

МЕТОДИКА УЧЕТА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ УСАДЕБ, ЗАНИМАЮЩИХСЯ СЕЛЬСКИМ ТУРИЗМОМ, ПРИ ИСПОЛЬЗОВАНИИ УПРОЩЕННОЙ ЖУРНАЛЬНО- ОРДЕРНОЙ ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Н. Ф. Авдевич

Форма бухгалтерского учета определяется количеством, структурой и внешним видом учетных регистров, последовательностью связи между документами, регистрами и способом ведения учетных записей в них [5, с. 53].

В связи с тем, что сельский туризм в настоящее время развивается в двух направлениях: на базе частных домов и на базе фермерских (крестьянских) хозяйств, считаем рациональным предложить в первом случае простую форму бухгалтерского учета, а во втором – упрощенную журнально-ордерную.

Применение упрощенной журнально-ордерной формы учета обусловлено и тем, что с привлечением фермером большого числа количества наемных работников, а также в случае приобретения им нескольких сельских домиков учитывать хозяйственные операции при помощи простой формы бухгалтерского учета не представляется возможным. Поэтому для своевременного и реального отражения конечного финансового результата осуществляемой деятельности сельской усадьбы, проведения всестороннего анализа туристских потоков необходима организация бухгалтерского учета за отчетный период с использованием метода «двойной записи» и соответствующих синтетических и аналитических счетов.

При использовании упрощенной журнально-ордерной формы бухгалтерского учета владельцы усадеб применяют следующие первичные документы: ТГН-1, счет-фактура «Ведомость на закупку сельскохозяйственных продуктов у населения», табель учета использования рабочего времени, которые служат основанием для заполнения таких учетных регистров, как: Журнал регистрации хозяйственных операций, Журнал учета основных средств, Книгу регистрации оказываемых услуг, Журнал учета производственных запасов и материалов, Журнал учета затрат на оказание туристских услуг, Журнал учета денежных средств и расчетов, Журнал учета

прибылей (убытков) и фондов, Сводная ведомость, Отчет о финансовых результатах.

Основным регистром бухгалтерского учета при использовании упрощенной журнально-ордерной формы служит Журнал регистрации хозяйственных операций. Указанный документ является комбинированным регистром, который содержит все применяемые в сельской усадьбе счета и позволяет вести учет хозяйственных операций по каждому из них. Заполнение Журнала регистрации хозяйственных операций начинается с записей сальдо по всем счетам сельской усадьбы на начало отчетного месяца. Затем в хронологическом порядке в графе «Содержание хозяйственных операций» отражаются все операции за отчетный период с проставлением сумм как по дебету, так и по кредиту соответствующих счетов. В конце каждого месяца владелец усадьбы должен подсчитать обороты за месяц и сальдо на конец месяца.

Журнал учета основных средств предназначен для отражения синтетической и аналитической информации по счетам 01 «Основные средства», 02 «Амортизация основных средств». В данном учетном регистре выделено три раздела.

Первый и второй разделы «Синтетический учет основных средств» и «Учет амортизации основных средств» отражают только обобщенную информацию о наличии и движении основных средств, а также о суммах начисленной и списанной амортизации.

Третий раздел «Аналитический учет основных средств и начисленной амортизации» является аналитическим; в нем записи производятся по каждому объекту основных средств, имеющихся в распоряжении сельской усадьбы. Структура этого учетного раздела схожа с Книгой учета основных средств и начисленной амортизации при простой форме бухгалтерского учета. Данный раздел книги содержит исходные сведения для заполнения Книги регистрации оказываемых

услуг, где владелец усадьбы производит расчет стоимости проживания в сельской усадьбе и стоимости дополнительно оказываемых услуг. Содержание указанного учетного регистра одинаково как при простой, так и при упрощенной журнально-ордерной форме бухгалтерского учета.

В связи с тем, что имеющиеся в сельской усадьбе основные средства предназначены только для отдыха, досуга и развлечений, владелец усадьбы должен применять линейный способ начисления амортизации.

Кроме того, следует учитывать, что здания и сооружения, транспортные средства, машины, оборудование и другие основные средства, независимо от их технического состояния, могут подлежать переоценке. Решение о переоценке основных средств владелец усадьбы принимает самостоятельно.

Учет производственных запасов и материалов следует вести в Журнале производственных запасов и материалов, в котором

записи производятся по счету 10 «Материалы» в разрезе наименований и видов материальных ценностей с указанием сальдо на начало и конец отчетного месяца, оборотов за месяц.

Наиболее важным этапом в организации бухгалтерского учета деятельности сельской усадьбы является достоверный учет всех затрат, связанных с оказанием туристских услуг. Учет затрат следует вести на счете 20 «Основное производство».

Предлагаемая номенклатура затрат для сельских усадеб (см. табл. 1) составлена исходя из Основных положений о составе затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), утвержденных Министерством экономики (№19-12/397 от 26.01.1998), Министерством статистики (№01-21/8 от 30.01.1998), Министерством труда (№03-02-07/300 от 30.01.1998) Республики Беларусь (с последующими дополнениями и изменениями) [7].

Таблица 1

Предлагаемая номенклатура затрат для сельских усадеб

Номер статьи	Наименование элементов и статей затрат
<i>Материальные затраты</i>	
1	Приобретенные со стороны продукты питания
2	Покупные материалы, используемые в процессе оказания услуг
3	Расходы на ремонт основных средств
4	Расходы на топливо, газ, электроэнергию, водоснабжение для производственных нужд
5	Содержание и ремонт транспортных средств
<i>Расходы на оплату труда</i>	
6	Выплата заработной платы за фактически выполненную работу, оказанные услуги, исчисленная исходя из сдельных расценок и тарифных ставок
<i>Отчисления на социальные нужды</i>	
7	Отчисления в Фонд социальной защиты населения
<i>Амортизация основных средств</i>	
8	Амортизационные отчисления
<i>Прочие затраты</i>	
9	Платежи за землю
10	Уплата страховых взносов
11	Плата по процентам за банковские кредиты и ссуды
12	Расходы на рекламу

Кроме счета 20 «Основное производство» для учета затрат в сельской усадьбе можно выделить такие счета, как 26 «Общехозяйственные расходы» и 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Расходы, которые прямо не относятся к туристской деятельности, первоначально следует отражать по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы». К таким расходам относятся: амортизация основных средств

общехозяйственного назначения, оплата труда бухгалтера, приобретение бланков строгой отчетности (приходные и расходные кассовые ордера). В конце отчетного периода рекомендуем общехозяйственные расходы с кредита счета 26 «Общехозяйственные расходы» списывать в дебет счета 99 «Прибыли и убытки», используя систему учета затрат – «директ-костинг». Такое предложение основывается на том, что в основу метода «директ-костинг»

заложен следующий достаточно прозрачный признак: условно-переменные затраты возникают только на основе оказанных посетителям усадьбы туристских услуг (счет 20 «Основное производство»), а условно-постоянные затраты (счет 26 «Общехозяйственные расходы») должны покрываться в любом случае независимо от объема оказанных услуг.

Поэтому прибыль за отчетный период, рассчитанная по методу «директ-костинг», более тесно связана с объемом оказанных услуг, чем при использовании метода калькуляции с полным распределением затрат.

При использовании системы «директ-костинг» сумма общехозяйственных расходов за отчетный период показывается в Отчете о финансовых результатах отдельной строкой. Следовательно, их влияние на величину прибыли сельской усадьбы видно без проведения глубокого анализа. Данное обстоятельство особенно важно при наличии устойчивой тенденции роста удельного веса общехозяйственных расходов в себестоимости туристских услуг.

Следует отметить, что затраты на приобретение и строительство новых объектов основных средств учитываются отдельно по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и списываются в дебет счета 01 «Основные средства» только после ввода объекта в эксплуатацию. Также по дебету указанного счета накапливаются проценты по краткосрочным и долгосрочным банковским кредитам и займам, полученным для приобретения основных средств, уплаченные после ввода основных средств в эксплуатацию. Затем в конце года списываются на увеличение стоимости конкретных основных средств.

Для учета затрат, связанных с оказанием туристских услуг, в усадьбах рекомендуем использовать Журнал учета затрат на оказание туристских услуг, который следует вести по разделам: «Сводная ведомость учета затрат»; «Общехозяйственные расходы»; «Вложения во внеоборотные активы».

Владельцы сельских усадеб в процессе осуществления туристской деятельности вступают в различные расчетные взаимоотношения по вопросам приобретения товарно-материальных ценностей и оказанию туристских услуг. Указанные виды расчетов производятся в денежной форме. Поэтому для учета денежных средств, долгосрочных и краткосрочных кредитов банка (займов), расчетов с дебиторами и кредиторами рекомендуем использовать Журнал учета денежных средств

и расчетов, в котором целесообразно выделить семь разделов:

Раздел 1: «Учет денежных средств в кассе».

Раздел 2: «Учет денежных средств на расчетном счете».

Раздел 3: «Учет расчетов по кредитам и займам».

Подраздел 3.1: «Учет расчетов по краткосрочным кредитам и займам».

Подраздел 3.2: «Учет расчетов по долгосрочным кредитам и займам».

Раздел 4: «Учет расчетов с бюджетом».

Раздел 5: «Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению».

Раздел 6: «Учет расчетов с персоналом по оплате труда».

Подраздел 6.1: «Аналитический учет расчетов с персоналом по оплате труда».

Раздел 7: «Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами».

При ведении кассовых операций владелец сельской усадьбы должен соблюдать требования Правил ведения кассовых операций и расчетов наличными денежными средствами в Республике Беларусь, утвержденных Постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь №57 от 26 марта 2003 г.

Владелец сельской усадьбы может получать как краткосрочные, так и долгосрочные кредиты для расширения своей деятельности. При этом владелец усадьбы может получить льготный кредит из специального фонда в случае направления денежных средств на развитие инфраструктуры сельской местности.

Для синтетического учета расчетов по оплате труда наемных работников следует использовать Раздел 6: «Учет расчетов с персоналом по оплате труда» Журнала учета денежных средств и расчетов. Здесь целесообразно отражать только обобщенную информацию о начислении и выплате заработной платы наемным работникам с использованием счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Подраздел 6.1: «Аналитический учет расчетов с персоналом по оплате труда» содержит аналитическую информацию по каждому привлеченному работнику. По своей структуре и содержанию указанный регистр аналогичен Табелю учета рабочего времени, выполненных работ и начисления заработной платы, который рекомендован при использовании простой формы бухгалтерского учета.

Неотъемлемой частью деятельности лубой сельской усадьбы является реализация туристских услуг. В связи с этим, для отражения данного процесса рекомендовано использовать счет 90 «Реализация».

Аналитический учет реализации оказанных услуг следует вести в Журнале учета прибылей (убытков) и фондов в разделе 1: «Учет реализации туристских услуг».

Раздел 2: «Учет прибылей (убытков)» предназначен для отражения операций по счету 99 «Прибыли и убытки». В данном регистре учета записи производятся отдельно по прибыли и по убыткам, полученным в результате оказания услуг туристам. Следует отметить, что в случае необходимости владелец сельской усадьбы может открыть к счету 99: «Прибыли и убытки» следующие субсчета:

субсчет 1 – «Прибыль (убыток) от основной деятельности».

субсчет 2 – «Прибыль (убыток) от прочих операций».

субсчет 3 – «Прибыль (убыток) за отчетный период».

По окончании отчетного года счет 99: «Прибыли и убытки» закрывается. Заключительной записью следует отразить сумму чистой прибыли (убытка) отчетного года по дебету (кредиту) счета 99: «Прибыли и убытки» и по кредиту (дебету) счета 84: «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Раздел 3: «Учет фондов» предназначен для отражения записей по счету 83: «Добавочный фонд», который используется для учета сумм, полученных при переоценке основных средств и средств целевого финансирования в виде инвестиций.

В современных условиях хозяйствования значительно возрастает значение отчетности, составляемой владельцами сельских усадеб. Правильно и вовремя составленная отчетность способствует обобщению показателей деятельности в рамках региона и страны, контролю за денежными средствами, укреплению финансового состояния хозяйства. В условиях самостоятельности и обособленности физических лиц отчетность становится основным средством коммуникации. От ее качества зависят эффективность и степень риска принимаемых решений. Все это вызывает необходимость углубления теоретических знаний и повышения требований к составлению отчетности.

Методологически и организационно отчетность является неотъемлемым элементом системы бухгалтерского учета и выступает

завершающим этапом учетного процесса. Она состоит из обобщающих итоговых показателей, обуславливая тем самым органическое единство данных первичной документации и учетных регистров.

Соблюдая требования, предъявляемые к составлению отчетности, учитывая нормативные документы, на основании которых составляется отчетность в других отраслях народного хозяйства, рассмотрим методику формирования показателей управленческой отчетности в белорусских усадьбах, занимающихся развитием сельского туризма.

Основной формой бухгалтерской отчетности является бухгалтерский баланс, в котором отражается информация о стоимости и структуре имущества, находящегося в собственности организации, и финансовых источниках этого имущества. Однако такая форма не удовлетворяет потребности в управленческой информации в сфере сельского туризма, так как не отражает всех особенностей деятельности сельской усадьбы и, следовательно, не может отвечать требованиям по содержанию предоставленной информации.

В качестве итогового документа следует порекомендовать составление Сводной ведомости по всем счетам, используемым в сельской усадьбе. Обороты за отчетный месяц должны совпадать с аналогичными показателями Журнала регистрации хозяйственных операций, что будет свидетельствовать о правильности ведения бухгалтерского учета.

Для определения финансовых результатов деятельности сельской усадьбы следует составлять Отчет о финансовых результатах, который даст возможность получить более ценную информацию для оценки экономических результатов и управленческой деятельности. В данном учетном регистре должны быть указаны суммы доходов, расходов, а также исчислены суммы прибылей (убытков) по их видам: от реализации туристских услуг и от прочих операций. Кроме этого, в Отчете о финансовых результатах отражаются прибыль (убыток) отчетного периода, налог, подлежащий уплате, прибыль, остающаяся в распоряжении владельца сельской усадьбы и ее распределение по каналам использования.

Все указанные виды деятельности в сфере сельского туризма взаимосвязаны. Поэтому, целесообразно, в системе отчетности выделять доходы и расходы исходя из предложенной классификации. В таком случае будет достигнута основная цель составления Отчета о финансовых результатах – усиление контроля

доходов и затрат от осуществляемых операций.

В то же время Отчет о финансовых результатах указывает на то, каких показателей планируется достичь в течение отчетного месяца. В целом сведения этого учетного регистра представляют собой долгосрочный план, которому владелец усадьбы намерен следовать. Отчет о финансовых результатах разрабатывается в процессе осуществления хозяйственных операций и определяется предыдущими решениями, которые принимались в рамках планирования. Однако с течением времени все записи должны пересматриваться и уточняться в свете новой информации. Процесс пересмотра и уточнения может привести к принятию важных управленческих решений, которые будут реализованы в текущем отчетном периоде. Поэтому составление конечного финансового документа не может рассматриваться только в рамках одного туристского сезона, поскольку является интегральной частью долгосрочного процесса планирования.

Следовательно, процесс составления Отчета о финансовых результатах преследует цель планирования ежегодных операций путем расчетов на год вперед (в разрезе месяцев и кварталов) размеров доходов и затрат, возникших в процессе осуществления туристских операций.

Поэтому в структурном разрезе Отчет о финансовых результатах сельской усадьбы состоит из трех частей: определительной, расчетной и аналитической.

Определительная часть предполагает регистрацию планируемых показателей на

предстоящий отчетный период. Затем, по прошествии отчетного периода, в расчетную часть заносятся фактические величины доходов и расходов по сельской усадьбе. И в третьей части производится анализ планируемых доходов (расходов) и фактических доходов (расходов) по основному виду деятельности и прочим операциям. Сравнивая фактические результаты с показателями различных статей доходов и расходов, хозяин усадьбы может установить, какие данные не соответствуют первоначальному плану и требуют особого внимания. Такой подход позволит применить систему управления по отклонениям, когда внимание и усилия концентрируются в первую очередь на тех показателях, которые в значительной степени отклонились от плановых.

Таким образом, разработанные учетные документы позволяют не только регистрировать фактические данные, но и составлять прогнозы, выявлять отклонения фактических данных от планируемых величин и производить их анализ.

Предложенная классификация данных по предоставлению информации позволит прогнозировать и анализировать показатели затрат и чистого дохода от туристских услуг. Следовательно, будет обеспечена конкурентоспособность сельской усадьбы, которая определяется рядом показателей, исчисленных на основе данных управленческого учета. В итоге будет решена проблема обеспечения оперативной информацией для тактического, стратегического, экономического и инновационного управления в сфере сельского туризма.

ЛИТЕРАТУРА

1. Альбом регистрации журнально-ордерной формы учета в организациях агропромышленного комплекса и Инструкция по их применению. Мн.: Информпресс, 2005.
2. Егорова С.К., Денисова К.Я. Основы бухгалтерского учета и аудита в сфере сервиса: Учеб. пособие / под ред. проф. С. К. Егоровой. М.: Юристъ, 2000.
3. Захарьин В.Р. Теория бухгалтерского учета: Учеб. М.: ИНФРА-М: ФОРУМ, 2003.
4. Инструкция о порядке ведения учета индивидуальными предпринимателями // Бюллетень нормативно-правовой информации (вкладыш «Индивидуальный предприниматель»). 2005. №17. С.1–12.
5. Лепешинская М.И. Журнально-ордерная система учета // Экономика и учет труда. 2002. №12. С.53–62.
6. Образцы типовых унифицированных форм учетных регистров бухгалтерского учета и форм первичных учетных документов для организаций, финансируемых из бюджета. Мн.: УП «ИВЦ Минфина», 2005.

7. Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг). Мн.: ЗАО «Белбизнес-пресс», 1998.

8. *Стражева Н.С., Стражев А.В.* Бухгалтерский учет: Учеб.-метод. пособие. Мн.: Книжный Дом, 2004.

РЕЗЮМЕ

Определение финансового результата работы сельских усадеб зависит от того, насколько правильно обосновано ведение бухгалтерского учета. В статье рассматриваются особенности бухгалтерского учета в контексте выявления преимуществ и рисков его устойчивого экономического развития в сельском туризме. Определены перспективы и направления повышения конкурентоспособности туристской отрасли. Использование для этих целей предложенной формы бухгалтерского учета позволяет адекватно отобразить функционирование сельской усадьбы и на этой основе разработать мероприятия, позволяющие значительно увеличить конечные результаты работы усадьбы. Внесены предложения по способам разработки регистров бухгалтерского учета, а также по применению учетных регистров для выявления финансовых результатов туристской деятельности.

SUMMARY

The determination of the financial results of the farmsteads depends on the proper accounting. The author reveals the characteristic features of the accounting in the context of revealed advantages and risks of its sustainable economic development in rural tourism. The perspectives and directions of increasing the competitiveness of tourism are defined. The use of the suggested accounting form to achieve this purpose allows to display adequately the functioning of the farmstead, and on this basis to develop actions allowing to increase considerably the final results of the farmstead work. The recommendations are introduced as to the ways of developing accounting registers, and the possibility of applying accounting registers for revealing the financial results of tourism.

* Статья представлена в редакцию 10 января 2006 г.