

Бухгалтерский учет туристических организаций

В связи со сложившейся в мире ситуацией, вызванной пандемией COVID-19, все более привлекательным для населения становится внутренний туризм. Неудивителен рост числа профильных организаций, переориентировавшихся на данный рынок. В связи с этим напомним особенности бухучета и налогообложения для организаций, оказывающих туристические услуги.

Общие положения

В соответствии с абз. 11 ст. 1 Закона РБ «О туризме» от 25.11.1999 № 326-З (далее – Закон о туризме) составляющими частями туристической деятельности являются туроператорская и турагентская.

Турагентская деятельность включает работу по продвижению и реализации туров, сформированных туроператорами-резидентами, широкому кругу потребителей, в том числе коммерческих клиентов; услуги по бронированию мест в транспортных средствах, временного проживания, проката автомобилей и т.д.

Туроператорская деятельность – это формирование, продвижение и реализация туров посредством туристических агентств или непосредственно туроператорами, в том числе туров, сформированных туроператорами-нерезидентами.

Выделим основные отличия представителей туристической деятельности по системе доходов и принадлежности турпродукта:

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, он всегда есть в наличии у 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

Бухгалтерский учет

Для туристической организации затраты по формированию туристических услуг относятся к текущей деятельности. Они включают в себя расходы, формирующие (п. 8 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утв. постановлением Минфина РБ от 30.09.2011 № 102 (далее – Инструкция № 102)) себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг; управленческие расходы, на реализацию и прочие по текущей деятельности.

Себестоимость туристических услуг определяется организациями, оказывающими их в соответствии с Методическими рекомендациями по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости туристических услуг, утв. постановлением Минспорта и туризма РБ от 23.01.2009 № 2 (далее – Методические рекомендации № 2), в части, в которой они не противоречат Инструкции № 102.

В соответствии с п. 62 Методических рекомендаций № 2 учет затрат, непосредственно связанных с оказанием туристической услуги, осуществляется на сч. 20 «Основное производство», к которому организации могут открыть субсчета для учета затрат по видам туризма (внутренний; выездной; въездной; агроэкотуризм и др.), видам услуг и т.д.

Организация аналитического учета должна обеспечить возможность получения необходимой информации для управления и составления бухгалтерской отчетности, а также информации о себестоимости оказанных услуг.

Последняя включает прямые затраты и распределяемые переменные косвенные затраты, непосредственно связанные с производством туруслуг, относящиеся к реализованному.

К прямым затратам относятся материальные, на оплату труда и прочие (п. 9 Инструкции № 102).

В состав распределяемых переменных косвенных затрат включаются косвенные общепроизвод-

ственные затраты, величина которых зависит от объема производимой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг (п. 9 Инструкции № 102).

Туристическая организация в положении об учетной политике закрепляет перечень прямых и косвенных (в том числе переменных) затрат, а также методику их распределения и порядок списания.

Косвенные относятся к деятельности туристической организации в целом, в момент их возникновения они не могут быть отнесены на определенный вид туристических услуг и включаются в себестоимость соответствующего объекта калькулирования с помощью специальных методов (п. 20 Методических рекомендаций № 2).

Согласно п. 27 Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утв. постановлением Минфина РБ от 29.06.2011 № 50 (далее – Инструкция № 50), сч. 25 «Общепроизводственные затраты» предназначен для обобщения информации о затратах, связанных с обслуживанием и управлением структурными подразделениями основного и вспомогательных производств организации. Затраты, учтенные на нем, списываются в Д-т сч.сч. 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и др.

Ученные на сч. 25 и являющиеся условно-постоянными, затраты могут списываться в Д-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

В соответствии с п. 32 Инструкции № 102 расходы признаются в бухучете 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 составе расходов того времени, в котором они были произведены.

Относящиеся к отчетному периоду расходы не допускается включать в затраты будущих периодов, отражаемые на сч. 97 «Расходы будущих периодов».

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 бухучете в составе расходов того отчетного периода, в котором они были произведены.

Если расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов, то они признаются в бухучете путем их соответствующего распределения между отчетными периодами (п. 33 Инструкции № 102).

Пунктом 72 Методических рекомендаций № 2 к несформированной туристической услуге относится сумма затрат на оказание услуги, которая в данном отчетном периоде не оказана.

Стоимостную величину незавершенного производства на конец отчетного периода показывают остатки по сч.сч. 20 и 23.

В зависимости от принятой учетной политики незавершенное производство туристических услуг оценивается по всем статьям калькуляции либо по прямым производственным затратам.

Пунктом 64 Методических рекомендаций № 2 определено, что расходы туристической организации, относящиеся к общехозяйственным расходам, аккумулируются на сч. 26 «Общехозяйственные расходы».

Справочно. Требования Методических рекомендаций № 2 и Инструкции № 50 приводят разное название одного и того же сч. 26 («Общехозяйственные расходы» и «Общехозяйственные затраты»), то есть налицо коллизия нормативных правовых актов.

В таком случае действуют положения документа, принятого (изданного) позднее (п. 3 ст. 70 Закона РБ «О нормативных правовых актах РБ» от 17.07.2018 № 130-З). Следовательно, в данном случае необходимо руководствоваться нормами Инструкции № 50, так как она является более новым актом. Поэтому далее по тексту используется название сч. 26 «Общехозяйственные затраты», приведенного в данном документе.

Аналитический учет общехозяйственных расходов ведется в разрезе статей затрат, по местам их возникновения и иным признакам.

Согласно п. 28 Инструкции № 50 сч. 26 предназначен для обобщения информации о затратах, связанных с управлением организацией. На нем отражаются начисленная амортизация и затраты на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения, затраты на содержание управленческого персонала, на информационные, аудиторские и другие услуги, другие аналогичные по назначению затраты.

Счет 26 сальдо на отчетную дату не имеет.

Пунктом 10 Инструкции № 102 определено, что к управленческим расходам относятся в организации, осуществляющей промышленную и иную производственную деятельность, условно-постоянные косвенные затраты, связанные с управлением организацией, учитываемые на сч. 26 и списываемые в полной сумме при определении финансовых результатов в Д-т сч. 90 (субсч. 90-5 «Управленческие расходы»), за исключением случаев, установленных законодательством.

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.) (п. 65 Методических рекомендаций № 2).

Распределение общехозяйственных расходов между видами деятельности может производиться пропорционально выручке (валовому доходу) по осуществляемым видам деятельности либо иным избранным организацией методом (п. 66 Методических рекомендаций № 2).

Распределение общехозяйственных расходов в туристической деятельности по объектам учета затрат (по видам услуг) рекомендуется осуществлять пропорционально (п. 67 Методических рекомендаций № 2):

- сумме оплаты труда производственного персонала;
- прямым затратам, отнесенным на объект учета;
- 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 (п. 69 Методических рекомендаций № 2).

Согласно п. 76 Методических рекомендаций № 2 затраты, связанные с продвижением и реализацией туристических услуг (коммерческие расходы), учитываются туристическими организациями на сч. 44 «Расходы на реализацию». В их состав включаются в организации, осуществляющей промышленную и иную производственную деятельность, расходы на реализацию, учитываемые на сч. 44 и списываемые в полной сумме при определении финансовых результатов в Д-т сч. 90 (субсч. 90-6 «Расходы на реализацию») (п. 12 Инструкции № 102).

Выручка от оказания услуги признается в бухгалтерии при соблюдении следующих условий:

- сумма выручки может быть определена; организацией предполагается получение экономических выгод в результате совершения хозяйственной операции;
- степень готовности или завершенность работы, услуги на отчетную дату может быть определена;
- расходы, которые произведены при выполнении работы, оказании услуги, и расходы, необходимые для завершения работы, услуги, могут быть определены Инструкцией № 102.

Следовательно, датой оказания туристических услуг у туроператора, который формирует тур, признается дата, на которую услуги фактически оказаны и потреблены их заказчиком, то есть последний день тура.

В бухгалтерии туроператора выручкой будет вся сумма тура при условии заключения договоров оказания услуг с третьими лицами, оказывающими услуги, которые входят в стоимость тура, так как действующим законодательством не предусматривается уменьшение выручки туроператоров от оказания туристических услуг на суммы расходов на формирование тура.

Согласно п.п. 1.1.1 постановления Минфина РБ от 08.08.2018 № 55 «О дате совершения отдельных хозяйственных операций», при оказании услуги, результаты которой заказчик может использовать по мере ее осуществления в течение срока действия договора, заключенного исполнителем и заказчиком в письменной форме, датой совершения хозяйственной операции является:

последний календарный день каждого месяца оказания услуги и последний день оказания услуги – если срок действия договора превышает один месяц;

последний календарный день месяца начала оказания услуги и (или) день завершения оказания услуги – если срок действия договора не превышает один месяц.

Наличие двух вариантов отражения в учете туристических услуг, результаты которых можно использовать в течение действия договора, предусматривает обязанность организации самостоятельно определить, какой вариант ей наиболее удобен, и закрепить его в своей учетной политике.

Что же касается турагента, который сам не формирует тур, а реализует его на основании догово-

ров комиссии, поручения, заключаемым с туроператорами, то за оказание посреднических услуг по реализации тура он получает комиссионное вознаграждение.

Следовательно, датой оказания посреднических услуг будет дата реализации тура, которая отражена в отчете комиссионера или ином первичном учетном документе, удовлетворяющем требованиям п. 2 ст. 10 Закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности от 12.07.2013 № 57-3, с указанием суммы комиссионного вознаграждения, независимо от даты проведения расчетов с туроператором.

Расходы, как у туроператора, так и у турагента, признаются в бухучете в том отчетном периоде, в котором признаны соответствующие им доходы, независимо от даты проведения расчетов по ним (п. 32 Инструкции № 102).

В бухучете турагента в данном случае выручкой будет сумма комиссионного вознаграждения.

Отражение основных хозопераций

Порядок отражения в бухгалтерском учете основных хозяйственных операций по реализации туристических услуг у туроператора туристу выглядит так:

поступление денежных средств за туристические услуги (Д-т сч.сч. 50, 51, 52, 55, 57 – К-т сч. 62);

выручка от реализации туристических услуг (Д-т сч. 62 – К-т сч. 90-1);

начисление НДС по реализованным туристическим услугам (Д-т сч. 90-2 – К-т сч. 68-2);

- списание фактической себестоимости реализованных туристических услуг (Д-т сч. 90-4 – К-т сч. 20);
- списание управленческих расходов (Д-т сч. 90-5 – К-т сч. 26);

списание расходов на рекламу и других, связанных с продвижением и реализацией туристических услуг (Д-т сч. 90-6 – К-т сч. 44);

финансовый результат (прибыль/убыток) от реализации туристических услуг (Д-т сч. 90-11 (99) – К-т сч. 99 (90-11)).

Справочно. Турист – физическое лицо, совершающее путешествие на период от 24 часов до одного года или осуществляющее не менее одной ночевки в стране (месте) временного пребывания (абз. 10 ст. 1 Закона о туризме).

Отражение в бухгалтерском учете основных хозяйственных операций по реализации туристических услуг у туроператора субъекту туристической деятельности представлено в таблице.

Содержание хозяйственной операции	Д-т сч.	К-т сч.
Выручка от реализации тура турагенту	62	90-1
Задолженность турагента по оплате за реализованный тур	60	62
Начисление НДС по реализованному туристическому туру	90-2	68-2
Списание фактической себестоимости реализованного туристического тура	90-4	20
Списание управленческих расходов	90-5	26
Вознаграждение турагента	44	60
НДС, предъявленный турагентом	18	60
Принятие к вычету НДС, предъявленного турагентом	68-2	18
Списание расходов на рекламу и других, связанных с продвижением и реализацией туристических услуг, в том числе вознаграждение турагента	90-6	44
Финансовый результат (прибыль/убыток) от реализации туристических услуг	90-11 (99)	99 (90-11)
Поступление денежных средств от турагента за реализованный тур за вычетом его вознаграждения	51, 52	62

Справочно. Субъекты туристической индустрии – субъекты туристической деятельности, а также иные юридические и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, осуществляющие деятельность, связанную с удовлетворением потребностей туристов, экскурсантов, возникающих во время совершения туристического путешествия и (или) в связи с этим туристическим путешествием (абз. 6 ст. 1 Закона о туризме).

Порядок отражения в бухгалтерском учете выручки по реализации туров у тургента:

поступление денежных средств за тур от туриста (Д-т сч.сч. 50, 51, 52, 55, 57 – К-т сч. 62-Т «Расчеты с туристом»);

- задолженность туриста за тур и перед туроператором (Д-т сч. 62-Т – К-т сч. 62-О «Расчеты с туроператором»);
- выручка от реализации туристических услуг (Д-т сч. 62-О – К-т сч. 90-1);
- начисление НДС по реализованным туристическим услугам (Д-т сч. 90-2 – К-т сч. 68-2).

ВАЛЕНТИНА ЛЕМЕШ,

кандидат экономических наук, доцент