

Н.И. Смирнова, Я.В. Губаренко, Н.К. Ишматов

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В ГОСТИНИЧНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

В статье рассматриваются вопросы бухгалтерского и налогового учета на предприятиях гостиничного бизнеса, а также особенности ведения бухгалтерского учета в гостинице.

Ключевые слова: гостиница, бухгалтерский учет, налогообложение, доходы, выручка, затраты, услуги.

ACCOUNTING IN THE HOTEL ACTIVITIES

The article discusses issues of accounting and tax accounting at the enterprises of hotel industry, as well as features of accounting at the hotel.

Key words: hotel, accounting, taxation, income, revenue, costs, services.

Введение

Гостиничный бизнес с каждым днем «набирает обороты». И недалек тот день, когда в каждом населенном пункте нашей страны будет хотя бы один отель. Отметим, что у бухгалтера гостиницы нередко возникает масса неоднозначных ситуаций в учете. Деятельность гостиниц регулируют правила предоставления гостиничных услуг, утвержденные Постановлением Правительства РФ от 25 апреля 1997 г. № 490. Любой отель предназначен прежде всего для проживания. Однако постояльцам могут быть предложены и дополнительные услуги: например, химчистка, питание в ресторане, услуги салонов красоты, трансфер и т.д. В такой ситуации гостиничный комплекс может столкнуться с различными системами налогообложения.

Учет реализации гостиничных услуг

Наличие различных систем налогообложения требует обязательного отдельного учета по видам предоставляемых услуг. Следовательно, в бухгалтерском учете гостиничного комплекса по счету 90 «Продажи» должны быть открыты следующие субсчета: «Выручка от услуг по проживанию», «Выручка мини-бара», «Выручка автостоянки» и т.д.

Услуги по проживанию являются для гостиницы основным видом деятельности. Значит, выручка от реализации таких услуг будет отражаться на счете 90 «Продажи», субсчет «Выручка».

Особенность оказания гостиничных услуг – отсутствие незавершенного производства. С учетом временной определенности фактов хозяйственной деятельности по окончании отчетного периода (месяца) затраты на оказание гостиничных услуг должны быть полностью списаны в дебет счета 90 (на себестоимость реализованных услуг), так как переходящего сальдо по счету 20, субсчет «Затраты на оказание гостиничных услуг», быть не должно. Поэтому для обеспечения достоверности следует учитывать факт проживания гостей по ежедневному оказанию услуг на отчетную дату.

В целях налогообложения прибыли в учетной политике гостиницы должен быть закреплен один из двух возможных вариантов: либо кассовый метод, либо метод начисления. Согласно первому признанию доходов производится только после получения денежных средств и их эквивалентов (т.е. когда деньги заработаны и получены). По второму доходы признаются в том отчетном периоде, в

котором они заработаны, а не получены. Международные стандарты финансовой отчетности признают метод начисления.

Кассовый метод признания выручки могут себе позволить немногие предприятия, связано это с ограничениями, установленными гл. 25 «Налог на прибыль организаций». Большая часть предприятий работает по методу начисления, при котором доходы в целях исчисления прибыли признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств. Количественным показателем величины гостиничных услуг является календарный день проживания клиента в гостинице.

Особенности ведения бухгалтерского учета в гостинице

Разберемся, как отразить особенности в учете комплексного сервиса.

Перечень лицензируемых в гостинице видов деятельности представлен в ст. 17 Закона от 08.08.2001 № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» (далее – Закон). Непосредственно на оказание услуг по проживанию лицензия не требуется. Однако на некоторые дополнительные услуги гостиницам необходимо получить разрешение, – например, на транспортные или медицинские.

Отдельный вопрос – лицензирование деятельности ресторана. Согласно Закону, ведение такой деятельности не требует лицензии. Но ресторан фактически торгует алкогольной и спиртосодержащей продукцией. Значит, лицензия потребуется (ст. 18 Закона от 22.11.1995 № 171-ФЗ).

Основное предназначение гостиницы – предоставление клиентам номеров для проживания. Деньги, которые поступают от постояльцев в счет оплаты за проживание, формируют в бухучете отеля доходы от обычной деятельности (п. 5 ПБУ 9/99). В учетной политике гостиницы может быть предусмотрено, что услуга по проживанию считается оказываемой ежедневно. Тогда отражение выручки в бухучете тоже должно производиться ежедневно. Если же услуга считается оказанной в момент выезда гостя, то отражение выручки производится, соответственно, в этот момент. В налоговом учете плата за проживание считается выручкой от реализации (ст. 249 НК РФ).

Помимо проживания, гостиницы предоставляют и такую услугу как бронирование номеров. Бронирование должно происходить на основании заявки. Ее форма утверждена приказом Минфина России от 13 декабря 1993 г. № 121.

С 2006 г. расширен перечень видов деятельности, в отношении которых может уплачиваться ЕНВД. Теперь к ним относятся и услуги по временному размещению и проживанию (подп. 12 п. 2 ст. 346.26 НК РФ). Однако возможность перейти на «вмененку» есть далеко не у всех отелей. Дело в том, что законодатели установили ограничение. Платить единый налог могут только гостиницы с общей площадью спальных помещений не более 500 кв. м. Что касается бронирования, то, по мнению Минфина, оно является дополнительной услугой, оказываемой в гостинице (письмо от 4 апреля 2005 г. № 03-03-01-04/1/148). А значит, есть риск того, что плату за бронь контролеры признают выручкой от дополнительной деятельности, облагаемой общими налогами.

Сегодня сложно представить отель, не имеющий собственного ресторана. Ведь его наличие не столько требование моды, сколько забота о престиже и поддержании репутации отеля. Основные требования, предъявляемые к ресторанам, определены в Постановлении Правительства РФ от 15 августа 1997 г. № 1036 «Об утверждении Правил оказания услуг общественного питания».

Работники ресторана должны проходить обязательные медицинские осмотры (ст. 213 ТК РФ). Такие медосмотры осуществляются за счет работодателя. На время их прохождения за работниками сохраняется средний заработок по месту работы (ст. 185 ТК РФ).

В бухучете гостиницы затраты на медосмотр учитывают в составе расходов по обычным видам деятельности (п. 5 ПБУ 10/99). В налоговом учете такие затраты отражают в составе прочих расходов (подп. 7 п. 1 ст. 264 НК РФ). Этому мнению придерживается и Минфин (письмо от 7 ноября 2005 г. № 03-03-04/1/340). А траты на оплату неотработанного времени, связанного с прохождением медосмотров, включают в расходы на оплату труда (подп. 7 п. 1 ст. 255 НК РФ).

Выручку от оказания услуг общественного питания гостиница по своему выбору может учитывать либо в составе доходов от обычных видов деятельности, либо включать ее в прочие доходы. Такое право предоставлено ей п. 4 ПБУ 9/99. Важно только прописать выбранный порядок в учетной политике. Многие предпочитают отражать доходы ресторана в составе «Прочие доходы», поскольку это позволяет оценить рентабельность как основной деятельности (предоставление номеров для проживания), так и дополнительных услуг.

В отношении ресторана бухгалтер гостиницы может выбрать, каким образом он будет отражать в учете затраты, связанные с производством продукции. При этом есть возможность учитывать на счете 20 «Основное производство» только стоимость израсходованного сырья, а остальные затраты отражать на счете 44 «Расходы на продажу». Другой способ: отражать все затраты, связанные с производством продукции, на счете 20 «Основное производство». Используемый вариант необходимо закрепить в учетной политике.

Если специально оборудованная площадь зала ресторана не превышает установленного для «вмененки» лимита 150 кв. м, гостиница может платить ЕНВД и в отношении ресторана. Естественно, когда спецрежим в отношении такой деятельности введен региональными властями (346.26 НК РФ). Под специально оборудованными понимаются только те помещения, в которых обслуживаются посетители. В их число не входят производственные, административно-бытовые и подсобные помещения, места раздачи и подогрева готовой продукции и место кассира (письмо Минфина России от 2 мая 2006 г. № 03-11-04/3/229).

Информацию о площади всех помещений, на которых оказываются услуги общественного питания, следует взять из инвентаризационных и правоустанавливающих документов. Ими могут быть технический паспорт на помещение, планы и другие подтверждающие бумаги (письмо Минфина России от 12 августа 2005 г. № 03-11-05/32). При этом если используются несколько залов обслуживания посетителей, то они должны быть разделены в инвентаризационных документах. В противном случае их следует рассматривать как один объект и при определении площади зала обслуживания брать суммарную площадь всех помещений (письмо Минфина России от 26 июля 2005 г. № 03-11-04/3/34).

Помимо ресторана, в гостиницах оказывают и такие услуги как стирка, глажение, прокат автомобилей. Все они отнесены к бытовым (Общероссийский классификатор услуг населению ОК 002-93, утвержденный Постановлением Госстандарта России от 28 июня 1993 г. № 163). И по решению местных властей подобная деятельность может быть переведена на уплату ЕНВД (письмо Минфина России от 25 ноября 2004 г. № 03-06-05-04/60).

Спорным здесь является налогообложение саун. Эта услуга не поименована в перечне бытовых услуг. Однако сауна является одним из видов специализированных бань, что дает право применять «вмененку» и в отношении нее. Вопросы могут возникнуть и касательно услуг соляриев. Налоговики считают, что для уплаты ЕНВД услуги солярия должны предоставляться в банях или саунах (письмо ФНС России от 2 июня 2005 г. № 22-2-14/993).

Сегодня во многих отелях распространено предоставление клиентам услуг мини-бара в каждом номере. Отметим, что оказание таких услуг в жилищно-гостиничном комплексе не попадает под ЕНВД. Ведь деятельность по предоставлению услуг мини-бара нельзя отнести к розничной

торговле. Такого мнения придерживаются и сотрудники Минфина в письме от 14 июля 2006 г. № 03-11-04/3/346.

При расчетах с постояльцами пробивать чек по кассе необязательно. Оказывая услуги населению, можно принимать «наличку» без применения ККТ, но при условии, что клиентам выдаются бланки строгой отчетности (п. 2 ст. 2 Закона от 22.05.2003 № 54-ФЗ). В отношении гостиниц подтверждают это и финансисты (письмо Минфина от 15 июня 2006 г. № 03-05-01-04/164). Отели вправе использовать формы документов строгой отчетности, утвержденные приказом Минфина России от 13 декабря 1993 г. № 121. Согласно этому приказу, получая наличные деньги от граждан в уплату за проживание, надо использовать БСО по форме № 3-Г «Счет». Возвращая деньги гостю, досрочно выезжающему из гостиницы, администратор заполняет «Квитанцию на возврат денег» (форма № 8-Г).

Использовать бланки строгой отчетности можно и при оказании гостиницей дополнительных услуг. Так, при предоставлении бытовых услуг применяются формы, утвержденные письмом Минфина России от 20 апреля 1995 г. № 16-00-30-33. В частности, отель может использовать БСО: при оказании парикмахерских услуг (письмо УМНС по г. Москве от 8 апреля 2005 г. № 22-12/23822); при прокате автомобилей (письмо УФНС по г. Москве от 21 сентября 2005 г. № 22-12/ 67260).

Однако если, наряду с гостиничными услугами, осуществляется зрелищно-развлекательная деятельность (например, в гостинице проводятся дискотеки), то, по мнению Минфина, ККТ применяться должна, так как для данного вида деятельности бланк строгой отчетности не предусмотрен (письмо от 20 октября 2005 г. № 03-01-20/5-201). Обязательно применение кассы и в ресторане, поскольку для услуг общепита бланки строгой отчетности не предусмотрены.

Сегодня для поддержания имиджа работники многих гостиниц носят форменную одежду. Но дело не только в презентабельности: ведь согласно системе классификации гостиниц для определенных категорий отелей наличие формы обязательно (приказ Федерального агентства по туризму от 21 июля 2005 г. № 86). В частности, это требование непреложно для гостиниц категорий две и более звезд.

В бухучете форму независимо от стоимости и срока службы следует учитывать в составе материальных запасов (п. 50 приказа Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н). Для этого целесообразно предусмотреть в учетной политике отдельные субсчета к счету 10 «Материалы» (например, субсчет 10.12 «Форменная одежда на складе» и субсчет 10.13 «Форменная одежда в эксплуатации»). Поскольку нормы списания установлены только для спецодежды, то нормы выдачи форменной одежды гостиница может разработать самостоятельно, утвердив их приказом руководителя.

Согласно п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ расходы на фирменную одежду, приобретаемую для обеспечения сотрудников организации по инициативе работодателя, должны быть экономически обусловлены, документально подтверждены и произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Только в таком случае они могут быть признаны для целей налогообложения прибыли. В отношении экономической обоснованности нужно иметь в виду следующее: если форменная одежда стоит неоправданно дорого, то налоговый орган может не согласиться с экономической обоснованностью расходов. Порядок учета фирменной одежды зависит от срока, на который она рассчитана.

Сроки полезного использования амортизируемого имущества установлены Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1. Однако в классификации основных средств, установленных данным Постановлением, фирменная одежда не упоминается, поэтому организация вправе установить срок самостоятельно, при этом можно воспользоваться рекомендациями изготовителя одежды. Как правило, такой же срок устанавливается и для целей бухгалтерского учета (см. пример).

Пример. Учет форменной одежды, стоимостью выше 10 тыс. рублей за комплект.

В январе 2014 г. гостиница ** приобрела для своих сотрудников 10 комплектов форменной одежды. Стоимость одного комплекта составляет 12 тыс. рублей (в том числе НДС – 1830 руб.). В феврале 2005 г. все 10 комплектов были выданы работникам.

Гостиница установила, что срок полезного использования комплекта составляет 2 года. Амортизация начисляется линейным способом. В целях налогообложения гостиница применяет метод начисления.

В приведенном примере ежемесячная норма амортизации по форменной одежде составляет 4,16% (1: 24 мес. x 100%), а ежемесячные амортизационные начисления по 10 комплектам – 4231 руб. ((12 тыс. руб. – 1830 руб.) x 4,16% x 10 шт.).

Амортизация начисляется с марта 2014 г. – месяца, следующего за месяцем ввода форменной одежды в эксплуатацию. В бухгалтерском учете гостиницы данные операции будут отражены следующим образом.

В январе 2014 г.

1. Дебет 08 «Приобретение объектов основных средств», Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – 101700 руб., (без НДС) – приобретена форменная одежда.

2. Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость», Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – 18300 руб. – учтен НДС по приобретенным комплектам одежды.

3. Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», Кредит 51 «Расчетный счет» – 120 тыс. руб. – оплачена задолженность поставщику за комплекты одежды.

В феврале 2005 г.

4. Дебет 01 «Основные средства», Кредит 08 «Приобретение объектов основных средств» – 101700 руб. – форменная одежда передана сотрудникам.

5. Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «НДС», Кредит 19 «Налог на добавленную стоимость» – 18300 руб. – поставлен НДС на возмещение из бюджета.

С марта 2014 г. организация будет относить на расходы ежемесячную сумму амортизации по данной одежде в течение срока полезного использования.

6. Дебет 20 «Основное производство», Кредит 02 «Амортизация основных средств» – 4231 руб. – начислена сумма амортизации за месяц.

Если срок использования форменной одежды не превышает 12 месяцев, то в бухгалтерском учете она учитывается в составе материально-производственных запасов (далее – МПЗ).

В налоговом учете такие затраты на форменную одежду одновременно списываются в состав материальных расходов, на основании подп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ.

Если стоимость форменной одежды не более 10 тыс. рублей, то в бухгалтерском учете она учитывается в составе МПЗ. В налоговом учете такие затраты на форменную одежду одновременно списываются в состав материальных расходов на основании подп. 3 и. 1 ст. 254 НК РФ (см. пример 8).

Если форменная одежда предназначена для использования только на работе, то нельзя считать, что работник получил от организации какой-либо доход, поэтому стоимость такой формы не будет облагаться налогом на доходы физических лиц (НДФЛ).

1. Гражданский кодекс Российской Федерации.

2. Налоговый кодекс Российской Федерации.

3. «О бухгалтерском учете». Федеральный Закон РФ от 06.12. 2011 № 402-ФЗ.

4. «О рекламе». Федеральный Закон РФ от 18.07.1995 № 108-ФЗ (в ред. федеральных законов от 18.06.2001 № 76-ФЗ, от 14.12. 2001 № 162-ФЗ, от 30.12.2001 № 196-ФЗ).

5. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 6 июля 1999 г. № 43н.
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 9 июня 2001 г. № 44н.
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 30 марта 2001 г. № 26н.
8. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2000), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 27 января 2000 г. № 11н.
9. Положение по бухгалтерскому учету «Учета расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 19 ноября 2002 г. № 114н.
10. [Романов, В.](#), [Цветкова, С.](#), [Шевцова, Т.](#), [Карашенко, В.](#) Гостиничные комплексы. Организация и функционирование. – М.: [МарТ](#); [Феникс](#), 2010. – 224 с.
11. Официальный сайт «Бухгалтерский учет и налоги»: <http://www.businessuchet.ru/>