

Таштанова Н.Н.

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА ПО РЕАЛИЗАЦИИ
ТУРИСТСКИХ ПРОДУКТОВ В УСЛОВИЯХ РЕАЛИЗАЦИИ
МЕЖДУНАРОДНОГО СТАНДАРТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

N.N. Tashtanova

**IMPROVING THE ORGANIZATION OF ACCOUNTING FOR THE TOURISM
PRODUCT IMPLEMENTATION IN THE IMPLEMENTATION OF
INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD**

УДК: 657.2222 Т-25

Целью предприятий туристской деятельности является формирование турпродукта, его продвижение и реализация потребителям т.е. туристам. Учет выручки от реализации турпродуктов предприятиями туристского бизнеса осуществляется в соответствии с МСФО 18. Продажа турпродуктов производится разными каналами на основе договоров. Для учета реализации турпродуктов целесообразно использовать синтетические счета бухгалтерского учета по видам туризма.

The purpose of the enterprises of the tourist activity is the creation of tourist product, its promotion and sale to consumers is tourists. Accounting for proceeds from the sale of travel products by enterprises of tourist business in accordance with IAS 18. Sale of travel products produced by different channels on a contract basis. To account for the implementation of tourism products is advisable to use synthetic accounts of accounting for the types of tourism.

В современной экономике Казахстана рынок туристских услуг формируется на основе предпринимательской деятельности и характеризуется как совокупность экономических отношений между хозяйствующими субъектами, целью деятельности которых является формирование и продвижение туристского продукта потребителям. В настоящее время в отечественном туризме работает около 1100 туристских фирм с объемом продаж более 13,4 млн. тенге в год.

Для казахстанских предпринимателей деятельность в туристско-экскурсионной сфере относительно новый вид бизнеса, который может приносить большие доходы.

Кругооборот хозяйственных средств завершается в процессе реализации. Выручка, полученная от продажи продукции, используется предприятием для возобновления процессов снабжения и производства, на материальное поощрение работников и т.д.

В процессе реализации продукция, произведенная данным предприятием, передается другому предприятию. Последний, уплачивает предприятию-поставщику оптовую цену продукции (продажную стоимость).

Совокупный доход туристского предприятия состоит из доходов от основной и неосновной деятельности.

Доходы от основной деятельности турфирмы-туроператора (непосредственного производителя туристских услуг разных производителей) включают:

- доход от реализации турпродукта в виде пакета туристских услуг (турпакета);
- доход от реализации отдельных туристских услуг (например, авиабилетов);
- доход от предоставления информационных услуг в сфере туризма;
- доход от посреднической деятельности при оформлении виз, загранпаспортов, страховых полисов и т.д.;
- доход от экскурсионной деятельности;
- доход от реализации сопутствующих туристских товаров (картографическая продукция, открытки, сувениры, специальное снаряжение и т.д.);
- прочие доходы от основной деятельности.

Аналогичными являются доходы от основной деятельности турфирмы-турагента, приобретающей у туроператора готовые турпакеты для их последующей реализации конечному потребителю - туристу.

Аспекты, связанные с возникновением и учетом выручки от реализации регламентированы МСФО 18 "Доход"

Согласно данного стандарта, выручка - валовое поступление экономических выгод за определенный период в ходе обычной деятельности предприятия, приводящее к увеличению собственного капитала, не связанного с взносами участников собственного капитала.

Источниками выручки и основанием для возникновения счетов к получению являются продажа товаров и предоставление услуг.

В туристских организациях их "готовой продукцией" является туристский продукт, созданный данным предприятием - туроператором.

Реализация турпродукта осуществляется на основе договора, который заключается в письменной форме и должен соответствовать казахстанскому законодательству. Законом РК "О туристской деятельности в Республике Казахстан" дано определение, что договор на туристское обслуживание - соглашение между туроператором или турагентом и туристом по возмездному оказанию туристских услуг [1, с. 3].

В туристской деятельности целесообразно использовать два типа договоров:

1. между туристской фирмой и туристом;
2. между туристской фирмой и контактирующими с ней организациями.

Как отмечалось выше, согласно Закона РК "О туристской деятельности в Республике Казахстан" отношения между туристской фирмой и туристом являются отношениями по возмездному оказанию услуг, где сторонами выступают заказчик (турист) и исполнитель (туроператор или турагент).

Договорные отношения туристской фирмы и туриста складываются как отношения продавца (исполнителя) и покупателя (заказчика). Вступая в договорные отношения с туристской фирмой турист рассчитывает в конечном итоге получить необходимые ему набор услуг в виде тура. Организация туристской деятельности, в свою очередь предоставляет туристу не сами услуги, а права на них. При это туристу гарантируется получение в определенное время и в определенном месте услуг, осуществляемых контрагентами туристской фирмы, не имеющих прямых договорных отношений с данным туристом. К примеру, гарантия проживания в трех звездочном отеле, трехразовое питание, трансфер, экскурсионное обслуживание с соответствующими программами и т.д.

Приобретаемая туристом совокупность прав на набор услуг, как правило, оформляется организацией туристской деятельности в виде путевки. Отсюда можно сказать, что "путевка" является конечным продуктом деятельности туристской фирмы и соответственно предметом его реализации.

Специфика туристской деятельности не позволяет туроператору (т.е. исполнителю) лично выполнять все условия договора. Поэтому он вынужден поручать выполнения некоторых своих обязанностей третьим лицам (турагентам, соисполнителям), оставаясь при этом ответственным перед заказчиком (туристом) за их выполнение. Туроператор, в данном случае, может поручить турагенту выполнение определенных действий (заключение с туристом договора на оказание услуг от своего имени или от имени третьего лица и др.). Третьим лицом поручение может выполняться либо за свой счет, либо за счет поручающего. Турист же, согласно заключенного договора, вправе потребовать от туристской организации предоставления ему всех услуг, входящих в данный тур, независимо от того, кем они оказываются.

В туристской деятельности к существенным условиям договора следует отнести:

- информацию о туроператоре и турагенте (продавце), включая данные о лицензии на осуществление туристской деятельности, его юридический адрес и банковские реквизиты;
- сведения о туристе (покупателе) в объеме, необходимом для реализации туристского продукта;
- достоверную информацию о потребительских свойствах туристского продукта, включая

информацию о программе пребывания и маршруте путешествия, об условиях безопасности туристов, о результатах сертификации туристского продукта;

- дату и время начала и окончания путешествия, его продолжительность;
- порядок встречи, проводов и сопровождения туристов;
- права, обязанности и ответственность сторон;
- розничную цену туристского продукта и порядок его оплаты;
- минимальное количество туристов в группе, срок информирования туриста о том, что путешествие не состоится по причине недобора группы;
- условия изменения и расторжения договора, связи с этим споров и возмещения убытков сторон;
- порядок и сроки предъявления претензий туристов.

Реализация турпродукта производится по цене реализации, устанавливаемой туристской организацией самостоятельно с учетом рыночных цен на аналогичную туристский продукт и спросом на данный продукт.

В бухгалтерском учете доход (выручка) от реализации туристского продукта отражается только в момент его отпуска покупателю и предъявлению платежных документов на оплату.

Рекомендуем для определения результата от реализации туристского продукта по отгрузке в учетной политике предприятий туристской деятельности записать: "реализация по началу тура" или "реализация по окончании тура". В зависимости от этого доход (выручка) будет определяться в первый или последний день тура.

Продажная цена турпродукта включает, кроме полной себестоимости, косвенные налоги и прибыль. Практика и анализ, проведенный по туристской деятельности Казахстана, показывает, что норма прибыли для туристских организаций обычно составляет не менее 30%, ее величина корректируется с учетом спроса, предложений и уровня конкуренции на рынке туристских услуг. Так, к примеру в туристской фирме "Отан" (г.Алматы) норма прибыли установлена в размере 50%. В туристской фирме "Глобус" (Акмолинская область г.Щучинск) норма прибыли установлено 40%. Имеют место, где норма прибыли устанавливались и до 90% (Корпорация "Cenhral Asia Tourism Corporation" г.г. Алматы, Актау, Атырау) Однако, фирма по мере спроса, уровня конкуренции могут уменьшать или увеличивать данную норму.

В документообороте туристских фирм основным документом является туристская путевка и ваучер. На основе Закона РК "О туристской деятельности в Республике Казахстан" туристская путевка - документ, подтверждающий право на получение комплекса туристских услуг, а туристский ваучер - документ, подтверждающий

право туриста на услуги, входящие в состав тура, и факт их оплаты. [1, с.3- 4]

Для учета туристского продукта рекомендуем открыть счет 1320 "Туристский продукт" вместо 1320 "Готовая продукция". В том случае, если турфирма (туроператор) формирует турпродукты по различным видам туризма (пеший туризм, "шоп-туризм", экологический туризм, познавательный туризм, оздоровительный туризм) то целесообразно открыть для счета 1320 "Туристский продукт" субсчета. Например, 1321 "Туристский продукт"- Шоп-туризм", 1322 "Туристский продукт -Оздоровительный туризм" 1323 "Туристский продукт - Паломнический туризм", 1324 "Турпродукт -Экологический туризм", и т.д. Такое разделение видов туризма по субсчетам поможет бухгалтерии организовать учет туристских продуктов таким образом, чтобы можно было проводить анализы на какой вид туризма есть большой спрос; какой вид туризма является доходным для фирмы, где наблюдаются большие издержки т.е это позволит принять определенные управленческие решения руководству турфирмы.

В туристской деятельности все многообразие способов реализации туристских продуктов можно свести к двум типам каналов сбыта:

- прямым;
- косвенным.

Прямые каналы сбыта обеспечивают непосредственную связь туристской организации - производителя (туроператора) с потребителем (туристом). Однако производители (турпродукты) могут не ограничиваются только прямыми каналами сбыта, ибо создание и функционирование собственной сбытовой сети требует больших финансовых вложений. Другим каналом сбыта туристских продуктов является косвенной т.е. через посредника. (турагента).

Как показывает практика, в настоящее время крупные туристские фирмы при осуществлении сбытовой политики используют следующие каналы сбыта своей продукции:

- открытие собственных представительств, агентства в различных районах города или в других городах страны, а также за рубежом;

- заключение франчайзингового соглашения с независимым турагентством (ему предлагается торговая марка, каталоги, прайс-листы и т.д);

- заключение агентского соглашения, при котором стороны берут на себя определенные обязательства - соглашения;

- заключение между туристскими фирмами агентского соглашения, не имеющего каких-либо ограничений.

Собственная сбытовая сеть туроператора может быть представлена представительствами, филиалами, салонами по продажам расположенными в одном городе, или в нескольких городах. Казахстана, или за рубежом. Их количество зависит от материальных возможностей туроператора и объема операций, выполняемых им на

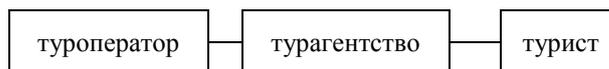
туристском рынке. Так к примеру, Корпорация "Cenhral Asia Tourism Corporation" являясь ведущим туристским агентством г. Алматы, имеет представительства в городах Астана, Актау, Атырау Учредил Корпорацию "Cenhral Asia Tourism Corporation" в 1993 году г-н Киндлер Фолке Фон Кноблех, который является представителем ASTA (Американской Ассоциации Туристских агентств), WATA (Мировая Ассоциация Туристских агентств) и международной сети туристских услуг "American Express" (основана 1850 г) в Республике Казахстан. Реализацию услуг данная корпорация осуществляет в основном через свои представительства. Кроме этого данная корпорация сотрудничает с более чем 200 туристскими агентствами в Казахстане.

С экономической точки зрения активная сбытовая политика крупных туроператорских фирм через собственные каналы сбыта, не всегда оправдана. Продажа своих туров через агентскую сеть позволяет туроператорам экономить огромные средства на рекламе, заработной плате персонала, на аренде помещений и вложить их в развитие своей агентской сети, а также за счет освободившихся ресурсов повысить качество подготовки турпродукта. Например, в Германии, Испании, Швейцарии туроператорам законодательно запрещено продавать свои туры.

В зарубежной практике расширение каналов сбыта турпродуктов и услуг туроператорами широко используется не только собственные каналы сбыта, но и сбытовая сеть турагентств-посредников. При этом туроператор тщательно выбирает потенциального партнера, изучает его надежность и деловую активность, заключает с ним агентское соглашение, проводит его обучение методам работы или инструктаж, снабжает документацией и рекламно-информационными материалами. Иногда западные туроператоры прибегают даже к конкурсу при выборе агента.

Турагент - специализированное предприятие сферы туризма, занимающееся непосредственно продажей туров различных туроператоров, а также отдельных услуг туристам (транспортных, услуг оформления выездных документов, продажа туристской литературы и т.д.).

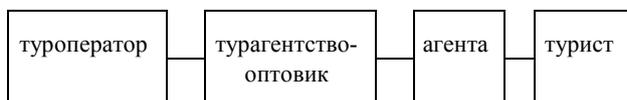
В Казахстане организации туристской деятельности в основном представлены как малые и средние туроператорские фирмы, поэтому рекомендуем использование схемы:



Крупные туроператоры привлекают множество посредников для реализации сбытовой деятельности, что требует создание разветвленной дилерской сети. В большинстве случаев работу по созданию разветвленной дилерской сети крупный туроператорсам не выполняет, а поручает ее турагентству-оптовому. Исходя из этого можно использовать другую схему:



Вместе с тем следует отметить, что в настоящее время значительная часть продаж совершается не в турагентствах, а агентами вне офиса. Поэтому можно рекомендовать еще одну схему канала сбыта турпродукта:



Агент работает по методу прямой продажи и находит клиента, прежде всего из круга своих знакомых и родственников, по рекомендации, на службе, в общественных организациях.

Сотрудничество турфирм оформляется либо франчайзинговым соглашением, либо агентским соглашением (договором). Так например, между туроператором ТОО "Еркин Аламан" (г. Алматы) и турагентом ТОО "Отан" (г. Алматы) заключен договор. Предметом договора является реализация путевок в Отель "Центр Тусовки Алма-Ата", Кыргызская Республика, Иссык-кульская обл. с. Бостерн. и других путевок.

Обычно в агентском соглашении участвуют два участника: принципал и агент. Принципал - лицо, поручающее выполнить определенные услуги, а агент - лицо, принимающее поручение. В нашем примере: турфирма "Еркин Аламан" выступает в роли принципала, а турфирма "Отан" - в роли агента. Обычно принципал - юридическое лицо, а агентом может быть как юридическое, так и физическое лицо.

В договоре центральными статьями соглашения являются условия выплаты комиссионных вознаграждений агенту. Устанавливаются порядок, размер, валюта, а также сроки выплат вознаграждений. Так, согласно договора турфирмой "Еркин Аламан" установлены комиссионные вознаграждения турагенту (фирме "Отан"):

- при реализации в Отель "Центр Тусовки Алма-Ата" не менее 10 туристских путевок на период июль-август :
 - на номера класса "стандарт" - 5 %,
 - на номера класса "люкс" и "апартамент" - 10 %,
 - на период межсезонья (сентябрь - июнь) - 10% на все категории номеров.

Как было отмечено выше, согласно МСФО 18 доход включает только валовые поступления экономических выгод, полученных организацией и подлежащих получению им на свой собственный счет. При этом суммы, полученные в пользу третьего лица, также как налоги на товары и услуги и налог на добавленную стоимость, не являются экономическими выгодами, поступающими в организацию, и не ведут к увеличению собственного капитала. Поэтому они исключаются из дохода. Что касается в туристской деятельности - при агентских отношениях валовой приток экономических выгод включает суммы, собираемые в пользу принципала, которые не ведут к увеличению собственного капитала организации. Суммы, полученные в пользу принципала, не являются доходом. Доходом будет являться сумма комиссионного вознаграждения.

Выручка (доход) от реализации турпродукта целесообразно вести на отдельном счете. На счетах по МСФО доход от реализации турпродуктов предлагаем отразить на счете 6010 "Доход от реализации продукции и оказания услуг" с выделением доходов по видам туризма. Например 6011 "Доход от реализации турпродукта - "шоп туризма", 6012 "Доход от реализации путевки познавательного тура" и т.д.

Для учета себестоимости реализованных турпродуктов" целесообразно открыть счет 7010 "Себестоимость реализованной продукции и оказанных услуг" аналитические счета. Так к примеру, 7011 "Себестоимость реализованной путевки - шоп туризма", 7012 "Себестоимость реализованной путевки познавательного тура" и т.д.

Финансовые результаты деятельности предприятия характеризуются суммой полученного дохода и уровнем рентабельности. Главной целью любого хозяйствующего субъекта является получение прибыли (дохода). В условиях рынка прибыль (доход) играет важную роль в экономике хозяйства, так как является внутренним источником собственных средств предприятия.

Таким образом, учет реализации турпродуктов на предприятиях туристской деятельности целесообразно вести по видам туризма на отдельных синтетических счетах бухгалтерского учета.

Литература:

1. Закон РК "О туристской деятельности в Республике Казахстан", от 13 июня 2001г., № 211 - II ЗРК (с изменениями и дополнениями от 1 апреля 2007.)

Рецензент: д.э.н., профессор Сейдахметова Ф.С.