

Н. А. Товма

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В ТУРИЗМЕ

Учебное пособие

Алматы
«Қазақ университеті»
2017

УДК 338.486 + 657.1:338.48

Т 53

*Рекомендовано к изданию Ученым советом
Высшей школы экономики и бизнеса (протокол №10 от 30.06.2015)
и РИСО Казахского национального университета имени аль-Фараби
(протокол № 2 от 08.10.2015)*

Рецензенты:

доктор экономических наук, профессор *А.М. Байдильдина*

доктор экономических наук, профессор *А.А. Сатмурзаев*

доктор (PhD) *А.М. Тлеппаев*

кандидат экономических наук, доцент *Г.К. Нурғалиева*

кандидат экономических наук, доцент *Э.Д. Баишева*

Товма Н.А.

Т 53 Бухгалтерский учет в туризме: учебное пособие /
Н.А. Товма. – Алматы: «Қазақ университеті», 2017. – 300 с.
ISBN 978-601-04-2354-1

В учебном пособии систематизированы и комплексно раскрыты особенности учета в туристических фирмах, описан документооборот в туризме, показана специфика учета затрат и калькулирования себестоимости туристского продукта, отражены особенности финансового и налогового учета в туристических фирмах, предложена методика учета реализации туристского продукта, представлена финансовая отчетность в туристической индустрии и описан учет в гостиничном бизнесе.

Предназначено для использования в учебном процессе при чтении лекций и ведения семинарских занятий для студентов, магистрантов и докторантов (PhD) специальностей «Учет и аудит», «Менеджмент» и «Туризм». Кроме того, пособие представляет интерес для бухгалтеров, финансовых директоров и менеджеров, работающих в туристском и в гостиничном бизнесе.

УДК 338.486 + 657.1:338.48

ISBN 978-601-04-2354-1

© Товма Н.А., 2017
© КазНУ им. аль-Фараби, 2017

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение	5
Глава 1. Особенности туристской отрасли	8
1.1. Понятие и сущность туризма.....	8
1.2. Классификация видов туризма.....	14
1.3. Нормативно-правовое регулирование туристской деятельности.....	29
1.4. Международные туристские организации	37
1.5. Виды договоров в сфере туризма	42
1.6. Туристский продукт и особенности ценообразования в туризме.....	48
Глава 2. Бухгалтерский учет как информационная система в туризме	56
2.1. Цели, задачи и роль бухгалтерского учета в принятии обоснованных решений в туристическом бизнесе	56
2.2. Предмет, принципы, объекты и методы бухгалтерского учета в туристской индустрии.....	63
2.3. Понятие и классификация счетов бухгалтерского учета в туризме	70
Глава 3. Документация, регистры и учетная политика в туризме	79
3.1. Бухгалтерские документы и регистры в туризме.....	79
3.2. Особенности учетной политики в туристическом бизнесе.....	86
Глава 4. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукта, созданного туристским оператором	89
4.1. Сущность и виды туристской операторской деятельности.....	89
4.2. Классификация затрат у туроператора	91
4.3. Методы калькулирования себестоимости туристского продукта	102
4.4. Расчет точки безубыточности в туризме и учет формирования стоимости туристского путешествия	109
4.5. Бухгалтерский учет затрат у туроператора	113
Глава 5. Учет реализации туристского продукта у турагента	119
5.1. Особенности туристской агентской деятельности	119
5.2. Учет реализации турпутевок	123
Глава 6. Учет текущих активов в турфирмах	128
6.1. Учет денежных средств в кассе в национальной валюте	128
6.2. Учет денежных средств в пути на текущих и расчетных счетах	134
6.3. Учет операций на валютных счетах	139
6.4. Учет дебиторской задолженности.....	143
Глава 7. Учет долгосрочных активов в туристических фирмах	153
7.1. Понятие и виды нематериальных активов в туризме	153
7.2. Учет движения нематериальных активов.....	157
7.3. Учет амортизации и обесценения нематериальных активов	

в туризме	166
7.4. Документальное оформление и учет поступления основных средств	169
7.5. Учет износа и обесценения основных средств.....	176
7.6. Учет затрат на ремонт основных средств	183
7.7. Учет выбытия основных средств	186
7.8. Учет арендованных основных средств	189
7.9. Инвентаризация основных средств.....	192
Глава 8. Учет обязательств в туристических фирмах	195
8.1. Классификация обязательств, учет оценочных и прочих обязательств в туризме	195
8.2. Особенности налогового учета и расчетов с бюджетом	200
8.3. Виды оплаты труда и документальное оформление рабочего времени в туристических фирмах	212
8.4. Учет расчетов по оплате труда и задолженности работников	222
Глава 9. Учет финансовых результатов и формы отчетности в туристическом бизнесе	229
9.1. Признание доходов и учет доходов будущих периодов.....	229
9.2. Учет доходов от основной и неосновной деятельности, учет итогового и нераспределенного дохода	233
9.3. Учет расходов периода.....	240
9.4. Состав финансовой отчетности	247
9.5. Элементы финансовой отчетности.....	253
Глава 10. Учет в гостиничном бизнесе	257
10.1. Роль гостиничного бизнеса в развитии экономики страны	257
10.2. Сущность и классификация гостиничных услуг	261
10.3. Учет затрат на производство гостиничной услуги	269
10.4. Учет бронирования, реализации гостиничных услуги и учет расчетов с клиентами гостиницы	276
10.5. Учет услуг питания в гостиничных комплексах	278
10.6. Учет финансовых результатов в гостиничном бизнесе.....	286
Библиографический список.....	291
Об авторе.....	297

ВВЕДЕНИЕ

В современных условиях развития экономики туризм является одним из крупнейших, высокодоходных и наиболее динамично развивающихся секторов мировой экономики и рассматривается как уникальный по своей массовости участников феномен современности. Туризм имеет не только экономическое значение, но и социально-культурное, так как способствует развитию международных связей и культурных обменов между странами, повышает познавательный уровень населения. Туристический бизнес нередко оказывается тем самым рычагом, использование которого позволяет оздоровить экономику страны [1, с. 19]. Туризм проявляет большую стабильность по сравнению с другими отраслями экономики в условиях неустойчивой ситуации на мировых рынках и не приводит к истощению природных ресурсов [1, с. 6]. По доходности данная отрасль занимает третье место в мире после нефтедобывающей промышленности и автомобилестроения. Туризм прямо или косвенно влияет на развитие 32 отраслей экономики [2, с. 245].

Туризм позволяет решить многие проблемы, в том числе и проблему занятости, способствует увеличению числа наемных рабочих и повышению их материального уровня, приводит к развитию рыночной инфраструктуры [3, с. 6]. По оценкам Всемирного совета по путешествиям и туризму, туризм в мировой экономике создает 75 000 000 рабочих мест во всем мире [3, с. 6]. Количество международных туристов в 2015 году превысило 1 миллиард человек. В последнее время появляется все больше организаций, которые осуществляют свою деятельность в туристско-экскурсионной сфере. По разным оценкам, в мире насчитывается от 20 000 до 70 000 турагентств. По данным лондонского журнала «Экономист», в США в 2015 году насчитывалось 32 500 турагентств, из них 19 500, или 60%, относятся к малому бизнесу. В Европе сосредоточено около 70% всех розничных туристских фирм. В них занято 200 000 человек, а

суммарный оборот составляет 75 000 000 000 долларов. Наиболее развитая турагентская сеть сложилась в Чехии, Германии и Великобритании – основных генераторах выездных туристских потоков, а также в Нидерландах, Франции и Италии. В Казахстане – 1203 турагентства, 690 из них – в Алматы [4, с. 3].

В реализации положений индустриально-инновационного развития экономики Казахстана ведущая роль принадлежит системе отечественных кластеров. Особое место среди них занимает туристский кластер. Согласно Посланию Главы государства Н. Назарбаева народу Казахстана «Стратегия «Казахстан-2050: Новый политический курс состоявшегося государства» туризм является одной из приоритетных отраслей несырьевого сектора Республики Казахстан [5, с. 8]. Рынок туристских услуг имеет свои специфические особенности, проявляющиеся в разобщенности его участников – туроператоров, турагентов и непосредственных исполнителей туристских услуг [6, с. 221].

В рыночной экономике существенно возрастает роль бухгалтерского учета как источника достоверных и объективных данных о хозяйственной деятельности предприятия. Эффективность деятельности туристических фирм в современных условиях невозможна без четкой организации бухгалтерского учета, являющегося важнейшим инструментом в управлении затратами, доходами, капиталом и финансами. Разнообразие видов деятельности, которыми занимается туристическая фирма, требует применения различных методов и способов учета и отражения хозяйственных операций. Это обуславливает постановку и ведение четкой системы бухгалтерского учета, являющегося важнейшим инструментом управления. В учете формируется информация об экономических и финансовых показателях работы туристической фирмы. Эта информация после ее обработки и анализа позволяет принимать эффективное решение в сфере управления и поддерживать финансовое равновесие.

Исследования организации и методики бухгалтерского учета в туризме проводились зарубежными специалистами: Андерсоном Х., Барчуковым Н.С., Браймером Р.А., Бургоновой Г.Н., Кирьяновой З.В., Ковтуном М.В., Колдуэллом Н., Комарджановой Н.А., Кусковым А.С., Нидлзом Б., Лесниковым А.Л., Полтушевым Д., Поповой Л.А., Рудановским А., Селезновой Н.Н., Тереховой В.А. и Чернышевой А.В. В Республике Казахстан проб-

лемой развития учета в туризме занимались такие исследователи, как: Абдрасимова Ж.К., Жакипбеков Д.С., Китебаева А.К., Нургалиева Г.К., Нурсеитов Э., Радостовец В.К., Скала В.И. и Тулешева Г.К.

В международной практике бухгалтерский учет принято подразделять на *управленческий, финансовый и налоговый*.

Предназначение финансового учета состоит в предоставлении информации, главным образом, для внешних ее пользователей.

Управленческий учет, напротив, является конфиденциальным, и его данные используются исключительно внутри фирмы управленческим персоналом для принятия решений, определяющих тактику и стратегию развития туристической фирмы. По оценкам специалистов, в экономически развитых странах 90% времени и ресурсов в области бухгалтерского учета отводится на управленческий учет и остальные 10% – на постановку и ведение финансового учета [7, с. 7].

Налоговый учет – процесс ведения налогоплательщиком, в частности туристической фирмой, учетной документации в целях обобщения и систематизации информации об объектах, связанных с налогообложением, а также исчисления налогов и других обязательных платежей в бюджет и составления налоговой отчетности.

Кроме того, в настоящее время существуют предпосылки для создания внутрифирменных положений по бухгалтерскому учету в туризме. При разработке и реализации методики бухгалтерского учета важен учет по отдельным сегментам туристского бизнеса.

Туристический бизнес практически не может существовать без развитой сети гостиниц, отелей и обслуживающих их компаний. Развитие данного бизнеса связано с возрастанием соответствующих расходов на него, что увеличивает разновидность предлагаемых услуг и ведет к повышению качества сервиса. В связи с разнообразием предоставляемого сервиса в гостиницах нужен контроль не только за всем процессом обслуживания гостей и работы персонала, а также за затратами.

ОСОБЕННОСТИ ТУРИСТСКОЙ ОТРАСЛИ

1.1. Понятие и сущность туризма

Слово «туризм» используется с давних времен во многих языках. Считается, что слово «туризм» придумал знаменитый писатель Марк Твен. Он соединил слова «тур» (по-французски – «путешествие») и «авантюризм». В английской письменной речи термин *tourism* появился в XVII-XVIII веках. Позже, в 1841 году, возникло во французском языке слово *tour*, означающее прогулку, поездку и ставшее результатом заимствования из английского языка. Итак, слово *tour* – французского происхождения, а термины *tourist* и *tourism* – английского, которые затем стали использоваться и во французском языке.

История туризма уходит корнями в глубокую древность. Процесс познания человеком окружающего мира в значительной степени связан с путешествиями. Главными мотивами таких походов были торговля, завоевание новых земель.

Периодизация развития туризма очень подробно освещена в работах Г.А. Карповой [8, с. 3]. В ее основу положены технико-экономические и социальные предпосылки. Согласно этой периодизации, в истории развития туризма различают 4 этапа:

1-й этап – до начала XIX века – предыстория туризма;

2-й этап – начало XIX века – начало XX века – элитарный туризм, зарождение специализированных предприятий по производству туристских услуг;

3-й этап – начало XX века и до Второй мировой войны – начало становления социального туризма;

4-й этап – после Второй мировой войны – современный этап. Именно в этот период туризм приобретает действительно массовый характер. Из предмета роскоши он становится потребностью для большинства населения высокоразвитых индустриальных стран [8, с. 3].

Исторически сложилось так, что туристская индустрия зародилась в Европе, которая и сегодня является одним из наиболее посещаемых регионов. Известным путешественником был древнегреческий историк Геродот [8, с. 4]. В результате своих многочисленных странствий он написал большой исторический труд и снискал славу первого греческого туриста. Реальным подтверждением организации путешествий могут служить первые туристские проспекты, которые появились в VIII веке, когда император Карл Великий (742-814) установил дружеские отношения с калифом Палестины Гаруном-аль-Рашидом и французские вельможи поехали на экскурсии в Палестину и другие страны Малой Азии.

В средние века продолжали развиваться экономические и культурные связи между различными странами. Одним из выдающихся арабских путешественников XIV века был странствующий купец Ибн-Баттута.

Считается, что первое массовое туристское путешествие состоялось в 1841 году в Англии, когда предприниматель Томас Кук перевез по железной дороге 600 человек с целью прогулки [9, с. 72]. Активное развитие туристского бизнеса Англии побудило Т. Кука к организации зарубежных поездок. Первая из них была осуществлена во Францию в 1855 году, так как в Париже начала свою работу Всемирная выставка. С 1856 года Т. Кук начинает организовывать туристские путешествия в другие европейские государства. В 1866 году первые группы английских туристов посетили США. Новый бизнес заинтересовал многих предпринимателей. Вслед за фирмой Т. Кука в Англии возникают туристские организации Треймза и сэра Генри Ланна, образуется велосипедный туристский клуб. Несколько позже туристические фирмы появляются во Франции, Италии, Швейцарии и других странах европейского континента. В 1885 году в Петербурге начинает свою деятельность первая туристская компания Л. Липсона [10, с. 337].

Подлинный расцвет международного туризма связан с образованием ООН и ее органа ЮНЕСКО, которые в 50-е годы XX века разработали программу развития туризма, способствующую его превращению в быстро развивающую отрасль экономики.

Современный туризм с присущей ему материально-технической базой, инфраструктурой, менеджментом начал склады-

ваться в XX веке. Важную роль в его становлении и развитии сыграл транспорт. В 20-е годы XX века значительно расширяется географическое пространство иностранного туризма.

В 1925 году в Гааге состоялся первый конгресс Международного союза официальных организаций по пропаганде туризма. В нем приняли активное участие представители 14 европейских стран [10, с. 359].

Вторая мировая война резко сократила объем международного туризма. Только спустя несколько лет после окончания Второй мировой войны международный туризм в Европе начал возрождаться. В этот период туристские обмены и путешествия получили широкое развитие в США и Канаде [10, с. 360].

Рост иностранного туризма привел к тому, что Организация Объединенных Наций и ее специализированные органы начали больше внимания уделять этой быстро развивающейся сфере международного сотрудничества. Так, в 1963 году в Риме была проведена 1 конференция ООН по туризму и путешествиям. На ней были рассмотрены проблемы, касающиеся туризма, и выработаны рекомендации, способствующие ускоренному его развитию [11, с. 361].

Туризм в XXI веке превратился в бурно развивающуюся отрасль мировой экономики [12, с. 49]. Таким образом, туризм возник как товар, который можно купить и продать на потребительском рынке и который реализуется в форме материальных и нематериальных услуг.

В данное время важным остается вопрос более точной формулировки понятия «туризм». Большая часть авторов стремится дать свое наиболее полное определение понятию «туризм».

Одно из первоначальных и наиболее точных определений туризма дано профессорами Бернского университета В. Гунзикером и Г. Крапфом, которое позже было принято Международной ассоциацией научных экспертов туризма. Первоначально эти ученые были того мнения, что туризм можно определить как ряд явлений и взаимоотношений, возникающих как результат путешествий людей, до тех пор, пока это приводит к постоянному пребыванию вне места постоянного проживания и не связано с получением какой-либо выгоды [12, с. 15].

Согласно Манильской декларации по мировому туризму, «туризм – это один из видов активного отдыха, представляющий собой путешествия, совершаемые с целью познания тех или

иных районов, новых стран и сочетаемые в ряде стран с элементами спорта» [13, с. 1].

Гаагская декларация определяет туризм как вид деятельности, который преобразуется в важную форму использования свободного времени отдельных лиц и основное средство межличностных связей и политических, экономических и культурных контрактов, ставших необходимыми в результате интернационализации всех секторов жизни людей [14, с. 2].

Туризм, по определению Международной академии туризма (Монте-Карло, Монако), представляет общее понятие для всех форм временного выезда людей с места постоянного жительства в оздоровительных целях или для удовлетворения познавательных интересов в свободное время или в профессионально-деловых целях без занятий оплачиваемой деятельностью в месте временного пребывания [15, с. 56].

В.А. Кораблев утверждает, что туризм – это межотраслевой комплекс мировой экономики, поэтому отношение к нему со стороны как государства, так и национального туроператора и туристских структур должно быть очень взвешенным и подкреплено финансовыми ресурсами, неважно, будут ли это государственные капитальные вложения или ресурсы инвесторов [16, с. 133].

А.У. Есмаханова указывает, что туризм – временное перемещение людей с места своего постоянного проживания в другую страну или местность в пределах своей страны в свободное время в целях получения удовольствия и отдыха, оздоровительных, гостевых, познавательных или в профессионально-деловых целях, но без занятия оплачиваемой работой в посещаемом месте [17, с.]. Такого же мнения придерживается И.Т. Балабанов [18, с. 45].

М.А. Жукова приходит к выводу об отсутствии однозначного определения понятия «туризм» [19, с. 11]. Несколько другой взгляд на понятие термина «туризм» предлагает казахстанский автор Г.М. Дуйсен. Под словом «туризм» он понимает передвижение людей во времени и пространстве с целью лечения, расширения кругозора и занятия различными видами деятельности, не связанными с переменной места жительства и работы в местах посещения [20, с. 6].

В большинстве своем существующие определения понятия «туризм» затрагивают географическую, социальную, экономическую и правовую стороны туризма. В настоящее время наиболее распространенным определением туризма является опреде-

ление, сформулированное в 1993 году Статистической комиссией ООН, а также рекомендации по статистике туризма Всемирной туристской организацией посещения [21, с. 56]. Согласно данным документам туризм представляет собой деятельность лиц, которые путешествуют и осуществляют пребывание в местах, находящихся за пределами их обычной среды, в течение периода, не превышающего одного года подряд, с целью отдыха, а также с деловыми и другими целями [22, с. 56].

Итак, одни авторы считают, что туризм как явление сводится к понятию туристического тура, т.е. деятельности туроператоров и турагентств.

В Законе «О туристской деятельности» Республики Казахстан указывается, что туризм – путешествие физических лиц продолжительностью от двадцати четырех часов до одного года либо меньше двадцати четырех часов, но с ночевкой в целях, не связанных с оплачиваемой деятельностью в стране (месте) временного пребывания [23, с. 1].

Туристская терминология претерпевает существенные изменения сообразно стремительному темпу развития и формирования как общественных отношений, так и туризма, его отраслей и видов. Кроме этого, в туристском бизнесе имеется своя особая терминология, определяемая в Законе «О туристской деятельности», как:

1) *туристская деятельность* – предпринимательская деятельность физических или юридических лиц по предоставлению туристских услуг;

2) *туристские услуги* – услуги, необходимые для удовлетворения потребностей туриста, предоставляемые в период его путешествия и в связи с этим путешествием (размещение, перевозка, питание, экскурсии, услуги инструкторов туризма, гидов (гидов-переводчиков) и другие услуги, предусмотренные договором на туристское обслуживание, оказываемые в зависимости от целей поездки);

3) *туристский маршрут* – путь следования туриста, представляющий собой перечень всех географических пунктов, объектов посещения, намеченных для прохождения, осмотра (в ходе путешествия) в познавательных, спортивных, эстетических либо иных целях;

4) *туристские ресурсы* – природно-климатические, исторические, социально-культурные, оздоровительные объекты, включающие объекты туристского показа, а также иные объек-

ты, способные удовлетворить духовные потребности туристов, содействовать восстановлению и развитию их физических сил;

5) *туристский рынок* – обращение товаров (работ, услуг) и денег в области туристской деятельности;

6) *туристская отрасль* – отрасль экономики, основной сферой деятельности которой является предоставление туристских услуг, создание туристского продукта, их продвижение и реализация на внутреннем и международном рынках;

7) *экскурсия* – посещение физическим лицом туристских ресурсов в познавательных целях в стране (месте) временного пребывания не более двадцати четырех часов;

8) *экскурсовод* – профессионально подготовленное физическое лицо, обладающее соответствующей квалификацией для оказания экскурсионно-информационных, организационных услуг туристам по ознакомлению с туристскими ресурсами в стране (месте) временного пребывания [23, с. 1-2].

К основной деятельности в туристском бизнесе относятся:

– реализация турпродукта в виде пакета туристских услуг (турпакета);

– реализация отдельных туристских услуг (авиабилетов);

– предоставление информационных услуг в сфере туризма;

– посредническая деятельность (оформление виз, загранпаспортов и страховых полисов);

– экскурсионная деятельность;

– реализация сопутствующих туристских товаров (картографическая продукция, открытки, сувениры и специальное снаряжение);

– прочие услуги основной деятельности.

Исходя из видов деятельности, можно выделить туроператоров и турагентств. Туроператоры производят туристский продукт и реализуют его на сторону или турагенту для дальнейшего его продвижения на рынке. Турагенты приобретают у туроператоров готовый туристский продукт и продают их конечному потребителю – туристу. Развитие отрасли туризма обусловлено рядом факторов:

– наличием в любой стране туристско-рекреационных ресурсов;

– привлечением иностранной валюты из-за рубежа при развитии въездного туризма;

– получением прибыли при небольших затратах;

– отсутствием затрат на приобретение первичных факторов производства;

- развитием малого и среднего бизнеса, который обеспечивает население рабочими местами;
- увеличением сектора сферы услуг;
- формированием имиджа и известностью страны всему мировому сообществу.

Туристская сфера имеет ряд отличительных особенностей:

1. В отличие от путешествий, туризм – это перемещение людей в достаточно короткие промежутки времени. Длительные путешествия совершаются лишь единицами индивидуумов. По статистике наибольшую долю занимает туризм выходного дня (2-3 дня), далее следуют небольшие туристские поездки (6-7 дней), значительно меньшую долю занимают 8-12-дневные туры [4].

2. Для туризма важно определить категорию места постоянного проживания (местожительство). Туризм предусматривает выезд людей с места своего постоянного проживания в иную местность, в страну в целях туризма. Перемещения в пределах местности постоянного проживания, например ежедневные поездки на работу, не могут быть отнесены к туризму.

3. Определение периода свободного времени исходит из общего понимания туризма как способа отдыха. Оно недостаточно справедливо для некоторых видов туризма, например для профессионально-делового, участники которого чаще всего совершают поездки как специалисты, командированные фирмой.

4. Важнейшей категорией является цель туризма, которая позволяет четко выделить виды деятельности, относящиеся к туризму.

5. Туризм – важная составляющая экономики многих государств, обеспечивающая занятость местного населения, наполняемость гостиниц и отелей, ресторанов, зрелищных мероприятий и поступление иностранной валюты.

1.2. Классификация видов туризма

Туристская деятельность со временем видоизменялась от традиционных видов, связанных с культурой, спортом, до новейших. В настоящее время постоянно появляются все новые виды туров. Классификация видов туризма означает выявление его отдельных форм в зависимости от основного показателя – критерия (таблица 1).

Таблица 1

Классификация видов туризма

I. По цели поездки	II. По источникам финансирования	III. По сроку поездки	IV. По сезонности	V. По территориальному признаку	VI. По способу организации поездки	VII. По демографическим и социальным составом участников поездки
<p>→</p> <p>1. Деловой (бизнес-туры, конгрессно-выставочный, инсентив-туризм)</p> <p>2. Коммуникационный туризм</p> <p>3. Культурно-познавательный туризм</p> <p>4. Миссионерский туризм</p> <p>5. Образовательный туризм</p> <p>6. Рекреационный туризм.</p> <p>6.1. Лечебно-оздоровительный туризм (бальнеолотия, бальнеотерапия, грязолечение, климатотерапия, курортотерапия, SPA, wellness, fitness, аюрведа, стоунтерапия).</p> <p>6.2. Познавательный или культурно-развлекательный.</p> <p>6.3. Ностальгический туризм.</p> <p>6.4. Спортивный туризм.</p> <p>6.4.1. Спортивный туризм.</p> <p>6.4.2. Водный туризм:</p> <p>а) дайвинг,</p> <p>б) каякинг,</p> <p>в) рафтинг,</p> <p>г) яхтинг.</p> <p>6.4.3. Охота и рыболовство.</p> <p>6.4.4. Горный туризм.</p> <p>6.4.5. Лыжный туризм.</p> <p>6.4.6. Конный туризм.</p> <p>6.4.7. Гольф</p>	<p>→</p> <p>1. Социальный туризм</p> <p>2. Коммерческий</p>	<p>→</p> <p>1. Продолжительные</p> <p>2. Краткосрочные</p> <p>3. Туры выходного дня</p>	<p>→</p> <p>1. В зависимости от времени года</p>	<p>→</p> <p>1. Внутренний туризм</p> <p>2. Национальный</p> <p>3. Междунардный туризм</p> <p>4. Въездной</p> <p>5. Выездной</p>	<p>→</p> <p>1. Платный туризм</p> <p>2. Самодеятельный туризм</p>	<p>→</p> <p>1. В зависимости от места проживания туриста</p> <p>2. От социального положения в обществе</p> <p>3. По возрастному признаку</p>
	<p>→</p> <p>VIII. По способу передвижения</p> <p>1. Пешеходный туризм</p>	<p>IX. По степени самостоятельности</p> <p>1. Индивидуальный тур.</p>	<p>X. По типу предложения</p> <p>1. Комплексное обслуживание</p>	<p>XI. По степени активности</p> <p>1. Активный туризм</p>	<p>XII. Современный и необычный туризм</p> <p>1. Атомный туризм.</p> <p>2. Толкиен-туризм.</p> <p>3. Темный туризм.</p> <p>4. Гетто-туризм.</p> <p>5. Акулий туризм.</p> <p>6. Халяль-туризм.</p> <p>7. Военный туризм</p>	

7. Религиозный туризм (паломничество, экскурсионный, специализированные туры)	2. С использованием транспорта	2. Групповой тур	2. Все включено (all-inclusive)	2. Пассивный туризм	
8. Событийный туризм.	3. Комбинированный тур		3. Клубный отдых		
9. Экзотический.			4. VIP-тур		
9.1. Приключенческие путешествия.					
9.2 Туры с целью кладонскательства					
10. Экологический туризм.					
10.1. Научный туризм.					
10.2. Туры истории природы.					
10.3. Путешествия в природные резерваты					
11. Этнический					
12. Гастрономический туризм					
13. Экстремальный туризм					
13.1. Бейс-джамперу.					
13.2. Вейкбординг.					
13.3. Виндсёрфинг.					
13.4. Групповая акробатика.					
13.5. Дельтапланеризм.					
13.6. Джайлоо туризм.					
13.7. Кайтсёрфинг.					
13.8. Космический туризм.					
13.9. Маунтинбайкинг.					
13.10. Сёрфинг.					
13.11. Скайсёрфинг.					
13.12. Сноубординг.					
13.13. Стелестология.					
13.14. Парашютный спорт.					
13.15. Фристайл.					
13.16. Х-гонки					
Примечание – составлено автором на основании использования источников 1-12.					

Туризм можно классифицировать по различным критериям:

1. По цели поездки. Этот критерий имеет решающее значение, потому что именно цель поездки больше всего влияет на формирование тура и организацию туристического обслуживания. В зависимости от цели выделяют следующие виды туризма:

1. Деловой туризм. В основе этого вида туризма лежит необходимость выполнения служебных или профессиональных задач. Поездки с деловыми целями рассматриваются как одна из важнейших составных частей современного туристического обмена. Деловой туризм подразделяется на:

а) *бизнес-туры*, подразумевающие насыщенную ознакомительную программу;

б) *конгрессно-выставочный туризм* – это поездки с целью участия в различных мероприятиях (съездах, конгрессах);

в) *ин센див-туризм*. Понятие «incentive» (англ.) трактуется как побудительный, поощряющий. Под данным видом туризма подразумевают поездки, которыми коммерческие фирмы награждают своих сотрудников за высокие показатели в работе или мотивируют их к более производительному труду в будущем, а также проведение выездных семинаров, совещаний, конференций. Первый ин센див-тур был проведен в 1910 году в США компанией National Cash Register Company of Danton. Агенты и дилеры компании были награждены бесплатной поездкой в Нью-Йорк за отличные результаты в работе.

2. Коммуникационный туризм – тур, удовлетворяющий потребности человека в межличностных контактах.

3. Культурно-познавательный туризм, основанный на потребности в расширении знаний по различным направлениям. Культурный туризм получил широкое распространение во второй половине XX века, когда многие развитые страны перешли от индустриального к постиндустриальному обществу, одной из особенностей которого является значительное расширение доступа к культурным благам [24, с. 4]. Культурно-познавательную деятельность можно сгруппировать следующим образом:

а) знакомство с различными историческими, архитектурными или культурными эпохами путем посещения архитектурных памятников, музеев и исторических маршрутов;

б) посещения культурных или артистических представлений: музыкальных, кино или театров, концертов и выставок.

4. Миссионерский туризм, вызванный потребностью человека наиболее полно реализовать свое духовное назначение.

5. Образовательный туризм – путешествия с целью обучения. Наиболее популярными стали следующие виды образовательного туризма:

– учебные поездки с целью изучения иностранного языка или тех или иных общеобразовательных или специальных предметов,

– научные и учебные стажировки,

– участие в семинарах, конференциях, съездах, конгрессах и мастер-классах, с целью обмена опытом и получения новой профессионально важной информации [24, с. 5].

6. Рекреационный туризм – это передвижение людей в свободное время в целях отдыха, необходимого для восстановления физических и душевных сил человека. Для многих стран мира этот вид туризма является наиболее распространенным и массовым. Он осуществляется исключительно с целью отдыха и восстановления физических, эмоциональных и психических сил. Рекреационный туризм включает в себя: лечебно-оздоровительный, познавательный и культурно-развлекательный, ностальгический и спортивный туризм.

6.1. Лечебно-оздоровительный туризм. В его основе лежит потребность в лечении различных заболеваний и представляет собой поездки в санатории и курорты с целью поправления здоровья. Уже древние греки, чтобы поправить свое здоровье, отправлялись в святилище бога-врачевателя Асклепия в Эпидавре. В Древнем Риме в моду вошло купание и лечение на термальных минеральных водах в знаменитых Римских банях. В раннем Средневековье известными курортами были Плом бьер Ле Бен и Ахен. В середине XIV века был основан курорт Карлсбад (ныне Карловы Вары). В настоящее время выделяют следующие разделы курортологии:

1) бальнеология – раздел курортологии, изучающий лечебные минеральные воды, их происхождение, разрабатывающий показания к их применению на курортах и в некурортных условиях;

2) бальнеотерапия – методы лечения, профилактики и восстановления нарушенных функций организма природными и искусственно приготовленными минеральными водами на курортах и в некурортных условиях;

3) грязелечение – метод лечения, профилактики заболеваний организма с использованием лечебных грязей различного происхождения, на курортах и в некурортных условиях;

4) климатотерапия – совокупность методов лечения и профилактики заболеваний организма с использованием дозируемого воздействия климатопогодных факторов и специальных климатопроцедур на организм человека;

5) курортография – описание местоположения и природных условий курортов и курортных местностей с характеристикой их лечебных факторов, бальнеотерапевтических, климатотерапевтических и других условий для лечения и отдыха.

На базе традиционных климатических, бальнеологических и грязевых курортов появились новые формы оздоровления – SPA, wellness, fitness, аюрведа, стоунтерапия и другие. В список услуг, предоставляемых современными курортно-санаторными учреждениями, часто включаются check-up-программы. Аббревиатура и сама идея SPA появились во времена Римской империи, когда уставшие от сражений легионеры изобрели доступный в походах способ лечения боевых ран и болезней. На многих курортах задействованы wellness-программы (оздоровительные, антистрессовые, косметологические). Неизменным спросом на морских курортах пользуются отели с центрами талассотерапии. На Востоке сложилось немало школ врачевания: китайская акупунктура, тайский массаж, индонезийская медицина Джаму, японская рейки.

Итак, лечебно-оздоровительный туризм остается одним из самых перспективных направлений в индустрии туризма.

6.2. Познавательный или культурно-развлекательный – один из видов рекреационного туризма. Данный вид туризма включает поездки людей в целях ознакомления с природными, историко-культурными достопримечательностями, музеями, театрами, общественным строем, жизнью и традициями народов в посещаемой стране.

6.3. Ностальгический туризм предполагает посещение не столько достопримечательностей, сколько памятных мест. Этот вид туризма дает возможность многим туристам получить информацию о своих корнях, а также узнать ряд исторических фактов. Ярким примером ностальгического туризма можно считать массовый поток финнов на местности вокруг Ладожско-

го озера. В период войны с 1939 по 1945 годы около 500 000 финнов были вынуждены покинуть родные места.

6.4. Спортивный туризм – это поездки для участия в различных спортивных состязаниях. Он имеет многовековую историю и традиции, которые содержат не только спортивную составляющую, но и особое мировосприятие любителей приключений, а также необычный образ жизни. Англия в XIX веке стала родиной многих видов спорта, которые сейчас являются основой и событийного, и спортивно-оздоровительного туризма. Британцы стали также родоначальниками альпинизма. Серьезный импульс возникновению спортивного туризма и с применением технических средств дало возрождение в конце XIX века Олимпийских игр.

Всеобщее увлечение спортом повысило интерес к техническим новинкам в области средств передвижения. В начале XX века массовое распространение получили велосипед и автомобиль. Первый клуб велосипедистов возник в Великобритании в 1878 году, где организовывались прогулки по живописным окрестностям городов. Данный клуб занимался популяризацией «отдыха на колесах». Выделяют следующие виды спортивного туризма:

6.4.1. Спелеотуризм – вид спортивного туризма, суть которого заключается в путешествиях по природным подземным пустотам: пещерам и преодолении в них всевозможных преград [25, с. 82]. В Казахстане спелеология и спелотуризм также получили свое развитие. Точкой отсчета, определившей начало исследования пещер в республике, следует считать 1927 год, когда была исследована и описана пещера Коныр Аулие на правом берегу реки Шаган в восточной части Центрального Казахстана [25, с. 82].

6.4.2. Водный туризм является активной формой деятельности, известной с давних времен в странах, имеющих водные ресурсы. Наиболее популярными видами водного туризма являются:

а) дайвинг (подводное погружение, ныряние), очень популярен во всем мире. Сегодня это вполне безопасный, комфортный и доступный вид отдыха;

б) каякинг – это вид спорта, который появился относительно недавно. Он представляет собой сплав по бурной реке на одноместном судне, который и называется каяком. Каяк – это гребная лодка, которую традиционно изготавливали из шкур,

натягивая их на деревянный или костяной каркас. Каяки делятся на несколько разновидностей:

– *слаломный каяк*, предназначен для прохождения на время специальной трассы для гребного слалом,

– *игровые каяки* – каяки, рассчитанные на игровой сплав, используют на сплавах и для выполнения элементов фристайла,

– *сплавной каяк*, предназначен для минимизации сопротивления воды, набегающей на судно, значительный объём (до 300 и более литров) для ускорения всплытия и сокращения глубины погружения,

– *каяк для родео*, предназначен для выполнения элементов фристайла,

– *whitewater kayaking* – сплав в потоке бурной воды, предусматривает наличие многочисленных препятствий, таких как: валы, сбойки, бочки, котлы, сифоны, сливы и водопады,

в) *рафтинг* – спортивный сплав по горным рекам и искусственным гребным каналам на 6-, 4- и 2-местных надувных судах (рафтах);

г) *яхтинг* – это парусный туризм, который считается самым романтичным видом водных путешествий. Он может осуществляться практически на любых достаточно обширных водоемах, начиная от широких рек, заканчивая морскими просторами.

6.4.3. *Охота и рыболовство* – деятельность, связанная с охотой и рыболовством, является традиционной формой туризма.

6.4.4. *Горный туризм*. По официальному определению Всемирной туристической организации, горный туризм – это преодоление маршрутов, пролегающих на высоте не менее 3000 метров над уровнем моря. Это один самых популярных видов активного отдыха, предполагающий пешее прохождение маршрутов с преодолением перевалов, крутых склонов, скальных участков, горных рек и ледников [26, с. 13].

6.4.5. *Лыжный туризм* – это универсальный вид спортивного туризма. Прежде всего, он имеет поразительно тонизирующий эффект, также в эту категорию входят горнолыжные спуски по специальным трассам.

6.4.6. *Конный туризм* – это вид спортивного туризма, являющийся отличным видом активного отдыха, в котором присутствует близкое общение с животными.

6.4.7. *Гольф* является еще одной разновидностью спортивного туризма. Этот вид туризма возник в Великобритании, и затем

распространился на другие страны мира, главным образом в Европу и США.

7. Религиозный туризм (включающий паломничество), основанный на религиозных потребностях людей самых различных конфессий, и является одним из самых старых видов туризма и представляет собой передвижения людей к святым местам с целью посещения храмов и монастырей в дни религиозных праздников или для замаливания грехов. Религиозный туризм имеет три формы: паломничество, экскурсионные туры и специализированные туры, в которых объединяются паломники и экскурсанты.

Паломничество – это посещение религиозных святынь с целью молитвенного общения. Термин «паломничество» происходит от слова «пальма» – ветви именно этого дерева привозили первые паломники-христиане, побывавшие на Святой Земле во время праздника «Вход Господень в Иерусалим». В Средние века паломничество получило широкое распространение. Однако самые первые путеводители для паломников были написаны на греческом языке в Византии еще в VIII веке. По данным Всемирной туристской организации, ежегодно совершают паломничество более 200 000 000 человек [12].

8. Событийный туризм предполагает удовлетворение потребности человека в посещении какого-либо конкретного мероприятия.

9. Экзотический туризм. Слово «экзотика» происходит от греческого *exotikos* – чужой, иноземный. Экзотический туризм связан с желанием увидеть, познать и почувствовать нечто необычное, не присущее повседневной жизни. Экзотические туры бывают следующих видов: приключенческие путешествия и туры с целью кладоискательства.

9.1. Приключенческие путешествия – это нестандартный тур в экзотические и экологически чистые природные резервации, связанный с необычными путешествиями, нетрадиционными транспортными средствами.

9.2. Туры с целью кладоискательства. Различают профессиональные экспедиции в поисках сокровищ и кладов. Например, на островах Индийского океана.

10. Экологический туризм – основан на посещении заповедных территорий, участии в природоохранной деятельности. Впервые термин был использован К. Миллером в 1978 году как обозначение одного из вариантов устойчивого развития туризма.

Бережное отношение к природе и окружающей среде является одним из привлекательных элементов туризма. В международной практике существует такое понятие, как «синий флаг». Его присваивают экологически чистым районам [26, с. 13].

В настоящее время выделяют четыре вида экотуризма и экотуров:

10.1. Научный экологический туризм. К научному туризму относятся и зарубежные научно-исследовательские экспедиции. Например, широко известны экотуры, связанные с наблюдением за поведением птиц в Латинской Америке, подсчетом численности популяций китов в Тихом океане.

10.2. Туры истории природы – это путешествия, связанные с познанием окружающей природы и местной культуры. Этот вид экотуризма особенно популярен в Германии, поэтому его еще называют «немецкой моделью развития экотуризма».

10.3. Путешествия в природные резерваты. Очень часто показ природных объектов, особенно в пещерах, сопровождается цветовой подсветкой, музыкой, театрализованными представлениями, демонстрирующими сцены из жизни аборигенов. Этот вид экотуризма наиболее развит в Австралии, поэтому его отождествляют с австралийской моделью развития экотуризма.

11. Этнический туризм ориентирован на изучение модальных, стандартных, массовых форм этнического бытия, тогда как путешествия с этнокультурной мотивацией стоит рассматривать как более сложный феномен.

12. Гастрономический туризм – это путешествие с целью изучения особенностей кухни какой-либо страны. Особенно популярны посещения винодельческих заводов с дегустацией вин.

13. Экстремальный туризм. Данный вид туризма связан с проведением нестандартного отдыха или путешествий. Нередко такие туры проводятся с использованием нетрадиционного транспорта. Экстремальный туризм имеет десятки, если не сотни разновидностей – от традиционных до экзотических. Основные виды экстремального туризма:

13.1. Бейсджампинг (BASE jumping) – это экстремальный вид спорта, в котором используется специальный парашют для прыжков.

13.2. Вейкбординг представляет собой комбинацию водных лыж, сноуборда, скейта и сёрфинга.

13.3. *Виндсёрфинг* – гонки на специальной овальной доске из углепластика с шероховатой поверхностью для устойчивости, с плавниками стабилизаторами на нижней плоскости и небольшим парусом, который крепится к доске.

13.4. *Групповая акробатика* – разновидность экстремально-го туризма, заключающаяся в том, что при выполнении фигур акробатики парашюты входят в непосредственный контакт с парашютами других спортсменов, при этом часто происходят завалы куполов.

13.5. *Дельтапланеризм* – вид спорта, в котором состязания проводятся на летательном аппарате тяжелее воздуха, состоящем из каркаса с натянутой на нем плотной синтетической тканью.

13.6. *Джайлоо туризм* – один из видов экзотического экстремального отдыха – жизнь в первобытном племени со всеми прелестями кочевого быта. Этот увлекательный вид туризма успешно развивается на высокогорных пастбищах.

13.7. *Кайтсёрфинг*. Суть кайтсёрфинга заключается в том, что человек, стоящий на доске, разгоняется с помощью воздушного змея, веревка от которого находится у него в руках.

13.8. *Космический туризм* – самый дорогой и самый экстремальный вид туризма – путешествие на орбиту Земли.

13.9. *Маунтинбайкинг* – это разновидность экстремального туризма (езда на горном велосипеде), получившая широкое распространение.

13.10. *Сёрфинг* (от англ. *surfing* – «катание (по поверхности)») – это катание на волне на специальных лёгких досках.

13.11. *Скайсёрфинг* – это прыжки с лыжей на выполнение различных фигур в свободном падении. Появившись недавно, скайсёрфинг сразу же стал пользоваться огромной популярностью.

13.12. *Сноубординг* – спуск по снегу с горных склонов на специально оборудованной доске. Сноубординг как отдельный вид спорта появился в Америке в 60-х годах XX века. Это более агрессивный, активный и экстремальный вид спорта.

13.13. *Спелестология* – это увлекательная смесь туризма и науки, изучающая полости искусственного происхождения. В широком смысле слова спелестология – это наука об искусственных подземных сооружениях.

13.14. *Парашютный спорт*. Достаточно консервативный вид спорта. Первые упоминания об использовании парашютов дати-

руются XII веком нашей эры: китайские акробаты использовали маленький парашют, чтобы подстраховывать падения во время выступлений.

13.15. Фристайл – сравнительно молодой вид парашютизма, возник он примерно 10 лет назад. Заключается в показе спортсменом различных фигур в свободном падении. Здесь оценивается красота и сложность элементов, выполненных парашютистом, а также мастерство воздушного оператора, который производит съемки спортсмена в воздухе.

13.16. X-гонки. Отличие от маунтинбайкинга здесь в продолжительности и, как правило, в командности этого вида спорта.

II. По источникам финансирования туризм делится на две категории – коммерческий и социальный.

1. Социальный туризм – разновидность туризма, субсидируемая из средств, выделяемых на социальные нужды в целях создания условий для путешествий, которым государство, государственные и негосударственные фонды и иные благотворительные организации оказывают социальную поддержку как наименее обеспеченной части населения при использовании их права на отдых. Это положение было закреплено в Манильской декларации по мировому туризму [13, с. 2].

2. Коммерческий – это стандартный вариант, когда туристическая фирма реализует свой турпродукт покупателю и, соответственно, получает прибыль.

III. По сроку поездки. Путешествие может длиться от 24 часов до 6 месяцев, по международному законодательству максимальный срок – 1 год. По сроку пребывания поездки делятся на продолжительные, краткосрочные и туры выходного дня.

IV. По сезонности выделяют: зимний, весенний, летний и осенний туры.

V. По территориальному признаку туризм бывает внутренний и национальный и международный.

1. Внутренний туризм – туризм лиц, постоянно проживающих в определенном государстве, в пределах территории этого государства.

2. Национальный туризм – совокупность деятельности в сфере внутреннего и выездного туризма, т. е. обслуживание туристов из числа жителей своего государства.

3. *Международный туризм* – систематизированная и целенаправленная деятельность организаций сферы туризма, связанная с предоставлением туристских услуг и туристского продукта иностранным туристам на территории (въездной туризм) и предоставлением туристских услуг и туристского продукта за рубежом (выездной туризм). Международный туризм подразделяется на въездной и выездной.

4. *Въездной* – путешествия лиц по стране, постоянно проживающих в других странах.

5. *Выездной* – путешествие лиц, постоянно проживающих в стране, например, в другую страну.

VI. По способу организации поездки различают: организованный и частный (неорганизованный) туризм. По способу организации различают плановый и самостоятельный туризм.

1. *Плановый туризм* – вид туризма, разрабатываемый и реализуемый организаторами туризма – туроператорами. Плановый туризм регулируется государством с помощью законодательных и нормативных актов. Начало плановому туризму положил Томас Кук. Именно он в 1849 году придумал продавать туристские услуги в пакете: перевозку, экскурсии и питание.

2. *Самостоятельный туризм* – специфический вид общественной туристской деятельности, осуществляемый на добровольной основе.

VII. По демографическим и социальным составам участников поездки туристы делятся в зависимости от возраста, места проживания туриста (городской житель или сельский), от социального положения в обществе (детский, молодежный и семейный).

VIII. По способу передвижения: пешеходный, с использованием транспорта и комбинированный.

1. *Пешеходный туризм* (или как его еще называют – треккинг) довольно развитый вид туризма. Обычно треккинговые маршруты прокладываются так, чтобы путешественники побывали в самых разных ландшафтах.

2. *Путешествие с использованием стандартных видов транспорта:* воздушный, водный, сухопутный или с использованием экзотических видов транспорта.

3. *Комбинированный туризм* – походы, сочетающие в себе элементы различных видов туризма.

IX. По степени самостоятельности выделяют: индивидуальный и групповой туризм.

1. *Индивидуальный тур* – независимое путешествие одного или нескольких лиц, связанное с обслуживанием, носящим персональный характер, как правило, с более высокими ценами.

2. *Групповой тур* – совместная поездка нескольких лиц (путешествие считается групповым, если количество ее участников составляет не меньше шести и более человек по международным стандартам) по единому маршруту и на одинаковых условиях.

Х. По типу предложения: комплексное обслуживание (package tour), все включено (all-inclusive), клубный отдых (club holidays) и особое внимание (VIP).

Пэкидж-туры – это предоставление клиенту полного комплекса услуг, в которые могут и не входить транспортные услуги. Они организуются по определенной, заранее рекламируемой программе.

При турах «все включено» стоимость перевозки туристов к месту назначения и обратно определяется на основе специально разработанных инклюзив-туров. При расчете стоимости тура «все включено» фирма учитывает стоимость туристских услуг и собственные затраты на содержание аппарата фирмы, издержки на рекламу и определенную прибыль.

XI. По степени активности различают: активный и пассивный туризм.

1. *Активный туризм* заключается в том, что турист сам выбирает цели – объекты, которые он хотел бы посетить, сам прокладывает маршрут.

2. *Пассивный туризм* – путешествия, не связанные с активными способами передвижения туристов и обычно предпочитаемые туристами старшего поколения.

XII. Среди современных необычных видов туризма выделяют:

1. *Атомный туризм.* Этот вид туризма предполагает, что туристы посещают важные для истории Атомного Века места, где произошли значительные события, связанные с атомной энергией. Существуют музеи, специализирующиеся на атомном оружии, при этом места, где взрывались атомные бомбы, вызывают куда больший интерес. Два самых популярных таких места – Хиросима и Нагасаки.

2. *Толкин-туризм* – организованные поездки поклонников книги «Властелин колец» по местам, связанным с событиями

произведения. Толкин-туризм стал частью индустрии развлечений Новой Зеландии после съёмок кинотрилогии Питера Джексона.

3. *Тёмный туризм*. Впервые выражение «темный туризм», или «мрачный туризм», (dark tourism) было употреблено в 1996 году в журнале International Journal of Heritage Studies. Более широкое распространение этого термина получило с 2000 года после выхода в свет книги «Темный туризм» под авторством профессоров Шотландского Университета Малкольма Фоули и Джона Леннона. Тёмный туризм сосредоточен вокруг всего, что имело отношение к смерти, катастрофам, трагедиям. Один из самых посещаемых замков подобного рода в мире – Замок Поенари в Румынии, где жил и убивал граф Дракула. Можно выделить несколько видов темного туризма.

3.1. *Туризм катастроф* предлагает посетить места, пострадавшие от стихийных бедствий – это землетрясения, цунами, наводнения и ураганы.

3.2. *Смертельный туризм* – этот вид направлен на посещение мест трагической историей. Например, концентрационные лагеря смерти в Польше, музеи пыток, тюрьмы со строгим режимом, места исторических сражений, районы, где совершали преступления серийные убийцы, например Джек Потрошитель.

3.3. *Мистический туризм* – путешествия по местам с паранормальной активностью. Обычно это всевозможные замки и поместья, окутанные историями о призраках и приведениях, а также места, связанные с инопланетянами.

3.4. *Туризм по кладбищам*. Экскурсии по кладбищам довольно популярны во всем мире. Туристам интересно посещать места захоронения известных политиков, музыкантов, священнослужителей, художников и писателей.

4. *Гетто-туризм*. Впервые термин «гетто-туризм» появился в середине 2000-х годов и связан с распространением хип-хоп культуры.

5. *Акулий туризм*. Акулий туризм зародился среди людей, которые любят акул.

6. *Халяль-туризм* – вид туризма для мусульман, предоставляющий возможность отдохнуть в соответствии с нормами Ислама.

7. *Военный туризм* – путешествия в зоны боевых действий в целях осмотра достопримечательностей и боевых столкновений [19, с. 3].

Таким образом, классификация видов туризма помогает более досконально изучить развитие туризма, его видоизменения и основные тенденции. Направления туристической деятельности разнообразны, они зависят от наличия имеющегося потенциала по тому или иному виду туристической деятельности, а также от степени освоения их в конкурентных местностях в соответствии с внутренними и внешними требованиями к этой отрасли.

1.3. Нормативно-правовое регулирование туристской деятельности

Эффективное функционирование системы туризма невозможно без планирования, регулирования, координации и контроля со стороны структур, ответственных за его развитие. Именно государство должно проводить целенаправленную, последовательную и эффективную туристскую политику [27, с. 12]. Государственное регулирование развития туризма – это воздействие государства на деятельность субъектов для обеспечения нормальных условий функционирования рыночного механизма и выработки единой концепции развития туристской сферы.

Регулирование туристского бизнеса на государственном уровне производится с целью поддержки внутреннего и въездного туризма, защиты интересов производителей отечественного туристского продукта и путешествующих и с другими целями.

Государственная туристская администрация в развитых европейских странах работает во взаимодействии с местными властями и частным бизнесом для привлечения к выполнению государственных задач финансовых средств из частного сектора, нахождения взаимовыгодных форм сотрудничества между органами управления всех уровней. В результате возникают смешанные по форме собственности государственно-частные институты в области регулирования туризма. Примерами использования третьей модели за рубежом являются такие страны, как: Франция, Испания, Великобритания, Италия, Австрия, Германия, Венгрия и Чехия.

Можно выделить 3 модели государственного управления развития туризма (таблица 2).

Таблица 2

Основные модели государственного регулирования туризма

Модель регулирования	Особенности модели регулирования	Примеры стран, применяющих модель
Модель «саморегулирования»	1) отсутствие центральной туристской администрации, решение вопросов регулирования туризма осуществляется путем рыночной «самоорганизации», обычно на уровне профессиональных ассоциаций; 2) рынок туризма развит, участники туристского рынка экономически сильны и сознательны; 3) туризм не является основным источником доходов национального бюджета	США
Модель «приоритетности туризма»	1) наличие авторитетного государственного органа (министерства) по туризму; 2) значительные объемы финансирования туризма со стороны государства как на развитие инфраструктуры туризма, так и на продвижение национального турпродукта; 3) ключевая роль туристской сферы в экономике и значительный удельный вес доходов от туризма в формировании национального бюджета	Турция, Египет, Мальта, Кипр
Модель «межотраслевого регулирования»	1) регулирование туристской сферы находится в ведении межотраслевого министерства экономического или социального профиля; 2) создается организация, специализирующаяся на продвижении национального турпродукта; 3) тесное взаимодействие государственной туристской администрации с местными властями и частным бизнесом при решении задач развития туризма	Великобритания, Франция, Испания, Чехия, Австрия, Германия, Венгрия, Россия

Формы государственной поддержки туристской сферы могут быть прямыми и косвенными.

К прямым формам относятся инвестиции, направляемые на формирование туристской инфраструктуры, расходы на подготовку кадров, научное и рекламно-информационное обеспечение продвижения национального туристского продукта на мировом рынке.

Косвенные формы поддержки туризма включают:

– налоговые и таможенные льготы, стимулирующие приток инвестиций;

– регулирование внешнеэкономических связей туристских фирм на основании двусторонних правительственных соглашений и законодательных актов по внешнеэкономической деятельности.

Первым наиболее масштабным специальным международно-правовым актом, посвященным туризму, является *Манильская декларация по мировому туризму*, принятая Всемирной конференцией по туризму, которая состоялась в Маниле 27 сентября – 10 октября 1980 года при участии 107 делегаций государств, что свидетельствует об огромной роли туризма, которую уже тогда придавало значение мировое сообщество [13]. Этот документ подтверждает соблюдение прав человека. Основные его положения сводятся к следующим утверждениям:

– соблюдение права человека на отдых, на отпуск и свободу путешествий;

– предоставление максимальных возможностей и льгот в сфере молодежного туризма, туризма лиц преклонного возраста и лиц с физическими недостатками;

– обязанность государств содействовать развитию национального и международного туризма;

– развитие иностранного туризма должно сопровождаться аналогичными усилиями по развитию внутреннего туризма;

– социальный туризм является целью, к которой общество должно стремиться в интересах менее обеспеченных граждан при использовании ими права на отдых;

– обязанность государственной власти участвовать в развитии туризма, определяя основные направления, связанные с поощрением соответствующих капиталовложений;

– удовлетворение туристских потребностей не должно наносить ущерба социальным и экономическим интересам населения туристских районов, окружающей среде, природным ресурсам, историческим и культурным местам;

– туристские ресурсы являются достоянием человечества [13, с. 3].

Манильская декларация закладывает основу для заключения двусторонних и многосторонних соглашений в целях использования ресурсов всех стран для взаимовыгодного развития туризма [28].

Спустя два года после Манильской конференции было созвано Всемирное совещание по туризму в Акапулько (Мек-

сика), которое состоялось 21-27 августа 1982 года. На совещании был принят так называемый *Документ Акапулько* [29]. Помимо традиционного повторения значения туризма для развития международных отношений, укрепления мира, констатации достигнутых рубежей в этой области, в нем содержатся и некоторые новые аспекты. Документ Акапулько подтверждает принципы Манильской декларации и добавляет к ним следующие:

- обеспечение права граждан на отдых, досуг, оплачиваемый отпуск и на создание законодательных положений для облегчения доступа к проведению отпусков всеми слоями населения;
- оказание содействия туризму всеми средствами массовой информации;
- включение туризма в программу образования;
- выпуск информационных материалов о туризме [29].

Результатом логического развития туризма стало принятие *Хартии туризма и Кодекса туриста*, одобренных резолюцией VI сессии Генеральной ассамблеи Всемирной туристской организации, которая состоялась в Софии 22 сентября 1985 года [30].

В Хартии туризма в концентрированном виде закреплены положения предшествующих международных форумов по вопросам туризма. Хартия туризма (1985 г.) и Кодекс туриста, являющийся приложением к Хартии туризма, подтверждают принципы, провозглашенные Манильской декларацией и Документом Акапулько. При этом Хартия устанавливает основные права и обязанности туристов, которые конкретизируются в Кодексе туриста [30].

Кодекс туриста является непосредственным продолжением Хартии туризма и включает в себя несколько статей в основном о тех услугах, которые должны предоставляться туристам в местах их пребывания, а также обязанностях туристов, в частности, уважать культуру страны пребывания [31].

На межпарламентской конференции по туризму, состоявшейся в Гааге 10-14 апреля 1989 года, была принята *Гаагская декларация по туризму*. Это весьма обширный документ. В нем развитие туризма в мире оценивается необычайно весомо и образно для такого рода документов, а именно как «туристская революция». В Гаагской декларации указывается на принцип безопасности и защиты туристов, а также принцип уважения их достоинства; подчеркивается, что туризм должен планироваться

государственными властями и требует выработки единой национальной туристской политики [14].

Большой практический интерес представляет Шенгенское соглашение ЕС «*О едином визовом и туристском пространстве*», вступившее в силу в 1995 году. В любой стране туристская деятельность находится под контролем государства. Так, в Великобритании координацию туристской деятельности осуществляет Британское управление по туризму (British Tourist Authority), созданное в 1969 г. [32].

Межпарламентской ассамблеей СНГ 29 мая 1997 года была принята *Межгосударственная целевая программа «Развитие туристских связей между государствами-участниками СНГ» (концепция)*. Одной из основных задач этой программы, рассчитанной на период, является формирование современной нормативно-правовой базы и основ системы межгосударственного, в рамках СНГ, регулирования туристской деятельности [33].

27 сентября 1999 года на тринадцатой сессии Генеральной ассамблеи ВТО, проходившей в Сантьяго, принят *Глобальный этический кодекс туризма* [34]. Целью Глобального этического кодекса туризма стало обобщение различных документов, кодексов и деклараций, опубликованных в последние годы и имеющих аналогичные цели, для того чтобы дополнить их новыми положениями, отражающими развитие наших обществ [34].

Международные нормы, регулирующие гостиничную деятельность, содержатся также в Международной гостиничной конвенции касательно заключения контрактов владельцев гостиниц и турагентами (1979 г.) и Международной конвенции по контракту на путешествие (1970 г.) [35-36].

Международная гостиничная конвенция распространяется на Международную гостиничную ассоциацию и Всемирную федерацию ассоциации туристских агентств [35]. Данная конвенция применяется к контрактам, заключенным между владельцами гостиниц и турагентами, предприятия которых зарегистрированы в разных государствах. Конвенция применяется в тех случаях, когда между владельцем гостиницы и турагентом не заключен контракт или если между ними возник спор.

Международная конвенция по контракту на путешествие фиксирует все положения, подлежащие включению в контракт. Данный документ регулирует ответственность организаторов путешествий и туристов. В частности, предусматривается, что

туроператор несет ответственность за любой ущерб, связанный с нарушением контракта, в том числе за ущерб, причиненный туристу другими представителями, выполняющими поручения туроператора. Конвенция также устанавливает размер возмещения убытков, понесенных путешественником [36].

В 2002 году на Всемирном саммите по экотуризму (Квебек, 19 – 22 мая 2002 года), проведенном под эгидой ЮНЕП и ВТО, была принята *Квебекская декларация по экотуризму*, в которой изложены рекомендации национальным органам власти, представителям частного сектора, неправительственным и общественным организациям, учебным заведениям, а также межправительственным организациям и финансовым учреждениям [37].

Можно выделить следующие многосторонние международные договора:

– Варшавская конвенция о воздушном транспорте от 12 октября 1929 года [38];

– Чикагская международная конвенция о гражданской авиации от 7 декабря 1944 года, а также принятые в связи с ней Токийская и Монреальская конвенции [39-41];

– Всеобщая декларация прав человека от 10 декабря 1948 года [42];

– Конвенция о таможенных льготах для туризма от 4 июля 1954 года и соответствующий Протокол к ней о таможенных льготах для туристов, касающийся ввоза относящихся к туризму осведомительных документов и материалов (Нью-Йорк, 4 июня 1954 года) [43];

– Международный пакт об экономических, социальных и культурных правах от 16 декабря 1966 года [44];

– Международный пакт о гражданских и политических правах от 16 декабря 1966 года [45];

– Конвенция о защите мирового культурного и природного наследия от 23 ноября 1972 года [46];

– Генеральное соглашение по торговле и услугам от 15 апреля 1994 года [47].

В рамках 14 сессии ВТО также был принят ряд документов. В частности:

– Сеульская декларация «Мир и туризм» (23 сентября 2001 год, город Сеул) [48];

– Осакая декларация тысячелетия (1 октября 2001 года, город Осака) [49];

– Заявление Всемирной туристской организации от имени лидеров туризма (23 сентября – 1 октября 2001 года) [50].

В 2000-2002 году разрабатывалась совместная программа ВТО и ЮНКТАД под названием «Устойчивый туризм – залог искоренения нищеты (ST-EP)». Данная программа направлена на решение двух взаимосвязанных задач: устойчивого развития туризма и искоренения нищеты [51]. Программа ST-EP была одобрена на Всемирном саммите по устойчивому туризму в Йоханнесбурге в августе 2002 года.

Перспективы развития туристского комплекса Казахстана во многом зависят от усиления государственного регулирования туристской сферы на общенациональном уровне, которое должно сочетаться с современной стратегией продвижения региональных турпродуктов.

Важными политико-правовым документами, определяющими развитие туристской отрасли в Республике Казахстан, являются:

1) Государственная программа Республики Казахстан «Возрождение исторических центров Шелкового пути, сохранение и преемственное развитие культуры тюркоязычных государств, развитие инфраструктуры туризма» (с изменениями и дополнениями 14 января 2008 года) [52];

2) Межведомственная Программа деятельности посольств Республики Казахстан по вопросам развития отношений в сфере туризма, нацеленная на привлечение инвестиций в сферу туризма, увеличение туристского потока, а также на защиту интересов и прав казахстанских туристов за рубежом (сентябрь, 1999 год) [53];

3) Постановление Правительства Республики Казахстан № 508 «Концепция развития туристской отрасли Республики Казахстан Республики Казахстан до 2020 года» от 19 мая 2014 года [54];

4) Указ Президента Республики Казахстан № 1030 «Государственная программа инфраструктурного развития «Нұрлы жол» на 2015 – 2019 годы» от 6 апреля 2015 года [55];

5) Указ Президента Республики Казахстан «О стратегическом плане развития Республики Казахстан до 2020 года» (с изменениями и дополнениями от 11.11.2013 года) [56];

6) Постановление Правительства Республики Казахстан № 302 «Об утверждении программы по развитию перспективных

направлений туристской индустрии Республики Казахстан» от 14 апреля 2010 года [57];

7) Постановление Правительства Республики Казахстан № 1064 «Об утверждении Плана мероприятий по формированию туристского имиджа Казахстана» от 26 октября 2000 года [58];

8) Постановление Правительства Республики Казахстан № 1631 «Об образовании Координационного совета по туризму» от 30 октября 2000 года [59];

9) Постановление Правительства Республики Казахстан №1947 «О первоочередных мерах развития туристской отрасли» от 29 декабря 2000 года [60].

Основные цели, задачи, принципы и направления государственной политики Казахстана в сфере туризма определены в Законе Республики Казахстан «О туристской деятельности» [23]. Закон возлагает на государство обязанности содействовать туристской деятельности и создавать благоприятные условия для ее развития, определять и поддерживать направления самой туристской деятельности (т.е. делать выбор, по каким направлениям развивать отечественный туризм), формировать представление о Казахстане как о стране, благоприятной для туризма, осуществлять поддержку и защиту казахстанских туристов, туроператоров, турагентов и их объединения.

Безопасность и защита туристов и уважение их достоинства являются неперенным условием развития туризма. Безопасность туристов на территории Республики Казахстан гарантируется государством. Гражданам Республики Казахстан гарантируются защита и покровительство за ее пределами (ст. 26 Закона Республики Казахстан «О туристской деятельности») [23, с. 19].

В статье 15 Закона «О туристской деятельности» определено, что в целях защиты прав и интересов туристов в Республике Казахстан лицензируются туроператорская, турагентская, услуги инструктора туризма [23, с. 13]. Лицензирование производится в соответствии с Законом Республики Казахстан «О лицензировании», Постановлением Правительства Республики Казахстан № 481 «Об утверждении Правил лицензирования и квалификационных требований, предъявляемых к туроператорской, турагентской деятельности, услугам инструктора туризма» [61, 62]. Лицензия выдается областным (города республиканского значения, столицы) исполнительным органом лицензиату для юридических лиц – по месту его регистрации в органах юсти-

ции, для физических лиц – по месту регистрации в налоговых органах. После получения лицензии заявитель обязан в течение семи месяцев с момента выдачи лицензии получить сертификаты соответствия на оказываемые туристские услуги в соответствии с перечнем, утвержденным Правительством РК, после чего копии их представить лицензиару.

Для получения лицензии туроператоры и турагенты должны заключить договор страхования гражданско-правовой ответственности в соответствии со статьей 14 Закона Республики Казахстан № 513-ІІ «Об обязательном страховании гражданско-правовой ответственности туроператора и турагента» от 31 декабря 2003 г. и внести страховую сумму:

- туроператор – не менее 4000 и не более 10 000 МРП на момент заключения договора;
- турагент – не менее 2000 и не более 5 000 МРП на момент заключения договора [63].

Таким образом, государственное регулирование туристской деятельности осуществляется посредством:

- принятия нормативных правовых актов, направленных на совершенствование отношений в области туристской деятельности;
- лицензирования туристской деятельности, стандартизации и сертификации услуг туристской индустрии в соответствии с законодательством Республики Казахстан;
- выделения бюджетных ассигнований на разработку и реализацию государственных программ развития туризма в соответствии с бюджетным законодательством;
- содействия в продвижении туристского продукта на внутреннем и мировом туристских рынках;
- обеспечения рационального и эффективного использования, учета и защиты туристских ресурсов страны.

1.4. Международные туристские организации

На эффективное развитие бухгалтерского учета в туризме влияет деятельность международных туристских организаций.

Туристские организации можно классифицировать по следующим признакам:

- национально-территориальному: международные, региональные и национальные организации;

- общественно-государственному: правительственные, общественные, частные;
- по виду деятельности: регулирующие, поставщики, рыночные агенты, разработчики, консультанты, проектные организации, обучающие организации, издатели, профессиональные ассоциации, торговые и потребительские организации;
- по сфере деятельности: транспортные (авиационные, автобусные, железнодорожные, автомобильные и круизные), туристские агенты, туроператоры, локальные профсоюзы.

Можно выделить следующие туристские организации:

1. Международные туристские организации.

1. Всемирная туристская организация ВТО (World Tourism Organization – WTO) на сегодняшний день – самая известная и признанная в туристском мире. ВТО была основана 2 января 1975 года путем преобразования неправительственного Международного союза официальных туристских организаций (МСОТО) в межправительственную организацию, действующую под патронажем ООН. Сейчас ее действительными членами являются более 105 государств, несколько ассоциированных и свыше 150 присоединившихся членов (туристские фирмы, авиакомпании, международные организации и прочие). Устав ВТО был принят 27 сентября 1975 года. Начиная с 1980 года, эта дата отмечается как Всемирный день туризма. Штаб-квартира ВТО находится в Мадриде (Испания). ВТО преследует следующие цели:

- ускорять и расширять содействие туризма миру, взаимопониманию, здоровью и процветанию людей в мире,
- помогать людям, иметь доступ к образованию и культуре во время путешествий,
- улучшать стандарты проживания и пребывания в менее развитых районах мира посредством помощи в обеспечении необходимой материально-технической базы для иностранного туризма и развития транспортных путей, соединяющих с данными регионами,
- расширять возможности стран, принимающих туристов, и тем самым вносить вклад в их экономику,
- выступать в роли международного агентства по координации и сотрудничеству между странами,
- предоставлять услуги членам наиболее значимых для совета национальных организаций в области туризма.

2. *Международная организация гражданской авиации (International Civil Aviation Organization – ICAO)*, главной задачей которой является развитие и обеспечение безопасного, специализированного и экономически эффективного международного рынка авиаперевозок согласно международным стандартам и нормам.

II. Международные неправительственные организации универсального характера.

1. *Международный туристский альянс (Alliance Internationale de Tourisme)* – международная туристская организация, действительными членами которой являются национальные автомобильные ассоциации и туристские клубы, объединяющие индивидуальных членов или национальные федерации, состоящие из ассоциаций туристов, создана в 1919 году. Цель Альянса – развитие всех видов международного туризма, в первую очередь автотуризма. Альянс публикует различного рода справочную информацию, в том числе о деятельности клубов-членов, справочники-перечни услуг, предоставляемых клубами иностранным туристам, схемы автомобильных дорог. Альянс в настоящее время объединяет более 140 организаций с общим числом членов около 60 000 000 из 84 стран. Секретариат находится в Женеве (Швейцария).

2. *Международная федерация кемпингов и караванингов*, членами которой являются национальные федерации и ассоциации кемпингов и караванингов. При Федерации существуют Центр туристской информации и ряд специализированных комиссий. Секретариат находится в Брюсселе (Бельгия).

3. *Международная федерация журналистов и писателей по вопросам туризма* – международная организация, членами которой являются национальные объединения журналистов и писателей, освещающих вопросы туризма в прессе. Создана в 1954 году. Цель работы данной организации – пропаганда гуманистических принципов международного туризма, развитие дружественных деловых контактов между журналистами и писателями, защита их профессиональных интересов. Секретариат Федерации находится в Париже (Франция).

4. *Международная ассоциация по конгрессам и съездам (International Congress & Convention Association)* – международная туристская организация, объединяющая турагентства, конгресс-центры, гостиницы и транспортные предприятия,

создана в 1964 году. Основная цель данной организации – развитие конгрессного туризма. Секретариат Ассоциации находится в Амстердаме (Нидерланды).

5. *Всемирная федерация ассоциаций туристских агентств (United Federation of Travel Agents' Associations)* – международная туристская организация, объединяющая в качестве действительных членов национальные туристские ассоциации и организации, в качестве ассоциированных членов – туристские агентства, гостиницы, транспортные предприятия и учебные заведения. Организация создана в 1966 году. Всемирная федерация ассоциаций туристских агентств объединяет 80 национальных ассоциаций и организаций и около 1400 индивидуальных членов, представляющих более 80 стран. Основной целью Всемирной федерации является: создание и укрепление национальных ассоциаций турагентств, оказание им юридической, финансовой, профессиональной и материально-технической помощи, максимальная поддержка престижа профессии туристского агента на международном уровне. Секретариат Всемирной федерации находится в Брюсселе (Бельгия).

III. Международные региональные организации.

1. *Конференция туристских организаций Латинской Америки* – региональная туристская организация стран Латинской Америки, объединяющая более 900 латиноамериканских туристских, транспортных, гостиничных предприятий, а также более 350 туристских предприятий Азии, Африки, Европы. Основана в 1957 году. Главная задача – объединение деятельности всех туристских предприятий и национальных ассоциаций в целях развития туристской индустрии Латинской Америки. Секретариат находится в Буэнос-Айресе (Аргентина).

IV. Международные профсоюзные и молодежные организации.

1. *Международное бюро по молодежному туризму и обмену* – специализированный орган Всемирной федерации демократической молодежи (ВФДМ). Основано бюро в 1960 году. Бюро объединяет около 40 молодежных туристских организаций многих стран. Основная задача – создание условий для молодежного туризма и обмена, развития контрактов между членами Бюро и организациями, деятельность которых направлена на достижение международного взаимопонимания и дружбы между молодежью. Штаб-квартира находится в Будапеште (Венгрия).

2. *Международное бюро социального туризма (International Bureau of social tourism)* – неправительственная международная туристская организация, действительными членами которой являются международные и национальные организации, деятельность которых посвящена социальному туризму. Создано в 1963 году. Целью Бюро является содействие развитию социального туризма в международном масштабе. Секретариат этой организации находится в Брюсселе (Бельгия).

V. Региональные организации.

1. *Азиатско-Тихоокеанская туристская ассоциация (Pacific Asia Travel Association – PATA)*. Ассоциация была основана в 1951 году для развития, продвижения и содействия Азиатско-Тихоокеанским направлениям и представляет 34 страны Азиатско-Тихоокеанского региона, которые объединились для достижения единой цели: добиться успехов в развитии туризма и путешествий в этом огромном регионе. Работа, проводимая этой организацией, направлена на продвижение туризма посредством программ по исследованиям, развитию, образованию и маркетингу. Члены организации обмениваются идеями, ищут разрешение проблем, принимают участие в работе над будущим туризма в Азиатском и Тихоокеанском регионах. Членов в Ассоциации – около 2 000 человек.

2. *Организация экономического сотрудничества и развития – ОЭСР (Organization for Economic Cooperation and Development)*. Была образована 14 декабря 1960 году в Париже. Эта организация создана для реализации целей, направленных:

– на достижение высоких темпов непрерывного экономического развития и роста, а также занятости населения, поднятия уровня жизни стран-членов ОЭСР путем контроля над финансовой стабильностью и как следствие всей этой деятельности – вклад в развитие мировой экономики,

– на благоприятное влияние на целостность экономического развития как в странах-членах ОЭСР, так и в странах, не состоящих в этой организации, а также на сам процесс экономического развития.

3. *Российская ассоциация туристских агентств (РАТА)* создана в Москве 25 июля 1993 году для преодоления негативных тенденций в сфере туризма и поддержки туристского бизнеса. РАТА насчитывает около 500 членов. Основной задачей Ассоциации стало восстановление общего туристского

пространства СНГ. Важным направлением деятельности является оптимальное использование имеющегося потенциала в рамках общего туристского пространства и восстановление внутреннего туризма на основе повышения качества услуг, модернизации гостиничной базы и других объектов.

Членство в международных туристских организациях позволяет туристическим фирмам проводить наиболее эффективную маркетинговую политику своего турпродукта на внешнем рынке, расширять круг потенциальных контрагентов, обмениваться опытом ведения туристской деятельности с иностранными туристскими предприятиями. Таким образом, специализированные международные организации играют решающую роль в развитии туризма.

1.5. Виды договоров в сфере туризма

Деятельность каждой туристической фирмы связана с заключением большого числа договоров (контрактов) с партнерами по бизнесу (туроператорами и турагентами), производителями услуг, страховыми компаниями, потребителями туристских услуг. Договорные отношения в туризме – система договоров и взаимных обязательств, вытекающих из договоров, заключенных между туристскими организациями, а также между туристскими организациями и туристом [64, с. 56]. Классификацией договоров в сфере туризма занимались различные ученые. Так, по мнению Е.Д. Шешениной, договоры в сфере туризма можно подразделить на две группы: регулирующие отношения по основной деятельности юридического лица и «подсобные договоры», т.е. договоры, которые способствуют обеспечению основной деятельности юридического лица [65, с. 23].

На этапе создания туристской фирмы составляется: учредительный договор, бизнес-план, стратегия рекламной компании, обоснование инвестиционных программ, оказание юридической помощи, информационное и технологическое обслуживание, договор аренды офиса, договор аренды транспортных средств, договор аренды оргтехники и т.д.

Кроме того, в туристском бизнесе могут заключаться следующие договора.

1. Договор возмездного оказания услуг между туристической фирмой и туристом. Является одним из видов договоров возмездного оказания услуг. По договору возмездного оказания услуг одна

сторона (исполнитель) обязуется по заданию другой стороны (заказчика) оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), а заказчик обязуется оплатить эти услуги. Причем договор может заключаться как на получение всего комплекса туристских услуг, так и на получение одной какой-либо сопутствующей услуги.

2. *Договоры между туроператором и турагентом (агентские договоры).* В системе договорных отношений субъектов туристической деятельности следует отдельно выделить агентские договоры. По агентскому договору одна сторона – турагент обязуется за вознаграждение совершить по поручению другой стороны – туроператора юридические и иные действия от своего имени, но за счет туроператора либо от имени и за счет туроператора. Соответственно, при заключении агентского договора также необходимо четко представлять права и обязанности сторон. Обычно отношения между туроператором и турагентом строятся по одной из трех правовых моделей:

2.1) *как договор поручения*, по которому туроператор (доверитель), расположенный за рубежом, поручает турагенту (поверенному) заключить от имени доверителя договоры с потребителями;

2.2) *как договор комиссии*, когда в роли комитента выступает зарубежный туроператор, а в роли комиссионера – отечественный турагент. С точки зрения валютного законодательства, туристы имеют возможность оплатить стоимость услуг туроператора как непосредственно за рубежом, так и при заключении договора с турагентством;

2.3) *как договор купли-продажи* имущественных прав (туристского продукта), где определяются: права и обязанности сторон, система взаиморасчетов, формы контроля, условия продвижения туристского продукта на рынок, в частности, организации рекламы, оговариваются условия продажи туристского продукта, степень ответственности сторон при претензиях.

Если договор заключается с туроператором по приему, такие договоры в туристской деятельности обычно называют *договорами о предоставлении услуг по приему туристов или договором наземного обслуживания*. Если же договор заключается непосредственно с исполнителем услуги (например, с гидом-переводчиком), то указывается, какие услуги оказываются. Договор с объектом размещения обычно называют *договором туризма*.

Предметом такого договора является оказание услуг по размещению и обслуживанию туристов.

3. *Договор аренды между туроператором и гостиницами* могут заключаться как договоры на гостиничное обслуживание, агентские договоры, так и договоры аренды. Договор аренды актуален для оформления отношений между гостиницей, турбазой, летним лагерем отдыха или иным предприятием туристской индустрии размещения (арендодателем) и туроператором (арендатором). По данному договору арендатор получает от арендодателя за плату во временное пользование блок гостиничных номеров, турбазу, летний лагерь отдыха для размещения туристов [65, с. 12].

4. *Договор перевозки* может применяться при оформлении отношений как между туроператором и перевозчиком в пользу туриста, так и между транспортной организацией (перевозчиком) и туристом (пассажиром).

5. *Договор фрахтования*. Предметом договора чартера как разновидности перевозки являются вместимость (либо ее часть) транспортного средства для перевозки туристов и их багажа.

6. *Договор простого товарищества* в сфере туризма используется в основном при оформлении отношений между туроператором-резидентом (отправляющей стороной) и туроператором-нерезидентом (принимающей стороной).

7. *Договор коммерческой концессии* (франчайзинга) заключается между двумя туристскими организациями по поводу предоставления правообладателем комплекса исключительных прав, принадлежащих правообладателю, в том числе право на фирменное наименование, коммерческое обозначение и информацию.

8. *Договор страхования в сфере туризма*. Самостоятельно оказывать услуги по страхованию туристическая фирма не может, поэтому она должна заключить договор со страховой компанией, имеющей лицензию на осуществление необходимых видов страхования. При этом туристическая фирма может выступать в роли страхового агента, то есть осуществлять посредническую деятельность в сфере страхования туристов, либо приобретать страховые услуги и включать их в стоимость путевки.

9. *Договора с поставщиками услуг* составляются на основе типового договора с включением вопросов, касающихся обслуживания туристов и взаимоотношений партнеров (поставщика услуг и туроператора). Все взаимоотношения с партнерами-

поставщиками услуг по обслуживанию туристов на маршруте тура оформляются заключением письменных договоров (контрактов). Основные положения договоров с поставщиками услуг аналогичны положениям типового договора:

- предмет договора;
- основные условия;
- права и обязанности поставщика услуг;
- права и обязанности туроператора;
- ответственность сторон;
- форс-мажорные обстоятельства;
- юридические адреса и реквизиты партнеров.

Договор считается заключенным, когда между сторонами в надлежащей форме достигнуто соглашение по всем существенным условиям договора.

10. Договор о твердой закупке мест с полной оплатой. По такому договору фирма гарантирует гостинице полную оплату выделенной квоты мест, независимо от их заполнения. При таких условиях фирма выторговывает более низкие цены на размещение в гостинице, чем обычно.

11. Договор о текущем бронировании. Это наиболее типичный договор для туристских фирм, особенно для тех, которые занимаются организацией индивидуального туризма. По такому договору фирма не получает от гостиницы никакой квоты мест. При обращении клиента она направляет гостинице заявку на бронирование и только по получении от нее подтверждения производит продажу гостиничных услуг. При таком договоре действуют обычные тарифы на гостиничные места.

12. Договор с предприятием питания. Такой договор заключается с отдельным предприятием питания, если питание организуется вне средства размещения туристов и не входит в контракт с гостиничным предприятием. В таком договоре должны быть отражены:

- количество одновременно обслуживаемых туристов,
- регулярность и величина заказов,
- вид питания (шведский стол, обслуживание),
- примерные варианты меню,
- примерные цены на различные рационы питания,
- скидки на большое количество клиентов или на постоянное обеспечение клиентуры,
- сроки подачи заявок на питание,

- определенные сроки снятия заказов без предъявления штрафных санкций,
- материальная ответственность за срыв питания с той или с другой стороны с указанием сроков наступления.

13. Договор с автотранспортным предприятием. По договору аренды транспортного средства с экипажем арендодатель предоставляет арендатору (турфирме) транспортное средство во временное владение и пользование за плату и оказывает своими силами услуги по управлению им и по его технической эксплуатации. Кроме того, в договоре с автотранспортным предприятием необходимо оговорить следующее:

- марки автотранспортных средств, выделяемых для обслуживания туристов (автомашин, автобусов),
- цены и тарифы,
- графики и сроки работы автотранспорта,
- маршруты, на которых будет использоваться автотранспорт,
- сроки подачи заявок на выделение автотранспорта,
- сроки отказа от заявок без предъявления штрафных санкций,
- максимальные сроки ожидания автотранспорта при опоздании туристов,
- основные права и обязанности туристов, гида, экскурсоводов при пользовании автотранспортными средствами на обслуживании,
- скидки и льготы (возможные варианты).

14. Договор с авиакомпаниями. Договоры с авиакомпаниями могут быть трех видов: договор на квоту мест на регулярных рейсах, агентское соглашение и чартер (аренда самолета).

14.1. Договор на квоту мест на регулярных авиарейсах. Квота мест может быть жесткой или мягкой. Это влияет как на условия договора, так и на специальные льготы и скидки.

При жесткой квоте мест вся ответственность за нереализацию мест падает на туристскую фирму, независимо от причины нереализации. Финансовые потери несет турфирма.

При мягкой квоте мест устанавливаются сроки возможного отказа туристической фирмы от квоты или части квоты мест по причине нереализации туристских путевок. Эти сроки предусматривают возможность дальнейшей реализации этих мест самой авиакомпанией или другими ее агентами.

Договор с авиакомпанией на квоту мест на регулярных авиарейсах должен включать:

- график функционирования туров в направлении туда и обратно с указанием мест назначения,
- количество туристов в каждой группе (квота мест),
- сроки подачи заявок и выкупа билетов,
- сроки снятия заказов на билеты без удержания штрафов (мягкий блок),
- виды тарифов на приобретаемые билеты, льготные тарифы, условия их предоставления,
- скидки и льготы на квоту мест,
- порядок и сроки возврата выкупленных, но не использованных билетов, материальную ответственность, вытекающую из сроков возврата (мягкий блок).

14.2. Агентское соглашение с авиакомпанией – это работа по реализации авиабилетов, т.е. когда туристская фирма получает возможность самостоятельно выступать как агентство авиакомпании по продаже билетов, что упрощает и ускоряет процедуру бронирования и оформления проездных документов. Агентское соглашение с авиакомпанией оговаривает следующие моменты: объемы продаж, пределы возможных продаж, цены и тарифы продаж билетов, условия оплаты авиабилетов – предоплата или оплата по мере продажи, размер комиссионного вознаграждения за продажу билетов.

14.3. Чартер (аренда самолета) – договор между владельцами транспортного средства и фрахтователем (нанимателем) на аренду всего транспортного средства или его части на определённый рейс или срок. При организации чартерных перевозок заказчик и авиакомпания определяют маршрут, оговаривают обязанности сторон, выясняют соответствие арендного договора международным правилам и определяют стоимость рейса, которая включает стоимость аренды самолета, расход топлива, работу экипажа, обслуживание в аэропорту.

15. Договор с музеем. Договор с музеем включает:

- варианты экскурсий и их тематику,
- количество экскурсантов в группе,
- цены на экскурсии (на групповые или индивидуальные, по возрастным группам),
- скидки на групповые посещения музея,
- сроки подачи и отмены заявок на проведение экскурсий,

– материальную ответственность за срыв музейной экскурсии по вине одного из партнеров.

Итак, в туристской индустрии договоры заключаются в соответствии с нормами гражданского права в виде соглашений о возникновении, изменении или прекращения прав и обязанностей. Договор носит возмездный характер, в котором каждая из сторон должна не только исполнять свои обязанности, но и получить за это плату или иное встречное представление. С момента выражения туристом намерения воспользоваться своим правом принимающая и отправляющая стороны не вправе расторгнуть или изменить заключенный ими договор без согласия туриста. В договоре с туристом всегда должен быть указан не только туроператор, но и страховая компания, обеспечивающая его финансовые гарантии.

1.6. Туристский продукт и особенности ценообразования в туризме

Успех на рынке туризма в первую очередь определяется привлекательностью предлагаемого туристского продукта [66, с. 7]. Туристский продукт есть более сложная категория, чем продукт вообще. Современный туристский продукт представляет собой совокупность весьма сложных разнородных элементов, таких как:

– природные ресурсы (воздух, вода, солнце и ландшафт), исторические, культурные, архитектурные достопримечательности, которые могут привлечь туриста и побудить его совершить путешествие,

– оборудование (средства размещения туристов, рестораны, оборудование для отдыха и занятий спортом), которое само по себе не является фактором, влияющим на мотивацию путешествия, но при отсутствии которого возникают многочисленные препятствия для возможного путешествия,

– возможности передвижения, которые в определенной мере зависят от моды на различные виды транспорта, используемые туристами.

Некоторые учебные издания под турпродуктом подразумевают «результат деятельности туристских предприятий в виде услуг или их комплекса, предназначенный для продажи на рынке» [66, с. 12]. Кроме того, есть мнемоническое определение турпродукта, определяющее туризм как 4П – перевозка, приют,

питание и показ (по аналогии с маркетингом), где есть 4P – product, placement, price, promotion [67, с. 18].

Т.Т. Христов приводит следующее толкование туристскому продукту: «Туристский продукт представляет собой совокупность туристских услуг, работ, сопровождающих процесс потребления туристских услуг, и товары, потребляемые в туре и вне его» [68, с. 46].

Т. Ушаков характеризует турпродукт следующим образом: «В составе турпродукта туристическая фирма передаёт туристу комплекс имущественных прав (прав требования, обязательствных прав), при наличии которых турист вправе требовать от должников (авиаперевозчика, гостиницы и ресторана) исполнения обязательств по оказанию соответствующих услуг в пользу туриста» [69, с. 46].

В.А. Квартальнов дает несколько определений турпродукта. Первое определение: «Турпродукт – потребительский комплекс, включающий в себя: тур, туристско-экскурсионные услуги и товары». Другое определение: «Совокупность вещественных (предметов потребления) и невещественных (в форме услуги) потребительских стоимостей, необходимых для удовлетворения потребностей туриста, возникших в период его путешествия» [69, с. 34].

Специалисты М.С. Осипов, А.Г. Низамиев, Э.К. Алайчиев считают, что туристский продукт – это совокупность сложных и разнообразных элементов природной и культурной среды, имеющий привлекательные и полезные свойства для туристов [70, с. 7]. В данном определении учтены только два компонента туристского продукта – природа и культура.

Некоторые ученые склонны рассматривать туристский продукт только как услуги. В частности, по определению К.М. Алмакучукова, к туристским продуктам (услугам) относятся многочисленные и разнообразные действия, направленные на удовлетворение актуальных потребностей путешествующего человека [71, с. 7].

М.Д. Кочкорбаева утверждает, что туристский продукт – это совокупность разнообразных товаров, услуг, различных компонентов и условий природной и культурной среды, обладающих полезностью, за которую готов заплатить покупатель. Полезность определяется вкусами и предпочтениями туриста, а главное, целями его путешествия [66, с. 8].

В Законе РК «О туристской деятельности» туристский продукт определяется как совокупность туристских услуг, достаточных для удовлетворения потребностей туриста в ходе путешествия [23].

Итак, турпродукт включает три элемента: тур, турпакет, товары.

Тур – первичная единица туристского продукта; результат работы туристического предприятия на определенном маршруте в сроках, который продается клиенту как единое целое [23]. Тур может быть внутренним, осуществляться в рамках национальных государственных границ, или международным – в одной или нескольких зарубежных странах, то есть за пределами страны постоянного места жительства путешественников [23].

Турпакет – это лишь обязательная часть тура, а значит, и турпродукта [23].

Товары – специфическая материальная часть туристского продукта, охватывающая карты городов, открытки, буклеты, сувениры, туристское снаряжение и неспецифическая часть туристического продукта, которая включает большое количество товаров, дефицитных или дорогих в местах постоянного проживания туристов [23, с. 2].

На практике продукцию туризма, которую предлагают на рынке, делят на три основных вида:

1) *комплексные туристические услуги*, включающие размещение, питание, транспортные, бытовые, экскурсионные, спортивные и оздоровительные услуги, объединенные общей целью и программой пребывания,

2) *отдельные туристические услуги*, такие как размещение, питание, а также транспортные, экскурсионные, спортивные, оздоровительные и бытовые услуги,

3) *товары туристического назначения*, к которым относятся карты, палатки, спальные мешки, рюкзаки и другое туристское и спортивное снаряжение (индивидуальное и групповое), а также сувенирная туристическая продукция.

Выделяют следующие виды туристского продукта.

1. *Туристский продукт* – это материальный предмет, который может функционировать самостоятельно или, чаще, являться дополнением к другим продуктам. Например, путеводитель, туристическая карта, туристское снаряжение и сувениры.

2. *Мультимедийный продукт*. В последние годы на рынке появился новый вид туристического продукта такого типа, кото-

рый можно назвать «мультимедиа-продуктом». Это могут быть мультимедиа-планы городов, путеводители музеями и историческими памятниками, презентации регионов на компакт-дисках или на интернет-сайтах.

3. *Туристский продукт – событие*, характеризующееся значительной тематической и организационной неоднородностью, а также конкретной локализацией во времени и пространстве. Для такого продукта типичны: неординарность, исключительность, иногда цикличность.

4. *Туристский продукт – услуга*, охватывающая единичную услугу, например гостиничную, гастрономическую, транспортную и экскурсионную.

5. *Туристский продукт – объект*, характеризующийся наличием одной главной услуги с несколькими дополнительными услугами, сосредоточенными в одном месте. Например, музей, спортивно-концертный зал, конгресс-центр, отель, пещера, памятник природы.

6. *Туристский продукт – маршрут*, объединяющий несколько мест или объектов с определенной значимой идеей, чаще всего связанных между собой обозначенной трассой (пешеходной, водной, автомобильной), а также имеющий развитую инфраструктуру, элементы которой расположены вдоль трассы.

7. *Туристский продукт – место* (регион, округ, местность и национальный парк), считающееся особым географически детерминированным видом туристического продукта. Это понятие применяется к множеству сложных элементов, выделенных по признаку их конкретной пространственной локализации, а также имеющих характер туристической достопримечательности.

Перечисленные виды туристического продукта показывают, что их можно объединить в две основные группы: базовые (простые) и интегрированные продукты. К первой группе относятся наименее сложные одиночные продукты – услуга и предмет, а ко второй – более сложные, организационно и пространственно интегрированные продукты.

Туристский продукт воспринимается его производителями и потребителями неодинаково. Потребитель воспринимает туристский продукт комплексно, т.е. как пакет услуг [72, с. 3]. С точки зрения производителя он разнообразен и распадается на составные части, каждая из которых представляет собой конкретный вид услуги или товара. Формирование турпродукта яв-

ляется основной функцией туроператора, характеризующей сущность туроператорской деятельности. Туристский продукт формируется исходя из конъюнктуры туристского рынка или по конкретному заказу туриста. Очень важное отличие турпродукта от туруслуги заключается в том, что турпродукт можно приобрести по месту жительства, но употребить только в месте производства туристических услуг.

В.А. Квартальнов разъясняет процесс проектирования туристского продукта и его жизненный цикл на рынке: «Жизненный цикл турпродукта состоит из 4 частей. Вначале идет разработка турпродукта – маркетинговый анализ рынка, выявление потребностей потенциальных клиентов, поиск партнеров и составление туристского пакета – выбор мест проживания туристов, способов транспортировки, организация питания и другие дополнительные услуги. Затем турпродукт нуждается в продвижении на рынок – заключать договоры с турагентами и проводить рекламные кампании. Далее следует период продаж и турпродукт начинает приносить прибыль организаторам» [72, с. 14].

В туристском бизнесе вопрос правильности формирования цены и обоснованности каждого ее элемента стоит особенно остро. Обусловлено это особенностями этого бизнеса, а именно: сезонность, природно-климатические условия, одновременное оказание комплекса услуг одному туристу, разнообразный их спектр, численность, возрастной состав группы.

Ценообразование в туризме – это процесс установления цены на конкретный туристский продукт или услугу, где цена – это денежное выражение стоимости туристских услуг. Уровень цены определяет величину прибыли, конкурентоспособность и финансовую устойчивость компании.

Разработка политики цен осуществляется с учетом внешних и внутренних факторов развития туристской организации.

Политика ценообразования в туристских организациях складывается на основе следующих методов:

1. *Ценообразование с ориентацией на уровень конкурентов на общем рынке туристских продуктов* достаточно характерно для туристских организаций. При данном методе ценообразования цены устанавливаются ниже рыночных, на уровне рыночных или выше рыночных в зависимости от требовательности клиентов, предоставляемого сервиса, реальной или предлагаемой ответной реакции конкурентов. Отличительной особенностью турфирм, использующих данный метод цено-

образования, является отсутствие постоянной зависимости между ценами и затратами.

2. *Ценообразование с ориентацией на спрос на туристские услуги* основано на изучении желаний потребителей и установлении цен, приемлемых для целевого рынка. Данный метод применяется в том случае, если цена является решающим фактором в приобретении турпродукта клиентами. При этом выявляется потолок цен – максимальная сумма, которую потребитель будет готов уплатить за данную услугу.

3. *Ценообразование на основе издержек на туристские продукты (затратный метод)* построено на калькулировании полной себестоимости туристского продукта. Преимущества затратного метода:

- ценообразование значительно упрощается, если туристическая фирма может достаточно точно определить структуру полной себестоимости турпродукта;

- применение данного метода основными конкурентами фирмы создает условия для снижения ценовой конкуренции;

- у турфирм появляется возможность уделять значительно меньше внимания колебаниям спроса на туристские продукты.

Однако при разработке гибкой ценовой политики организации турбизнеса должны ориентироваться на все три метода.

Ценовая стратегия в туризме – это выбор возможной динамики изменения исходной цены туристского продукта в условиях рынка.

Для того чтобы успешно реализовать новый продукт, туристическая фирма может использовать несколько ценовых стратегий:

1. *Стратегия высоких цен* (снятия сливок) – может использоваться в условиях отсутствия конкуренции по новому туру и предполагает первоначально установленный высокий уровень продажных цен на туристский продукт.

2. *Стратегия проникновения на рынок* – предполагает установление более низких цен, для того чтобы оказать влияние на как можно большее число потребителей туристского продукта. С освоением рынка и увеличением объемов реализации цена постепенно возрастает.

3. *Стратегия престижных цен* – это намеренно высокие цены для привлечения потребителей, обеспокоенных качеством

туристского продукта, уникальностью, статусом фирмы его предоставляющим.

4. *Стратегия «следования за лидером»* – т.е. ориентация на ценовую политику лидирующей компании в турбизнесе.

5. *Стратегия скользящей падающей цены* – цена последовательно скользит по кривой спроса, но для стимулирования роста спроса на продукт необходимо разрабатывать новые виды туристских продуктов.

6. *Стратегия сегмента рынка* – предполагает учет определенных различий в спросе. Каждое решение по формированию цены должно учитывать реальные ожидания и запросы потребителей, а также желание и возможность уплатить сумму за туристские услуги (ориентация на пожилых людей, которые приобретают туристские продукты в несезонный период времени по сниженным ценам).

При разработке и реализации ценовой стратегии необходимо учитывать также и психологические особенности клиентов. Потребители гораздо более благосклонно относятся к указанию базисной цены и выборочно – к ценам на дополнительные услуги, которые должны оплачиваться отдельно. Как правило, снижение цены на турпродукт ведет к росту спроса и оказывает рекламное воздействие на покупателя. В свою очередь, улучшение рекламы может способствовать увеличению цены на турпродукт. Цена турпакета на одного туриста, т.е. стоимость туристической путевки, определяется по формуле:

$$Ц = (И + Н + П - С +/- К) / (Ч+Р) \quad (1)$$

где: Ц – цена турпакета на одного туриста,

И – себестоимость услуг, входящих в турпакет, составленный туроператором,

Н – косвенные налоги (НДС) по отдельным видам услуг туризма,

П – прибыль туроператора,

С – скидка, предоставленная туроператором туристу с цены отдельных видов услуг, входящих в турпакет,

К – комисионное вознаграждение турагента, реализующего турпакет (знак "+" означает надбавку к цене турпакета; знак "-" означает скидки с цены туроператора в пользу турагента),

Ч – количество туристов в группе,

P – количество лиц, сопровождающих группу туристов по определенному маршруту, чел.

Для туроператора, работающего со своими собственными самолетами или покупающего чартерные рейсы, важным элементом, определяющим цены, является себестоимость места в самолете. Такая себестоимость вычисляется по формуле:

$$S = d*RO/((d-1)*L*N)+t \quad (2)$$

где: S – себестоимость одного места в связанной поездке (туда-сюда),

d – количество отправлений самолета,

RO – стоимость самолета за ротацию,

L – фактор загрузки,

N – количество мест в самолете,

t – налог.

В целом структуру цены на туристский продукт можно представить следующими элементами: себестоимость туристской услуги, косвенные налоги по отдельным видам деятельности, прибыль туристской организации, скидки для отдельных групп туристов, надбавка или скидка в пользу посредника.

Таким образом, именно от ценовой стратегии туристической фирмы, в конечном счете, зависят достигнутые коммерческие результаты, а правильно выбранная ценовая политика оказывает долговременное и решающее значение, как на конкурентоспособность туристских продуктов, так и на деятельность фирмы в целом.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ КАК ИНФОРМАЦИОННАЯ СИСТЕМА В ТУРИЗМЕ

2.1. Цели, задачи и роль бухгалтерского учета в принятии обоснованных решений в туристическом бизнесе

В своем Послании народу Казахстана «Стратегия «Казахстан – 2050: Новый политический курс состоявшегося государства» Президент Республики Казахстан Н.А. Назарбаев отметил: «Отечественное предпринимательство является движущей силой нового экономического курса. Доля малого и среднего бизнеса в экономике должна к 2030 году вырасти, по крайней мере, вдвое. Задача сегодняшнего дня – создание необходимых условий и предпосылок для перехода мелких предприятий и индивидуальных предпринимателей в разряд средних» [4, с. 2]. Решение данной задачи, поставленной Главой государства, позволит Казахстану выйти на международные рынки и занять там свою нишу. На путь формирования встали все отрасли экономики с целью осуществления отечественной системы бухгалтерского учета и аудита в соответствии с международными стандартами. В последние годы была проведена большая работа по реформированию бухгалтерского учета и аудита. Развитие туризма сопровождается возрастанием роли бухгалтерской информации в сферах управления, контроля и анализа предпринимательской деятельности. Своевременность, качество и достоверность этой информации достигаются высоким уровнем подготовленности и профессионализма бухгалтера. В сложившихся условиях хозяйствования компании туристического бизнеса должны четко организовать систему бухгалтерского учета, составлять и представлять пользователям своевременно и достоверно финансовую отчетность, своевременно получать сведения о состоянии активов и обязательств. Данные бухгалтерского учета используются для оперативного руководства работой хозяйствующих субъектов и их структурных подразделений, для

составления экономических прогнозов и текущих планов и, наконец, для изучения и исследования экономических закономерностей развития страны. Решение стоящих перед современным учетом задач обеспечивают три вида хозяйственного учета в туризме: оперативный, статистический и бухгалтерский. Каждый из них выполняет свои задачи и имеет свою сферу применения, но они взаимосвязаны и дополняют друг друга.

Оперативный учет в туризме используется для повседневного, текущего руководства и управления туристической фирмой и дает информацию об отдельных фактах хозяйственной деятельности. К оперативному учету в туризме относятся, например, учет рабочего времени. Такие данные могут быть получены из первичных документов, графиков, по телефону, телефаксу или в устной беседе. Оперативный учет не постоянен во времени, так как надобность в нем возникает по мере необходимости.

Статистический учет в туризме, или статистика, изучает явления, которые носят массовый характер. Этот учет широко использует выборочные методы наблюдения и регистрации. Сведения, полученные в результате статистических исследований, помогают анализировать различные процессы и прогнозировать их дальнейшее развитие.

Бухгалтерскому учету в туризме отводится основная роль в системе управления. Рыночные отношения ставят туристические фирмы перед необходимостью обоснования каждого своего шага. Для этого руководство должно располагать объективной и полной информацией о фактических затратах, себестоимости выпускаемой продукции, полученной прибыли и других факторах, которые влияют на хозяйственные процессы и результаты деятельности предприятия. Для сбора и обработки такой информации используют именно данные бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет в туризме представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации об операциях и событиях индивидуальных предпринимателей и организаций, регламентированную законодательством о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, а также учетной политикой [73, с. 5].

Бухгалтерский учет часто называют «языком» бизнеса и предпринимательства, поэтому в основе организации и ведения бухгалтерского учета должны лежать общие правила, при-

нимаемые и исполняемые всеми участниками хозяйственной деятельности. Эти правила регламентируются законодательными и нормативными актами на уровне государства.

Целью бухгалтерского учета и финансовой отчетности в туризме является обеспечение заинтересованных лиц полной и достоверной информацией о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в финансовом положении индивидуальных предпринимателей и организаций [73, с. 5].

К задачам бухгалтерского учета в туризме относятся:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности туристической фирмы и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям отчетности – руководителям, учредителям и собственникам имущества организации, а также внешним – инвесторам и кредиторам,

- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности туристической фирмы и выявление внутрихозяйственных резервов, обеспечение ее финансовой устойчивости.

Выделяют две основные функции, которые выполняет бухгалтерский учет в системе управления в туризме: информационную и контрольную.

Информационная функция является одной из основных функций учета, так как бухгалтерия туристической фирмы представляет собой место пересечения информационных потоков. Именно здесь собираются все данные о хозяйственной деятельности из разных подразделений и служб, складывается общая картина состояния дел. От того, насколько оперативной, полной и точной является информация о ресурсах, доходах, обязательствах, прибыли зависит вся дальнейшая деятельность туристической фирмы. Без такой информации невозможно решать текущие проблемы и тем более строить планы на будущее.

Контрольная функция является не менее важной в бухгалтерском учете. Контрольная функция позволяет предупреждать и пресекать приписки, злоупотребления, соблюдать режимы экономии, рационально использовать материальные и трудовые ресурсы, сохранять собственность. В связи с этим, можно сказать, что контрольная функция бухгалтерского учета способствует увеличению доходности туристической фирмы.

Большинство данных, необходимых для управления турфирмой, можно получить из данных учета. Различают 3 вида учета: управленческий, финансовый и налоговый.

Управленческий учет в туризме является составной частью системы управления фирмой. Он призван обеспечить сбор и формирование информации, необходимой для контроля текущей деятельности, планирования будущей деятельности и оптимизации использования ресурсов, оценки эффективности хозяйствования, корректировки управляющих воздействий на процессы, протекающие в туристической фирме. Управленческий учет в туризме аккумулирует информацию о внутренней производственной деятельности. Эту систему учета информации определяет сама организация. Данные управленческого учета необходимы для принятия управленческих решений. Внутренняя информация представляется в виде сводок и отчетов из производственных и других подразделений. Данные этого вида учета представляют собой коммерческую тайну. В управленческом учете применяются все виды измерителей, а в финансовом учете – преимущественно денежные.

В финансовом учете в туризме собирается информация о хозяйственных средствах и их источниках. Эта информация является открытой и служит основой для составления бухгалтерской отчетности. Ведение финансового учета обязательно для каждой туристической фирмы.

Финансовый учёт в туризме аккумулирует учётную информацию уставного характера об активах, обязательствах организации, функциональных в инвестиционной и финансовой деятельности организации. На основании информации финансового учёта составляется финансовая отчётность, которая используется менеджерами и руководителями внутри организации, а также внешними пользователями (собственниками, инвесторами, кредиторами, экономическими государственными органами).

Все пользователи бухгалтерской информации в туризме подразделяются на внутренних и внешних.

Внутренние пользователи в туризме используют учетную информацию на всех стадиях принятия управленческих решений. К этой категории пользователей можно отнести: аппарат управления турфирмой, собственников туристской фирмы, руководителей структурных подразделений и специалистов туристической фирмы.

Внешними пользователями в туризме являются сторонние юридические и физические лица с прямым и косвенным

финансовым интересом. По степени финансового интереса в туризме их можно разделить на три группы.

К первой группе относятся пользователи, имеющие прямой финансовый интерес (настоящие или потенциальные инвесторы, кредиторы, поставщики, акционеры, покупатели) и по данным отчетности определяющие финансовое положение и платежеспособность организации. Их интересует, прежде всего, компенсация вложенных средств: возврат кредитов и процентов, исполнение договоров, получение дивидендов, соблюдение экономических интересов и другие вопросы.

Вторая группа пользователей не имеет прямого финансового интереса. К ним относятся:

- налоговые органы, проверяющие налогооблагаемую базу, соблюдение методологии расчета налогов, контролирующие полноту и своевременность их уплаты,

- профессиональные участники фондового рынка – дилеры, брокеры, депозитарии, фондовые биржи и прочие организации, определяющие степень финансовой устойчивости участников фондового рынка,

- органы управления экономикой, использующие информацию о размещении ресурсов, о деятельности организаций при прогнозировании развития отдельных производств, отраслей, регионов.

В третью группу входят пользователи без финансового интереса (аудиторские фирмы и органы статистики).

Внешние пользователи в туризме, которые имеют право на всю или часть внутренней бухгалтерской информации, должны соблюдать действующее законодательство о коммерческой тайне организаций.

Налоговый учет в туризме основывается на данных бухгалтерского учета. Налогоплательщик (налоговый агент), за исключением индивидуального предпринимателя, применяющего специальный налоговый режим для субъектов малого бизнеса на основе патента, самостоятельно организует налоговый учет и определяет формы обобщения и систематизации информации в налоговых целях в виде налоговых регистров таким образом, чтобы обеспечить:

- 1) формирование полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения операций, осуществленных налогоплательщиком (налоговым агентом) в течение налогового периода,

- 2) расшифровку каждой строки форм налоговой отчетности,
- 3) достоверное составление налоговой отчетности,
- 4) предоставление информации органам налоговой службы для налогового контроля.

В сложившихся условиях хозяйствования организации туристического бизнеса должны четко организовать систему бухгалтерского учета, составлять и представлять пользователям своевременно и достоверно финансовую отчетность, своевременно получать сведения о состоянии активов и обязательств.

Правила ведения бухгалтерского учета в туристском бизнесе в РК регламентируются Конституцией Республики Казахстан, Гражданским Кодексом, Законом о туристской деятельности, Законом «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности», Международными стандартами бухгалтерского учета и финансовой отчетности, Типовым планом счетов бухгалтерского учета, утвержденных приказом Министерства Финансов Республики Казахстан и рабочим планом счетов организации, разработанным на основании Типового плана счетов бухгалтерского учета, Приказом Министерства финансов Республики Казахстан №422 «Об утверждении перечня форм годовой финансовой отчетности для публикации организациями публичного интереса (кроме финансовых организаций)» [74, 75, 23, 73, 76, 77, 78].

В нормативных документах определяется порядок регулирования, организации и ведения бухгалтерского учета для всех организаций, являющихся юридическими лицами.

Первый уровень – законодательный, и регулируется Законом о бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

Второй уровень – нормативный, представленный положениями Министерства финансов, т.е. стандартами по бухгалтерскому учету, в которых рассматриваются отдельные вопросы ведения бухгалтерского учета.

Третий уровень – методический, он представлен различными приказами, инструкциями и рекомендациями органов власти по вопросам конкретного применения нормативных документов с учетом отраслевых особенностей. Основным документом такого уровня является План счетов бухгалтерского учета для коммерческих и бюджетных организаций.

Четвертый уровень – уровень хозяйствующего субъекта, представленный организационно-распорядительными доку-

ментами и приказами руководства предприятия по вопросам ведения бухгалтерского учета непосредственно на предприятии с учетом особенностей его хозяйственной деятельности.

В учетной науке издавна существуют чисто теоретические основы и технологические приемы учета. Исходя из теории Фибио Беста, можно провести разграничение учета, в частности учета в туризме по времени его проведения [79, с. 10]. В учетном процессе следует различать четыре стадии. На первой стадии – регистрируют и измеряют учетные данные, на второй – систематизируют их и обобщают в учетных документах, на третьей – объединяют сведения воедино для подготовки отчетности, на четвертой – обобщают и анализируют данные [80, с. 5].

В теории бухгалтерского учета традиционно первичный учет представлен как начальная стадия учетного процесса, которая включает в себя «документирование операций (т.е. наблюдение, измерение и запись операций в документах), представление, обработку и движение первичных документов до сдачи их в архив». Первичный учет представляет собой единую, повторяющуюся во времени, организованную систему сбора, измерения, регистрации, накопления информации, а в условиях автоматизированных систем управления – её передачи и первоначальной обработки [81, с. 5]. Первичный учет не только выполняет начальную стадию восприятия, измерения и регистрации явлений хозяйственной жизни, но и несет в себе контрольные функции, необходимые для выявления тех или иных отклонений [82, с. 67].

Более половины затрачиваемого на организацию учетного процесса времени уходит на текущий учет – составную неотъемлемую его часть. Формирование учетной номенклатуры на данном этапе – самый сложный организационный вопрос. Для текущего учета характерны разработка рабочего плана счетов и отбор хозяйственных операций, содержанием которых является движение средств, смена одной формы другой, каждый вид операций можно сгруппировать по различным классификационным признакам, их наличию и движению. Основные носители учетной информации в процессе текущего этапа – учетные регистры (счетные таблицы определенной формы) и документы расчетного характера.

Заключительный этап учетного процесса – сводный учет. Он представляет собой процесс формирования определенных показателей. Информация сводного (итогового) обобщения

характеризует состояние и результаты деятельности хозяйствующего субъекта. Отличительной особенностью учетных номенклатур данного учета является то, что по содержанию их можно разделить на два вида: обязательное (внешнее), регламентирующее соответствующими инструкциями системы отчетности и необязательные (внутренние), разработанные субъектами.

Пробный баланс (*trial balance*). Запись остатков по всем счетам (*accounts*) организации, имеющим дебетовое сальдо в одной колонке и имеющим кредитовое сальдо – в другой колонке. Данные пробного баланса после некоторой корректировки на суммы стоимости ценных бумаг на момент составления баланса, досрочных платежей и уже понесенных, но еще не выплаченных расходов, амортизации и т.д. используются в подготовке окончательной отчетности.

Трансформационные (корректирующие) проводки – это средство ведения учета по методу начисления. Таким образом, они позволяют финансовой отчетности за разные периоды быть сопоставимыми и уместными для потребностей пользователей. Несмотря на то, что трансформационные проводки часто требуют оценок, эти оценки должны основываться на информации, которую можно проверить.

После регистрации трансформационных записей в Главном журнале и занесении их в Главную книгу составляется трансформированный (откорректированный) пробный баланс (пробный баланс, подготовленный, после всех трансформационных проводок), позволяющий легко составить финансовую отчетность. Обычно для внесения трансформационных записей и составления отчетности бухгалтеры используют трансформационную таблицу, уменьшающую вероятность того, что будет пропущена трансформационная запись, помогающую проверить точность арифметических подсчетов на счетах, и облегчающую составление финансовой отчетности.

2.2. Предмет, принципы, объекты и методы бухгалтерского учета в туристской индустрии

Система бухгалтерского учета и финансовой отчетности в туристических фирмах строится в соответствии с принципами и качественными характеристиками, которые установлены Зако-

ном о бухгалтерском учете и финансовой отчетности и Международными стандартами финансовой отчетности.

Предметом бухгалтерского учета в туризме является хозяйственная деятельность туристической фирмы.

Согласно Закону «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» к принципам бухгалтерского учета и финансовой отчетности относятся:

1. *Начисление.* Важнейший принцип бухгалтерского учета – принцип начисления, который гласит, что доходы и расходы признаются в бухгалтерском учете и отражаются в финансовых отчетах по мере их поступления или возникновения (а не на основе получения денежных средств или оплаты).

2. *Непрерывность* обозначает, что субъект рассматривается непрерывно действующим, т. е. как продолжающий работать в обозримом будущем и у него нет ни намерения, ни необходимости в ликвидации или значительном сокращении масштаба деятельности [73].

Объекты бухгалтерского учета в туризме – это виды имущества, предназначенные для его деятельности, обязательства туристической фирмы, хозяйственные операции, вызывающие изменение состава имущества и обязательств.

По составу и характеру использования имущество туристической фирмы подразделяют на три группы.

1. *Внеоборотные активы в туризме* по составу подразделяются следующим образом:

1.1. *Основные средства в туризме* – материальные активы, предназначенные для использования более года, и включают ту часть имущества, к которой относятся здания, машины, сооружения, оборудование, транспортные средства и инвентарь.

Основные средства в хозяйственном обороте в туризме подразделяются на:

а) *производственные основные фонды* – производственные здания, машины, сооружения и транспорт,

б) *непроизводственные основные фонды* – основные средства, активно влияющие на процесс производства, но не принимающие прямого участия в производстве продукции.

Основные средства в туризме *при использовании* делятся на: а) действующие, б) запасные и резервные, в) бездействующие, г) находящиеся в стадии реконструкции, дооборудования, частичной ликвидации.

Основные средства в туризме *в зависимости от вещественных прав* на объект подразделяются на:

- а) принадлежащие туристической фирме на правах собственника (в том числе сданные в аренду),
- б) находящиеся у организации в хозяйственном ведении,
- в) полученные в аренду.

1.2. Нематериальные активы в туризме – это идентифицируемые неденежные активы, не имеющие физической сущности, но предназначенные для использования в течение длительного периода времени.

1.3. Краткосрочные инвестиции в туризме – это вложения, которые связаны: с приобретением отдельных объектов основных средств, с приобретением объектов природопользования, с приобретением нематериальных активов.

1.4. Долгосрочные инвестиции в туризме – это затраты на создание или увеличение размеров, приобретение внеоборотных активов длительного пользования, не предназначенных для продажи.

2. Оборотные активы в туризме – это вложения, которые производят на срок до 1 года. К оборотным активам в туризме относятся: материальные оборотные средства, основные и вспомогательные материалы, расходы будущих периодов, готовая продукция и средства в расчетах.

Организации или лица, имеющие задолженность данной туристической фирмой, называются *дебиторами*, а средства, подлежащие возврату, – *дебиторской задолженностью*.

К средствам в расчетах в туризме относятся расчеты с работниками предприятия по денежным суммам, выданным им под отчет на хозяйственные нужды.

Учету подлежат натуральные характеристики учётной единицы (тура). К ним можно отнести дату продажи, дату начала тура, дату его окончания, даты оказания каждой из входящих в тур услуг (которые имеют такую дату), количество туристов, направление туризма (страна, город, курорт), наименование отеля (при наличии в туре размещения в отеле), имеющих непосредственное отношение к туру собственных сотрудников и прочее подобное. В маркетинговых целях учёту подлежат количество новых и постоянных клиентов (туристов), их фамилии, адреса, способы связи, предпочтения и т.д.

Для отражения стоимостных показателей в учёте наиболее используются *методы бухгалтерского учёта*. Различают следующие методы бухгалтерского учета в туризме: инвентаризация, оценка, калькуляция, счета, двойная запись, баланс и отчетность.

Документация в туризме – это способ оформления хозяйственных операций. Документы в туристических фирмах, оформленные в соответствии с предъявляемыми к ним требованиями, обеспечивают систематический контроль за состоянием и изменением хозяйственных средств (активов) и источников их формирования.

Инвентаризация в туризме – это способ проверки соответствия фактического наличия числящихся на балансе организации ценностей, их сохранности и правильности хранения, обязательств и прав на получение средств данным бухгалтерского учета. В ходе инвентаризации в туризме решаются следующие задачи:

- выявление фактического наличия имущества,
- контроль за сохранностью ценностей и денежных средств путем сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета,
- выявление сверхнормативных и неиспользуемых ценностей с целью их последующей реализации.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, когда была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации – в годовом бухгалтерском отчете.

Для получения обобщенных показателей об объектах бухгалтерского учета в туризме используется *оценка*, сущность которой заключается в переводе натуральных и трудовых измерителей в денежные. Оценка в туризме – это способ денежного измерения имущества (хозяйственных средств, активов) и источников их формирования.

Исчисление себестоимости тура называется *калькуляцией в туризме*. Калькулирование полной себестоимости турпродукта – это система учета, в которой все затраты (как переменные, так и постоянные) распределяются на все виды турпродукта. Метод калькулирования полной себестоимости позволяет получить представление обо всех затратах, которые несет организация при формировании и реализации единицы турпродукта.

Отраженные в документах хозяйственные операции регистрируются в специальных таблицах – *счетах бухгалтерского учета в туризме*. На счетах накапливается и хранится информация. Счета открываются для отдельных видов имущества (хозяйственных средств, активов) или источников их формирования. Таким образом, счета бухгалтерского учета представляют способ группировки и текущего отражения изменений в составе имущества и источников их формирования.

На счетах бухгалтерского учета хозяйственные операции отражаются способом *двойной записи*, сущность которой заключается в том, что каждая хозяйственная операция записывается дважды: один раз по дебету одного счета и второй раз – по кредиту другого. Двойная запись обусловлена двойственностью самих хозяйственных операций, она раскрывает смысл и их содержание. Двойственность хозяйственных операций означает, что все изменения имеют два аспекта: увеличение и уменьшение, возникновение и исчезновение, которые компенсируют друг друга. Применение двойной записи хозяйственных операций на экономически связанных счетах бухгалтерского учета обеспечивает постоянное балансовое обобщение показателей об объектах бухгалтерского учета.

Баланс в туризме представляет собой способ обобщения показателей о состоянии имущества (хозяйственных средств, активов) и источниках их формирования в денежном выражении на определенную дату в виде двусторонней таблицы. На одной стороне таблицы отражается все имущество (хозяйственные средства, активы), а на другой – источники его формирования. Следовательно, в балансе обеспечивается отражение равенства этих сторон.

Виды бухгалтерского баланса в туризме. В зависимости от цели составления бухгалтерские балансы в туризме классифицируются по различным признакам (рисунок 1).

По времени составления бухгалтерские балансы в туризме могут быть:

- *вступительными*, их составляют на момент возникновения туристической фирмы;
- *текущими* – составляют периодически в течение всего времени существования туристической фирмы;

- *санитруемыми* – составляют в тех случаях, когда туристическая фирма приближается к банкротству, с тем чтобы определить реальное состояние дел в организации);
- *ликвидационными* – составляют при ликвидации туристической фирмы;
- *разделительными* – составляют в момент разделения крупной туристической фирмы на несколько более мелких структурных единиц;
- *объединительными* – составляют при объединении/слиянии нескольких туристических фирм в одну.

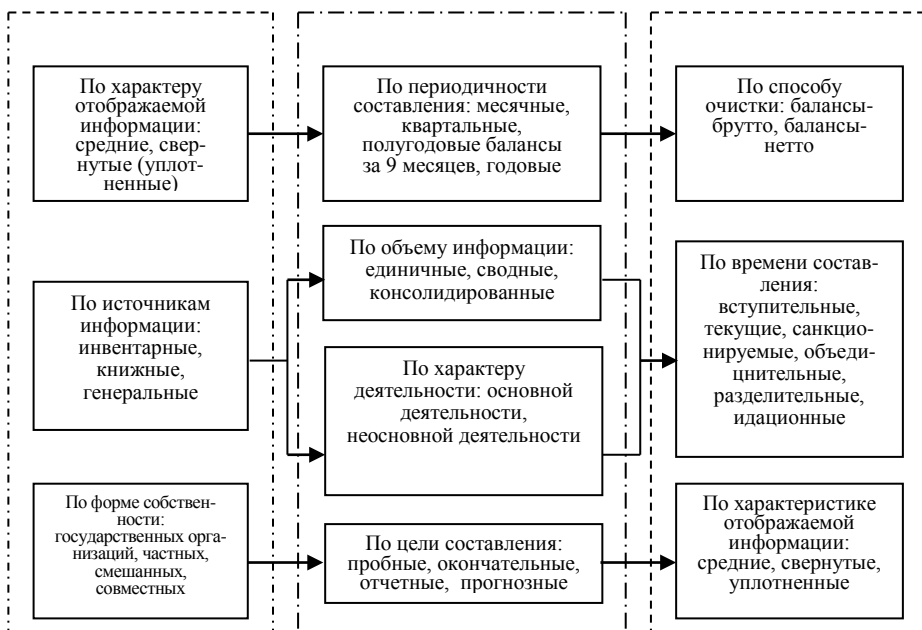


Рисунок 1 – Классификация балансов в туризме
 Примечание – по данным литературы 72-73.

По форме отображаемой информации балансы в туризме классифицируются как:

- *статические балансы*, которые составляют на основе моментальных показателей, рассчитанных на определенную дату;
- *динамические балансы* – составляют как на определенную дату, так и в движении – в виде интервальных показателей (обо-

роты за отчетный период, например, оборотно-сальдовый баланс, шахматный оборотный баланс).

По источникам составления балансы в туризме подразделяются на:

– *инвентарные балансы* – составляются только на основе описи средств;

– *книжные балансы* – составляется на основе данных текущего бухгалтерского учета/книжных записей без предварительной проверки их путем инвентаризации;

– *генеральные балансы* – составляют на основе данных бухгалтерского учета, которые подтверждены данными инвентаризации.

По объему информации балансы в туризме подразделяются на:

– *единичные балансы*, отражающие деятельность только одной туристической фирмы;

– *сводные балансы*, составляемые путем механического сложения сумм по статьям нескольких единичных балансов и подсчета общих итогов актива и пассива;

– *консолидированный баланс* – объединение балансов туристической фирмы, юридически самостоятельных, но связанных экономическими отношениями. Он объединяет бухгалтерские балансы головной организации, ее зависимых и дочерних обществ.

По способу «очистки» балансы в туризме могут быть:

– *балансы-брутто*, включающие в себя *регулирующие статьи* – амортизацию основных средств, амортизацию нематериальных активов, резервы под обесценение вложений в ценные бумаги, торговая наценка;

– *балансы-нетто*, из которых исключены регулирующие статьи, т.е. проведена «очистка».

По характеру деятельности балансы в туризме могут быть:

– *основной деятельности*, соответствующей уставу;

– *неосновной деятельности*, (ЖКХ., транспортное хозяйство).

По целям составления различают балансы:

– *пробные*, составляемые для проверки тождества баланса;

– *окончательные*, являющиеся официальными документами;

– *отчетные балансы*, составляемые за отчетный период на основании данных бухгалтерского учета;

– *прогнозные балансы*, составляемые с учетом прогнозирования и планирования деятельности организации на перспективу.

Отчетность в туризме представляет завершающую стадию учетного процесса за определенный период. Ее данные используются на внутреннем и внешнем уровнях управления хозяйственной деятельностью.

Таким образом, взаимосвязанное функционирование всех элементов метода бухгалтерского учета обеспечивает полное и непрерывное, объективное и системное отражение его предмета. Этим и обеспечивается познание его сущности.

2.3. Понятие и классификация счетов бухгалтерского учета в туризме

Счёт бухгалтерского учёта является сложным информационным комплексом, носителем информации и способом её получения.

Счета бухгалтерского учета в туризме предназначены для группировки и учета однородных хозяйственных операций. Счет представляет собой таблицу, левая сторона которой называется дебет (Д), а правая – кредит (К). Остатки, показанные по активным статьям баланса, записываются на активных счетах, а остатки, показанные по пассивным статьям баланса, записываются на пассивных счетах. В конце месяца в туристских организациях на счетах подсчитывают обороты по дебету и кредиту, а также остатки на конец месяца, которые переносятся в баланс, составляемый на первое число следующего за отчетным месяцем.

Обобщение учетных данных за месяц осуществляется в оборотной ведомости, которая представляет собой свод оборотов и сальдо по всем счетам синтетического учета. Оборот за месяц по дебету всех счетов должен быть равен обороту по кредиту всех счетов, что обусловлено применением двойной записи на счетах бухгалтерского учета. Сальдо конечное по дебету всех счетов должно быть равно сальдо конечному по кредиту всех счетов, поскольку это новый баланс.

Классификация счетов бухгалтерского учёта в туризме – это группировка счетов по наиболее существенным признакам, что позволяет обеспечить единообразие в отражении хозяйственных операций, сопоставимость и сводимость соответствующих показателей, даёт возможность определить «экономическую

нагрузку» каждого счёта. Классификационные признаки счетов бухгалтерского учёта в туризме бывают следующих видов: по отношению к балансу, по связи с балансом, по наличию сальдо, по уровню обобщения информации, по экономическому содержанию, структуре и назначению.

I. По отношению к бухгалтерскому балансу счета в туризме делятся на балансовые, забалансовые.

Балансовые счета в туризме предназначены для учёта средств, принадлежащих данному хозяйствующему субъекту на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления. Они открываются на основании статей бухгалтерского баланса и имеют двузначный код.

Забалансовые счета в туризме применяются для группировки и обобщения информации по таким объектам, которые не признаются активами или обязательствами, доходами или расходами в соответствии с бухгалтерским законодательством, но требуют обязательного контроля и анализа в целях управления и раскрытия информации в примечаниях к отчётности. Забалансовые счета не корреспондируют с другими счетами, в них делаются односторонние записи – только по дебету (приход, увеличение) или по кредиту (расход, уменьшение). Остатки по забалансовым счетам не включаются в баланс, а учитываются за балансом.

II. По связи с балансом (по структуре): активные, пассивные и активно-пассивные.

Активными называют счета бухгалтерского учёта в туризме, на которых учитываются различные виды имущества, их наличие, состав, движение. На активных счетах сальдо может быть только дебетовым или равным нулю.

По дебетовой стороне активного счёта записывают все хозяйственные операции по поступлению данного вида имущества, а по кредитовой – все хозяйственные операции по выбытию. Остаток имущества на конец отчётного периода рассчитывается по формуле:

$$Ск = Сн + Од-т - О к-т \quad (3)$$

где: $Ск$ – остаток по счёту на конец отчётного периода,
 $Сн$ – остаток по счёту на начало отчётного периода,
 $Од-т$ – оборот по дебету счёта за период,

Ок-т – оборот по кредиту счёта за период.

Пассивными называют счета бухгалтерского учёта в туризме, на которых учитываются источники формирования имущества, их наличие, состав, движение, а также обязательства. В пассивных счетах сальдо может быть только кредитовым или равно нулю. По кредиту пассивного счёта записываются все операции, приводящие к увеличению суммы обязательств, а по дебету – все операции, приводящие к уменьшению суммы обязательств. Остаток обязательств на конец отчётного периода рассчитывают по формуле:

$$Ск = Сн + Ок-т - Од-т \quad (4)$$

где: Ск – остаток по счёту на конец отчётного периода,

Сн – остаток по счёту на начало отчётного периода,

Од-т – оборот по дебету счёта за период,

Ок-т – оборот по кредиту счёта за период.

Активно-пассивными называют счета в туризме, на которых отражаются одновременно и имущество организации, и источники его формирования. Активно-пассивные счета бывают двух видов: с односторонним сальдо (дебетовое или кредитовое) и с двухсторонним сальдо (дебетовое и кредитовое одновременно).

III. По наличию сальдо счета могут быть классифицированы на сальдовые и бессальдовые.

Сальдовые счета в туризме – счета, по которым, как правило, должен или может существовать остаток.

Бессальдовые счета в туризме – счета, по которым остаток отсутствует.

IV. По уровню обобщения информации счета в туризме бывают: синтетические, аналитические и субсчета.

Для получения обобщенных учетных данных бухгалтерский учет в туризме осуществляется в двух разрезах: синтетическом и аналитическом.

Синтетическими счетами в туризме называют счета, отражающие обобщенные показатели об объектах учета, а учет в системе этих счетов называется синтетическим учетом. Данные синтетических счетов имеют денежное измерение.

Аналитическими счетами в туризме называют счета, открываемые в развитие синтетических счетов для получения конкретных данных, а учет в системе этих счетов называется *аналитическим учетом*. В аналитических счетах учет ведется не толь-

ко в стоимостном выражении, но и в натуральных и трудовых измерителях.

Синтетический учёт в туризме – учёт обобщённых данных бухгалтерского учёта о видах имущества, обязательств и хозяйственных операций по определённым экономическим признакам, который ведётся на синтетических счетах бухгалтерского учёта. Данные синтетического учёта находят свое развитие (детализацию) в аналитическом учёте. Регистрами синтетического учёта являются: главная книга, книга «Журнал-Главная», журналы-ордера.

Аналитический учёт в туризме составляет основу для формирования данных синтетического учёта. Аналитический учёт ведётся в карточках (карточки учёта материалов, карточки учёта основных средств, карточки учёта дебиторов и кредиторов), в ведомостях (расчетная ведомость, платежная ведомость), оборотных ведомостях (материалов), сальдовых ведомостях, в книгах (амбарная книга).

Промежуточным звеном между синтетическим и аналитическим учётами являются субсчета, на которых имеется возможность получить необходимые сведения об отдельных группах объектов, входящих в состав номенклатуры.

Субсчёт является промежуточным учётным звеном между синтетическими и аналитическими счетами. Иногда субсчета называют *счетами второго порядка*, в то время как *синтетические счета называются счетами первого порядка*, а аналитические счета – *счетами третьего порядка*.

Основу современной теории классификации счетов бухгалтерского учёта составляет их группировка по двум признакам: экономическому содержанию и назначению и структуре.

V. Классификацию счетов по экономическому содержанию можно рассмотреть в соответствии со следующей группировкой объектов бухгалтерского учёта: имущественные счета (счета источников образования имущества); счета процессов; счета финансовых результатов (рисунок 2).

Классификация счетов по экономическому содержанию обеспечивает единое понимание принципов отражения и обобщения производственно-хозяйственной и финансовой деятельности и единообразие построения системы бухгалтерского учёта для всех экономических субъектов, независимо от видов деятельности и форм собственности.

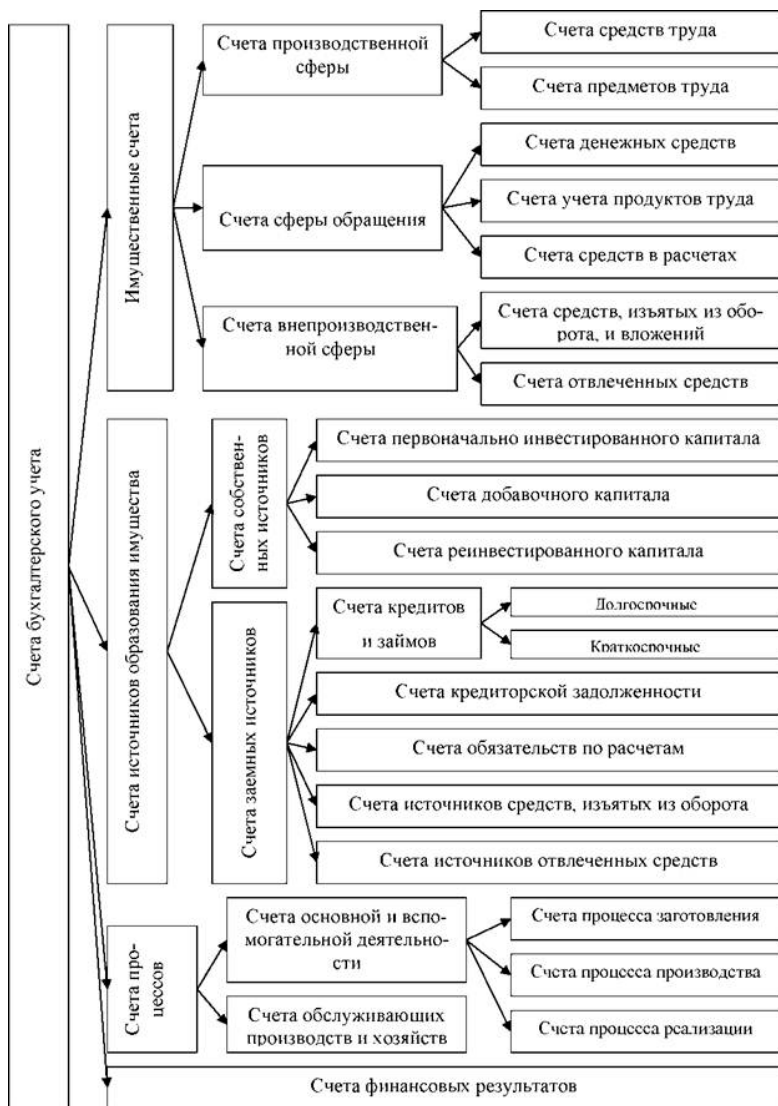


Рисунок 2- Классификация счетов бухгалтерского учета по экономическому содержанию

VI. Классификация счетов по структуре и назначению в туризме – это группировка бухгалтерских счетов по наиболее

существенным признакам, обеспечивающая единство бухгалтерского учёта экономических ресурсов в процессе расширенного воспроизводства. Признаками классификации счетов по структуре и назначению являются общие правила учёта по каждой группе счетов и ведения аналитического учёта (таблица 3).

Таблица 3

Классификация счетов по структуре и назначению в туризме

№	Основные счета в туризме	Регулирующие счета	Операционные счета в туризме представлены	Сопоставляющие счета в туризме
1	Инвентарные счета в туризме	Контрактивные	Собирательно-распределительные	Операционно-результатные
2	Денежные средства	Контрпассивные	Бюджетно-распределительные (распределительные по периодам)	Финансово-результатные счета
		Контрарно-дополнительные счета		
3	Счета расчётов в туризме	Дополнительными регулирующими счетами	Калькуляционные счета в туризме	
		Контрарные регулирующие счета		
4	Счета капитала в туризме			
Примечание – составлено автором по данным литературы 40-69				

Цель классификации счетов по структуре и назначению – получение необходимой информации о формировании и использовании хозяйственных средств и источниках их образования, а также выявление особенностей счетов и группировка счетов с одинаковым назначением и строением (структурой). Счета в классификации по структуре и назначению объединены в отдельные группы, каждая из которых, в отличие от экономической классификации, объединяет счета не по экономической однородности учитываемых объектов, а по месту их возникновения в процессе расширенного воспроизводства.

1. Основные счета в туризме предназначены для учёта хозяйственных средств и их источников с целью контроля за наличием, движением, а также для отражения их состояния в бухгалтерском балансе. Основными счетами в туризме являются счета, посредством которых осуществляют учет и контроль за наличием и движением имущества, принадлежащего предприятию, и источников его образования.

Основные счета в туризме объединяют в несколько групп счетов:

1. *Инвентарные (материальные) счета* в туризме применяются для учета наличия и движения по видам имущества материальных ценностей и денежных средств. К ним относятся счет 2410 «Основные средства». Все инвентарные счета активные. По дебету этих счетов отражаются наличие и поступление, а по кредиту – выбытие объектов учета. Сальдо на этих счетах всегда дебетовое.

2. *Денежные счета* в туризме применяются для учета собственных источников образования имущества. По кредиту отражаются образование и последующее увеличение собственного капитала, а по дебету – уменьшение в процессе использования капитала. Сальдо этих счетов только кредитовое.

3. *Счета учета расчетов* в туризме предназначены для учета расчетных взаимоотношений данной организации с поставщиками, покупателями, кредитными учреждениями, финансовыми органами, работниками предприятия, разными дебиторами и кредиторами. Счета для учета расчетов могут быть активными 3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам».

4. *Счета капитала* в туризме – это счета, на которых учитываются источники образования собственных средств в виде капитала.

2. Регулирующие счета в туризме, они необходимы для бухгалтерской корректировки первоначальной оценки хозяйственных средств или их источников, учитываемых на соответствующих основных бухгалтерских счетах, в дополнение к которым ведутся регулирующие счета (их основное назначение – учёт сумм дооценки, уценки, амортизации, регулирующих первоначальную стоимость активов, и другое). Потребность в регулирующих счетах обусловлена особенностями технологической обработки информации. Объект в текущем учёте должен быть отражён в неизменной оценке. Регулирующие счета в туризме

предназначены для уточнения (регулирующего) оценки объектов, учитываемых на основных счетах. Регулирующие счета подразделяются на дополнительные, контрарные, контрарно-дополнительные.

1. *Контрактивные регулирующие счета* в туризме применяются для регулирования показателей активных основных счетов. К ним относится счет 2420 «Амортизация основных средств».

2. *Контрпассивные (активные) счета* в туризме используются для регулирования показателей основных пассивных счетов. К ним, например, можно отнести счет 3130 «Налог на добавленную стоимость». Этот регулирующий счет используется для отражения в учете суммы НДС, уплаченной поставщикам, но еще не принятой к зачету по расчетам с бюджетом. Структура этого счета соответствует активному счету.

3. *Контрарно-дополнительные счета* в туризме сочетают в себе признаки контрарных и дополнительных счетов.

4. *Дополнительными регулируемыми счетами* в туризме называют счета, где уточнение действительной величины стоимости объектов, учитываемых на основных активных и пассивных счетах, осуществляется путем прибавления суммы регулирующего счета к их учетной цене. Дополнительным регулирующим активным счетам соответствует структура активного счета, а пассивным – пассивные счета.

5. *Контрарные регулирующие счета* в туризме предназначены для определения действительной величины стоимости регулируемого объекта, учитываемого на основном активном или пассивном счете, путем вычитания суммы регулирующего счета из учетной цены объекта основного счета. Контрарные счета бывают контрактивными (пассивными) и контрпассивными (активными).

3. Операционные счета в туризме предназначены для учета и контроля хозяйственных процессов. Операционные счета в туризме представлены собирательно-распределительными счетами, бюджетно-распределительными и калькуляционными счетами.

1. *К собирательно-распределительным счетам* в туризме относятся счета, предназначенные для собирания расходов по тому или иному хозяйственному процессу с целью дальнейшего их отнесения по назначению на соответствующие счета, учи-

тывающие все затраты по данному процессу. Эти счета дают необходимые сведения для контроля за исполнением смет расходов.

2. *Бюджетно-распределительные счета* в туризме предназначены для учета и распределения доходов и расходов, исходя из принципа их временной определенности к соответствующему отчетному периоду.

3. *Калькуляционные счета* в туризме используются для определения фактической себестоимости приобретенных материальных ценностей, изготовленной продукции, выполненных работ и услуг. По дебету этих счетов отражаются затраты, из которых складывается фактическая себестоимость заготовленных материальных запасов или произведенной продукции, а по кредиту отражается списание затрат, вошедших в фактическую себестоимость продукции, т.е. списывается фактическая себестоимость.

4. **Сопоставляющие счета** в туризме предназначены для исчисления финансовых результатов как от отдельных хозяйственных процессов, так и хозяйствующего субъекта в целом. Сопоставляющие счета в туризме применяются для выявления результатов по хозяйственным процессам. Особенностью этих счетов является то, что на них по дебету и кредиту отражаются различные оценки, характеризующие один и тот же процесс. Результаты определяются путем сопоставления этих оценок. Например, для выявления результата от продажи продукции сопоставляют полную фактическую себестоимость проданных путевок с суммой выручки в продажных ценах.

Сопоставляющие счета в туризме объединяют:

1. *Операционно-результатные счета* в туризме, предназначенные для определения результатов финансово-производственной деятельности.

2. *Финансово-результатные счета* в туризме, служащие для выявления конечного финансового результата деятельности организации.

Таким образом, классификация счетов имеет большое значение в сфере туризма.

ДОКУМЕНТАЦИЯ, РЕГИСТРЫ И УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА В ТУРИЗМЕ

3.1. Бухгалтерские документы и регистры в туризме

Первичные данные о хозяйственной деятельности туристической фирмы являются входом в систему бухгалтерского учета, где происходит обработка полученных сведений, а выходом из нее – необходимая информация для лиц, принимающих решение.

Документом (от лат. *dokumentum* – «свидетельство, доказательство») в бухгалтерском учете является письменное свидетельство законности и реальности совершенной хозяйственной операции или доказательства совершения экономических преступлений.

Документирование – это сплошное и непрерывное отражение на материальных носителях информации хозяйственных операций в целях контроля за ними и ведения текущего бухгалтерского учета.

Система документальной регистрации первичных данных о состоянии и движении имущества всех форм собственности должна отвечать следующим требованиям:

- своевременное, точное и обоснованное отражение всех учитываемых объектов в документах,
- простота регистрации и обработки первичной информации, приспособленность носителей первичной информации к способам ее последующей обработки,
- рациональная организация и минимальные затраты на ведение первичного учета.

Создание носителей первичной учетной информации (документов) – это трудоемкий процесс, на который затрачивается более половины рабочего времени. Поток документов, обрабатываемый бухгалтерами, настолько велик, что даже большой штат счетных работников зачастую не в состоянии справиться с ним вручную. Поэтому сокращение трудоемкости учетных

работ путем автоматизации учета является одной из важнейших задач, стоящих перед руководителями многих предприятий.

Все хозяйственные операции должны производиться с оформлением первичных документов, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

В туристических фирмах совершаются самые разнообразные хозяйственные операции. Для их оформления применяются и различные по форме и содержанию документы. Для того чтобы лучше уяснить их назначение и порядок заполнения, а также обеспечить правильное их применение, необходима классификация документов по однородным признакам.

Бухгалтерские документы классифицируются по следующим признакам: назначению, по объему информации, по степени охвата операций, по количеству учетных записей, месту составления, по степени использования средств механизации, по составлению и использованию, по характеру утверждения и по качеству составления (рисунок 3).

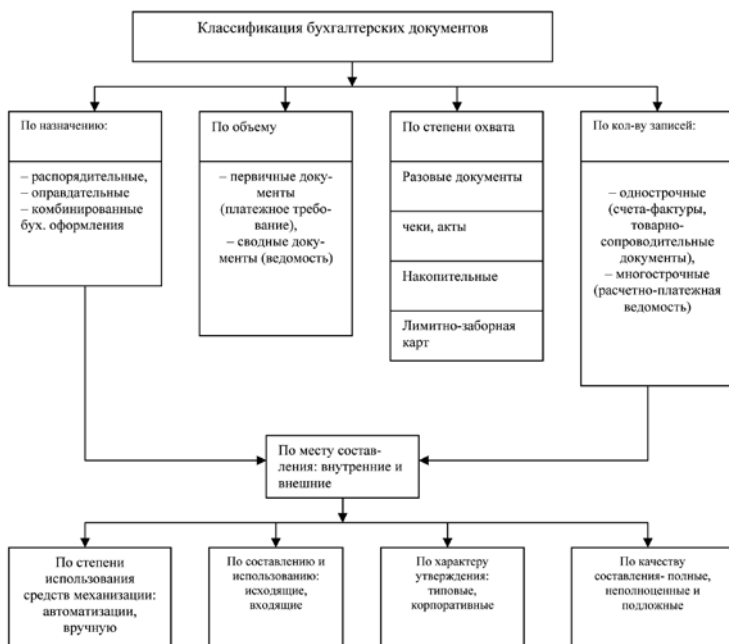


Рисунок 3 – Классификация бухгалтерских документов в туризме

Примечание – по данным литературы 1-27.

1. По назначению документы в туризме делят на распорядительные, оправдательные (исполнительные), бухгалтерского оформления и комбинированные.

Распорядительные документы в туризме содержат распоряжение, задание руководителя или других лиц о совершении определенных хозяйственных операций. Распорядительные документы служат, например, основанием для приема и выдачи денег. Так, получить деньги с расчетного счета в банке можно только при наличии письменного распоряжения руководителя туристической фирмы и главного бухгалтера. К распорядительным документам в туризме относятся: чек на получение наличных денег с расчетного счета, платежное поручение на перечисление денежных сумм в банке в порядке безналичных расчетов.

Оправдательными (исполнительными) документами в туризме оформляют уже произведенные операции, т. е. они подтверждают факт совершения операции, поэтому служат в бухгалтерии основанием для отражения в учете совершенных операций. Для материально ответственных лиц эти документы являются оправданием в получении или расходовании денежных средств. К таким документам относятся: приемные акты, квитанции, накладные, платежные требования, ведомости и другие.

Документы бухгалтерского оформления в туризме составляются работниками бухгалтерии, чтобы по данным распорядительных и оправдательных документов подготовить дальнейшие учетные записи, облегчить и ускорить их. К ним относятся: накопительные ведомости распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов, ведомости начисления амортизации, расчет торговых скидок (накидок), другие справки и расчеты, составляемые бухгалтерией.

Комбинированные документы в туризме сочетают признаки распорядительных, оправдательных и документов бухгалтерского оформления. Такие документы являются и распоряжением на совершение конкретной хозяйственной операции, и ими оформляют уже совершенную операцию. Иногда они содержат также указание о порядке отражения операции на бухгалтерских счетах.

2. По объему отражения операций документы в туризме бывают первичными и сводными.

В первичных документах в туризме непосредственно оформляются хозяйственные операции, они являются первым свидетельством об их осуществлении. Это чек на получение денег из банка, акт о ликвидации основных средств, платежное требование и др.

Сводный документ, представляющий собой сводку первичных документов, обобщает и укрупняет их показатели и тем самым дает возможность уменьшить количество учетных записей на счетах. Сводные документы в туризме отражают операции, уже зафиксированные в первичных документах. Заполняются они на основании ранее составленных первичных документов путем обобщения их данных. К сводным документам относятся авансовый отчет, ведомости распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов, отчет, кассовый отчет материально ответственных лиц, реестры платежных требований и другие. Сводные документы, так же как и комбинированные, имеют большое значение для сокращения учетных записей.

3. По степени охвата хозяйственных операций документы в туризме делятся на разовые и накопительные.

Разовые документы в туризме оформляют одну или несколько хозяйственных операций, записываемых в документ одновременно. После составления на их основании делаются бухгалтерские записи. К таким документам относятся требования, накладные, платежные требования, чеки, кассовые ордера, акты и другие.

Накопительные документы в туризме составляют постепенно на протяжении определенного периода (дня, декады, месяца) для отражения однородных, систематически повторяющихся операций. Накопительные документы окончательно оформляются по истечении установленного периода, после чего их передают в бухгалтерию для записей. К таким документам относится лимитно-заборная карта. На ее основании отпускаются материалы со склада в производство. Она выписывается на каждый номенклатурный номер (вид) потребляемых материалов и содержит данные о лимите отпуска этих материалов в производство. Сравнивая данные фактического отпуска материалов с установленным лимитом, постоянно можно контролировать потребление материалов. Применение накопительных документов значительно уменьшает количество выписываемых документов и упрощает технику бухгалтерского учета.

4. По количеству учетных записей документы в туризме делятся на однострочные и многострочные.

Однострочный документ в туризме отражает, например, операцию прихода или расхода.

Многострочный документ в туризме содержит несколько позиций, например видов материальных ценностей. Такими документами оформляют операции по труду и заработной плате, например наряд на отдельную работу, который может быть и однострочным, и многострочным.

5. По месту составления в туризме различаются документы внутренние и внешние.

Внутренние документы в туризме составляются в данной организации. К ним относится основная масса документов, например, кассовые ордера, накладные, акты, авансовые отчеты и ведомости.

Внешние документы в туризме составляются в других организациях и поступают в туристическую фирму. Например, счета-фактуры, платежные требования, выписки банка с расчетного счета, платежные поручения и другие.

6. По степени использования средств механизации в туризме (автоматизации) документы делятся на заполняемые ручным способом, частично заполняемые и автоматические.

В настоящее время в некоторых туристических фирмах еще значительное количество документов заполняется вручную.

В бухгалтерском учете каждый документ имеет свое назначение, поэтому относится одновременно к различным классификационным группам.

Таким образом, с точки зрения различных признаков классификации каждый документ относится к соответствующей группе.

7. По характеру составления и использования документы в туризме бывают: исходящие, входящие и внутреннего назначения.

8. По характеру утверждения документы в туризме бывают: типовые и корпоративные.

9. По качеству составления – полные, неполноценные и подложные.

Неполноценные документы делятся на 3 группы:

1) неправильно оформленные: без необходимых реквизитов, с лишними реквизитами, с ненадлежащими реквизитами,

2) отражающие незаконные операции: составленные на хозяйственные операции, которые по существующим правовым нормам не должны совершаться,

3) отражающие вымышленные операции.

Подложные документы делятся на 2 вида: фальсифицированные (материальный подлог), содержащие заведомо ложные сведения (интеллектуальный подлог).

Классификация документов по признакам дает возможность правильно понять их содержание и назначение в хозяйственной деятельности организации.

В тексте и цифровых данных первичных документов и учетных регистров подчистки и неоговоренные исправления не допускаются. Если документ составлен в нескольких экземплярах, то исправление делается на каждом экземпляре в отдельности.

Информация с первичного документа переносится в учетные регистры.

Учетные регистры в туризме – это счетные таблицы определенной формы, построенные в соответствии с экономической группировкой данных об имуществе и источниках его образования. Они служат для отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета.

Все имеющиеся регистры можно подразделить по различным признакам: (таблица 4).

Таблица 4

Классификация учетных регистров в бухгалтерском учете

№	Классификация регистров	Назначение регистров
1	По внешнему виду	Бухгалтерские книги, карточки, свободные листы
2	По характеру записи.	Хронологические регистры, систематические регистры, комбинированные регистры
3	По объему информации.	Синтетические регистры, аналитические
4	По строению	Односторонние, двусторонние регистры, многографные, линейные и шахматные
Примечание – по данным литературы 30-70		

1. По внешнему виду регистры в туризме делятся на бухгалтерские книги, карточки и сводные листы.

1.1. Бухгалтерские книги в туризме – сброшюрованные учетные таблицы со специальным графлением. Они применяются для учета в бухгалтерии по местам производства. Все страницы нумеруются, в конце книги проставляются количество страниц и подпись главного бухгалтера. Наиболее распространенные: главная книга и книга складского учета.

1.2. *Карточки в туризме* – отдельные листы небольшого стандартного размера, разграфленные для нужд учета. Карточки распределяются по разделам, к ним прикрепляются специальные указатели. Каждая картотека закрепляется за счетным работником, отвечающим за сохранность карточек и правильность производимых записей.

1.3. *Свободные листы в туризме* (ведомости, журналы-ордера, машинограммы) – в отличие от карточек, они хранятся в регистрационных папках.

2. По характеру записей в туризме регистры делятся на хронологические, систематические и комбинированные.

2.1. *Хронологические регистры в туризме* – применяются для регистрации всех документов в порядке их поступления, но без распределения их по счетам. Хронологическая запись производится в специальных регистрационных журналах или реестрах (кассовая книга, журнал учета, описание карточек по учету основных средств).

2.2. *Систематические регистры в туризме* – ведутся для группировки бухгалтерских записей по синтетическим и аналитическим счетам (главная книга ведется бухгалтерией по мемориально-ордерной форме учета для группировки операций по синтетическим счетам).

2.3. *Комбинированные регистры в туризме* – сочетают в себе хронологические и синтетические записи (журналы-ордера).

3. По объему информации регистры в туризме делятся на синтетические и аналитические.

3.1. *Синтетические регистры в туризме* – открываются для ведения синтетических счетов (без пояснительного текста, с указанием только даты, нумерации и проводки).

3.2. *Аналитические регистры в туризме* – служат для отражения показателей аналитических счетов и контроля за наличием и движением каждого вида ценностей.

4. По строению учетные регистры в туризме делятся на односторонние, двусторонние, многографные, линейные и шахматные.

4.1. *Односторонние регистры в туризме* – различные карточки для учета материальных ценностей, расчетов, в них объединены отдельные графы дебетовых и кредитовых записей. Учет ведется на одном листе в денежном, натуральном или одновременно в обоих измерителях.

4.2. *Двусторонние регистры в туризме* – применяются при ведении учета в книгах. Счет открывается на развернутой стра-

нице, левая – дебет, правая – кредит. Используется только при ручном ведении учета.

4.3. *Многографные регистры в туризме* – отражают дополнительные показатели внутри аналитического счета.

4.4. *Линейные регистры в туризме* – разновидность многографных регистров. Здесь каждый аналитический счет отражается только на одной строке, что дает возможность разделить синтетический счет на неограниченное количество аналитических.

4.5. *Шахматные регистры в туризме* – используются для одновременного отражения сумм по дебету одного счета и кредиту другого. Каждая сумма записывается на пересечении строки и колонки.

Таким образом, роль и значение бухгалтерских документов и учетных регистров огромна:

- они имеют большое значение при проведении документальных ревизий и проверок по уголовным и гражданским делам,

- могут быть полезными при решении конкретных задач оперативно-розыскной деятельности, служат основанием для уголовного дела,

- способствуют установлению истины, хозяйственному спору и имеют существенное значение в качестве доказательств.

3.2. Особенности учетной политики в туристическом бизнесе

Понятие учетной политики может применяться в широком и узком смысле слова. В широком смысле учетная политика – политика в области учета, проводимая государством, либо соответствующими органами, общественными организациями. В узком смысле под этим термином подразумевают учетную политику только предприятия. МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» устанавливает достаточно жесткий подход к выбору учетной политики организации. При разработке учетной политики компания должна ориентироваться на правила, предписанные МСФО [76].

Руководители туристических фирм в зависимости от объема учетной работы обязаны:

- учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером,

- ввести в штат должность бухгалтера.

Руководитель туристической фирмы назначает на должность главного бухгалтера (бухгалтера при отсутствии в штате должности главного бухгалтера). Главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю и несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной финансовой отчетности. Без подписи главного бухгалтера денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению.

Учётная политика туристической фирмы определяется главным бухгалтером и утверждается приказом руководителя. Составление приказа об учетной политике представляет собой акт выполнения требования бухгалтерского законодательства: в соответствии с Законом Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» руководство организации должно формировать свою учетную политику [74]. С помощью учетной политики туристическая фирма может привлечь дополнительные инвестиции в туристический бизнес и сделать его более успешным. При оформлении приказа об учетной политике руководителем туристической фирмы утверждается:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;

- формы первичных учетных документов, применяемых для оформления фактов туристической деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней финансовой отчетности;

- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации и методы оценки видов имущества;

- правила документооборота и технология обработки учетной информации;

- порядок контроля за хозяйственными операциями, а также другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Процесс составления учётной политики туристической фирмы – очень длительный и трудоёмкий. Основная задача учётной политики туристической фирмы – это объективное отображение ее деятельности, формирование полной и достоверной информации, обеспечивающей максимально эффективное управление.

Учетная политика туристической фирмы должна обеспечивать:

- полноту отражения в бухгалтерском учете всех факторов туристической деятельности (требование полноты),
- своевременное отражение фактов туристической деятельности в бухгалтерском учете и финансовой отчетности (требование своевременности),
- большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (требование осмотрительности),
- отражение в учете факторов туристического бизнеса,
- тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца (требование непротиворечивости),
- рациональное ведение бухгалтерского учета.

Учетная политика в туризме может иметь следующую структуру:

- общие положения в туризме (рассматривается официальное название, место нахождения, цель создания, предмет деятельности организации),
- организационная структура,
- система бухгалтерского учета и внутреннего контроля,
- бухгалтерские документы и сроки их хранения,
- инвентаризация,
- себестоимость и ценообразование туристских услуг,
- учет у туроператора,
- учет у турагента,
- учет основных средств и нематериальных активов,
- учет денежных средств,
- учет вознаграждений работникам,
- учет дебиторской задолженности и других активов,
- учет собственного капитала,
- учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг),
- учет расходов периода,
- реализация, доходы,
- отчетность,
- пояснительная записка,
- рабочий план счетов бухгалтерского учета.

Изменение учетной политики туристической фирмы может производиться в случаях: изменения законодательства РК или нормативных актов по бухгалтерскому учету; разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета.

УЧЕТ ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКТА, СОЗДАННОГО ТУРИСТСКИМ ОПЕРАТОРОМ

4.1. Сущность и виды туристской операторской деятельности

Туристская операторская деятельность – предпринимательская деятельность физических и (или) юридических лиц, имеющих лицензию на данный вид деятельности, по формированию туристского продукта, его продвижению и реализации туристским агентам и туристам, а также по продвижению и реализации туристского продукта, сформированного нерезидентом Республики Казахстан (далее – туроператор) [23, с. 1].

Туроператор – юридическое или физическое лицо (имеется в виду предприниматель), которое осуществляет на основе лицензии деятельность по формированию, продвижению и реализации туристического продукта [23, с. 1].

Функции туристской операторской фирмы:

- изучение потребностей потенциальных туристов и спроса на туристском рынке,
- поиск и отбор привлекательных туристских регионов на основе потребностей клиентов,
- установление контактов, заключение договоров и технологическое взаимодействие с поставщиками туристских услуг: перевозчиками, объектами размещения, экскурсионными фирмами,
- отбор поставщиков по цене и качеству предоставляемых туристских услуг,
- формирование и продвижение турпродукта на рынке.

Для получения лицензии на осуществление туристской операторской деятельности необходимо предоставить в уполномоченный орган следующие документы:

- заявление по установленной форме,
- документ, подтверждающий уплату лицензионного сбора,

- нотариально заверенные копии устава, свидетельства о регистрации юридического лица и статистической карточки,
- документ, подтверждающий наличие собственного или арендованного помещения для офиса,
- документ, подтверждающий наличие собственной или арендованной материально-технической базы либо договора оказания услуг с организацией, имеющей материально-техническую базу, необходимую для предоставления: мест размещения туристов, туристского снаряжения, транспорта,
- список работников с приложением копии документов об образовании и стаже работы,
- копия договора страхования гражданско-правовой ответственности по договору на туристское обслуживание,
- копия договора с перевозчиком,
- копия туристской путевки и памятки туристу,
- копия договора с туристской организацией, осуществляющей экскурсионную деятельность, имеющей список гидов (гидов-переводчиков), экскурсоводов с подтверждающими документами об окончании учебного заведения (соответствующих курсов) и медицинской справкой о психическом состоянии здоровья,
- рекламно-информационный материал (проспекты, буклеты, видеоматериал, листовки, журналы, схемы и карты),
- реестр туристских маршрутов,
- программа обслуживания туристов,
- образец договора на туристское обслуживание,
- информация для туристов о стране въезда и выезда.

По виду деятельности туроператоры бывают:

- *туроператоры массового рынка* – они продают большое число туристских пакетов, в которые часто включаются чартерные авиарейсы в определенные пункты назначения, главным образом в места развития массового туризма,
- *специализированные туроператоры* – они специализируются на определенном продукте или сегменте рынка (на определенной стране, на определенном виде туризма).

В свою очередь, специализированные туроператоры подразделяются на:

- специального интереса,
- специального места назначения,
- определенной клиентуры (молодежные, бизнес-туры, семейные туры),
- специальных мест назначения (например, турбазы),

– использующих определенный вид транспорта (автобусы, теплоходы).

По месту деятельности туроператоры бывают:

– *местными (внутренними)* – ориентируют туристические пакеты,

– *выездными* – ориентируют туристические пакеты на зарубежные страны,

– *операторами на приеме* – базируются в месте назначения (в стране назначения) и обслуживают прибывающих иностранных туристов.

Кроме того, туроператоров можно подразделить на инициативных и рецептивных.

Инициативные туроператоры – это операторы, отправляющие туристов за рубеж или в другие регионы по договоренности с принимающими (рецептивными) операторами или с туристскими организациями. К таким туроператорам относятся выездные туроператоры и внутренние туроператоры, занимающиеся отправкой внутренних туристов в другие регионы страны. Отличим их от туристских агентств, занимающихся исключительно продажей чужих туров, является то, что они занимаются комплектацией туристского продукта, то есть размещением и транспортировкой туристов. Классический инициативный туроператор формирует сложные маршрутные туры, комплектуя их из услуг местных туроператоров в разных местах посещения (по маршруту), обеспечивает проезд к месту начала путешествия и обратно и организует предоставление внутримаршрутного транспорта.

Рецептивные туроператоры – это туроператоры на приеме, то есть комплектующие туры и программы обслуживания туристов с использованием прямых договоров с поставщиками услуг (гостиницами, организациями питания и досугово-развлекательными учреждениями).

На практике часто функции отправляющего и принимающего туроператоров могут переплетаться в рамках одной фирмы. Например, туроператор может выступать как инициативный, отправляя туристов за рубеж, и как рецептивный, организуя прием и обслуживание иностранцев у себя в стране.

4.2. Классификация затрат у туроператора

Для эффективного ведения туристского бизнеса предприниматель должен иметь оперативную информацию о том, насколько обходится организации производство туристского

продукта, оказание дополнительных услуг, каков размер прочих затрат. Практически ни одно управленческое решение нельзя осуществить без затрат, и от его реализации всегда ожидается определенный результат.

Затраты – это уменьшение активов или увеличение обязательств, связанных с возникновением издержек производства. Для правильной организации учета затрат в туристской фирме большое значение имеет их научно обоснованная классификация (таблица 5). Под системой классификацией затрат понимается совокупность классификационных групп и способов классификации, которые используются.

Таблица 5

Классификация затрат у туроператора

Направление затрат	Виды затрат
Управление себестоимостью, оценки стоимости запасов и получение прибыли в туризме	<ol style="list-style-type: none"> 1. Входящие и истекшие. 2. По способу включения в себестоимость: прямые и косвенные. 3. По экономической роли: основные и накладные. 4. По участию в процессе производства: производственные и внепроизводственные. 5. По составу (однородности): одноэлементные и комплексные
Принятие решений, планированию и прогнозированию в туризме	<ol style="list-style-type: none"> 1. По отношению к объему производства – постоянные и переменные. 2. В зависимости от специфики принимаемых решений – принимаемые и непринимаемые (релевантные и нерелевантные). 3. Безвозвратные и вменены. 4. Приростные и предельные. 5. Планируемые и непланируемые
Контроль и регулирование в туризме	<ol style="list-style-type: none"> 1. Регулируемые и нерегулируемые. 2. Эффективные и неэффективные. 3. Контролируемые и неконтролируемые

Затраты различают по видам, которые являются в экономике общепринятыми и классифицируются следующим образом.

I. По управлению себестоимостью оценки, стоимости запасов и получению прибыли в туризме затраты делятся на следующие группы:

1. Входящие и истекшие затраты в туризме.

Входящие затраты в туризме – это те средства, ресурсы, которые были приобретены, имеются в наличии и, как ожидается, должны принести доходы в будущем. Если эти средства (ресурсы) в течение отчетного периода были израсходованы для получения доходов и потеряли способность приносить доход в дальнейшем, то они переходят в *разряд истекших*.

Правильное деление затрат на входящие и истекшие имеет особое значение для оценки прибылей и убытков в туризме.

2. По способу включения в себестоимость затраты делятся на прямые и косвенные затраты в туризме.

Туристическая фирма должна выделить прямые и косвенные затраты при формировании себестоимости конкретного турпродукта.

К прямым затратам в туризме относят затраты, которые могут быть прямо и непосредственно включены в себестоимость туристского продукта и, как правило, учитываться в разрезе элементов затрат.

К прямым затратам в туризме относят:

- заработную плату работников,
- расходы на приобретение туристских услуг у сторонних организаций,
- размещение (проживание),
- транспортное обслуживание (перевозку),
- бронирование мест в гостиницах и на транспорте,
- питание,
- трансферт (встречу в аэропорту и доставку в гостиницу и обратно),
- экскурсионное обслуживание,
- страхование туристов,
- медицинское обслуживание,
- визовое обслуживание и другие расходы по оформлению туристской поездки,
- культурное, развлекательное, спортивное обслуживание,
- путевки,
- обслуживание гидами, переводчиками и сопровождающими групп.

Прямые затраты можно отнести на себестоимость тура непосредственно.

Прямые затраты учитываются по дебету счета 8110 «Основное производство» по местам возникновения этих затрат. В кор-

респонденции со счетом 3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам» и 3350 «Краткосрочная задолженность по оплате труда».

Косвенные затраты в туризме – это затраты, вносимые в себестоимость туристского продукта через их распределение (расходы на международные телефонные переговоры, оплата услуг доступа в Интернет, изготовление рекламной (каталогов) и сувенирной продукции, арендная плата). Этот вид затрат включает:

- арендную плату за помещения и расходы по их содержанию,
- затраты на ремонт и содержание основных средств,
- оплату аудиторских, консультационных услуг,
- расходы на подготовку кадров.

Косвенные затраты учитываются по дебету счета 7400 «Прочие расходы» в конце отчетного периода, косвенные затраты с кредита счетов списываются в дебет счета с помощью коэффициента распределения, которые определяются анализом предшествующих периодов работы, при условии равномерного объема реализации туристских услуг по месяцам.

Классифицирование затрат на прямые и косвенные зависит от конкретного случая. Допустим, турфирма регулярно дает рекламу путевок конкретного направления, в этом случае эти затраты явно являются прямыми, то есть относящимися к конкретному виду турпродукта. Зачастую рекламируется не одно, а несколько направлений, в этом случае затраты на рекламу являются косвенными и их нужно распределять между несколькими турпродуктами. Например, формируется трехдневный тур в Париж. Затраты по бронированию – прямые, экскурсионное обслуживание – прямые, премия работникам за сверхурочную работу – косвенные. Такой способ учета приемлем в случае, когда можно четко определить количество работников, привлеченных к формированию данного тура в Париж.

3. По экономической роли затраты делятся на основные и накладные затраты в туризме.

Основные затраты в туризме – затраты, которые непосредственно связаны с процессом производства продукции работ, услуг (материалы, заработная плата и износ инструментов).

Накладные затраты в туризме – затраты по управлению и обслуживанию процесса (общепроизводственные и общехозяйственные расходы). Производственные накладные расходы туристической фирмы включают:

- расходы на повременную и абонентскую оплату телефонных переговоров,
- заработную плату (вместе со всеми обязательными отчислениями в бюджет и внебюджетные фонды) той части персонала, который получает фиксированные ежемесячные вознаграждения,
- расходы на оплату коммунальных услуг,
- расходы на оплату сторонних организаций, связанных с формированием и реализацией турпродуктов (в частности, расходы на оплату услуг по подготовке контрактов),
- расходы на рекламу, непосредственно предоставленные потребителем туруслуг,
- на содержание административного персонала руководства, бухгалтерии, служб работы с персоналом и служб безопасности,
- услуги сторонних организаций на консультирование в вопросах ведения бизнеса, налогообложения, нотариальные услуги, расходы по лицензированию и сертификации,
- коммерческие расходы: на оплату услуг сторонних организаций по сбору и подготовке информации, связанной с формированием новых туров, на рекламу в части участия в выставках,
- расходы по арендной плате и оплате коммунальных услуг в туристических фирмах.

Дата признания в учёте турфирмы накладных расходов отличается от даты признания прямых затрат, поскольку эти расходы, как правило, не связаны с объёмом реализации, определяются за период, а большинство из них являются постоянными. Здесь также существуют два варианта: дата совершения платежа (или иного аналогичного списания средств) и дата получения оплаченных товаров или услуг.

4. По участию в процессе производства затраты делятся на производственные и непроизводственные (периодические затраты, или затраты периода) затраты в туризме.

Производственные затраты в туризме связаны непосредственно с формированием и продвижением туристского продукта на рынке. В соответствии с международными стандартами финансовой отчетности только производственные затраты, которые следует включать в себестоимость туристских продуктов, состоят из трех элементов: прямых материальных затрат; затрат на оплату труда; общепроизводственных затрат [76]. Производственные затраты ту-

ристической фирмы, таким образом, включают затраты на приобретение прав на услуги по размещению, транспортному обслуживанию, питанию, экскурсионному обслуживанию, а также затраты на оплату труда производственного персонала фирмы, затраты, связанные с освоением новых маршрутов, с совершенствованием технологии и организации рабочего процесса. Эти затраты являются активами туроператора и принесут выгоду в будущих периодах. Производственные затраты связаны с основными видами деятельности, например, у туроператора это затраты по формированию турпродукта.

Внепроизводственные затраты (периодические) в туризме – представлены издержками непроизводственного характера, не связанными непосредственно с формированием и продвижением туристского продукта на рынке. Размер внепроизводственных (периодических) затрат зависит не от объемов производства, а от длительности периода и связан с объемом полученных в течение данного периода услуг.

Периодические затраты включают расходы на содержание административно-управленческого персонала турфирмы, общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом; амортизационные отчисления; расходы на текущий и капитальный ремонт, содержание и эксплуатацию вычислительной техники; плату за аренду офиса и расходы на его содержание; расходы, связанные с реализацией туристских продуктов (реклама, комиссионные агентам); расходы по страхованию.

Общедирективные расходы, связанные с общей организацией работы и управлением турфирмой, как правило, типичны для всех хозяйствующих субъектов:

- оплата труда административно-управленческого аппарата,
- отчисления от фонда оплаты труда АУП,
- аренда офиса и других основных средств,
- коммунальные расходы,
- услуги связи,
- услуги банков,
- расходы на канцтовары, хозяйственные товары, топливо,
- амортизация основных средств и нематериальных активов,
- ремонт основных средств,
- подготовка кадров (обучение иностранным языкам, курсы повышения квалификации),
- прочие расходы по содержанию турфирмы.

5. По составу (однородности) затраты в туризме бывают одноэлементными и комплексными.

Одноэлементными затратами в туризме называют затраты, которые в туристической фирме не могут быть разложены на слагаемые: материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов), затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация основных фондов, прочие затраты. Одноэлементные – это затраты, которые состоят из одного элемента (заработная плата, амортизация).

Комплексные затраты в туризме состоят из нескольких экономических элементов. К ним можно отнести расходы подразделения туристической фирмы, в состав которых входят заработная плата соответствующего персонала, амортизация зданий и другие одноэлементные расходы.

Поскольку управленческие решения, как правило, ориентированы на перспективу, руководству необходима детальная информация об ожидаемых расходах и доходах. В этой связи в туризме выделяют классификационные группы затрат, которые учитываются при *принятии решений, планировании и прогнозировании*.

Наиболее важной и используемой для целей планирования и контроля является классификация издержек по типу поведения затрат в зависимости от изменения объема производства или от уровня деловой активности компании. Рост или снижение производства вызывает соответствующий рост или снижения уровня определенных затрат. При этом другие затраты остаются неизменными.

II. В зависимости от принятия решений, планирования и прогнозирования в туризме.

1. По отношению к объему производства затраты подразделяются на постоянные и переменные.

Постоянные затраты в туризме – затраты, которые не зависят от объема производства и реализации продукции.

Переменные затраты в туризме – затраты, величина которых непосредственно зависит от объема и реализации продукции и изменяются прямо пропорционально изменению объема производства. Переменные затраты, рассчитываемые на единицу продукта, представляют собой постоянную величину.

Например, турфирма арендует офис, арендная плата за месяц является фиксированной величиной и подлежит оплате регулярно.

но из месяца в месяц. И независимо от того, сколько путевок турфирма продаст в отчетном месяце, арендную плату она заплатит по фиксированной ставке. Затраты на рекламу, как правило, относят к постоянным. Расходы на оплату труда менеджеров отдела реализации относят также к постоянным затратам в части начисления установленных окладов, к переменным затратам – в части начисления премий за достижение определенного уровня продаж.

Кроме того, существуют *смешанные затраты*, которые содержат как постоянные, так и переменные компоненты. Часть этих затрат изменяется при изменении объема производства, а другая часть не зависит от объема производства. Например, месячная плата за телефон включает постоянную сумму абонентской платы и переменную часть, которая зависит от количества международных телефонных разговоров.

Большинство затрат имеют одновременно и постоянные и переменные составляющие, поэтому выделяют *условно-постоянные затраты в туризме* или *условно-переменные затраты в туризме*.

Условно-постоянные затраты в туризме – это затраты, растущие скачкообразно, т.е. при определенном объеме выпуска эти затраты остаются постоянными, а при его изменении резко возрастают.

Условно-переменные затраты в туризме также меняются в зависимости от изменения деловой активности организации, но, в отличие от переменных затрат, эта зависимость не является прямой. Например, ежемесячная плата за телефон включает две составляющих: постоянную часть – абонентскую плату и переменную – междугородние переговоры.

Условно-переменные затраты у туроператора включают:

– затраты на приобретение отдельных услуг, из которых формируется турпродукт (оплата гостиничных номеров, перевозка туристов до места отдыха и обратно, оплата визового обслуживания, трансфертов и полисов медицинского страхования),

– заработную плату (вместе со всеми обязательными отчислениями в бюджет и внебюджетные фонды) той части персонала, вознаграждение которого зависит от объема реализации туруслуг (агентов по продаже турпродуктов),

– расходы на оплату комиссионного вознаграждения турагентам,

– расходы на оплату телефонных переговоров, исчисляемых на повременной основе (как правило, расходы на оплату междугородных и международных телефонных переговоров),

– расходы на выплату процентов за целевые кредиты, взятые для оплаты поставщикам отдельных услуг, из которых формируется туристский продукт.

2. В зависимости от специфики принимаемых решений затраты подразделяются на релевантные и нерелевантные.

Релевантными (т.е. существенными, значительными) затратами можно считать только те затраты, которые зависят от рассматриваемого управленческого решения и возникли в тот момент, когда они существенно значимы. В частности, затраты прошлых периодов не могут быть релевантными, поскольку повлиять на них уже нельзя.

Нерелевантные в туризме – те, которые от принятого решения не зависят.

Как правило, релевантные затраты являются *устранимыми* (их можно избежать при ином варианте решения), а нерелевантные – *неустранимыми* (их избежать невозможно).

3. Безвозвратные и вмененные затраты в туризме.

Безвозвратные затраты в туризме – это такие затраты, которые были сделаны в прошлом, в результате ранее принятого решения. Следовательно, они не могут повлиять на будущие затраты и не могут быть изменены никаким настоящим или будущим действием.

Вмененные (воображаемые) затраты в туризме характеризуют возможности по использованию производственных ресурсов, которые либо потеряны, либо ими жертвуют в пользу другого альтернативного решения, если ресурсы не ограничены, вмененные затраты равны нулю.

4. Приростные и предельные затраты в туризме.

Приростные (инкрементные) затраты – являются дополнительными и возникают в случаях формирования дополнительного туристского продукта. Например, если в результате какого-то решения увеличиваются постоянные затраты (выплачивается премия за сверхурочные работы), то эти затраты называют *инкрементными*. Если принятое решение о дополнительном выпуске не влечет за собой увеличения абсолютной суммы постоянных затрат, то инкрементные затраты равны нулю.

Маржинальные затраты – это дополнительные затраты, возникающие, когда формируется еще одна единица туристского продукта. Их отличие от инкрементных затрат состоит в том, что маржинальные затраты рассчитываются не на весь выпуск, а на единицу туристского продукта. Маржинальные затраты обычно различны при разных объемах производства. Они уменьшаются с увеличением выпуска продукции. Например, выгоднее формировать поток туристских продуктов в Турцию на время сезона, чем один индивидуальный тур в ту же страну.

5. Планируемые и непланируемые затраты.

Планируемые затраты в туризме – представляют собой систему технико-экономических расчетов, отражающих величину затрат, включаемых в себестоимость туристских продуктов. Планируемые затраты рассчитываются на определенный объем туристских услуг и закладываются в плановую себестоимость турпродукта.

Непланируемые затраты в туризме – это затраты, не включаемые в план и отражаемые только в фактической себестоимости продукции (потери от брака, простоев).

III. Классификация затрат с целью осуществления процесса контроля и регулирования.

Большое значение в управлении затратами имеет система контроля, которая обеспечивает полноту и правильность действий в будущем, направленных на снижение затрат и рост эффективности производства.

Процесс управления на предприятии включает в себя не только прогнозирование, планирование, учет и анализ затрат, но и регулирование и контроль их уровня. Для этих целей применяется следующая классификация затрат: регулируемые и нерегулируемые, эффективные и неэффективные, контролируемые и неконтролируемые.

1. Регулируемые и нерегулируемые в туризме.

Регулируемые затраты в туризме подвержены влиянию менеджера центра ответственности, на *нерегулируемые в туризме* он воздействовать не может.

По степени регулируемости затраты подразделяются на полностью, частично и слабо регулируемые.

Полностью регулируемые затраты возникают, прежде всего, в сферах производства и распределения. Это затраты, зарегистрированные по центрам ответственности, величина которых зависит от степени их регулирования со стороны менеджера.

Произвольные затраты имеют место, главным образом, в отделах маркетинга и обслуживания клиентов.

Слабо регулируемые (заданные) затраты возникают во всех функциональных областях.

Деление затрат на регулируемые и нерегулируемые необходимо предусмотреть в отчетах об исполнении сметы по центрам ответственности. Это позволит выделить сферу ответственности каждого менеджера и оценить его работу в части контроля за затратами подразделения предприятия.

На результаты деятельности туроператора существенное влияние оказывает деление затрат по степени эффективности на производительные (эффективные) и непроизводительные (неэффективные).

2. Эффективные и неэффективные затраты в туризме.

Эффективные затраты в туризме – это производительные затраты, в результате которых туристические фирмы получают доходы от реализации тех видов продукции, на выпуск которых были произведены эти затраты.

Неэффективные затраты в туризме – это затраты непроизводительного характера, в результате которых туристскими фирмами не будут получены доходы, так как не будет произведен продукт. К ним относятся потери от брака, простоев, недостачи и порча товарно-материальных ценностей.

3. Контролируемые и неконтролируемые затраты в туризме.

Контролируемые затраты в туризме – это затраты, которые поддаются контролю со стороны субъектов управления. По своему составу они отличаются от регулируемых, так как имеют целевой характер и могут быть ограничены какими-то отдельными расходами. Например, необходимо проконтролировать расход запасных частей для ремонта оборудования, находящегося во всех подразделениях предприятия.

Неконтролируемые затраты в туризме – это затраты, не зависящие от деятельности субъектов управления. Например, изменение цен на ресурсы и т.п. Наличие подробной информации о затратах дает возможность: установить цену турпродукта, услуг, оценить экономичность процессов, эффективность использования ресурсов отдельными подразделениями, значимость заказчиков с точки зрения их вклада в прибыль туроператора.

Для верного калькулирования определения производственной и полной себестоимости турпродукта необходима четко отлаженная система учетных записей с определенной классификацией затрат. Дифференцирование затрат посредством классификации служит информационной базой калькулирования себестоимости туристского продукта и определения полной или производственной себестоимости.

4.3. Методы калькулирования себестоимости туристского продукта

Одной из самых актуальных проблем методологии и практики бухгалтерского учета в настоящее время является проблема калькулирования себестоимости, в частности туристской организации. Именно знание о себестоимости единицы турпродукта лежит в основе принятия управленческих решений. Особенность учета в туристском бизнесе заключается в важности и необходимости информации о себестоимости тура, а не общей величине себестоимости проданных туров.

Под себестоимостью туристских услуг понимаются затраты туроператора на производство, продвижение и реализацию турпродукта. Себестоимость туристского продукта представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства и продажи туристского продукта материальных и иных ресурсов, а также других затрат на его производство и продажу.

Для исчисления себестоимости туристского продукта составляется калькуляция, т. е. документ, в котором рассчитывается и оформляется его продажная цена.

Калькулирование – это совокупность приемов и способов аналитического учета затрат и расчетных процедур, обеспечивающих исчисление себестоимости. Калькулированной единицей в туризме служат натуральные показатели: путевка, экскурсии в расчете на группу или на индивидуального туриста. Туристский продукт формируется из комплекса услуг по перевозке и размещению, оказываемых за общую цену (независимо от включения в общую цену стоимости экскурсионного обслуживания и (или) других услуг) по договору о реализации туристского продукта.

Под методом учета затрат и калькулирования себестоимости продукции необходимо понимать совокупность приемов и способов формирования обеспечения производственных

затрат в целях принятия эффективных управленческих решений. Выбор метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции является одной из основных учетных функций учета [80, с. 345].

Эффективное управление деятельностью зависит от выбранной системы калькулирования и методов включения затрат в себестоимость турпродукта. В туризме могут использовать любой из методов калькулирования себестоимости – позаказный, попроцессный, попредельный, пооперационный, директ-костинг, стандарт-кост, нормативный метод, метод плановой (прогнозной) себестоимости и функциональный метод.

Сущность позаказного метода заключается в том, что учет затрат и калькулирование себестоимости продукции осуществляются по заказам на изготовление одного тура. Практика показывает, что туристские компании при калькулировании индивидуального тура применяют в основном позаказный метод калькулирования себестоимости. Данный метод предполагает, что на каждый открытый заказ открывается карточка по учету затрат, заказу присваивается номер, который указывают в первичных документах по учету прямых затрат. Позаказный метод применяется как для формирования стоимости групповых, так и индивидуальных туров. В себестоимость туристского продукта включаются затраты, непосредственно связанные с его производством, продвижением и продажей. При этом прямые затраты учитываются в разрезе установленных статей калькуляции по отдельным заказам (группам туристов). Остальные затраты включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой распределения. Фактическая себестоимость единицы туристского продукта определяется после выполнения заказа.

Заказ – это заявка клиента на определенное количество туристов. Себестоимость всего заказа (группы туристов) определяется путем суммирования всех затрат по группе. Для определения себестоимости поездки одного туриста общие затраты на группу делятся на количество туристов в группе.

Попроцессный метод учета затрат применяется в производствах, где готовый продукт получается в результате последовательной обработки исходящего материала на отдельных технологически прерывных стадиях, фазах или пределах.

В туризме применять попроцессный метод калькулирования нецелесообразно. Однако, туристические фирмы, работающие

на VIP-турах, могут использовать этот метод в целях формирования эксклюзивного тура, распределив все составляющие тура по центрам затрат.

Сущность попредельного метода состоит в том, что учет затрат ведется по пределам (процессам), а внутри них – по статьям калькуляции и видам продукции. При этом методе прямые затраты учитываются по каждому пределу, а косвенные – в целом с последующим распределением между себестоимостью продукции: пределов согласно принятым базам распределения.

Пределом называется такая совокупность технологических операций, которая завершается выработкой промежуточного продукта (полуфабрикатов) или же получением экономичного готового продукта.

Существует два варианта попредельного метода управленческого учета затрат: полуфабрикатный и бесполуфабрикатный.

При полуфабрикатном варианте продукция каждого предыдущего предела является полуфабрикатом для последующих пределов или может реализоваться на сторону.

При бесполуфабрикатном варианте по каждому периоду учитываются затраты только на обработку. Себестоимость готовой продукции исчисляется суммированием затрат на обработку и общепроизводственные расходы.

В частности, одной из наиболее перспективных гибридных систем является **пооперационный учет**, при использовании которого основным объектом отнесения затрат является операция. Затраты на каждую операцию распределяют по единицам продукции, прошедшим данную операцию, пропорционально средней величине добавленных затрат. Основные материальные и трудовые затраты относят на определенный вид турпакета аналогично позаказному методу. Преимущество пооперационного учета состоит в «привязке» калькуляции к технологическому процессу.

Калькулирование полной себестоимости турпродукта – это система учета, в которой все затраты (как переменные, так и постоянные) распределяются на все виды турпродукта. Следует отметить, что этот метод широко распространен. Однако метод учета полной себестоимости не учитывает одного важного обстоятельства: себестоимость единицы турпродукта изменяется при наличии объема выпуска турпродукта. Если турфирма расширяет продажу, то себестоимость единицы турпродукта снижается, если же предприятие сокращает объем выпуска – себестоимость растет.

Директ-костинг предусматривает расчет только переменных затрат, в основе этого метода лежит расчет средних переменных и средней величины покрытия. В условиях рыночной экономики любая туристическая фирма в своей деятельности должна в первую очередь ориентироваться на спрос, а не на предложение. Основываясь на этом постулате, в качестве способа ведения учёта целесообразно выбрать директ-костинг. Этот способ базируется на том, что большинство накладных расходов турфирмы являются постоянными и не релевантными по отношению к направлениям её деятельности. Турфирме приходится содержать офис, бухгалтерию, средства наружной рекламы и независимо от того, реализует ли она туры во Францию, Китай и от объёма этой реализации. Чем выше разница между продажной ценой турпродукта и суммой переменных затрат, тем выше суммы и выше уровень его рентабельности. Ограничение себестоимости турпродукта лишь переменным затратами позволяет упростить нормирование, учет, калькулирование и контроль резко уменьшается. Система «директ-костинга» обеспечивает возможность быстро реагировать в ответ на меняющиеся условия рынка. Переменные (производственные) затраты формируют производственную себестоимость реализованных турпродуктов, постоянные (периодические) не включаются в производственную себестоимость, а непосредственно списываются на уменьшение прибыли от продажи туров, полученной в отчетном периоде. В этом есть одна из особенностей директ-костинга, которая упрощает учет и повышает оперативность полученных данных о прибыли. Маржинальная прибыль играет весьма активную роль, сигнализирующую об общем уровне рентабельности, как всего производства, так и отдельных изделий (таблица 6).

Таблица 6

Затраты на производство и реализацию единицы туристского продукта, в тенге

№	Показатель	Значение
1	Цена турпродукта	35000
2	Переменные затраты	21000
3	Маржинальные прибыль (1-2)	14000
4	Постоянные затраты	7900
5	Прибыль (3-4)	6100

Как видно из таблицы 6, средняя величина маржинальной прибыли составляет 14000 тенге (35000 – 21000). После списания постоянных затрат в уменьшение маржинальной прибыли получают чистую прибыль – прибыль нетто.

Имея информацию о полных затратах и прибыли на единицу турпродукта, используя метода директ-костинг, можно принять правильное решение и отказаться от «убыточных» турпродуктов, чтобы не потерять прибыль (таблица 7).

Таблица 7

Расчет величины маржинальной прибыли на единицы туристского продукта, в тенге

Показатель	Туристские продукты		
	А	Б	В
Средние переменные затраты	21000	30000	15300
Цена	35000	40000	25000
Средняя величина маржинального дохода	14000	10000	9700

Как следует из таблицы 7, у всех трех турпродуктов средняя величина маржинальной прибыли положительна. Если отказаться от производства единицы турпродукта «Б», турфирма теряет 10000 тенге маржинальной прибыли. Отсюда можно сделать вывод, что турпродукт «Б» необходим в ассортименте.

Приведенные данные позволяют сделать вывод об эффективности применения метода директ-костинг. Главное преимущество этого метода заключается в разделении постоянных и переменных затрат, что позволяет решать такие важные задачи управления затратами, как:

- определение нижней границы цены турпродукта,
- сравнительный анализ прибыльности различных видов турпродукта,
- определение оптимальной программы выпуска и продажи турпродуктов,
- выбор между собственным производством турпродуктов или услуг и их закупкой на стороне,
- выбор оптимальной с экономической точки зрения технологии производства,

– определение точки безубыточности и запаса прочности предприятия.

Однако метод учета затрат директ-костинг имеет ряд недостатков, которые заключаются в следующем:

- отсутствует расчет полной себестоимости продукции,
- себестоимость запасов незавершенной и готовой продукции оказывается заниженной.

Система стандарт-кост является одной из разновидностей нормативного метода учета затрат. Данные системы основаны на учете полных затрат и нормативных затратах. При нормативном методе отклонения от нормативных затрат включаются в себестоимость, а при системе стандарт-кост сверхнормативные расходы относятся на финансовые результаты или на виновных лиц.

Учет по нормативной себестоимости в целом, по сравнению с учетом по фактической себестоимости, более эффективно решает задачу управления затратами. Основные достоинства этого метода:

- контроль над затратами центров ответственности путем разработки бюджетов,
- контроль затрат путем сопоставления фактических значений с нормативными,
- возможности выявления и анализа затрат, причин виновников возникших отклонений фактических затрат от нормативных,
- оперативное принятие мер в ходе производственного процесса, а не только в конце отчетного периода.

При организации учета **методом плановой (прогнозной)** себестоимости за основу берутся допустимые затраты на турпродукт, исходя из прогрессивных норм расходов материалов, топлива, энергии, заработной платы и других затрат с учетом передового опыта технологии и организации производства туристских услуг, а также имеющихся резервов. При этом используется технологическая документация, сведения о ценах поставщиков туристских услуг или туроператоров на следующие периоды, экспертные оценки.

Учет по плановой (прогнозной) себестоимости сохраняет все положительные черты учета нормативной себестоимости, но по сравнению с ним задает дополнительные преимущества:

- обеспечивает более глубокую обоснованность плановой величины,

- обеспечивает увеличение точности прогнозов,
- повышает эффективность контроля.

Начиная с 1980 года, американские ученые разрабатывают новый способ учета затрат и калькулирования себестоимости. Основная цель этого метода – более точно проследить взаимосвязи, между накладными расходами и продукцией. Этот учет, основанный на распределении затрат по видам активности, был назван **функциональным** [82, с. 45]. Он довольно громоздок, одновременно и более точен. Для принятия внутрифирменных управленческих решений данный способ вполне приемлем. Система функционирования учета затрат предполагает, что затраты сначала отслеживаются по видам активности, т.е. по производственным функциям, а потом – по калькуляционным изделиям. Принципиальное отличие функционального учета от традиционных способов калькулирования заключается в количестве и используемых баз распределения косвенных расходов.

Функциональный учет затрат состоит из двух этапов.

На *первом этапе* косвенные затраты распределяются по группировкам однородных затрат. Группировка однородных затрат – это совокупность накладных расходов, собранных по видам деятельности и отнесения на счет одного носителя издержек. Итогом первого этапа является, во-первых, получение группировок однородных затрат, а во-вторых, вычисление групповой ставки.

На *втором этапе* каждую группу накладных расходов рассматривают относительно видов продукции [82, с. 76].

Представляется целесообразным использовать функциональный учет затрат в туризме как информационную базу менеджерам для формирования цены турпродукта, путей его реализации на основе грамотно проведенного управленческого расчета.

Таким образом, грамотное калькулирование в туристических фирмах позволяет выполнять следующие задачи: достоверно исчислить фактическую себестоимость единицы туристской продукции, контроль за себестоимостью и соблюдением действующих нормативов затрат, определить рентабельности туристской продукции и факторов, влияющих на ее уровень, оценить эффективность работы туристской фирмы, выявить и использовать резервы снижения себестоимости туристской продукции.

4.4. Расчёт точки безубыточности в туризме и учет формирования стоимости туристского путешествия

В условиях рыночной экономики неизмеримо возросла роль экономических факторов в управленческой деятельности. При осуществлении учета менеджеры и аналитики оперируют данными, на порядок более детальными, чем сводная технико-экономическая информация, представляемая в целом по предприятию. Одним из таких методов, имеющих очень широкое применение в современной практике управления коммерческими организациями, является анализ уровня безубыточной деятельности предприятия. Уровень безубыточности турфирмы определяется минимальным объемом продаж, необходимым для покрытия всех затрат. Расчет этого объема, или, как его еще называют, точки безубыточности, осуществляется на основе трех показателей. Этими показателями являются: рентабельность по маржинальной прибыли, постоянные затраты и объем продаж или выручка. Рентабельность по маржинальной прибыли определяется как отношение величины маржинальной прибыли к величине объема продаж, умноженное на 100%, если рентабельность выражается в процентах:

$$Р. м. п. = \frac{МП * 100\%}{Ц} \quad (5),$$

где: Р.м.п. – рентабельность маржинальной прибыли,
М.п. – маржинальная прибыль,
Ц – цена одного тура.

Таким образом, для оценки успешности этих изменений целесообразно отслеживать маржинальную рентабельность или просто маржу. Она равна отношению маржинального дохода к выручке. Показатель характеризует «внешнюю» компоненту бизнеса: успешность взаимоотношений с клиентами и поставщиками. Увеличение этого показателя за счёт оптимизации поставщиков может принести турфирме огромный успех, позволяя, помимо прочего, более свободно «играть» ценами и объёмом реализации. Расчет точки безубыточности является од-

ним из важнейших задач при планировании реализации товаров, работ и услуг.

Точка безубыточности – это такой объём продукции, при реализации которого выручка от реализации покрывает совокупные затраты компании. В этой точке выручка не позволяет организации получить прибыль, однако убытки тоже отсутствуют. Иногда ее называют также критическим объемом: ниже этого объема производство становится нерентабельным.

$$Т.б. = \frac{П.з.*100\%}{Р.м.п.} \quad (6),$$

где: Т.б. – точка безубыточности,

П.з. – постоянные затраты,

Р.м.п. – рентабельность по маржинальной прибыли одного тура.

При вычитании из маржинального дохода накладных расходов определяется финансовый результат. Этот показатель может быть как положительным (прибыль), так и отрицательным (убыток).

Разделив финансовый результат на маржинальный доход, получим внутреннюю рентабельность, характеризующую «внутреннюю» составляющую бизнеса.

Путиём деления финансового результата на выручку можно рассчитать и общую рентабельность, которая является обобщающим показателем успешности. Однако в управлении она используется редко, поскольку не даёт ясного представления о причинах успеха или неудачи.

Допустим, средняя цена одного тура равна 500 тенге, переменные затраты на один тур – 300 тенге, маржинальная прибыль – 200 тенге, постоянные затраты турфирмы за определенный период равны 1000 тенге. Необходимо рассчитать рентабельность маржинальной прибыли и точку безубыточности.

Рентабельность маржинальной прибыли = $200 * 100\% / 500 = 40\%$

Точка безубыточности = $1000 * 100\% / 40\% = 2500$ тенге.

Если продукт дает не нулевую маржинальную прибыль, выпуск каждой дополнительной единицы генерирует поступление дополнительных финансовых средств для окупаемости постоянных затрат и снижения величины возможных убытков. Принятие же решения о продолжении выпуска продукции, переменные затраты на производство которой превышают ее цену, экономически невыгодно и может быть оправдано необходимостью сохранения рынка, надеждой на снижение в дальнейшем переменных затрат.

Приобретаемая туристом путевка представляет собой совокупность прав и гарантий получения количественно и качественно определенных услуг. Получение туристом самих услуг представляет собой уже процесс потребления туристом приобретенной «продукции». Естественно, что за туристом остается возможность предъявления претензии к туристической фирме, продавшей ему путевку, в случае неполучения или получения не в полном объеме услуг, предоставление которых он приобрел у туристической фирмы.

Для того чтобы правильно рассчитать продажную стоимость туристского продукта, можно произвести следующий расчет:

1. Себестоимость туристского продукта – 2208000 тенге
2. Расходы туристской компании – 180000 тенге
3. Плановая рентабельность – 10%
(от себестоимости) – 220800 тенге
4. Надбавка – 400800 тенге
5. Облагаемый оборот по реализации туристского продукта – 2608800 тенге
6. НДС с облагаемого оборота 12% – 313056 тенге
7. Объем реализации – 2921856 тенге

Примечание:

$$\begin{aligned}2208000 + 10\% + 180000 &= 2608800 \\180000 + 220800 &= 400800 / 2208000 = 18\% \\(2208000 + 400800) &= 2608800 \times 12\% = 313056 \\2608800 + 313056 &= 2921856.\end{aligned}$$

Для учета себестоимости оказанных услуг предназначен счет 7010 «Себестоимость реализованной продукции и оказанных услуг».

При реализации туристского продукта производятся следующие бухгалтерские записи.

1. Списывается себестоимость туристского продукта, реализованного безналичным путем:

Д-т 7010 «Себестоимость реализованной продукции и оказанных услуг»

К-т 8110 «Основное производство» – 2208 000 тенге.

2. При предъявлении счета покупателям:

Д-т 1210 «Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков»

К-т 6010 «Доход от реализации продукции и оказания услуг» – 2608800 тенге.

3. На сумму НДС:

Д-т 1210 «Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков»

К-т 3130 «Налог на добавленную стоимость» – 313056 тенге.

4. Поступили платежи от покупателей:

Д-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах»,

1010 «Денежные средства в кассе»

К-т 1210 «Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков» – 2921856 тенге.

При реализации туристских путевок за наличный расчет:

1. Списывается себестоимость туристского продукта реализованного за наличный расчет:

Д-т 7010 «Себестоимость реализованной готовой продукции (товаров, работ, услуг)»

К-т 8110 «Основное производство» – 594286 тенге.

2. На сумму выручки, поступившей в кассу от реализации:

Д-т 1010 «Денежные средства в кассе»

К-т 6010 «Доход от реализации продукции и оказания услуг» – 832000 тенге.

3. На сумму НДС:

Д-т 1010 «Денежные средства в кассе»

К-т 3130 «Налог на добавленную стоимость» – 99840 тенге.

В конце отчетного периода:

1. Списываются расходы на уменьшение итогового дохода:

Д-т 5610 «Итоговая прибыль (итоговый убыток)»

К-т 7010 «Себестоимость реализованной готовой продукции (товаров, работ, услуг)» – 2802286 тенге.

2. Списываются доходы на увеличение итогового дохода:

Д-т 6010 «Доход от реализации продукции и оказания услуг»
К-т 5610 «Итоговая прибыль (итоговый убыток)» – 3440800 тенге.

3. Списываются расходы периода на уменьшение итогового дохода:

Д-т 5610 «Итоговая прибыль (итоговый убыток)»

К-т 7210 «Административные расходы» 7110 «Расходы по реализации продукции и оказанию услуг» – 180000 тенге.

4. Начислен корпоративный подоходный налог:

Д-т 7710 «Расходы по корпоративному подоходному налогу»

К-т 3110 «Корпоративный подоходный налог, подлежащий уплате» – 91703 тенге

5. Списаны расходы по подоходному налогу на уменьшение итогового дохода:

Д-т 5610 «Итоговая прибыль (итоговый убыток)»

К-т 7710 «Расходы по корпоративному подоходному налогу» – 91703 тенге.

6. Определен и списан чистый доход:

Д-т 5610 «Итоговая прибыль (итоговый убыток)»

К-т 5510 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – 366811 тенге.

Для правильного выявления финансовых результатов хозяйственной деятельности организации необходимо своевременно и полностью отражать все расходы, относящиеся к данному отчетному периоду.

4.4. Бухгалтерский учет затрат у туроператора

Для учета затрат на производство туристского продукта используют калькуляционные счета: 7100 «Расходы по реализации продукции и оказанию услуг», 7210 «Административные расходы», 7310 «Расходы по вознаграждениям», 8110 «Основное производство» и 1620 «Расходы будущих периодов».

По дебету этих счетов учитываются расходы, а по кредиту списываются.

Затраты на обеспечение туристической фирмы рабочей силой (персоналом):

1. Начислена заработная плата административному персоналу:

Д-т 7210 «Административные расходы»

К-т 3350 «Краткосрочная задолженность по оплате труда».

Социальный налог исчисляется в соответствии с Налоговым кодексом Республики Казахстан (по ставке 11%) от фонда оплаты труда граждан Республики Казахстан, а также иностранных граждан и лиц без гражданства, постоянно проживающих в Республике Казахстан [83].

2. На сумму социального налога и социальных отчислений от фонда оплаты труда управленческого персонала:

Д-т 7210 «Административные расходы»

К-т 3150 «Социальный налог», 3210 «Социальные отчисления».

Уплата пенсионных взносов в Накопительные пенсионные фонды в РК регулируется Законом «О пенсионном обеспечении в Республике Казахстан», Постановлением Правительства РК «Об утверждении порядка присвоения социального индивидуального кода уполномоченной организацией», Постановлением Правительства РК «Об утверждении Правил и сроков исчисления, удержания (начисления) и перечисления обязательных пенсионных взносов, обязательных профессиональных пенсионных взносов в единый накопительный пенсионный фонд и взысканий по ним» [84 – 86].

3. Удержания в накопительный пенсионный фонд:

Д-т 3350 «Краткосрочная задолженность по оплате труда»

К-т 3220 «Обязательства по пенсионным отчислениям».

4. На суммы индивидуального подоходного налога, удерживаемого из заработной платы работников:

Д-т 3350 «Краткосрочная задолженность по оплате труда»

К-т 3120 «Индивидуальный подоходный налог».

Затраты, связанные с амортизацией основных средств:

1. Затраты, связанные с амортизацией и обесценением недвижимости и оборудования:

Д-т 7210 «Административные расходы», 7110 «Расходы по реализации готовой продукции (товаров, работ, услуг)»

К-т 2420 «Амортизация основных средств»

К-т 2430 «Убыток от обесценения основных средств».

Расходы по оплате.

1. На сумму начисленных расходов по оплате за отопление, освещение, водоснабжение, канализацию и других коммунальных услуг:

Д-т 7210 «Административные расходы»

К-т 3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам».

Транспортные расходы:

1. На сумму приобретенных проездных документов:

Д-т 8110 «Основное производство»

К-т 3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщиков и подрядчиков».

2. На сумму НДС:

Д-т 1420 «Налог на добавленную стоимость»

К-т 3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщиков и подрядчиков».

3. Оплата проездных документов:

Д-т 3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщиков и подрядчиков»

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах», 1010 «Денежные средства в кассе».

4. На сумму транспортных расходов:

Д-т 7110 «Расходы по реализации продукции и оказанию услуг»

К-т 3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчика».

Затраты на содержание, обслуживание и управление туристической фирмой:

1. Затраты на материальные расходы:

Д-т 7210 «Административные расходы»

К-т 1310 «Сырье и материалы», 1350 «Прочие запасы».

2. Расходы по рекламе и продвижению туристского продукта на рынке:

Д-т 7110 «Расходы по реализации готовой продукции (товаров, работ, услуг)»

К-т 3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщиков и подрядчиков».

4. Стоимость израсходованных материалов для оформления оконных витрин, выставок, рекламных щитов и указателей:

Д-т 7110 «Расходы по реализации продукции и оказания услуг»

К-т 1350 «Прочие запасы».

5. На сумму оплаченных расходов, на разработку и изготовление рекламных публикаций и эскизов этикеток:

Д-т 7110 «Расходы по реализации продукции и оказания услуг»

К-т 1010 «Денежные средства в кассе», 1030 «Денежные счета на текущих банковских счетах», 1060 «Прочие денежные средства».

6. На сумму расходов по оплате услуг банка и уплаченных штрафов, пени и неустоек:

Д-т 7210 «Административные расходы»

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах».

7. На сумму начисленных расходов по оплате за консультационные, аудиторские и информационно-вычислительные услуги:

Д-т 7210 «Административные расходы»

К-т 3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам».

Платежи сторонним организациям и предпринимателям за оказание услуг по осуществлению туров включают в себя: услуги по размещению туристов, оказываемые гостиницами, пансионатами, санаториями, домами отдыха и другими организациями, возмещаются туристскими фирмами по тарифам, прилагаемым к договору о сотрудничестве:

1. Услуги за проживание:

Д-т 8110 «Основное производство»

К-т 3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщиков и подрядчиков».

2. На сумму НДС:

Д-т 1420 «Налог на добавленную стоимость»

К-т 3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщиков и подрядчиков».

3. Оплата задолженности за предоставленные услуги по размещению и проживанию:

Д-т 3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщиков и подрядчиков»

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах», 1010 «Денежные средства в кассе», 1040 «Денежные средства на карт-счетах».

Затраты на подготовку и освоение нового туристского продукта включают в себя затраты на ознакомительные туры для менеджеров, служебные командировки руководителей для подписания контрактов:

1. На сумму произведенных затрат:

Д-т 1620 «Расходы будущих периодов»

К-т 3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщиков и подрядчиков».

Комиссионные вознаграждения контрагентам:

1. Выплата вознаграждения по договору комиссии:

Д-т 3390 «Прочая краткосрочная кредиторская задолженность»

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах»,

1010 «Денежные средства в кассе», 1040 «Денежные средства на карт-счетах»

Прочие затраты и платежи.

Визовое обслуживание – взимаемый с туристов консульский сбор.

1. На сумму взимаемого с туристов консульского сбора:

Д-т 1010 «Денежные средства в кассе»

К-т 3390 «Прочая краткосрочная кредиторская задолженность».

2. На основании авансового отчета:

Д-т 3390 «Прочая краткосрочная кредиторская задолженность»

К-т 1251 «Расчеты с подотчетными лицами».

Услуги по добровольному страхованию оказываются страховыми компаниями. На основании счетов, выставленных страхо-

вой компанией, производятся взаиморасчеты сторон в сроки, установленные соглашением.

1. На сумму страховой премии, взимаемой с туристов:

Д-т 1010 «Денежные средства в кассе»

К-т 3390 «Прочая краткосрочная кредиторская задолженность».

2. На сумму комиссионного вознаграждения, взимаемого с туриста:

Д-т 1010 «Денежные средства в кассе»

К-т 6110 «Доходы по вознаграждениям».

3. На сумму задолженности, уплачиваемой страховой компанией:

Д-т 3390 «Прочая краткосрочная кредиторская задолженность»

К-т 1010 «Денежные средства в кассе».

Тщательно проверенные и подписанные главным бухгалтером журнал-ордер №10 и учетные регистры (ведомости) к ним служат основанием для записи в главную книгу и составления отчета о прибылях и убытках.

УЧЕТ РЕАЛИЗАЦИИ ТУРИСТСКОГО ПРОДУКТА У ТУРАГЕНТА

5.1. Особенности туристской агентской деятельности

Профессия туристского агента появилась на западе примерно в 50-х годах XX века как следствие расцвета индустриального общества и необходимости в массовом отдыхе с налаженными каналами сбыта.

Производители туристического продукта – туроператоры могут предоставлять свою продукцию как напрямую туристу, так и через посредников (турагентов).

Согласно международной гостиничной конвенции туристские агентства – все компании, в чьи обязанности входят бронирование номеров, а также оказание другого вида услуг в гостиницах для размещения путешественников [35, с. 67]. А.С. Кусков сделал попытку синтезировать теоретические подходы к раскрытию содержания понятия «турагент» [87, с. 13]. Он пришёл к выводу, что «турагент – это юридическое лицо или индивидуальный предприниматель, осуществляющий на основе заключённых договоров коммерческую деятельность по продвижению и реализации комплекса туристских услуг (комплексной туристской услуги, турпродукта), сформированных туроператором, а также деятельность по реализации дополнительных услуг, не входящих в указанный комплекс (рекламных, страховых, информационно-консультационных, паспортно-визовых) [87, с. 34].

Согласно Закону РК «О туристской деятельности» туристская агентская деятельность – предпринимательская деятельность физических и (или) юридических лиц по продвижению и реализации туристского продукта, сформированного туроператором (далее – турагент) [23, с. 1].

Классифицировать современные туристические агентства можно по ряду признаков.

По степени зависимости:

1) *независимые турагентства* работают по договорам с теми туроператорами, с которыми считают нужным. Они не зависят от какого-то конкретного туроператора, основывая свой выбор на ассортименте туров, коммерческих интересах, собственном опыте работы, квалификации персонала, размере вознаграждения, личных контактах и связях;

2) *частично зависимые турагентства* связаны обязательством продавать туры определенного туроператора на конкретном направлении работы;

3) *уполномоченные турагентства* предлагают туры только конкретного туроператора, то есть являются своеобразными представительствами;

4) *ритейловые турагентства* имеют право пользования торговой маркой туроператора без оплаты за пользование этой торговой маркой. Единственной обязанностью агента является необходимость продажи определённого количества туров оператора в отчётный период, который оговаривается сторонами предварительно;

5) *франчайзинговые турагентства* арендуют торговую марку туроператора, овладевают фирменными ноу-хау и выплачивают франчайзеру либо сумму в виде фиксированного процента от общего объема продаж («роялти»), либо определенную в конфиденциальной беседе сумму независимо от объема продаж («паушальный платеж»).

По профилльности:

1) *монопрофильные турагентства* специализируются на одном направлении (страны Западной Европы и США), на одном виде транспорта (только автобусные туры или только авиатуры), на узком сегменте (молодожены, бизнес туристы, школьники), на определенных типах туров (организация конференций, экстремальный туризм, образовательный и религиозный туризм);

2) *многопрофильные турагентства* предлагают широкий ассортимент туров и направлений для всех на любых видах транспорта. Это самый распространенный вид турагентств.

По сложности выполняемых агентством действий:

1. *агентства-имитаторы*, продающие туристам тур, полностью идентичный, приобретенному у туроператора;

2) *агентства-новаторы*, которые комплектуют тур туроператора своими дополнительными услугами (трансфертами, страховками, визами);

3) *агентства-разработчики*, комплектующие тур из отдельных туристических услуг, приобретаемых у различных туроператоров.

По формам сотрудничества агентства и оператора:

1) *агентства, работающие по безрисковым схемам*, то есть бронирование путёвки происходит только при наличии реального клиента, обычно внесшего предоплату;

2) *агентства, работающие по рисковым схемам*, предполагают в своей работе возможность покупки или безотзывного бронирования блоков мест в турах, предлагаемых оператором с целью гарантированного расселения будущих клиентов агентства;

3) *тур-брокеры* оптом и заблаговременно скупают блоки мест у туроператора на самый «горячий» сезон и потом перепродают их туристам, а бывает, и самим туроператорам, по повышенным ценам. Прибыль турброкеров складывается не только из агентской комиссии, но и с учетом риска, предприимчивости.

В отношениях между туроператором и потребителем, помимо одного агента, появляется субагент или даже несколько субагентов. Увеличение количества посредников негативно сказывается как на цене тура (ведь необходимо учитывать коммерческие интересы всех участников процесса), так и на его качестве (достоверная информация на каждом последующем уровне искажается).

Независимо от модели, которую выбирает в своей работе турагент, она должна взаимодействовать эффективно: принести максимальный доход, высокое качество обслуживания при минимальном количестве потраченных средств и усилий. Перед тем как открыть турагентство, необходимо соблюдение определенных действий:

1. Директор турагентства должен быть с высшим, средним специальным образованием, а стаж его работы в сфере туризма должен быть более трех лет.

2. Для начала необходимо составление бизнес-плана турагентства. Необходимо ознакомиться со спросом на туристические услуги, а также с уровнем конкуренции, потому как она очень велика.

3. Для регистрации турфирмы можно пойти двумя путями: в качестве частного предпринимателя или общества с ограниченной ответственностью.

Одно из основных преимуществ индивидуального предпринимателя заключается в том, что оформить фирму как ИП гораздо легче, для этого понадобится минимум документов и времени, и к тому же это намного экономичнее. Кроме того, ИП имеет более простую форму налогообложения и ведения бухгалтерской отчетности. У ИП уровень административной ответственности значительно ниже, однако ответственность перед партнерами и клиентами очень высока. Например, в случае если индивидуальный предприниматель не может погасить задолженность, он обязан расплатиться со своими кредиторами собственным имуществом. Это, конечно же, большой минус.

Преимущество регистрации турагентства в качестве ТОО заключается в том, что в противоположность ИП учредителей фирмы может быть несколько, таким образом, можно вести бизнес с партнерами, расширять свое дело, открывать филиалы. Также стоит отметить, что такая форма организации бизнеса менее рискованна, и в случае банкротства выплаты по долгам компании не превышают размера ее уставного капитала. Однако при выборе этого варианта ведения бизнеса имеется также ряд препятствий: требуется предоставить больше документов, для подготовки которых уйдет немало времени. Финансовая отчетность у юридического лица намного сложнее, и поэтому вряд ли можно справиться самостоятельно с руководством: возникнет необходимость обратиться к услугам профессионала.

4. На следующем этапе следует выбрать туроператора.

5. После того как откроется турфирма, следующим шагом будет продвижение и раскрутка турагентства.

Турагент будет обеспечивать продвижение только тех продуктов, которые были предложены оператором, созданным в соответствии со всеми законодательными нормами страны. Информация об агенте и операторе заносится в специальный реестр, где отмечаются все лица, которые занимаются туристической деятельностью. Продвижение и реализация туристского продукта турагентом осуществляются на основании агентского договора на реализацию туристского продукта, заключенного с туроператором в письменной форме. Агентский договор на реализацию туристского продукта между туроператором и турагентом обязательно должен содержать сведения о туроператоре, сформировавшем туристский продукт, о договорах обязательного страхования гражданско-правовой ответственности

ти туроператора и турагента, описание туристского маршрута, достоверную информацию о туристском продукте.

Основные задачи турагентства:

- продвижение туристского продукта,
- реализация турпродукта, получение прибыли в результате продажи по розничной цене, а приобретения по оптовой цене,
- полное и широкое освещение возможностей отдыха и путешествий по всем имеющимся турам, курортам, туристским центрам,
- продвижение туристской информации с помощью рекламы,
- организация продажи туристского продукта в соответствии с современными методами торговли, а также используя специфику и особенности туристического рынка,
- бронирование туристского продукта, отдельных туристских услуг,
- реализация отдельных туристских услуг, в том числе экскурсионных,
- доставка туристских документов, билетов на транспорт различных видов, билетов на развлекательные, спортивно-зрелищные и досуговые мероприятия,
- предоставление туристам/экскурсантам необходимой и достоверной информации о турпродукте или отдельных туристских услугах, условиях путешествия, стране (месте) временного пребывания [88, с. 14].

Туристское агентство может быть одновременно и туроператором, и турагентом. Например, бюро разрабатывает маршруты как туроператор и частично самостоятельно продает их непосредственно потребителю, а большую часть продает турагенту, одновременно как турагент приобретает туры в другое бюро (туроператора) и продает их своим туристам.

5.2. Учет реализации турпутевок

Туристские агентства в своей деятельности, как правило, реализуют турпутевки. Приобретенные путевки числятся на балансе туристского агента как актив.

1. На сумму приобретения:

Д-т 1330 «Товары»

К-т 3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам».

2. На сумму НДС:

Д-т 1420 «Налог на добавленную стоимость»

К-т 3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам».

3. Выплата денег туроператору:

Д-т 3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам»

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах»,

К-т 1010 «Денежные средства в кассе».

При реализации путевок возникают различные затраты: расходы на рекламу, маркетинг, средства, уплаченные посредническим организациям, комиссионные сборы и другие расходы и услуги по продвижению продукта.

1. Прочие расходы по продвижению продукта:

Д-т 7110 «Расходы по реализации продукции и оказанию услуг»

К-т разных счетов (3390 «Прочая краткосрочная кредиторская задолженность», 3350 «Краткосрочная задолженность по оплате труда», 3150 «Социальный налог», 3210 «Обязательства по социальному страхованию»).

2. Списывается себестоимость (покупная стоимость) реализованных путевок:

Д-т 7010 «Себестоимость реализованной продукции и оказанных услуг»

К-т 1330 «Товары».

3. При реализации путевок по безналичному расчету:

Д-т 1210 «Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков»

К-т 6010 «Доход от реализации продукции и оказания услуг».

4. На сумму НДС:

Д-т 1210 «Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков»

К-т 3130 «Налог на добавленную стоимость».

5. При реализации путевок за наличный расчет:

Д-т 1010 «Денежные средства в кассе»

К-т 6010 «Доход от реализации продукции и оказания услуг».

б. На сумму НДС:

Д-т 1010 «Денежные средства в кассе»

К-т 3130 «Налог на добавленную стоимость».

Для турагента же обычно не существует необходимости детализировать прямые затраты, ведь он продаёт целиком сформированный туроператором тур по общей цене (и себестоимости, соответственно).

При реализации туристского продукта турагент получает вознаграждение в виде разницы между продажной и покупной стоимостью приобретенных туристских услуг. Указанное вознаграждение, полученное от туроператора, и является выручкой.

Выручка турагента признается в момент отгрузки туристского продукта в месте нахождения турагента на основании акта проделанных услуг, а также оправдательного документа, например, путевки.

Прибыль (убыток) от продажи туристского продукта определяется как разница между выручкой от продажи туристского продукта и затратами на ее продвижение и реализацию, включаемыми в издержки обращения турагента.

Валовая прибыль представляет собой сумму прибыли от туристской деятельности, операционных доходов и доходов от внереализационных операций.

В конце отчетного периода:

1. Списываются расходы на уменьшение итогового дохода:

Д-т 5610 «Итоговая прибыль (итоговый убыток)»

К-т 7010 «Себестоимость реализованной продукции и оказанных услуг»

К-т 7110 «Расходы по реализации продукции и оказанию услуг»

К-т 7210 «Административные расходы».

2. Списываются доходы на увеличение итогового дохода:

Д-т 6010 «Доход от реализации продукции и оказания услуг»

К-т 5610 «Итоговая прибыль (итоговый убыток)».

3. Начислен корпоративный подоходный налог:

Д-т 7710 «Расходы по корпоративному подоходному налогу»

К-т 3110 «Корпоративный подоходный налог, подлежащий уплате».

4. Списаны расходы по подоходному налогу на уменьшение итогового дохода:

Д-т 5610 «Итоговая прибыль (итоговый убыток)»

К-т 7710 «Расходы по корпоративному подоходному налогу».

5. Определен и списан чистый доход:

Д-т 5610 «Итоговая прибыль (итоговый убыток)»

К-т 5510 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Работа туристского агента за комиссионное вознаграждение. В целях полной продажи туристских пакетов и для сохранения своего имиджа туроператор предоставляет турагенту туристский пакет по фиксированной цене. В этом случае турагент получает вознаграждение в форме скидки со стоимости турпакета.

1. Поступили платежи от клиентов за проданные туристские пакеты:

Д-т 1010 «Денежные средства в кассе»

К-т 3390 «Прочая краткосрочная кредиторская задолженность».

2. Отражена сумма комиссионного вознаграждения:

Д-т 3390 «Прочая краткосрочная кредиторская задолженность», субсчет «Комиссионное вознаграждение»

К-т 6010 «Доход от реализации продукции и оказания услуг».

3. Начислен НДС от комиссионного вознаграждения:

Д-т 3390 «Прочая краткосрочная кредиторская задолженность», субсчет «Комиссионное вознаграждение»

К-т 3130 «Налог на добавленную стоимость».

4. Перечислено туроператору за реализованный туристский пакет:

Д-т 3390 «Прочая краткосрочная кредиторская задолженность»

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах».

5. В конце отчетного периода:

Д-т 6010 «Доход от реализации продукции и оказания услуг»

К-т 5610 «Итоговая прибыль (итоговый убыток)».

Реализация отдельных туристских услуг (авиабилетов).

1. Поступили платежи от клиентов за реализованные авиабилеты:

- Д-т 1010 «Денежные средства в кассе»
К-т 3390 «Прочая краткосрочная кредиторская задолженность».
2. Отражение суммы комиссионного вознаграждения:
Д-т 3390 «Прочая краткосрочная кредиторская задолженность»
- К-т 6010 «Доход от реализации продукции и оказания услуг.
3. Начислен НДС от комиссионного вознаграждения:
Д-т 3390 «Прочая краткосрочная кредиторская задолженность»
- К-т 3130 «Налог на добавленную стоимость».
4. Перечислено авиакомпании за реализованные билеты:
Д-т 3390 «Прочая краткосрочная кредиторская задолженность»
- К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах».
5. В конце периода списываются доходы на увеличение итогового дохода:
Д-т 6010 «Доход от реализации продукции и оказания услуг»
Д-т 6110 «Доходы по вознаграждениям»
К-т 5610 «Итоговая прибыль (итоговый убыток)».

УЧЕТ ТЕКУЩИХ АКТИВОВ В ТУРФИРМАХ

6.1. Учет денежных средств в кассе в национальной валюте

Денежные средства в турфирме представляют собой самые ликвидные активы. Ликвидность обеспечивается тем, что они способны выполнить обязательства любого вида, т.е. для погашения обязательств не требуется длительного времени.

Учет денежных средств в туризме регулируется Законом Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности», Приказом Министра финансов РК №19 «О ведении кассовых операций», Законом Республики Казахстан «О валютном регулировании и валютном контроле», Постановлением Правительства Республики Казахстан №154 «Об утверждении Правил осуществления валютных операций в Республике Казахстан», и другими нормативными и законодательными актами, а также документами учетной политики предприятия и Международными стандартами финансовой отчетности, призванные обеспечить единый подход и принципы к формированию информационного обеспечения пользователей финансовой отчетности [73, 89–91, 76].

Бухгалтерский учет кассовых операций имеет важное значение для правильной организации денежного обращения, организации расчетов и кредитования. Основными задачами бухгалтерского учета денежных средств в туризме являются:

- проверка правильности оформления, законности документов в туристических фирмах;
- своевременное и полное отражение операций в учете;
- обеспечение своевременности, полноты и правильности расчетов по всем видам платежей в туристских фирмах;
- своевременное проведение инвентаризации наличных денежных средств и отражение ее результатов в учете в туристических фирмах;

- обеспечение сохранности денежных средств, денежных документов в кассе предприятия и других местах хранения;
- изыскание возможностей наиболее рационального вложения свободных денежных средств как источника финансовых инвестиций, приносящих доход.

Документальное оформление кассовых операций в туризме.
Движение денег, связанных с их получением и выдачей, требует правильного оформления документов, по которым осуществлялись такие операции. В турфирме кассовые операции по приему наличных денег оформляются приходным кассовым ордером (РКО) (ф. № КО-1), который подписывается главным бухгалтером или лицом, уполномоченным им. Операции, связанные с выдачей наличных денег, оформляются расходным кассовым ордером (РКО) (ф. № КО-2) или другими документами (платежные ведомости, заявление на выдачу денег). Документы на выдачу денег подписываются руководителем и главным бухгалтером.

Все приходные и расходные ордера до передачи их в кассу регистрируются бухгалтерской службой в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов (ф. № КО-3). Журнал регистрации приходных кассовых ордеров и расходных кассовых ордеров в туризме построен таким образом, что по его данным контролируется целевое назначение полученных и израсходованных наличных денежных средств в туризме, проверяется полнота произведенных кассиром операций. Журнал ведется в течение года.

Все операции по поступлению и расходованию кассир в туристической фирме записывает в кассовую книгу (ф. № КО-4), которая открывается на 1 год. Помещение кассы должно быть изолировано и оборудовано в соответствии с Техническими требованиями касс и оснащено средствами охранно-пожарной сигнализации.

При получении приходных и расходных кассовых ордеров кассир проверяет:

- наличие и подлинность на документах подписей главного бухгалтера, а на РКО – и подпись руководителя;
- правильность оформления документов;
- наличие перечисленных в документах приложений.

Если не соблюдено хотя бы одно из этих требований, то кассир возвращает документы в бухгалтерию.

Итоговые данные группировочных однородных хозяйственных операций кассового отчета отражаются в разрезе корреспондирующих счетов в журнале-ордере №1 и ведомости к журналу-ордеру №1, предназначенных для учета операций с наличностью в кассе, где кассовые операции систематизируются в двух многогранных регистрах: ведомости по дебету счетов 1010 «Денежные средства в кассе» с распределением сумм по кредиту корреспондирующих счетов и журнале-ордере по кредиту указанных счетов с распределением сумм по дебету корреспондирующих счетов.

Учет денежных средств в туризме производится по Типовому плану счетов бухгалтерского учета, в котором для учета предназначен подраздел 1000 «Денежные средства», который включает следующие счета:

- 1010 «Денежные средства в кассе»,
- 1020 «Денежные средства в пути»,
- 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах»,
- 1040 «Денежные средства на карт-счетах»,
- 1050 «Денежные средства на сберегательных счетах»,
- 1060 «Прочие денежные средства».

Счет 1010 «Денежные средства в кассе» предназначен для обобщения информации о наличии и движении денег в национальной и иностранных валютах в кассе в туристической фирмы. Сальдо счета 1010 «Денежные средства в кассе» указывает на наличие суммы свободных денег в кассе на начало месяца; оборот по дебету – суммы, поступившие наличными в кассу, а по кредиту – суммы, выданные наличными.

Поступление наличных денежных средств в туризме. Денежные средства поступают в турфирму от заказчиков за проданные путевки и оказанные услуги, от банков в виде ссуд, от учреждений и организаций в порядке временной помощи.

Поступление денежных средств в кассу турфирмы.

1. В кассу туристической фирмы внесены денежные средства клиентов:

Д-т 1010 «Денежные средства в кассе»

К-т 1210 «Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков».

2. Поступление наличными задолженности работников, остаток неиспользованных подотчетных сумм:

Д- 1010 «Денежные средства в кассе»

К-т 1250 «Краткосрочная дебиторская задолженность работников», субсчет «Расчеты с подотчетными лицами».

3. Поступление наличными задолженности работников по возмещению материального ущерба:

Д-т 1010 «Денежные средства в кассе»

К-т 1250 «Краткосрочная дебиторская задолженность работников», субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба».

4. Поступление наличности в кассу со специальных счетов:

Д-т 1010 «Денежные средства в кассе»

К-т 1060 «Прочие денежные средства».

5. Поступление наличности в кассу с текущего счета в национальной валюте:

Д-т 1010 «Денежные средства в кассе»

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах».

6. Поступление различных платежей наличными в счет доходов будущих периодов (арендная плата):

Д-т 1010 «Денежные средства в кассе»

К-т 3520 «Доходы будущих периодов».

7. На сумму комиссионного вознаграждения, взимаемого с туриста:

Д-т 1010 «Денежные средства в кассе»

К-т 6110 «Доходы по вознаграждениям».

8. При реализации путевок за наличный расчет получен доход от основной деятельности:

Д-т 1010 «Денежные средства в кассе»

К-т 6010 «Доход от реализации продукции и оказания услуг».

9. На сумму НДС:

Д-т 1010 «Денежные средства в кассе»

К-т 3130 «Налог на добавленную стоимость».

10. Поступление платежей от клиентов за проданные туристские пакеты:

Д-т 1010 «Денежные средства в кассе»

К-т 3390 «Прочая краткосрочная кредиторская задолженность».

Выдача денег из кассы турфирмы.

1. Оплачены наличными из кассы в национальной валюте приобретенные нематериальные активы:

Д-т 2730 «Прочие нематериальные активы»

К-т 1010 «Денежные средства в кассе».

2. Оплачены наличными из кассы приобретенные основные средства:

Д-т 2410 «Основные средства»

К-т 1010 «Денежные средства в кассе».

3. Выданы наличные деньги в подотчет на административно-хозяйственные расходы и служебные командировки:

Д-т 1250 «Краткосрочная дебиторская задолженность работников», субсчет «Расчеты с подотчетными лицами»

К-т 1010 «Денежные средства в кассе».

4. Оплачены наличными расходы будущих периодов:

Д-т 1620 «Расходы будущих периодов»

К-т 1010 «Денежные средства в кассе».

5. Оплачены наличными расходы по страхованию:

Д-т 2920 «Расходы будущих периодов»

К-т 1010 «Денежные средства в кассе».

6. Внесение наличных денег в национальной валюте на текущий счет:

Д-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах»

К-т 1010 «Денежные средства в кассе».

7. Выдана заработная плата работникам:

Д-т 3350 «Краткосрочная задолженность по оплате труда»

К-т 1010 «Денежные средства в кассе».

8. Произведена оплата наличными оперативно-хозяйственных расходов, связанных с реализацией турпутевок:

Д-т 7110 «Расходы по реализации продукции и оказанию услуг»

К-т 1010 «Денежные средства в кассе».

9. Оплачены общие и административно-управленческие расходы:

Д-т 7210 «Административные расходы»

К-т 1010 «Денежные средства в кассе».

10. Оплата задолженности за предоставленные услуги по размещению и проживанию:

Д-т 3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщиков и подрядчиков»

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах», К-т 1010 «Денежные средства в кассе», 1040 «Денежные средства на карт-счетах».

11. На сумму задолженности, уплачиваемой страховой компании:

Д-т 3390 «Прочая краткосрочная кредиторская задолженность»

К-т 1010 «Денежные средства в кассе».

Инвентаризация кассы. Для проведения инвентаризации приказом руководителя туристической фирмы назначается комиссия, которая вместе с кассиром проверяет, прежде всего, соответствует ли помещение кассы требованиям сохранности денежных средств и других ценностей, по технически оснащенности средствами охранно-пожарной сигнализации, созданы ли условия для работы кассиру. Перед началом инвентаризации комиссия должна получить у кассира последний кассовый отчет с приложением к нему всех приходных кассовых ордеров и других заменяющих денежных документов и расписку о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на денежные средства сданы в бухгалтерию и все денежные средства, поступившие на его ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход. Кассовый отчет подписывается главным бухгалтером организации. Результаты проверки фактического наличия денежных средств, денежных документов и бланков строгой отчетности в кассе оформляются соответственно Актом инвентаризации наличия денежных средств (ф. №ИINV-10) и Инвентаризационной описью бланков строгой отчетности (ф. №ИINV-9а), которые подписывают все члены комиссии и кассир. Акты составляются в двух экземплярах, а при приеме материально-ответственного лица (кассира) – в трех экземплярах: первый экземпляр акта передают в бухгалтерию организации, а остальные остаются у материально ответственных лиц.

1. На сумму недостачи денег, выявленную при инвентаризации кассы:

Д-т 1280 «Прочая краткосрочная дебиторская задолженность», субсчет «Недостачи и потери от порчи запасов по нерассмотренным актам»

К-т 1010 «Денежные средства в кассе».

2. При внесении в кассу денежной суммы в погашении недостачи:

Д-т 1010 «Денежные средства в кассе»

К-т 1250 «Краткосрочная дебиторская задолженность», субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба».

3. Излишки денежных средств, выявленные в кассе при инвентаризации:

Д-т 1010 «Денежные средства в кассе»

К-т 6280 «Прочие доходы».

Таким образом, инвентаризация денежных средств в туристической фирме должна проводиться в соответствии с законодательством Республики Казахстан и учетной политикой.

6.2. Учет денежных средств в пути на текущих и расчетных счетах

Денежные средства в пути – это принадлежащие турфирме денежные средства, еще не зачисленные на ее расчетный счет, находящиеся в движении.

В туризме денежными средствами в пути считаются выручка туристической фирмы, полученная в кассу от заказчиков за оказанные услуги и внесения в учреждения банка, кассу почтового отделения связи, народный банк или переданная инкассатором банка для зачисления на текущий или иной счет туристской организации, но еще не зачисленная по назначению. Деньги, сдаваемые непосредственно в кассу банка, считаются в пути в том случае, если они сданы в вечернюю кассу в конце последнего рабочего дня месяца, а зачислены на счета туристической фирмы в банке в первый рабочий день нового месяца.

Для текущего учета и систематического контроля за состоянием и движением денежных средств в пути предназначен активный счет 1020 «Денежные средства в пути». Бухгалтерские записи по дебету (ведомости) и кредиту (журнал-ордер) в учетных регистрах производятся линейно-позиционным способом с указанием номеров квитанций, которыми подтверждается сдача денег, выписок банка, в которых фиксируется зачисление этих денег на счета туристической фирмы.

1. Инкассация наличных денежных средств в туризме:

Дт 1020 «Денежные средства в пути»

Кт 1010 «Денежные средства в кассе».

2. Зачисление денег на расчетный счет в туризме:

Дт 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах»

Кт 1020 «Денежные средства в кассе».

Аналитический учет денежных средств в пути ведется в журнале-ордере №3, предназначенном для группировки

операций по кредиту счета 1020 «Денежные средства в пути» и ведомости к журналу – ордеру №3 для группировки операций по дебету этого счета.

Турфирмы могут открывать расчетные, текущие счета и банковские счета.

Расчетный счет является основным счетом в туризме, через который проводятся все денежные операции без ограничения их перечня.

Текущий счет – счет, открываемый в учреждении банка организации, имеющей собственные оборотные средства и самостоятельный баланс; предназначен для хранения денежных средств и проведения наличных и безналичных расчетов. К текущим счетам относятся: валютные счета, ссудные счета, счета по операциям со средствами целевого назначения.

Банковский счет – счет, на котором аккумулируются поступления и изъятия денежных средств каждым клиентом банка.

Для открытия банковских счетов для юридического лица и индивидуального предпринимателя предоставляются:

– копия документа, выданного органом налоговой службы, подтверждающего факт постановки клиента на регистрационный учет;

– документ с образцами оттиска и печати;

– копия статистической карточки (только в отношении юридического лица);

– копия Свидетельства о государственной регистрации (перерегистрации) в Министерстве юстиции.

Для учета движения средств на расчетном счете используется активный, балансовый счет 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах». В случае, если туристическая фирма имеет несколько расчетных счетов, необходимо организовать ведение аналитического учета в разрезе расчетных счетов.

На основании обработанных выписок банка и приложенных к ним денежных документов операции по текущему счету систематизируются в двух учетных регистрах: журнале-ордере №2 и ведомости к нему. Записи в журнале-ордере №2 и ведомости к нему начинают с отражения сальдо по счету 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах» на начало месяца, которое указывается в левом верхнем углу ведомости к журналу-ордеру №2.

Корреспонденция счетов по учету денежных средств на текущем банковском счете в туризме.

1. Отражение поступления денежных средств по дебету счета 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах» в туризме.

1. Поступление платежей от заказчиков за оказанные услуги в туризме:

Д-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах»

К-т 1210 «Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков».

2. Поступление задолженности по вознаграждению по представленным займам, договорам аренды основных средств в туризме:

Д-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах»

К-т 1270 «Краткосрочные вознаграждения к получению».

3. Поступило в погашение задолженности по недостатке и возмещению материального ущерба в туризме:

Д-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах»

К-т 1250 «Краткосрочная дебиторская задолженность работников», субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба».

4. Зачисление наличных денег, сданных из кассы в туризме:

Д-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах»

К-т 1010 «Денежные средства в кассе».

5. Зачисление полученных доходов в счет будущих периодов (арендная плата, плата за коммунальные услуги) в туризме:

Д-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах»

К-т 3520 «Доходы будущих периодов».

6. Поступление суммы страхового возмещения от страховых органов в туризме:

Д-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах»

К-т 3410 «Краткосрочные гарантированные обязательства».

7. Поступили авансы в туризме:

Д-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах»

К-т 3510 «Краткосрочные авансы полученные».

8. Поступили доходы от реализации и оказания услуг в туризме:

Д-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах»

К-т 6010 «Доход от реализации продукции и оказания услуг».

9. Поступили суммы возмещения убытков от страховых органов по договору страхования в туризме:

Д-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах»

К-т 6280 «Прочие доходы».

Отражения перечисления и списания денежных средств в туризме по кредиту счета 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах» в дебет счетов:

1. Оплачены расходы в данном отчетном периоде в туризме:

Д-т 1620 «Расходы будущих периодов».

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах».

2. Выданы авансы за оказание услуг в туризме:

Д-т 1610 «Краткосрочные авансы выданные»

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах».

3. Перечислено в погашение краткосрочных кредитов в туризме:

Д-т 3010 «Краткосрочные банковские займы»

Д-т 3020 «Краткосрочные займы, полученные от организаций, осуществляющих банковские операции без лицензии уполномоченного органа или Национального банка»

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах».

4. Перечислены в бюджет: подоходный налог с юридических лиц, налог на добавленную стоимость, социальный налог и отчисления на социальное страхование от фонда оплаты труда работников, земельный налог, налог на имущество, налог на транспортные средства, индивидуальный подоходный налог, прочие сборы и обязательные платежи в бюджет в туризме:

Д-т 3120 «Индивидуальный подоходный налог», 3130 «Налог на добавленную стоимость», 3150 «Социальный налог», 3210 «Обязательства по социальному налогу», 3160 «Земельный

налог», 3180 «Налог на имущество», 3170 «Налог на транспортные средства», 3190 «Прочие налоги».

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах».

5. Перечислены начисленные суммы платежей в накопительные пенсионные фонды в туризме:

Д-т 3220 «Обязательства по пенсионным отчислениям»

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах».

6. Оплачены счета клиентов в туризме:

Д-т 3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщиками подрядчикам»

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах».

7. Перечислены обязательства по финансовой аренде основных средств в туризме:

Д-т 3360 «Краткосрочная задолженность по аренде»

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах».

8. Списаны начисленные вознаграждения к оплате по полученным займам, договорам аренды в туризме:

Д-т 3380 «Краткосрочные вознаграждения к выплате»

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах».

9. На сумму расходов по оплате услуг банка и уплаченных штрафов, пени и неустоек:

Д-т 7210 «Административные расходы»

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах».

10. Перечислено туроператору за реализованный туристский пакет:

Д-т 3390 «Прочая краткосрочная кредиторская задолженность»

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах».

11. Перечислено авиакомпании за реализованные билеты:

Д-т 3390 «Прочая краткосрочная кредиторская задолженность»

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах».

Таким образом, правильная организация учета на текущих счетах имеет важное значение для эффективного существования туристской фирмы.

6.3. Учет операций на валютных счетах

Туристические фирмы могут осуществлять расчеты по валютным операциям в наличном порядке только с нерезидентами Республики Казахстан и для выполнения обязательств по полученным банковским кредитам в иностранной валюте.

Валютные операции регулируются Законом Республики Казахстан «О валютном регулировании и валютном контроле» и Постановлением Правительства Республики Казахстан № 154 «Об утверждении Правил осуществления валютных операций в Республике Казахстан» [90 – 91]. Записи в бухгалтерском учете по операциям в иностранной валюте должны отражаться на счетах бухгалтерского учета в валюте Республики Казахстан путем применения к сумме в иностранной валюте спот-курса между функциональной валютой и иностранной валютой на дату операции.

На основании обработанных выписок банка и приложенных к ним оправдательных денежных документов производятся записи валютных операций в разрезе корреспондирующих счетов в журнал-ордер №2 и ведомости к нему.

Схема записей по валютному счету в туризме. Для учета операций на валютном счете туристической фирмы предусмотрен активный денежный счет 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах», но к этому счету следует открывать дополнительный счет 1031 «Денежные средства на текущих банковских счетах в иностранной валюте».

1. Поступление от иностранных партнеров задолженности в туризме:

Д-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах»

К-т 1270 «Краткосрочные вознаграждения к получению».

2. Зачисление приобретенной иностранной валюты в туризме:

Д-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах»

К-т 1280 «Прочая краткосрочная дебиторская задолженность».

3. Зачисление иностранной валюты, сданной из кассы в туризме:

Д-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах»

К-т 1010 «Денежные средства в кассе» дополнительный счет 1011 «Денежные средства в кассе в иностранной валюте».

4. Зачисление поступившей иностранной валюты в качестве благотворительных взносов и иных поступлений в туризме:

Д-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах»

К-т 5110 «Неоплаченный капитал», 5030 «Вклады и паи».

5. Зачисление иностранной валюты, полученной в качестве займа от уполномоченного банка и от внебанковских учреждений в туризме:

Д-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах»

К-т 3010 «Краткосрочные банковские займы»

К-т 3020 «Краткосрочные займы, полученные от организаций, осуществляющих банковские операции без лицензии уполномоченного органа и Национального банка».

6. Зачисление доходов будущих периодов в туризме:

Д-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах»

К-т 3520 «Доходы будущих периодов».

7. Поступление от иностранных покупателей авансов в туризме:

Д-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах»

К-т 3510 «Краткосрочные авансы полученные».

8. Поступление от разных иностранных дебиторов задолженности в иностранной валюте в туризме:

Д-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах»

К-т 3390 «Прочая краткосрочная кредиторская задолженность».

9. Поступление положительной курсовой разницы, возникшей по валютным операциям на валютных счетах в туризме:

Д-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах»

К-т 6250 «Доходы от курсовой разницы».

Отражение перечисления и списания валютных средств в туризме в кредите счета 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах».

1. Предъявлена претензия банку за неправильное списание со счета сумм в туризме:

Д-т 1280 «Прочая краткосрочная дебиторская задолженность», субсчет «Расчеты по претензиям»

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах».

2. Перечисление зарубежным (иностранным) клиентам авансов в туризме:

Д-т 1610 «Краткосрочные авансы выданные».

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах».

3. Перечисление в погашение обязательств по полученным в иностранной валюте займам банков в туризме:

Д-т 3010 «Краткосрочные банковские займы»

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах».

4. Списаны начисленные вознаграждения к оплате по полученным займам, договорам аренды в туризме:

Д-т 3380 «Краткосрочные вознаграждения к выплате»

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах».

5. Списана отрицательная курсовая разница, возникшая по валютным операциям на валютных счетах в туризме:

Д-т 7430 «Расходы по курсовой разнице»

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах».

Учет курсовых разниц. Курсовая разница – это разница, возникающая в результате отражения в отчетах одинакового количества единиц иностранной валюты, выраженной в валюте отчетности, с использованием разных обменных курсов валют. Курсовые разницы возникают при ведении учета валютных операций в результате изменения курса валют или ценных бумаг в период между датой совершения хозяйственной операции и датой расчета, между эквивалентом контрактной стоимости в национальной валюте на дату таможенного оформления товара и на дату перечисления денежных средств за него. Курсовые

разницы должны признаваться в качестве доходов или расходов в периоде их возникновения путем дооценки или уценки возникшей дебиторской или кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и покупателями [92, с. 34]. Накопленные курсовые разницы в виде трансляционного резерва списываются только при выбытии соответствующей дочерней компании и относятся на прибыли и убытки периода [76]. Курсовые разницы отражаются на следующих счетах:

1) по счету 6250 «Доходы от курсовой разницы», где отражаются операции, связанные с получением доходов от курсовой разницы, возникающей в результате отражения в отчетах одинакового количества единиц иностранной валюты, выраженной в валюте отчетности с использованием разных обменных курсов валют;

2) по счету 7430 «Расходы по курсовой разнице», где учитываются расходы по курсовой разнице, возникающей при погашении монетарных статей или при представлении в отчетности монетарных статей организации по курсам, отличным от тех, по которым они были первоначально признаны в текущем периоде или представлены в предшествующих финансовых отчетах, за исключением расходов по курсовой разнице в зарубежной деятельности [93, с. 16].

Суммовую разницу необходимо учитывать по счету 7470 «Прочие расходы». Операции в иностранной валюте в целях налогообложения пересчитываются в национальную валюту Республики Казахстан – тенге с применением рыночного курса обмена валют на дату совершения операции (платежа).

Записи в бухгалтерском учете по операциям в иностранной валюте должны отражаться на счетах бухгалтерского учета в валюте РК, пересчитанной по курсу Национального банка РК на дату совершения операции [93, с. 12].

Отражена положительная курсовая разница в туризме:

Д-т 1020 «Денежные средства в пути»

К-т 6250 «Доходы от курсовой разницы».

Отражена отрицательная курсовая разница в туризме:

Д-т 7430 «Расходы по курсовой разнице».

К-т 1020 «Денежные средства в пути».

Таким образом, курсовая разница, признаваемая в каждом из учетных периодов до даты расчета, определяется изменением обменных курсов валют в каждом из периодов, то есть: между датой совершения операции в иностранной валюте и отчетной

датой – в учетном периоде, в котором совершена операция в иностранной валюте и между отчетной датой предыдущего учётного периода и датой расчета – в учётном периоде, в котором осуществлен расчёт по совершенной операции.

6.4. Учет дебиторской задолженности

Под дебиторской задолженностью в туризме понимают выраженные в денежной форме обязательства отдельных граждан, организаций и прочих дебиторов перед данной туристической фирмой [94, с. 134]. Дебиторская задолженность является бухгалтерским показателем, отраженным в бухгалтерском учете, как долг контрагента, возникший по разным обстоятельствам. Дебиторская задолженность в соответствии с международными стандартами бухгалтерского учета определяется как сумма, причитающаяся компании от покупателей (дебиторов) [94, с. 141]. Как правило, этот долг возникает вследствие проведенной финансово-хозяйственной операции, оказания услуг или выполнения работ, а также неплатежей и задолженностей юридических и физических лиц.

Наличие на балансе туристической фирмы дебиторской и кредиторской задолженностей является тревожным фактором. При увеличении валюты баланса они одновременно ухудшают финансовые показатели деятельности туристской организации, такие как ликвидность, независимость и платежеспособность. Рост дебиторской задолженности, и особенно ее сомнительной, приводит к замедлению оборачиваемости оборотных средств и, как правило, чем больше срок со дня возникновения задолженности, тем проблематичнее ее получение.

В бухгалтерском балансе дебиторская задолженность делится по срокам ее образования на 2 группы:

- краткосрочная, т.е. задолженность, платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты;
- долгосрочная – задолженность, платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты.

Краткосрочная дебиторская задолженность – это элемент текущих (краткосрочных) активов, т.е. сумма долгов, причитающихся предприятию от юридических или физических лиц в текущем периоде. По существу, увеличение дебиторской

задолженности означает отвлечение средств из оборота [95, с. 318].

По статьям бухгалтерского баланса краткосрочная дебиторская задолженность делится на следующие виды:

- краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков,
- краткосрочная дебиторская задолженность дочерних организаций,
- краткосрочная дебиторская задолженность ассоциированных и совместных организаций,
- краткосрочная дебиторская задолженность филиалов и структурных подразделений,
- краткосрочная дебиторская задолженность работников,
- краткосрочная дебиторская задолженность по аренде,
- краткосрочные вознаграждения к получению,
- прочая краткосрочная дебиторская задолженность,
- резерв по сомнительным требованиям.

По характеру образования дебиторская задолженность делится на нормальную и неоправданную.

К нормальной задолженности в туризме относится та, которая обусловлена ходом выполнения производственной программы, а также действующими формами расчетов.

Неоправданной дебиторской задолженностью считается та, которая возникла в результате нарушения расчетной и финансовой дисциплины, имеющих недостатки в ведении учета, ослабления контроля за отпуском материальных ценностей, возникновения недостач и хищений.

У большинства туристских фирм в общей сумме дебиторской задолженности преобладает или занимает наибольший максимальный (удельный) вес дебиторская задолженность покупателей и заказчиков, т.е. задолженность по счетам к получению [96, с. 11].

Документами, используемыми для получения от покупателя платежей, являются платежные требования-поручения, платежные поручения, чеки, векселя, которые являются финансовыми документами, и ими оплачиваются расчетные документы, выставляемые клиентам.

Дебиторская задолженность в учете признается только тогда, когда признается связанный с ней доход и оценивается по стоимости за минусом предоставленных скидок с продаж, цены.

Учет расчетов с заказчиками в туризме ведется на активных счетах подразделов 2100 «Долгосрочная дебиторская задолженность» и 1200 «Краткосрочная дебиторская задолженность» типового плана счетов в ведомости учета расчетов с дебиторами и кредиторами.

В состав подраздела 2100 «Долгосрочная дебиторская задолженность» входят счета группы:

- 2110 «Долгосрочная задолженность покупателей и заказчиков»,
- 2120 «Долгосрочная дебиторская задолженность дочерних организаций»,
- 2130 «Долгосрочная дебиторская задолженность ассоциированных и совместных организаций»,
- 2140 «Долгосрочная дебиторская задолженность филиалов и структурных подразделений»,
- 2150 «Долгосрочная дебиторская задолженность работников»,
- 2160 «Долгосрочная дебиторская задолженность по аренде»,
- 2170 «Долгосрочные вознаграждения к получению»,
- 2180 «Прочая долгосрочная дебиторская задолженность».

Для учета краткосрочной дебиторской задолженности используется счет 1200 «Краткосрочная дебиторская задолженность», на котором применяются счета:

- 1210 «Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков»,
- 1220 «Краткосрочная дебиторская задолженность дочерних организаций»,
- 1230 «Краткосрочная дебиторская задолженность ассоциированных и совместных организаций»,
- 1240 «Краткосрочная дебиторская задолженность филиалов и структурных подразделений»,
- 1250 «Краткосрочная дебиторская задолженность работников»,
- 1260 «Краткосрочная дебиторская задолженность по аренде»,
- 1270 «Краткосрочные вознаграждения к получению»,
- 1280 «Прочая краткосрочная дебиторская задолженность»,
- 1290 «Резерв по сомнительным требованиям».

На счете **1210 «Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков»** учитываются расчеты за выполненные работы и оказанные услуги.

В бухгалтерском учете в туризме по расчетам с покупателями и заказчиками производят следующие записи:

1. При предъявлении расчетно-платежных документов к оплате покупателям и заказчикам за оказанные услуги:

Д-т 1210 «Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков»

К-т 6010 «Доход от реализации продукции и оказания услуг».

2. Сумма налога на добавленную стоимость по безнадежным долгам:

Д-т 1210 «Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков»

К-т 3130 «Налог на добавленную стоимость».

3. По мере поступления платежей от покупателей:

Д-т 1010 «Денежные средства в кассе»

Д-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах»

К-т 1210 «Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков».

4. Погашение (зачет) задолженности покупателей ранее полученных авансов:

Д-т 3510 «Краткосрочные авансы полученные»

К-т 1210 «Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков».

5. Зачеты взаимных требований и обязательств:

Д-т 3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам»

К-т 1210 «Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков».

6. На сумму безнадежных долгов без налога на добавленную стоимость:

Д-т 7210 «Административные расходы»

К-т 1210 «Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков».

На счете 1250 «Краткосрочная дебиторская задолженность работников» учитываются операции, связанные с наличием и движением дебиторской задолженности работников по: выданным в подотчет деньгам на приобретение активов, оплате

работ (услуг), служебным командировкам и другие, по возмещению материального ущерба (недостача, хищение, порча и другие), причиненного организации работником и другими лицами.

Учет расчетов с подотчетными лицами. Подотчетные суммы выдаются работникам для возмещения расходов, связанных со служебной командировкой. Направление работника в командировку производится руководителем организации на основании приказа (распоряжения) с указанием пункта назначения и наименования организации, в которую направлен работник, срока и цели командировки. Согласно приказу командировочному работнику выдается командировочное удостоверение, подписанное руководителем организации. В туристических фирмах ведется регистрация лиц, отбывших в командировку и прибывших в командировку, в специальных журналах по форме. Срок командировки работника определяется руководителем организации, однако он не может превышать 40 дней, не считая времени нахождения в пути. Для синтетического и аналитического учета дебиторской задолженности по выданным в подотчет суммам в туризме используется счет 1250 «Краткосрочная дебиторская задолженность работников» и предназначен журнал-ордер №7. В конце месяца соответствующие итоговые данные журнала-ордера №7 переносятся в Главную книгу.

1. Выданы наличные деньги под отчет из кассы работникам на административно-хозяйственные, операционные расходы и служебные командировки:

Д-т 1250 «Краткосрочная дебиторская задолженность работников»

К-т 1010 «Денежные средства в кассе».

2. Перечислены с текущего счета авансы подотчетным лицам, находящимся в командировках:

Д-т 1250 «Краткосрочная дебиторская задолженность работников».

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах».

3. Списаны израсходованные подотчетными лицами суммы:

Д-т 3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам»

К-т 1250 «Краткосрочная дебиторская задолженность работников».

4. Внесен подотчетными лицами остаток неиспользованной подотчетной суммы в кассу в национальной валюте:

Д-т 1010 «Денежные средства в кассе».

К-т 1250 «Краткосрочная дебиторская задолженность работников».

5. Остаток неиспользованной подотчетной суммы удержан из заработной платы подотчетных лиц:

Д-т 3350 «Краткосрочная задолженность по оплате труда».

К-т 1250 «Краткосрочная дебиторская задолженность работников».

Учет расчетов по возмещению материального ущерба. Материальный ущерб, причиненный организации работниками, представляет собой выявленные при приемки, инвентаризации и других проверках недостачи ценностей сверх установленных норм естественной убыли. На субсчете «Расчеты по возмещению материального ущерба» счета 1250 «Краткосрочная дебиторская задолженность работников» учитываются расчеты с работниками за ущерб, причиненный ими организациям вследствие всякого рода переplat и недобора денежных средств, допущенных должностными лицами, уплаты штрафов за сверхнормативный простой транспорта, несвоевременный возврат тары и другие суммы материального ущерба, возмещаемые по закону должностными лицами. Основанием для учета расчетов по возмещению материального ущерба служат: акты на бой, лом и порчу, сличительная ведомость результатов инвентаризации денежных средств, запасов, основных средств, решения или постановления судебно-следственных органов.

1. При погашении виновными лицами присужденной судом суммы задолженности:

Д-т 1010 «Денежные средства в кассу» – при внесении наличными в кассу.

Д-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах» – при погашении безналичным путем.

Д-т 3350 «Краткосрочная задолженность по оплате труда» – при удержании из заработной платы.

К-т 1250 «Краткосрочная дебиторская задолженность работников».

2. На сумму недостающих, похищенных средств:

Д-т 7210 «Административные расходы»

К-т 1250 «Краткосрочная дебиторская задолженность работников».

Учет расходов по арендной плате в туризме. В соответствии с Международным стандартом финансовой отчетности «Аренда – это предоставление арендодателем арендатору за плату имущества во временное владение и пользование» [76].

На основании договоров на аренду объектов основных средств у организации по арендным платежам за текущий и будущий периоды по операционным и финансовым арендам возникают краткосрочная (сроком до одного года) и долгосрочная (сроком свыше одного года) дебиторские задолженности, которые учитываются соответственно *на счете 1260 «Краткосрочная дебиторская задолженность по аренде», 2160 «Долгосрочная дебиторская задолженность по аренде».* По дебету указанных счетов отражается задолженность арендатора по оплате за арендованные основные средства, а по кредиту – погашение задолженности.

1. На сумму начисленной арендной платы по договору аренды:

Д-т 1260 «Краткосрочная дебиторская задолженность по аренде» и 2160 «Долгосрочная дебиторская задолженность по аренде»

К-т 6130 «Доходы от финансовой аренды»

К-т 6260 «Доход от операционной аренды».

2. На сумму налога на добавленную стоимость:

Д-т 1260 «Краткосрочная дебиторская задолженность по аренде» и 2160 «Долгосрочная дебиторская задолженность по аренде»

К-т 3130 «Налог на добавленную стоимость».

3. Поступление от арендатора оплаты за аренду объектов основных средств наличными деньгами в кассу:

Д-т 1260 «Краткосрочная дебиторская задолженность по аренде» и 2160 «Долгосрочная дебиторская задолженность по аренде»

К-т 1010 «Денежные средства в кассе».

4. Поступление от арендатора оплаты за аренду объектов основных средств на текущий счет:

Д-т 1260 «Краткосрочная дебиторская задолженность по аренде» и 2160 «Долгосрочная дебиторская задолженность по аренде»

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах».

5. Оплачены платежи по аренде наличными деньгами в кассу:

Д-т 1010 «Денежные средства в кассе».

К-т 1260 «Краткосрочная дебиторская задолженность по аренде» и 2160 «Долгосрочная дебиторская задолженность по аренде».

На счете 1270 «Краткосрочные вознаграждения к получению» учитываются операции, связанные с наличием и движением дебиторской задолженности в туризме по: начисленным дивидендам по акциям (долям участия); начисленным вознаграждениям по полученным векселям, финансируемой аренде, лизингу, предоставленным займам, приобретенным финансовым инвестициям, доверительному управлению.

Аналитический учет по счетам 1280 «Прочая краткосрочная дебиторская задолженность» и 2180 «Прочая долгосрочная дебиторская задолженность» ведется в журнале-ордере №8, который предназначен для учета операций по кредиту данного счета в корреспонденции с дебетуемыми счетами.

Учет прочей дебиторской задолженности ведется на счетах 1280 «Прочая краткосрочная дебиторская задолженность». На данном счете учитываются операции, связанные с наличием и движением прочей дебиторской задолженности в туризме: претензии, сумма, ошибочно списанная со счетов в банках, излишне перечисленные суммы в бюджет, сумма основного долга по арендным обязательствам, возмещение убытков от чрезвычайных ситуаций (по договору страхования); штрафы, пени, неустойки.

1. Поступление платежей по предъявленным претензиям на текущий счет:

Д-т 1280 «Прочая краткосрочная дебиторская задолженность» субсчет «Расчеты по претензиям»

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах».

2. Поступление платежей по предъявленным претензиям наличными деньгами в кассу:

Д-т 1280 «Прочая краткосрочная дебиторская задолженность» субсчет «Расчеты по претензиям»

К-т 1010 «Денежные средства в кассе».

3. Списаны суммы претензий:

Д-т 1280 «Прочая краткосрочная дебиторская задолженность» субсчет «Расчеты по претензиям»

К-т 7210 «Административные расходы».

4. Суммы претензий, предъявленные транспортным организациям за выявленные несоответствия:

Д-т 1280 «Прочая краткосрочная дебиторская задолженность», субсчет «Расчеты по претензиям»

К-т 3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам».

5. Суммы судебного сбора, уплаченные истцом при предъявлении иска:

Д-т 1280 «Прочая краткосрочная дебиторская задолженность»

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах»

К-т 1010 «Денежные средства в кассе».

6. Суммы претензий:

Д-т 1280 «Прочая краткосрочная дебиторская задолженность», субсчет «Расчеты по претензиям»

К-т 6280 «Прочие доходы».

7. На сумму налога на добавленную стоимость по предъявленным претензиям:

Д-т 1280 «Прочая краткосрочная дебиторская задолженность» субсчет «Расчеты по претензиям»

К-т 3130 «Налог на добавленную стоимость».

8. На основании решений судебно-следственных органов о взыскании суммы материального ущерба с виновных лиц на сумму недостающих ценностей по себестоимости:

Д-т 1250 «Краткосрочная дебиторская задолженность работников».

К-т 1280 «Прочая краткосрочная дебиторская задолженность», субсчет «Недостачи и потери от порчи запасов по нерассмотренным актам».

Учет резервов по сомнительным требованиям. В процессе реализации запасов с последующей их оплатой (с рассрочкой платежей) у организации может образовываться дебиторская задолженность, не погашенная покупателями в предусмотренные договором сроки и не обеспеченная соответствующими гарантами, которая называется сомнительной задолженностью или сомнительным требованием [75]. Счет 1290 «Резерв по сомнительным требованиям» отражает информацию о создании и движении резервов по сомнительным требованиям.

В последующие годы туристическая фирма может определить сумму создаваемого резерва по сомнительным требованиям, применяя один из следующих методов: метод процента от

объема реализации выполненных работ, оказанных услуг и метод учета счетов по срокам оплаты.

Сущность метода процента от объема реализации заключается в том, что на основании анализа объема реализации за предшествующий ряд лет (минимум три года) организация исчисляет средний процент образования резерва по сомнительным требованиям за отчетный период путем деления суммы безнадежных долгов на объем реализации товаров и умножения на 100%.

На сумму начисленного резерва по сомнительным требованиям производится запись на счетах бухгалтерского учета:

Д-т 7440 «Расходы по созданию резерва и списанию безнадежных требований»

К-т 1290 «Резерв по сомнительным требованиям».

Сущность метода учета счетов по срокам оплаты заключается в определении процента сомнительных требований по сроку оплаты задолженности. При этом сумма, учитываемая в отчете о прибылях и убытках как расходы периода, отражается как суммарное увеличение. На эту сумму производится следующая запись на счетах бухгалтерского учета:

Д-т 7440 «Расходы по созданию резерва и списанию безнадежных требований»

К-т 1290 «Резервы по сомнительным требованиям»

При списании дебиторской задолженности, ранее признанной инвентаризационной комиссией сомнительными требованиями за счет созданного резерва, производятся следующие записи на счетах бухгалтерского учета:

Д-т 1290 «Резерв по сомнительным требованиям»

К-т 1210 «Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков»

К-т 1280 «Прочая краткосрочная дебиторская задолженность», субсчет «Расчеты по претензиям».

Дебиторская задолженность, по которой в соответствии с законодательством Республики Казахстан истек срок исковой давности, признается безнадежным долгом и подлежит списанию. При этом если создавался резерв, то сумма безнадежных долгов за счет созданного резерва по сомнительным требованиям отражается в бухгалтерском учете как предыдущие записи на счетах.

Аналитический учет по счету 1290 «Резерв по сомнительным требованиям» ведется по каждому сомнительному требованию, по которому был создан резерв, в ведомости.

УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ АКТИВОВ В ТУРИСТИЧЕСКИХ ФИРМАХ

7.1. Понятие и виды нематериальных активов в туризме

Нематериальные активы в туризме – идентифицированные неденежные активы, не имеющие физической сущности, но предназначенные для использования в течение длительного периода времени.

Критерии признания нематериальных активов в туризме. Нематериальный актив подлежит признанию тогда и только тогда, когда:

1) существует вероятность того, что туристическая фирма получит ожидаемые будущие экономические выгоды, проистекающие из актива;

2) себестоимость актива можно надежно измерить.

Туристические фирмы должны оценить вероятность ожидаемых будущих экономических выгод, используя разумные и обоснованные допущения, представляющие собой наилучшую расчетную оценку руководства в отношении совокупности экономических условий, которые будут существовать на протяжении срока полезного использования актива. К будущим экономическим выгодам, проистекающим из нематериального актива, могут относиться выручка от продажи услуг, снижение затрат или другие выгоды, возникающие от использования актива.

Нематериальный актив первоначально измеряется по себестоимости. Актив удовлетворяет критерию идентифицируемости, если он:

1) является отделяемым, т. е. может быть отсоединен или отделен от и продан, передан, защищен лицензией, предоставлен в аренду или обменян индивидуально или вместе с относящимся к нему договором, активом или обязательством, независимо от того, намеревается ли предприятие так поступить;

2) является результатом договорных или других юридических прав, независимо от того, можно ли эти права передавать или отделять от предприятия или от других прав и обязательств.

В зависимости от принадлежности нематериальные активы в туризме можно подразделить на четыре группы:

1) нематериальные активы, связанные с производством: «ноу-хау»; права на объекты промышленной (производственной) собственности, права на использование информации, технологии интегральных микросхем, промышленные образцы, селекционные достижения; организационные расходы, программное обеспечение и базы данных; права пользования природными ресурсами;

2) нематериальные активы, связанные с коммерческой деятельностью: торговые марки, наименование места происхождения товара, организационные расходы; программное обеспечение и базы данных и другие;

3) нематериальные активы, связанные с правилами пользования: права на изобретение; патенты, лицензия; франшиза; промышленные образцы;

4) другие виды нематериальных активов: гудвилл (цена фирмы); интеллектуальная собственность.

Товарные знаки и знаки обслуживания в туризме (далее товарный знак) – это обозначение, зарегистрированное в соответствии с Законом Республики Казахстан «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров», или охраняемое без регистрации в силу международных договоров, в которых участвует Республика Казахстан [97]. Владелец товарного знака имеет исключительное право использования и распоряжения принадлежащим ему товарным знаком в отношении указанных в свидетельстве товаров, и никто не может использовать его без согласия владельца.

Патент в туризме – это документ, свидетельствующий на исключительное право, признанное и зарегистрированное юридически [98, с. 61].

Патентное право охраняет содержание произведения. Для охраны объектов собственности необходима их регистрация по установленной процедуре в соответствующих органах. Перечень объектов, охраняемых патентным правом, исчерпывающий. К объектам, регулируемым патентным правом, относят:

– изобретение, если оно является новым и промышленно применимо или является известным устройством, способом, но имеет новое применение;

– промышленный образец – художественно-конструкторское решение изделия, определяющее его внешний вид;

– полезная модель – конструктивное выполнение составных частей;

– товарный знак и знак обслуживания – обозначения, позволяющие различать соответственно однородные товары и услуги разных юридических лиц или физических лиц;

– фирменное наименование – индивидуальное название юридического лица;

– «ноу-хау» – информация технического, организационного, служебного или коммерческого характера, имеющая коммерческую ценность в связи с неизвестностью ее третьим лицам [99, с. 61].

Правовое регулирование объектов авторским правом осуществляется в соответствии с Законом РК «Об авторских правах и смежных правах» [98]. Авторские права – эта форма защиты, предоставляемая законом авторам произведений литературы, музыки и изобразительного искусства. Авторские права признаются в учете по величине фактических затрат на их приобретение. Первоначальная стоимость авторского права осуществляется в соответствии с его юридическим сроком жизни или в соответствии с бухгалтерской оценкой.

Лицензия в туризме (от латинского – свобода, право) – разрешение, выдаваемым на осуществление деятельности. Туристская деятельность относится к лицензируемым видам деятельности. Лицензирование туристской деятельности предусмотрено Законом Республики Казахстан «О туристской деятельности», а также Законом Республики Казахстан «О лицензировании» [23, 61].

Лицензия на осуществление туристской деятельности выдается, как правило, на три года. Бланки лицензий имеют степень защищенности на уровне ценной бумаги и являются документами строгой отчетности, имеющими учетную серию и номер. В зависимости от срока лицензии рекомендуются следующие варианты организации учета затрат по приобретению нематериальных активов.

Программное обеспечение в туризме – это объективная форма предоставления совокупности системы обработки

данных и программных документов, предназначенных для функционирования приобретенных торговой организацией ЭВМ и других компьютерных устройств с целью получения определенного результата, включая подготовительные материалы, полученные в ходе разработки программы для ЭВМ и порождаемые ею аудиовизуальные отображения.

Цены фирмы в туризме или «гудвилл» представляют собой возникающую при слиянии и приобретении компаний разницу между ценой, выплачиваемой за приобретаемое предприятие, и оценочной стоимостью его чистых активов (активов за вычетом обязательств), выделяемых в самостоятельные учетные единицы.

Гудвилл может возникнуть только при купле-продаже туристической фирмы в целом, поскольку он не может быть выделен в самостоятельную учетную единицу и существует только в сочетании с другими материальными и нематериальными активами. Определение стоимости гудвилла вытекает из его расчета как разницы между ценой покупки, определяемой соответствующим контрактом, и ценой чистых активов предприятия (т.е. суммарных активов за вычетом суммарных обязательств). Стоимость активов и обязательств при этом устанавливается на основе бухгалтерской отчетности предприятия.

В тех случаях, когда покупная стоимость турфирмы меньше стоимости всех его активов в текущих ценах на дату приобретения, возникающая разница в стоимости признается как негативный (отрицательный) гудвилл. Эта сумма учитывается в бухгалтерском учете как отсроченный доход будущих периодов в разделе обязательств на счете 3520 «Доходы будущих периодов» и включается в доход отчетного периода в течение срока, установленного законодательством. В Республике Казахстан срок списания нематериальных активов, по которым невозможно определить срок полезного использования, установлен в расчете на десять лет, но не более срока деятельности субъекта.

Организационные расходы в туризме – это затраты, которые имеют место в момент создания и регистрации торгового предприятия. К ним относятся, как уже было сказано выше, затраты на рекламу, оплата услуг юридических фирм, госпошлины и др.

Таким образом, туристические фирмы часто затрачивают ресурсы или несут обязательства при покупке, разработке, обслуживании или укреплении нематериальных ресурсов, таких как научные или технические знания, разработка и внедрение новых

процессов или систем, лицензий, интеллектуальной собственности, знаний рынка и товарных знаков.

7.2. Учет движения нематериальных активов

Главные задачи учета нематериальных активов в туризме:

- формирование информации, отражающей движение (поступление, выбытие, получение (передача) прав по лицензионным или авторским, договорам) объектов нематериальных активов;

- формирование на счетах бухгалтерского учета первоначальной стоимости; отражение в бухгалтерском учете амортизации нематериальных активов;

- определение результатов реализации и прочего выбытия нематериальных активов.

Себестоимость отдельно приобретенного нематериального актива в туризме включает:

- его покупную цену, в том числе импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, после вычета торговых скидок;

- любые прямые затраты по приведению актива в рабочее состояние для использования по назначению.

Учет поступления нематериальных активов в туризме. По мере создания или поступления нематериальных активов в туризме и окончания работ по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, нематериальные активы документально оформляются актом приемки-передачи НОК-1. При оформлении приемки нематериальных активов акт составляется в двух экземплярах на каждый объект нематериальных активов. Данный документ применяется для документального оформления приемки-передачи объекта нематериальных активов. В акте указано точное наименование вида нематериального актива, дата его передачи, характеристика объекта, его стоимость, норма амортизации и другие необходимые данные.

При передаче (продаже) нематериальных активов другой организации (индивидуальному предпринимателю) акт составляется в двух экземплярах, для сдающей организации, и организации, принимающей нематериальные активы.

Для учета состояния и движения нематериальных активов в Типовом плане счетов бухгалтерского учета в туризме предусмотрены следующие счета подраздела 2700 «Нематериальные активы»: 2710 «Гудвилл» и 2730 «Прочие нематериальные активы».

На счете 2710 «Гудвилл» отражаются операции, связанные с наличием и движением гудвилла.

На счете 2730 «Прочие нематериальные активы» учитываются группы активов, сходных по характеру и применению в туризме, например, товарные знаки, издательские права, компьютерное программное обеспечение и лицензии.

По дебету указанного счета отражаются остатки (сальдо) нематериальных активов на начало и конец месяца, операции по их поступлению, а по кредиту – выбытие нематериальных активов.

Нематериальные активы могут поступить в туристическую фирму в результате:

- внесения учредителями в счет их вкладов в уставный капитал создаваемой организацией – по договоренности сторон,

- приобретения за плату у юридических и физических лиц, исходя из фактически произведенных затрат на покупку, включая уплаченные невозмещаемые налоги и сборы, и других затрат по приведению этих объектов в состояние готовности к использованию по назначению,

- получения от государства, юридических и физических лиц бесплатно (безвозмездно) или приобретения за счет государственной субсидии – по нулевой или номинальной стоимости,

- обмена на неаналогичный или аналогичный актив – соответственно по стоимости реализации или балансовой стоимости обменного актива,

- создания самим субъектом.

Поступление нематериальных активов в счет их вкладов в уставный капитал создаваемых турфирмой.

1. При оприходовании различных видов нематериальных активов, внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный капитал в туризме:

Д-т 2730 «Прочие нематериальные активы»

К-т 5110 «Неоплаченный капитал».

Приобретение нематериальных активов в туризме у юридических лиц.

1. Приобретение нематериальных активов у юридических лиц в туризме:

Д-т 2730 «Прочие нематериальные активы» – на себестоимость нематериальных активов без налога на добавленную стоимость.

Д-т 1420 «Налог на добавленную стоимость» – на сумму налога на добавленную стоимость на поступившие нематериальные активы, включенные в счет-фактуру.

В зависимости от сроков оплаты задолженности (сроком до одного года или свыше одного года).

Сроком до одного года:

К-т 3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам»

К-т 3390 «Прочая краткосрочная кредиторская задолженность» – на общую сумму счет-фактуры к оплате.

Сроком свыше одного года:

К-т 4110 «Долгосрочная кредиторская задолженность»

К-т 4170 «Прочая долгосрочная кредиторская задолженность» – на общую сумму счета-фактуры к оплате.

2. При оплате акцептованных счетов-фактур за полученные нематериальные активы:

Д-т 3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам» (сроком до одного года)

Д-т 4110 «Долгосрочная кредиторская задолженность» (сроком свыше одного года)

Д-т 3390 «Прочая краткосрочная кредиторская задолженность» (сроком до одного года)

Д-т 4170 «Прочая долгосрочная кредиторская задолженность» (сроком свыше одного года)

К-т 1010 «Денежные средства в кассе»

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах»

К-т 1060 «Прочие денежных средства».

3. На сумму налога на добавленную стоимость, зачтенную в уменьшении платежей в бюджет, по мере фактического поступления нематериальных активов и оплаты:

Д-т 3130 «Налог на добавленную стоимость»

К-т 1420 «Налог на добавленную стоимость».

4. При приемке нематериальных активов у юридических и физических лиц с одновременной оплатой с текущего банковского счета или из кассы:

Д-т 2730 «Прочие нематериальные активы» – на себестоимость нематериальных активов

Д-т 1420 «Налог на добавленную стоимость»

К-т 1010 «Денежные средства в кассе»

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах».

5. На сумму превышения себестоимости над балансовой стоимостью всех активов:

Д-т 2730 «Гудвилл»

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах».

При получении нематериальных активов от государства, юридических и физических лиц бесплатно (безвозмездно) или приобретении за счет государственной субсидии по справедливой стоимости.

1. При получении нематериальных активов от государства, юридических и физических лиц бесплатно (безвозмездно) или приобретении за счет государственной субсидии:

Д-т 2730 «Прочие нематериальные активы»

К-т 6220 «Доходы от безвозмездно полученных активов», дополнительный к нему счет 6222 «Доходы от безвозмездно полученных нематериальных активов»

К-т 6230 «Доходы от государственных субсидий».

2. В конце отчетного года доходы перечисляются на увеличение итогового дохода:

Д-т 6220 «Доходы от безвозмездно полученных активов», дополнительный к нему счет 6222 «Доходы от безвозмездно полученных нематериальных активов»

Д-т 6230 «Доходы от государственных субсидий»

К-т 5610 «Итоговая прибыль» (итоговый убыток»).

Затраты по нематериальным активам.

1. Затраты, непосредственно относящиеся к подготовке нематериального актива:

Д-т 2730 «Прочие нематериальные активы»

К-т 3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам»

К-т 3390 «Прочая краткосрочная кредиторская задолженность» – на оплаченных услуг сторонних организаций по созданию или обновлению нематериальных активов

К-т 3350 «Краткосрочная задолженность по оплате труда» – на сумму начисленной заработной платы рабочим, занятым над созданием или обновлением нематериальных активов

К-т 3150 «Социальный налог» – на сумму социального налога от начислений заработной платы рабочим

К-т 3210 «Обязательства по социальному страхованию» – на сумму отчислений по социальному страхованию от начисленной заработной платы рабочим.

Внутренне созданные турфирмой самостоятельно своими силами или обновленные нематериальные активы приходятся на основании «Акта приемки-передачи нематериальных активов» и отражаются на счетах бухгалтерского учета следующими записями:

Д-т 2730 «Прочие нематериальные активы»

К-т 8110 «Основное производство».

Учет выбытия нематериальных активов в туризме.

Нематериальные активы выбывают в туризме по разным причинам:

- в результате реализации,
- по причине нецелесообразности дальнейшего использования,
- в результате безвозмездной передачи.

Выбытие нематериальных активов в зависимости от их причин оформляют соответственно «Акту приемки-передачи нематериальных активов» и «Акту ликвидации нематериальных активов». При реализации (продаже), списании, передачи и выбытии каким-либо другим образом нематериальных активов их неамортизированная стоимость должна быть списана со счетов нематериальных активов с отражением дохода или убытка от выбытия. При реализации (ликвидации) нематериальных активов они списываются по балансовой стоимости. При выбытии нематериальных активов списание первоначальной стоимости производится с кредита счетов 2730 «Прочие нематериальные активы» в дебет соответствующих счетов: 7410, 2740.

При реализации нематериальных активов за оплату.

1. На балансовую стоимость реализованных объектов:

Д-т 7410 «Расходы по выбытию активов», дополнительный к нему счет 7412 «Расходы по выбытию нематериальных активов»

К-т 2730 «Прочие нематериальные активы».

2. На сумму накопленной амортизации к моменту реализации (продажи) объектов НМА:

Д-т 2740 «Амортизация прочих нематериальных активов»

К-т 2730 «Прочие нематериальные активы».

3. На договорную справедливую стоимость реализованных объектов НМА без налога на добавленную стоимость:

Д-т 1210 «Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков»

К-т 6210 «Доходы от выбытия активов», дополнительный к нему счет 6212 «Доходы от выбытия нематериальных активов».

4. На сумму налога на добавленную стоимость по реализованным нематериальным активам:

Д-т 1210 «Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков»

К-т 3130 «Налог на добавленную стоимость».

5. При поступлении оплаты от покупателей за реализованные им объекты нематериальных активов:

Д-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах»

К-т 1210 «Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков».

Списание объектов НМА вследствие износа и неэффективного дальнейшего использования отражается:

1. На балансовой стоимости списанных объектов НМА:

Д-т 7410 «Расходы по выбытию активов»

К-т 2730 «Прочие НМА».

2. На сумме накопленной амортизации к моменту списания (выбытия) объектов нематериальных активов:

Д-т 2740 «Амортизация прочих нематериальных активов»

К-т 2730 «Прочие нематериальные активы».

3. На сумму налога на добавленную стоимость:

Д-т 7410 «Расходы по выбытию активов»

К-т 3130 «Налог на добавленную стоимость».

Нематериальные активы могут выбывать в результате безвозмездной их передаче (дарений) другим организациям. На основе оформленных в установленном порядке Актов приемки-передачи НМА.

Выбытие в результате безвозмездной передачи в туризме.

1. Нематериальные активы, выбывшие безвозмездно:

Д-т 7410 «Расходы по выбытию активов» – на балансовую стоимость объектов нематериальных активов.

Д-т 2740 «Амортизация прочих нематериальных активов» – на сумму накопленной амортизации к моменту безвозмездной передачи объектов нематериальных активов.

К-т 2730 «Прочие нематериальные активы» – на ликвидационную стоимость объектов нематериальных активов.

Выбытие нематериальных активов в результате вклада в уставный капитал.

1. На согласованную (справедливую) стоимость переданных в счет вклада в уставный капитал нематериальных активов:

Д-т 1220 «Краткосрочная дебиторская задолженность»

К-т 6210 «Доходы от выбытия активов», дополнительный к нему счет 6212 «Доходы от выбытия нематериальных активов».

2. На сумму налога на добавленную стоимость:

Д-т 1220 «Краткосрочная дебиторская задолженность»

К-т 3130 «Налог на добавленную стоимость».

3. На сумму доходов:

Д-т 6210 «Доходы от выбытия активов», дополнительный к нему счет 6212 «Доходы от выбытия нематериальных активов»

К-т 5610 «Итоговая прибыль (итоговый убыток).

4. На сумму расходов:

Д-т 5610 «Итоговая прибыль (итоговый убыток)

К-т 7410 «Расходы по выбытию активов», дополнительный к нему счет 7412 «Расходы по выбытию нематериальных активов».

Аналитический учет и инвентаризация нематериальных активов. Аналитический учет по счетам подраздела 2730 «Нематериальные активы» ведется на «Карточки учета нематериальных активов» (ф. НМА-2). Записи в ней производятся на основании Акта приемки-передачи НМА. На карточке подробно приводится полное наименование вида нематериальных активов, краткая характеристика, дата приемки на учет и номер документа, первоначальная стоимость, норма и сумма амортизации, срок полезного использования. В дальнейшем, по мере выбытия отдельных объектов НМА на основании Акта приемки-передачи НМА делается отметка об их выбытии с указанием даты, номера документов и причины выбытия.

Инвентарные карточки учета НМА обобщают в ведомости учета НМА, в которой указываются: наименование НМА, краткая характеристика, остаток на начало месяца, движение их по первоначальной стоимости за месяц с указанием даты и но-

мера приходных и расходных документов и остаток на конец месяца.

В целях обеспечения реальности, достоверности данных бухгалтерского учета и финансовой отчетности нематериальные активы, как и другие виды долгосрочных активов организации, подлежат инвентаризации. Задачами инвентаризации нематериальных активов являются:

- проверка фактического наличия нематериальных активов, правильности их формирования и оценки, реальности определения срока полезной службы,
- проверка правильности оформления первичных документов, подтверждающих наличие объектов нематериальных активов и права организации на их использование,
- проверка реальности и достоверности отражения нематериальных активов в балансе организации,
- проверка правильности определения нормы и начисленной суммы амортизации нематериальных активов.

При инвентаризации нематериальных активов фактическое наличие каждого вида объекта нематериальных активов устанавливается на основании карточки учета нематериальных активов, ведомости учета нематериальных активов и первичных документов (акта приемки-передачи нематериальных активов), на основе которых оформлены их движения и произведены записи в учетные регистры. Особое внимание следует обратить на правильность формирования объектов и оформления первичных документов, подтверждающих их поступление и наличие, и права организации на их использование. В первичных документах должны быть указаны наименование каждого вида поступивших или выбывших объектов НМА, их краткая характеристика, передающая и получающая стороны, первоначальная стоимость, срок полезного использования, норма и сумма амортизации, подписи членов комиссии, принявшие объекты нематериальных активов. Инвентаризационная комиссия обязана проверить правильность установления срока полезной службы и используемые нормы амортизации, общую балансовую стоимость и накопленную сумму амортизации на начало и на конец отчетного периода в результате поступления, выбытия и других движений объектов нематериальных активов.

На основании проверенных инвентарных карточек и ведомости учета нематериальных активов, первичных документов по их движению следует тщательно проверить реальность и досто-

верность отражения нематериальных активов в балансе организации. От реальности и достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности о нематериальных активах и их амортизации во многом зависят финансовые результаты, налогооблагаемый доход организации. До начала инвентаризации комиссия проверяет наличие и состояние инвентарных карточек и ведомостей учета нематериальных активов и другой документации, подтверждающих право собственности на нематериальные активы, и от каждого материально-ответственного лица получает расписку о полном оприходовании поступивших, списании выбывших и остатков нематериальных активов. Результаты инвентаризации нематериальных активов оформляются в составленном специальном документе «Инвентаризационная опись долгосрочных активов» в одном экземпляре комиссией по местонахождению нематериальных активов и должностным материально-ответственным лицом за сохранность объектов, который подписывают члены инвентаризационной комиссии.

1. Излишки НМА, выявленные при инвентаризации, признаются доходом и включаются в доход туристической фирмы:

Д-т 2730 «Прочие нематериальные активы»

К-т 6280 «Прочие доходы».

2. Отнесение балансовой стоимости недостающих объектов НМА:

Д-т 1250 «Краткосрочная дебиторская задолженность», субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба»

К-т 1280 «Прочая краткосрочная дебиторская задолженность», субсчет «Недостачи и потери от порчи запасов по нерассмотренным актам».

3. При погашении виновным лицом задолженности за причиненный материальный ущерб:

Д-т 1010 «Денежные средства в кассе» – при внесении наличными в кассу организации.

Д-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах» – при безналичном расчете.

Д-т 3350 «Краткосрочная задолженность по оплате труда» – при удержании из начисленной заработной платы.

К-т 1250 «Краткосрочная дебиторская задолженность», субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба».

4. В случае, когда невозможно установить конкретных виновных работников за недостачу объектов:

Д-т 7110 «Расходы по реализации продукции» – на балансовую стоимость недостающих объектов нематериальных активов, используемых в процессе реализации продукции, товаров и оказания услуг

Д-т 7210 «Административные расходы» – на балансовую стоимость недостающих объектов нематериальных активов административно-управленческого назначения

Д-т 8410 «Накладные расходы» – на балансовую стоимость недостающих объектов НМА, используемых в процессе производства

К-т 1280 «Прочая краткосрочная дебиторская задолженность», субсчет «Недостачи и потери от порчи запасов по нематериальным актам».

7.3. Учет амортизации и обесценения нематериальных активов в туризме

Амортизация в буквальном переводе с немецкого означает «погашение». Амортизация нематериальных активов в туризме начисляется:

- исходя из выбранного срока полезного использования,
- по объектам, не используемым в предпринимательской деятельности,
- исходя из нормативного срока службы линейным способом.

Срок полезной службы нематериального актива в туризме устанавливается самостоятельно на основе наиболее приближенной оценки руководства, но не более срока деятельности субъекта с момента готовности нематериального актива к использованию, если иное предусмотрено законодательством (патент, авторское право) или договором (лицензионное соглашение).

По нематериальным активам, по которым нет возможности точно определить срок их полезного использования, такой срок устанавливается в течение 10 лет, но не более срока действия самого хозяйствующего субъекта. Для начисления амортизации нематериальных активов в туризме используются различные методы: прямолинейный (равномерный), метод уменьшающегося остатка и начисления амортизации по сумме чисел. Выбор ме-

тогда зависит от ожидаемой модели потребления экономических выгод от актива.

Амортизация, начисленная за каждый период, должна признаваться в составе прибыли или убытка, за исключением случаев, когда настоящий или другой стандарт разрешает или требует ее включения в балансовую стоимость другого актива.

Например, туристическая фирма приобрела лицензию стоимостью 180000 тенге, срок полезной службы лицензии установлен 5 лет (60 месяцев). Ежемесячная сумма амортизации составит 3000 тенге ($180000:60$), а норма ежемесячных отчислений в процентах – 1,667% ($3000*100:180000$).

Амортизация начисляется при готовности нематериальных активов к использованию по назначению методом равномерного начисления на основании себестоимости и рассчитанной нормы амортизации, исходя из срока полезной службы.

Аналитический учет амортизации нематериальных активов ведется в утвержденной типовой форме «Разработанная таблица расчета сумм амортизационных отчислений по нематериальным активам». В ней линейно позиционным способом записываются данные о каждом нематериальном активе – вид, краткая характеристика, срок полезного использования, остаток на начало отчетного периода (сумма себестоимости), движение дебет (приход), кредит (расход, причины выбытия), остаток на конец отчетного периода (себестоимость) и данные по амортизации.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам в туризме начинают начислять с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к бухгалтерскому учету, и начисляют до полного погашения стоимости этого объекта либо выбытия этого объекта. Амортизационные отчисления прекращают начислять с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта или списания его с бухгалтерского учета [76].

Для обобщения информации о накопленной амортизации нематериальных активов предназначен счет 2740 «Амортизация прочих нематериальных активов». Этот счет является пассивным, контрактивным и регулирующим счетом. Поэтому по кредиту указанного счета отражаются остаток суммы амортизации на начало месяца, сумма начисленной амортизации за текущий месяц и остаток суммы амортизации на конец месяца, по дебету

– списание (уменьшение) накопительной суммы амортизации при выбытии нематериальных активов.

1. На сумму начисленной амортизации нематериальных активов:

Д-т 7110 «Расходы по реализации продукции и оказанию услуг»

Д-т 7210 «Накладные расходы»

Д-т 8410 «Накладные расходы»

К-т 2740 «Амортизация прочих нематериальных активов».

Обесценение нематериальных активов в туризме. В процессе финансово-хозяйственной деятельности организации нематериальные активы, как и основные средства, обесцениваются. В соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности 36 «Обесценивание активов» нематериальный актив считается обесценившимся, когда его балансовая стоимость превышает возмещаемую сумму [76]. Если возмещаемая сумма нематериального актива меньше его балансовой стоимости, то балансовая стоимость актива уменьшается до его возмещаемой суммы. Такое уменьшение является убытком от обесценения, т.е. убыток от обесценения – это сумма, на которую балансовая стоимость актива или генерирующей единицы превышает его возмещаемую сумму. Туристическая фирма обязана на конец каждого отчетного периода выявлять наличие признаков возможного обесценения нематериального актива. При выявлении любого такого признака организация обязана оценить возмещаемую сумму нематериального актива. Разные нематериальные активы могут тестироваться на обесценение в разное время. Однако если такой нематериальный актив был первоначально признан в течение текущего годового периода, он подлежит тестированию на обесценение до конца этого текущего годового периода, ежегодному тестированию.

Убыток от обесценения по переоцененному нематериальному активу признается в прибыли или убытке. Однако убыток от обесценения по переоцененному активу признается в прочем совокупном доходе в той степени, в которой убыток от обесценения не превышает величину прироста от переоценки, относящегося к данному активу. Такой убыток от обесценения по переоцененному нематериальному активу уменьшает прирост от переоценки данного актива. В случае признания убытка от обесценения в туризме все отсроченные активы или обязательства определяются в соответствии с Международным

стандартом финансовой отчетности 12 «Налог на прибыль» путем сравнения пересмотренной балансовой стоимости нематериального актива с его налоговой базой [76].

Для учета убытков от обесценения нематериальных активов в Типовом плане счетов бухгалтерского учета предусмотрены следующие счета: 2720 «Обесценения гудвилла» и 2750 «Убыток от обесценения прочих нематериальных активов».

1. На сумму убытков от возможных обесценений гудвилла на основании заключения проведенного тестирования:

Д-т 7420 «Расходы от обесценения активов», дополнительный к нему счет 7422 «Расходы от обесценения гудвилла»

К-т 2720 «Обесценение гудвилла».

2. На сумму убытков от обесценения прочих нематериальных активов на основании результатов тестирования:

Д-т 7420 «Расходы от обесценения активов», дополнительный к нему счет 7423 «Расходы от обесценения прочих нематериальных активов»

К-т 2750 «Убыток от обесценения прочих нематериальных активов»

К-т 2730 «Прочие нематериальные активы».

3. Суммы указанных убытков отнесены за счет прибыли организации:

Д-т 5510 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года»

К-т 7420 «Расходы от обесценения активов».

После признания убытка от обесценения, амортизационные отчисления по данному нематериальному активу должны корректироваться в будущих периодах для распределения измененной балансовой стоимости актива, за вычетом его остаточной стоимости (если таковая имеется) на систематической основе на протяжении оставшегося срока его полезной службы.

7.4. Документальное оформление и учет поступления основных средств

Основные средства в туризме – это материальные активы, которые предназначены для использования и предоставления услуг, при сдаче в аренду или в административных целях и предполагаются к использованию в течение более чем одного отчетного период.

Основные средства детализируются по видам: земля, здания и сооружения, автотранспортные средства, офисная мебель, оборудование, вычислительная техника и персональные компьютеры.

Бухгалтерский учет основных средств должен обеспечить в туризме:

- правильное документальное оформление и своевременное отражение в учете наличия и движения основных средств, их закрепление за материально-ответственными лицами,

- сохранность основных средств, в том числе находящихся на консервации и в запасе,

- контроль за правильным отражением в учете сумм начисленной амортизации с применением избранного метода начисления в течение срока полезного использования основных средств,

- правильность отражения результатов продаж и прочего выбытия основных средств, включая передачу их в аренду,

- контроль за правильностью формирования и списания затрат на техническое обоснование и реконструкцию объектов основных средств за счет соответствующих источников финансирования,

- своевременность отражения в учетных регистрах операций, связанных с вложениями в коренное улучшение земель, в арендованные основные средства,

- контроль за объектным отражением в учете результатов инвентаризации балансовых и забалансовых объектов основных средств,

- контроль за правильным осуществлением переоценки основных средств и исчислением их текущей (переоцененной) стоимости,

- своевременность и правильность уплаты налогов по операциям с основными средствами и отражением их в учете,

- обеспечение объективной информацией для составления финансовой и статистической отчетности.

Первоначальная стоимость объекта основных средств в туризме включает:

- покупную цену,

- любые затраты, прямо относимые на доставку актива в нужное место и приведение в состояние, обеспечивающее его функционирование в соответствии с намерениями руководства организации.

Ликвидационная стоимость (актива) – расчетная сумма, которую могла бы получить турфирма при выбытии актива после вычета расчетных затрат на выбытие

Документооборот по учету основных средств огромен (таблица 8).

Таблица 8

Документооборот по учету основных средств в туризме

Операция	Документ	Примечание
Поступление основных средств, внутреннее перемещение между подразделениями, со склад в эксплуатацию	Акт приемки-передачи (перемещения) основных средств ф.№ ОС-1, накладная на внутреннее перемещение	
Выбытие в связи с непригодностью	Акт на списание основных средств ф.№ОС-3	Составляется комиссией
	Дефектный акт	Составляется комиссией
Выбытие в связи с передачей на сторону	Акт на списание основных средств ф.№ОС-3	
	Накладная	
	Счет-фактура	
Ремонт основных средств	Акт на списание материалов	Составляется комиссией
	Акт на модернизацию	Составляется комиссией

Поступление основных средств в туризме оформляется «Актом приемки-передачи основных средств» (ф.№ОС-1), составляемым комиссией. В нем дают подробную характеристику принимаемого объекта, указывают его первоначальную стоимость, а также приводят заключение комиссии о состоянии объекта. Акт составляется на каждый объект при приемке любых видов основных средств. Акт приемки-передачи основных средств составляется двумя сторонами, принимающей объект и передающей, с указанием времени вступления в эксплуатацию, даты изготовления, первоначальной стоимости и суммы износа. К актам приемки-передачи основных средств прилагается техническая документация (паспорт оборудования, здания) на данный объект. Акт приемки-передачи, заполненный и подписанный членами комиссии, вместе с паспортом и другой тех-

нической документацией на приобретение (сооружение) объекта передают в бухгалтерию организации, где на основании этих документов закрепляют этот объект за материально ответственным лицом.

Поступившие объекты основных средств должны быть закреплены за материально ответственными лицами. Для этого на каждый инвентарный объект бухгалтерией открывается Инвентарный номер. Объект вносится в инвентарный список (по месту нахождения эксплуатации) формы ОС-8. Каждому инвентарному объекту, находящемуся в эксплуатации или в запасе, присваивается инвентарный номер (серия номеров, например, для автоматизированных производственных систем) для правильной организации аналитического учета и обеспечения контроля над сохранностью основных средств.

Аналитический учет основных средств ведется в «Инвентарной карточке учета основных средств» (ф. №ОС-6), открываемой для каждого объекта или группы объектов. Форма заполняется в одном экземпляре на основании «Акта приемки передачи основных средств» (ф. №ОС-1), технической и другой документации. Инвентарные карточки являются основной формой аналитического учета. В них регистрируется: первоначальная стоимость, норма амортизации, сумма накопленной амортизации, убытки от обесценения, номер инвентарный и заводской, ликвидационная стоимость, о капитальном ремонте (дата, номер записи, сумма), данные о выбытии предмета (дата выбытия, номер акта, направления выбытия, дата и номер записи).

Учет основных средств в туризме ведется в соответствии с Рабочим планом на активных инвентарных счетах 2 раздела 2400 подраздел Счет 2410 «Основные средства». Данный подраздел включает следующие группы счетов:

- 2410 «Основные средства»;
- 2420 «Амортизация основных средств»;
- 2430 «Убыток от обесценения основных средств».

Основные средства в туристической фирме поступают в результате получения за плату юридических и физических лиц, безвозмездного поступления (в порядке спонсорской помощи) от юридических и физических лиц новых и бывших в употреблении объектов основных средств, получения от объектов основных средств в качестве взносов учредителей в уставный капитал, оприходования неучтенных излишних объектов основ-

ных средств, выявленных при инвентаризации, поступления объектов основных средств на условиях долгосрочной аренды.

При приобретении новых объектов основных средств у юридических или физических лиц.

1. При приобретении новых объектов основных средств у юридических или физических лиц:

Д-т 2410 «Основные средства» – на первоначальную стоимость объектов ОС.

Д-т 1420 «Налог на добавленную стоимость – на сумму налога на добавленную стоимость по этим объектам основных средств»

К-т 1010 «Денежные средства в кассе».

К-т 1010 «Денежные средства на текущих банковских счетах» – на сумму оплаченных счетов подрядчиков.

2. Поступление новых объектов основных средств, приобретенных за плату:

Д-т 2410 «Основные средства» – на себестоимость поступивших объектов основных средств без налога на добавленную стоимость

Д-т 1420 «Налог на добавленную стоимость» – на сумму налога на добавленную стоимость по этим объектам основных средств

К-т 3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам» – на сумму акта приемки-передачи основных средств к оплате.

3. При оплате счетов за поступившие объекты основных средств:

Д-т 3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам»

К-т 1010 «Денежные средства в кассе»

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах».

4. Сумма налога на добавленную стоимость, отнесенная (зачтенная) в уменьшении платежей в бюджет:

Д-т 3130 «Налог на добавленную стоимость»

К-т 1420 «Налог на добавленную стоимость».

Основные средства, бывшие в эксплуатации и приобретенные за плату, приходятся по справедливой стоимости, которая складывается из фактических затрат на их приобретение, доставку, установку и посреднические операции и суммы накоп-

ленного износа, указанной в акте приемки-передачи основных средств.

1. На балансовую стоимость приобретенных объектов основных средств:

Д-т 2410 «Основные средства»

К-т 1010 «Денежные средства в кассе»

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах».

2. На сумму накопленной амортизации по поступившим объектам основных средств к моменту передачи:

Д-т 2410 «Основные средства»

К-т 2420 «Амортизация основных средств».

3. На сумму расходов по доставке, установке:

Д-т 2410 «Основные средства»

К-т 1010 «Денежные средства в кассе»

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах».

4. На сумму налога на добавленную стоимость по оплаченным счетам:

Д-т 1420 «Налог на добавленную стоимость»

К-т 1010 «Денежные средства в кассе»

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах».

Если поступившие объекты основных средств ранее были в эксплуатации, то в документах о передаче должны быть указаны балансовая стоимость объекта и сумма его амортизации, исчисленная по данным бухгалтерского учета передающей организации.

Безвозмездное поступление основных средств в туризме.

1. Безвозмездно полученные от других юридических и физических лиц:

Д-т 2410 «Основные средства»

К-т 6220 «Доходы от безвозмездно полученных активов

К-т 6230 «Доходы от государственных субсидий».

Безвозмездно поступившие объекты основных средств приносятся по себестоимости, включая расходы по их установке (монтажу), а расходы по доставке к первоначальной стоимости не присоединяются, а относятся на расходы покупателей и отражаются на счете 7210 «Административные расходы».

Поступление в качестве вклада в уставный капитал в туризме. Основные средства могут поступать в качестве вклада в уставный капитал.

1. На договорную стоимость объектов основных средств, заявленную учредителями, участниками по вкладам, но не внесенную в уставный капитал:

Д-т 5110 «Неоплаченный капитал»

К-т 5010 «Привилегированные акции»

К-т 5020 «Простые акции»

К-т 5030 «Вклады и паи».

2. На договорную стоимость объектов основных средств, внесенных учредителями, участниками по вкладам в уставный капитал:

Д-т 2410 «Основные средства»

К-т 5110 «Неоплаченный капитал».

3. На сумму накопленной амортизации объектов основных средств к моменту внесения их учредителями, участниками по вкладам в уставный капитал:

Д-т 2410 «Основные средства»

К-т 2420 «Амортизация основных средств».

В условиях рыночной экономики большое значение приобретают поступления от объектов основных средств *на условиях долгосрочной аренды*.

1. Поступление на условиях аренды:

Д-т 2410 «Основные средства», субсчет «Арендованные основные средства»

К-т 3360 «Краткосрочная задолженность по аренде» (сроком до одного года).

К-т 4150 «Долгосрочная задолженность по аренде» (сроком свыше одного года).

При оценке, дооценке, переоценке основных средств в туризме.

Существуют две модели последующей оценки объектов недвижимости, зданий и оборудования в туризме:

1) оценка по первоначальной стоимости: объекты недвижимости, зданий и оборудования после признания отражаются по фактической стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения,

2) модель переоценки, при которой объекты недвижимости, зданий и оборудования учитываются по переоцененной стои-

мости, являющейся их справедливой стоимостью на дату переоценки за вычетом амортизации и убытков от обесценения, накопленных после переоценки.

Переоценки должны проводиться достаточно регулярно, чтобы балансовая стоимость существенно не отличалась от справедливой стоимости на отчетную дату. Частота переоценок зависит от колебаний справедливой стоимости основных средств, в отношении которых производится переоценка. Если переоценивается один актив (основное средство), то все активы данного класса подлежат переоценке.

1. Сумма увеличения (дооценка) себестоимости объектов основных средств до их справедливой стоимости в результате произведенной переоценки:

Д-т 2410 «Основные средства»

К-т 5420 «Резерв на переоценку основных средств».

2. Сумма амортизации, начисленная на дату переоценки, корректируется пропорционально изменению стоимости объектов основных средств:

Д-т 5420 «Резерв на переоценку основных средств»

К-т 2420 «Амортизация основных средств».

3. Результаты индексации стоимости оборудования, требующего монтажа и предназначенного для установки:

Д-т 2410 «Основные средства», дополнительный к нему счет «Машины и оборудование»

К-т 5420 «Резерв на переоценку основных средств».

4. Доход от переоценки объектов основных средств переносится на нераспределенный доход:

Д-т 5420 «Резерв на переоценку основных средств»

К-т 5510 «Нераспределенная прибыль».

Вся сумма переоценки объектов основных средств переносится в туризме на нераспределенный доход только в момент выбытия.

7.5. Учет износа и обесценения основных средств

Износ – это утрата основными средствами своих потребительских свойств и первоначальной стоимости под влиянием объективных факторов. В настоящее время различают следующие виды износа: физический износ и моральный износ.

Под физическим износом основных средств в туризме понимают ухудшение их технического состояния (потеря экс-

плуатационных, механических и иных качеств), в результате чего происходит снижение их первоначальной стоимости.

Под моральным износом в туризме понимают процесс устаревания, существенное снижение стоимости основных средств, возникающие в результате роста производительности труда в отраслях, производящих эти основные средства, и появление новых, более совершенных и производительных машин и оборудования [99].

Амортизация объектов основных средств производится путем начисления амортизационных отчислений одним из методов (таблица 9).

Таблица 9

Методы начисления амортизации в туризме

Методы	Характеристика
Прямолинейный метод	Наиболее простой метод для учета, который широко распространен как в Казахстане, так и за рубежом
Производственный пропорционально объему продукции	Износ увеличивается, а остаточная стоимость уменьшается в прямой зависимости от объема выполненных работ, т.е. пропорционально производственной мощности основных средств. Данный метод приемлем в тех случаях, когда эксплуатация основных средств ограничена преимущественно техническими показателями
Ускоренные методы: а) уменьшаемого остатка; б) суммы чисел (кумулятивный метод)	В первые годы эксплуатации износ значительно выше, чем в последующие годы, поэтому указанные методы больше подходят для быстроустаревающих морально основных средств. Данные методы направлены на ускорение внедрения новых видов оборудования

Сущность прямолинейного метода состоит в том, что функциональная полезность объекта зависит от времени использования его и не меняется на протяжении срока полезной службы. Амортизация производится путем равномерного распределения амортизируемой стоимости объекта в течение срока полезной службы его. При этом методе годовая норма и годовая сумма амортизации остаются постоянными весь срок полезной службы объекта, накопленная амортизация увеличивается, а балансовая стоимость объекта уменьшается равномерно.

Пример. Туристическая фирма приобрела произведенное оборудование по себестоимости 54 000 тенге, ликвидационная стоимость – 2 400 тенге, срок службы – 5 лет.

При этом ежегодная сумма амортизации основных средств по методу равномерного начисления определяется на основании следующей формулы:

$$C.a. = \frac{C. - Л. С.}{C. П. с.} \quad (7),$$

где: C.a. – сумма амортизации,
 C – себестоимость,
 Л.с. – ликвидационная стоимость,
 C.п.с. – срок последней службы.

$$\frac{54000 - 2400}{5 \text{ лет}} = 10320$$

Ежемесячная сумма амортизации объекта составит (10320:12) = 860 тенге.

Определим амортизацию объектов основных средств в течение 5 лет по методу равномерного начисления (таблица 10).

Таблица 10

Определение амортизации объектов основных средств по методу равномерного начисления в туризме

Срок полезной службы	Себестоимость	Годовая сумма амортизации	Накопленная сумма амортизации	Ликвидационная стоимость
На конец первого года	54000	10320	10320	43680
На конец второго года	54000	10320	20640	33360
На конец третьего года	54000	10320	30960	23040
На конец четвертого года	54000	10320	41280	12720
На конец пятого года	54000	10320	51600	2400

Метод списания стоимости пропорционально объему продукции основывается на предположении, что функциональная полезность объекта зависит от результатов, а не от времени его использования. При применении данного способа амортизация производится путем распределения амортизируемой стоимости объекта прямо пропорционально количеству продукции (объему услуг), произведенной за соответствующие отчетные периоды.

Общая формула для расчета:

$$A = \text{Ф.о.} * \text{Н.а.} \quad (8),$$

где: А – амортизация,

Ф.о. – фактический объем выпущенной продукции за отчетный период,

Н.а. – норма амортизации.

$$\text{Н. а} = \text{П. с.} / \text{П.о.} \quad (9),$$

Где: Н.а. – норма амортизации,

П.с. – первоначальная стоимость,

П.о – предполагаемый объем продукции за срок полезного использования.

Пример. Стоимость автомобиля – 650 000 тенге, предполагаемый пробег автомобиля – 400 000 км. В отчетном периоде пробег автомобиля составил 8000 км, сумма амортизации за этот период составит 13 000 тенге (8000 х (650 000: 400 000)).

Метод *уменьшаемого остатка* исходит из того, что полезность и производительность основных средств в начальные периоды использования значительно выше, чем в последующие. Это может быть связано с быстрым моральным устареванием объекта или значительным возрастанием затрат на ремонт и техническое обслуживание в конце срока полезной службы. Этот метод предусматривает применение удвоенной ставки годовой нормы амортизации, используемой при линейном методе, по отношению к остаточной стоимости объекта по каждому году эксплуатации.

Пример. Оборудование для туристической фирмы стоит 423 000 тенге. Срок полезного использования – 8 лет.

Рассчитаем годовую норму амортизации методом уменьшающего остатка.

Годовая норма амортизации для него также составит 12,5% (100%:8).

Сумма амортизации равна 52 875 (12,5% от 423 000)

Следовательно, именно эту сумму нужно вычесть для того, чтобы получить стоимость оборудования на конец первого отчетного года:

$423000 - 52\,875 = 370125$ тенге.

Далее годовая амортизация рассчитывается на основе этой цифры: 12,5% от 370125 тенге = 46265,63 тенге

Ежемесячная сумма амортизации – $46\,265,63:12 = 3\,855,47$ тенге.

Остаточная стоимость на конец второго года составит: $370\,125$ тенге – $46\,265,63$ тенге = $323\,859,37$ тенге.

В туристических фирмах может применяться кумулятивный метод, или «метод списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования». Как и все нелинейные способы начисления амортизации, способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования позволяет списать большую часть стоимости в первые годы эксплуатации. Но, в отличие от способа уменьшаемого остатка, он позволяет списать стоимость полностью.

Вначале исчисляются сумма срока службы (X) определенного объекта по формуле:

$$X=N*(N+1)/2 \quad (10),$$

где: X – сумма срока службы,

N – количество лет предполагаемого срока службы данного объекта.

Годовая сумма амортизационных отчислений (Гс) определена по формуле:

$$Гс = (Pc - Лс) * N / X \quad (11),$$

где: Г.с. – годовая сумма амортизационных отчислений,

Pc – первоначальная стоимость,

Лс – ликвидационная стоимость объекта,

N – количество лет предполагаемого срока службы данного объекта,

X – сумма срока службы.

Туристическая фирма ввела в эксплуатацию торговое оборудование стоимостью 50 000 тенге и сроком службы 5 лет.

Сумма чисел лет срока полезного использования будет равна 15 ($1+2+3+4+5$).

В первый год эксплуатации сумма амортизации будет равна 16 667 тенге ($50\,000 \times (5/15)$).

Остаточная стоимость объекта – 33 333 тенге ($50\,000 - 16\,667$).

Во второй год эксплуатации сумма амортизации оборудования составит 13 333 тенге ($50\,000 \times (4/15)$). В числителе ставим оставшееся число лет эксплуатации объекта. Остаточная стоимость равна 20 000 тенге ($33\,333 - 13\,333$).

В третий год эксплуатации годовая сумма амортизации будет 10 000 тенге ($50\,000 \times (3/15)$). До полной амортизации остается три года эксплуатации. Остаточная стоимость равна 10 000 тенге ($20\,000 - 10\,000$).

В четвертый год эксплуатации будет начислена амортизация в сумме 6 667 тенге. ($50\,000 \text{ тенге} \times (2/15)$). До полной амортизации осталось 2 года. Остаточная стоимость составит 3 333 тенге.

В последний год амортизации будет начислена сумма 3 333 тенге ($50\,000 \times (1/15)$).

Последний год амортизации. Остаточной стоимости нет ($3\,333 - 3\,333$).

Месячная сумма амортизации рассчитывается как $1/12$ исчисленной годовой суммы амортизации.

Таким образом, применение способа списания стоимости по сумме чисел лет полезного использования экономически выгодно и целесообразно, так как позволяет увеличить амортизационные отчисления в начальный период эксплуатации объекта и снизить налоговую нагрузку.

Избранный туристической фирмой способ амортизации должен периодически пересматриваться. Необходимость изменения способа амортизации может быть связана, например, с ускорением морального устаревания оборудования из-за появления на рынке нового, более эффективного оборудования [76].

По решению руководителя допускается начисление амортизации по нормам. Коэффициент понижения устанавливается турфирмой самостоятельно. Обязательный понижающий коэффициент 0,5 применяется к основной норме в отношении:

- легковых автомобилей, имеющих первоначальную стоимость более 300 000 тенге.

- пассажирских микроавтобусов, имеющих первоначальную стоимость более 400 000 тенге.

Для учета износа основных средств применяют пассивные счета 2420 «Амортизация основных средств». Счет 2420 «Амортизация основных средств» по отношению к бухгалтерскому балансу пассивный, регулирующий счет. По кредиту этого счета отражают остатки, накопленную сумму амортизации объектов основных средств, которые числятся на счете 2410 «Основные средства». По дебету счету 2420 «Амортизация основных средств» отражают списание сумм накопленной амортизации. Кредитовое сальдо по счету 2420 «Амортизация основных средств» отражает величину накопленной амортизации объектов основных средств как собственных, так и долгосрочно арендуемых и служит источником погашения себестоимости выбывших объектов основных средств.

1. Затраты, связанные с амортизацией и обесценением недвижимости и оборудования туристической фирмы:

Д-т 7210 «Административные расходы», 7110 «Расходы по реализации готовой продукции (товаров, работ, услуг)»

К-т 2420 «Амортизация основных средств»

К-т 2430 «Убыток от обесценения основных средств».

2. При выбытии (продаже, списании, безвозмездной передаче) объектов основных средств, принадлежащих туристической фирмы на правах собственности, сумма накопленной амортизации по ним списывается:

Д-т 2420 «Амортизация основных средств»

К-т 2410 «Основные средства».

Объекты основных средств по мере эксплуатации изнашиваются и организация должна на каждую отчетную дату отчетности проводить тест на выявление того, нет ли каких-либо признаков обесценения объектов основных средств. Для аккумуляции убытков от обесценения объектов основных средств в Типовом плане счетов бухгалтерского учета предусмотрена группа счетов 2340 «Убыток от обесценения основных средств».

1. При определении убытков от обесценения объектов основных средств:

Д-т 7420 «Расходы от обесценения активов», дополнительный к нему счет 7421 «Расходы от обесценения основных средств».

К-т 2430 «Убыток от обесценения основных средств».

2. На сумму обесценения:

Д-т 7420 «Расходы от обесценения активов»

К-т 2430 «Убыток от обесценения основных средств».

3. Убыток от обесценения объектов основных средств:

Д-т 5510 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года

К-т 7420 «Расходы от обесценения активов».

Убыток от обесценения по переоцениваемому активу признается в прочем совокупном доходе в той степени, в которой убыток от обесценения не превышает величину прироста от переоценки, относящегося к данному активу. Такой убыток от обесценения по переоцениваемую активу уменьшает прирост от переоценки данного актива.

7.6. Учет затрат на ремонт основных средств

Для обеспечения бесперебойной работы основных средств в туризме необходимо не только систематически наблюдать за их состоянием, но и периодически их восстанавливать путем проведения ремонта, модернизации и реконструкции [100]. По организационно-техническим признакам ремонт подразделяют на капитальный и малый (текущий).

Капитальный ремонт в туризме – наиболее сложный вид ремонта. Капитальные затраты – это затраты, увеличивающие выгоды, которые можно извлечь из использования основного средства, и подлежащие капитализации. Капитализация – это отнесение затрат на увеличение стоимости основных средств.

При малом (текущем) ремонте заменяются быстро изнашивающие детали, узлы, производится выверка отдельных узлов, очистка и ревизия механизмов, заменяется масло в емкостных системах, вышедшие из строя мелкие детали. Его производят в процессе эксплуатации основных средств [101, с. 56].

Ремонты выполняются тремя способами: подрядным, хозяйственным и смешанным.

При подрядном способе, который является более прогрессивным и экономичным, основные средства ремонтируют специализированные ремонтные предприятия (авторемонтные заводы, ремонтно-строительные организации). Подрядный способ предполагает выполнение ремонтных работ подрядчиком, а организация на основании договоров с ним производит приемку и оплату выполненных работ согласно акту приемки. Оформление приемки сдачи основных средств из ремонта, реконструкции и модернизации производится по Актам приемки передачи отремонтированных, реконструированных (модернизированных) основных средств» (ф. № ОС-3), которые составляются в 2-х экземплярах. Акт подписывается главным бухгалтером (бухгалтером) и утверждается руководителем организации или лицом, на это уполномоченным. Если ремонт, реконструкцию и модернизацию выполняет сторонняя организация, акт составляют в двух экземплярах. Первый экземпляр остается в организации, второй экземпляр передают организации, проводившей ремонт, реконструкцию, модернизацию. На основании счета фактуры и приложенного к нему акта (Ф.№ОС-3) на договорную стоимость составляется бухгалтерская проводка.

При хозяйственном способе ремонт производится собственными силами и средствами самой организации. Капитальный ремонт хозяйственным способом осуществляется в соответствии с приказом руководителя, определяются исполнители, сроки начала и окончания работ. На основании дефектной ведомости производится расчет предполагаемых объемов в стоимостном выражении. Дефектная ведомость составляется в трех экземплярах: один остается в службе главного механика или прораба для оперативного контроля, второй – передается исполнителю, третий – в бухгалтерию для контроля за обоснованностью списания расходов на конкретный объект с целью исчисления фактической себестоимости проводимого ремонта. Все затраты, связанные с ремонтом основных средств, включаются в расходы турфирмы в том периоде, в котором они возникли.

Для учета ремонтного фонда используется счет 3540 «Прочие краткосрочные обязательства», где открывается субсчет «Ремонтный фонд», по кредиту которого отражают остатки и образование фонда, а по дебету – его использование (таблица 11).

Таблица 11

Учет затрат на ремонт собственных основных средств

№	Наименование операции	Дебет	Кредит
1	При формировании ремонтного фонда на сумму ежемесячных отчислений	7110,7210, 8410	3540 субсчет «Ремонтный фонд»
2	За счет созданного ремонтного фонда	3540	3310
3	На сумму налога на добавленную стоимость	1420	3310

При хозяйственном способе ведения ремонтных работ учет затрат на ремонт объектов основных средств ведется в двух вариантах. При первом варианте, если ремонт производится с помощью собственной ремонтной мастерской, все затраты по мере их совершения собираются на счете 8310 «Вспомогательные производства». Сущность второго варианта учета затрат на ремонт объектов основных средств хозяйственным способом заключается в том, что все затраты по ремонту списываются непосредственно за счет созданного ремонта (таблица 12).

Таблица 12

Хозяйственный способ учета затрат на ремонт – если ремонт производится с помощью собственной ремонтной мастерской

№	Наименование операции	Дебет	Кредит
1 вариант учета затрат на ремонт			
1	На сумму израсходованных строительных и других материалов	8310	1310, 1350
2	На сумму начисленной заработной платы ремонтным рабочим, согласно расчетной ведомости	8310	3350
3	На сумму социального налога от начисленной заработной платы ремонтных рабочих	8310	3150
4	На сумму отчислений по социальному страхованию от начисленной заработной платы ремонтных рабочих	8310	3210
5	Фактическая сумма затрат по ремонту объектов основных средств списывается за счет созданного ремонтного фонда	3540	8310
2 вариант учета затрат на ремонт			
1	Все затраты по ремонту списываются непосредственно за счет созданного ремонта	3540	1310, 1350, 3350, 3150, 3210

В туристических фирмах, где не создается ремонтный фонд, *затраты на капитальный ремонт* также отражаются на счетах учета расходов, но по-другому, чем затраты на текущий ремонт. При ведении капитальных и средних ремонтов объектов основных средств на каждый объект ремонта открывается отдельный заказ, составляется смета и завершенная работа принимается специальной комиссией (таблица 13).

Таблица 13

**Корреспонденция счетов по учету затрат
на капитальный ремонт**

№	Наименование операции	Дебет	Кредит
1	На стоимость выполненных работ у заказчика	7110, 7210, 8410	3310
2	На сумму налога на добавленную стоимость	1420	3310
3	При перечислении подрядчику стоимости выполненных ремонтных работ	3310	1030
4	Сумма налога на добавленную стоимость, отнесенная в уменьшение платежей в бюджет	3130	1420
5	После завершения капитального (среднего) ремонта фактическая сумма затрат по ремонту объектов основных средств списывается	7110, 7210, 8410	8310

Аналитический учет фактических затрат на ремонт основных средств ведется пообъектно, нарастающим итогом с начала года. На каждый объект ремонта открывается отдельная карточка, где накапливаются сведения о фактически произведенных расходах.

7.7. Учет выбытия основных средств

В процессе финансово-хозяйственной деятельности организации в составе основных средств происходят изменения по следующим причинам: реализации объекта основных средств, безвозмездная передача другим предприятиям, ликвидация по ветхости, моральному износу, стихийным бедствиям, перемещении отдельных объектов внутри организации, передача другим предприятиям в виде вклада в их уставный капитал, недостача

или порча основных средств, выявленная при инвентаризации, уценка объектов основных средств.

Выбытие основных средств в результате продажи или передачи сторонним организациям оформляется «Актом на выбытие (списание) основных средств» (ф. № ОС-4) (накладной). Данная форма применяется для оформления полного или частичного списания основных средств (кроме автотранспортных средств). Акт составляется в двух экземплярах, подписывается членами комиссии, утверждается руководителем или лицом, на это уполномоченным. Первый экземпляр акта передается в бухгалтерию, второй – остается у лица, ответственного за сохранность основных средств.

При списании автотранспортных средств составляют «Акт на списание автотранспортных средств» (Форма № ОС-5). Данная форма применяется для оформления списания автотранспортных средств. Акт составляется в двух экземплярах и подписывается членами комиссии, назначенной руководителем организации, утверждается руководителем организации или лицом, на это уполномоченным. Первый экземпляр с документом, подтверждающим снятие с учета, передается в бухгалтерию, второй – остается у лица, ответственного за сохранность автотранспортных средств, и является основанием для сдачи на склад и реализации материальных ценностей и металлолома, оставшихся в результате списания.

Затраты по списанию отражают в разделе «Справка о затратах, связанных со списанием автотранспортных средств и о поступлении материальных ценностей от их списания».

Для учета реализации объектов основных средств организации предусмотрен счет 7410 «Расходы по выбытию активов».

1. На балансовую стоимость реализованных объектов основных средств:

Д-т 7410 «Расходы по выбытию активов», дополнительный к нему счет 7411 «Расходы по выбытию основных средств»

К-т 2410 «Основные средства»

К-т 2930 «Незавершенное строительство».

2. На сумму накопленной амортизации объекта к моменту реализации:

Д-т 2420 «Амортизация основных средств»

К-т 2410 «Основные средства».

3. На стоимость объекта, представленного покупателям и заказчиком, и принятому к оплате:

Д-т 1210 «Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков» (сроком до одного года)

Д-т 2110 «Долгосрочная задолженность покупателей и заказчиков» (сроком свыше одного года)

К-т 6210 «Доходы от выбытия активов».

4. На сумму налога на добавленную стоимость по реализованным объектам основных средств:

Д-т 1210 «Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков» (сроком до одного года)

Д-т 2110 «Долгосрочная задолженность покупателей и заказчиков» (сроком свыше одного года)

К-т 3130 «Налог на добавленную стоимость».

5. На сумму расходов по упаковке, демонтажу, транспортировке:

Д-т 7410 «Расходы по выбытию активов»

К-т 1310 «Сырье и материалы»

К-т 1350 «Прочие запасы» – на сумму использованной тары и материалов и отходов для упаковки и транспортировки реализованных основных средств.

К-т 3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам» – на сумму оказанных услуг подрядчиком организациям по демонтажу, разборке и транспортировке реализованных объектов основных средств.

К-т 3350 «Краткосрочная задолженность по оплате труда» – на сумму начисленной заработной платы рабочим, занятым с реализацией объектов основных средств.

К-т 3150 «Социальный налог» – на сумму социального налога от начисленной заработной платы рабочим, занятым реализацией объектов основных средств.

К-т 3210 «Обязательства по социальному страхованию» – на сумму отчислений на социальное страхование от начисленной заработной платы рабочим, занятым реализацией объектов основных средств.

6. На сумму доходов от реализации объектов основных средств:

Д-т 6210 «Доходы от выбытия активов»

К-т 5610 «Итоговая прибыль (итоговый убыток)».

7. На сумму расходов от выбытия объектов основных средств:

Д-т 5610 «Итоговая прибыль (итоговый убыток)»

К-т 7410 «Расходы по выбытию активов».

Безвозмездная передача основных средств в туризме.

1. На основании акта приемки-передачи основных средств на сумму балансовой стоимости и передаваемого объекта в бухгалтерском учете:

Д-т 7410 «Расходы по выбытию активов»

К-т 2410 «Основные средства»

К-т 2930 «Незавершенное строительство».

2. На сумму накопленной амортизации объектов основных средств:

Д-т 2420 «Амортизация основных средств»

К-т 2410 «Основные средства».

3. В конце года убытки от безвозмездной передачи объектов индексированных основных средств в пределах сумм дооценки:

Д-т 5420 «Резерв на переоценку основных средств»

К-т 7410 «Расходы по выбытию активов».

4. Убыток от безвозмездной передачи объекта основных средств:

Д-т 5510 «Нераспределенная прибыль» (непокрытый убыток) отчетного года

Д-т 5520 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) предыдущих лет»

К-т 7410 «Расходы по выбытию активов».

Таким образом, выбытие объектов основных средств отражается по кредиту счета 2410 «Основные средства» по себестоимости (первоначальной стоимости).

7.8. Учет арендованных основных средств

Выделяют финансовую и операционную аренды.

Аренда классифицируется как финансовая, если она в существенной степени переносит все сопутствующие риски и выгоды, связанные с владением объектов основных средств.

Аренда классифицируется как операционная, если она не влечет за собой существенного переноса всех рисков и выгод, связанных с владением объектов основных средств.

Имеет свои особенности учет основных средств, сданных на условиях операционной аренды в туризме у арендодателя (таблица 14).

Таблица 14

**Учет основных средств, сданных на условиях
операционной аренды в туризме у арендодателя**

№	Наименование операции	Дебет	Кредит
1	На сумму начисленных арендных платежей по договору аренды	1260	6260
2	На сумму налога на добавленную стоимость по арендным платежам за арендованные объекты основных средств	1260, 2160	3130
3	При поступлении платежей за аренду объектов основных средств	1010, 1030	1260, 2160
4	В случае если договором аренды предусмотрено получение арендных платежей вперед	1030	3520
5	Сумма арендных платежей, подлежащая налогообложению, перечисляется в доход	3520	6260
6	Сумма начисленного налога на добавленную стоимость от арендных платежей	1260, 2160	3130
7	На сумму амортизационных начислений по арендованным объектам основных средств	7450	2420
8	По окончании срока аренды арендованные объекты основных средств возвращаются собственнику – арендодателю	2410	2410

У арендатора арендованные объекты основных средств учитываются на забалансовом счете 001 «Арендованное основное средство» и отражаются в балансе после подсчета итогов и не увеличивают активы арендатора. Аналитический учет по счету 001 «Арендованные основные средства» ведут по арендодателям, материально-ответственным лицам и по объектам арендованных основных средств по их первоначальной стоимости, обозначенной в договоре аренды. Учет основных средств, сданных на условиях операционной аренды в туризме у арендатора, имеет свою специфику (таблица 15).

Таблица 15

**Учет основных средств, сданных на условиях
операционной аренды в туризме у арендатора**

№	Наименование операции	Дебет	Кредит
1	На сумму начисленной арендной платы согласно договору аренды	7110, 7210, 8410	3360

Продолжение таблицы 15

2	Авансы за будущие отчетные периоды	1620	1030
3	Сумма налога на добавленную стоимость	1420	1030
4	Сумма налога на добавленную стоимость	3130	1420
5	При наступлении срока авансового платежа по аренде	3360	1620
6	Произведены капитальные вложения в арендованные объекты основных средств за счет арендатора	2930	1310, 1350, 3350, 3150, 3210
7	Законченные капитальные вложения в арендованные объекты основных средств	2410	2930
8	Сумма затрат по ремонту списываются в уменьшение арендной платы	3360	8410, 7470

Возвращение объектов основных средств арендодателю отражается по кредиту забалансового счета 001 «Арендованные основные средства» без дебета счетов.

Учет операций по финансовой аренде объектов основных средств. Операции по финансовой аренде являются формой долгосрочного кредитования арендатора арендодателем (таблица 16).

Таблица 16

Корреспонденция счетов по финансовой аренде объектов основных средств

№	Наименование операции	Дебет	Кредит
1	Сдаются в аренду основные средства у арендодателя	1260	2410
2	Сумма начисленного налога на добавленную стоимость от арендованных платежей арендодателю	1260, 2160	3130
3	На балансовую стоимость переданных объектов основных средств	1260, 2160	2410
4	На сумму накопленной амортизации по этим объектам к моменту передачи	2420	2410
5	На сумму причитающихся к получению вознаграждений арендодателю от стоимости арендованного обязательства	1270, 2170	6130
6	Поступление платы за аренду (сроком свыше одного года)	1010, 1030	1260, 1270
7	По мере наступления срока платежа за объекты основных средств, сданных в финансовую аренду, арендодателем	1260, 2160	6130
8	При поступлении арендных платежей от арендатора	1010, 1030	1260, 2160

Продолжение таблицы 16

9	Арендатор досрочно выкупил арендуемые объекты	1010, 1030	1260, 2160
10	На дополнительные выкупленные суммы, поступившие после окончания срока аренды объектов основных средств	1010, 1030	6210
11	Отражение у арендатора договорной стоимости	2410	4150, 3040
12	На сумму налога на добавленную стоимость	1420	4150, 3040
13	На сумму причитающихся арендодателю процентов за арендованные объекты основных средств	7320	3380
14	В течение арендованного срока начисление амортизации с согласованной стоимости долгосрочных арендуемых объектов основных средств	7110, 7210, 8410	2420
15	При перечислении арендованных платежей арендодателю	3040	1010, 1030
16	Перечисление арендодателю сумму процентов (вознаграждений) за аренду	3380, 4150	1010,1030
17	Сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая зачете в уменьшение платежей в бюджет	3130	1420
18	Если по условиям договора аренды в течение арендного срока арендатор может выкупить долгосрочно арендуемые объекты	4150	1030
19	Увеличение договорной стоимости арендованных объектов	2410	1010, 1030
20	Безвозмездный возврат арендодателю долгосрочно арендованных объектов основных средств до окончания срока аренды отражается у арендатора	2420, 4150	2410

Списание долгосрочно арендуемых объектов основных средств осуществляется через счет 7410 «Расходы по выбытию активов», дополнительный к нему счет 7411 «Расходы по выбытию основных средств» по установленному порядку.

7.9. Инвентаризация основных средств

Целью инвентаризации основных средств является установление фактического наличия основных средств, определение их качественного состояния, проверка наличия технической документации (паспорт, характеристика, проект), уточнение данных бухгалтерского учета и выявление неиспользуемых в процессе финансово-хозяйственной деятельности объектов основных средств, которые могут быть проданы, переданы безвозмездно другим или списаны по актам в связи с непригодностью. Инвентаризация основных средств проводится в порядке их территориального

размещения. Инвентаризационная комиссия в обязательном порядке производит тщательный осмотр всех объектов в обязательном порядке и тщательный осмотр всех объектов и метод основных средств, их технического состояния, и заносить «Инвентарные описи долгосрочных активов, объекты, относящиеся к основным средствам, инвестициям в недвижимость, долгосрочным активам, предназначенным для продаже (далее – объекты долгосрочных активов)» (Ф. № инв. – 1) полное их наименование, назначение, основные технические или эксплуатационные данные, инвентарный и заводской номера, номер паспорта. Здания и сооружения вносятся в опись по показателям «Инвентарной карточки учета основных средств» (ф. №ОС-6). Результаты инвентаризации выявляются составлением по данным инвентаризационной описи и бухгалтерского учета (инвентарных карточек) «Сличительной ведомости результатов объектов долгосрочных активов (объекты, относящиеся к основным средствам, инвестициям в недвижимость, долгосрочным активам, предназначенным для продажи) (ф. № Инв.-12), где отражаются объекты, по которым обнаружены расхождения с данными учета. Работа инвентаризационной комиссии оформляется протоколом, в котором отражают результаты инвентаризации.

1. При оприходовании неучтенных объектов основных средств, выявленных при инвентаризации:

Д-т 2420 «Основные средства» – на сумму оприходованных средств по текущей стоимости

К-т 2420 «Амортизация основных средств» – на сумму установленной амортизации основных средств

К-т 6280 «Прочие доходы» – на балансовую стоимость объектов основных средств.

2. Списываются выявленные при инвентаризации недостачи объектов основных средств:

Д-т 1280 «Прочая краткосрочная дебиторская задолженность», субсчет «Недостачи и потери от порчи запасов по нерассмотренным актам» – на балансовую стоимость недостающих объектов основных средств

Д-т 2420 «Амортизация основных средств» – на сумму амортизации недостающих объектов основных средств

К-т 2410 «Основные средства» – на себестоимость недостающих объектов основных средств.

3. На сумму налога на добавленную стоимость, ранее зачтенную в уменьшении платежа в бюджет:

Д-т 1280 «Прочая краткосрочная дебиторская задолженность», субсчет «Недостачи и потери от порчи запасов по нерассмотренным актам»

К-т 3130 «Налог на добавленную стоимость».

4. Если задолженность за причиненный ущерб взыскивается с материально-ответственных работников:

Д-т 1250 «Краткосрочная дебиторская задолженность», субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба»

К-т 3520 «Доходы будущих периодов».

5. При погашении виновными работниками задолженности за причиненный материальный ущерб:

Д-т 1010 «Денежные средства в кассе» – при внесении наличным в кассу организации

Д-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах» – при безналичном расчете

Д-т 3350 «Краткосрочная задолженность по оплате труда» – при удержании из начисленной заработной платы работника

К-т 1250 «Краткосрочная дебиторская задолженность работников», субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба» – на сумму причиненного материального ущерба.

6. По мере погашения недостачи:

Д-т 3520 «Доходы будущих периодов»

К-т 6280 «Прочие доходы».

7. В случае, когда невозможно установить конкретных виновных работников за недостачу объектов основных средств:

Д-т 7110 «Расходы по реализации продукции и оказанию услуг» – на балансовую стоимость недостающих объектов основных средств.

Д-т 7210 «Административные расходы» – на балансовую стоимость недостающих объектов основных средств.

Д-т 8410 «Накладные расходы» – на балансовую стоимость недостающих объектов основных средств, используемых в производственном процессе.

К-т 1280 «Прочая краткосрочная дебиторская задолженность», субсчет «Недостачи и потери от порчи запасов по нерассмотренным актам» – на балансовую стоимость недостающих объектов основных средств.

После отражения в учете результаты инвентаризации учетные данные становятся реальными и соответствуют фактическому наличию объектов основных средств.

УЧЕТ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ В ТУРИСТИЧЕСКИХ ФИРМАХ

8.1. Классификация обязательств, учет оценочных и прочих обязательств в туризме

МСФО определяют обязательства как долг или обязанность действовать или выполнять что-либо определенным образом. Обязательства в туризме – существующая задолженность субъекта, возникающая из событий прошлых периодов, ее урегулирование приведет к оттоку от субъекта ресурсов, содержащих экономическую выгоду [76].

Обязательство признается в балансе, если существует вероятность того, что в результате погашения текущего обязательства возникнет отток ресурсов, содержащих экономические выгоды, а величина этого погашения может быть надежно определена. Таким образом, обязательство определяется по трем признакам:

- должно иметь место событие, вызвавшее обязательство,
- обязательство может быть урегулировано только путем перевода актива или услуг другому субъекту,
- обязательство должно быть неоспоримым.

Выделяют следующие виды обязательств в туризме:

1. *Краткосрочные обязательства в туризме.* В соответствии с МСФО 1 обязательство должно классифицироваться как краткосрочное, когда:

- его предполагается погасить в нормальных условиях операционного цикла компании; или
- оно подлежит погашению в течение 12 месяцев с отчетной даты [76].

2. *Долгосрочные обязательства в туризме.* К долгосрочным обязательствам относятся все виды задолженности, которые туристическая фирма не предполагает погасить в течение одного операционного цикла. В этот раздел включаются:

- обязательства, возникающие вследствие приобретения активов путем выпуска долгосрочных облигаций,
- обязательства, возникающие вследствие нормального функционирования предприятия (пенсионные обязательства),
- условные обязательства, появление которых может привести к убыткам.

Оценочное обязательство – это обязательство, неопределенное по величине или с неопределенным сроком исполнения.

Сумма, признанная в качестве оценочного обязательства, должна представлять собой наилучшую оценку затрат, необходимых для исполнения действительной обязанности на конец отчетного периода.

Для учета оценочных обязательств в Типовом плане счетов бухгалтерского учета предназначены следующие пассивные счета групп в зависимости от сроков в их исполнения:

Сроком до одного года исполнения:

3420 «Краткосрочные оценочные обязательства по юридическим претензиям»,

3430 «Краткосрочные оценочные обязательства по вознаграждениям работникам»,

3440 «Прочие краткосрочные оценочные обязательства».

Сроком свыше одного года исполнения:

4220 «Долгосрочные оценочные обязательства по юридическим претензиям»,

4230 «Долгосрочные оценочные обязательства по вознаграждениям работников»,

4240 «Прочие долгосрочные оценочные обязательства».

1. При образовании резерва на оценочное обязательство по юридическим претензиям:

Д-т 7470 «Прочие расходы»

К-т 3420 «Краткосрочные оценочные обязательства по юридическим претензиям» (срок рассмотрения до одного года)

К-т 4220 «Долгосрочные оценочные обязательства по юридическим претензиям» (срок рассмотрения свыше одного года).

2. Использование созданного резерва:

Д-т 3420 «Краткосрочные оценочные обязательства по юридическим претензиям» (срок рассмотрения до одного года)

Д-т 4220 «Долгосрочные оценочные обязательства по юридическим претензиям» (срок рассмотрения свыше одного года)

К-т 1010 «Денежные средства в кассе»

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах».

3. При создании резерва по выполнению краткосрочных и долгосрочных обязательств по выплате вознаграждений работникам:

Д-т 7110 «Расходы по реализации продукции и оказанию услуг»

Д-т 7210 «Административные расходы»

Д-т 8110 «Основное производство»

Д-т 8210 «Полуфабрикаты собственного производства»

Д-т 8310 «Вспомогательные производства»

К-т 3430 «Краткосрочные оценочные обязательства по вознаграждениям работникам» (срок рассмотрения до одного года)

К-т 4230 «Долгосрочные оценочные обязательства по вознаграждениям работников» (срок рассмотрения свыше одного года).

4. При начислении вознаграждений работникам за счет созданного резерва:

Д-т 3430 «Краткосрочные оценочные обязательства по вознаграждениям работников» (срок рассмотрения до одного года)

Д-т 4230 ««Долгосрочные оценочные обязательства по вознаграждениям работников» (срок рассмотрения свыше одного года)

К-т 3350 «Краткосрочная задолженность по оплате труда».

Учет кредитов банка и небанковских учреждений. Для бесперебойной финансово-хозяйственной и при недостаточности собственных средств у туристической фирмы возникает объективная необходимость в использовании займов банка. Для получения ссуды туристическая фирма обращается в банк с обоснованным письменным заявлением, в котором указывается: целевой направление ссуды, ее сумма, срок использования, конкретные сроки погашения, а также краткая характеристика кредитуемого мероприятия и экономический эффект от его осуществления.

В соответствии с Международным стандартом финансовой отчетности 23 затраты по займам – процентные и другие расходы, которые производятся организацией в связи с получением заемных средств. Затраты по займам могут включать:

- процентные расходы, рассчитываемые с использованием метода эффективной ставки процента,
- платежи в отношении финансовой аренды,
- курсовые разницы, возникающие в результате займов в иностранной валюте [76].

Обобщение информации по полученным от банка и внебанковских учреждений кредитов и других привлеченных средств производится соответственно на следующих счетах:

- 3010 «Краткосрочные банковские займы»,
- 3020 «Краткосрочные займы, полученные организацией, осуществляющей банковские операции без лицензии уполномоченного органа (или) Национального банка»,
- 4010 «Долгосрочные банковские займы»,
- 4020 «Долгосрочные займы, полученные от организации, осуществляющей банковские операции без лицензии уполномоченного органа и (или) Национального банка».

Суммы кредитовых оборотов и сальдо на конец месяца указанных счетов переносятся в Главную книгу.

В установленный кредитным договором срок банк передает туристической фирме выписку по ссудным счетам с прилагаемыми к ней документами (платежные поручения, платежные требования-поручения и счета), на основании которых были совершены операции и которые послужили основанием для записи в выписках. На основании проверенных выписок банка и других денежных документов производятся бухгалтерские записи в журнале-ордере №4, который предназначен для аналитического и синтетического учета операции.

1. На сумму задолженности и банковских займов сроком до одного года:

Д-т 3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам»

К-т 3010 «Краткосрочные банковские займы».

2. На сумму задолженности и банковских займов сроком свыше одного года:

Д-т 4110 «Долгосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам»

К-т счета 4010 «Долгосрочные банковские займы».

3. При перечислении банком выданного займа на текущий банковский счет или получении займа в кассу туристической фирмы наличными деньгами:

Д-т 1010 «Денежные средства в кассе»

Д-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах»

К-т 3010 «Краткосрочные банковские займы»

К-т 4010 «Долгосрочные банковские займы».

4. Начисленные суммы вознаграждений (интереса) по займу:

Д-т 7310 «Расходы по вознаграждениям»

К-т 3380 «Краткосрочные вознаграждения в выплате» (сроком до одного года).

Погашение замов и оплата вознаграждений (интереса) с текущего счета могут производиться ежедневно или в другие сроки, оговоренные в кредитном договоре.

1. На сумму займов и начисленных вознаграждений сроком до одного года:

Д-т 3010 «Краткосрочные банковские займы»

Д-т 3380 «Краткосрочные вознаграждения к выплате»

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах».

2. На сумму займов и начисленных вознаграждений сроком свыше одного года:

Д-т 4010 «Долгосрочные банковские займы»

Д-т 4160 «Долгосрочные вознаграждения к выплате»

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах».

3. Погашается задолженность перед банком:

Д-т 3010 «Краткосрочные банковские займы»

К-т 2410 «Основные средства».

4. На сумму вознаграждений:

Д-т 3380 «Краткосрочные вознаграждения к выплате»

К-т 2410 «Основные средства».

Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками. Для бесперебойного осуществления финансово-хозяйственной деятельности турфирмы заключают договоры с поставщиками и подрядчиками. Для учета расчетов предназначены следующие счета: сроком оплаты до одного года – счет 3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам», сроком оплаты свыше одного года – 4110 «Долгосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам».

1. На сумму задолженности сроком оплаты до одного года:

Д-т 1280 «Прочая краткосрочная дебиторская задолженность», субсчет «Расчеты по претензиям»

К-т 3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам».

2. На сумму задолженности сроком оплаты свыше одного года:

Д-т 2180 «Прочая долгосрочная задолженность поставщикам и подрядчикам», субсчет «Расчеты по претензиям»

К-т 4110 «Долгосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам».

3. На сумму оплаты задолженности:

Д-т 3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам»

Д-т 4110 «Долгосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам»

К-т 1010 «Денежные средства в кассе»

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах»

К-т 1610 «Краткосрочные авансы выданные»

К-т 2910 «Долгосрочные авансы выданные» – на суммы зачетов по предварительным выданным в установленном порядке авансам.

Аналитический учет по счетам 3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам» и 4410 «Долгосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам» ведется в журнале-ордере №б, в котором записи по кредиту указанных счетов производятся на основании предъявленных поставщикам и подрядчикам и принятых к оплате счетов-фактур (расчетно-платежных документов). Итоговые суммы кредитовых и дебетовых оборотов и остатков на конец месяца переносятся в Главную книгу.

8.2. Особенности налогового учета и расчетов с бюджетом

Налоговый учет в туризме подразделяется на три основных вида: бухгалтерский, смешанный и абсолютный.

Под бухгалтерским налоговым учетом в туризме следует понимать показатели налогового учета, формирующиеся исключительно из данных бухгалтерского учета.

Смешанный налоговый учет в туризме подразумевает, что показатели налогового учета определяются с использованием различных методов налогообложения.

Абсолютный налоговый учет в туризме формируется без участия бухгалтерского учета и методов налогообложения [102, с. 11].

Налоговые регистры в туризме – это формы налогового учета, использование которых может быть продиктовано недостаточностью бухгалтерских регистров регистрации первичных документов для целей налогообложения. К таким регистрам можно отнести журнал регистрации поступивших и выбывших счетов-фактур, книги реализаций и книги покупок, которые ведут на предприятии.

Налоговый учет в туризме основывается на данных бухгалтерского учета. Порядок ведения бухгалтерской документации устанавливается законодательством Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

Налогоплательщик самостоятельно организует налоговый учет и определяет формы общения и систематизации информации в налоговых целях в виде налоговых регистров таким образом, чтобы обеспечить:

- 1) формирование полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения операций, осуществляемых налогоплательщиком в течение налогового периода;
- 2) расшифровку каждой строки налоговой отчетности;
- 3) достоверное составление налоговой отчетности [83].

Налоговая учетная политика в туризме – принятый налогоплательщиком документ, устанавливающий порядок ведения налогового учета с соблюдением требований налогового Кодекса.

В соответствии с Законом Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» и «Предпринимательским кодексом» предприниматели, применяющие согласно налоговому законодательству РК специальные налоговые режимы, а также на основе упрощенной декларации отражают свои хозяйственные операции и события в Книге учета доходов для индивидуальных предпринимателей (далее – Книга) [73, с. 103].

Турфирмы, подлежащие обязательной государственной регистрации в налоговом органе, ведут бухгалтерский учет по своей деятельности в книге учета доходов для индивидуальных предпринимателей по установленной форме. Книга заполняется в хронологическом порядке без применения двойной записи, ти-

пового плана счетов бухгалтерского учета и иных требований в соответствии с законодательством Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности. Книга открывается на один финансовый год и должна быть пронумерована, прошнурована. На последней странице пронумерованной и прошнурованной Книги указывается число содержащихся в ней страниц, которое подтверждается подписью ИП и заверяется печатью ИП.

Наряду с Книгой индивидуальный предприниматель ведет следующие регистры бухгалтерского учета:

- ведомость В-1 по учету денежных средств,
- ведомость В-2 по учету запасов,
- ведомость В-5 по учету расчетов с покупателями и заказчиками,
- ведомость В-6 по учету расчетов с поставщиками,
- ведомость В-7 по учету оплаты труда,
- ведомость В-10 по учету движения основных средств и нематериальных активов,
- ведомость В-11 по учету амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам,
- сводная ведомость В-13.

Расчеты с бюджетом учитываются на счете 3100 «Обязательства по налогам» плана счетов бухгалтерского учета, в который входят следующие счета:

- 3110 «Корпоративный подоходный налог, подлежащий уплате»,
- 3120 «Индивидуальный подоходный налог»,
- 3130 «Налог на добавленную стоимость»,
- 3150 «Социальный налог»,
- 3160 «Земельный налог»,
- 3180 «Налог на имущество»,
- 3190 «Прочие налоги».

Корпоративный подоходный налог в туризме. Ставка корпоративного подоходного налога – 30%. Основным объектом налогообложения корпоративным подоходным налогом является налогооблагаемый доход, величина которого определяется как разница между совокупным годовым доходом и вычетами (за исключением нерезидентов, не осуществляющих деятельность через постоянное учреждение):

$$\text{Налогооблагаемый доход} = \text{Совокупный годовой доход} - \text{Вычеты} \quad (12)$$

В совокупный годовой доход туристической фирмы включаются все виды доходов: доход от реализации услуг, доход от прироста стоимости при реализации активов, доходы от списания обязательств, доходы от сдачи в аренду имущества, выполненные работы, дивиденды, вознаграждения и положительная курсовая разница. Совокупный годовой доход подлежит корректировке.

Из совокупного годового дохода налогоплательщиков подлежат исключению (не учитываются при налогообложении):

- дивиденды, полученные от юридического лица-резидента Республики Казахстан, ранее обложенные у источника выплаты в Республике Казахстан;

- превышение стоимости собственных акций над их номинальной стоимостью, полученное эмитентом при размещении, и прирост стоимости при реализации собственных акций;

- доход от прироста стоимости при реализации акций и облигаций;

- доходы от операций с государственными ценными бумагами;

- стоимость имущества, полученного в виде гуманитарной помощи в случае возникновения чрезвычайных ситуаций природного и техногенного характера и использованного по назначению;

- стоимость основных средств, полученных на безвозмездной основе;

- инвестиционные доходы, полученные в соответствии с законодательством Республики Казахстан о пенсионном обеспечении и направленные на индивидуальные пенсионные счета.

Вычету подлежат также присужденные или признанные штрафы, пени, неустойки, связанные с получением совокупного годового дохода, за исключением подлежащих внесению в государственный бюджет. Вычеты производятся при наличии документов, подтверждающих расходы, связанные с получением совокупного годового дохода. К компенсациям при служебных командировках, подлежащим вычету, относятся:

- фактически произведенные расходы на проезд к месту командировки и обратно;

– фактически произведенные расходы на наем жилого помещения;

– суточные, выплачиваемые за время нахождения в командировке, в размере не более трёх месячных расчетных показателей в сутки в пределах Республики Казахстан;

– суточные, выплачиваемые за время нахождения в командировке за пределами Республики Казахстан, в пределах норм, установленных правительством Республики Казахстан.

Представительские расходы в туризме относятся к вычетам в пределах норм, установленных правительством Республики Казахстан:

- вычет по вознаграждению,
- вычеты по выплаченным сомнительным обязательствам,
- вычеты по сомнительным требованиям,
- вычеты по отчислениям в резервные фонды,
- вычеты по расходам на научно-исследовательские, проектные, изыскательские и опытно-конструкторские работы,
- вычет расходов по страховым премиям,
- вычеты расходов на социальные выплаты.

Вычет налогов производится по уплаченным суммам в пределах начисленных, кроме:

– налогов, исключаемых до определения совокупного годового дохода;

– корпоративного подоходного налога и налогов на доходы, уплаченных на территории Республики Казахстан и в других государствах;

– налога на сверхприбыль.

Туристические фирмы по окончании отчетного года обязана предоставить в соответствующий налоговый орган Декларацию о совокупном годовом доходе и произведенных вычетах юридического лица за отчетный год.

Учет расчетов с бюджетом по корпоративному подоходному налогу в туризме ведут на пассивном счете 3110 «Корпоративный подоходный налог, подлежащий уплате».

1. Начислен корпоративный подоходный налог:

Д-т 7710 «Расходы по корпоративному подоходному налогу»

К-т 3110 «Корпоративный подоходный налог, подлежащий уплате».

2. Оплата корпоративного подоходного налога:

Д-т 3110 «Корпоративный подоходный налог, подлежащий уплате»

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах».

3. При отсрочке платежей по корпоративному подоходному налогу:

Д-т 7710 «Расходы по корпоративному подоходному налогу»

К-т 4310 «Отложенные налоговые обязательства по корпоративному подоходному налогу».

4. Перечисление начисленной суммы корпоративного подоходного налога в бюджет:

Д-т 3110 «Корпоративный подоходный налог, подлежащий уплате»

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах».

5. В конце года сумма расходов по корпоративному подоходному налогу:

Д-т 5610 «Итоговая прибыль (итоговый убыток)»

К-т 7710 «Расходы по корпоративному подоходному налогу».

6. При начислении авансовых ежемесячных платежей по корпоративному подоходному налогу, причитающихся к взносу в бюджет, на основании расчетов:

Д-т 7710 «Расходы по корпоративному подоходному налогу»

К-т 3110 «Корпоративный подоходный налог, подлежащий уплате».

Аналитический учет по счету 7710 «Расходы по подоходному налогу» ведется в журнале-ордере №14, где отражаются операции по кредиту данного счета и подсчитывается кредитовый оборот. В журнале-ордере представлены две таблицы: «Расходы чистого дохода за отчетный период» и «Расчет подоходного налога». Таблицы заполняются на основе соответствующих первичных документов и учетных регистров (журналов-ордеров), в которых отражены необходимые для этих расчетов показатели.

Индивидуальный подоходный налог в туризме. Плательщиками индивидуального подоходного налога туристской фирмы являются служащие, имеющие доходы, облагаемые у источ-

ника выплаты. Налогооблагаемый доход рабочих и служащих за налоговый период подлежит обложению по 10% ставке. Исчисление и удержание индивидуального подоходного налога производится не позднее дня выплаты дохода, облагаемого у источника выплаты. За каждый квартал турфирмы обязаны предоставлять в налоговые органы расчет по индивидуальному подоходному налогу по выплаченным доходам, облагаемым у источника выплаты, не позднее 15 числа месяца, следующего за отчетным. По окончании отчетного года турфирмы представляют декларацию по индивидуальному подоходному налогу в налоговые органы по месту регистрационного учета, не позднее 31 марта года следующего за налоговым годом.

Учет расчетов с бюджетом по индивидуальному подоходному налогу на предприятии ведут на пассивном счете 3120 «Индивидуальный подоходный налог».

1. На сумму удержанного налога на основании специального расчета:

Д-т 3350 «Краткосрочная задолженность по оплате труда»

К-т 3120 «Индивидуальный подоходный налог».

2. При перечислении индивидуального подоходного налога в бюджет на основании выписки банка:

Д-т 3120 «Индивидуальный подоходный налог»

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах».

Налог на добавленную стоимость в туризме. Налог на добавленную стоимость представляет собой отчисления в бюджет части облагаемого оборота по реализации, добавленной в процессе производства и обращении, а также отчисления на территорию Республики Казахстан. НДС облагается: 12% – по облагаемому обороту и по облагаемому импорту, 0% – оборот по реализации товаров на экспорт [83]. Объектом обложения НДС является облагаемый оборот и облагаемый импорт. Согласно статье 7 Закона РК «О туристской деятельности» оказание туристских услуг, связанных с организацией въездного туризма на территорию Республики Казахстан, является экспортом туристских услуг [23]. Оказание туристских услуг, связанных с выездом в другую страну, является импортом туристских услуг [23]. Услуги турагентов по реализации казахстанского турпродукта туристам, сформированного казахским туроператором, туристам, являющимися гражданами иностранного государства или постоянно проживающим за пределами РК

(въездной туризм), в том числе через иностранных турагентов, также рассматриваются как услуги, реализованные за пределами РК, в связи с чем комиссионное вознаграждение турагента не облагается НДС. Услуги по реализации иностранного турпродукта казахстанскими турагентами туристам, являющимся гражданами РК, и лицам, постоянно проживающим на ее территории (выездной туризм), рассматриваются как услуги, реализованные на территории РК, следовательно, у турагента возникает НДС с комиссионного вознаграждения. При реализации казахстанскими туроператорами своего продукта гражданам РК и лицам, постоянно проживающим на ее территории, в том числе через турагентов, стоимость турпродукта облагается НДС. Таким образом, и Налоговым кодексом, и Законом РК «О туристской деятельности» установлено, что только при реализации туристского продукта иностранным гражданам или лицам, постоянно проживающим за пределами РК, возможно освобождение от НДС. Остальной оборот туроператоров и турагентов подлежит обложению НДС.

Налоговый орган вправе без заявления налогоплательщика поставить на учет по налогу на добавленную стоимость при установлении в случае, когда оборот по реализации товаров (работ, услуг) превысил минимум оборота. Только те лица, которые подали заявление о постановке на учет по НДС, имеют право на зачет сумм НДС по остаткам товаров (включая основные средства) на дату постановки, выставляя счета-фактуры с НДС, брать в зачет суммы НДС за полученные товары (работы, услуги). При этом необходимо представить в налоговый орган инвентаризационную опись остатков на дату постановки на учет. Налоговый орган выдает свидетельство налогоплательщика по налогу на добавленную стоимость, в котором указывается дата начала возникновения налогового обязательства.

Сумма налога на добавленную стоимость учитывается на счетах 1420 «Налог на добавленную стоимость» и 3130 «Налог на добавленную стоимость».

На счете 1420 «Налог на добавленную стоимость» отражаются операции по налогу на добавленную стоимость, подлежащему возмещению по выполненным работам и оказанным услугам и отнесению в зачет в соответствии с нало-

говым законодательством, а также излишне уплаченные в бюджет суммы налога на добавленную стоимость.

На счете 3130 «Налог на добавленную стоимость» учитываются операции по налогам на добавленную стоимость, связанные с начислением заказчикам по реализованным путевкам, выполненным работам и оказанным услугам и уплатой в бюджет налога на добавленную стоимость.

1. На сумму налога на добавленную стоимость:

Д-т 1420 «Налог на добавленную стоимость»

К-т 3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам»

К-т 3390 «Прочая краткосрочная кредиторская задолженность» – при уплате до одного года

К-т 4110 «Долгосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам»

К-т 4170 «Прочая долгосрочная кредиторская задолженность» – при уплате сроком свыше одного года.

2. На сумму налога на добавленную стоимость в туризме:

Д-т 3130 «Налог на добавленную стоимость»

К-т 1420 «Налог на добавленную стоимость».

3. При возврате клиентами оплаченных путевок суммы ранее начисленного налога на добавленную стоимость в туризме:

Д-т 3130 «Налог на добавленную стоимость»

К-т 3390 «Прочая краткосрочная кредиторская задолженность».

4. При перечислении покупателям НДС:

Д-т 3390 «Прочая краткосрочная кредиторская задолженность»

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах».

5. Превышение суммы налога, отнесенного в зачет, над суммой начисленного налога за налоговый период засчитывается в счет предстоящих платежей в бюджет по налогу на добавленную стоимость:

Д-т 3130 «Налог на добавленную стоимость»

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах».

Услуги, оказанные казахстанскими организациями, включаются в НДС, поскольку потребителем этих услуг является нерезидент Казахстана, этот оборот туристической фирмы не подлежит обложению НДС (таблица 17).

Таблица 17

**Корреспонденция счетов по учету туристского продукта
резиденту РК, включая НДС**

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Стоимость тура, приобретенного у туроператора-нерезидента (Италия)	8110	3310
2	Начислен НДС 12% за нерезидента	1280	3130
3	Произведена оплата нерезиденту (без НДС)	3310	1030
4	Начислена курсовая разница – положительная и отрицательная	1210 7430	6250 1210
5	Принят счет страховой организации	8110	3310
6	Перевозка пассажиров по маршруту «Астана – Рим» (НДС нет, т.к. перевозка международная)	8110	3310
7	Общая стоимость турпакета	1320	8110
8	Стоимость реализованной путевки	1210	6010
9	НДС за реализованную путевку	1210	3130
10	Оплата путевки	1030	1210
11	Списана себестоимость турпакета	7110	1320
12	Оплачен НДС за нерезидента	3130	1030
13	Отнесен в зачет НДС, уплаченный за нерезидента	1420	1280

Социальный налог в туризме. Социальный налог работодателями начисляется с доходов работников, выплачиваемых в денежной и натуральной форме. Объектом обложения социальным налогом являются их расходы, выплаченные работниками в виде доходов (оплата труда) в денежной и натуральной форме, включая доходы, представленные работодателем в виде материальных, социальных благ или иной материальной выгоды. Социальный налог исчисляется ежемесячно в соответствии с Налоговым кодексом РК, по ставке 11% от фонда оплаты труда граждан РК, а также иностранных граждан и лиц без гражданства, постоянно проживающих в РК [83]. Туристические фирмы обязаны ежеквартально не позднее 15 числа месяца, следующего за отчетным кварталом, предоставлять в налоговые органы декларацию по социальному налогу.

Учет расчетов с бюджетом по социальному налогу ведут на счете 3150 «Социальный налог».

1. Начислен социальный налог в туризме:

Д-т 7110 «Расходы по реализации продукции и оказанию услуг»

Д-т 7210 «Административные расходы»

К-т 3150 «Социальный налог».

2. При уплате социального налога в туризме:

Д-т 3150 «Социальный налог»

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах».

Земельный налог в туризме. Объектом обложения земельным налогом является земельный участок, представляющий организацию для осуществления финансово-хозяйственной деятельности. Земельный налог устанавливается в виде ежегодных фиксированных платежей за единицу земельной площади в расчете за год. Размер земельного налога не зависит от результатов финансово-хозяйственной деятельности землевладельцев и землепользователей. Туристические фирмы самостоятельно исчисляют сумму земельного налога, исходя из площади земельного участка, облагаемой налогом и утвержденных ставок земельного налога. Туристическая фирма ежегодно не позднее 31 марта текущего года, следующего за отчетным, предоставляет в налоговый орган по месту нахождения объектов налогообложения «Декларацию по земельному налогу».

1. На сумму начисленного земельного налога в туризме:

Д-т т 7210 «Административные расходы»

К-т 3160 «Земельный налог».

2. Уплата земельного налога в туризме:

Д-т 3160 «Земельный налог»

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах».

Налог на транспортные средства в туризме. Плательщиком налога на транспортные средства являются туристские организации, имеющие транспортные средства на правах собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления. Объектами налогообложения являются транспортные средства, за исключением прицепов, подлежащие государственной регистрации и состоящие на учете в уполномоченном органе. Сумма налога на транспортные средства определяется самостоятельно, исходя из объектов налогообложения, налоговой ставки и поправочных коэффициентов к ставкам налога по каждому транспортному средству в зависимости от срока их эксплуатации. По окончании отчетного года туристические фирмы представляют в налоговые органы Декларацию по налогу на транспортные средства в срок не позднее 31 марта года, сле-

дующего за отчетным, в которой указываются виды и марки транспортных средств, год выпуска, мощность (киловатт), количество транспортных средств, сумма налога с единицы мощности (тенге), поправочный коэффициент, общая сумма налога (тенге).

Учет расчетов с бюджетом по налогу на транспортные средства ведется на счете 3170 «Налог на транспортные средства».

1. На сумму начисленного налога на транспортные средства в туризме:

Д-т 7210 «Административные расходы»

К-т 3170 «Налог на транспортные средства».

2. Уплата налога на транспортные средства в туризме:

Д-т 3170 «Налог на транспортные средства»

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах».

Налог на имущество в туризме. Плательщиком налога на имущество являются турфирмы, имеющие объект налогообложения на правах собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления, а также индивидуальные предприниматели, имеющие объект налогообложения на праве собственности на территории Республики Казахстан. Объектом обложения налогом на имущество являются среднегодовая остаточная стоимость основных средств (кроме транспортных средств, облагаемых налогом на транспортные средства, и земельных участков, облагаемых земельным налогом) и нематериальные активы. Сумма текущих платежей налога на имущество вносится равными долями не позднее 20 февраля, 20 мая, 20 августа и 20 ноября налогового периода. Налогоплательщик производит окончательный расчет и уплачивает налог на имущество в срок не позднее 10 дней после наступления срока предоставления декларации за налоговый период. Декларацию по налогу на имущество не позднее 31 марта года, следующего за отчетным.

Учет расчетов с бюджетом по налогу на имущество ведется на счете 3180 «Налог на имущество».

1. Исчисление налога на имущество в туризме:

Д-т 7210 «Административные расходы»

К-т 3180 «Налог на имущество».

2. Перечисление налога на имущество в туризме:

Д-т 3180 «Налог на имущество»

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах».

Прочие налоги в туризме. В туриндустрии расчеты обязательных платежей с бюджетом производятся на счете 3190 «Прочие налоги, сборы и обязательные платежи в бюджет» подраздела 3100 «Расчеты с бюджетом» плана счетов бухгалтерского учета.

1. Начисление сборов и обязательных платежей в бюджет в туризме:

Д-т 7210 «Административные расходы»

К-т 3190 «Прочие налоги».

Уплата пенсионных взносов регулируется Законом «О пенсионном обеспечении в Республике Казахстан» от 20 июня 1997 г. № 136-1, Постановлением Правительства РК «Об утверждении порядка присвоения социального индивидуального кода уполномоченной организацией» от 16 сентября 1997 г. № 1342, Постановлением Правительства РК «Об утверждении Правил удержания и перечисления обязательных пенсионных взносов в накопительные пенсионные фонды» от 15 марта 1999 г. № 245 [84-86].

1. Удержания в накопительный пенсионный фонд в размере 10% от фонда оплаты труда работников:

Д-т 3350 «Краткосрочная задолженность по оплате труда»

К-т 3220 «Обязательства по пенсионным отчислениям».

Аналитический учет по счетам подраздела 3100 «Обязательства по налогам» ведется в журнале-ордере №5. Итоговые суммы кредитовых и дебетовых оборотов и остатков на конец месяца в разрезе указанных синтетических счетов переносятся в Главную книгу.

8.3. Виды оплаты труда и документальное оформление рабочего времени в туристических фирмах

Заработная плата является одним из основных элементов себестоимости продукции. Правильная организация ее учета способствует росту производительности труда, снижению себестоимости продукции. Различают два вида заработной платы в туризме: *основную* и *дополнительную*.

К основной относится заработная плата, начисляемая работникам за отработанное время, количество и качество вы-

полненных работ. В состав основной заработной платы входят: заработная плата, начисленная за проработанное время, по тарифным ставкам, окладам, основным сдельным расценкам; надбавки за выслугу лет; доплата сдельщикам по прогрессивным расценкам; денежные и натуральные премии и премиальные надбавки; доплата за работу в сверхурочное время; доплата за работу в ночное время и оплата простоев не по вине работника.

Дополнительная заработная плата представляет собой выплаты за неотработанное время, предусмотренные трудовым законодательством. В состав дополнительной заработной платы входят: оплата времени перерывов в работе кормящих матерей; оплата льготных часов; оплата рабочего времени, затраченного на выполнение; оплата за время основных и дополнительных отпусков; компенсация за неиспользованный отпуск и выходные пособия.

Различают следующие формы и системы оплаты труда в туризме:

1. Индивидуальная оплата труда. При этой системе оплата труда зависит от результатов работы каждого работника. Ее определяют путем умножения установленной расценки на количество изготовленных рабочих изделий.

2. Бригадная сдельная оплата труда. Оплату труда при этой системе определяют по результатам работы бригады, участка. Расценки по оплате труда могут быть индивидуальными (для каждой профессии) и комплексными.

3. Косвенная сдельная оплата труда. Оплату труда вспомогательных и других рабочих при этой форме определяют в процентах к оплате основных рабочих обслуживаемого участка, цеха.

4. Сдельно премиальная система оплаты труда. Кроме оплаты за количество произведенной продукции, рабочему выплачивают премию за достижение установленных количественных и качественных показателей (выполнение и перевыполнение производственных планов, нормированных заданий и норм выработки).

5. Сдельно-прогрессивная оплата труда. При этой системе оплаты труда предусматривается поощрение рабочих-сдельщиков за продукцию, выработанную сверх нормы. Рабочим начис-

ляют оплату труда по прямым сдельным расценкам, а сверх нормы – по прогрессивно возрастающим расценкам.

6. Аккордная система оплаты труда. При этой системе оплату рабочих определяют по выполнении объема работ, по которому заранее определено нормированное задание и расценка.

7. Простая повременная оплата труда. Начисление оплаты труда производят по часовым, дневным, месячным тарифным ставкам или окладам. Ее величину определяют путем умножения количества отработанного времени на установленную тарифную ставку.

8. Повременно-премиальная система оплаты труда. При этой системе оплату труда производят так же, как и при простой повременной системе оплаты труда, но работающие получают премию за достижение определенных количественных и качественных показателей.

В целях систематического получения данных о численности и составе персонала отделов кадров организации или бухгалтерией ведется учет личного состава. Для учета личного состава, начисления и выплаты заработной платы используют унифицированные формы первичной учетной документации в туризме (таблица 18).

Таблица 18

Документация по учету использования рабочего времени и расчеты по заработной плате в туризме

Операция	Документы	Примечания
Начисление заработной платы	Приказ о зачислении, увольнении и перемещении сотрудников, штатное расписание, табель учета рабочего времени, карты учета выработки на работы, наряд	Табели ведутся ежемесячно по установленной форме лицами, назначенными приказом по организации. В конце месяца по табелю определяется общее количество отработанных дней, а также часы переработок. Заполненные документы сдаются в бухгалтерскую службу для начисления заработной платы
Начисление отпускных	Приказ на отпуск	В приказе должно быть четко определено количество дней отпуска, дата начала отпуска, указание бухгалтерии начислить и выплатить отпускные
Начисление пособия по временной	Приказ руководителя об оплате больничного листа,	Больничные листы подшиваются в отдельную папку и нумеруются в хронологическом порядке с начала

нетрудоспособности	больничный лист	года, на каждом листке проставляется номер документа, по которому эта сумма выплачена
Выплата заработной платы	Платежная ведомость, расходный кассовый ордер	Выплата зарплаты производится обычно по платежной ведомости или расходным кассовым ордерам с указанием табельного номера, ФИО работника, суммы начисленной з/п и пособий, выданного аванса, удержанных налогов и других сумм
Источник – составлено автором на основании источников [99-102]		

Учет личного состава ведет отдел кадров (инспектор по кадрам) или другое лицо, уполномоченное руководителем, который обеспечивает получение данных о численности персонала в целом в туризме, и его структурных подразделениях и причинах изменения этой численности, о составе персонала по полу, возрасту, категориям, должностям, специальностям, квалификациям, стажу работы, образованию и другим признакам.

Вновь принятых на работу в туристических фирмах оформляют «Приказом о приеме на работу» (ф.№Т-1). Начальник структурного подразделения дает заключение о возможности приема: на оборотной стороне Приказа (распоряжения) указывается в качестве кого может быть принят на работу нанимающийся, по какому разряду или с каким окладом. Здесь же указывается продолжительность испытательного срока, согласие работника с условиями работы, результаты переговоров, медицинского осмотра, отметки о прохождении инструктажа по технике безопасности, противопожарному минимуму и другие отметки проставляют на оборотной стороне формы.

Отдел кадров туристической фирмы на основании приказа (распоряжения) о приеме на работу заполняет личную карточку (ф.№Т-2), делает отметку о зачислении на работу в трудовой книжке, а бухгалтерия открывает лицевой счет или соответствующий ему документ. Заполняется Листок по учету кадров и закрепляется табельный номер, который указывается на всех документах по учету личного состава, труда и заработной платы.

Личная карточка в туризме выписывается в одном экземпляре отделом кадров на основании опроса работника и соответствующих документов: паспорта (удостоверение личности), военного билета, трудовой книжки, диплома (свидетельства, удосто-

верения) об окончании учебного заведения и других документов.

При переводе работника в туризме из одного отдела, участка в другой выписывается «Приказ (распоряжение) о переводе на другую работу (ф. №Т-5)». Заполняется работником отдела кадров в одном экземпляре. Приказ (распоряжение) визируют начальник структурного подразделения прежнего и нового места работы и руководитель в туризме. На основании приказа (распоряжения) о переводе на другую работу отдел кадров делает отметки в личной карточке, трудовой книжке и других документах. На оборотной стороне формы делают отметки о несданных имущественно-материальных и других ценностях, числящихся за работником на прежнем месте работы.

Учет использования рабочего времени в туризме всех категорий работающих ведется в «Табеле учета рабочего времени» (ф. №Т-13), для контроля за соблюдением рабочими и служащими установленного режима рабочего времени, получения данных об отработанном времени, расчета оплаты труда, а также составления статистической отчетности по труду. Табель составляется в одном экземпляре уполномоченным на то лицом, после соответствующего оформления передается в бухгалтерию. Отметки в таблице о неявках на работу или о работе на неполный рабочий день, о работе в сверхурочное время и других отступлениях от нормальных условий работы должны быть сделаны только на основании документов, оформленных надлежащим образом (листах нетрудоспособности, справки о выполнении государственных и общественных обязанностей и другие). Табели учета рабочего времени открываются на месяц и на каждую смену в разрезе цехов и отделов по категориям работающих. Табель подписывается лицом, ответственным за его составление и визируется в отделе кадров, где проверяется личный состав каждого структурного подразделения. На основании данных табельного учета рабочего времени руководители туристической фирмы осуществляют контроль за состоянием трудовой дисциплины и принимают необходимые меры в отношении лиц, допустивших прогулы, опоздания, уход с работы до окончания рабочего дня и другие нарушения.

Данные табельного учета рабочего времени служат единственным основанием для начисления заработной платы только тем работникам, труд которых оплачивается по простой повременной системе, т.е. по твердым окладам или тарифной ставке.

Наиболее простым способом расчета заработной платы считается повременная система оплаты труда. Расчет производится на основе табелей, в которых, как известно, отмечается число отработанных дней и часов.

Причитающаяся заработная плата определяется путем деления установленной месячной ставки на календарное количество рабочих дней и умножение полученного результата на фактически оплачиваемое за счет организации рабочее и нерабочее время.

При использовании сдельно-премиальной системы оплаты труда причитается премия за количественные и качественные показатели по результатам работы за месяц.

Расчеты по заработной плате составляются по одному из следующих вариантов:

а) по расчетно-платежной ведомости (форма N Т-49), используемой как для начисления, так и для выдачи заработной платы;

б) по расчетной ведомости (форма N Т-51) и отдельной платежной ведомости (форма N Т-53), по которой производится выплата заработка;

в) по приказу (распоряжению) о предоставлении отпуска (форма N Т-6) при расчетах с работником, уходящим в отпуск;

г) по приказу (распоряжению) о прекращении трудового договора (форма N Т-8) при расчетах с увольняемым работником.

Для учета расчетов с персоналом по оплате труда в туристических фирмах используется расчетная ведомость. Ее составляют на основании данных расчетов по оплате труда. В ведомости указывают фамилии, имена, отчества работников, их табельные номера и должности, разряды или оклады. Ее подписывают руководитель и главный бухгалтер в туристической фирме. В разделе ведомости «Начислено» из документов вносят суммы, начисленные сдельно и сверхурочно. В разделе «Удержано и зачтено» записывают сумму подоходного налога, а так же суммы удержаний по исполнительным листам; суммы, зачтенные за товары, проданные в кредит, аванс в счет оплаты труда и другие удержания, зачеты и выдачи. Налог удерживается из заработной платы за прошлый месяц. В конце месяца в ведомости подсчитывают сумму, причитающуюся к выдаче каждому работнику, и балансируют ведомость.

Ежемесячно в турфирме составляются несколько расчетно-платежных ведомостей, которые необходимо свести. Для этого используют разработочную таблицу «Сводка данных по расчетам с персоналом по оплате труда», в которой показывают остатки по расчетам с персоналом на начало месяца, суммы начисленные, выданные, перечисленные, зачтенные, внесенные и удержанные, а так же остаток задолженности на конец месяца (за предприятием, персоналом).

Основанием для составления расчетных ведомостей являются следующие документы:

- табель учета рабочего времени;
- накопительные карточки, наряды, рапорты о выработке, трудовые соглашения;
- расчеты по начислению премий;
- расчеты по заработной плате;
- больничные листки;
- исполнительные листы на удержания из заработной платы;
- поручения, обязательства по покупке товаров в кредит;
- платежная ведомость на выдачу аванса и на выплаты в межрасчетный период за время отпусков;
- решения руководителя на удержания за брак, за порчу материалов, инструментов, за не сданные в кассу подотчетные суммы, возмещение материального ущерба.

Сводку используют для получения развернутого остатка по счету 3350 «Краткосрочная задолженность по уплате труда», который записывают в Главную книгу; для получения итоговых данных по удержаниям из оплаты труда; контроля за полнотой и своевременным депонированием заработной платы; свода данных по расчетам с рабочими и служащими; составления отчетов по отчислениям.

Заработная плата, которая в установленный срок не выдана работникам предприятия, называется депонированной. Выдача заработной платы производится по расчетно-платежной ведомости в трехдневный срок. По истечении этого срока платежные ведомости закрываются и напротив фамилии лиц, не получивших заработную плату, кассир делает пометку «Депонировано» и составляет «Реестр невыданной заработной платы».

Например. Месячная ставка заработной платы служащего в туриндустрии составила 65 840 тенге. По календарю в августе 26 рабочих дней, 5 выходных и праздничных дней. Служащий 4 дня по листку временной нетрудоспособности не был на работе.

Расчет заработной платы за август месяц: $(65\ 840 \cdot 22) : 26 = 55\ 711$ тенге.

Кроме того, служащему выплачивается пособие по временной нетрудоспособности.

Итоговые данные расчетных ведомостей ежемесячно записываются в журнале-ордере №10 и ведомости №5. По окончании месяца данные во всех графах журнала-ордера №10 и ведомости №5 к нему подсчитываются, и проверенные итоговые показатели переносятся в Главную книгу.

При увольнении работников применяется «Приказ (распоряжение) о прекращении трудового договора» (Ф. №Т-8). Заполняется работником отдела кадров в двух экземплярах на всех работников. Один остается в отделе кадров, второй передается в бухгалтерию. Подписывается начальником структурного подразделения или руководителем предприятия. На основании приказа бухгалтерия производит расчеты с работником. При увольнении по собственному желанию работник оформляет заявление на лицевой стороне формы.

Для расчетов с работниками по оплате труда используются первичные документы по учету: личного состава работников, объема выполненных работ, использованного времени.

Отдел кадров осуществляет учет личного состава работников, где ведется: книга учета движения трудов, книга приказов о приеме, переводе, увольнении с работы, книга протоколов общих собраний трудового коллектива и личные листки и карты.

Важным элементом учета труда является его техническое нормирование, то есть разработка по видам работ, норм, затрат рабочего времени с учетом сложности труда и квалификации работников, которые реализуются через тарифную систему заработной платы. Нормирование труда – одна из важнейших составных частей научной организации труда. Оно включает два показателя: норму выработки и норму времени.

Норма времени предусматривает время, необходимое для выполнения работы в определенных организационно-технических условиях (минуты, час). Норма времени рассчитывается по формуле:

$$N_{вр} = t / Q \quad (13)$$

Где: $N_{вр}$ – норма времени,

t – время затраченное,
Q – выпуск продукции.

Норма выработки устанавливает количество натуральных единиц продукции, которое должно быть изготовлено и получено в нормальных условиях за единицу времени (час, смену, месяц). Норма выработки рассчитывается по формуле:

$$N_{\text{выр}} = T_{\text{см}} / N_{\text{вр}} \quad (14),$$

где: $N_{\text{выр}}$ – норма выработки,
 $T_{\text{см}}$ – продолжительность смены,
 $N_{\text{вр}}$ – норма времени.

Учет выработки призван обеспечить получение данных и контроль за движением деталей и полуфабрикатов, готовой продукции и забракованных изделий.

Основным элементом тарифной системы в настоящее время является Единая тарифная сетка. Тарифные ставки должностных окладов, рассчитанные на базе Единой тарифной сетки и межразрядных коэффициентов (при выполнении норм труда), служат основой при заключении тарифных соглашений и коллективных договоров.

Документальное оформление и порядок (расчет) начисления оплаты труда за дни предоставленного трудового отпуска и временной нетрудоспособности.

Для отдыха и восстановления сил, в соответствии с Конституцией и Трудовым кодексом Республики Казахстан, всем рабочим и служащим организации, работающим по индивидуальному трудовому договору, гарантируется ежегодный оплачиваемый трудовой отпуск с сохранением места работы (должности) и средней заработной платы.

В соответствии с Международным стандартом финансовой отчетности 19 «Вознаграждения работникам» организация может оплачивать отсутствие работников по разным причинам, в том числе по случаю ежегодного отпуска, болезни и краткосрочной нетрудоспособности, по уходу за ребенком, для работы в качестве присяжного заседателя. Оплачиваемые отсутствия на работе подразделяют на две категории: накапливаемые и ненакапливаемые [76].

Накапливаемые оплачиваемые отсутствия на работе могут быть перенесены на будущее и использованы в последующих

периодах в случае, если они не были использованы полностью в текущем периоде.

Ненакапливаемые оплачиваемые отсутствия на работе могут быть либо компенсируемыми (работники вместо неиспользованных отпусков имеют право на денежные выплаты), либо некомпенсируемыми (работники вместо неиспользованных отпусков не имеют право на денежные выплаты).

Предоставление ежегодного трудового и других видов отпусков работнику в соответствии с Трудовым кодексом Республики Казахстан, действующими законодательными актами и положениями, индивидуальном, коллективными договорами и графиками отпусков оформляется *приказом (распоряжением) о предоставлении отпуска (ф. №Т-6)*, один экземпляр которого остается в отделе кадров, другой передается в бухгалтерию. На основании подписанного руководителем приказа (распоряжения) о предоставлении отпуска инспектор отдела кадров делает отметки в личной карточке работника, а бухгалтерия производит начисления заработной платы за дни представленного трудового отпуска. Сумма заработной платы за дни предоставленного трудового отпуска определяется путем умножения полученного среднего заработка на количество дней отпуска, предусмотренного индивидуальным и коллективным договором.

Пример. Допустим, средний заработок 2 427 тенге, количество дней отпуска – 18.

Заработная плата за дни отпуска составит: $2\,427 * 18 = 43\,686$ тенге.

Средний дневной заработок для оплаты отпуска или выплаты компенсации за неиспользованный трудовой отпуск исчисляется, если весь расчетный период отработан полностью, то путем деления начисленной суммы заработной платы в расчетный период на 12 и среднемесячное количество календарных дней в году.

Сверхурочными считаются работы, выполняемые сверх установленной продолжительности рабочего дня. Работники с повременной оплатой труда за работу в сверхурочное время получают оплату: за первые два часа в полуторном размере, а за последующие часы – в двойном размере из расчета тарифной ставки или установленного им оклада. При сдельной оплате труда к основному заработку работники получают доплату: за каждые из первых двух сверхурочных часов – по половинной, за

каждые из последующих сверхурочных часов – по полной повременной часовой тарифной ставке присвоенного им разряда. Компенсирование работ отгулом не допускается.

Оплата работы в выходные дни. Если работник привлекается для работы в установленный для него день отдыха, ему должен быть предоставлен в течение двух недель другой день отдыха.

Оплата времени простоя. Простой по вине работника не оплачиваются. За время простоя не по вине работника оплату труда выплачивают в размере 50% часовой тарифной ставки рабочего повременщика того же разряда. Во время простоя рабочих необходимо переводить на другую работу. При этом простой оплачивается по среднему заработку при условии выполнения норм выработки. В случае наступления материальной ответственности сторона, виновная в причинении увечья или иного повреждения здоровья (то есть работодатель), возмещает утраченный потерпевшим заработок (доход), который он имел либо мог иметь, а также расходы, вызванные повреждением здоровья, если признано, что потерпевший нуждается в соответствующих видах помощи и ухода и не получает их бесплатно [75].

Поступившие в бухгалтерию документы по учету рабочего времени и выработки проверяют и направляют на дальнейшую учетную обработку [100, с. 3]. На каждого рабочего за месяц может быть выписано несколько документов. Для подсчета заработной платы за месяц применяют Накопительную карточку учета заработной платы. Данные карточки используются для составления расчетно-платежных ведомостей.

8.4. Учет расчетов по оплате труда и задолженности работников

Учет труда и его оплаты должен обеспечить в туризме:

- контроль за производительностью труда, количеством и качеством труда, использованием рабочего времени, фондом оплаты труда и фондом потребления;
- осуществление своевременных и правильных расчетов по оплате труда;
- получение данных по труду и его оплате для планирования и оперативного регулирования;
- своевременное составление бухгалтерской и статистической отчетности по труду и его оплате.

Синтетический учет расчетов с персоналом по оплате труда в туризме ведется на счету 3350 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

По дебету счета 3350 отражаются:

- удержания и вычеты из заработной платы, произведенные в соответствии с действующим законодательством,
- индивидуальный подоходный налог,
- обязательные пенсионные взносы,
- платежи за приобретенные работниками товары в кредит,
- суммы по исполнительным листам,
- все суммы заработной платы, премии, пособия, пенсия и другие выплаты, выданные наличными деньгами из кассы рабочим и служащим,
- своевременно не полученная работниками заработная плата (депонированная).

По кредиту счета 3350 отражаются суммы:

- оплаты труда, причитающиеся работникам,
- в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу) и других источников,
- оплаты труда, начисленные за счет образованного в установленном порядке резерва на оплату отпусков и резерва вознаграждений за выслугу лет,
- начисленных пособий по социальному страхованию, пенсий и другие аналогичные суммы,
- начисленных доходов от участия в капитале организации.

1. Сумма начисленной заработной платы работникам:

Д-т 7210 «Административные расходы» – на сумму начисленной оплаты труда работникам административно-управленческого аппарата организацией

К-т 3350 «Краткосрочная задолженность по оплате труда».

2. На общую сумму выданной заработной платы и социального пособия:

Д-т 3350 «Краткосрочная задолженность по оплате труда»

К-т 1010 «Денежные средства в кассе».

3. При перечислении заработной платы:

Д-т 3350 «Краткосрочная задолженность по оплате труда»

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах».

4. На сумму депонированной (своевременно не полученной) заработной платы и социального пособия по временной нетрудоспособности:

Д-т 3350 «Краткосрочная задолженность по оплате труда»

К-т 3390 «Прочая краткосрочная кредиторская задолженность», субсчет «Расчеты с депонентами».

5. При выдачи депонированных сумм:

Д-т 3390 «Прочая краткосрочная кредиторская задолженность», субсчет «Расчеты с депонентами»

К-т 1010 «Денежные средства в кассе».

На основании расходного кассового ордера в карточке учета депонированной заработной платы делаются соответствующие записи о ее выдаче.

6. На сумму начисленного пособия работниками по беременности и родам:

Д-т 3210 «Обязательства по социальному страхованию».

К-т 3350 «Краткосрочная задолженность по оплате труда».

Выдача рабочим и служащим заработной платы и социальных пособий по временной нетрудоспособности в туризме осуществляется из кассы под расписку в платежных ведомостях. Заработная плата выдается в течение трех рабочих дней, считая день получения ее в банке. По истечении указанных трех рабочих дней кассир «закрывает» платежные ведомости: против фамилии лиц, не получивших заработную плату, он пишет от руки или ставит специальный штамп «Депонировано». Суммы неполученной заработной платы в туризме отдельно по каждому лицу заносятся кассиром в Реестр депонированной заработной платы, который составляется в двух экземплярах под копируку. Первый экземпляр прилагается к отчету кассира и служит основанием для перечисления суммы на счет 3390 «Прочая краткосрочная кредиторская задолженность». Второй экземпляр реестра, который передают в бухгалтерию, используется для учета расчетов с депонентами. При выдаче депонированной заработной платы в двух последних графах указывают дату и номер расходного кассового ордера. На основании второго экземпляра реестра в бухгалтерии производят записи в карточке учета депонированной заработной платы. По истечении трех рабочих дней депонированные суммы заработной платы и социального пособия по временной нетрудоспособности сдают в банк.

Учет резервов (фондов) по оплате труда и других отпусков в туризме. В условиях правильного и равномерного включения по оплате вознаграждения за дни ежегодного трудового и других отпусков и ежегодных вознаграждений за многочисленную трудовую деятельность (выслугу лет) в расходы организации в течение года создаются резервы (фонды). Их размер определяется учетной политикой организации в зависимости от средней продолжительности дней отпусков работников.

Учет резервов в туризме по оплате работникам дней трудового и других отпусков и ежегодных вознаграждений за многолетнюю трудовую деятельность (выслугу лет) можно вести на счете 3430 «Краткосрочные оценочные обязательства по вознаграждениям работникам», где следует открыть субсчет «Резерв по оплате отпусков работников».

1. Начисление резервов по оплате работниками дней трудового и других отпусков и ежегодных вознаграждений:

Д-т 7110 «Расходы по реализации продукции и оказанию услуг» – на сумму начисленного резерва по оплате отпусков работников, занятых реализацией продукцией и оказанием услуг.

Д-т 7210 «Административные расходы» – на сумму начисленного резерва по оплате отпусков работников административно-управленческого аппарата организации.

Д-т 8110 «Основное производство» – на сумму начисленного резерва по оплате отпусков работников основного производства.

Д-т 8310 «Вспомогательные производства» – на сумму начисленного резерва по оплате отпусков работников вспомогательных производств.

Д-т 8410 «Накладные расходы» – на сумму начисленного резерва по оплате отпусков работников, занятых оказанием услуг в основном, вспомогательном и собственном производствах полуфабрикатов.

К-т 3430 «Краткосрочные оценочные обязательства по вознаграждениям работников», субсчет «Резерв по оплате отпусков работников» – на сумму начисленного резерва.

2. На сумму начисленных вознаграждений работникам за дни ежегодного трудового и других отпусков, выдаваемых за счет средств созданного резерва:

Д-т 3430 «Краткосрочные оценочные обязательства по вознаграждениям работникам», субсчет «Резерв по оплате отпусков».

К-т 3350 «Краткосрочная задолженность по оплате труда».

Удержания из заработной платы и иных доходов работника в туризме делятся на группы:

- обязательные – производимые в соответствии с действующим законодательством; к которым относятся удержания из заработной платы и иных доходов работника: налог на доходы физических лиц, удержания по исполнительным документам,
- производимые по заявлению работника,
- производимые по инициативе работодателя в случаях, установленных законодательством о труде.

В Республике Казахстан действуют следующие налоги и отчисления, удерживаемые из заработной платы: индивидуальный подоходный налог с физических лиц, социальный налог и 10%-ые обязательные пенсионные отчисления.

Аналитический учет оплаты труда в организации ведется по каждому работнику с использованием лицевых счетов рабочих и служащих (формы № Т-54 и № Т-54а). Лицевые счета открываются на каждого работника организации в момент его принятия на работу. По окончании календарного года лицевой счет работника закрывается и открывается новый лицевой счет на следующий год.

Расчет планового размера (в процентах) отчислений в резерв на предстоящую оплату отпусков (в тенге):

1) плановый годовой фонд оплаты труда 61 036 000;

2) плановый размер отпускных 4 069 067;

3) обязательные отчисления:

а) социальный налог – 11%: $4\,069\,067 * 11\% = 447\,597,37$;

б) накопительные пенсионные фонды – 10%: $4\,069\,067 * 10\% = 406\,907$

Итого: 854 504,37.

Годовая сумма резерва на предстоящую оплату отпусков и отчислений на планируемый год составила: $4\,069\,067 + 854\,504,37 = 4\,923\,571,37$.

Процент отчислений в резерв определяется отношением годовой плановой суммы на оплату отпусков (4 923 571,37) к общему годовому плановому фонду оплаты труда (61 036 000), составит: $(4\,923\,571,37 : 61\,036\,000) * 100 = 8,07\%$.

Для учета резервируемой суммы по оплате отпусков рабочим и служащим предназначен счет 3350 «Начисленная задолженность по отпускам работников».

На сумму начисленного резерва от оплаты труда:

Д-т 2930 «Незавершенное строительство»

К-т 3350 «Краткосрочная задолженность по оплате труда».

Бухгалтерия не только производит начисления заработной платы, но и удержания и отчисления из нее.

Краткосрочная дебиторская задолженность работников может возникать по расчетам с командировочными и прочими подотчетными лицами, по возмещению материального ущерба, по расчетам за товары, проданные в кредит и по предоставленным займам. Эти расходы не всегда можно оплатить путем безналичных расчетов через учреждения банков, в силу чего для их оплаты и осуществления других аналогичных расходов работникам выдают в подотчет согласно расчету, утвержденному руководителем предприятия, наличные деньги.

В туристических фирмах выдают своим работникам в подотчет суммы, которые используются подотчетными лицами для приобретения в магазинах канцелярских товаров, бланков, оплаты почтовых переводов и других расходов, необходимых для хозяйственной деятельности предприятия, а также эти средства используют для оплаты командировочных расходов.

Авансы выдаются по необходимости в погашении расходов тем сотрудникам, на которых возложена обязанность осуществить расходы из подотчетных сумм и которых направляют приказом руководителя в командировки. Деньги на служебные командировки выдаются в пределах сумм, причитающихся командированным лицам на оплату проезда (туда и обратно), суточных расходов и расходов по найму помещения, рассчитанных согласно сроку командировки.

Проверенный авансовый отчет утверждается главным бухгалтером и руководителем предприятия. Неправильно заполненные авансовые отчеты и приложенные к ним документы возвращаются подотчетным лицам для переоформления. На документах, приложенных к авансовым отчетам, проставляется штамп или надпись от руки «Оплачено» или «Погашено» с указанием даты (года, числа, месяца).

Авансовым отчетом оформляются не только хозяйственные расходы, но также и расходы на командировки. Командировкой считается поездка работника в другую местность для выполнения служебных заданий на определенный срок и по распоряжению руководителя этого предприятия. Отправка работника в командировку оформляется на основании приказа, в котором указывается пункт назначения и наименование учреждения, сроки и цель командировки. Командированному работнику выдает-

ся командировочное удостоверение, подписанное руководителем, и делается отметка о дне отъезда. Командированному работнику возмещаются командировочные расходы, которые в дальнейшем предприятие имеет право взять на вычеты при расчете корпоративного подоходного налога. Авансовые отчеты с приложенными к ним документами сдаются бухгалтеру, который проверяет законность и целесообразность произведенных расходов, их соответствие утвержденным нормам, а также правильность оформления счетов и документов. Как правило, денежные средства на командировочные расходы выдаются работнику перед его отбытием в командировку авансом, под отчет. Подотчетное лицо обязано в срок, не превышающий трех рабочих дней после дня истечения срока, на который выданы наличные деньги под отчет, или со дня выхода на работу предъявить главному бухгалтеру или бухгалтеру, а при их отсутствии – руководителю авансовый отчет с прилагаемыми подтверждающими документами.

Учет расчетов с подотчетными лицами осуществляется на активном счете 1250 «Краткосрочная дебиторская задолженность работников».

1. Выдача в подотчет на командировочные расходы:

Д-т 1250 «Краткосрочная дебиторская задолженность работников»

К-т 1010 «Денежные средства в кассе».

2. Утвержден авансовый отчет:

Д-т 7210 «Административные расходы»

К-т 1250 «Краткосрочная дебиторская задолженность работников».

3. Возврат неизрасходованных подотчетными лицами сумм:

Д-т 1010 «Денежные средства в кассе»

К-т 1250 «Краткосрочная дебиторская задолженность работников».

Проверка авансового отчета главным бухгалтером или бухгалтером, а при их отсутствии – руководителем, его утверждение руководителем и окончательный расчет по авансовому отчету осуществляются в срок, установленный руководителем. Если в период командировки работник (подотчетное лицо) выданные ему денежные средства (аванс) израсходовал не полностью, а остаток в кассу не вернул, то работодатель вправе произвести удержание из заработной платы работника суммы долга.

УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ И ФОРМЫ ОТЧЕТНОСТИ В ТУРИСТИЧЕСКОМ БИЗНЕСЕ

9.1. Признание доходов и учет доходов будущих периодов

Доходы туристической фирмы – это увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств или иного имущества) и (или) погашение обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Доходы турагента слагаются из:

- доходов от обычных видов туристской деятельности,
- прочих доходов, в том числе операционных,
- внереализационных доходов.

1. *Доходы от обычных видов деятельности в туризме* – выручка от продажи туров, поступлений, связанных с выполнением работ, оказанием услуг.

2. *Прочие доходы в туризме:*

– *операционные* доходы (расходами) турагента – это 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, связанные с предоставлением за плату во временное владение и (или) временное владение и пользование активов;

– поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения и других видов интеллектуальной собственности;

– поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;

– прибыль, полученная в результате совместной деятельности;

- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных (кроме иностранной валюты);
- проценты за пользование денежными средствами организации;
- проценты за пользование денежными средствами организации, находящимися на счетах в банке.

3. К внереализационным доходам в туризме относят:

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- активы, полученные безвозмездно;
- поступления в возмещение причиненных организации убытков;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- суммы кредиторской и дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности;
- курсовые разницы;
- сумма дооценки активов и другие.

Прибыль (убыток) от продажи туристского продукта определяется как разница между выручкой (вознаграждение) от продажи туристского продукта (за минус НДС) и затратами на ее продвижение и реализацию, включаемые в издержки обращения турагента.

Валовая прибыль представляет собой сумму прибыли (убытка) от турагентской деятельности, операционных доходов (расходов) и доходов (расходов) от внереализационных операций.

Для целей управления все средства, полученные турфирмой от реализации турпродуктов и иных услуг, целесообразно признать выручкой.

Признание выручки от реализации туров, прямых затрат по этим же турам и маржинального дохода по ним следует осуществлять в один момент времени. Во-первых, дата заключения договора с туристом, т.е. дата реализации турпродукта. Во-вторых, дата формирования (создания) тура. В-третьих, дата подтверждения тура туроператором. В-четвёртых, дата начала тура. В-пятых, дата его окончания. Наконец, в-шестых, дата утверждения отчёта туроператором. Выбор даты реализации турпродукта позволяет чётко проследить активность заказчиков, но влечёт большое количество исправлений в учёте, связанных с отказом потребителей от приобретённых туров (как и в случае выбора даты подтверждения тура туроператором).

Момент признания доходов турфирм.

Доход от реализаций признается при соблюдении следующих условий:

– если сумма дохода оценивается с большей степенью достоверности, то есть обе стороны, участвующие в сделке и знающие, какую цену запрашивает продавец и какую цену должен заплатить покупатель,

– если существует вероятность того, что экономическая выгода, связанная со сделкой, будет получена субъектом, то есть продавец уверен, что покупатель выплатит оговоренную в договоре сумму.

Доход от *выполнения работ и оказания услуг* признается в случае соблюдения требований к определению дохода:

– стадия завершения сделки к отчетной дате определяется с большей степенью достоверности,

– расходы, понесенные при проведении сделки, и расходы, необходимые для завершения сделки, оцениваются с большей степенью достоверности.

Учет доходов будущих периодов. В процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности туристические фирмы могут получать (начислять) в отчетном периоде доходы за счет операций будущих предстоящих периодов, которые называются на практике доходами будущих периодов. К доходам будущих периодов туристических фирм относятся поступившие вперед авансом от арендатора суммы арендной или квартирной платы, платы за коммунальные услуги, за основные средства, сданные организацией в аренду другим предприятиям, предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы и признанным материально ответственными лицами или присужденным к взысканию с них судебными органами, а также разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц (рыночной стоимости) и балансовой (учетной) стоимостью по недодам.

Для реального определения результатов финансово-хозяйственной деятельности туристической фирмы, точного определения суммы налогооблагаемого дохода и составления объективной финансовой отчетности необходимо разграничение доходов по смежным отчетным периодам и включить их в показатели финансово-хозяйственной деятельности того периода, к которому они относятся, независимо от времени их получения. Для

учета таких доходов в зависимости от сроков их поступления (сроком до одного или свыше одного года) предназначен пассивный счет 3520 «Доходы будущих периодов» (сроком до одного года) или 4420 «Доходы будущих периодов» (сроком свыше одного года).

В настоящее время очень широкое развитие получают арендные отношения.

1. На сумму доходов от операционной аренды сроком до одного года:

Д-т 3520 «Доходы будущих периодов»

К-т 6260 «Доходы от операционной аренды»

2. На сумму доходов от финансовой аренды сроком свыше отчетного года:

Д-т 4420 «Доходы будущих периодов»

К-т 6130 «Доходы от финансовой аренды».

3. На сумму поступающей задолженности до одного года:

Д-т 1250 «Краткосрочная дебиторская задолженность», субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба» – на сумму недостачи запасов по продажным ценам, включая налог на добавленную стоимость.

К-т 3520 «Доходы будущих периодов» – на сумму недостачи запасов по продажным ценам без налога на добавленную стоимость.

К-т 3130 «Налог на добавленную стоимость» – на сумму налога на добавленную стоимость от возмещаемой суммы недостачи запасов.

4. По мере погашения задолженности по недостачам суммы поступивших доходов в соответствующем отчетном периоде перечисляются на финансовые результаты туристской организации в зависимости от сроков погашения:

Д-т 3520 «Доходы будущих периодов» – на сумму доходов, поступающих сроком до одного года

Д-т 4420 «Доходы будущих периодов» – на сумму доходов, поступающих сроком свыше одного года

К-т 6280 «Прочие доходы».

Аналитический учет доходов будущих периодов ведется в журнале-ордере №9 по кредиту счетов 3520 «Доходы будущих периодов» и 4420 «Доходы будущих периодов», здесь же отражаются аналитические данные об остатках на начало и конец месяца, обороты за месяц по видам доходов будущих периодов.

9.2. Учет доходов от основной и неосновной деятельности, учет итогового и нераспределенного дохода

Доходы от основной деятельности в туризме – это доходы, полученные непосредственно от реализации предоставленных услуг.

Доходы от основной деятельности турфирмы – туроператора (непосредственного производителя туристских услуг или предприятия, формирующего турпродукт из услуг разных производителей) включают в себя:

- доход от реализации турпродукта в виде пакета туристских услуг (тур-пакета);
- доход от реализации отдельных туристских услуг (например, авиабилетов);
- доход от предоставления информационных услуг в сфере туризма;
- доход от посреднической деятельности при оформлении виз, загранпаспортов и страховых полисов;
- доход от экскурсионной деятельности;
- доход от реализации сопутствующих туристских товаров (картографическая продукция, открытки, сувениры и специальное снаряжение);
- прочие доходы от основной деятельности.

Учет доходов от выездного туризма можно вести в разрезе нескольких субконто, которые будут отражать более конкретные туристские направления или места отдыха (Испания, Англия, Кипр). В целях сопоставимости доходов и расходов различных видов туристской деятельности и конкретных направлений расходы турфирмы должны учитываться по тем же объектам, что и доходы.

Для учета доходов, полученных от основной деятельности организации, в Типовом плане счетов бухгалтерского учета предусмотрен счет 6010 «Доход от реализации продукции и оказания услуг». Данный счет по экономическому содержанию является пассивным счетом, поэтому по кредиту счета в течение отчетного периода отражаются полученные по мере реализации и предоставления услуг. При необходимости для отдельного отражения полученных доходов от реализации продукции и

товаров и предоставления услуг следует открыть дополнительный к нему соответствующий счет.

1. При предъявлении платежных требований-поручений покупателям. На сумму по продажным ценам без налога на добавленную стоимость:

Д-т 1210 «Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков»

К-т 6010 «Доход от реализации продукции и оказания услуг».

2. На сумму полученного дохода от реализации готовой продукции:

Д-т 1010 «Денежные средства в кассе»

К-т 6010 «Доход от реализации продукции и оказания услуг».

3. Поступившая сумма аванса засчитывается в доход:

Д-т 3510 «Краткосрочные авансы полученные» (срок до одного года) – на сумму отгруженных (отпущенных) готовой продукции и товаров по рыночным ценам, включая налог на добавленную стоимость.

К-т 6010 «Доход от реализации продукции и оказания услуг» – на сумму отгруженных (отпущенных) готовой продукции и товаров по рыночным ценам без налога на добавленную стоимость.

4. В конце отчетного года сумма доходов, полученная от реализации и предоставления услуг, перечисляется на счет 5610 «Итоговая прибыль (итоговый убыток)»:

Д-т 6010 «Доход от реализации продукции и оказания услуг»

К-т 5610 «Итоговая прибыль» (итоговый убыток).

Аналитический учет доходов от основной деятельности ведется в журнале-ордере №13 по кредиту счета 6010 «Доход от реализации продукции и оказания услуг», а при компьютеризации учета – в ведомости по видам полученных доходов за месяц и нарастающим итогом с начала года.

Учет доходов от неосновной деятельности. Доходы от неосновной деятельности в туризме – это доходы от реализации активов, отдельных начислений и хозяйственных операций различного характера, которые не относятся к основной деятельности организации и непосредственно не связаны с оказанием туристских услуг. К ним относятся: доходы от выбытия основных средств, нематериальных активов, ценных бумаг, доходы (дивиденды, вознаграждения) по принадлежащим орга-

низации ценным бумагам, субсидии исполнительных органов власти, суммы, поступившие от работников в счет возмещения причиненного им материального ущерба, присужденные организации или признанные его должниками штрафы, пени, неустойки и другие виды санкций за нарушение условий хозяйственных договоров сторонами.

Как известно, туристская деятельность, во-первых, носит сезонный характер и получаемые доходы неравномерны в течение года, а во-вторых, вообще является сферой предпринимательства с высокой степенью риска. Для снижения риска недополучения доходов от основной деятельности туристической фирмы могут прибегать к такому методу, как диверсификация видов деятельности, то есть заниматься другими, кроме туристской, видами деятельности, приносящими более или менее гарантированный доход, или же осуществлять краткосрочные или долгосрочные инвестиции.

1. На договорную (продажную) стоимость реализованных объектов основных средств:

В зависимости от сроков расчетов (сроком до одного года или свыше одного года):

Д-т 1210 «Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков» (при расчете сроком до одного года)

Д-т 2110 «Долгосрочная задолженность покупателей и заказчиков» (при расчете сроком свыше одного года) – на сумму счета, подлежащую оплате

К-т 3130 «Налог на добавленную стоимость» – на сумму налога на добавленную стоимость, подлежащую уплате в бюджет, по реализованным объектам основных средств.

К-т 6210 «Доходы от выбытия активов» – на договорную (продажную) стоимость реализованных объектов основных средств без налога на добавленную стоимость.

2. В конце года расходы и доходы от реализации объектов основных средств перечисляются на конечные финансовые результаты. На сумму доходов:

Д-т 6210 «Доходы от выбытия активов»

К-т 5610 «Итоговая прибыль (итоговый убыток)».

Для обобщения доходов, полученных от реализации нематериальных активов, предназначен счет 6210 «Доходы от выбытия активов».

При реализации нематериальных активов другим организациям на условиях оплаты производятся следующие записи:

1. На договорную стоимость реализованных нематериальных активов:

Д-т 1210 «Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков» (при расчете сроком до одного года)

Д-т 2110 «Долгосрочная задолженность покупателей и заказчиков» (при расчете сроком свыше одного года)

К-т 3130 «Налог на добавленную стоимость» – на сумму налога на добавленную стоимость, подлежащую уплате в бюджет, по реализованным нематериальным активам.

К-т 6210 «Доходы от выбытия активов», дополнительный к нему счет 6212 «Доходы от выбытия нематериальных активов» – на договорную стоимость реализованных нематериальных активов без налога на добавленную стоимость.

2. В конце года расходы и доходы от реализации нематериальных активов списываются на конечные финансовые результаты.

На сумму доходов:

Д-т 6210 «Доходы от выбытия активов»

К-т 5610 «Итоговая прибыль (итоговый убыток)».

Для развития финансово-хозяйственной деятельности туристической фирмы исполнительные органы власти могут предоставлять субсидии в виде нематериальных активов, объектов основных средств и денежных средств. Учет предоставленных субсидий ведется на счете 6230 «Доходы от государственных субсидий».

3. При получении субсидий от исполнительных органов власти:

Д-т 1010 «Денежные средства в кассе»

Д-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах»

Д-т 1060 «Прочие денежные средства»

Д-т 2410 «Основные средства»

Д-т 2730 «Прочие нематериальные активы»

Д-т 2930 «Незавершенное строительство»

К-т 6230 «Доходы от государственных субсидий».

В конце года счет 6230 «Доходы от государственных субсидий» может иметь кредитовое сальдо, которое показывает поступившие в отчетном году суммы субсидий исполнительных органов власти. Организация может полученные субсидии ис-

пользовать на определенные цели. Например, используется на содержание детских садов, культурных центров. При этом кредитное сальдо может переходить из года в год.

4. В конце года счет 6230 «Доходы от государственных субсидий» должен закрываться следующей бухгалтерской проводкой:

Д-т 6230 «Доходы от государственных субсидий»

К-т 5610 «Итоговая прибыль (итоговый убыток)».

Полученные доходы от курсовой разницы, возникшие в результате осуществления операций, отражаются без налога на добавленную стоимость на счетах бухгалтерского учета.

1. Операции по расчетам с покупателями и заказчиками сроком до одного года:

Д-т 1210 «Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков» – на сумму дооценки задолженности за реализованные товары

Д-т 1610 «Краткосрочные авансы выданные» – на сумму дооценки кредиторской задолженности полученным авансам

К-т 6250 «Доходы от курсовой разницы».

2. Операции по расчетам с покупателями и заказчиками сроком свыше одного года:

Д-т 2110 «Долгосрочная задолженность покупателей и заказчиков»

Д-т 2910 «Долгосрочные авансы выданные»

К-т 6250 «Доходы от курсовой разницы».

3. На сумму полученных доходов от курсовой разницы без налога на добавленную стоимость:

Д-т 1010 «Денежные средства в кассе в тенге»

Д-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах»

К-т 6250 «Доходы от курсовой разницы».

4. В конце года сумма курсовых разниц перечисляется на итоговый доход следующей бухгалтерской записью:

Д-т 6250 «Доход от курсовой разницы»

К-т 5610 «Итоговая прибыль (итоговый убыток)».

К прочим доходам от не основной деятельности организации относятся также излишки неучтенных денежных средств, объектов основных средств и нематериальных активов, запасов, выявленных при инвентаризации, поступившие суммы от работников организации по возмещению материального ущерба (недостача,

хищение и порча), получение от юридических и физических лиц штрафов, пени, неустойки за нарушение условий договоров. Для учета указанных прочих доходов предусмотрен счет 6280 «Прочие доходы».

1. Начислены прочие доходы:

Д-т 1010 «Денежные средства в кассе»

Д-т 2410 «Основные средства»

Д-т 2730 «Прочие нематериальные активы»

Д-т 3350 «Краткосрочная задолженность по оплате труда»

Д-т 1250 «Краткосрочная дебиторская задолженность»

Д-т 2150 «Долгосрочная дебиторская задолженность»

Д-т 1280 «Прочая краткосрочная дебиторская задолженность»

Т-т»

Д-т 2180 «Прочая долгосрочная дебиторская задолженность»

К-т 6280 «Прочие доходы».

2. В конце года прочие доходы от неосновной деятельности турфирмы перечисляются на годовой итоговый доход:

Д-т 6280 «Прочие доходы»

К-т 5610 «Итоговая прибыль (итоговый убыток)».

Таким образом, счета по учету доходов от неосновной деятельности закрываются в конце года со счетом 5610 «Итоговая прибыль (итоговый убыток)». Аналитический учет доходов от неосновной деятельности в туризме ведется в журнале-ордере №12 и ведомости или в ведомости по номенклатуре статей доходов.

Учет итогового и нераспределенного дохода. Совокупный доход туристической фирмы состоит из доходов от основной и неосновной деятельности. Для определения итоговой суммы дохода или убытка за отчетный год предназначен счет 5610 «Итоговая прибыль (итоговый убыток)». Этот счет является сопоставляющим счетом, который дает возможность путем сопоставления (сравнения) противоположных по характеру величин, отраженных по дебету (расходов) и кредиту (доходов), определить конечные результаты финансово-хозяйственной деятельности туристской организации.

1. Если в результате сопоставления (сравнения) кредитовый оборот окажется больше дебетового оборота, то туристская организация получила доход, и на эту сумму производится следующая запись на счетах бухгалтерского учета:

Д-т 5610 «Итоговая прибыль (итоговый убыток)»

К-т 5510 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года».

2. Если дебетовый оборот окажется больше кредитового оборота, то туристическая фирма понесла убыток, и на эту сумму делается следующая корреспонденция счетов:

Д-т 5510 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года»

К-т 5610 «Итоговая прибыль (итоговый убыток)».

По окончании года после этой записи счет 5610 «Итоговая прибыль (итоговый убыток)» закрывается.

На счете 5510 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года» обобщается информация о наличии и движении сумм нераспределенного дохода или непокрытого убытка, полученного в отчетном году.

3. Полученные убытки отчетного года могут быть покрыты за счет ранее созданного резервного капитала, установленного в соответствии с законодательством Республики Казахстан и учредительным документам. При этом делается следующая бухгалтерская запись:

Д-т 5410 «Резервный капитал, установленный учредительными документами»

К-т 5510 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года».

4. Оставшаяся сумма нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) отчетного года списывается следующей записью на счетах бухгалтерского учета:

На сумму нераспределенного дохода:

Д-т 5510 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года»

К-т 5520 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) предыдущих лет».

6. На сумму непокрытого убытка:

Д-т 5520 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) предыдущих лет»

К-т 5510 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года».

По окончании года после перечисления всех доходов и списания всех расходов на счет 5610 «Итоговая прибыль (итоговый убыток)» путем сопоставления оборота по дебету (убыток) и кредиту (доход) данного счета определяется конечный финансовый результат (доход или убыток) организации.

Для учета операций по кредиту счета 5610 «Итоговая прибыль (итоговый убыток)» и для аналитического учета операций по кредиту счетов 5510 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года» и 5520 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) предыдущих лет» предназначен журнал-ордер №13, в котором отражаются суммы кредитовых оборотов в корреспонденции с соответствующими синтетическими счетами.

9.3. Учет расходов периода

В процессе финансово-хозяйственной деятельности туристической фирмы возникают расходы, которые не включаются в себестоимость выполненных работ и оказанных услуг и признаются как расходы периода.

Расходы периода туристских организаций – это показатели отчета о доходах и расходах организации.

Расходы периода туристических фирм состоят из следующих трех групп расходов: расходы по реализации продукции (работ и услуг), общие и административные расходы, расходы на финансирование.

Расходы по реализации услуг туристических фирм – это затраты по оказанию туристических услуг.

Общие и административные расходы туристических фирм – это затраты, связанные общим руководством и организацией финансово-хозяйственной деятельностью и содержанием административно-управленческого аппарата организации.

Расходы на финансирование туристических фирм – это затраты на оплату вознаграждения по займам банка и поставщиков за приобретенные услуги, а также по аренде активов, по полученным депозитам и по ценным бумагам.

Учет расходов по реализации. Для учета расходов по оказанию предусмотрен активный счет 7110 «Расходы по реализации продукции и оказанию услуг», на котором учитываются оперативные (прямые) расходы, связанные непосредственно с процессом покупки, транспортировки, хранения и реализации. По дебету счета 7110 «Расходы по реализации продукции и оказанию услуг» отражается значительная часть расходов в момент их начисления от момента оплаты. Для планирования учета, отражения в финансовой отчетности и анализа расходов по реализации в целях повышения эффективности финансо-

во-хозяйственной деятельности необходимо вести аналитический учет по следующей номенклатуре:

- 1) транспортно-заготовительные расходы,
- 2) оплата труда штатных работников,
- 3) отчисления от оплаты труда,
- 4) расходы по оплате за аренду,
- 5) амортизационные отчисления основных средств,
- 6) расходы на ремонт основных средств,
- 7) расходы на рекламу и на изучение рынков сбыта и продвижения,
- 8) расходы на имущество и личное страхование (таблица 19).

Записи о расходах по реализации в учетные регистры производятся в разрезе корреспондирующих счетов по соответствующим графам на основании разработочных ведомостей, которые построены по кредитному признаку. Итоговые данные журнала-ордера №10 в конце месяца переносятся в Главную книгу.

Аналитический учет расходов будущих периодов следует вести по их видам в разрезе отраслей деятельности организации в журнале-ордере №10 и ведомости №3. Для аналитического учета по счету 7110 «Расходы по реализации продукции и оказанию услуг» открываются отдельные учетные регистры на год.

Таблица 19

**Корреспонденция счетов по учету расходов
от реализации по статье в туризме**

№	Содержание операции	Д-т	К-т
По статье 1 «Транспортно-заготовительные расходы» туристические фирмы учитывают расходы на транспортировку, стоимость услуг			
1	На сумму транспортных расходов и на стоимость услуг транспортных и других сторонних организаций по погрузке и выгрузке грузов в туризме	7110	3310, 4110
2	На сумму оплаченных транспортных расходов в туризме	7110	1010, 1030, 1060
3	На сумму задолженности, отказанную в иске судом по претензиям	7110	1280
По статье 2 «Оплата труда штатных работников организации, кроме аппарата управления и охраны» учитывается начисленная оплата труда основного персонала			

Продолжение таблицы 19

1	Начисленная оплата труда основного персонала организации, включая премии работникам в туризме	7110	3350
2	На сумму начисленного резерва предстоящих расходов по оплате отпусков работникам в туризме	7110	3430
По статье 3 «Отчисления от оплаты труда» в туризме отражаются начисленные суммы социального налога и отчисления по социальному страхованию на оплату труда работников			
1	Начислены суммы социального налога и отчисления по социальному страхованию на оплату труда работников в туризме	7110	3150, 3210
По статье 4 «Расходы по оплате за аренду по содержанию и эксплуатации основных средств» учитываются соответствующие расходы, согласно экономическому содержанию			
1	На сумму начисленной арендной платы по аренде объектов основных средств организации, причитающихся арендодателю в туризме	7110	3360, 4150
2	При наступлении срока начисления авансового платежа по аренде	7110	1620
3	На стоимость израсходованных строительных материалов	7110	1310
4	На начисленные суммы по оплате коммунальных услуг	7110	3310
5	На сумму начисленной оплаты труда в туризме	7110	3350
6	На сумму социального налога и отчислений в туризме	7110	3150, 3210
По статье 5 «Амортизационные отчисления основных средств» в туризме отражаются, согласно специальным расчетам, начисленные суммы амортизационных начислений			
1	Начислены суммы амортизационных начислений объектов	7110	2420
По статье 6 «Расходы на ремонт основных средств» списываются расходы по ремонту объектов основных средств и отчислений в ремонтный фонд			
1	На сумму израсходованных материалов по текущему ремонту	7110	1350, 1310
2	Начисленная оплата труда лицам, не состоящим в штате	7110	3350
3	На сумму социального налога и отчислений	7110	3150, 3210
4	При ведении капитальных и средних ремонтов	7110	3310
5	При хозяйственном способе ведения ремонтных работ отражена фактическая сумма затрат	7110	8310

Продолжение таблицы 19

6	При формировании фонда на сумму ежемесячных отчислений	7110	3540
7	Создание резерва для покрытия затрат по капитальному ремонту арендованных объектов основных средств, произведенному за счет арендатора в туризме	7110	7470
По статье 7 «Расходы на рекламу и по изучению рынков сбыта и продвижению продукции на рынок»			
1	Стоимость израсходованных материалов для оформления оконных витрин, выставок списываются в туризме	7110	1310, 1350
2	На сумму начисленной оплаты труда лицам несписочного состава	7110	3350
3	На сумму социального налога и отчислений	7110	3150, 3210
По статье 8 «Потери и технологические отходы в пределах норм естественной убыли» списываются товарные потери и технологические отходы при перевозке, хранении и продаже			
1	Сумма недостачи в пределах установленных норм естественной убыли в туризме	7110	3310
2	Потери в пределах установленных норм естественной убыли при хранении и реализации в туризме	7110	1320, 1330
По статье 9 «Расходы и потери по таре»			
1	На сумму начисленной амортизации в туризме	7110	2420
2	Стоимость израсходованных материалов в туризме	7110	1310, 1350
3	На сумму социального налога и отчислений	7110	3150, 3210
По статье 10 «Расходы на рекламу и по изучению рынков сбыта и продвижению продукции и товаров на рынок» отражаются затраты в соответствии с экономическим содержанием			
1	Стоимость израсходованных материалов для оформления оконных витрин, выставок, изготовление стендов, рекламных щитов в туризме	7110	1350
2	На сумму оплаченных расходов, на разработку и изготовление рекламных изделий, рекламных публикаций, эскизов и этикеток	7110	1010, 1030, 1060
3	На сумму комиссионных сборов в туризме	7110	3310
По статье 11 «Расходы по санитарной и специальной обуви и одежде, столовому белью, посуде и приборам» учитываются материальные и трудовые затраты			
1	На сумму оплаты оказанных услуг в туризме	7110	3310

Продолжение таблицы 19

2	Сумма начисленной оплаты труда лицам неписанного состава в туризме	7110	3350
3	На сумму социального налога и отчислений на социальное страхование в туризме	7110	3150
По статье 12 «Расходы на имущество и личное страхование» учитываются начисленные суммы страховых платежей по добровольному и обязательному страхованию			
1	При списании доли расходов, связанных с приобретением страховых полисов в туризме	7110	1620
По статье 13 «Прочие расходы» учитываются расходы организации, которые не могут быть отнесены ни на одну из вышерассмотренных статей расходов по реализации			
1	Сумма материалов, израсходованных на обеспечение нормальных условий труда и техники безопасности работников в туризме	7110	1350
2	Сумма расходов на оплату в туризме	7110	1010, 1030
3	На сумму расходов на служебные разъезды работников	7110	1250
4	Списываются расходы полностью в конце года в туризме	5610	7110

Учет общих и административных расходов. Общие расходы и расходы, связанные с содержанием аппарата управления, учитываются обособленно от расходов по реализации, предусмотрен счет 7210 «Административные расходы» (таблица 20).

Таблица 20

Корреспонденция счетов по учету административных расходов в туризме

№	Содержание операций	Дебет	Кредит
По статье 1 «Расходы на транспортное обслуживание» учитываются расходы на транспортное обслуживание общехозяйственных и административно-управленческих мероприятий			
1	Сумма начисленной амортизации транспортных средств общехозяйственного и административного назначения в туризме	7210	2420
2	На сумму израсходованных хозяйственных и строительных материалов	7210	1350
3	На сумму выплачиваемой компенсации	7210	1010

Продолжение таблицы 20

4	Начисленная сумма оказанных услуг сторонних организаций	7210	3310
5	Начисленная оплата труда лицам несписанного состава в туризме	7210	3350
6	На сумму социального налога и отчислений на социальное страхование в туризме	7210	3150, 3210
7	Начисленные суммы расходов на аренду гаражей или место стоянки служебных легковых автомобилей и других транспортных средств	7210	3360
8	При наступлении срока погашения авансового платежа по аренде гаражей или месту стоянки служебных легковых автомобилей	7210	1620
По статье 2 «Расходы на оплату труда работников аппарата управления, охраны и других лиц списочного состава» отражаются все виды начисленной оплаты труда работников			
1	Начислена оплата труда в туризме	7210	3350
2	На сумму начисленного резерва предстоящих расходов по оплате отпусков	7210	3430
По статье 3 «Отчисления от оплаты труда» учитывается начисленная сумма социального налога и отчислений на социальное страхование			
1	Начисленная сумма социального налога и отчислений	7210	3150, 3210
По статье 4 «Расходы на охрану объектов общезоохозяйственного и административного назначения» в соответствии с экономическим содержанием данной статьи учтены на счете 7210 «Административные расходы»			
1	Сумма расходов по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности работников в туризме	7210	1010, 1350
2	Сумма израсходованных строительных и смазочных материалов в туризме	7210	1350
3	На сумму оплаченных наличными из кассы расходов	7210	1010
4	Начисленные суммы расходов в туризме	7210	3310
5	Оставшаяся доля расходов после вычета сумм компенсации социальной сферы, подлежащая отнесению на общие и административные расходы	7210	8410
По статье 5 «Расходы по аренде и содержанию зданий, сооружений, помещений, оборудования и инвентаря общезоохозяйственного и административного назначения»			
1	Стоимость документально оформленных в надлежащем порядке израсходованных материалов для текущего ремонта и содержания зданий	7210	1350
2	На сумму начисленных расходов по оплате за отопление, освещение, водоснабжение и других коммунальных услуг	7210	3310
3	Начисление оплаты труда несписанного состава в туризме	7210	3350

Продолжение таблицы 20

4	На сумму начисленного социального налога и отчислений на социальное страхование от расходов на оплату труда в туризме	7210	3150, 3210
5	Для погашения предстоящих затрат по законченному капитальному ремонту арендованных объектов основных средств	7210	7470
6	На сумму начисленной арендной платы, причитающейся арендодателю за арендуемые здания, сооружения, помещения в туризме	7210	3360, 4150
7	При наступлении срока погашения авансового платежа по аренде объектов основных средств ранее внесенная сумма арендной платы в части амортизационных начислений	7210	1620
По статье 6 «Амортизация основных средств и нематериальных активов хозяйственного и административного назначения»			
1	Сумма начисленной амортизации объектов основных средств в туризме	7210	2420
2	Сумма амортизационных начислений по нематериальным активам, исчисленная ежемесячно по нормам в туризме	7210	2740
По статье 7 «Расходы на содержание и обслуживание технических средств управления» в туризме			
1	На сумму начисленных расходов по оплате услуг сторонних организаций в туризме	7210	3310
По статье 8 «Расходы на командировки и перемещения работников аппарата управления, охраны и других лиц списочного состава»			
1	На сумму, израсходованную подотчетными лицами на служебные командировки в туризме	7210	1250
2	Сумма оплаченных наличными расходов на служебные разъезды	7210	1010
По статье 9 «Расходы на имущественные и личное страхование работников аппарата управления, охраны и других лиц списочного состава»			
1	При списании начисленных страховых платежей в туризме	7210	3410, 4210
2	Приобретение страхового полиса по страхованию автотранспортных средств в туризме	1620	1010, 1030
3	Страховые платежи ежемесячно списываются в туризме	7210	1620
По статье 10 «Потери сверхустановленных норм естественной убыли, а также потери по недостаткам и растратам в связи с отказом суда за необоснованностью исков»			
1	Потери по учетным ценам в туризме	7210	1280

Суммы общих и административных расходов и расходов на финансирование, подсчитанные в итоговых строках учетных регистров, переносятся по корреспондирующим счетам в соответствующие строки первого раздела «Затраты отчетного периода» журнала-ордера №10. Тщательно проверенные и подписанные главным бухгалтером журнал-ордер №10 и учетные регистры (ведомости) к ним служат основанием для записи в Главную книгу и составления отчета о прибылях и убытках.

9.4. Состав финансовой отчетности

Финансовая отчетность в туризме представляет собой информацию о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в финансовом положении индивидуального предпринимателя или фирмы.

Согласно МСФО 1, финансовая отчетность включает в себя:

- 1) отчет о финансовом положении на конец отчетного периода;
- 2) отчет о полной прибыли за отчетный период;
- 3) отчет об изменениях капитала за отчетный период;
- 4) отчет о движении денежных средств за отчетный период;
- 5) примечания, включая важнейшие положения учетной политики и пояснительную информацию [76, с. 11].

В действующем Законе РК «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» указано, что «финансовая отчетность, за исключением отчетности государственных учреждений», включает в себя:

- 1) бухгалтерский баланс;
- 2) отчет о прибылях и убытках;
- 3) отчет о движении денежных средств;
- 4) отчет об изменениях в капитале;
- 5) пояснительную записку [76, с. 11].

Бухгалтерский баланс в туризме. Наиболее выразительную и содержательную форму финансовой отчетности в туризме представляет собой бухгалтерский баланс или отчет о финансовом положении.

Отчет о финансовом положении в туризме (statement of financial position) – это документ, в котором отражается стоимость активов, обязательств и собственного капитала предприятия на отчетные даты.

В учетно-аналитической литературе понятие «бухгалтерский баланс» трактуется почти однозначно. Баланс (*фр.* balance – весы) – система показателей, сгруппированных в сводную ведомость в виде двусторонней таблицы, отображающей наличие хозяйственных средств и источников их формирования в денежной оценке на определенную дату. Так, Э.А. Маркарьян и Г.П. Герасименко пишут, что «бухгалтерский баланс – это способ отражения в денежной оценке имущества предприятия по составу и источникам его финансирования на определенную дату» [104, с. 42]. Н.Г. Шредер же определяет следующим образом: «Бухгалтерский баланс – документ бухгалтерского учета, который в обобщенном денежном выражении дает представление о финансовом состоянии дел организации на определенную дату» [104, с. 23]. На основе информации баланса внешние пользователи могут принять решение о целесообразности и условиях ведения дел, оценить возможные риски своих вложений, целесообразность приобретения акций данной организации и другие решения. Значение баланса настолько велико, что анализ финансового положения нередко называют анализом баланса. Являясь центральной формой финансовой отчетности, бухгалтерский баланс позволяет определить на отчетную дату состав и структуру имущества организации, ликвидность и оборачиваемость краткосрочных активов, состояние и динамику дебиторской и кредиторской задолженности, кредитоспособность и платежеспособность организации. Данные баланса позволяют оценить эффективность размещения капитала организации, его достаточность для текущей и предстоящей хозяйственной деятельности, размер и структуру заемных источников, а также эффективность их привлечения. Таким образом, бухгалтерский баланс является наиболее информативной формой для анализа финансового положения организации. Он отражает финансовое положение организации на начало и конец отчетного года.

Умение читать бухгалтерский баланс дает возможность: получить значительный объем информации о туристской организации; определить степень обеспеченности предприятия собственными оборотными средствами; установить, за счет каких статей изменилась величина оборотных средств; оценить общее финансовое состояние предприятия даже без расчетов аналитических показателей (таблица 21).

Таблица 21

Бухгалтерский баланс туристической фирмы, в тенге

Активы	На конец отчетного периода	На начало отчетного периода
I. Краткосрочные активы		
Денежные средства	1 582 919	1 683 088
Авансы, выданные на приобретение текущих активов	965 877	905 659
Торговая и прочая дебиторская задолженность	11 083 244	9 370 838
Товарно-материальные запасы	8 549 227	7 974 996
Предоплата по подоходному налогу	916 402	615 888
Итого краткосрочных активов	23 097 669	20 550 469
II. Долгосрочные активы		
Основные средства	25 053 295	12 062 326
Нематериальные активы	61 523	42 903
Гудвилл	322 335	-
Авансы, выданные на приобретение долгосрочных активов	390 450	373 399
Инвестиции в ассоциированную организацию	6 014	-
Инвестиции в недвижимость	46 990	-
Прочие долгосрочные активы	4 436	3 672
Итого долгосрочных активов	25 885 043	12 482 300
Итого	48 982 712	33 032 769
III. Краткосрочные обязательства		
Займы	7 058 714	3 790 775
Текущая часть обязательств по финансовой аренде	123 188	-
Торговая и прочая кредиторская задолженность	15 707 361	11 353 530
Текущая часть обязательств по вознаграждению работникам	115 777	49 760
Резервы	723 585	490 061
Подоходный налог к уплате	1 446	91 797
Итого краткосрочных обязательств	23 730 071	15 775 923
IV. Долгосрочные обязательства		
Займы	5 331 216	1 356 840
Обязательства по финансовой аренде	478 779	-
Обязательства по вознаграждению работникам	916 602	690 532
Резервы	3 500	3 000
Обязательства по отсроченному подоходному налогу	1 184 900	776 058
Итого долгосрочных обязательств	7 919 997	2 826 430
V. Капитал		
Уставный капитал	121 609	121 609
Нераспределенная прибыль	10 009 698	7 867 513

Продолжение таблицы 21

Капитал, относящийся участнику компании	10 131 307	7 989 122
Неконтрольные доли владения	7 206 337	6 441 294
Итого капитал	17 337 644	14 430 416
Итого	48 982 712	33 032 769

В активе располагается имущество предприятия по составу, а в пассиве – источники образования этого имущества в зависимости от вида и срока. В балансе показываются остатки имущества и источников на определенную «отчетную» дату. Итоговая сумма актива и пассива называется «Валютой баланса». Ввиду того, что «Баланс» в переводе с латинского языка обозначает равенство, то и валюта актива баланса всегда равна валюте пассива баланса.

У каждой туристической компании есть два вида капитала: заемный капитал и собственный капитал. В бухгалтерской терминологии экономические ресурсы называются активами, а заемный капитал – обязательствами. В результате уравнение может быть представлено в следующем виде:

$$\text{Активы} = \text{обязательств} + \text{собственный капитал} \quad (15)$$

Это уравнение известно как бухгалтерское равенство. Обе его части должны быть равны между собой, т.е. должен существовать «баланс» между ними.

Важной формой финансовой отчетности в туризме является отчет о прибылях и убытках. В отличие от бухгалтерского баланса, этот отчет показывает не моментальный снимок, не застывшее финансовое положение организации, а движение капитала во времени, финансовый результат организации за отчетный период. Он обеспечивает оценку результатов деятельности организации за определенный период с помощью достаточно подробной разбивки данных о доходах и расходах для определения того, приносит ли организация доход или убыток. Не случайно в западной практике, где выделяют баланс как основную форму отчетности, некоторый приоритет отдается отчету о прибылях и убытках. Именно эта форма приводится первой в годовом отчете американских, великобританских и новозеландских фирм. Корни этого, вероятно, следует искать в психологии: прибыль является важнейшим показателем деятель-

ности западной фирмы, поэтому ее и стремятся продемонстрировать в первую очередь внешним пользователям [105, с. 35].

Значение отчета о прибылях и убытках в туризме определяется ролью прибыли как показателя оценки эффективности хозяйственной деятельности коммерческой организации, а также источника финансирования расширенного воспроизводства. Прибыль представляет собой итог деятельности организации и является важнейшим показателем, характеризующим финансовый результат ее деятельности. От прибыли зависит финансовое положение туристической фирмы, уровень удовлетворения личных и общественных потребностей работников. Отчет о прибылях и убытках в современной аналитической практике рассматривается как источник информации об уровне экономической эффективности хозяйственной организации.

В отчете о движении денежных средств в туризме определяются источники средств организации за отчетный период и указывается, как эти средства используются. Отчет показывает, достаточны ли средства, получаемые от основной деятельности, для покрытия расходующихся денежных средств организации за отчетный период. Он позволяет пользователям оценить изменения в финансовом положении организации, обеспечивая их информацией о поступлении и выбытии денежных средств за отчетный период в разрезе операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

Под операционной деятельностью в туризме понимаются денежные потоки от операционной деятельности – основной, приносящей выручку деятельности организации и прочей деятельности, отличной от инвестиционной и финансовой – это денежные потоки, связанные с основной банковской деятельностью:

- проценты полученные/уплаченные;
- комиссии полученные/уплаченные;
- чистые доходы и расходы от торговых операций;
- чистые доходы и расходы по финансовым активам, классифицированным как переоцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток;
- чистые доходы и расходы по финансовым обязательствам, классифицированным как переоцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток;

- чистые доходы и расходы по финансовым активам, классифицированным как имеющиеся в наличии для продажи;
- дивиденды полученные;
- чистые доходы и расходы по операциям с иностранной валютой;
- чистые доходы и расходы от переоценки иностранной валюты;
- прочие операционные доходы;
- заработная плата и административные расходы;
- прочие операционные расходы;
- уплаченный налог на прибыль.

Инвестиционная деятельность в туризме – это денежные потоки от инвестиционной деятельности: приобретения и продажи долгосрочных активов и других инвестиций, не относящихся к денежным эквивалентам. Это денежные потоки:

- от приобретения дочерних компаний за вычетом полученных денежных средств;
- от реализации дочерней компании за вычетом уплаченных денежных средств;
- от инвестиций в ассоциированные компании;
- от финансовых активов, имеющихся в наличии для продажи;
- от приобретения основных средств и нематериальных активов;
- от приобретения инвестиционной недвижимости;
- от продажи основных средств и нематериальных активов;
- от прочих инвестиций.

Финансовая деятельность в туризме – это деятельность, которая приводит к изменениям в размере и составе собственного капитала и заемных средств компании:

- эмиссия обыкновенных/привилегированных акций;
- приобретение собственных акций, выкупленных у акционеров;
- субординированный кредит (депозит);
- выручка от продажи выпущенных долговых обязательств;
- приток (отток от прочих заимствований);
- выплаченные дивиденды.

В Международном стандарте финансовой отчетности (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств» подчеркивается, что отчет о движении денежных средств должен содержать сведения о потоках денежных средств за отчетный период с разбивкой на

потоки от операционной, инвестиционной или финансовой деятельности [76].

Классификация потоков по категориям деятельности обеспечивает предоставление информации, позволяющей пользователям оценить влияние каждого вида деятельности на финансовое положение организации и на сумму денежных средств и их эквивалентов [105, с. 76].

Отчет о движении денежных средств может быть составлен двумя методами:

Прямой метод. Метод, при котором раскрывается информация об основных классах валовых поступлений и валовых выплат. В соответствии с прямым методом информацию по основным классам валовых поступлений и валовых выплат можно получить двумя способами: непосредственно из учтенных регистров и из отчета о финансовом положении и отчета о совокупном доходе, используя корректировку соответствующих статей.

При составлении отчета о движении денежных средств при помощи прямого метода специалисты МСФО анализируют движение денежных средств по различным счетам бухгалтерского учета и классифицируют денежные потоки по видам деятельности (операционной, финансовой или инвестиционной).

Использование данных из учетных регистров при большом количестве операций, связанных с движением денежных средств и их эквивалентов, очень трудоемко.

Достоинствами прямого метода являются:

- возможность показать основные источники притока и направления оттока денежных средств;
- возможность делать оперативные выводы о достаточности средств для платежей по различным текущим обязательствам;
- непосредственная привязка к кассовому плану (бюджету денежных поступлений и выплат);
- возможность установить взаимосвязь между реализацией и денежной выручкой за отчетный период.

Недостатком прямого метода является то, что он не раскрывает взаимосвязи полученного финансового результата и изменения абсолютного размера денежных средств организации.

Косвенный метод. Отчет о движении денежных средств в разрезе операционной деятельности может быть получен и с помощью косвенного метода, который имеет противоположный прямому алгоритм построения.

При использовании косвенного метода чистая прибыль или убыток организации корректируются с учетом результатов операций неденежного характера, а также изменений, произошедших в операционном капитале. Таким образом, данный метод показывает взаимосвязи между разными видами деятельности организации и устанавливает зависимость между чистой прибылью и изменениями в капитале организации за отчетный период.

Помимо простоты расчетов, главным преимуществом использования косвенного метода является то, что он позволяет установить соответствие между финансовым результатом и изменениями в капитале, задействованном в основной деятельности. В долгосрочной перспективе этот метод позволяет выявить наиболее проблемные «места скопления» замороженных денежных средств и, соответственно, наметить пути выхода из подобной ситуации.

Отчет об изменениях в капитале в туризме отражает произошедшие за отчетный период изменения в капитале и указывает их причины. Капитал – доля в активах индивидуального предпринимателя или организации, остающаяся после вычета всех обязательств.

Источником для анализа собственного капитала является Отчет об изменениях в капитале. Анализ данных этого отчета имеет очень большое значение при изучении исходных условий функционирования организации и оценки ее финансовой устойчивости. Он позволяет выявить основные источники формирования собственного капитала и определить последствия их изменений для финансовой устойчивости организации [106, с. 103].

В примечаниях должны быть данные и о динамике важнейших экономических и финансовых показателей работы организации за ряд лет, об описании будущих капиталовложений, осуществляемых экономических мероприятий и другой информации, интересующей возможных пользователей финансовой отчетности. Так, например, в ней должны быть раскрыты процентные ставки, сроки погашения займов, очередность выплат и другие особенности, вытекающие из кредитных договоров и условий займа.

Порядок составления финансовой отчетности устанавливается в соответствии с международными стандартами и требова-

ниями законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

9.5. Элементы финансовой отчетности

Рассмотрим основные качественные характеристики финансовой отчетности в туризме.

Понятность. Информация, представленная в финансовой отчетности, должна быть понятна пользователям.

Уместность. Влияние на экономические решения пользователей, помогая им оценить прошлые, настоящие и будущие события, подтверждать или исправлять прошлые оценки.

На уместность информации серьезное влияние оказывает ее характер и существенность. Информация является существенной, если ее пропуск или неправильное представление могут повлиять на экономические решения пользователей.

Надежность. В информации нет существенных ошибок и искажений, и пользователи могут положиться на нее, как на правдиво представленную.

На надежность информации существенное влияние оказывают следующие факторы:

Правдивое представление. Для обеспечения надежности информация о финансовом положении, результатах операций, движении денежных средств необходимо отражать операции и прочие события правдиво.

Преобладание сущности над формой. Для правдивого представления операций и других событий важно, чтобы они учитывались и представлялись в соответствии с их сущностью и экономической реальностью, а не только их юридической формой.

Нейтральность. Для обеспечения надежности информация, содержащаяся в финансовой отчетности, должна быть нейтральной, т. е. непредвзятой.

Осмотрительность. Соблюдение определенной степени предосторожности при формировании суждений для расчетов, требуемых в условиях неопределенности, для того чтобы активы и доходы не были занижены, а обязательства и расходы преднамеренно завышены.

Полнота. В целях обеспечения достоверности информация в финансовых отчетах должна быть полной.

Сопоставимость. Для того чтобы финансовая информация была полезной и содержательной, отчетные периоды должны быть сопоставимы. Пользователи должны быть информированы об учетной политике организации, всех изменениях в ней и результатах таких изменений.

На сопоставимость существенное влияние оказывают:

Своевременность. В случае неоправданной задержки в представлении информации она может потерять свою уместность.

Баланс между выгодами и затратами. Выгоды, извлекаемые из информации, должны превышать затраты на ее получение. Оценка выгод и затрат в значительной степени является вопросом профессионального суждения.

Баланс между качественными характеристиками. На практике часто необходимо равновесие или компромисс между качественными характеристиками для выполнения основного предназначения финансовой отчетности. Составители финансовой отчетности определяют относительную важность характеристик в различных случаях с помощью профессионального суждения.

Достоверное и объективное представление. Применение основных качественных характеристик и соответствующих стандартов бухгалтерского учета обычно обеспечивает составление и беспристрастное представление финансовой отчетности, содержащей достоверную и объективную информацию.

Элементами финансовой отчетности в туризме, связанными с оценкой финансового положения, являются активы, обязательства и капитал. Элементами, непосредственно связанными с измерениями результатов деятельности в отчете о прибылях и убытках, являются доходы и расходы.

Финансовая отчетность в туризме составляется в валюте Республики Казахстан (тыс. тенге), подписывается руководителем и главным бухгалтером (или лицом, уполномоченным руководителем), которые несут ответственность за своевременность ее представления. Отчетным периодом организации является календарный год, с 1 января по 31 декабря. При выявлении ошибок, допущенных при составлении финансовой отчетности, лицами, подписавшими формат финансовой отчетности, производятся корректирующие записи и заверяются ими с указанием даты произведенной корректировки. Сумма корректировки ошибок, допущенных при составлении финансовой отчетности предыдущих периодов, включается в доход или убыток отчетного периода.

УЧЕТ В ГОСТИНИЧНОМ БИЗНЕСЕ

10.1. Роль гостиничного бизнеса в развитии экономики страны

Развитие гостиничного бизнеса играет большую роль в становлении и формировании туристического сектора услуг. В современных условиях гостиничный бизнес как уникальное социальное явление доступен широким слоям населения, он является средством оздоровления, обеспечения душевного комфорта людей. Гостиничный бизнес как индустрия в экономике многих стран мира занимает важное место, а в некоторых – даже решающее. На его долю приходится 6% мирового национального продукта, 7% всех мировых инвестиций и около 11% всех мировых потребительских расходов [107, с. 20]. Всемирная организация гостиничного бизнеса прогнозирует, что к 2020 г. доходность гостиничного бизнеса возрастет до 1,1 трлн. долларов [107, с. 23].

Само понятие «гостиница» происходит от латинского эквивалента «hostel», а также англо-саксонского «hospitality», что значит гостеприимство. Позднее данное название модернизировалось в слова, имеющие французские корни «hotel». С возникновением у людей желания путешествовать появились и первые гостиницы. Традиционно считается, что первые гостиницы появились на территории Древней Греции и Древнего Рима и назывались таверны или хоспитеумы. Возраст древнейших гостиниц на земле составляет более двух тысяч лет. Гостиницы того времени служили своеобразным центром культурной жизни, здесь можно было пообщаться, узнать о происходящих событиях. В таких заведениях, как таверна, зародились петушинные бои и игры в дартс.

Крестовые походы, которые начались в 1095 году и длились последующие 200 лет, также косвенно развили гостиничное дело: они привели к массовому движению людей и, сле-

довательно, к бурному появлению различных предприятий размещения. Северная Италия стала первой, кто ощутила эффект Возрождения, последовавший после Крестовых походов. Контролируя торговлю между Европой и Востоком, северные итальянские города активно развивались. Содержание гостиниц стало солидным процветающим бизнесом.

В Средних веках появляется традиция строить гостиницы при церквях. Это происходит потому, что появляется необходимость в приюте для паломников. Так продолжается вплоть до 1530 года, когда выходит указ о запрете гостиниц при церквях. Этот указ дает новый стимул для развития частного гостиничного бизнеса. Старейшее из учреждений такого рода – Hospise de Beaune в Бургундии, известное также как Hotel Dieu, что означает «Дом Бога», который был основан в 1443 г. как благотворительная больница и приют для бедняков николья Роленом, канцлером казначейства Бургундии. В свое время он считался невероятно эффективным сборщиком налогов, которых когда-либо знала Бургундия.

Первый гостиничный комплекс был построен в 1967 г. архитектором Д. Портманом в городе Атланте. Комплекс стал центром деловых встреч, где проводились конференции и заседания.

Позже появляется ряд других крупных гостиничных комплексов в Лос-Анджелесе, Сан-Франциско, Чикаго, Детройте, в Европе возводились крупные гостиничные комплексы в Лондоне, Париже, Монако и во многих других городах.

В 1854 г. в Англии издается первый справочник по гостиницам, адресованный путешественникам и туристам, в нем было указано около 8 000 гостиниц [107, с. 357].

Гостиничный бизнес развивался стремительно, сейчас действуют десятки сетей гостиниц, которые, по признанию, можно считать предприятиями самого высокого уровня. Такие отели, как Мариотт, Хилтон, Бест Вестерн, возглавляют список самых крупнейших отелей [108, с. 12].

В последние десятилетия гостиничная индустрия сделала гигантский рывок, превратившись в одну из самых крупных и высокодоходных отраслей мирового хозяйства.

Конкуренция в гостиничном бизнесе велика, и рынок не стоит на месте [109, с. 108]. По состоянию 2015 года в Казахстане количество объектов, занимающихся размещением посетителей, составило 2 103 единицы, в которых насчитывается 51 743 номера, при этом единовременная вместимость

составляет 115 906 койко-мест. Согласно оценке специалистов, гостиничных бизнес больше всего развит в Казахстане только в двух городах – в Алматы и Астане [110, с. 108].

Терри Пауэлл считает, что казахстанский гостиничный сектор ожидает светлое будущее. Такие масштабные проекты, как Универсиада, ЭКСПО-2017 и другие, активно способствуют продвижению страны на мировой арене и притоку туристов [111, с. 218].

Современная гостиница призвана создать комфортные условия для ночевки туристов и предоставить им ряд дополнительных услуг. В связи с этим бухгалтерский и налоговый учет в гостиницах является процессом трудоемким, а изменения, происходящие в законодательстве, требуют от бухгалтера гостиницы отслеживания сразу по нескольким видам деятельности.

Ведение гостиничного дела могут осуществлять юридические лица и индивидуальные предприниматели, обладающие или наделенные в установленном порядке имущественными правами на какое-либо коллективное средство размещения, по непосредственному распоряжению и управлению им для предоставления услуг по временному размещению (проживанию) и обслуживанию граждан.

Порядок предоставления гостиничных услуг в Казахстане регламентируется Постановлением Правительства РК «Об утверждении Правил предоставления физическими и юридическими лицами торговых, развлекательных, гостиничных, лицензионных услуг на территории страны» [112]. Согласно данному документу, поставщики гостиничных услуг осуществляют свою деятельность при наличии сертификата соответствия, выданного в установленном законодательством порядке.

Представитель гостиничного комплекса (агент), договариваясь с будущими гостями, формирует договор, который в комплексе продает туристу [111]. Совместная работа представителя гостиничного комплекса и гостя представлена на рисунке 4.

В соответствии с Постановлением Правительства Республики Казахстан «Об утверждении Правил предоставления физическими и юридическими лицами, торговых, развлекательных, гостиничных и лицензионных услуг на территории страны», а также Правилами «Лицензирования гостиничной деятельности» все гостиницы должны иметь лицензию [112-113].

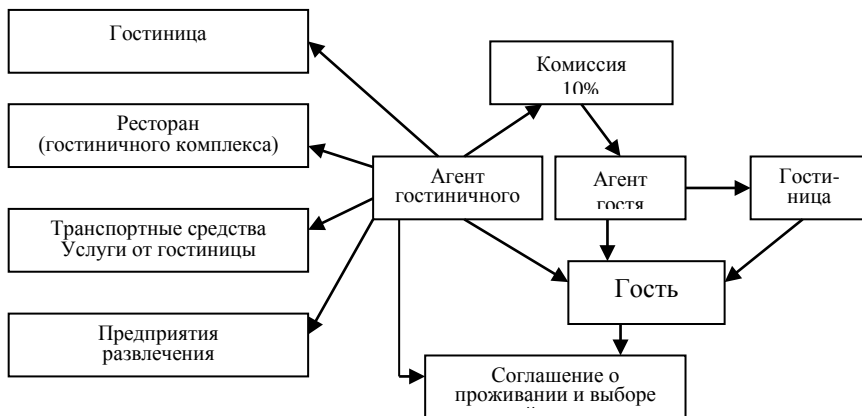


Рисунок 4 – Схема совместной работы агентства гостиничного комплекса и гостя – субъектов гостиничного рынка
Примечание – по данным [111-113].

Для получения лицензии на осуществление гостиничной деятельности необходимо представить в уполномоченный орган следующие документы:

- 1) заявление установленной формы;
- 2) нотариально заверенные копии Устава и свидетельства о государственной регистрации заявителя в качестве юридического лица – для юридического лица;
- 3) копия документа, удостоверяющего личность – для физического лица;
- 4) нотариально заверенная копия свидетельства о государственной регистрации заявителя в качестве индивидуального предпринимателя – для индивидуального предпринимателя;
- 5) нотариально заверенная копия свидетельства о постановке заявителя на учет в налоговом органе;
- 6) документ, подтверждающий уплату в бюджет лицензионного сбора на право занятия заявляемым видом гостиничной деятельности;
- 7) копии индивидуальных трудовых договоров, заключенных с работниками с приложением копии документов об образовании и опыте;
- 8) реестр и схемы туристский маршрутов – для гостиничной деятельности;

9) программы обслуживания туристов для туроператорской деятельности;

10) копии индивидуальных трудовых договоров, заключенных с работниками с приложением копии документов об образовании и опыте практической работы и медицинской справки о психологическом состоянии здоровья – для турагентской деятельности;

11) договор на гостиничное обслуживание;

12) документ, подтверждающий наличие собственной или арендованной материально-технической базы либо договор на оказание услуг с организацией, имеющей материально-техническую базу;

13) договора на реализацию и оказание услуг по гостиничному обслуживанию – для гостиничной деятельности;

14) информация для туристов о стране въезда и выезда и иного рекламно-информационного материала (проспекты, буклеты, листовки, журналы, схемы и карты).

Для получения лицензии необходимо заключить договор страхования гражданско-правовой ответственности, при этом размер страховой суммы не может быть менее десяти тысяч месячных расчетных показателей.

Таким образом, гостиничный бизнес является ключевым сектором в международном туризме, и потоки туристов прямо зависят от размера и качества этого сектора индустрии туризма.

10.2. Сущность и классификация гостиничных услуг

Гостиничный бизнес относится к сфере оказания услуг и имеет свои особенности в организации хозяйственной деятельности, соблюдения требований законодательства о защите прав потребителей, бухгалтерского учета и налогообложения.

Услуга – это результат непосредственного взаимодействия исполнителя и потребителя, а также собственной деятельности исполнителя по удовлетворению потребности потребителя [114, с. 23].

По определению А.С. Кускова, гостиничная услуга – это организованное взаимодействие гостя и персонала гостиницы, непрерывно воздействующие на гостя в течение всей своей длительности. Этот продукт существует только в течение пребывания гостя, и в это время постоянно идет диалог между гостем и

гостиницей, его невозможно запрограммировать или создать некий алгоритм обслуживания [87, с. 76]. Гостиничная услуга как товар, имеющий свойства полезности, потребительской стоимости, с нашей точки зрения, есть не взаимодействие, а благо. Обладая рядом особенностей, гостиничная услуга во многом оценивается с точки зрения наличия обслуживающего персонала.

Выделяют четырехуровневую модель гостиничных услуг, состоящую из ядра, ожидаемого продукта, расширенного продукта и продукта [114, с. 12].

Ядро – родовой продукт, включающий базовое умение и ресурсы, необходимые для участия в рыночном процессе, то, что непосредственно окружает ядро, называется ожидаемым продуктом. Далее следует расширенный продукт.

Ожидаемый продукт – это услуги, удовлетворяющие минимальным ожиданиям клиентам.

Расширенный продукт. Его составляют дополнительные преимущества, связанные с его приобретением и потреблением, которые отличают данный продукт от рыночных аналогов.

Последний круг называют *продуктом*. В отличие от расширенного продукта, который фиксирует только то, что уже сделано, он содержит все, что потенциально достаточно.

При классификации гостиниц в разных странах используются различные системы, которых на сегодняшний день существует более тридцати. Прежде всего, классифицируют средства размещения туристов.

В соответствии с рекомендациями Всемирной Туристической Организации (ВТО) все средства размещения можно представить двумя категориями – коллективными или индивидуальными.

К коллективным относятся гостиницы и аналогичные заведения, специализированные заведения (оздоровительные заведения, лагеря труда и отдыха, конгресс-центры) и прочие коллективные заведения.

К индивидуальным средствам размещения туристов относятся собственные или арендуемые жилища; размещение, предоставляемое бесплатно родственниками или знакомыми и прочее.

Существует ряд иных систем классификации гостиниц. Введению единой классификации гостиниц в мире препятствует ряд факторов, связанных с культурно-историческим развитием го-

сударств, осуществляющих туристскую деятельность, их национальными особенностями, различиями в критериях оценки качества обслуживания.

Основанием для классификации услуг могут выступать их потребители. Можно выделить следующие категории гостиничных услуг, исходя из потребностей:

– *первичные*, предназначенные непосредственно для приезжающих в гостиницу,

– *вторичные*, предназначенные для обслуживания преимущественно клиентов,

– *третичные* – услуги, предназначенные, как правило, для обслуживания местного населения, но их услугами могут воспользоваться и гости города.

По числу номеров гостиницы обычно делят на 4 категории:

– *малые* – до 100-150 номеров,

– *средние* – от 100 до 300-4000 номеров,

– *большие* – от 300 до 600-1000 номеров,

– *гиганты* – более 1000 номеров.

По обслуживанию целевых рынков гостиницы подразделяются на:

– *гостиницы для туристов, основной целью и мотивом путешествия которых является профессиональная деятельность.* К категории гостиниц делового назначения относятся бизнес-отели (коммерческие отели), конгресс-отели и ведомственные отели,

– *гостиницы для туристов, основной и мотивом путешествия которых являются отдых* (пассивный, активный, комбинированный) и лечение (профилактическое, восстановительное, курортные гостиницы, пансионаты и дома отдыха, специализированные с системой технического обслуживания личных транспортных туристов, мобильные, обслуживания),

– *транзитные гостиницы на авиатрассах* (гостиницы при аэропортах), на автотрассах (мотели), на железнодорожных трассах (привокзальные), на водных трассах (отели, расположенные вблизи портов),

– гостиницы для постоянного проживания.

По уровню обслуживания, ассортименту и стоимости услуг гостиницы бывают: класса «люкс», 1-го класса, экономкласса, гостиницы с ограниченным сервисом (ночлег и завтрак), дешевые отели типа студенческих общежитий.

По форме собственности гостиницы подразделяются на муниципальные, частные, ведомственные, гостиницы смешанной собственности, общественных организаций, а также гостиницы с участием иностранного капитала.

По месту размещения выделяют следующие гостиницы: городские, транзитные, пригородные, сельские гостиницы, расположенные вблизи географических особенностей (берега рек, моря, океаны и в горах).

По природным зонам размещения гостиницы бывают: в лесах, горах, пустынях.

По времени функционирования выделяют гостиницы: круглогодичные и сезонные.

В мировой гостиничной практике различают следующие разновидности гостиниц *по характеру взаимоотношений между владельцем (предпринимателем, собственником) гостиницы (группой гостиниц) и управленческим звеном гостиницы:*

- независимые гостиницы, находящиеся во владении, распоряжении и использовании владельца,
- управляемые самим владельцем,
- управляемые с помощью нанимаемых специалистов – менеджеров или специализированной управленческой компании,
- гостиницы, входящие в гостиничные цепи,
- гостиницы, входящие в объединение гостиниц на условиях контрактного управления ими (их собственностью) со стороны профессиональной гостиничной компании (гостиничного оператора), получающей «оперативное» вознаграждение за эту деятельность от владельца,
- гостиницы, входящие в объединение гостиниц на комбинированных условиях, например, условиях контрактного управления франшизой гостиницей со стороны франчайзодателей,
- гостиницы, входящие в ассоциации независимых гостиниц,
- гостиницы, входящие в ассоциации с целью увеличения прибыли и коммерческих возможностей,
- гостиницы, входящие в ассоциации (добровольные союзы предпринимателей в сфере гостеприимства), не преследующие цели извлечения дополнительной прибыли.

Самыми распространенными классификациями являются: система звезд, применяемая во Франции, США, Австрии, Венгрии, Египте, Китае, России, Казахстане и ряде других стран, участвующих в международном туристическом обмене; система букв.

Используемая в Греции система «корон», характерная для Великобритании. Австрия – один из признанных мировых лидеров по приему туристов. Отели Австрии оцениваются по 5-звездочной системе, но в сельской местности нередко встречаются так называемые «внекатегорийные гостиницы» – небольшие одно-, двух-, трехэтажные дома, зачастую обслуживаемые фермерской семьей. Австрийские отели 3-5-звездочной категории.

Наиболее часто встречающейся классификацией гостиниц является французская национальная классификация, в соответствии с которой все гостиницы в зависимости от комфортабельности делятся на категории, условно обозначаемые звездами.

В Китае на начало 1996 года насчитывалось около 4 000 средств размещения, для оценки которых применяется распространенная 5-звездочная система, хотя, помимо нее, в стране существует и своя специфическая шкала, в соответствии с которой к наиболее примитивным базам приема относятся «гостевые дома» (*zhaodaisuo*).

В Греции пользуется популярностью «буквенная» система классификации, хотя на фасадах отелей можно увидеть привычные звезды. Все греческие гостиницы делят на 4 категории: А, В, С, Д.

Гостиницы категории «А» соответствуют 4-звездочному уровню, «В» – 3-звездочному, «С» – 2-звездочному. Гостиницам высшего класса нередко присуждается категория «deluxe». Но, несмотря на приведенную классификацию, средства размещения Греции, обладающие одинаковой категорией, значительно отличаются друг от друга.

Классификация английских гостиниц сложна. Некоторые предлагают традиционную звездную категорию, но, как правило, на фасаде отелей изображены не звезды, а короны. Чтобы перевести категорию гостиницы с «языка корон» на «звездный», необходимо от общего числа корон отнять одну.

Наиболее правильной считается классификация, предложенная ассоциацией британских турагентств «Бритиш Трэвел Асорити», в соответствии с которой выделяют:

- бюджетные гостиницы (*), расположенные в центральной части города и имеющие минимум удобств;
- гостиницы туристского класса (**), располагающие рестораном и баром;

- гостиницы среднего класса (***) , уровень обслуживания которых достаточно высок;
- гостиницы первого класса (****) , имеют очень высокое качество проживания и отличный уровень обслуживания;
- гостиницы высшей категории (*****) , имеют уровень обслуживания и проживания экстра-класса.

Несмотря на то, что значительная часть английских гостиниц управляется местными менеджерами, многие из них входят в крупные международные цепи.

Таким образом, для каждой страны характерна своя классификация гостиниц, и даже гостиницы, относящиеся к одной категории, но расположенные в разных государствах, имеют существенные различия.

В современной гостиничной индустрии сложились 3 основные формы хозяйства: независимая гостиница, гостиничная цепь и франчайзинг.

1. *Независимая гостиница* – это гостиница, которая находится в независимом владении, распоряжении и пользовании владельца, получающего прибыль от такой собственности.

2. *Гостиничная цепь* – группа гостиниц, осуществляющих коллективный бизнес и находящихся под непосредственным контролем руководства всей цепи. Цепь может владеть или арендовать здания или землю.

3. *Франчайзинг* – договор между гостиничной цепью и отдельной гостиницей об использовании торгового знака цепи, ее операционных систем и системы бронирования в обмен на долю прибыли гостиницы в пользу администрации этой цепи плюс некоторые другие вознаграждения, такие как, например, вознаграждение за рекламу.

Гостиничное хозяйство олицетворяет собой в значительной степени франчайзный подход к предпринимательству, и практика свидетельствует, что спада в этом деле не предвидится. Гостиницы «Холидей Иннз», «Рэдиссон Хоутелз» и «Риджент Хоутелз» являются примерами франчайзинговых отношений.

Предприятия гостиничного бизнеса осуществляют следующие виды деятельности:

- 1) основную производственную деятельность, которая заключается в реализации услуг собственного производства – гостиницей – услуг на размещение;

2) торговую деятельность, которая заключается в продаже услуг и товаров, приобретенных у других предприятий;

3) посредническую деятельность, которая заключается в продаже предприятиями гостиничного и туристического бизнеса услуг и товаров, им не принадлежащих.

Особенностью основного гостиничного продукта – гостиничного номера – является его фиксированность во времени и пространстве.

Основные показатели работы гостиничного предприятия являются:

1. Коэффициент заполняемости номерного фонда.

$$\text{Кз.н.ф} = \text{Чз.н} / \text{Чнг} \quad (16),$$

где: Чз.н – число занятых номеров

Чнг – число номеров в гостинице.

2. Загрузку гостиницы так же отражает среднее количество гостей на один проданный номер:

$$\text{ЧГ кр} = \text{ЧГ общ} / \text{Чн др} \quad (17),$$

где: ЧГ общ – число гостей всего,

Чн др – число проданных товаров.

3. Коэффициент занятости гостиничных мест (Кз.г.м) вычисляется следующим образом:

$$\text{Кз.г.м.} = \text{Чм.з} / \text{Чм.св} \quad (18),$$

где: Чм.з – число занятых мест,

Чм.св – число свободных мест.

Одним из комплексных показателей является показатель дохода на каждый номер, имеющийся в наличии:

$$\text{Дн.ф.} = \text{Ч.н.г} - \text{Цср} \times \text{X} \% \text{ загрузки} \quad (19),$$

где: Дн.ф – доход от номерного фонда,

Ч.н.г – число номеров в гостинице

Цср – средняя цена проданного номера.

Приведенные показатели обладают характеристикой оперативности и могут рассчитываться как ежегодные, так и за месяц, квартал, полугодие. Сравнение этих показателей с запланированными дает возможность правильно проанализировать работу гостиничного предприятия, определить причины и способы решения возникающих проблем.

В Республике Казахстан в 2012 году коэффициент загрузки в гостиницах составил 33,3%. При этом самый высокий уровень заполняемости зарегистрирован в гостиницах категории 5 звезд (43,7%), самый низкий в – гостиницах категории 1 звезда (29,8%) [115, с. 21].

Таким образом, главными особенностями ведения гостиничного бизнеса являются:

1. Неотделимость, что предполагает осуществление производства и потребление услуги одновременно. Услуга оказывается на территории производителя (гостиницы), а не потребителя (гостя, туриста).

2. Невозможность хранения (накопления) оказанной услуги. Производство услуги зафиксировано во времени и пространстве: если услуга (гостиничный продукт) не реализована в определенный день, то финансовые результаты деятельности гостиницы будут меньше.

3. Неосвязаемость. Услуги нельзя измерить, оценить до того, как они предоставлены.

4. Сезонность колебания спроса. Спрос на услуги гостиниц подвержен сезонным колебаниям. Так, гостиницы курортных городов больше загружены летом, а гостиницы крупных деловых центров – наоборот.

5. Взаимозависимость. На объем реализации гостиничного продукта оказывают влияние: политические и социально-экономические условия в стране; маркетинговые решения, принятые туроператорами, турагентами и непосредственно гостиницей; объемы привлечения гостей (туристов); уровень транспортного обслуживания.

6. Комплексность характера. Услуга считается оказанной при выписке клиента из гостиницы.

7. Локальный характер. В качестве особенности гостиничных услуг можно выделить их строго локальный характер, коммутируя это привязанностью предложений гостиничных услуг к определенной территории – территории гостиницы.

8. Индивидуальность. К каждому клиенту требуется индивидуальный подход, в зависимости от того, какой набор услуг он желает получить. Специфика гостиничных услуг определяется также особенностями и технологиями обслуживания.

10.3. Учет затрат на производство гостиничной услуги

Классификация затрат на производство и реализацию гостиничного продукта имеет свои особенности, которые рассмотрим подробно.

Затраты гостиничного бизнеса различают:

1) по элементам, при формировании расходов по обычным видам деятельности гостиницы группируют затраты по экономическим элементам: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты,

2) по включению в себестоимость – прямые и косвенные,

3) по отношению к объему производства – постоянные и переменные,

4) в зависимости от обязательности – обязательные, необязательные,

5) в зависимости от режима оказанных услуг – круглосуточные и некруглосуточные,

6) по месту оказания – внутренние и внешние.

По элементу «Материальные затраты» предприятия гостиничного бизнеса отражают стоимость материальных ресурсов, используемых при оказании всех видов услуг», а также для хозяйственных нужд. По элементу «Затраты на оплату труда» показывают заработную плату работников всех служб и структурных подразделений гостиницы. Элемент «Отчисления на социальные нужды» включает в себя суммы единого социального налога, рассчитанного от фонда оплаты труда персонала гостиницы. По элементу «Амортизация» отражаются суммы начисленной амортизации по основным средствам, находящимся в собственности предприятия гостиничного бизнеса. Все затраты, не включенные в вышеназванные элементы, отражаются по элементам «Прочие затраты». К ним можно отнести налоги, сборы, отчисления в резервы, оплату сторонним организациям за пожарную и сторожевую охрану, за подготовку и переподготовку кадров, и другие виды затрат.

Затраты гостиницы подлежат включению в себестоимость продукции, работ и услуг того отчетного периода, к которому они относятся, независимо от времени их оплаты – предварительной или последующей.

В основном затраты в гостинице делятся на прямые и косвенные.

Прямые затраты в гостинице – затраты, которые непосредственно связаны с производством конкретного продукта и напрямую включаются в его себестоимость.

Косвенные затраты – затраты, которые связаны с производством несколькими видами продуктов или деятельностью предприятия в целом.

Кроме того, в гостиницах выделяют.

Переменные затраты в гостинице – затраты, величина которых непосредственно зависит от объема и реализации продукции.

Постоянные затраты в гостинице – затраты, которые не зависят от объема производства и реализации продукции.

Классификация затрат на прямые и косвенные зависит от конкретного случая. Например, гостиница регулярно дает рекламу конкретного направления, в этом случае эти затраты явно являются прямыми, то есть относящимися к конкретному виду гостиничной услуги. Зачастую рекламируется не одно, а несколько направлений, в этом случае затраты на рекламу являются косвенными и их нужно распределять между несколькими турпродуктами.

Расходы на оплату труда в гостинице менеджеров отдела реализации относятся к постоянным затратам в части начисления установленных окладов к переменным затратам в части начисления премий за достижение определенного уровня продаж. Кроме того, эти затраты можно отнести к косвенным, если каждый менеджер в турфирме занимается развитием и реализацией нескольких видов гостиничных услуг.

Постоянные затраты гостиниц не зависят от количества обслуживаемых клиентов (гостей), а переменные зависят.

Главное место в гостиничном комплексе занимают гостиница и ее структурные подразделения, обеспечивающие проживанием и питанием: основная заработная плата, отчисления на социальные нужды, стоимость фирменной и специальной одежды, стоимость постельных принадлежностей, электроэнергия, амортизация основных средств, затраты на услуги вс-

помагательных служб, затраты на услуги прачечной, затраты на услуги транспортной службы, затраты на услуги сторонних организаций, общехозяйственные расходы.

Предприятия гостиничного бизнеса могут использовать комплексный отчет о затратах гостиницы (таблица 22).

Таблица 22

Комплексный отчет о затратах гостиницы по элементам затрат

Элементы затрат	Места возникновения затрат					
	Проживание			Питание		
	Смета	Факт	Отклонение	Смета	Факт	Отклонение
Материальные затраты						
Затраты на оплату труда						
Отчисления на социальные нужды						
Амортизация						
Прочие затраты						
Всего						

В управлении затратами гостиничного предприятия важная роль отводится способам исчисления себестоимости объекта калькулирования и единицы продукции. В гостиничном комплексе применяются следующие методы калькулирования:

1. *Показательный метод.* Данный метод до сих пор является самым распространенным для гостиниц. Объектом учета затрат здесь является отдельные заказы, открываемые на одно изделие или серию изделий.

2. *Попредельный метод.* При использовании этого метода объектом отнесения затрат является подразделение, которое выполняет технологическую операцию, необходимую для основного производства.

3. *Absorption costing (Котловой метод)* основан на разнесении косвенных затрат по произведенным продуктам. Методы разнесения общих затрат просты, но эмпиричны, поэтому неточны. Они оправданы лишь тогда, когда доля косвенных затрат в себестоимости невелика.

4. *Директ-костинг.* При использовании системы «директ-костинг» гостиницы величину маржинального дохода сравнивают с суммой постоянных затрат, которые не распределяются по носителям затрат – видам услуг гостиницы.

Таким образом, для расчета прибыли в системе «директ-костинг» можно использовать отчет о маржинальном доходе (таблица 23).

Таблица 23

Отчет о маржинальном доходе

Место Зат-рат	Выручка от продажи						Прямые затраты мест возникновения затрат			Маржинальный доход		
	Сумма, тенге			В % к итогу			Сумма, тенге			В % к итогу, сумма, тенге		
	Сме-та	Факт	Отк-ло-ние	Смета	Факт	Отк-ло-ние	Смета	Факт	Отк-ло-ние	Сме-та	Факт	Отк-ло-ние
Прожи-вание												
Пита-ние												
Бизнес-центр												
Спор-тив-но-оздоровитель-ный центр												
Транс-портная служба												
Всего												

Отличительной особенностью данного подхода к калькулированию является то, что постоянные затраты не включаются в калькуляцию отдельных видов гостиниц, а возмещаются единой

суммой из выручки. Всю совокупность применяемых в гостиницах способов калькулирования можно отнести к следующим группам: способ прямого расчета, способ пропорционального распределения затрат и комбинированный способ.

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

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

Комбинированный способ калькулирования представляет собой сочетание нескольких способов. Применяется этот способ, когда применение вышеперечисленных способов калькулирования в отдельности невозможно [116].

Для учета затрат на производство гостиничной услуги используют калькуляционные счета: 7210 «Административные расходы», 8110 «Основное производство», 8310 «Вспомогательные производства» и собирательно-распределительные счета 8410 «Накладные расходы» и счет 2920 «Расходы будущих периодов».

Плата за проживание в гостинице взимается в соответствии с единым расчетным часом – с 12 часов текущих суток по местному времени.

К примеру, 3 января в 8 часов утра клиент заселился в номер люкс, цена которого по прейскуранту составляет 8000 тенге в сутки (с учетом НДС). Постоялец выехал из номера 5 января в 17 часов. Почасовой тариф за номер люкс установлен в размере 335 тенге (в том числе НДС). Гость прожил в гостинице двое полных суток (с 12 часов 3 января до 12 часов 5 января). Плата за проживание с 8 часов до 12 часов 3 января не взимается. Оплата за проживание с 12 часов до 17 часов 5 января (не более 6 часов) взимается по часовому тарифу.

Таким образом, стоимость проживания клиента в гостинице составит:

$$8000 \times 2 \text{ суток} + 335 \times 5 \text{ часов} = 17\,675 \text{ тенге.}$$

Цена гостиничного места зависит от разряда гостиницы, категории номера, качества услуги, скидок или надбавок за определенные услуги. Себестоимость гостиничной услуги представляет собой стоимостную оценку используемых при ее оказания сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, трудовых ресурсов, также других затрат, необходимых для оказанию услуг. Расчет себестоимости одного номера гостиницы представлен в таблице 24.

Таблица 24

Расчет себестоимости единицы оказанных услуг гостиницами

№	Показатели	Дебет	Кредит	Сумма, тенге
1	Расходы по заработной плате персонала	8110	3350	6000
2	Социальные отчисления от оплаты труда	8111	3150 3220	360 300
3	Затраты по услугам оказанных сторонним организациям			
4	Электроснабжение	8112	3310	62
5	Откачка, использование воды	8113	3310	34
6	Дезинфекция	8114	3310	52
7	Отопление (в зимнее время)	8115	3310	333
8	Материальные затраты			
9	Моющие средства	8116	1310	250
10	Канцелярские товары	8117	1310	115
11	Косметические средства	8118	1310	957
12	Амортизация основных средств	8119	2420	3000
13	Расходы на питание постояльцев	8120	1320	800

Из данной таблицы видно, что себестоимость одного номера гостиницы составляет 12263 тенге.

Укрупненная производственная схема учета затрат представлена в таблице 25.

**Типовые проводки по учету затрат гостиничного предприятия
(производственная схема)**

№	Хозяйственные операции	Дебет	Кредит
1	Себестоимость использованных расходных материалов	8110	1310, 1300
2	Стоимость приобретенных услуг водо-энерго- и газоснабжения и прочих	8110	3310
3	Заработная плата производственных рабочих, непосредственно занятых обслуживанием клиентов	8120	3350
4	Социальный налог	8130	3150
5	Прочие производственные затраты	8140	3310, 1010, 1030, 1251, 1310,
6	НДС	1420	3310
7	Материалы, использованные АУП, стоимость рекламных и прочих услуг сторонних организаций	8310	1310, 3310
8	Оплата труда административно-управленческого Персонала	8210	3350
9	Социальный налог на фонд оплаты труда АУП	8312	3150
10	Текущий ремонт основных средств	8313	1310, 3310
11	НДС по приобретенным услугам, отражаемым в составе накладных расходов	1420	3310
12	Формирование полной себестоимости произведенных услуг	8110	8210, 8310
13	Списана себестоимость гостиничных услуг	7010	8110
14	Формирование финансового результата	5610	7010

Предоставляемые в бухгалтерию отчетные сведения, а также плановые или сметные данные обрабатываются и группируются по определенным признакам, и на их основе готовится информация о деятельности отдельных подразделений и гостиницы в целом. Эта информация позволяет глубоко анализировать экономические показатели работы, систематически контролировать хозяйственные процессы явления, делать на их основе нужные выводы и понимать мер по улучшению работы гостиницы и ее служб.

10.4. Учет бронирования, реализации гостиничных услуг и учет расчетов с клиентами гостиницы

Наиболее востребованной гостями дополнительной услугой можно считать услугу по бронированию номеров. Гостиница может принять заказ на бронирование с помощью обычной связи (телефон, факс, телеграмма) или центральной системы бронирования. В первом случае администратор гостиницы, получив заявку на бронирование, информирует клиента о наличии свободных номеров, стоимости проживания и условий оплаты. Резервируя номер для клиента, дежурный администратор сообщает клиенту номер подтверждения о бронировании.

На практике существуют два основных способа бронирования места – гарантированное и негарантированное. Способ расчетов гостиницы с заказчиками зависит от того, какое бронирование применяется.

При гарантированном бронировании гостиница никому не сдает забронированный номер вплоть до установленной клиентом даты заезда. Клиент же, в свою очередь, обязан оплатить номер даже в случае, если он не будет заселяться в номер, либо отменить бронирование до определенного дня и часа, установленных гостиницей.

При негарантированном бронировании гостиница держит номер свободным для клиента лишь до определенного времени. Если клиент в номер не поселился, то броня аннулируется, при этом клиент не уплачивает неустойку. Большинство иностранных клиентов могут вообще не знать о том, какого класса гостиницы существуют в том или ином городе.

В бухгалтерском и налоговом учете выручка от бронирования признается независимо от факта оплаты стоимости бронирования. Стоимость бронирования указывается в счете так же, как и услуга по проживанию. Основанием для начисления выручки от услуги по бронированию является факт заезда гостя в ранее забронированный им номер. Однако и здесь есть свои особенности. Выручку от услуг по бронированию гостиница признает, когда она получена при размещении гостя или точно ясно, что бронь будет оплачена. Если потребитель не заплатил за бронь и она была аннулирована, то с него нельзя взыскать плату за фактический простой номера. Когда постоялец опаздывает, тогда, кроме платы за бронь, взимается плата за фактический простой номера (места в номере), но не более чем за сутки. В этом случае бронь должна быть включена в выручку.

1. Получена на расчётный счёт стоимость бронирования номеров:

Д-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах»

К-т 3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам».

2. Начислен НДС:

Д-т 3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам»

К-т 3130 «Налог на добавленную стоимость».

Особенностью гостиниц является то, что они имеют несколько направлений деятельности, соответственно, и видов выручки от реализации, основной из которых является выручка от сдачи номеров, т. е. реализация непосредственно гостиничных услуг. В реализацию гостиничных услуг могут быть включены:

- услуги магазинов, находящихся на территории гостиницы,
- услуги от подразделений бытового обслуживания,
- услуги от пассажирских перевозок,
- услуги за пользование гаражом (гаражами), телефоном, услуги аренды.

На счетах бухгалтерского учета формируется достоверная информация о финансовом состоянии гостиницы, поскольку на ее балансе отражается именно то имущество, которое принадлежит ей на праве собственности, т.е. до тех пор, пока право собственности организацией не утрачивается (таблица 26).

Таблица 26

Корреспонденции счетов по отражению реализации гостиничных услуг

№	Наименование хозяйственной операции	Корреспонденции счетов	
		Дебет	Кредит
1	Приобретение прав (гарантий) на получение различных услуг (по отправке, размещению, питанию, экскурсионному обслуживанию и возвращению туристов и прочих услуг)	1610	1010, 1030
2	Отражение собственных расходов (расходы по заработной плате, начисление налогов, по аренде, рекламе)	7010, 7210	3350, 3150, 3210 1010, 1030, 3310

Продолжение таблицы 26

3	Списание авансом оплаченных расходов (по размещению, питанию, экскурсионному обслуживанию)	8110	1610
4	Отражение НДС по полученным услугам	1420	3310
5	Списание фактических затрат по формированию себестоимости турпродукта	1320	8110
6	Отражение выручки от реализации путевки	1211	7010
7	Определение себестоимости реализованного туристского продукта	7010	1320
8	Списаны доходы от реализации «туристского продукта»	5610, 6010	6010, 5610
9	Списание собственных расходов	5610	7110, 7210
10	Если расходы по приобретению прав на получение услуг были включены в себестоимость потребленных услуг, но фактически услуги не были потреблены	1320 8110	8110, (красное сторно) 3397 (красное сторно)

После выполнения заказа один экземпляр бланка с отметкой о выполнении заказа передают в бухгалтерию гостиницы и на его основании вносят стоимость оказанных услуг на счет гостя или выписывают отдельный счет, если услуги оказаны сторонним лицам.

Оплаченные счета передают в бухгалтерию, где на их основании кредитуют счет 1210 «Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков» и дебетуют счета учета денежных средств, а на сумму налога на добавленную стоимость по оказанным услугам дебетуют счет 1210 «Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков» и кредитуют счет 3130 «Налог на добавленную стоимость».

10.5. Учет услуг питания в гостиничных комплексах

В международной практике термин «общественное питание» характеризуется как метод приготовления большого количества пищи без предварительной договоренности с потребителем или как любые виды питания, организованного вне дома.

Услуги общественного питания являются одним из видов предпринимательской деятельности, связанной с удовлетворением потребностей потребителей в питании и проведении досуга.

Объекты общественного питания в соответствии с п. 3 ст. 10 Закона РК «О регулировании торговой деятельности» подразделяются на следующие категории:

1) ресторан – объект общественного питания и отдыха, предлагающий ассортимент блюд сложного приготовления, включая заказные и фирменные, а также алкогольную продукцию с обязательным предоставлением услуг официантов потребителям;

2) кафе – объект общественного питания и отдыха, предлагающий ассортимент блюд несложного приготовления, а также алкогольную продукцию с обязательным предоставлением услуг официантов потребителям;

3) бар – объект общественного питания и отдыха, предлагающий потребителям закуски, десерты и кондитерские изделия, а также алкогольную продукцию;

4) столовая – объект общественного питания с самостоятельным обслуживанием потребителей [117, с. 5].

Класс предприятия общепита зависит от совокупности отличительных признаков предприятия определенного типа, характеризующей качество предоставляемых услуг, уровень и условия обслуживания.

Наиболее респектабельным среди типов предприятий общепита считается ресторан. Подавляющее большинство отелей имеют собственные рестораны. Основной деятельностью ресторанного бизнеса является розничная торговля, которая является предпринимательской деятельностью в сфере обмена, связанной с продажей товаров конечным потребителям для личного, семейного, домашнего или коллективного пользования. В Республике Казахстан определены «Правила внутренней торговли», в которых также определяются требования, обязательные к исполнению организациями, занимающимися предпринимательской деятельностью в сфере общественного питания, независимо от форм собственности и ведомственной подчиненности [118].

Рестораны и бары по уровню обслуживания и номенклатуре предоставляемых услуг подразделяются на три класса: люкс,

высший и первый, которые должны соответствовать следующим требованиям:

- класс люкс характеризуется изысканностью интерьера, высоким уровнем комфортности, широким выбором услуг, ассортиментом оригинальных, изысканных, заказных и фирменных блюд, изделий для ресторанов, заказных и фирменных напитков, коктейлей;

- высший класс характеризуется оригинальностью интерьера, выбором услуг, комфортностью, разнообразным ассортиментом оригинальных, изысканных, заказных и фирменных блюд и изделий для ресторанов, широким выбором фирменных и заказных напитков и коктейлей – для баров;

- первый класс характеризуется гармоничностью, комфортностью и выбором услуг, разнообразным ассортиментом фирменных блюд и изделий и напитков сложного приготовления для ресторанов, набором напитков, коктейлей несложного приготовления, в том числе заказных и фирменных – для баров.

Услуги, предоставляемые потребителям предприятиями общественного питания, подразделяются на следующие виды:

- услуги питания,
- услуги по изготовлению кулинарной продукции и кондитерских изделий,
- услуги по организации потребления и обслуживания,
- услуги по реализации продукции,
- услуги по организации досуга,
- информационно-консультационные услуги,
- прочие услуги.

Номенклатура статей расходов в предприятия общественного питания включает следующие виды затрат:

- транспортные расходы,
- расходы на оплату труда,
- отчисления от заработной платы,
- расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений, оборудования,
- амортизация основных средств,
- расходы на ремонт основных средств,
- расходы на санитарную и спецодежду, столовое белье, посуду, приборы,
- расходы на топливо, газ, электроэнергию для производственных нужд,
- расходы на рекламу,

- потери товаров и технологические отходы,
- расходы на тару,
- прочие расходы,
- затраты на медицинский осмотр работников, стоимость мыла, аптеки, медикаментов и перевязочных средств,
- оплата услуг почтовой, телефонной и других видов связи,
- расходы на экспертизу и лабораторный анализ товаров, продуктов и пищи,
- расходы на обслуживание посетителей в ресторанах, барах, буфетах гостиницы.

В ресторанном бизнесе есть свои особенности бухгалтерского учета.

Ресторанный бизнес объединяет производство, торговлю и сервисные услуги.

К продукции собственного производства относят пищевые продукты и полуфабрикаты, изготовленные на предприятиях ресторанного бизнеса либо подвергшиеся какой-либо обработке.

Реализация продукции собственного производства ресторана, а также покупных товаров непосредственно потребителям через обеденный зал составляет розничный товарооборот предприятий ресторанного бизнеса.

Розничный товарооборот является одним из основных показателей оценки экономической деятельности ресторанных хозяйств.

Правильность вычисления цены блюда или изделия подтверждается подписями заведующего производством и лица, составляющего калькуляцию, и утверждается руководством предприятия.

Наценка производится на сырьевой набор или на каждый вид сырья. Определенная в таком порядке цена сохраняется до изменения сырьевого набора блюда или цен на сырье (продукты), или наценки. При возникновении таких изменений новая продажная цена блюда данного наименования определяется в следующей свободной графе калькуляционной карточки с указанием в заголовке этой графы даты изготовления блюда.

Ресторан ведет учет продуктов по продажным ценам. Величина торговой наценки является единой для всех продуктов и составляет, как правило, 50%. На начало отчетного периода (месяца) остатки продуктов на складе ресторана составляли 24 000 тенге по продажным ценам. Остаток на счете – 8 000 тенге. За

месяц было приобретено и оприходовано по продажным ценам продуктов на общую стоимость 900 000 тенге. При этом в продажную цену входит торговая наценка в размере 450 000 тенге. В течение отчетного периода на кухню ресторана передано сырьё на сумму 730 000 тенге по продажным ценам (в т.ч. торговая наценка – 365 000 тенге). За отчетный период (месяц) было реализовано изделий кухни по продажным ценам через раздачу ресторана общей стоимостью 437 000 тенге и отпущено из кладовой ресторана в буфет готовых изделий общей стоимостью 111 000 тенге, из которых было реализовано изделий на 89 700 тенге.

Остаток продуктов на складе – 194 000 тенге (24 000 тенге + 900 000 тенге – 730 000 тенге).

Остаток продуктов ресторана на конец месяца составил 182 000 тенге (730 000 тенге – 437 000 тенге – 111 000 тенге).

Остаток нереализованных изделий в буфете на конец месяца составит 21 300 тенге (11 000 тенге – 89 700 тенге).

За отчетный период (месяц) общая величина расходов на продажу составила 100 000 тенге. Величина транспортных расходов, приходящихся на остаток продуктов на складе ресторана, составила 4 300 тенге. Таким образом, на счет 6280 «Прочие доходы» бухгалтером будет списано расходов на продажу общей стоимостью: 100 000 тенге – 4 300 тенге = 95 700 тенге.

Проведем расчет величины реализованной торговой наценки по формуле:

$$T_n = (S_1 + S_2) / ((r_1 + r_2) + (K_1 + K_2 + K_3)) \times 100\%; \quad (20),$$

где S_1 – торговая наценка на остаток продукции (изделий) на начало отчетного периода,

S_2 – торговая наценка, входящая в продажную цену продукции (изделий),

r_1 – реализовано продукции (изделий) через раздачу ресторана,

r_2 – реализовано продукции (изделий) через буфет,

K_1 – остаток продукции (изделий) на складе на конец месяца,

K_2 – остаток продукции (изделий) ресторана на конец месяца,

K_3 – остаток продукции (изделий) буфета на конец месяца.

$$((8\ 000 + 450\ 000) / ((437\ 000 + 89\ 700) + (194\ 000 + 182\ 000 + 21\ 300))) \times 100\% = 49,57\%.$$

Величина торговой наценки, относящейся к продажной цене реализованной продукции ресторана, будет составлять: $(437\ 000 \text{ тенге} + 89\ 700 \text{ тенге}) \times 49,57\% = 261\ 085 \text{ тенге}.$

Таким образом, розничный товарооборот является объемным показателем, характеризующим масштабы деятельности ресторанного хозяйства.

Приемка товара по количеству и качеству осуществляется согласно транспортным и сопроводительным документам (техническому паспорту, сертификату, счету-фактуре, спецификации, описи и упаковочным ярлыкам) поставщика. При отсутствии данных документов или некоторых из них составляется акт о фактическом количестве и качестве продукции с указанием недостающих документов.

При приемке продовольственных товаров их качество подтверждается сертификатом качества, выданным компетентной государственной организацией; ветеринарным сертификатом, а также санитарным сертификатом, выдаваемым на каждую партию товара. Если в процессе приемки будут обнаружены недочеты товара, несоответствие качества, маркировки поступивших товаров, тары или упаковки требованиям стандартов, технических условий, чертежам, образцам (эталонам), договору либо данным, указанным в сопроводительных документах, то дальнейшая приемка товара приостанавливается.

Если при приемке продукции одновременно с недочетами выявились излишки продукции по сравнению с указанными в транспортных и сопроводительных документах поставщика, данные о них также указываются в акте. Акт должен быть подписан всеми лицами, участвовавшими в приемке продукции по количеству и качеству.

Внутренний отпуск продукции и товаров в пределах ресторана может осуществляться из кладовой в ресторан, обратно в кладовую, а также между структурными подразделениями ресторанного хозяйства (магазины, отделы кулинарии, палатки, киоски и другую торговую сеть).

Бухгалтер обязан контролировать своевременность сдачи выручки от реализации продукции материально ответственными

лицами. Отчеты материально ответственных лиц с приложенными к ним документами должны быть подобраны или подбираются по их порядковым номерам. Срок хранения товарных отчетов – 3 года. Ответственность за сохранность документов возлагается на старшего бухгалтера ресторана.

Основанием для списания стоимости продуктов (сырья), израсходованных на приготовление собственной продукции в ресторане, и величины выручки, полученной от продажи этой продукции, служит специальная форма товарного отчета для организаций общественного питания. Этот документ выполняет такую же роль, как и товарный отчет в торговой организации, служит для контроля за движением продуктов и поступлением выручки. Заполняется данная ведомость ежедневно, как правило, заведующим производством в двух экземплярах, один из которых сдается бухгалтеру под роспись, а второй остается у материально ответственного лица. К данному документу прилагается план-меню и один экземпляр меню для посетителей.

Бухгалтерский учет в кладовых общественного питания ведется по оперативно-бухгалтерскому (сальдовому) методу. Сущность этого метода заключается в том, что в бухгалтерии учет ведут по месту нахождения продуктов, товаров, по материально ответственным лицам суммарно в денежном выражении. Учет продуктов и товаров в кладовых ведут материально ответственные лица (завскладом, кладовщики) по наименованию, сорту, количеству, цене на карточках количественно-суммового учета или в товарных книгах.

На каждое наименование продуктов, товаров по сортам (категориям) открывают отдельную карточку или отводят определенное количество страниц в товарной книге. Материально ответственное лицо (заведующий складом) получает товарную книгу (карточку) в пронумерованном виде в бухгалтерии под расписку. После того как книги (карточки) полностью использованы, их сдают в бухгалтерию, где они хранятся как регистры аналитического учета наряду с другими бухгалтерскими документами.

При приемке продуктов из кладовых заведующий производством и другие материально ответственные лица проверяют их количество, качество, соответствие кондиции, по которым рассчитаны нормы вложения сырья при калькуляции. Поступившее в производство сырье находится под отчетом у заведующего производством, его заместителя или заведующих цехами, кото-

рые несут полную материальную ответственность за его сохранность и рациональное использование.

Отпуск продуктов и товаров из кладовой осуществляется на основании требований и накладных. При отпуске продуктов и товаров из кладовой на производство, в буфет, мелкорозничную сеть и другие пункты выписывают накладные, в которых они оцениваются в двух ценах: по себестоимости (стоимости приобретения или учетной цене), для списания с подотчета кладовщика, и по продажным ценам (с учетом наценки).

Вся продукция и услуги предприятий общественного питания должны соответствовать санитарно-гигиеническим и технологическим требованиям нормативной документации; безопасности услуг и их предоставления; безопасности продовольственного сырья и продуктов; экологической безопасности; противопожарной и электробезопасности.

Производство продукции на предприятиях общественного питания ежедневно планируется согласно плану-меню. В нем приводится перечень блюд, их количество и краткая характеристика блюд и гарниров. План-меню составляет заведующий производством исходя из дневного плана товарооборота по выпуску продукции собственного производства, ассортиментного минимума, наличия продуктов в кладовой, производственной базы, пропускной способности, а также спроса покупателей. По плану-меню определяется суточная потребность продуктов с учетом переходящего остатка на кухне. На основании плана-меню в бухгалтерии устанавливаются продажные (розничные) цены на блюда и составляется меню для посетителей, в котором, кроме наименования блюда и его стоимости, рассчитанной в калькуляционной карточке, указывается также масса выхода в готовом виде. Срок годности продуктов, изготовленных в производстве, установлен 24 часа, что показывается в документах, поэтому незавершенного производства на кухне не должно быть.

Выручка ежедневно сдается из операционной кассы в кассу предприятия общественного питания. Выручку от оказания услуг общественного питания гостиница по своему выбору может учитывать либо в составе доходов от обычных видов деятельности, либо включать ее в прочие доходы. В учете предприятий ресторанного бизнеса издержки обращения собираются по дебету счета 7110 «Расходы по реализации продукции и оказанию

услуг» с кредита соответствующих материальных, расчетных и других счетов в зависимости от произведенных расходов. Стоимость продуктов и сырья, израсходованных для приготовления блюд, учитывают по дебету счета 8110 «Основное производство», остальные – счета 7110 «Расходы по реализации продукции и оказанию услуг».

Аналитический учет ведется по каждому производству и материально ответственному лицу. Учет движения продуктов на производстве отражается следующими проводками (таблица 27).

Таблица 27

Корреспонденция счетов по учету движения продуктов

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Поступление сырья из кладовой	8010	1330
2	Списание сырья, израсходованного на приготовление реализованной продукции	7010	8010
3	Отпуск готовых изделий в буфеты, мелкорозничную сеть по учетной стоимости	1330	8010
4	Торговая наценка включена в стоимость готовых изделий	1330	1330
5	Сумма НДС включена в стоимость товара	1330	1330
6	В конце отчетного периода списывается себестоимость реализованных товаров на уменьшение итогового дохода	5410	7010

Таким образом, для эффективной работы ресторана необходимо контролировать движение каждого товара на конкретном участке. С этой целью, а также для расчета себестоимости и цены готовой продукции составляют калькуляционные карты.

10.6. Учет финансовых результатов в гостиничном бизнесе

Доходы в гостиничном бизнесе – это увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств или иного имущества) и (или) погашение обязательств,

приводящее к увеличению капитала гостиницы, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Для гостиничного предприятия доходами от основной деятельности являются следующие виды доходов:

- доход от реализации услуг по размещению туристов (доход номерного фонда), включая услуги по бронированию мест в гостинице,

- доход от реализации услуг подразделений питания (доход общепита),

- доход от реализации дополнительных услуг, оказываемых в гостинице (услуги химчистки, парикмахерской, салона красоты и гаража),

- доход от розничной торговли (магазины, киоски в гостинице),

- доход от сдачи в аренду помещений,

- прочие доходы от основной деятельности.

Для гостиничного предприятия аналитический учет доходов целесообразно вести по местам возникновения доходов, для чего к синтетическому счету 6010 «Доход от реализации продукции и оказанных услуг» дополнительно могут быть открыты следующие аналитические счета:

- 1) доход от номерного фонда (служба приема и размещения),

- 2) доход общепита (подразделения общественного питания),

- 3) доход от предоставления дополнительных услуг (химчистка, парикмахерская и служба проката),

- 4) доход от торговли сопутствующими товарами (магазин, киоски),

- 5) доход от сдачи в аренду помещений,

- 6) прочие доходы от основной деятельности.

Гостиница вправе признать выручку в момент заезда гостя, поскольку основные условия, установленные МСФО 18, соблюдаются, а именно:

- сумма выручки может быть надежно измерена;

- существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие;

- стадия завершенности операции по состоянию на отчетную дату может быть надежно измерена;

- затраты, понесенные при выполнении операции, и затраты, необходимые для ее завершения, могут быть надежно измерены [76].

Признание выручки по стадии завершенности операции часто называется методом процента выполнения. Согласно этому методу, выручка признается в том же отчетном периоде, когда предоставляются услуги. Признание выручки на этой основе обеспечивает полезную информацию об объеме предоставленных услуг и результатах такой деятельности за период.

Выделяют три способа учета выручки гостиниц.

Первый способ. Выручка от реализации услуг по временному размещению может признаваться каждый день. Такой способ обеспечивает наибольшую достоверность и оперативность данных учета. Однако данный способ самый трудоемкий, его удобно применять при полной автоматизации учета, при небольшом количестве номеров в гостинице.

Второй способ. Выручка признается в момент выезда гостя. Этот способ удобен, однако тут возможно искажение данных учета за счет стоимости услуг по проживанию, если постоялец заехал в одном месяце, а выезжает уже в следующем.

Третий способ. Выручка признается на отчетную дату. В этом случае в последний день месяца в бухгалтерском учете отражается и включается стоимость услуг, которые оказаны всем размещенным и (или) выехавшим в течение месяца гостям.

Выручка, полученная от реализации туристических путевок, отражается по кредиту 6010 «Доход от реализации продукции и оказанных услуг» и включается в состав доходов в форме № 2 «Отчет о прибылях и убытках» по строке «Доход от реализации продукции и оказанных услуг».

Особенность учета дохода в гостиницах состоит также в том, что стоимость товаров, приобретаемых в гостинице гостем, может быть отнесена на его счет (номер) для последующей оплаты при выезде. В этом случае документы (счета) за реализованные товары, подписанные клиентом, передают в бухгалтерию гостиницы и заносят в контрольную картотеку.

Пример 1. Гостиница реализовала абонемент со сроком действия с 25 декабря 2015 года по 8 февраля 2016 года стоимостью 40 000 тенге.

Выручка от оказания услуг оздоровительного центра за декабрь рассчитывается, исходя из стоимости абонемента за период его действия с 25 по 31 декабря 2015 года. Она составит 6 087 тенге ($40\,000/46 \times 7$).

При предъявлении платежных требований-поручений покупателям в гостиничном бизнесе:

1. На сумму по продажным ценам без налога на добавленную стоимость в гостиничном бизнесе:

Д-т 1210 «Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков»

К-т 6010 «Доход от реализации продукции и оказания услуг».

2. На сумму налога на добавленную стоимость, подлежащую к уплате в бюджет в гостиничном бизнесе:

Д-т 1210 «Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков»

К-т 3130 «Налог на добавленную стоимость».

3. При поступлении на текущий счет оплаты в гостиничном бизнесе:

Д-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах»

К-т 1210 «Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков».

4. На сумму полученного дохода от реализации гостиничных услуг:

Д-т 1010 «Денежные средства в кассе»

К-т 6010 «Доход от реализации продукции и оказания услуг».

5. На сумму налога на добавленную стоимость, подлежащую к уплате в бюджет добавленную стоимость, поступившего в кассу в гостиничном бизнесе:

Д-т 1010 «Денежные средства в кассе»

К-т 3130 «Налог на добавленную стоимость».

6. В конце отчетного года сумма доходов, полученных от реализации и предоставления услуг, перечисляется на счет 5610 «Итоговая прибыль (итоговый убыток)» в гостиничном бизнесе:

Д-т 6010 «Доход от реализации продукции и оказания услуг»

К-т 5610 «Итоговая прибыль» (итоговый убыток).

Аналитический учет доходов от основной деятельности ведется в журнале-ордере №13 по кредиту счета 6010 «Доход от реализации продукции и оказания услуг», а при компьютеризации учета – в ведомости по видам полученных доходов за месяц и нарастающим итогом с начала года.

Учет расходов периода в гостиничном бизнесе.

В процессе финансово-хозяйственной деятельности в гостиничном бизнесе организации возникают такие расходы, которые

не включаются в себестоимость выполненных работ и оказанных услуг, и признаются как расходы периода.

1. Полученные убытки отчетного года в гостиничном бизнесе:

Д-т 5410 «Резервный капитал, установленный учредительными документами»

К-т 5510 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года».

2. Сумма расходов на оплату списывается в гостиничном бизнесе:

Д-т 7110 «Расходы по реализации продукции и оказанию услуг»

К-т 1010 «Денежные средства в кассе»

К-т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах».

3. На сумму расходов на служебные разъезды работников в гостиничном бизнесе:

Д-т 7110 «Расходы по реализации продукции и оказанию услуг»

К-т 1250 «Краткосрочная дебиторская задолженность работников».

4. Сумма расходов на инкассацию денежной выручки, производимую инкассаторами учреждений банка, отражается в гостиничном бизнесе:

Д-т 7110 «Расходы по реализации продукции и оказанию услуг»

К-т 3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам».

5. Списываются расходы полностью в конце года в гостиничном бизнесе:

Д-т 5610 «Итоговая прибыль (итоговый убыток)»

К-т 7110 «Расходы по реализации продукции и оказанию услуг».

Аналитический учет расходов по реализации продукции и товаров в учетном регистре завершается в отчетном месяце выведением сумм расходов по статьям, нарастающим итогом с начала года по графе «Итого с начала года».

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Елеева З. Тенденции развития международного туризма в 2005–2015 гг. // Туризм. – № 9. – Алматы, 2013 – С. 6 – 19.
2. Кочкорбаева М.Д. Социальное значение развития туризма. // Журнал аль-Пари №3 – 4. – Алматы, 2007. – 257 с.
3. Прохорова В.В., Кравченко Д.Б. Развитие туристической отрасли – действенный способ борьбы с последствиями кризиса. МНПК «Conduct of Modern science–2015». – Sheffield, Science and education, 2015. – С. 8.
4. http://tourlib.net/books_tourism/aleks55.htm
5. Послание Главы государства Н. Назарбаева народу Казахстана «Стратегия «Казахстан–2050»: Новый политический курс состоявшегося государства». – Алматы, 2014. – 50 с.
6. Айкио Д.Д. Проблемы развития туристского бизнеса в Республике Казахстан // Журнал аль-Пари №3 – 4. – Алматы, 2007. – 255 с.
7. www.statistica.gov.kz
8. Экономика современного туризма / под ред. Г.А. Карповой. – М.: «Герда», 2008. – 412 с.
9. Подоленко А.Г., Подоленко Г.С., Лукьянова Н.Н. // Международная научно-практическая конференция «Туризм в Казахстане: проблемы и перспективы». – Алматы, 2011. – 182 с.
10. Баяман М. История возникновения и этапы развития международного туризма. // МНПК «Внедрение системы менеджмента качества в вузе: проблемы и пути решения». – Алматы, 2005. – 431 с.
11. www.first.conference.in.torisme.com.
12. Байжанова Ш.Б. Развитие туристской индустрии в Казахстане. // МНПК «Вторые рыскуловские чтения». – Алматы: Издательство «Экономика», 2007. – 610 с.
13. Манильская декларация по мировому туризму. – Манила, 2010. – 11 с.
14. Гаагская декларация по туризму. – М., 2012. – 14 с.
15. Международное право: учебник / отв. ред. Ю.М. Колосов, Э.С. Кривчикова. – М., 2005. – 776 с.
16. Кораблев В.А. Туризм как локомотив экономики // Вестник университета «Туран» № 3 – 4. – Алматы, 2006. – С. 133.
17. Есмаханова А.У. Основные понятия и определения международного туризма как сферы деятельности. // МНПК «К экономике знаний через инновации и образование». – Алматы, 17 – 18 октября 2006 – 426 с.
18. Балабанов И.Т. Экономика туризма. – М.: «Финансы и статистика», 2001. – 300 с.
19. Жукова М.А. Индустрия туризма: менеджмент организации. – М.: «Финансы и статистика», 2013. – 170 с.
20. Дуйсен Г.М. Основы формирования и развития индустрии туризма в Казахстане. – Алматы: Издательство «ЛЕМ», 2012. – 60 с.
21. Статистическая комиссия ООН для целей статистики туризма. – Нью-Йорк, 2010. – 400 с.
22. Рекомендации по статистике туризма Всемирной туристической организации посещения. – М., 2010. – 22 с.
23. Закон Республики Казахстан от 13 июня 2001 года № 211 «О туристской деятельности в Республике Казахстан». – 11 с.
24. Олдак П.Г. Индустрия туризма – одно из ведущих направлений развития современной экономики // Журнал «Проблемы развития индустрии туризма». – Новосибирск, 2014. – С. 3 – 29.

25. Кораблев В.А. Спелеотуризм в Казахстане: страницы истории. // Вестник Университета «Туран» №2. – Алматы, 2009. – 148 с.
26. Ахмаджанов М.А. Пути повышения эффективности инвестиций в сфере туризма Кыргызской Республике: автореферат на соискание ученой степени кандидата экономических наук. – Ош, 2014. – 28 с.
27. Ковтун М.В. Роль туристской отрасли в экономике страны // Туризм: право и экономика, 1(1), 2015. – С. 17–20.
28. www.tourism.com.
29. Документ Акапулько. – М., 2010. – 13 с.
30. Хартия туризма. – М., 2010. – 12 с.
31. Кодекс туриста. – М., 2010. – 11 с.
32. Шенгенское соглашение ЕС «О едином визовом и туристском пространстве», 1995. – 14 с.
33. Межгосударственная целевая программа «Развитие туристских связей между государствами – участниками СНГ» (концепция). Межпарламентская ассамблея, – М., 29 мая 1997. – 15 с.
34. Глобальный этический кодекс туризма. – Сантьяго (Чили), 27 сентября – 1 октября 1999 – 10 с.
35. Международная гостиничная конвенция касательно заключения контрактов владельцев гостиниц и турагентами. – М., 1999. – 13 с.
36. Международная конвенция по контракту на путешествие. – Брюссель, 1999. – 2 с.
37. Квебекская декларация по экотуризму. Всемирный саммит по экотуризму. – Квебек, 19–22 мая 2002. – 13 с.
38. Варшавская конвенция о воздушном транспорте. – Варшава, 12 октября 1999. – 27 с.
39. Чикагская международная конвенция о гражданской авиации. – Чикаго, 1994. – 22 с.
40. Токийская международная конвенция о гражданской авиации. – Токио, 2010. – 23 с.
41. Монреальская конвенция о гражданской авиации. – Монреаль, 2012. – 17 с.
42. Всеобщая декларация прав человека. – М., 1998. – 6 с.
43. Конвенция о таможенных льготах для туризма. – Нью-Йорк, 1994. – 8 с.
44. Международный пакт об экономических, социальных и культурных правах. – М, 1996. – 11 с.
45. Международный пакт о гражданских и политических правах. – М., 1996. – 19 с.
46. Конвенция об охране всемирного культурного и природного наследия. – М., 1992. – 14 с.
47. Генеральное соглашение по торговле и услугам. – М., 1994. – 2 с.
48. Сеульская декларация «Мир и туризм». – М., 2015. – 2 с.
49. Осацкая декларация тысячелетия. – М., 2014. – 5 с.
50. Заявление Всемирной туристской организации от имени лидеров туризма, // Четырнадцатая сессия Генеральной ассамблеи ВТО и конференции тысячелетия, – Сеул, Республика Корея, 23 сентября – 1 октября 200. – 3 с.
51. Устойчивый туризм – залог искоренения нищеты (ST-EP) // Совместная программа ВТО/ЮНКТАД и Всемирном саммите по устойчивому туризму. – Йоханнесбург, 2002. – 23 с.
52. Государственная программа Республики Казахстан «Возрождение исторических центров Шелкового пути, сохранение и преемственное развитие

культуры тюркоязычных государств, развитие инфраструктуры туризма» (с изменениями и дополнениями 14 января 2008 года).

53. Межведомственная Программа деятельности посольств Республики Казахстан по вопросам развития отношений в сфере туризма. – Алматы, 1999.

54. Постановление Правительства Республики Казахстан № 508 «Концепция развития туристской отрасли Республики Казахстан Республики Казахстан до 2020 года» от 19 мая 2014 года.

55. Указ Президента Республики Казахстан № 1030 «Государственная программа инфраструктурного развития «Нұрлы жол» на 2015 – 2019 годы» от 6 апреля 2015 года.

56. Указ Президента Республики Казахстан «О стратегическом плане развития Республики Казахстан до 2020 года» (с изменениями и дополнениями от 11.11.2013 г.).

57. Постановление Правительства Республики Казахстан № 302 «Об утверждении программы по развитию перспективных направлений туристской индустрии Республики Казахстан» от 14 апреля 2010 г.

58. Постановление Правительства Республики Казахстан № 1064 «Об утверждении Плана мероприятий по формированию туристского имиджа Казахстана» от 26 октября 2000 г.

59. Постановление Правительства Республики Казахстан № 1631 «Об образовании Координационного совета по туризму» от 30 октября 2000 г.

60. Постановление Правительства Республики Казахстан № 1947 «О первоочередных мерах развития туристской отрасли» от 29 декабря 2000 г.

61. Закон Республики Казахстан «О лицензировании». – Алматы, 2014. – 15 с.

62. Постановление Правительства Республики Казахстан № 1670 «Об утверждении Правил лицензирования и квалификационных требований, предъявляемых к туроператорской, турагентской деятельности, услугам инструктора туризма». – Алматы, 2012. – 3 с.

63. Закон Республики Казахстан № 513 «Об обязательном страховании гражданско-правовой ответственности туроператора и турагента». – Алматы, 2003. – 20 с.

64. Ердаuletов С.Р. География туризма: история, теория, методы практика. – Алматы, 2014. – 336 с.

65. Лесника А.Л., Чернышева А.В. Организация и управление гостиничным бизнесом: учебник. – М., 2001. – 12 с.

66. Кочкорбаева М. Д. Формирование конкурентоспособного туристского продукта с учетом национальных особенностей: автореферат на соискание ученой степени кандидата экономических наук. – Бишкек, 2008. – 28 с.

67. Ковтун М.В. Туристская политика как необходимое условие для развития туризма // Туризм: право и экономика, 1(1), – М., 2013. – С. 17 – 20.

68. Зорин И.В., Кварталов В.А. Энциклопедия туризма: справочник. – М.: Финансы и статистика, 2011. – 386 с.

69. www.tourlib.net

70. Осипов М.С., Низамиев А.Г., Алайчиев Э.К. Маркетинг туризма: основы теории и практики, – Ош, 2006. – 47 с.

71. Алмакучуков К.М. Маркетинговые коммуникации в туризме: инновационный инструмент продвижения регионального туристского продукта. – Бишкек: Илим, 2006. – 14 с.

72. Квартильнов В.А. Жизненный цикл турпродукта. – М., 2014. – 82 с.

73. Закон Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности (с изменениями и дополнениями по состоянию на 09.04.2016 г.)». – Алматы, 2016. – 25 с.
74. Конституция Республики Казахстан. – Алматы, 2016. – 40 с.
75. Гражданский кодекс Республики Казахстан (Общая часть). – Алматы, 2016. – 219 с.
76. Международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности (IAS, IFRS). – М., 2014. – 340 с.
77. Приказ Министерства финансов Республики Казахстан № 185 «Типовой план бухгалтерского учета». – Алматы, 2007. – 33 с.
78. Приказ Министерства финансов Республики Казахстан №422 «Об утверждении перечня форм годовой финансовой отчетности для публикации организациями публичного интереса (кроме финансовых организаций)». – Алматы, 2010. – 16 с.
79. Сейдахметова Ф.С. Современный бухгалтерский учет. – Алматы: Издательство «Экономика». – 230 с.
80. нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Н. Принципы бухгалтерского учета. – М., 1996. – 230 с
81. Кирьянова З. В. Первичный учет. – М., 2010. – 340 с.
82. Рудановский А. Бухгалтерский учет. – М., 2013. – 450 с.
83. О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс). Кодекс Республики Казахстан (с изменениями и дополнениями от 02.01.2017 г.). – Алматы, 2017. – 300 с.
84. Закон № 105 «О пенсионном обеспечении в Республике Казахстан». – Алматы, 2016. – 92 с.
85. Постановление Правительства РК № 352 «Об утверждении порядка присвоения социального индивидуального кода уполномоченной организацией». – Алматы, 2007. – 5 с.
86. Постановление Правительства РК № 1116 «Об утверждении Правил и сроков исчисления, удержания (начисления) и перечисления обязательных пенсионных взносов, обязательных профессиональных пенсионных взносов в единый накопительный пенсионный фонд и взысканий по ним». – Алматы, 2013. – 21 с.
87. Кусков А. С. Правовой статус турагента. – М., 2008. – 230 с.
88. Барчукова Н.С. Международное сотрудничество государств в области туризма. – М.: «Международные отношения», 2012. – 717 с.
89. Приказ Министра финансов Республики Казахстан №195 «О ведении кассовых операций в государственных учреждениях». – Алматы, 2010. – 18 с.
90. Закон Республики Казахстан «О валютном регулировании и валютном контроле» – Алматы, 2015. – 31 с.
91. Постановление Правительства Республики Казахстан №154 «Об утверждении Правил осуществления валютных операций в Республике Казахстан» – Алматы, 2009. – 40 с.
92. Нурғалиева Р.Н. Промежуточный финансовый учет. – Караганда, 2013. –230 с.
93. Нурсейитов Э.О. Бухгалтерский учет в организациях: учебное пособие. – Алматы, 2006. – 472 с.
94. Полтушев Д., Мамонтова О. Инвентаризация активов: подтверждение достоверности данных учета. // Бюллетень бухгалтера, № 50. – Алматы, 2004. – 12 с.
95. Тулешова Г.К. Финансовый учет и отчетность в соответствии с международными стандартами. Часть I. – Алматы, 2004. – 270 с.

96. Терехова В.А. Международные и национальные стандарты учета и финансовой отчетности. – СПб., 2013. – 311 с.
97. Закон Республики Казахстан «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров». – Алматы, 2015. – 99 с.
98. Закон Республики Казахстан «Об авторских правах и смежных правах». – Алматы, 2015. – 98 с.
99. Радостовец В.К., Радостовец В.В., Шмидт О.И. Бухгалтерский учет на предприятии. – Алматы: «Центраудит–Казахстан», 2002. – 400 с.
100. Качалин В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами СААР. – М., 2005. – 230 с.
101. Скала В.И., Скала Н.В., Нам Г.М. Национальная система бухгалтерского учета в Республике Казахстан. – Алматы: ТОО «Издательство LEM», 2007. – 420 с.
102. Радостовец В.К. Финансовый и управленческий учет на предприятии. – Алматы: НАН «Центраудит», 1997. – 200 с.
103. Предпринимательский кодекс Республики Казахстан (с изменениями и дополнениями по состоянию на 28.12.2016 г.). – Алматы, 2016. – 180 с.
104. Селезнева Н.Н., Ионова А.Ф. Анализ финансовой отчетности организации. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013. – 340 с.
105. Абдрасимова Ж.К. Бухгалтерский учет: учебно-практическое пособие. – Караганда, 2001. – 12 с.
106. Китебаева А.К. Принципы учета 1, 2. – Караганда, 2005. – 230 с.
107. Бургонова Г.Н., Комарджанова Н.А. Гостиничный и туристский бизнес: особенности бухгалтерского учета и налогообложения: учебное пособие. – М.: «Финансы и статистика», 2000. – 350 с.
108. Федцов В.Г. Культура сервиса: учебно-практическое пособие. – М., 2000. – 230 с.
109. Палтушева С.Д. Конкурентоспособность гостиничной индустрии в условиях Казахстана // МНПК «Теоретические и практические аспекты индустриально-инновационного развития Республики Казахстан», посвященная Ф.А. Жеребьятьеву. – Алматы, 2004. – 232 с.
110. Лесника А.Л., Чернышева А.В. Организация и управление гостиничным бизнесом: учебник. – М., 2001. – 340 с.
111. Браймер Р.А. Основы управления в индустрии гостеприимства. Англ. – М.: «Апект Пресс», 2001. – 465 с.
112. Постановление Правительства Республики Казахстан года №366 «Об утверждении Правил предоставления физическими и юридическими лицами, торговых, развлекательных, гостиничных, лицензионных услуг на территории страны». – Алматы, 2008. – 9 с.
113. Правила лицензирования гостиничной деятельности. – Алматы, 2016. – 12 с.
114. Грязнов А.И. Гостеприимство. – Алматы, 2016. – 13 с.
115. Байдильдина А.М. Туристский бизнес в Казахстане – Современное состояние// Вестник КазНУ им. аль-Фараби № 5. – Алматы: Издательство «Қазақ университеті», 2016. – 360 с.
116. Кварцинов А. Гостиничное дело. – М., 2016. – 13 с.
117. Закон «О регулировании торговой деятельности». – Алматы, 2016. – 36 с.
118. Приказ Министерства Национальной экономики Республики Казахстан №264 «Об утверждении Правил внутренней торговли». – Алматы, 2015. – 26 с.

ОБ АВТОРЕ

ТОВМА НАТАЛИЯ АЛЕКСАНДРОВНА – доктор (PhD), заместитель заведующего кафедрой «Учет и аудит» Высшей школы экономики и бизнеса КазНУ имени аль-Фараби по научно-инновационной работе и международным связям, академик Международной академии информатизации, профессор Российской Академии естествознания, лауреат премии Фонда Первого Президента РК за лучшие исследования в области гуманитарных наук, трижды лауреат государственной научной стипендии МОН РК для талантливых молодых ученых, победитель конкурса научных работ среди ученых стран СНГ и международного конкурса «Лучший молодой ученый Евразии».

Товма Наталия Александровна, уроженка г. Алматы. В 2003 году с отличием окончила Казахский национальный университет имени аль-Фараби по специальности «Бухгалтерский учет и аудит» с присвоением квалификации «Экономист-бухгалтер». В этом же году поступила на грант в магистратуру КазНУ имени аль-Фараби на факультет экономики и бизнеса, специальность «Маркетинг и коммерция». В 2005 г. с отличием окончила магистратуру КазНУ им. аль-Фараби с присвоением квалификации «Магистр маркетинга». Далее проходила обучение в аспирантуре Казахского экономического университета им. Т. Рыскулова по государственному гранту. В декабре 2006 г. защитила кандидатскую диссертацию на тему «Совершенствование учета, аудита и анализа импортных операций (на материалах организаций Республики Казахстан)» в КазЭУ имени Т. Рыскулова. В 2007 г. решением комиссии Комитета по контролю и аттестации в сфере образования и науки ей была присуждена ученая степень кандидата экономических наук по специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, аудит и статистика.

Далее Товма Наталия Александровна обучалась в докторантуре (PhD) Казахского национального университета имени аль-Фараби по государственному гранту. В 2008 г. Товма Н.А. защитила докторскую диссертацию (PhD) на тему «Социальная ответственность бизнеса: проблемы и перспективы управления» и получила диплом доктора (PhD) по специальности 6D050600 – «Экономика, теория управления».

26 августа 2014 г. избрана академиком Международной академии информатизации. 15 декабря 2015 года присвоено звание профессора РАН. Решением Президиума Российской Академии Естествознания избрана членом-корреспондентом по секции «Экономические науки» (от 30 января 2015 г).

С 2005 года по настоящее время работает в КазНУ имени аль-Фараби, Высшей школы экономики и бизнеса в должности пре-

подавателя, затем старшего преподавателя кафедры, доцента, заведующей кафедрой «Учет и аудит». С 1 сентября 2014 года по настоящее время занимает должность заместителя заведующего кафедрой «Учет и аудит» Высшей школы экономики и бизнеса КазНУ им. аль-Фараби по научно-инновационной работе и международным связям. Преподаваемые предметы: учет внешнеэкономической деятельности транспорта и коммуникации, бухгалтерский учет в нефтегазовом секторе, бухгалтерский учет транспорта и коммуникации, бухгалтерский учет в учет в туризме и гостиничном бизнесе, учет в строительстве, международные стандарты финансовой отчетности, налоговый учет, финансовый учет, управленческий учет, аудит, практический аудит, внутренний аудит, международные стандарты аудита, контроллинг, анализ внешнеэкономической деятельности, внутрифирменный управленческий анализ, финансовый анализ, учет и анализ в финансовых организациях, статистика, комплексный экономический анализ и scientific writing.

Товма Н.А. проходила шесть стажировок за границей. С ноября 2006 г. по декабрь 2006 г. проходила научно-исследовательскую стажировку в Канзасском университете, в США, в штате Канзас, в городе Лоренсе.

С декабря 2007 г. по февраль 2008 г. стажировалась в Колумбийском университете (США, Нью-Йорк).

8-9 ноября 2015 г. выступала на конференции «Innovation Management and sustainable economic competitive advantage: from regional development to global growth» в Мадриде, в Испании, на которую была командирована от КазНУ имени аль-Фараби по программе «Грантовое финансирование научно-исследовательских работ» Министерства образования и науки Республики Казахстан.

7-10 декабря 2015 г. принимала участие в тренинговом курсе «Managing and Distributing Natural Resource Revenues» в Стамбуле (Турция) по гранту Швейцарского Правительства совместно с Natural Resource Governance Institute.

18-28 июля 2016 проходила научно-исследовательскую стажировку в Варшавском институте экологии и управления (Польша, Варшава) по курсу «Economic analysis and human resources management».

9-10 ноября 2016 года выступала на конференции «On Vision 2020: Innovation Management, Development Sustainability, and Competitive Economic Growth», которая проходила в Севилье, в Испании, на которую была командирована от КазНУ имени аль-Фараби по программе «Грантовое финансирование научно-исследовательских работ» Министерства образования и науки Республики Казахстан.

Наталья Александровна – обладатель 8 международных и 7 республиканских наград и премий. Она стала трижды лауреатом конкурса государственных научных стипендий для талантливых молодых ученых МОН РК (2008-2010 гг.), (2012-2013 гг.) и (2013-2014 гг.). В

январе 2008 г. ей выдан диплом «Лучший молодой ученый КазНУ им. аль-Фараби – 2008».

В 2012 г. стала лауреатом конкурса Фонда Первого Президента, лидера Нации, за лучшие исследования в области гуманитарных наук. В 2013 году была награждена грамотой от Евразийского клуба ученых в номинации «Топ-50 участников инфо-коммуникативной площадки G-global». 15 апреля 2016 года была награждена Золотой медалью и дипломом «Лучший молодой ученый» ректором КазНУ имени аль-Фараби академиком Г.М. Мутановым.

Товма Н.А. является ведущим научным сотрудником по проекту грантового финансирования научно-исследовательских работ МОН РК «Повышение энергоэффективности Казахстана при переходе к зеленой экономике».

В декабре 2013 года стала победителем конкурса научно-исследовательских работ среди ученых стран СНГ, проводимого институтом SAS в Москве. В 2014 году получила диплом победителя конкурса методических разработок в г. Москве.

Решением комиссии по наградам «Европейского научно-промышленного консорциума» Наталия Александровна награждена орденом «Primus inter pares – первый среди равных» (г. Москва, 16.11.2014). В рамках национальной программы РАЕ «Золотой фонд отечественной науки» награждена Золотой медалью «Европейское качество» в г. Москва (16.12.2014 г.).

18 декабря 2014 г. она признана финалистом международного конкурса «Лучший молодой ученый Евразии» в г. Казани.

Решением Аттестационной комиссии по наградам и премиям от 26 января 2015 года за достижения в развитии педагогики высшей школы была награждена Золотой медалью «За новаторскую разработку в области высшего образования» (г. Москва).

В марте 2015 года Наталия Александровна стала лауреатом конкурса «Новые имена в публично-правовой науке» за работу «Аудит в механизме государственного финансового контроля», проводимого Институтом публично-правовых исследований в г. Москве.

Товма Н.А. признана финалистом Международного конкурса научно-исследовательских проектов «Корпоративное управление и инвестиции в глобальной экономике», проводимого в рамках Евразийского форума молодежи (Екатеринбург, 2016 г.).

За последние годы прошла 40 курсов повышения квалификации. Является обладателем 3 авторских свидетельств. За период своей научно-педагогической деятельности Товма Наталия Александровна опубликовала 252 научные работы. Из них: 5 учебных пособий («Учет и аудит внешнеэкономической деятельности», «Бухгалтерский учет в туризме», «Учет в нефтяных компаниях», «Внутрифирменный управленческий анализ», «Анализ внешнеэкономической деятельности»), 2 монографии опубликованы в США («Corporate social responsibility»,

«Ecological audit»), 4 монографии, изданные в РК («Государственный аудит: теория и практика», «Развитие учетно-аналитического обеспечения в транспортно-логистической сфере», «Анализ развития агломераций», «Организация бизнеса в сфере услуг: анализ зарубежного опыта и отечественной практики»), 4 коллективные монографии, 1 сборник стихов «Путешествие в стихах», 67 статей, опубликованных в журналах, рекомендованных Комитетом по контролю и аттестации в сфере образования и науки РК, 36 статей, изданных в зарубежных журналах, 41 тезис, опубликованные в МНПК в РК, 4 статьи – на научных конгрессах, 54 тезиса, опубликованных в МНПК за рубежом, 17 статей – в республиканских газетах, 4 статьи – в казахстанских журналах, 7 статьи – в журнале «Аль-Фараби», 2 статьи – в рейтинговом журнале, который входит в базу данных Scopus, и 4 статьи – в базе данных Thomson Reuters.

Учебное издание

Наталия Александровна Товма

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В ТУРИЗМЕ

Учебное пособие

Редактор *Г. Бекбердиева*
Компьютерная верстка *Г. Шапкозовой*
Дизайн обложки *А. Калиевой*

ИБ №10691

Подписано в печать 03.04.2017. Формат 60x84 ¹/₁₆. Бумага
офсетная. Печать цифровая. Объем 18,7 п.л. Тираж 200 экз.
Заказ № 1030. Издательский дом «Қазақ университеті»
Казахского национального университета им. аль-Фараби.
050040, г. Алматы, пр. аль-Фараби, 71.

Отпечатано в типографии издательского дома «Қазақ университеті».