

3. Емельянова, Т. П. Социальные представления: История, теория и эмпирические исследования / Т. П. Емельянова. – М.: Изд-во «Институт психологии РАН», 2016. – 476 с.
4. Янчук В.А. Введение в современную социальную психологию : учебное пособие для вузов / В.А. Янчук. – Минск : АСАР, 2005. – 767 с.

АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ УЧЕТА ЗАТРАТ У ТУРАГЕНТА

Леонова М.А.,

Институт туризма Белорусского государственного университета физической культуры,
Республика Беларусь

Учет затрат туристических услуг у турагента является актуальной темой в связи с тем, что от правильного отражения затрат напрямую зависит безошибочное определение финансового результата турагента и размер налогов, уплачиваемых в бюджет.

Учет затрат, связанных с оказанием туристических услуг у турагента, ведется на основе первичных учетных документов, оформленных в соответствии с законодательством Республики Беларусь, и должен способствовать достоверному отражению информации на счетах бухгалтерского учета.

Затраты, образующие себестоимость туристических услуг, то есть прямые затраты, в соответствии с их экономическим содержанием группируются по следующим элементам: материальные затраты, расходы на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация основных фондов и нематериальных активов, прочие затраты [1].

Так как турагенты занимаются реализацией туров и не осуществляют производство, то зачастую отечественные туристические предприятия, осуществляющие турагентскую деятельность, отражают прямые затраты организации по дебету счета 44 «Затраты на реализацию» по аналогии с торговыми организациями. В соответствии с Методическими рекомендациями по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости туристических услуг прямые затраты должны отражаться по дебету 20 счета «Основное производство» бухгалтерскими записями, приведенными в таблице 1. Таким образом, отражение затрат по дебету счета 44 «Затраты на реализацию» является ошибочным.

Таблица 1 – Учет прямых затрат у турагента

Дебет	Кредит	Содержание операции
20	10	Стоимость израсходованных материалов, которые являются необходимыми компонентами оказания туристических услуг
20	10/11	Ежемесячное погашение части стоимости специальной одежды, в том числе униформы, используемой работниками основного производства (в соответствии с законодательством)
20	70, 69, 76/2	Расходы, связанные с оплатой труда работников, непосредственно участвующих в оказании туристических услуг
20	02 (05)	Амортизация основных средств (нематериальных активов), используемых непосредственно при оказании туристических услуг
20 18	60 (76)	Услуги сторонних организаций, непосредственно связанные с оказанием туристических услуг*
20	71	Затраты на служебные командировки работников основного производства
20	23	Затраты вспомогательного производства, списанные в себестоимость туристических услуг
20	25	Общепроизводственные затраты, списанные в себестоимость туристических услуг*
20	18	НДС по приобретенным товарам и услугам, включенный в себестоимость туристических услуг, реализованных без НДС
Примечание – * если это предусмотрено учетной политикой организации		

Для обеспечения качественной работы, турагентами могут быть организованы вспомогательные производства (например, подразделения, оказывающие автотранспортные услуги, услуги по размещению туристов и их питанию, иные услуги, являющиеся вспомогательными (подсобными) при оказании туристических услуг), учет затрат которых ведется по счету 23 «Вспомогательные производства» приведенными в таблице 2 записями [2].

Таблица 2 – Учет затрат вспомогательных производств у турагента

Дебет	Кредит	Содержание операции
23	10	Стоимость израсходованных сырья и материалов, использованных во вспомогательном производстве
23	10/11	Ежемесячное погашение части стоимости специальной одежды, используемой работниками вспомогательного производства (в соответствии с законодательством)
23	70, 69, 76/2	Расходы, связанные с оплатой труда работников вспомогательного производства
23	02	Амортизация основных средств, используемых во вспомогательных производствах
23	60 (76)	Услуги сторонних организаций, непосредственно связанные с деятельностью вспомогательного производства
18		

Стоит отметить, что счет 23 «Вспомогательное производство» нечасто используется туристическими организациями, осуществляющими турагентскую деятельность. В то же время ведение обособленного учета затрат, связанных с оказанием сопутствующих услуг по перевозке, размещению, питанию, страхованию, и иных консультационно-информационных услуг, позволяет руководителям осуществлять качественное оперативное управление организацией, а также формировать стратегические планы предприятия и определять перспективные направления развития.

Расходы управленческого характера включают в себя: заработную плату управленческого персонала, представительские расходы, затраты, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров, налоги, взносы и сборы, начисляемые в соответствии с законодательством Республики Беларусь, расходы на оплату услуг связи, банков, Интернет-провайдеров, расходы на содержание и обслуживание технических средств управления, амортизацию основных средств и нематериальных активов, лизинговые платежи и прочие расходы, связанные с управлением организацией. Эти затраты отражаются по счету 26 «Общехозяйственные расходы» бухгалтерскими записями, приведенными в таблице 3.

Таблица 3 – Учет общехозяйственных расходов у турагента

Дебет	Кредит	Содержание операции
26	10	Стоимость израсходованных сырья и материалов, относимых к общехозяйственным расходам
26	70, 69, 76/2	Расходы, связанные с оплатой труда работников аппарата управления
26	02(05)	Амортизация основных средств (нематериальных активов) общехозяйственного назначения
26	60 (76)	Услуги сторонних организаций, относимые на затраты общехозяйственного назначения
18		
26	71	Затраты на служебные командировки управленческого персонала
26	68/1 (97)	Суммы налога на недвижимость и (или) земельного налога, включенные в состав общехозяйственных затрат
90/5	26	Общехозяйственные затраты, списанные в состав управленческих расходов

При реализации туров, сформированных туроператорами, предназначенных для потребления третьими лицами, организации, осуществляющие турагентскую деятельность, не имеют права включать в стоимость тура сумму собственных затрат.

В соответствии с этим учет сумм, подлежащих перечислению туроператорам и иным сторонним организациям, должен осуществляться обособленно на счетах расчетов, что в бухгалтерском учете отражается записями, приведенными в таблице 4.

Таблица 4 – Учет услуг сторонних организаций, включенных в стоимость туристических услуг турагента

Дебет	Кредит	Содержание операции
50	62	Денежные средства, поступившие в кассу турагента от покупателя туристических услуг в виде аванса
51	50	Передача денежных средств, поступивших от покупателя туристических услуг, из кассы организации в банк
51	62	Денежные средства, поступившие на расчетный счет от покупателя туристических услуг в виде аванса
60(76)	51	Перечислена стоимость тура, подлежащая оплате туроператору согласно заключенным договорам, имеющим посреднический характер (договор комиссии, договор поручения) и стоимость иных услуг сторонних организаций
62	60 (76)	Уменьшение стоимости туристических услуг, оказанных турагентом, на сумму, причитающуюся туроператорам и иным сторонним организациям согласно заключенным договорам
62	90/1	Выручка от реализованных туристических услуг (сумма вознаграждения, причитающаяся турагенту)

По окончании отчетного периода затраты по реализации туристических услуг турагентом отражаются с использованием субсчетов счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» [3]. И в бухгалтерском учете туристической организации, осуществляющей турагентскую деятельность, будут отражены приведенными в таблице 5 записями.

Таблица 5 – Учет реализации туристических услуг турагента

Дебет	Кредит	Содержание операции
62	90/1	Выручка от реализованных туристических услуг, оказанных собственными силами
90/2	68/2	Сумма начисленного НДС, подлежащего уплате в бюджет
90/4	20	Себестоимость туристических услуг, оказанных собственными силами
90/5	26	Общехозяйственные затраты, списанные в состав расходов по текущей деятельности
90/6	44	Расходы на реализацию, списанные в состав расходов по текущей деятельности
90/11	99/1	Прибыль от реализации туристических услуг, участвующая в налогообложении
99/1	90/11	Убыток от реализации туристических услуг, участвующий в налогообложении

Пример. У турагента на 01 марта 2017 года имеются начальные остатки по счетам: 20 «Основное производство» – 756,17 рублей, 26 «Общехозяйственные затраты» – 459,14 рублей. Хозяйственные операции за рассматриваемый период отражены в приведенной таблице 6.

Таблица 6 – Хозяйственные операции, произошедшие за отчетный период у турагента

Дебет	Кредит	Сумма	Содержание операции
С _н (20)		756,17	Начальное сальдо по счету 20 «Основное производство»
С _н (26)		459,14	Начальное сальдо по счету 26 «Общехозяйственные затраты»
26	10/312	160	Списано топливо по служебному автомобилю
20	02	32,68	Начислена амортизация основных средств туристической компании
26	02	168	Начислена амортизация основных средств общехозяйственного назначения
26	71	7	Отражены затраты по командировкам директора
20	71	14	Отражены затраты по командировкам работников основного производства
50	62	29 723,78	Отражено поступление аванса от покупателей туров в кассу организации
50	62	2 713,20	Отражено поступление в кассу организации денежных средств за оказанные сопутствующие услуги туристам
51	50	32 436,98	Отражено поступление денежных средств из кассы на расчетный счет организации
62	60(76)	25 859,69	Отражено уменьшение стоимости туристических услуг на сумму, причитающуюся туроператору (87 % от стоимости туров)

Продолжение таблицы 6

Дебет	Кредит	Сумма	Содержание операции
20	70	561,79	Отражено начисление заработной платы работников, непосредственно связанных с реализацией туристических услуг
26	70	341,11	Отражено начисление заработной платы управленческого персонала
20	69	191,01	Отражены начисления в ФСЗН по работникам, непосредственно связанных с оказанием туристических услуг ($561,79 \times 34\% = 191,01$)
26	69	115,98	Отражены начисления в ФСЗН по аппарату управления ($341,11 \times 34\% = 115,98$)
20	76/2	3,37	Отражены взносы в Белгосстрах по работникам, непосредственно связанных с созданием туристических услуг ($561,79 \times 0,6\% = 3,37$)
26	76/2	2,05	Отражены взносы в Белгосстрах по аппарату управления ($341,11 \times 0,6\% = 2,05$)
44	60	758,96	Отражены затраты на содержание WEB-сайта и услуг Интернет-провайдеров
62	90/1	6 577,29	Отражена выручка от реализации туристических услуг, оказанных собственными силами ($29\,723,78 - 25\,859,69 + 2\,713,20 = 6\,577,29$)
90/2	68/2	1 096,22	Отражен НДС от выручки, подлежащий уплате в бюджет ($6\,577,29 \times 20/120 = 1\,096,22$)
Д ₀ (20)		802,85	Дебетовый оборот по счету 20 «Основное производство» ($32,68 + 14 + 561,79 + 191,01 + 3,37 = 802,85$)
90/4	20	1 559,02	Списана производственная себестоимость в затраты по текущей деятельности ($756,17 + 802,85 = 1\,559,02$)
Д ₀ (26)		794,14	Дебетовый оборот по счету 26 «Общехозяйственные расходы» ($160 + 168 + 7 + 341,11 + 115,98 + 2,05 = 794,14$)
90/5	26	1 253,28	Списаны управленческие расходы в затраты по текущей деятельности ($459,14 + 794,14 = 1\,253,28$)
90/6	44	758,96	Списаны расходы на реализацию
90/11	99/1	1 909,81	Отражена прибыль от реализации туристических услуг, участвующая в налогообложении (99/1) ($6\,577,29 - 1\,096,22 - 1\,559,02 - 1\,253,28 - 758,96 = 1\,909,81$)
99/3	68/3	343,77	Отражен налог на прибыль (99/3), подлежащий уплате за истекший отчетный период ($1\,909,81 \times 18\% = 343,77$)

Таким образом, в рассмотренном примере турагентом отражены все затраты отчетного периода, определен финансовый результат от реализации туров, сформированных туроператором, и оказания сопутствующих услуг для туристов, начислен налог на прибыль.

Согласно действующему законодательству прямые затраты полностью включаются в себестоимость туристических услуг, и их учет ведется по счету 20 «Основное производство», а иные затраты, распределяются пропорционально объемам реализации. Еще одной отличительной особенностью является отражение выручки у турагента на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» в размере комиссионного вознаграждения от туроператора, а также полной стоимости оказанных сопутствующих услуг.

Следовательно, наиболее распространенными ошибками является отнесение затрат на счет 44 «Расходы на реализацию», а также отражение по кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» полной выручки от реализации без учета выплат, причитающихся туроператору и иным сторонним организациям. Эти ошибки приводят к сложностям в определении финансового результата и расчете суммы налога на прибыль, подлежащей уплате в бюджет. Только правильное ведение бухгалтерского учета в соответствии с действующим законодательством будет способствовать верному определению финансового результата, более конструктивному и информативному анализу текущей деятельности, а также позволит руководству безошибочно определять основные направления развития предприятия.

1. Об утверждении методических рекомендаций по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости туристических услуг: Постановление Министерства спорта и туризма Республики Беларусь от 23.01.2009 № 2;