КУРС ЛЕКЦИЙ

**«Бухгалтерский учет в торговле и туризме»**

Для студентов 5 курса заочного отделения

**Тема 1. Основные принципы и задачи организации учета в торговле**

1. Основные принципы и задачи организации учета в торговле

2. Товарный рынок, участники товарного рынка и товарные биржи

1. Торговля представляет собой ту сферу экономической жизни, в которой объект и поле действия.

-товарообмен, купля-продажа товаров, обслуживание покупателей в ходе этих процессов, а также доставка, хранение товаров и подготовка их к продаже.

Реализацией товаров занимаются три товарных звена:

-оптовые

-розничные

-предприятия общественного питания.

Главным объектом учета во всех торговых предприятиях выступает товар. Товары в продажу поступают в торговую сеть от производителей, оптовых предприятий и других субъектов. Для учета операций по движению товаров в типовом плане счетов осуществляется при соответствии принимаемых ценностей сопроводительным документам, наличии подписи материально ответственных лиц.

Организация бухгалтерского учета на торговых предприятиях должна быть направлена на реализацию общих и специфических принципов учета товарных операций, которые, в частности могут включать в себя следующие позиции:

1.организация учета по каждому материально-ответственному лицу (бригаде)

Договор заключённый между предприятием и физическим лицом, подразумевает полную индивидуальную материальную ответственность.

Такие договара могут быть заключены торговым предприятием с работниками, достигшими 18 лет.

При совместном выполнении работниками торгового предприятия отдельных видов работ, связанных с хранением. обработкой, продажей или перевозкой товаров, может вводиться коллективная (бригадная) материальная ответственность.

Коллективная(бригадная)материальная ответственность устанавливается администрацией торгового предприятия. Письменный договор о коллективной материальной ответственности заключают между предприятием и всеми членами коллектива (бригады).

При применении в торговом предприятии коллективной формы ответственности бригада принимает на себя полную материальную ответственность за все переданные ей в подотчет товарно-материальные ценности: товары. тару, материалы, денежные средства.

Договор о коллективной (бригадной)ответственности подписывают представители администрации и все члены бригады.

При выявлении недостачи товаров сверх установенных норм, а также хищений или порчи бригада несет ответственность в размере стоимости недостающих (похищенных, испорченных)товаров по ценам реализации.

Бригада освобождается от материальной ответственности в случаях:

-кражи, порчи или гибели товаров или других ценностей, если это произошло по вине бригады.

-установления непосредственных членов бригады-виновников кражи, порчи товаров и других ценностей, на которых и возлагается ответственность за эти действия.

На предприятиях общественного питания (на производстве и в буфетах) размер ущерба. причиненного хищением или недостачей продукции и товаров, определяют по ценам, установленным для их продажи.

2.Выбор схемы учета товаров наиболее целесообразной в условиях работы каждой конкретной организации.

В целом на практике применяют три основные схемы учета товаров и выбор какои-либо из них зависит от структуры и специфики деятельности предприятия.

3.Единство оценки товаров при их оприходавании и выбытии.

4.Периодичность и сроки предоставления отчетов о наличии и движении товаров.

5.Периодическая проверка путем, проведения инвентаризаций фактических остатков товаров и сравнение их с данными бухгалтерского учета для проверки обеспечения сохранности ценностей.

Товарно-материальные запасы в инвентаризационных описях отражают по каждому отдельному наименованию с указанием наменклатурного номера, вида. группы, артикула. сорта и количества.

Практическая реализация изложенных принципов создает условия для эффективной организации процесса реализации и обеспечивает решение задач, стоящих перед учетом товаров.

**Тема 2. Учет движения товаров и тары в оптовой торговле**

1.Функции оптовой торговли в рыночной экономике

2.Классификация и оценка товарных запасов

3.Документальное оформление и порядок приемки товаров от железной дороги на склад

Оптовая торговля – это сбыт товаров крупными партиями, продажа оптовым покупателям, потребляющим товары в значительном количестве или продающим их затем в розницу. Осуществляется через сеть оптовых и мелкооптовых покупателей-посредников (дилеров) по ценам, предусматривающим дилерские скидки и отличающимся от розничных в сторону уменьшения.

Торгующие организации могут получать товары (а предприятия общественного питания и сырье, полуфабрикаты, необходимые для приготовления готовых блюд) в разных условиях: на складе поставщика, на станции железной дороги, на пристани, в аэропорту или непосредственно в своем торговом помещении, где их принимает материально-ответственное лицо.

Особенности имеются и в оформлении приемки стеклотары. Например, стеклотара, поступившая с товаром от поставщика, приходуется так же, как и товары, а принятая от населения - на основании приходной накладной.

Товар по массе нетто принимается в магазине одновременно со вскрытием тары. Незатаренный товар также принимается по массе нетто. Если невозможно перевесить товар без тары, то его чистую массу определяют после освобождения тары, исключая её фактическую массу из массы брутто.

В торговле и общественном питании тара имеет большое значение в организации сохранности продуктов, товаров при их транспортировке, хранении и отпуске.

Тара-это изделия (бочки, ящики, фляги, мешки, контейнеры, бутылки и др.)предназначенные для хранения и транспортировки товаров, обеспечивающие количественную и качественную сохранность товаров в процессе реализации.

В зависимости от того является ли тара неотъемлемой частью товара или нет, различают два её вида: внутреннюю и внешнюю.

Внутренняя тара –это обертки, картонные коробки, жестяные, стеклянные, пластиковые банки, флаконы, тюбики и т.п. Стоимость внутренней тары включают в стоимость товары и она оплачивается потребителем, т.е переходит в полную собственность покупателя.

Внешняя тара – это тара, в которой транспортируется и хранится товар. Стоимость её подлежит включению в себестоимость приобретенных товаров, если тара не является возвратной или многообратной. Внешяя тара, имеющая залоговую стоимость и подлежащая возврату поставщику товара или являющаяся многообратной, подлежит учету отдельно от товара, затаренного в нее.

Исходя из сопративляемости механическим воздействиям, тару подразделяют на:

-жесткую (деревянная, металлическая, стеклянная, полиэтиленовая)

-мягкую. которая меняет свою форму после её освобождения из-под товара (тканевая, картонная, полиэтиленовая)

-упаковочные материалы(бумага, картон, ткань и т.п.)

В зависимости от количества оборотов, которые может совершить тара, она делится на однооборотную и многооборотную.

К таре разового использования относится тара, подлежащая после применения списанию: деревянная, которая не подлежит дальнейшему использованию по своему прямому назначению (бочки и ящики из-под рыбы, ящики и коробы, которые не могут быть использованы как тара после извлечения из них товара и т.п.)

К многообратной таре относят все виды внешней тары, используемые многократно.

По всей конструкции многообратная тара делится на неразборную, разборную, разборно-складную.

По принадлежности многообратную тару подразделяет на инвекнтарную тару торговых предприятий. которая имеет собственную маркировку, и тару оборудование поставщика т.е залоговую тару.

Тара-оборудование поставщика многократно оборачивается между поставщиками и потребителями по залоговым ценам, только поставщикам. К ней относится в первую очередь стеклянная, за которую при продаже взыскивается залог с покупателя. Залог возвращается покупателю при возврате тары приемному пункту или магазину.

Под оценкой толваров понимается выбор учетной цены т.е цены, по которой приходуют и списывают товары. В этом качестве может выступать продажная цена или покупная стоимость. Выбор учетной цены фиксируется в учетной политике хозяйствующего субъекта и должен быть унифицирован по отношению к однородным товарам хозяйствующего субъекта.

Стоимость приобретения включает в себя: цену покупки, пошлины на ввоз, комиссионные вознаграждения, уплаченные заготовительные и прочие расходы, прямо связанные с приобретением запасов. Торговые скидки, возвраты переплат и прочие подобные поправки вычитают при определении затрат на приобретение.

Стоимость приобретения в качестве учетной цены выступает, как правило , в основном на предприятиях оптовой торговли.

Говорить о том что метод учета по покупной стоимости применим только для оптовой торговли, будет не совсем объективно, дело в том, что используя определенную техническую базу, можно организовать учет на предприятиях розничной торговли с помощью штриховых кодов, которые наносят производители на упаковку, товарные ярлыки или сам товар.

Выбор учтеной стоимости: стоимости приобретения или продажной цены немаловажен для хозяйствуюшего субъекта, но недостаточен для организации учета предусмотрено 4-метода отражения движения стоимости товаров:

В случае обнаружения повреждений вагона, отсутствия или повреждения пломбы, отсутствия или неясности оттиски печатина ней необходимо провести взвешивание всего (труда) груза или проверку содержимого каждого товарного места. Такая же процедура проверки количества товаров осуществляется в случае повреждения тары или порчи груза, не соответствия наименования, количества, массы товара, количества мест данным указанным в сопроводидельном документе, а также в случае, если вагон опламбирован пломбами станции отправления или промежутачных станции.Все внявленные недостатки подлежат отражению в акте, форма и содержание которого зависят от причин его составления: нарушение целостности вагона, нарушение или отсутствие пломбы, повреждение тары, несоответствие количестваили количества товара данным, указанным в сопроводительных документах за неповрежденной пломбой, отсутствие сопроводительных документов, простой вагонов и.т.н

Акт, составленной с соблюдением всех правил приемки товаров, является полноценным юридическим документом для предявления претензий к поставщикам или транспортной организаций.

После разгрузки транспортного средства товары должны быть перемещены на склад покупателя или сданы на ответственное хранение на склад железной дороги.

**Тема 3. Учет движения товаров на розничных предприятиях. Отчетность материально-ответственных лиц**

Роль и функции розничной торговли.

Документальное оформление и учет поступления товаров в розничнуию торговлю

Учет реализации товаровы в рознице.

Учет возвратов проданых товаров.

Отчетность МОЛ.

3.1. Рорзичная торговля-это торговля товарами по штучно или в небольших количествах для мочного, некомерческого использования конечными потребителями.Хозяйственные операции по розничной продаже товаров, как правило, проводят через предприятия розничной торговой сети, разносную и развозную торговую сеть, аукционы, предприятия посылочной торговли и др.

3.2. Поступившие в розничную торговлю товары отражают на счете 222 «Товары приобретенные» и поскольку, как лет уже отмечали, товары в розничной торговле с целью эффективной организации процесса реализации учитывают в основном по продажным (розничным) ценам, то для учета розницы между продажными (розничными) ценами и покупными к счету 222. « Товары приобретенные» открывают следующие субсчета:

222, субчет 1 «Товары на складах предприятий розничной торговли», на котором учитывают товары, находящиеся в запасе на складах предприятий розничной торговли. Учет ведется по покупным ценам по количеству и стоимости, аналогично учету готовой продукции и материалов.

222, субсчет 2 «Товары приобретенные, переданные для реализации в розничную торговлю», на котором учитывают товары, находящиеся в под отчете материально ответственных лиц (старших продавцов, заведующих отделами и др.) Учет по цене реализации (покупная цена, включая НДС и наценку). Учет ве6дется в стоимости выражении.

222, субсчет 3 «Наценка в цене товара».На нем учитывают суммы наценки по товарам, переданным для реализации, в установленных размерах по всем видом товаров (дифференцировано по группам товаров)

222, субсчет 4 «Налог на добавленную стоимость в цене товаров». Предназначен для отражения на нем суммы НДС, включенного в цену товара переданного для реализации.

В результате включения в цену товара НДС покупная стоимость товаров, переданных со склада магазина для реализации будет увеличена

на сумму НДС. После реализации товаров сумма дохода «очищается» от суммы НДС, учетной в цене товара, то есть суммы НДС в цене сторнируется. НДС начисляется от общего дохода и перечисляется в бюджет за минусом сумм, принятых к зачету(дебет счета 331) при поступлении и оприходовании товаров.

Таким образом, субсчета 222-3 «Наценка в цене товара» и 222-4 «Налог на добавленную стоимость в цене товаров» предназначены для формирования продажной цены товара, то есть выполняют вспомогательную функцию и самостоятельного назначение не имеют. Но без вспомогательной функции этих субъектов бухгалтерии предприятия розничной торговли трудно будет осуществлять контроль за полнотой оприходования выручки от реализации товаров и формировать продажную цену для продавцов и покупателей, которых в конечном итоге интересуют только то, за сколько будет продан товар.

Помимо применения системы вспомогательных субъектов для правильного отражение в синтетическом учете реализации товаров населению в розничных торговых предприятиях необходимо знать момент реализации товаров, назначение и порядок расчетов по наценке, заключающейся в цене товара.

3.3. Особенностью предприятий розничной торговли и общественного питания является то, что основная часть выручки за реализованный товар представлена наличными денежными средствами, поступающими от покупателей в операционной кассы. операционные кассы, как правило, располагаются в торговых залах. В операционных кассах прием наличных денежных средств в их сдача проводится кассиром операционистом, а при отсутствии в штатном расписании такой должности – продавцом. В соответствии с Постановлением Правительства Республики Казахстан « О применении контрольно- кассовых аппаратов с фискальной памятью при осуществлении денежных расчетов с населением» №67 от 15 января 1997 года и Положением по применению контрольно-кассовых аппаратов с фискальной памятью, утвержденным Министерством финансов Республики Казахстан. 24 марта 1997года № 9-3-2-3/1847, хозяйствующие субъекты, осуществляющие торговую деятельность и оказывающие платные услуги, обязаны проводить денежные расчеты с населением с использованием контрольно-кассовых аппаратов с фискальной памятью (ККАФП), допускаемых к применению в соответствии с Государственным реестром моделей контрольно-кассовых аппаратов с фискальной памятью, используемых на территории РК.

В соответствии с действующим в Республике Казахстан законодательством, как в бухгалтерском так и в налоговом учете применяют метод начисление, согласно которому моментом реализации считают момент отпуска товаров покупателю независимо от времени уплаты денег. В предприятиях розничной торговли моментом реализации товаров за наличный расчет является время поступления денег в операционную кассу магазина или продавцу, ибо без этого товар не отпускается.

Момент реализации товаров в бухгалтерском учете отражают при поступлении денег в главную кассу магазина путем составления корреспонденции счетов дебету счета 451 «Наличность в кассе в национальной валюте» и кредиту счетов 701 « Доход от реализации проданных товаров» и 633 «Налог на добавленную стоимости»

Списание товаров проводят на основании товарных отчетов продавцов в которых указана продажная стоимость товаров исходя из принципа единства их оценки.

Для того, чтобы получить покупную стоимость реализованных товаров, как правило, в конце месяца в розничной торговле производится расчет реализованных торговых наценок и соответственно реализованного налога на добавленную стоимость в цене товара.

Расчет реализованной наценки проводят по установленной форме, он включает в себя следующие процедуры:

Поскольку торговая наценка в продажную цену товара включается путем увеличением цены приобретении ни основании бухгалтерских записей по дебету счета 222. Субсчет 2 « Товары приобретенные переданные для реализации в розничную торговлю и кредиту счета 222, субсчет 3 наценка в цене товара - на всю партию товара, а сторнируется для получения величины покупной стоимости только по реализованным товаром то из месяца в месяц по субсчету 3 « Наценка в цене товара « счета 222 может образовываться кредитивный остаток.

Путем сложения остатка торговой наценки в цене товара на начало месяца с оборотом за месяц (за минусом операции по дебету счета 222, субсчет 3 «Наценка в цене товара) получится так называемое « предварительное сальдо» торговой наценки.

Исчисляют общую стоимость реализованных в течении месяца товаров оставшихся на конец месяца (сальдо по счету 222, субсчет 2 «товары приобретенные, переданные для реализации в розничную торговлю» эти расчеты проводят на основании данных кассовых и товарных отчетов.

Определяют средний процент товарных наценок путем деления «предварительного сальдо» по счету 222, субсчет 3 «наценки в цене товара» на общую стоимость реализованных и оставшихся товаров.

Определят сумму нереализованных торговых наценок, относящихся к остатку товаров, путем умножения суммы остатков товаров на кану месяца на средний процент торговых наценок.

Вычитанием из «предварительного сальдо» по счету 222, субсчет 3 «наценка о цене товара» суммы нереализованных торговых наценок, относящихся к остатку товара определяют сумму торговый наценки на реализованные товары, которая подлежит сторнированию.

Суть этого расчета заключается в том, что сумма торговых наценок ни начало месяца и произведенных за месяц распределяется пропорционально реализованным и оставшимся в конце месяца товарам, и исключается необходимость расчета реализованной торговой наценки по каждому товару в отдельности.

3.5. Доверенность подписывают руководитель и главный бухгалтер, заверяют печатью. Выдача доверенности с незаполненными реквизитами и без образца подписи лица, на имя которого она выдана, не производится.

Перечень товаров, подлежащих получению со склада поставщика, записывается на обратной стороне доверенности. Если ассортимент велик или не однороден по наименованием но с большим разнообразием цен, то запись может производиться в одну строчку с указанием общего количества и сумму.

В случаях когда товары подлежат получению с одного склада, но по нескольким накладным доверитель может выдать поверенному лицу одну доверенность но в ней должны быть указаны номера и даты выдачи всех накладных. Если товары подлежат получению одним вверенным лицом на нескольких складах, то ему выдают отдельные доверенности для предъявлении на каждом складе.

**Бухгалтерский учет в туризме**

Развитие рыночных отношений, коренные изменения в экономике способствовали развитию туристской деятельности в республике.

Деятельность туристских организаций регулируется Законом Республики Казахстан «О туристской деятельности в Республике Казахстан», принятым 13 июня 2001 года.

Настоящий закон определяет правовые, экономические, социальные, организационные основы туристской деятельности как одной из отраслей экономики Республики Казахстан.

В главе 1 настоящего Закона в соответствии с рекомендациями Всемирной Туристской Организации (ВТО) и терминологией, используемой в международной туристской практике, раскрываются основные понятия туристской деятельности:

туристские организации - это юридические лица, основным видом деятельности которых является туристская деятельность;

туристская деятельность-это деятельность физических и юридических лиц по предоставлению туристских услуг;

туристские услуги - это услуги, необходимые для удовлетворения потребностей туриста, предоставляемые в период его туристского путешествия и в связи с этим путешествием (размещение, перевозка, питание, экскурсионные услуги инструкторов туризма, гидов(гидов-переводчиков) и другие услуги, оказываемые в зависимости от целей поездки);

туристский продукт – это совокупность туристских услуг, достаточный для удовлетворения потребностей туриста в ходе путешествия;

туристская путевка – это документ, подтверждающий право на получение комплекса туристских услуг;

туристский ваучер-это документ, подтверждающий право туриста на услуги, входящие в состав тура, и факт их оплаты;

туристская операторская деятельность (туроператорская деятельность)- это деятельность юридических лиц, имеющих лицензию на данный вид деятельности, по формированию, продвижению и реализации своих туристских продуктов туристским агентам и туристам;

туристская агентская деятельность (турагентская деятельность)- это деятельность физических и (или) юридических лиц, имеющих лицензию на данный вид деятельности, по продвижению и реализации туристского продукта (далее турагент).

В статье 17 Закона « О туристской деятельности в Республике Казахстан» записано, что оказание туристских услуг осуществляется на основании договора, который заключается в письменной форме и должен соответствовать законодательству Республики Казахстан, в том числе законодательству в области защиты прав потребителей.

Договор, согласно статье 378 Гражданского кодекса РК, - это соглашение двух или нескольких лиц об установлении, изменении или прекращении гражданских прав и обязанностей.

Все взаимоотношения между туристской организацией и партнерами, как с физическими и с юридическими лицами, оформляются при помощи договорных отношений.

Организация бухгалтерского учета и налогообложение в туристских организациях неразрывно связана с договорными отношениями, определяющими специфику туристской деятельности.

В договоре закладываются принципы взаимоотношений с партнерами и взаимные обязательства, исходя из которых, строится учет и налогообложение.

В соответствии со статьей 393 Гражданского кодекса РК договор считается заключенным, когда между сторонами достигнуто соглашение по всем существенным его условиям. К существенным условиям договора, согласно статье 17 Закона «О туристской деятельности», относятся:

информация о туроператоре или турагенте, включая данные о лицензии на осуществление туристской деятельности, его наименование, местонахождение и банковские реквизиты;

сведения о туристе в объеме, необходимом для реализации туристского продукта;

достоверная информация о потребительских свойствах туристского продукта, включая информацию о программе пребывания и маршруте путешествия, об условиях безопасности туристов, о наличии сертификата на туристские услуги;

дата и время начала и окончания путешествия;

порядок встречи, проводов и сопровождения туристов;

цена туристского продукта и порядок его оплаты;

права обязанности и ответственность сторон;

условия изменения и расторжения договора;

сведения и условия доставки багажа туриста в пункт назначения, правовые последствия ненадлежащего исполнения данного пункта договора;

иные условия договора, определяемые по соглашению сторон.

Одним из способов формирования договорных отношений туриста и туристской организации может быть заключение договора возмездного оказания услуг (ст. 683 ГК РК «Договор возмездного оказания услуг»).

В соответствии с данной статьей исполнитель (туристская организация) обязуется по заданию заказчика (туриста) оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), а заказчик обязуется оплатить эти услуги.

Кроме того, заключение и исполнение договора на туристское обслуживание должно подчиняться нормам¸ содержащимся в Законе РК «О защите прав потребителей»

Турист вправе требовать от туроператора или турагента оказания ему всех услуг, входящих в тур, независимо от того, кем эти услуги оказываются.

Конкретные условия путешествия, розничная цена туристского продукта указываются в туристской путевке. Туристская путевка является письменным акцептом оферты (ст.395 ГК РК-предложения о заключении договора) туроператора или турагента на продажу туристского продукта и неотъемлемой частью договора, а также документом первичного учета туроператора или турагента.

Иными словами, туристской путевкой является документ, подтверждающий факт передачи права на комплекс услуг (по размещению, перевозке, питанию туристов, экскурсионные услуги, предоставляемые в зависимости от целей путешествия).

Форма туристской путевки должна соответствовать утвержденным в установленном порядке Министерством финансов Республики Казахстан (зарегистрированным Министерством юстиции РК) образцу.

В стоимость путевок на туристские маршруты и экскурсионное обслуживание включаются:

услуги пассажирского транспорта:

проживание и питание в туристских гостиничных комплексах, туристских центрах, гостиницах, турбазах, пансионатах, кемпингах;

проживание в арендованных средствах размещения других ведомств и индивидуальном жилье граждан;

экскурсионное, туристско-оздоровительное обслуживание;

культурно-массовое обслуживание и т.п.

К путевке прилагается программа обслуживания на маршруте, информационный листок о факторах риска и рекомендуемых правилах поведения при совершении поездки.

Урегулирование взаиморасчетов между туроператором или турагентом, направляющим туриста, и туроператором по приему или лицами, предоставляющими конкретные услуги, входящие в тур также могут осуществляться на основании туристского ваучера.

Туристским ваучером является документ, устанавливающий право туриста на услуги, входящие в состав указанного выше комплекса услуг, и подтверждающий факт их оказания.

При продвижении туристского продукта до конечного потребителя между туроператором и турагентом заключаются посреднические договоры (договор поручения, комиссии, агентский договор).

По договору поручения одна сторона – «Поверенный» обязуется совершить от имени и за счет другой стороны – «Доверителя» определенные юридические действия, а по договору возмездного оказания услуг (ст.683) исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), заказчик же обязуется оплатить эти услуги.

По договору комиссии одна сторона – «Комиссионер» обязуется по поручению другой стороны – «Комитента» за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента.

По агентскому договору одна сторона – «Агент» обязуется за вознаграждение совершить по поручению другой стороны – «Принципиала» юридические и иные действия от своего имени, но за счет «Принципиала»

Кроме того, следует упомянуть и другие виды договоров, характерные для туристской деятельности. Например, «Договор воздушной перевозки пассажира». По такому договору авиационное предприятие – «Перевозчик» обязуется перевезти пассажира и его багаж в пункт назначения, предоставив пассажиру место на воздушном судне, совершающем рейс, указанный в билете, а в случае сдачи пассажиром багажа – также и доставить багаж в пункт назначения и выдать его уполномоченному на получение багажа лицу.

«Договор чартера» (фрахтования воздушного судна) предусматривает, что одна сторона- «Фрахтовщик» обязуется предоставить другой стороне- «Фрахтователю» за плату всю вместимость или часть вместимости одного или нескольких рейсов для перевозки пассажиров, багажа, грузов, почты или для иных целей. В процессе организации международного туризма к числу важнейших поставщиков услуг относится зарубежный партнер (туристская фирма, гостиница или другие субъекты индустрии туризма) казахстанского туроператора.

При заключении международных контрактов между сторонами необходимо учитывать нормативные акты законодательства, относящиеся к сфере международного сотрудничества, межправительственные соглашения и договоры, нормы международного права, выработанные мировым сообществом для регулирования международной торговли услугами, к которой относится международный туризм.

Взаимоотношения между казахстанскими и зарубежными туристскими фирмами, как правило, оформляются договором о сотрудничестве в сфере международного туризма, рассчитанного на реализацию не одного, а нескольких туров в течение длительного периода (не менее одного года).

Договор базируется на разделении обязанностей сторон друг перед другом и туристом: казахстанская сторона формирует туристские группы и предоставляет туристам услуги по страхованию, международной перевозке, паспортно-визовому оформлению; зарубежный контрагент организует прием казахстанских туристов и оказывает туристам услуги по размещению, питанию, экскурсионное обслуживание, трансфер, услуги гида.

Этим определяется специфика структуры договора о сотрудничестве в сфере международного туризма и специфика содержания его статей.

**Учет нематериальных активов**

Туристская деятельность относится к лицензируемым видам деятельности.

Лицензирование туристской деятельности предусмотрено ст.15 Закона Республики Казахстан «О туристской деятельности в РК», а также ст. 9 Закона Республики Казахстан от 17.04. 1995 № 2200 « О лицензировании» (с изменениями и дополнениями на 13.06. 2001 года).

Согласно « Постановления о лицензировании туристской деятельности» под туристской деятельностью понимается прием и обслуживание граждан Республики Казахстан и иностранных туристов, организации зарубежных туристских поездок, обслуживание транзитных туристов и организации всех видов внутреннего туризма».

Лицензия на осуществление туристской деятельности выдается, как правило, на три года. Но по заявлению лица, обратившегося за ее получением, срок лицензии может быть изменен (сроком менее 3 лет).

Для получения лицензии необходимо представить следующие документы:

заявление по форме, утвержденной Агентством Республики Казахстан по туризму и спорту;

копии учредительных документов;

копию свидетельства о государственной регистрации;

документ, подтверждающий оплату рассмотрения заявления;

документ налогового органа о постановке на учет или копию свидетельства о государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя.

Бланки лицензий имеют степень защищенности на уровне ценной бумаги и являются документами строгой отчетности, имеющим учетную серию и номер. В бухгалтерском учете, в соответствии с Положением (стандартом) бухгалтерского учета № 28 « Учет нематериальных активов», расходы по лицензированию на право осуществления отдельных видов деятельности рассматриваются предприятиями как нематериальные активы.

Нематериальные активы – это долгосрочные активы, предназначенные для использования в течение длительного периода времени, не имеющие физической формы, от использования которых субъект ожидает получить экономические выгоды в будущем.

В зависимости от срока лицензии рекомендуются следующие варианты организации учета затрат по приобретению нематериальных активов.

Вариант 1.

Если срок действия лицензии больше года, то приобретение лицензии следует рассматривать как нематериальный актив.

В соответствии с требованиями стандарта №28 первоначальная оценка нематериальных активов складывается из затрат на их создание или приобретение и расходов по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях.

Нематериальные активы отражаются в бухгалтерском учете на основании составленного акта приемки.

Акт (накладная) приемки нематериальных активов составляется в одном экземпляре на каждый объект нематериальных активов, который должен быть подписан членами комиссии, назначенной в соответствии с приказом или распоряжением руководителя организации. Помимо акта приемки предприятию необходимо издать приказ или распоряжение руководителя о принятии нематериального актива (лицензии) на баланс с одновременным указанием срока полезного использования и соответственно нормы амортизации (исходя из срока действия лицензии).

Стоимость нематериального актива включается в расходы отчетного периода равномерно, пропорционально срока полезной службы.

Расчет сумм амортизации предприятия производят методом равномерного списания стоимости ежемесячно, в размере 1/12 годовой суммы.

Для учета сумм накопленной амортизации нематериальных активов предназначены счета подраздела 11 « Амортизация нематериальных активов».

По кредиту счетов 111-116 отражается начисленная сумма амортизации нематериальных активов в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат производства и обращения (935 «Износ основных средств и амортизация нематериальных активов», 811»Расходы по реализации товаров(работ, услуг), 821 «Общие и административные расходы» и других счетов)

Рекомендуемые проводки при приобретении лицензии на право заниматься туристской деятельностью сроком более 1 года.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Корреспонденция счетов | | Сумма |
| Дебет | Кредит |
| 1. Оплата сбора за рассмотрение заявления | 671, 687 | 441 |  |
| 2.Оплата лицензии | 671, 687 | 441 |  |
| 3.Лицензия получена и поставлена на баланс в качестве нематериального актива | 101 | 671, 687 |  |
| 4.Начисление амортизации лицензии | 935  811  821 | 111  111  111 |  |

Вариант 2

Если лицензия получена на срок менее одного года, то расходы по приобретению лицензии не должны быть отражены в составе нематериальных активов. Расходы на приобретение лицензии рекомендуется первоначально учитывать на счете 343 « Прочие» подраздела 34 «Расходы будущих периодов».

В дальнейшем сумма произведенных затрат должна быть включена на расходы отчетного периода в течение срока действия лицензии пропорционально истекшему периоду. Рекомендуемые корреспонденции счетов:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Корреспонденция счетов | |
| Дебет | Кредит |
| 1. Оплата сбора за рассмотрение заявления | 671, 687 | 441 |
| 2. Оплата лицензии | 671, 687 | 441 |
| 3. Отражение затрат по приобретению лицензии | 343 | 671, 687 |
| 4.Ежемесячное списание затрат по приобретению лицензии на расходы отчетного периода: | 938  811  821 | 343  343  343 |

**Учет расходов по сертификации туристских услуг**

Законом Республики Казахстан « О туристской деятельности» предусмотрена сертификация туристского продукта реализуемого туроператорами и турагентами.

Сертификация – это деятельность по подтверждению соответствия продукции, услуг и иных объектов установленным требованиям.

Сертификация проводится в соответствии с требованиями, установленными уполномоченным органом по стандартизации, метрологии и сертификации.

Уполномоченный орган по стандартизации, метрологии и сертификации в области туристской деятельности осуществляет аккредитацию организаций на право проведения работ по сертификации в области туристской деятельности по предложению Агентства Республики Казахстан по туризму и спорту.

При сертификации туристского продукта проверяются показатели, отражающие характер услуг и условия обслуживания, путем анализа информационно-рекламных проспектов, договоров с туристами, туристских путевок, паспортов маршрутов, туристских ваучеров, договоров с гостиницами, транспортными организациями, со страховыми компаниями, с иностранными фирмами и др.

Услуги по проведению сертификации оплачиваются по договоренности с организациями, выдающими сертификаты. Стоимость услуг по сертификации облагается налогом на добавленную стоимость.

Из-за значительной стоимости работ по сертификации можно рекомендовать отразить эти затраты на счете 343 « Прочие» подраздела 34« Расходы будущих периодов».

В дальнейшем суммы таких расходов равными долями списываются на себестоимость исходя из срока, установленного учетной политикой турфирмы. Рекомендуемые корреспонденции счетов:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Корреспонденция счетов | |
| Дебет | Кредит |
| 1.Оплата услуг по сертификации | 671, 687 | 441 |
| 2.Отражены услуги по сертификации | 343 | 671, 687 |
| 3.Отражение НДС по услугам по сертификации | 331 | 671, 687 |
| 4.Ежемесячное списание расходов по приобретению сертификата | 938 | 343 |
| 5. НДС, подлежащая зачету | 633 | 331 |

**Учет туроператорской деятельности**

Понятие «туристский продукт» можно использовать для того, чтобы представить формирование его себестоимости аналогично готовой продукции производственной деятельности. Себестоимость производимого продукта при этом формируется из стоимости приобретенных туроператором услуг и прочих затрат туроператора.

Эти затраты согласно методическим рекомендациям к Стандарту бухгалтерского учета №7 «Учет товарно-материальных запасов» (СБУ№7) в части формирования состава и классификации затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)» относятся на себестоимость продукции (т.е. на себестоимость турпродукта).

Важнейшим участком бухгалтерского учета в туристских организациях, осуществляющих туроператорскую деятельность, является учет затрат на формирование туристского продукта и определение его себестоимости.

Методические рекомендации к СБУ №7 «Учет товарно-материальных запасов» в части формирования состава и классификации затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), регламентирует состав затрат, а также перечень статей затрат, методы распределения по видам продукции (работ, услуг).

Для исчисления себестоимости отдельных видов туристской продукции туристские фирмы, с учетом особенностей своей деятельности, самостоятельно устанавливают группировку затрат по статьям калькуляции.

Группировка затрат по калькуляционным статьям позволяет определить назначение расходов и их роль, организовать контроль над расходами, выявлять качественные показатели хозяйственной деятельности как туристской организации в целом, так и ее отдельных подразделений, устанавливать, по каким направлениям необходимо вести поиск путей снижения издержек производства. В наиболее общем виде, в качестве типовой, рекомендуется следующая группировка производственных затрат:

Затраты на приобретение прав на услуги сторонних организаций, используемых в целях формирования туристского продукта;

Затраты, связанные с деятельностью персонала;

Затраты подразделений туристской организации, участвующих в формировании туристского продукта;

Накладные расходы.

В статью « Затраты по приобретению прав на услуги сторонних организаций, используемых при формировании туристского продукта» следует включать затраты на приобретение в целях производства туристского продукта прав на следующие услуги:

по размещению и проживанию, у организаций гостиничной сферы и иных организаций, оказывающих такие услуги, а также у обладателей прав на такие услуги;

по транспортному обслуживанию (перевозке) у организаций-перевозчиков и иных организаций, оказывающих такие услуги, в частности у организаторов чартерных программ а также у обладателей прав на такие услуги;

по питанию, у организаций общественного питания и иных организаций, оказывающих такие услуги, а также у обладателей прав, на такие услуги;

по экскурсионному обслуживанию у экскурсионных бюро и иных организаций, оказывающих такие услуги, в частности у организаторов круизов, сафари, горовосхождений и т.п., а также у обладателей прав на такие услуги;

по медицинскому обслуживанию, лечению и профилактике заболеваний у медицинских учреждений и организаций, санаториев, профилакториев и иных организаций, оказывающих такие услуги, а также у обладателей прав на такие услуги;

по визовому обслуживанию (а также иные затраты, связанные с оформлением турпоездки);

на услуги культурно-просветительского, культурно-развлекательного и спортивного характера у организаций культуры, спорта и иных организаций оказывающих такие услуги, а также у обладателей прав на такие услуги;

на услуги по страхованию туристов в период турпоездки, в том числе страхованию туристов от несчастных случаев и медицинскому страхованию в период турпоездки;

на услуги гидов-переводчиков, сопровождающих;

на иные услуги, используемые при производстве туристского продукта;

В статью « Затраты, связанные с деятельностью персонала» рекомендуется включать:

затраты на оплату труда персонала, включая работников, выполняющих работы на основании договоров гражданско-правового характера;

отчисления от оплаты труда;

затраты, связанные со служебными разъездами персонала.

По статье « Затраты подразделений туристской организации, участвующих в формировании туристского продукта» должны быть отражены затраты подразделений туристской организации, участвующих в производстве туристского продукта посредством выполнения отдельных видов работ и услуг.

К указанным подразделениям туристской организации относятся гостиницы, дома отдыха, кемпинги, спортивные сооружения, специальный туристский транспорт и т.п.

По статье « Накладные расходы» необходимо отражать затраты, связанные с управлением и обслуживанием производства они носят комплексный характер и в состав этих расходов входят все элементы затрат:

расходы на содержание и эксплуатацию зданий и помещений хозяйственного назначения, механизмов, инвентаря, включая амортизацию и ремонт, а также затраты на коммунальные услуги и техническое обслуживание;

затраты на оплату труда хозяйственных работников;

отчисления от оплаты труда;

затраты на командировки, связанные с производственной деятельностью, включая затраты по оформлению заграничных паспортов и других выездных документов;

затраты, связанные с арендой имущества, используемого в туристской деятельности;

затраты, связанные с освоением новых туров;

затраты на охрану труда и технику безопасности, включая затраты связанные с приобретением аптечек и медикаментов, средств наглядной агитации, по предупреждению несчастных случаев и заболеваний, расходы на улучшение условий труда и т.п.

представительские расходы, связанные с производственной деятельностью туристской организации по приему и обслуживанию представителей других организаций, включая иностранных, прибывших на переговоры с целью установления и поддержания взаимовыгодного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседание совета (правления) туристской организации и ревизионной комиссии;

прочие затраты, связанные с производством туристского продукта.

Учет затрат и калькулирование себестоимости туристского продукта можно организовать применением позаказного метода.

Для этого на каждый заказ в бухгалтерии открывается карточка, в которой учитываются затраты по заказу в течение всего срока его формирования.

После составления заказа бухгалтерия открывает калькуляционную ведомость для учета фактических затрат.

Прямые затраты относятся на соответствующий заказ на основании первичных документов. Косвенные затраты, которые непосредственно не относятся к какому-либо определенному заказу, распределяются между всеми заказами путем распределения пропорционально основным расходам.

В течение срока выполнения заказа затраты учитываются как незавершенное производство. По окончании формирования заказа подсчитываются затраты на выполнение заказа. Подсчитанные затраты становятся фактической себестоимостью заказа. Себестоимость единицы продукции определяется делением суммы затрат по статьям калькуляции на количество заказа (турпутевок).

В туристских организациях имеющих подразделения, участвующие в процессе производства туристского продукта посредством выполнения отдельных видов работ и услуг, можно применять также попроцессный метод. При использовании этого метода объектом отнесения затрат является подразделение, которое выполняет технологическую операцию, необходимую для основного производства.

Затраты на каждую операцию, выполняемую такими подразделениями, распределяются по единицам туристского продукта. Преимущество пооперационного метода состоит в «привязке» калькуляции к технологическому процессу формирования туристского продукта.

В управлении затратами туристской организации важная роль отводится способам исчисления себестоимости объекта калькулирования и единицы продукции. Всю совокупность применяемых в туристских организациях способов калькулирования можно отнести к следующим группам:

способ прямого расчета;

способ пропорционального распределения затрат;

комбинированный способ.

Способ прямого расчета заключается в том, что себестоимость туристского продукта определяется на основе прямого учета затрат, а себестоимость турпакета исчисляется делением общей суммы затрат по этой турпродукции на их количество. Он применяется в случае, когда формируется один вид турпакета.

Способ пропорционального распределения затрат применяется для калькулирования себестоимости продукции в условиях одновременного формирования нескольких видов турпродукции, прямое отнесение затрат на которые невозможно.

Сущность способа заключается в том, что затраты на отдельные виды продукции распределяются пропорционально экономически обоснованному базису.

Комбинированный способ калькулирования представляет собой сочетание нескольких способов. Применяется этот способ, когда применение вышеперечисленных способов калькулирования в отдельности невозможно.

Тур представляет собой комплекс услуг по размещению, перевозке, питанию туристов, экскурсионные услуги, а также услуги гидов – переводчиков и другие услуги, предоставляемые в зависимости от целей путешествия. При этом под туристским продуктом понимается право на тур, предназначенное для реализации туристу.

Таким образом, для формирования туристского продукта туроператору необходимо обеспечить туристу оказание комплекса услуг.

Ввиду того, что туристские услуги носят комплексный характер и состоят из множества отдельных услуг, оказываемых различными организациями, перед реализацией туристского продукта право на услуги, входящие в тур, должен приобрести соответствующий туроператор. Это право туроператор приобретает на основании отдельных договоров, заключаемых с организациями, предоставляющими отдельные услуги или путем заключения договора с другим туроператором, обеспечивающим предоставление всех видов услуг, входящих в тур (применяется в основном при выездном туризме).

Формирование туристского продукта может происходить по заказу туристов либо посредством самостоятельных инициативных действий туроператора по заключению договоров.

Учет затрат по формированию туристского продукта по существу представляет собой обычную схему организации учета предприятия, реализующего продукцию собственного производства.

При этом продукцией собственного производства является туристская услуга в виде сформированного тура, реализуемого туристу в виде туристской путевки или ваучера. Исходя из этого, бухгалтерский учет можно вести по схеме, принятой для предприятий, реализующих продукцию собственного производства или, как обычно ее называют, «по производственной схеме».

Можно предположить следующие варианты отнесения на счета финансового учета операций, связанных с формированием себестоимости туристского продукта.

Первый вариант

Учет расходов по формированию себестоимости туристского продукта ведется на счете 900 «Основное производство»

Для учета расходов по формированию себестоимости затрат подразделений туристской организации, участвующих в производстве туристского продукта, рекомендуется применять счет 920 «Вспомогательное производство». С кредита счета 920 «Вспомогательное производство» фактическая себестоимость выполненных работ и оказанных услуг списывается на счет 901 «Материалы» субсчет «Приобретенные услуги» - в части готовой продукции (работ, услуг), используемой в основном производстве.

По окончании отчетного периода количество сформированных туров по ее видам должно быть оценено и оприходовано по фактической себестоимости на счет 221 «Готовая продукция» (по рекомендуемому субсчету « Турпродукт»).

Данный вариант формирования себестоимости туристского продукта могут применять туроператоры работающие как на въездной, так и на выездной туризм. Рекомендуемые проводки:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Корреспонденция счетов | |
| Дебет | Кредит |
| 1. Приобретение у других организаций прав (гарантий) на получение услуг (по отправке, размещению, питанию, экскурсионному обслуживанию и возвращению туристов и прочих услуг) у сторонних организаций. | 901 | 671, 441, 451, 431 |
| 2. Отражение НДС по приобретенному у сторонних организаций услугам, если местом фактического оказания будет Республика Казахстан. (за исключением услуг по международным перевозкам ст.224 НК РК) | 331 | 671, 441, 451 |
| 3. Оплата прав на получение туристских услуг у организаций, оказывающих эти услуги в местах пребывания туристов | 671, 687 | 441, 431 |
| 4. Списание на себестоимость туристского продукта затрат подразделений, участвующих в производстве туристского продукта. | 901 | 920 |
| 5.Отражение собственных расходов, связанных с деятельностью производственного персонала (расходы по оплате труда, начисление социального налога) | 902, 903 | 681, 634 |
| 6. Списание на себестоимость туристского продукта накладных расходов, связанных с обслуживанием производства. | 904 | 930 |
| 7. Отражение накладных расходов, связанных с обслуживанием производства:  израсходованы материалы на цели обслуживания производства, оборудования, помещений и т.п.  расходы на оплату труда работников, занятых обслуживанием производства  начисление социального налога  расходы по ремонту основных средств, осуществленному сторонними организациями  начислен износ основных средств и нематериальных активов, участвующих в обслуживании производства, содержании эксплуатации оборудования и помещений и т.п.  отражение стоимости коммунальных услуг, оказанных сторонними организациями  начисление арендной платы по текущей аренде основных средств  отражение прочих накладных расходов, связанных с обслуживанием производства | 931  932  933  934  935  936  937  938 | 201-206, 208, 671  681  634  671  131-134, 111-116  671  687, 342  341, 651, 441, 451, |
| 8. Обобщение накладных расходов в конце месяца | 930 | 931-938 |
| 9. Обобщение фактических производственных расходов по формированию туристского продукта | 900 | 901-904 |
| 10. Отнесены фактические производственные затраты на стоимость туристской продукции (турпутевки) | 221 | 900 |

Второй вариант

Если на момент поступления заказа от туриста у туроператора уже имеются приобретенные права на комплекс услуг, то заказ будет выполняться на их основе.

При этом, стоимость услуг в части сформированных туров можно сразу списывать на счет реализации при этом в учете возможны следующие записи:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Корреспонденция счетов | |
| Дебет | Кредит |
| 1. Предварительная оплата прав (гарантий) на получение различных услуг (по отправке, размещению, питанию, экскурсионному обслуживанию и возвращению туристов и прочих услуг) | 352 | 441, 451, 431 |
| 2. Отражение НДС по приобретенному у сторонних организаций услугам, если местом фактического оказания будет Республика Казахстан.(за исключением международных перевозок ст. 224 НК РК.) | 331 | 441, 451 |
| 3. Списание авансом оплаченных расходов по приобретению прав (гарантий) на получение услуг на себестоимость реализованных услуг. | 801 | 352 |
| 4.Списание на себестоимость реализованных услуг собственных расходов и расходов подразделений, участвующих в производстве туристского продукта. | 801 | 681, 634, 920 |
| 5. Списание на себестоимость реализованных услуг накладных расходов, связанных с обслуживанием процесса производства турпродукта | 801 | 930 |

Реализация туристского продукта производится по цене, устанавливаемой туристской организацией самостоятельно с учетом рыночных цен на аналогичную продукцию.

В бухгалтерском учете туристская продукция считается реализованной в момент ее передачи покупателю.

Собственные турпутевки туроператоры могут непосредственно реализовывать туристам или по посредническому договору (договору поручения, комиссии или агентскому договору). Туроператор при этом в зависимости от вида договора выступает в роли доверителя, комитента или принципиала.

У туриста право собственности на приобретаемую туристскую путевку по договору возникает с момента ее передачи. В бухгалтерском учете туроператора турпродукт считается реализованным и списывается на счет 801 « Себестоимость реализованных товаров (работ, услуг) следующими записями:

1. Списание фактической себестоимости турпутевки:

Дебет счета 801 « Себестоимость реализованных товаров (работ, услуг)

Кредит счета 221 «Готовая продукция» субсчет «Турпродукт»

2. На договорную стоимость реализованной турпутевки без НДС:

Дебет счета 451, 452 « Наличность в кассе»

Дебет счета 301 «Счета к получению»

Кредит счета 701 « Доход от реализации товаров (работ, услуг)

3. На сумму налога на добавленную стоимость, включенного в счет при реализации турпутевок (по внутреннему туризму):

Дебет счета 451 «Наличность в кассе в национальной валюте»

Дебет счета 301 « Счета к получению»

Кредит счета 633 «Налог на добавленную стоимость»

Туроператоры кроме производственных расходов, связанных с формированием турпродукта, несут также внепроизводственные расходы, связанные с реализацией продукции потребителям. Эти расходы называются коммерческими.

Методические рекомендации к СБУ №7 «Учет товарно-материальных запасов» в части формирования расходов, не включаемых в себестоимость товарно-материальных запасов и признаваемых расходами периода, определили:

общие и административные расходы;

расходы по реализации товарно-материальных запасов;

расходы по процентам.

Расходы периода списываются в том отчетном периоде, в котором они были произведены. В туристских организациях к расходам, связанным с реализацией турпродукта, относятся:

расходы на содержание работников аппарата управления организации и ее структурных подразделений, материально-техническое и транспортное обслуживание их деятельности, включая затраты на содержание служебного автомобильного транспорта и компенсацию за использование личных автомобилей для служебных поездок;

оплату услуг связи, вычислительных центров, банков, а также услуг, осуществляемых сторонними организациями по управлению организацией;

расходы на рекламу, включающие расходы на объявления в печати, радио и телевидении, проспекты, каталоги, буклеты, на участие в выставках, ярмарках и другие аналогичные затраты;

Расходы на рекламу, входящие в состав коммерческих расходов, для целей налогообложения рекомендуется включать на вычеты в пределах установленных нормативов.

оплату консультационных, информационных и аудиторских услуг;

расходы на организованный набор работников с оплатой услуг организаций по подбору кадров, оплату обучения по договорам с учебными заведениями для подготовки, повышения квалификации и переподготовки кадров;

расходы на командировки административного персонала;

расходы по содержанию и аренде основных средств общехозяйственного назначения;

расходы по лицензированию и сертификации по туристской деятельности;

затраты на комиссионные, агентские и иные вознаграждения сторонним организациям (турагентствам), оказывающим туроператору коммерческие услуги;

налоги, сборы и отчисления с имущества, недвижимости;

оплата процентов по кредитам банков;

расходы по выплате процентов по аренде имущества;

прочие расходы.

Для учета внепроизводственных расходов, связанных с управлением туристской организацией, продвижением и реализацией туристского продукта используют активные счета 811 «Расходы по реализации товаров (работ, услуг), 821 «Общие и административные расходы», 831 «Расходы по процентам». Аналитический учет по этим счетам ведется по статьям расходов в соответствии с утвержденной сметой.

Основные бухгалтерские проводки, применяемые в учете туроператора:

Отражение суммы управленческих и хозяйственных расходов:

Дебет счета 821 «Общие и административные расходы»

Кредит счетов 681 «Расчеты с песоналом по оплате труда»

634 «Отчисления от оплаты труда»

111-116 «Амортизация по нематериальным активам»

131-134 «Износ основных средств»

201-206, 208 «Материалы»

311 «Резервы по сомнительным долгам»

333 «Задолженность работников и других лиц»

671 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

687 «Прочая кредиторская задолженность»

686 «Прочие начисленные расходы»

441, 451, 431 «Денежные средства» и т.д.

Отражение суммы расходов, связанных с продвижением и реализацией туристского продукта (турпутевки):

Дебет счета 811 «Расходы по реализации товаров (работ, услуг)

Кредит счетов 111-116 «Амортизация нематериальных активов»

131-134 « Износ основных средств»

201-206, 208 «Материалы»

671 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

687 «Прочая кредиторская задолженность»

681 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

634 «Отчисления от оплаты труда»

686 «Прочие начисленные расходы»

333 «Задолженность работников и других лиц»

441, 451, 431 «Денежные средства» и т.д.

Отражение расходов по выплате процентов по полученным кредитам:

Дебет счета 831 «Расходы по процентам»

Кредит счета 684 «Проценты к оплате»»

Для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности туроператора в отчетном году используется счет 571 «Итоговый доход (убыток)». По кредиту этого счета отражается итоговая сумма полученного дохода, а по дебету итоговая сумма полученных расходов.

Полученные доходы и понесенные расходы в конце отчетного периода (года) для определения финансового результата деятельности туроператора отражаются в бухгалтерском учете следующими записями:

1. Отражение итоговой суммы дохода от реализации туристской продукции за отчетный период:

Дебет счета 701 «Доход от реализации готовой продукции (работ, услуг)

Кредит счета 571 «Итоговый доход (убыток)

2. Отражение итоговой суммы расходов, связанных с формированием себестоимости реализованной туристской продукции за отчетный период:

Дебет счета 571 «Итоговый доход (убыток)

Кредит счета 801 «Себестоимость реализованной готовой продукции (работ, услуг)

3.Списание в конце отчетного периода внепроизводственных расходов (расходов периода)

Дебет счета 571 «Итоговый доход (убыток)»

Кредит счета 821 «Общие и административные расходы»

Кредит счета 811 «Расходы по реализации»

Кредит счета 831 «Расходы по процентам»

**Учет турагентской деятельности**

В отличие от туроператоров организации – турагенты не формируют турпродукта, а продают туры, полностью сформированные сторонними туроператорами, оказывая при необходимости дополнительные услуги.

Концепция правовой организации туристской деятельности у турагентов основана на отношениях купли-продажи туристского продукта.

Практически деятельность турагентов может быть организована в двух вариантах.

В первом случае они по существу приобретают туристский продукт в собственность и далее продают его от своего имени, при этом часто говорят, что турагент занимается «куплей-продажей путевок ».

Во втором случае турагент выступает действительно как агент, т.е. посредник по продаже туристского продукта по агентскому договору, как комиссионер по договору комиссии или поверенный по договору поручения. При этом он реализует турпродукт от своего имени или от имени владельца турпродукта, но за счет владельца, получая при этом посредническое вознаграждение.

Первый вариант

Рассмотрим вариант реализации турпродуктов, приобретенных турагентом для дальнейшей перепродажи. В данном случае купленные турпутевки представляют собой аналог товара и по способу, и по цели приобретения (перепродажа без переработки).

При ведении бухгалтерского учета по этому варианту следует ориентироваться на схемы, применяемые предприятиями торговли.

Рекомендуемые проводки:

1. Приобретение путевки у туроператора для продажи туристам или другим фирмам:

Дебет счета 222 «Товары приобретенные»

Кредит счета 671 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

2. Налог на добавленную стоимость по приобретенным у туроператоров путевкам:

Дебет счета 331 «Налог на добавленную стоимость к возмещению»

Кредит счета 671 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

3. Перечисление денежных средств туроператору:

Дебет счета 671 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит счетов 441 «Наличность на расчетном счете», 431 «Наличность на валютном счете».

Приобретение услуг сторонних организаций, связанных с реализацией турпутевки:

Дебет счета 811 «Расходы по реализации товаров (работ, услуг)

Кредит счетов 671 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 687 « Прочие»

5. Отражение НДС с услуг сторонних организаций:

Дебет счета 331 «НДС к возмещению»

Кредит счетов 671 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 687 «Прочие»

6. Отражение собственных расходов, связанных с управлением туристской организацией:

Дебет счета 821 «Общие и административные расходы»

Кредит счетов 111-116 «Амортизация нематерильных активов»

131-134 «Износ основных средств»

681 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

634 «Отчисления от оплаты труда»

671 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

687 «Прочие»

333 «Задолженность работников и других лиц»

441, 451 «Денежные средства» и т.д.

Списание стоимости реализованной путевки по цене приобретения:

Дебет счета 802 «Себестоимость реализованных товаров приобретенных для продажи»

Кредит счета 222 «Товары приобретенные»

Отражение дохода от реализации турпутевок, переданных покупателям по договорной (продажной) стоимости:

Дебет счета 301 «Счета к получению»

Кредит счета 702 «Доход от реализации приобретенных товаров»

На сумму начисленного НДС по реализованной турпутевке

Дебет счета 301 «Счета к получению»

Кредит счета 633 «Налог на добавленную стоимость»

Второй вариант

Турагент может выступать как посредник, оказывая сторонней туристской организации услуги по реализации туристского продукта за определенное вознаграждение по посредническому договору. И в этом случае турагент заключает с туристом договор возмездного оказания услуг.

Если турагент работает по договору комиссии, то договор купли-продажи на дальнейшую реализацию турпродукта заключает от своего имени, если договор поручения – от имени доверителя, если по агентскому договору, то возможны оба варианта.

Условия заключения посреднических договоров оказывают существенные ограничения на участие посредника в расчетах.

Все расчеты по сделкам на поставку товаров, совершаемым представителем (агентом, поверенным) от имени доверителя (Принципиала), должны проводиться исключительно с расчетного счета доверителя. Фактически это означает запрет на участие поверенного или агента в расчетах. Не допускается зачисление представителем на свои счета доходов (вознаграждения) по указанным сделкам ранее зачисления выручки от них на расчетный счет доверителя.

Во-вторых, если посредник действует по договору комиссии или по агентскому договору, предусматривающему совершение сделок агентом от своего имени, то вся оплата, полученная им по сделкам, за исключением вознаграждения, должна быть перечислена в течение трех дней на счет комитента (Принципиала). Такой порядок расчета должен быть предусмотрен посредническим договором.

В-третьих, посреднику (поверенному, комиссионеру, агенту) не может поручаться исполнение юридических действий, вытекающих из правоотношений доверителя (Комитента, Принципиала), регулируемых налоговым законодательством. Это означает, в частности, что посреднику не может быть поручена уплата налога в бюджет за доверителя или выплата заработной платы лицам, состоящим в трудовых отношениях с доверителем.

Размер вознаграждения при посреднической деятельности устанавливается в виде четко фиксированной суммы, либо в процентном отношении от суммы сделки.

Бухгалтерский учет при этом ведется по обычной схеме, используемой в посреднической деятельности.

Вознаграждение, полученное за оказание посреднических услуг, является доходом турагента и отражается на счетах подраздела 70 «Доход от основной деятельности».

Собственные расходы, связанные с получением вознаграждения, учитываются на счетах подраздела 90 «Основное производство»

Реализация турпродукта отражается по одному из ниже приведенных вариантов:

Первый вариант. Турагент не участвует в расчетах по реализации туристского продукта.

1. Отражение предоставленного туроператором вознаграждения за оказанные посреднические услуги:

Дебет счетов 441 «Наличность на расчетном счете»

431 «Наличность на валютном счете»

Кредит счета 701 «Доход от реализации продукции (работ, услуг)

2. Отражение НДС с комиссионного вознаграждения:

Дебет счета 441 «Наличность на расчетном счете»

Кредит счета 633 «Налог на добавленную стоимость»

3. Отражение собственных расходов, связанных с оказанием посреднической услуги:

Дебет счета 900 «Основное производство»

Кредит счетов 681 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 634, 671, 687, 451, 441, 431 и т.д.

4. Отражение собственных расходов, связанных с управлением фирмы:

Дебет счета 821 «Общие и административные расходы»

Кредит счетов 681, 634, 671, 687, 441, 451, 333 и т. д.

5. Определение себестоимости реализованных услуг:

Дебет счета.801 «Себестоимость реализованной продукции (работ, услуг)»

Кредит счета. 900 «Основное производство»

6. Списание в конце отчетного периода расходов, связанных с оказанием посреднической услуги и расходов периода:

Дебет счета 571 «Итоговый доход (убыток)»

Кредит счетов 801, 821, 831

7. Выявление финансового результата от оказания посреднических услуг:

Дебет счета 701 «Доход от реализации приобретенных товаров»

Кредит счета 571 «Итоговый доход (Убыток)»

Второй вариант. Турагент участвует в расчетах по реализации туристского продукта. Полученный для реализации объем турпродукта следует учитывать у турагента на забалансовом счете 002 «Товары, принятые на комиссию».

1. Получено от туроператора право реализации турпродуктов (по продажной стоимости):

Дебет счета 002 «Товары, принятые на комиссию»

2. Поступление на счет турагента денежных средств от покупателей за реализованные по посредническому договору турпродукцию (турпутевки), в том числе НДС по облагаемому обороту:

Дебет счетов 441, 451, 4431, 452.

Кредит счета 301 «Счета к получению»

3. Оплачены счета разных организаций, за оказанные от имени турагента услуги, в рамках посреднического договора, в том числе НДС:

Дебет счета 671 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит счетов 441, 431, 451.333.

4. Начислено комиссионное вознаграждение по посредническому договору в рамках определенного процента:

Дебет счета 301 «Счета к получению»

Кредит счета 702 «Доход от реализации приобретенных товаров»

5. Начислен НДС подлежащий уплате в бюджет с суммы вознаграждения:

Дебет счета 301 «Счета к получению»

Кредит счета 633 «Налог на добавленную стоимость»

6. Списаны проданные товары - турпутевки:

Кредит счета 002 «Товары, принятые на комиссию»

7. Списаны расходы, произведенные турагентом от своего имени, в рамках посреднического договора без НДС:

Дебет счета 301 «Счета к получению»

Кредит счета 671 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Дебет счета 331 «НДС к возмещению»

Кредит счета 671 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

8. Перечислены средства туроператору за вычетом вознаграждения и расходов, произведенных от своего имени в рамках посреднического договора:

Дебет счета 301 «Счета к получению»

Кредит счета 441 «Наличность на расчетном счете»

9. Отражение собственных расходов, связанных с оказанием посреднической услуги:

Дебет счета 900 «Основное производство»

Кредит счетов 681, 634, 441, 451, 333, 671, 687

На сумму НДС, принятого в зачет по произведенным расходам:

Дебет счета 331 «НДС к возмещению»

Кредит счетов 671, 687, 441, 451, 333

Отражение расходов, связанных с управлением фирмы:

Дебет счета 821 «Общие и административные расходы»

Кредит сч.681, 634, 111-116, 131-134, 671, 687, 441, 451, 333

Определение финансового результата от реализации посреднической услуги:

а). Отражение итоговой суммы дохода за отчетный период:

Дебет счета 702 «Доход от реализации приобретенных товаров»

Кредит счета 571 «Итоговый доход (убыток)»

б). Списание итоговой суммы расходов, связанных с оказанием посреднической услуги:

Дебет счета 571 «Итоговый доход (убыток)»

Кредит счета 801 «Себестоимость реализованной продукции (работ, услуг)»

Списание расходов, связанных с управлением фирмы:

Дебет счета 571 «Итоговый доход (убыток)»

Кредит счета 821 «Общие и административные расходы»

**учет других видов деятельности**

По казахстанскому законодательству туристская организация может заниматься одновременно туроператорской, турагентской и другими видами деятельности.

Кроме основного вида деятельности туристские организации занимаются другими (сопутствующими) видами деятельности:

бронирование и продажа билетов на различные виды транспорта;

резервирование мест в гостиницах;

услуги по оформлению виз, паспортов, страховки

обеспечение различных дополнительных услуг по заказам туристов.

Рассмотрим пример бронирования и продажи авиабилетов и обособленным оказанием услуг по оформлению виз, паспортов и страховки.

Продажа авиационных билетов туристской организацией может выполняться как по агентскому поручению перевозчика, так и самостоятельно при наличии сертификата и аккредитации IATA (Международной ассоциации авиационных перевозчиков).

Наибольший интерес для практики налогообложения представляет первый вариант – когда туристское агентство наряду с продажей туристских путевок (туров) за границу осуществляют продажу международных авиабилетов.

Основанием для названной деятельности является Агентское соглашение, по которому турагенство выступает в качестве Агента и действует в качестве от имени и по поручению Перевозчика.

Согласно Агентскому соглашению Агент обязуется оформить и продавать авиабилеты по маршрутам Перевозчика и от его имени на основе требований и правил и в строгом соответствии с действующими тарифами Перевозчика. Отношения турагентов с авиакомпаниями по оформлению авиабилетов аналогичны отношениям по приобретению турпродуктов.

Оформляется международная авиаперевозка единым перевозочным документом – авиабилетом. Суммы, получаемые Агентом за их продажу, поступают в полном объеме на его расчетный счет (или кассу). Согласно условиям Агентского соглашения все суммы, полученные Агентом за продажу перевозок, включая комиссионное вознаграждение Агента, являются собственностью Перевозчика и доверяются Агенту от имени Перевозчика на хранение до тех пор, пока не будут произведены необходимые взаиморасчеты за проданные перевозки между сторонами.

Турагентства получают бланки авиабилетов от авиакомпаний и учитывают их на забалансовом счете 006 « Авиабилеты », что отражается в бухгалтерском учете следующей записью:

Дебет счета 006 «Авиабилеты»

При продаже кассир агентства заполняет бланк авиабилета и превращает его в билет. Если юридическое или физическое лицо забронировало билет, то бланк заполняется заранее и некоторое время хранится в турагентстве.

Бухгалтерские записи при реализации авиабилетов по агентскому соглашению:

1. Отражена стоимость реализованных авиабилетов (без НДС при оформлении перевозки едиными международными перевозочными документами):

Дебет счетов 452, 451

Кредит счета 301 «Счета к получению»

2. Начислено авиакомпании за реализованные билеты (за вычетом комиссионного вознаграждения)

Дебет счета 301 «Счета к получению»

Кредит счета 671 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

3. Перечислены денежные средства, полученные от покупателей (за вычетом комиссионного вознаграждения) авиакомпании:

Дебет счета 671 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит счета 441 «Наличность на расчетном счете»

4. Отражена сумма комиссионного вознаграждения:

Дебет счета 301 «Счета к получению»

Кредит счета 701 «Доход от реализации продукции (работ, услуг)»

Начислен НДС с суммы комиссионного вознаграждения:

Дебет счета 301 «Счета к получению»

Кредит счета 633 «НДС»

Отражены собственные расходы, связанные с оказанием посреднической услуги:

Дебет счета 900 «Основное производство»

Кредит счетов 671, 687, 681, 634, 441, 451, 431, 333 и т.д.

Отражение НДС, принятого в зачет по приобретенным услугам:

Дебет счета 331 «НДС к возмещению»

Кредит счетов 671, 687, 441, 451, 333

Определение себестоимости реализованных посреднических услуг:

Дебет счета 801 «Себестоимость реализованной продукции (работ, услуг)»

Кредит счета 900 «Основное производство»

Определение финансового результата от оказания посреднической услуги (реализации авиабилетов):

Дебет счета 701 «Доход от реализации продукции (работ, услуг)»

Кредит счета 571 «Итоговый доход (убыток)»

Дебет счета 571 «Итоговый доход (убыток)»

Кредит счета 801 «Себестоимость реализованной продукции (работ, услуг)»

**Учет оформления выездных документов**

В перечень услуг туристских организаций по оформлению выездных документов могут включаться:

подготовка туристам документов для выезда (обеспечение бланками и их заполнением);

фотоуслуги;

оплата за туристов госпошлины;

получение визы и т.п.

Услуги туристских организаций по оформлению виз, паспортов и могут включаться в стоимость путевки, либо оплачиваться туристами отдельно.

В своей повседневной деятельности туристские организации часто сталкиваются с проблемой учета с обособленным оказанием этих услуг. При этом важно уточнить, как формируется облагаемый оборот по НДС.

За визовое оформление посольствам и консульствам оплата производится в иностранной валюте. Туристские организации за оформление паспортов также оплачивают государственную пошлину. При этом услуги туристской организации за оказание услуг туристу должна быть обложена НДС. Услуги же уполномоченных органов (ст.225 НК) НДС не облагаются.

Отражение на счетах бухгалтерского учета операций по визовому оформлению паспортов (визовая поддержка):

Получена от туристов оплата за визовое оформление паспортов:

Дебет счета 451 «Наличность в кассе в национальной валюте»

Кредит счета 687 «Прочие»

Оплачено за визовое оформление паспортов (без НДС):

Дебет счета 687 «Прочие»

Кредит счетов 452, 431, 333

Отражение дохода от оказания услуг:

Дебет счета 687 «Прочие»

Кредит счета 727 «Прочие» подраздела 72 «Доходы от не основной деятельности»

Отражение расходов, связанных с оказанием услуг:

Дебет сч.900, субсчет по учету расходов на оказание услуг

Кредит 681, 634, 687, 441, 451, 671 и т.д.

Списание расходов, связанных с оказанием услуг:

Дебет счета 801 «Себестоимость реализованной продукции (работ, услуг)»

Кредит счета 900, субсчет по учету расходов на оказание услуг

Определение финансового результата от оказания услуги по визовому оформлению паспортов:

Дебет счета 727 «Прочие» подраздела 72 «Доходы от не основной деятельности»

Кредит счета 571 «Итоговый доход (убыток)»

Дебет счета 571 «Итоговый доход (убыток)»

Кредит счета 801 «Себестоимость реализованной продукции (работ, услуг)»

**Учет страхования туристов**

Туристская организация должна гарантировать туристу возмещение его расходов в случае внезапного заболевания или несчастного случая во время поездки. Такое требование установлено Законом «О туристской деятельности в Республике Казахстан». Для этого туристская организация (туроператор или турагент) заключает договоры со страховой компанией (договор поручения или агентский договор).

Порядок расчетов туристской организации со страховой компанией по посредническому вознаграждению устанавливается в условиях договора. Обычно денежные средства, полученные от туристов по договорам страхования, перечисляются на счет страховой компании за вычетом суммы вознаграждения.

Бухгалтерский учет затрат по страхованию туристов зависит от способа оформления туристской путевки. В данной ситуации возможны два варианта:

Турист оплачивает услуги по страхованию в составе стоимости путевки. В этом случае расходы по страхованию включаются в себестоимость турпутевки.

Турист возмещает расходы по страхованию отдельно, сверх стоимости путевки.

Согласно ст.227 пункт 3 НК РК от налога на добавленную стоимость освобождены операции по страхованию и перестрахованию, а также предоставление услуг по заключению и исполнению договоров страхования и перестрахования. Таким образом, операции по страхованию туристов, осуществляемые туристскими организациями освобождаются от НДС.

Турист, приобретая страховой полис, возмещает турфирме затраты по уплате страховых взносов плюс некоторое посредническое вознаграждение.

Отражение на счетах бухгалтерского учета операций по страхованию туристов:

1.Получена от туристов оплата за страхование:

Дебет счета 451 «Наличность в кассе в национальной валюте»

Кредит счета 687 «Прочие»

2. Оплачено страховой организации по договору страхования:

Дебет счета 687 «Прочие»

Кредит счетов 441, 451, 333

3.Отражение дохода от оказания услуги по страхованию:

Дебет счета 687 «Прочие»

Кредит счета727 «Прочие» подраздела 72 «Доходы от не основной деятельности»

4.Отражение расходов, связанных с оказанием услуг по страхованию:

Дебет счета 900, субсчет учета затрат по оказанию услуг

Кредит счетов681, 634, 441, 451, 687, 333

5.Списание расходов, связанных с оказанием услуг:

Дебет счета 801 «Себестоимость реализованной продукции (работ, услуг)»

Кредит счета 900, субсчет учета затрат по оказанию услуг

6.Отражение финансового результата от оказания страховых услуг:

Дебет счета727 «Прочие» подраздела «Доходы от не основной деятельности»

Кредит счета 571 «Итоговый доход (убыток)»

Дебет счета 571 «Итоговый доход (убыток)»

Кредит счета 801 «Себестоимость реализованной продукции (работ, услуг)»