтерском учете, позволит минимизировать потери и оптимизировать управление туристической деятельностью, что в дальнейшем позволит России (либо любой другой стране) выйти на более высший уровень развития в сфере туристических отношений.

К специфическим участкам бухгалтерского учета в туризме, по нашему мнению, относятся отражение в учете операций по оформлению шенгенских виз, учет операций по организации клубного отдыха в режиме разделенного и реального времени, порядок отражения в бухгалтерском учете операций по оформлению заграничных паспортов и визовых формальностей при выездном и въездном туризме при наличии цепочки: туроператор – турагент – турист.

В целом, можно отметить тот факт, что в бухгалтерском учете предприятий туриндустрии существует многовариантность способов учета и схем налогообложения результатов деятельности внутреннего, въездного и выездного туризма.

 **Библиографический список**

1. Российская Федерация. Законы. О лицензировании отдельных видов деятельности [Текст]: федер. закон [принят Гос. Думой 8 августа 2001 г.: изменения 06.12.2007 г. № 334-ФЗ] // Российская газета. – 2007. – 278 с.
2. Российская Федерация. Законы. Об основах туристской деятельности в РФ [Текст]: федер. закон [принят Гос. Думой 24 ноября 1996 г.: изменения 05.02.2007 г. № 12-ФЗ] // Российская газета. – 2007. – 28 с.
3. Агеева, О.А. Бухгалтерский учет, налогообложение и МСФО в туризме [Текст] / О.А. Агеева. – М: Индекс Медиа, 2007. – 360 с.
4. Булатова, М.А. Туризм: учет и налоги [Текст]: учеб. пособие / М.А. Булатова, И.В. Седова. – М.: Статус-Кво 97, 2007. – 164 с.
5. Гудковский, А.Д. Менеджмент в туризме и гостиничном хозяйстве [Текст]: учебник / А.Д. Гудковский. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: КНОРУС, 2007. – 320 с.
6. Жукова, М.А. Менеджмент в туристском бизнесе [Текст]: учеб. пособие / М.А Жукова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: КНОРУС, 2006. – 192 с.
7. Здоров, А.Б. Экономика туризма [Текст]: учебник / А.Б. Здоров. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 272 с.
8. Козырева, Т.В. Управленческий учет в туризме [Текст] / Т.В. Козырева. – М.: Финансы и статистика, 2008. – 160 с.
9. Курыкина, К.А. Гостиничный бизнес. Особенности бухгалтерского учета и налогообложения [Текст] / К.А. Курыкина. – М.: Вершина, 2007. – 240 с.
10. Романов, В.А. Организационно-экономические аспекты функционирования гостиничных комплексов [Текст]: учеб. пособие / В.А. Романов [и др.]. – Шахты: Изд-во ЮРГУЭС, 2007. – 203 с.
11. Саак, А.Э. Маркетинг в социально-культурном сервисе и туризме [Текст] / А.Э. Саак, Ю.А. Пшеничных. – Спб.: Питер, 2008. – 480 с.
12. Солодухина, О.И. Менеджмент туризма: Финансы и бухгалтерский учет в туризме [Текст]: учебник / О.И. Солодухина [и др.]. – М.: Финансы и статистика, 2009. – 336 с.
13. Филипповский, Г.Г. Экономика и организация гостиничного хозяйства [Текст] / Г.Г. Филипповский, Л.В. Шмарова. – М.: Финансы и статистика, 2008. – 176 с.