

## Особенности аудита в туристических организациях

В Программу квалификационных экзаменов на право получения квалификационного аттестата аудитора, утв. приказом Минфина от 21.03.2012 г. № 75 (с изменениями от 03.04.2014 г. № 121), в раздел IV «Порядок осуществления аудиторской деятельности. Правила аудиторской деятельности. Методика проведения аудиторских проверок» включен вопрос «Особенности аудита в туристических организациях».

### Общие положения

В ходе планирования аудитор должен учесть ряд особенностей, характерных для туристических организаций, влияющих на процесс аудиторской проверки и применяемые аудиторские процедуры.

*Первой* особенностью является различный подход по возможности предоставления туристических услуг.

В соответствии со ст. 1 Закона РБ от 25.11.1999 г. № 326-З «О туризме» (далее – Закон о туризме) составляющими частями туристической деятельности являются туроператорская и турагентская деятельность. Согласно общегосударственному классификатору Республики Беларусь ОКРБ 005-2006 «Виды экономической деятельности», утв. постановлением Государственного комитета по стандартизации РБ от 28.12.2006 г. № 65 (с изменениями), туристическая деятельность классифицируется следующим образом (таблица 1).

Таким образом, исходя из классификации туристической деятельности, можно выделить основ-

ТАБЛИЦА 1

Код группировки	Наименование группировки и ее описание
633	Туристическая деятельность
6330	Туристическая деятельность
63301	Турагентская деятельность включает: - услуги по реализации туров, сформированных туроператорами-резидентами; - предоставление информации о туристических поездках, консультирование туристов
63302	Туроператорская деятельность включает: - формирование туров, их организацию и подготовку для реализации непосредственно путешественникам или через турагентов, в том числе туров, сформированных туроператорами-нерезидентами; - оказание консультационно-информационных услуг, связанных с организацией путешествий
63303	Экскурсионное обслуживание включает: - оказание услуг по формированию, организации и проведению экскурсий, в том числе на иностранном языке; - разработку методической документации к экскурсионным маршрутам, в том числе на иностранном языке

ные отличия между турагентами и туроператорами (таблица 2).

ТАБЛИЦА 2

Признак	Туроператор	Турагент
Система доходов	Финансовый результат формируется как разница между ценой покупки и продажи туристического продукта, т.е. он действует как розничный продавец	Финансовый результат образуется от реализации собственного туристического продукта, в который могут быть включены услуги сторонних лиц, и ценой реализации тура
Принадлежность туристического продукта	Поскольку туристический продукт создается (формируется) самостоятельно, то он всегда есть в наличии этого туроператора	Предлагая туристу услугу, запрашивает ее у туроператоров, т.е. собственного туристического продукта не имеет, а имеет лишь в той части, в которой согласовал с туроператором

*Вторая* особенность заключается в том, что в зависимости от вида оказываемых туристических услуг появляется возможность воспользоваться рядом льгот и преференций. Туризм можно классифицировать по различным видам. Наиболее часто используется классификация туризма **по формам** – внутренний и международный (въездной и выездной) и **видам** – сельский, школьный, спортивный, агротуризм, деловой, семейный, лечебно-оздоровительный, научный, молодежный, экологический, военно-исторический, поскольку это влияет на организацию и постановку бухгалтерского учета и проверки таких операций.

### Нормативно-правовое регулирование

Правовое регулирование туристической деятельности в Республике Беларусь осуществляется с помощью нормативных правовых актов по следующим направлениям (таблица 3).

Аудиторские услуги осуществляются на основании договора оказания аудиторских услуг, заключенного в соответствии с требованиями настоящего Закона и иных актов законодательства РБ между аудиторской организацией или аудитором – индивидуальным предпринимателем и заказчиком аудиторских услуг.

Для проведения аудита разрабатывается и документально оформляется общая стратегия аудита, которая будет определять его объем, сроки проведения и направления работы, а также содержать указания по разработке детального плана аудита.



**ТАБЛИЦА 3**

№ п/п	Нормативно-правовой акт	Регулируемые аспекты
1	Закон о туризме	Регулирует общие вопросы в области туристической деятельности
2	Межведомственный экспертно-координационный совет по туризму при Совмине, утв. постановлением Совмина от 19.07.2007 г. № 921 (с изменениями от 14.12.2013 г. № 1080)	Создан в целях совершенствования взаимодействия госорганов, общественных объединений, участников турдеятельности и субъектов туристической индустрии по вопросам создания благоприятных условий для устойчивого развития туризма в РБ
3	Указ Президента РБ от 14.04.2011 г. № 145 (с изменениями от 14.01.2014 г. № 30)	Утвержден Перечень услуг в сфере культуры, обороты по реализации которых на территории РБ освобождаются от НДС
4	Указ Президента РБ от 02.06.2006 г. № 371 (с изменениями от 11.07.2012 г. № 312)	Приведен ряд льгот и преференций для поддержки развития туризма в РБ
5	Указ Президента РБ от 02.06.2006 г. № 372 (с изменениями от 21.06.2012 г. № 284)	Определены меры поддержки развития агротуризма в РБ
6	Указ Президента РБ от 08.12.2005 г. № 580 (с изменениями от 05.12.2013 г. № 551)	Утверждены: - Правила ведения охотничьего хозяйства и охоты; - Правила ведения рыболовного хозяйства и рыболовства; - Госпрограмма развития охотничьего хозяйства на 2006–2015 годы
7	Указ Президента РБ от 26.05.2011 г. № 220 (далее – Указ № 220)	Создан специальный туристско-рекреационный парк «Августовский канал» в определенных границах
8	Указ Президента РБ от 27.12.2013 г. № 573 «Об объявлении 2014 года Годом гостеприимства»	Издан в целях развития туризма, создания современной туристической инфраструктуры
9	Указ Президента РБ от 11.07.2012 г. № 312 (с изменениями от 07.10.2013 г. № 455, далее – Указ № 312)	Регулирует отдельные вопросы налогообложения, а также взимания арендной платы за земельные участки, находящиеся в госсобственности
10	Налоговый кодекс РБ от 19.12.2002 г. № 166-3 (с изменениями от 31.12.2013 г. № 96-3, далее – НК)	П. 1.31 ст. 94 НК освобождаются от налогообложения НДС обороты по реализации на территории РБ туруслуг по организации на территории РБ экскурсионного обслуживания, туруслуг по организации путешествий туристов в пределах РБ по перечням таких услуг, утв. Президентом РБ, и услуг гидов-переводчиков, экскурсоводов, оказываемых в пределах РБ. П. 1 ст. 100 НК днем оказания туристических услуг признается день заключения участниками турдеятельности договора оказания туруслуг либо последний день тура. Выбранный плательщиком порядок определения дня оказания туруслуг отражается в учетной политике организации (решении индивидуального предпринимателя) и изменению в течение текущего налогового периода не подлежит. П. 1.11 ст. 140 НК от налогообложения налогом на прибыль освобождается прибыль организаций от оказываемых гостиницами услуг, от оказываемых физкультурно-оздоровительными, туристическими, туристско-гостиничными и горнолыжными комплексами, домами охотников и (или) рыболовов, мотелями, кемпингами услуг по размещению туристов – в течение трех лет с начала осуществления этой деятельности на туристических объектах по перечню таких объектов, утвержденному Президентом РБ. Средства, высвобождаемые в результате освобождения от налогообложения налогом на прибыль в соответствии с настоящим подпунктом, используются организациями на финансирование строительства, реконструкции туристических объектов, благоустройства прилегающих территорий, а также на погашение кредитов банков, полученных и использованных на эти цели. Подпунктом 5.1.4 п. 5 ст. 286 НК установлено, что не вправе применять упрощенную систему налогообложения организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие деятельность специального туристско-рекреационного парка «Августовский канал». Ст. 288 НК с учетом особенностей деятельности отдельных организаций и индивидуальных предпринимателей в выручку от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав для целей определения налоговой базы и валовой выручки включаются при реализации туристических услуг – стоимость туристических услуг, в том числе оказанных третьими лицами
11	Постановление Совмина от 29.07.2006 г. № 963 (с изменениями от 17.01.2014 г. № 33)	Утверждены: - Положение о Министерстве спорта и туризма; - Положение о Департаменте по туризму Минспорта и туризма; - перечень госорганизаций, подчиненных Минспорта и туризма

- 12 Постановление Совмина от 06.10.1999 г. № 1549  
Регулирует порядок выезда за границу туристических спецгрупп для оказания помощи в подготовке белорусских спортсменов к важнейшим международным спортивным соревнованиям
- 13 Постановление Совмина от 24.01.2014 г. № 62  
Утвержден республиканский план мероприятий по проведению в 2014 году Года гостеприимства (далее – республиканский план)
- 14 Инструкция о порядке регистрации туристского договора на проведение охотничьего тура с участием иностранного гражданина, утв. постановлением Минлесхоза от 13.02.2006 г. № 6 (с изменениями от 19.06.2007 г. № 18)  
Устанавливает порядок регистрации в Минлесхозе туристского договора на проведение охотничьего тура с участием иностранного гражданина
- 15 Постановление Совмина от 12.07.2007 г. № 895 (с изменениями от 23.12.2008 г. № 2010)  
Утверждены:  
- Положение о порядке и условиях проведения профессиональной аттестации, подтверждающей квалификацию экскурсоводов и гидов-переводчиков;  
- Положение о порядке ведения Национального реестра экскурсоводов и гидов-переводчиков РБ
- 16 Постановление МНС от 24.01.2011 г. № 4  
Утверждена форма информации о заключении (незаключении, отсутствии) договоров на оказание услуг в сфере агротуризма в отчетном году
- 17 Постановление Совмина от 18.06.2004 г. № 730 (с изменениями от 19.07.2007 г. № 922)  
Утверждены:  
- Положение о порядке создания туристических зон;  
- Положение о порядке ведения Государственного кадастра туристических ресурсов РБ
- 18 Постановление Минтруда и соцзащиты от 02.12.2002 г. № 150 (с изменениями от 26.05.2011 г. № 33)  
Утвержден квалификационный справочник «Должности служащих, занятых в организациях туризма»
- 19 Приказ Минспорта и туризма от 05.06.2006 г. № 445  
Утверждены рекомендации по созданию и деятельности в РБ туристско-информационных центров
- 20 Приказ Минспорта и туризма от 04.11.1999 г. № 1583 (с изменениями от 05.10.2007 г. № 24)  
Утвержден Перечень должностей тренеров и специалистов, которые могут быть включены в состав специальных туристических групп на международные спортивные соревнования
- 21 Инструкция о порядке проведения инструктажа о соблюдении правил личной безопасности туриста, утв. постановлением Минспорта и туризма от 10.07.2007 г. № 17 (с изменениями от 31.01.2011 г. № 1)  
Устанавливает порядок проведения субъектом туристической деятельности при организации внутреннего и международного туризма инструктажа туриста с целью обеспечения соблюдения им правил личной безопасности
- 22 Инструкция о порядке выдачи разрешений на проведение валютных операций и на открытие счетов за пределами Республики Беларусь, а также представления в банк уведомлений при совершении валютных операций, связанных с движением капитала, утв. постановлением Правления Нацбанка РБ от 28.01.2008 г. № 15 (с изменениями от 12.05.2010 г. № 153)  
Подпунктом 3.20 п. 3 определяется порядок выдачи разрешений Нацбанка РБ на проведение валютных операций между субъектом валютных операций (кроме банка) и физическим лицом с использованием инвалюты, ценных бумаг и (или) платежных документов в иностранной валюте на территории РБ при проведении расчетов, связанных с осуществлением туристической деятельности
- 23 Методические рекомендации по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости туристических услуг, утв. постановлением Минспорта и туризма от 23.01.2009 г. № 2 (далее – Методические рекомендации № 2)  
Разработаны с целью обеспечения единообразия состава и классификации затрат, их учета, а также определения методов исчисления себестоимости туруслуг и формирования финансовых результатов для всех организаций, осуществляющих туристическую деятельность, независимо от форм собственности
- 24 Инструкция о порядке проведения специального мониторинга въездного туризма в РБ, утв. постановлением Минспорта и туризма и Минтранспорта и коммуникаций от 28.11.2008 г. № 29/123  
Определяет порядок проведения специального мониторинга въездного туризма в РБ
- 25 Инструкция об организации участия обучающихся учреждений образования в туристских походах и экскурсиях, утв. постановлением Минобразования от 17.07.2007 г. № 35а  
Регулирует порядок и особенности организации туристских походов и экскурсий учреждениями образования
- 26 Постановление Совмина от 29.06.2006 г. № 818 (с изменениями от 30.12.2010 г. № 1910)  
Утвержден Типовой договор на оказание услуг в сфере агротуризма
- 27 Правила проведения туристских походов, утв. постановлением Минспорта и туризма от 15.08.2006 г. № 26  
Определяют порядок организации и проведения спортивных туристских походов юридическими и физическими лицами на территории РБ и за ее пределами
- 28 Правила проведения валютных операций, утв. постановлением Правления Нацбанка от 30.04.2004 г. № 72 (с изменениями от 24.05.2010 г. № 169)  
Подпунктом 31.1 п. 31 установлено, что использование инвалюты, ценных бумаг и (или) платежных документов в инвалюте в отношениях между субъектом валютных операций и физическим лицом на территории РБ разрешается при проведении расчетов на основании разрешения Нацбанка РБ на осуществление субъектом валютных операций за иностранную валюту туристической деятельности
- 29 Постановление Национального статистического комитета РБ от 14.05.2012 г. № 50 (с изменениями от 31.07.2013 г. № 140)  
Утверждены:  
- форма государственной статистической отчетности 1-тур «Отчет об осуществлении туристической деятельности» годовой периодичности;

- 30 Общегосударственный классификатор Республики Беларусь ОКРБ 011-2009 «Специальности и квалификации», утв. постановлением Минобразования от 02.06.2009 г. № 36 (с изменениями и дополнениями)
- 31 Инструкция по порядку применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утв. постановлением Минфина от 29.06.2011 г. № 50 (с изменениями от 02.12.2013 г. № 71, далее – Инструкция № 50)
- 32 Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утв. постановлением Минфина от 30.09.2011 г. № 102 (с изменениями от 31.12.2013 г. № 96, далее – Инструкция № 102)
- 33 Инструкция по бухгалтерскому учету государственной поддержки, утв. постановлением Минфина от 31.10.2011 г. № 112 (с изменениями от 10.12.2013 г. № 84, далее – Инструкция № 112)
- 34 Инструкция по порядку составления бухгалтерской отчетности, утв. постановлением Минфина от 31.10.2011 г. № 111 (с изменениями от 10.12.2013 г. № 84, далее – Инструкция № 111)

- указания по заполнению формы государственной статистической отчетности 1-тур «Отчет об осуществлении туристической деятельности»

Предназначен для систематизации специальностей и квалификаций по видам профдеятельности во взаимосвязи с должностями служащих и профессиями рабочих, обеспечения целостности непрерывного трехуровневого основного и дополнительного профессионального образования, проведения статистического учета и анализа, планирования и прогнозирования потребностей в подготовке и переподготовке кадров, а также лицензирования образовательной деятельности

Устанавливает единый порядок применения типового плана счетов бухучета и отражения хозяйственных операций на счетах бухучета для организаций

Определяет порядок формирования в бухгалтерском учете информации о доходах и расходах в организациях

Определяет порядок формирования в бухучете информации о получении и использовании государственной поддержки в коммерческих организациях

Устанавливает порядок составления индивидуальной бухгалтерской отчетности (далее – бухгалтерская отчетность), в том числе требования к ее содержанию, для организаций

При тестировании средств внутреннего контроля и бухучета аудитор выясняет виды экономической деятельности проверяемой организации и основные источники ее предпринимательских доходов, особенности товаров, работ, услуг и рынков их сбыта (основные заказчики и особенности договоров с ними, условия оплаты, работа на экспорт, ценовая политика и т.д.), уточняет организационную структуру.

В соответствии с п. 7 Национальных правил аудиторской деятельности «Аудиторские процедуры, выполняемые в соответствии с оцененными рисками», утв. постановлением Минфина от 01.12.2010 г. № 147 (с изменениями от 10.12.2013 г. № 78), аудиторская организация может выполнять только процедуры проверки по существу (подход по существу) или наряду с процедурами проверки по существу использовать тесты средств контроля (комбинированный подход).

Проведение тестирования на начальном этапе позволяет выявить «узкие места». Вначале можно протестировать основные аспекты. После получения такой информации выбираются процедуры по существу.

Далее оценивается эффективность систем внутреннего контроля и бухучета в организации. При этом эффективная система внутреннего контроля должна быть сформирована таким образом, чтобы могла контролировать основные направления деятельности объектов проверки.

После этого изучаются аспекты, связанные с соблюдением требований нормативных правовых актов применительно к особенностям аудируемого лица, собираются сведения от руководителей или

компетентных специалистов о наиболее целесообразных методах аудита, обсуждаются спорные вопросы, возникающие при проведении проверки.

## Договорная работа

Договорные отношения являются основой при формировании учетных и отчетных данных работниками бухгалтерских служб. Каждая организация, в том числе оказывающая туристические услуги, свободна в выборе и заключении определенного вида договора, определении его условий, не противоречащих действующему законодательству, и в выборе контрагентов (партнеров) по договору такого рода.

Все заключаемые туристическими организациями договора условно можно разделить на три группы:

1) договора, заключаемые между туроператором и исполнителями отдельных видов услуг. Это, как правило, договора возмездного оказания услуг. Фактом оказания услуг выступают акты сдачи-приемки оказанных услуг, подписанные двумя сторонами. При проверке сопоставляют договора с актами сдачи-приемки, устанавливая полноту отражения, точность и отнесение к соответствующему периоду отраженных сумм;

2) договора, заключаемые между туроператорами и турагентами. Эти договорные отношения строятся посредством заключения договора комиссии или иных договоров, не запрещенных законодательством, что установлено ст. 16 Закона РБ «О туризме»;

3) договора, заключаемые между туроператорами (турагентами) и участниками туристической деятельности (туристами, экскурсантами). К этой

группе договоров относятся договоры, заключаемые между туроператорами (турагентами) и участниками туристической деятельности (туристами, экскурсантами). Согласно ст. 16 Закона о туризме такие отношения оформляются договором оказания туристических услуг. Сторонами по договору выступает исполнитель и заказчик.

## Сертификация туристических услуг и требования к персоналу

При осуществлении туруслуг организация имеет право на некоторые льготы. В ряде случаев для их получения необходим сертификат продукции (работ, услуг) собственного производства. Согласно п. 4 Положения о порядке выдачи сертификатов продукции (работ, услуг) собственного производства, утв. постановлением Совмина от 20.10.2010 г. № 1520 (в ред. от 12.10.2012 г. № 926), сертификат продукции собственного производства может выдаваться на одно или несколько наименований продукции. В случае если сертификат выдается на несколько наименований продукции, они указываются в приложении к нему.

Сертификат работ и услуг собственного производства выдается на каждый вид работ и услуг.

В ходе аудита анализируется соблюдение безопасности в сфере туризма. В процессе проверки проверяется выполнение требований, которые гарантируют качество обслуживания туристов и их безопасность, а именно:

- профессионализм работников субъекта туристической деятельности путем проверки документов, свидетельствующих о наличии специального образования в области туризма, опыта работы в сфере туризма, путем проведения анкетирования и собеседования с работниками предприятия, в ходе которого определяется знание предмета деятельности и продукта, реализуемого потребителю;
- процесс проектирования тура, правильность оформления программ тура, технологических карт, информационных материалов, разработанных по туру, памяток по безопасности и т.д.;
- обеспечение процедуры и проведение инструктажей с туристами о соблюдении правил личной безопасности туриста, инструктажей с руководителями групп, экскурсоводами, гидами-переводчиками и другими ответственными лицами по вопросам безопасного предоставления услуг, информирования туристов об особенностях путешествия;
- информационное обеспечение туристического путешествия;
- обеспечение контроля качества услуг (формы, методы и организация контроля за осуществлени-

ем процесса оказания туристических услуг с целью обеспечения его соответствия запроектированным характеристикам).

Персонал организации, непосредственно оказывающий туруслуги, должен иметь соответствующую квалификацию и знания. Проверка знаний физических лиц, претендующих на получение свидетельства об аттестации экскурсовода, гида-переводчика, осуществляется во время проведения аттестации, которая проводится в соответствии с Положением о порядке и условиях проведения профессиональной аттестации, подтверждающей квалификацию экскурсоводов и гидов-переводчиков, утв. постановлением Совмина от 12.07.2007 г. № 895 (с учетом изменений от 23.12.2008 г. № 2010, далее – Положение № 895).

## Обоснованность применения налоговых льгот

Туристическая деятельность является коммерческим видом деятельности, основной целью которой является получение прибыли. В связи с этим при осуществлении туристической деятельности производится уплата налогов, пошлин и сборов в соответствии с законодательством РБ. При этом для некоторых видов туристических услуг предусмотрены льготы.

Согласно ст. 43 НК налоговыми льготами признаются предоставляемые отдельным категориям плательщиков предусмотренные НК и иными актами налогового законодательства, а также международными договорами Республики Беларусь, таможенным законодательством Таможенного союза и (или) законами по вопросам таможенного регулирования в Республике Беларусь преимущества по сравнению с другими плательщиками, включая возможность не уплачивать налог, сбор (пошлину) либо уплачивать их в меньшем размере.

Налоговые льготы устанавливаются в виде:

- освобождения от налога, сбора (пошлины) или пониженных налоговых ставок по сравнению с обычными ставками;
  - дополнительных налоговых вычетов и (или) скидок, уменьшающих налоговую базу либо сумму налога, сбора (пошлины) по отношению к учитываемым вычетам при определении (исчислении) налоговой базы для всех плательщиков;
- возмещения суммы уплаченного налога, сбора (пошлины);
- в ином виде, установленном Президентом Республики Беларусь.

Остановимся более подробно на получении некоторых из приведенных льгот.

## Налог на прибыль

Денежные средства, высвобождаемые в результате освобождения от налогообложения прибыли, полученной от оказания услуг гостиницами, физкультурно-оздоровительными, *туристическими*, туристско-гостиничными и горнолыжными комплексами, домами охотников и (или) рыболовов, мотелями, кемпингами *услуг по размещению туристов*, в соответствии с подп. 1.11 п. 1 ст. 140 НК РБ *используются организациями на финансирование строительства, реконструкции туристических объектов, благоустройства прилегающих территорий, а также на погашение кредитов банков, полученных и использованных на эти цели*. При неиспользовании этих средств по назначению в течение *трех лет* с начала осуществления данной деятельности либо нецелевом их использовании они взимаются в республиканский бюджет.

Согласно подп. 1.11 п. 1 ст. 140 НК от налогообложения налогом на прибыль *освобождается прибыль* организаций от оказываемых гостиницами услуг, от оказываемых физкультурно-оздоровительными, *туристическими*, туристско-гостиничными и горнолыжными комплексами, домами охотников и (или) рыболовов, мотелями, кемпингами *услуг по размещению туристов – в течение трех лет* с начала осуществления этой деятельности *на туристических объектах* по перечню таких объектов, утвержденному Президентом РБ.

Как видим, для получения данного вида льгот необходимо организовать бухгалтерский учет таким образом, чтобы была возможность определить финансовый результат (прибыль) от реализации услуг по размещению туристов.

С этой целью к счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» могут быть открыты к соответствующему субсчету следующие аналитические счета:

«Услуги по организации проживания (размещению туристов)»;

- «Услуги по организации питания»;
- «Услуги по организации проезда»;
- «Экскурсионные услуги»;
- другие.

В той части, в которой сформируется финансовый результат (прибыль) по субсчету «Услуги по организации проживания (размещению туристов)», туристическая организация имеет право на

получение указанной льготы. Если же такая аналитика не организована, то воспользоваться льготой нет возможности.

Согласно п. 4 ст. 127 НК выручка от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав отражается на дату признания ее в бухучете независимо от даты проведения расчетов по ним с соблюдением принципа (метода) начисления в порядке, установленном законодательством и (или) закрепленном в соответствии с ним в учетной политике организации.

Затраты, учитываемые при налогообложении прибыли, определяются в соответствии со ст. 130 НК, а не учитываемые при налогообложении затраты установлены ст. 131 НК.

Как отмечалось выше, по истечении трехлетнего периода прибыль резидентов парка, полученная от реализации товаров (работ, услуг) *собственного производства*, облагается по ставке, *уменьшенной на 50%* от ставки, установленной законодательством, но не более чем по ставке 12%.

Льготы, указанные в подп. 5.1 и ч. 1 подп. 5.3 настоящего пункта, применяются при условии, что дата реализации товаров (работ, услуг) приходится на период действия *сертификата продукции (работ, услуг) собственного производства*, выданного в установленном порядке.

Следовательно, для получения рассматриваемой льготы для подтверждения реализации товаров (работ, услуг) собственного производства необходим сертификат работ и услуг собственного производства, полученный в установленном законодательством порядке.

## Налог на добавленную стоимость

Налоговая база НДС при реализации туров туроператорами определяется в соответствии с нормами п. 1, 2 ст. 98 НК, т.е. налоговая база определяется как цена реализации тура, а турагентами – в соответствии с п. 5 ст. 98 НК как сумма, полученная в виде вознаграждений по договорам поручения, комиссии и иным аналогичным гражданско-правовым договорам.

При осуществлении международного туризма (въездной, выездной) важно правильно определить место реализации туристических услуг.

Объектами налогообложения НДС признаются обороты по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав *на территории Республики Беларусь*.

Следовательно, НДС облагаются только обороты по реализации туристических услуг на территории Республики Беларусь.

Согласно п. 1.31 ст. 94 НК освобождаются от налогообложения НДС обороты по реализации на территории РБ туристических услуг по организации на территории РБ экскурсионного обслуживания, туристических услуг по организации путешествий туристов в пределах РБ по перечням таких услуг, утверждаемым Президентом РБ, и услуг гидов-переводчиков, экскурсоводов, оказываемых в пределах РБ.

Как видим, для получения данного вида льготы, как и в отношении налога на прибыль, необходимо организовать учет таким образом, чтобы была возможность определить обороты по реализации на территории РБ туристических услуг.

## Упрощенная система налогообложения

Организации, осуществляющие туристическую деятельность, вправе применять упрощенную систему налогообложения (далее – УСН), в том числе плательщики УСН, прошедшие государственную регистрацию до 2012 года.

Подпунктом 5.1.4 п. 5 ст. 286 НК установлено, что не вправе применять упрощенную систему налогообложения организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие деятельность специального туристско-рекреационного парка «Августовский канал».

Общие условия применения упрощенной системы определены ст. 286 НК.

Исчисление налога при УСН туристическими организациями зависит от соблюдения установленных критериев, выбранного порядка налогообложения (с уплатой НДС либо без его уплаты), применяемой формы ведения учета, а также вида оказываемых услуг.

Ставка налога при УСН зависит от того, применяют организации УСН с уплатой НДС либо без его уплаты:

- с уплатой НДС налог при УСН исчисляется по ставке 3%;

- без уплаты НДС – по ставке 5%;

в размере 2% в отношении услуг, оказанных иностранным физическим (юридическим) лицам и при этом не связанных с деятельностью таких лиц на территории РБ, при наличии документального подтверждения факта их оказания.

Проверенные аспекты фиксируются в рабочей документации аудитора.

## Бухгалтерский учет

Учет затрат на формирование туристических услуг организуется по местам их возникновения. При использовании позаказного метода учета туристических услуг объектом учета затрат является отдельный заказ на формирование конкретного вида туристической услуги либо совокупность туристических услуг, входящих в один заказ, которые возможно объединить по определенному качественному признаку (географическое направление, сезонность и т.п.).

Для туристической организации затраты по формированию туристических услуг относятся к текущей деятельности. Затраты по текущей деятельности включают в себя затраты, формирующие:

- себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг;

- управленческие расходы;

- расходы на реализацию;

- прочие расходы по текущей деятельности.

Себестоимость туристических услуг определяется организациями, оказывающими их, в соответствии с Методическими рекомендациями № 2 в той части, в которой они не противоречат Инструкции № 102.

Себестоимость реализованных туристических услуг включает прямые затраты и распределяемые переменные косвенные затраты, непосредственно связанные с производством туристических услуг, относящиеся к реализованным услугам.

К прямым затратам относятся прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, прочие прямые затраты.

Следует отметить, что в отношении прямых расходов есть некоторые разночтения Инструкции № 102 и Методических рекомендаций № 2 (таблица 4), что может привести к ошибкам. В связи с этим выполняется аудиторская процедура инспектирования учетных записей и документов.

В состав распределяемых переменных косвенных затрат включаются косвенные общепроизводственные затраты, величина которых зависит от объема производимой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг. Туристическая организация в положении по учетной политике закрепляет перечень прямых и косвенных, в том числе косвенных переменных затрат, а также методику распределения косвенных переменных и порядок их списания.

ТАБЛИЦА 4

**Пункт 9 Инструкции № 102**

В состав прямых затрат на оплату труда включаются затраты на оплату труда и другие выплаты работникам, занятым в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, которые могут быть прямо включены в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг, а также суммы *обязательных отчислений, установленных законодательством, от указанных выплат*

**Пункт 18 Методических рекомендаций № 2**

Расходы на оплату труда производственного персонала по формам оплаты и системам премирования, разработанным туристической организацией, в соответствии с действующим законодательством. Под производственным персоналом понимаются работники, непосредственно занятые в процессе оказания туристических услуг, как состоящие в штате организации, так и выполняющие работы по договорам гражданско-правового характера; обязательные отчисления от всех видов оплаты труда производственного персонала, независимо от источников выплат, по установленным законодательством нормам в *ФСЗН*

Расходы на служебные командировки работников производственного персонала

**Комментарий**

Взносы по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в Белгосстрах, производимые за счет организации, отражаются по дебету тех счетов, на которых отражается начисление затрат на оплату труда и других выплат работникам, и кредиту счета 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» (п. 59 Инструкции № 50).

Следовательно, в состав прямых затрат включаются отчисления в Белгосстрах от затрат на оплату труда производственного персонала

Такие затраты включаются только в отношении конкретного тура или вида (комплекса) туристических услуг, если можно установить их прямой характер

**Стоимость туристических ваучеров**

Затраты структурных подразделений туристических организаций, участвующих в оказании туристической услуги (расходы структурных подразделений туристической организации, участвующих в процессе оказания туристической услуги посредством выполнения отдельных видов работ и оказания услуг собственными силами (услуги гостиниц, домов отдыха, кемпингов, аренда спортивных сооружений и инвентаря, услуги туристического транспорта и др.)). Определение состава себестоимости выполненных работ и оказанных услуг структурными подразделениями, входящими в состав туристической организации, осуществляется с учетом отраслевой принадлежности этих видов работ и услуг (промышленность, автотранспорт, коммунальное хозяйство и т.д.)

Как правило, структурные подразделения в туристических организациях несут вспомогательный характер по отношению к основному виду туристических услуг, для обобщения информации о затратах производств, которые являются вспомогательными для основного производства организации, предназначен счет 23 «Вспомогательные производства» (п. 26 Инструкции № 50)

Затраты на подготовку (разработку) и формирование *новых видов туристических маршрутов* (расходы на оплату труда сотрудников, занятых подготовительными работами по освоению новых видов туристических маршрутов); *обязательные отчисления* от всех видов оплаты труда таких работников, *независимо от источников выплат*, по установленным законодательством нормам в *ФСЗН*; расходы на командировки сотрудников;

См. комментарий после табл. 2

Отчисления на социальное страхование и обеспечение, производимые за счет организации, отражаются по дебету тех счетов, на которых отражается начисление затрат на оплату труда и других выплат работникам, и кредиту счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» (п. 54 Инструкции № 50);

взносы по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в Белорусское республиканское унитарное страховое предприятие «Белгосстрах», производимые за счет организации, отражаются по дебету тех счетов, на которых отражается начисление затрат на оплату труда и других выплат работникам, и кредиту счета 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» (п. 59 Инструкции № 50).

затраты на *стажировку* по иностранному языку сотрудников;

Не могут быть прямыми. Косвенные постоянные.

расходы на *подготовку и переподготовку кадров* для работы на вновь организуемых маршрутах;

Не могут быть прямыми. Косвенные постоянные.

расходы на *исследование рынка* нового вида маршрутов;

Не могут быть прямыми. Косвенные постоянные.

расходы по разработке *тем экскурсий* (рецензирование текста и т.п.);

Не могут быть прямыми. Косвенные постоянные.

расходы на *участие в выставках*, иные расходы, относящиеся к формированию (созданию) нового вида маршрутов)

Не могут быть прямыми.  
Зависит от цели участие в выставке

В состав прямых материальных затрат включается стоимость израсходованного сырья и



материалов, составляющих основу производимой продукции, покупных полуфабрикатов, комплектующих изделий и других материалов, стоимость которых может быть прямо включена в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг

В состав прочих прямых затрат включаются иные затраты, которые могут быть прямо включены в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг

Прочие расходы, непосредственно связанные с оказанием туристической услуги

Для обобщения информации о расходах, произведенных в отчетном периоде, но относящихся к будущим периодам, предназначен сч. 97 «Расходы будущих периодов».

С 1 января 2013 года из п. 76 Инструкции № 50 исключена норма, согласно которой к расходам, учитываемым на сч. 97, относятся расходы, *связанные с освоением и подготовкой производств новых видов продукции и технологических процессов, расходы на освоение новых производств, цехов и агрегатов (пусковые расходы), расходы на горно-подготовительные работы, расходы на рекультивацию земель, другие расходы, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим периодам.*

Согласно п. 32 Инструкции № 102 расходы признаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором признаны соответствующие им доходы, независимо от даты проведения расчетов по ним.

Расходы, которые невозможно соотнести с доходами определенного отчетного периода, признаются в бухгалтерском учете в составе расходов того отчетного периода, в котором они были произведены.

Расходы, относящиеся к отчетному периоду, не допускается включать в расходы будущих периодов, отражаемые на сч. 97.

Следовательно, расходы на подготовку (разработку) и формирование новых видов туристических маршрутов (расходы на оплату труда сотрудников, занятых подготовительными работами по освоению новых видов туристических маршрутов) должны признаваться в бухгалтерском учете в составе расходов того отчетного периода, в котором они были произведены.

Для целей налогообложения налогом на прибыль затраты, производимые до начала осуществления деятельности организации, по освоению новых производств, цехов и агрегатов (пусковые расходы), отражаются в порядке, предусмотрен-

ном учетной политикой организации, *но не ранее чем со дня начала осуществления соответственно деятельности организации, эксплуатации производств, цехов и агрегатов.*

Если расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов, то указанные расходы признаются в бухгалтерском учете путем их соответствующего распределения между отчетными периодами.

В конце каждого месяца (отчетного периода) туристические организации распределяют общехозяйственные расходы между видами деятельности, а в туристической деятельности – по объектам учета затрат (отдельным заказам, видам услуг и т.д.).

При рассмотрении льгот по налогу на прибыль выше отмечалось, что для получения льготы необходимо организовать соответствующий аналитический учет. Следовательно, распределение общехозяйственных расходов между видами деятельности может производиться пропорционально выручке (валовому доходу) по осуществляемым видам деятельности либо иным избранным организацией методами.

Распределение общехозяйственных расходов в туристической деятельности по объектам учета затрат (по видам услуг) рекомендуется осуществлять одним из следующих методов:

пропорционально сумме оплаты труда производственного персонала;

пропорционально прямым затратам, отнесенным на объект учета;

пропорционально объему оказанных услуг.

Выбранные методы распределения общехозяйственных расходов (по видам деятельности и по объектам учета) фиксируются организацией в учетной политике и применяются в течение отчетного года.

**ВАЛЕНТИНА ЛЕМЕШ,**  
к.э.н., доцент БГЭУ