

ЗНАЧЕНИЕ И РОЛЬ НАЛОГОВОГО АУДИТА ПРЕДПРИЯТИЙ ГОСТИНИЧНОГО ТИПА

Разумовская Н.А., аспирант

Финансовая академия при Правительстве РФ

В настоящее время аудит и консалтинг, по мнению участников российского финансового рынка, превращается в полноценный и цивилизованный сегмент экономики. Появилось законодательство, растет конкуренция, происходят слияния и банкротство компаний. За свою историю российский аудит уже успел пройти 3 стадии развития. Первая стадия пришлась на период активной приватизации, когда новоявленный хозяин решал проверить, стоила ли уплаченных денег приобретенная собственность. Вторая – ознаменовалась появлением предусмотренных инвесторов, которые стали обращаться к аудиторам до приобретения собственности. Сегодня же рынок вступил в третью стадию, когда аудитора нанимает и продавец, и покупатель предприятия, чтобы иметь независимое заключение о предмете сделки.

Так, объем российского аудита и консалтинга за первые шесть месяцев 2003 года приблизился к отметке 4,2 млрд. рублей. По сравнению с 2000 годом темпы роста остаются неизменными, и в целом рынок вырос на 54%.

Основной вклад в динамику внес консалтинг, иными словами, аудиторы больше внимания стали уделять расширению спектра сопутствующих услуг.

Среди консалтинговых услуг наибольшую часть в доходах крупных аудиторско-консалтинговых групп (АКГ) России занимают налоговый и юридический консалтинг. В первом полугодии 2003 года на долю налогового консалтинга в общем объеме предоставляемых услуг АКГ приходится 14% по сравнению с первым полугодием 2001 года доля увеличилась на 5%. Это связано прежде всего с принятием 25-й гл. НК РФ, с тем, что в действующие нормативные документы часто вносятся из-

менения и дополнения, особенно в части ведения бухгалтерского учета и налогообложения, которые в силу разных обстоятельств не всегда доводятся до налогоплательщиков.

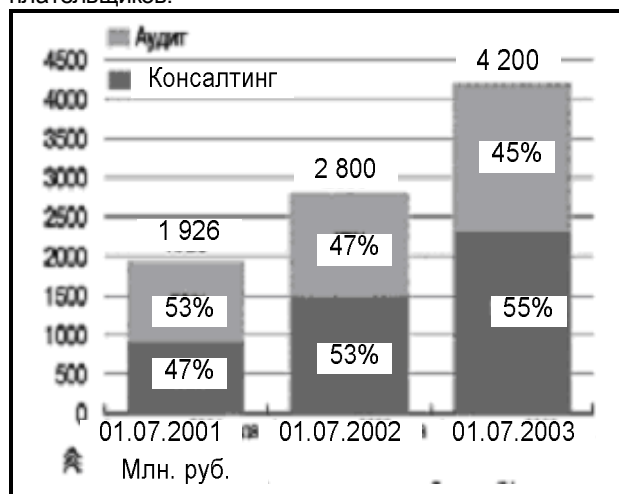


Рис. 1. Динамика объема совокупной выручки и долей аудита и консалтинга на рынке 100 крупнейших АКГ России

Поэтому появились и нарушения (порой неумышленные) в соблюдении требований нормативных документов, относящихся к хозяйственной деятельности. В связи с этим возникла необходимость создания новой формы негосударственного контроля за деятельностью предприятий, который бы включал в себя консультирование по вопросам организации и ведения бухгалтерского и налогового учета. Поэтому многие предприятия, стали прибегать к помощи АКГ и других аудиторских и консалтинговых предприятий в налоговом планировании, консультировании и налоговом аудите, исключением не стали и предприятия гостиничного типа. Ниже приведена сравнительная таблица годовых выручек аудиторско-консалтинговых групп от налогового аудита предприятий гостиничного типа, подготовленная на основе данных рейтингового агентства «Эксперт РА».

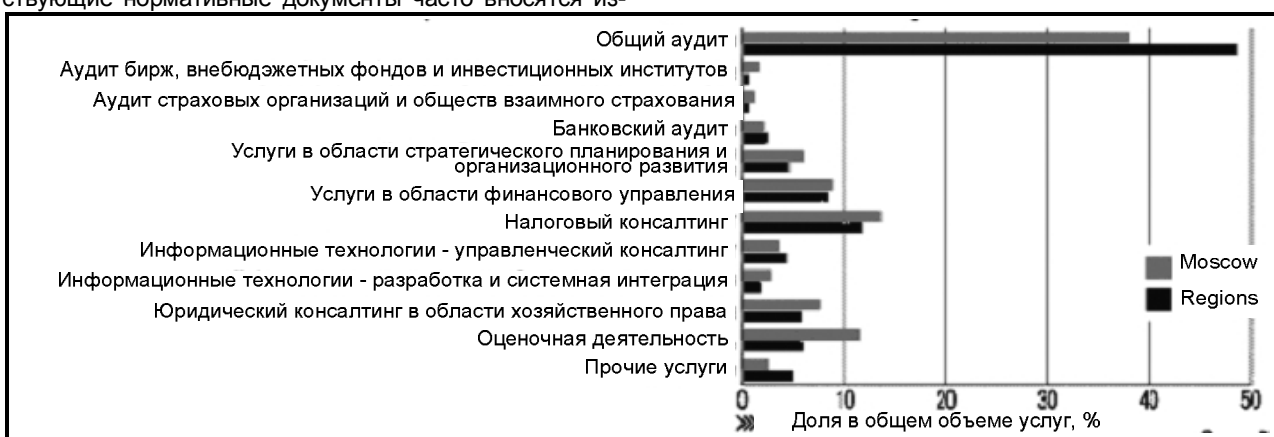


Рис. 2. Структура рынка аудиторских и консалтинговых услуг региональных и московских АКГ в 1 полугодии 2003 г.

Таблица 1

**СРАВНИТЕЛЬНАЯ ТАБЛИЦА ДАННЫХ ГОДОВЫХ
ВЫРУЧЕК АКГ ОТ НАЛОГОВОГО АУДИТА
ПРЕДПРИЯТИЙ ГОСТИНИЧНОГО ТИПА**

тыс. рублей

Аудиторско-консалтинговые группы (АКГ)	Годовая выручка в 2001 г.	Годовая выручка в 2002 г.	Годовая выручка в 2003 г.
ФБК	6 723	10 578	11 622
2КАудит-Деловые консультации	1 525	2 798	3 221
ФДП	1 832	2 912	3 172
РСМ Топ-Аудит	95	311	452
ФинЭкспертиза	927	1 743	2 133
БДО Юникон	1 630	4 031	5 078

На протяжении трех лет (2001, 2002, 2003 г.) наблюдается непрерывный рост спроса на налоговый аудит среди предприятий гостиничного типа, так как особенности деятельности предприятий гостиничного типа, специфичность их продукта (услуг), многовариантность организации гостиничного бизнеса и применяемых методов бухгалтерского и налогового учета хозяйственных операций накладывают определенный отпечаток на: во-первых, все возрастающий спрос на налоговый аудит, во-вторых – на методику проведения налогового аудита, в-третьих – возрастает роль именно отраслевого налогового аудита.

Проведение налогового аудита по основным налогам, оказывающим наибольшее влияние на финансово-хозяйственную деятельность предприятий гостиничного типа, позволит избежать некоторых трудностей и случайных ошибок, возникающих в результате часто меняющегося законодательства, противоречий некоторых положений нормативных актов, влияния условий договора на способы формирования показателей предприятий гостиничного типа.

Предприятия гостиничного типа являются плательщиками практически всех основных налогов – налога на прибыль, налога на добавленную стоимость (НДС), налога на имущество, транспортного налога, налога на доходы физических лиц (НДФЛ), единого социального налога (ЕСН).

Гостиничные услуги облагаются НДС и собираются в корреспонденции счетов:

Д-т счетов 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т счетов 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 3 «НДС».

При выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления корреспондируются счета:

Д-т счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

К-т счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 3 «НДС».

При поступлении авансов и иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товара или выполнения работ (услуг), облагаемых НДС сумма налога исчисляется проводкой:

Д-т счета 76АВ «НДС с авансов полученных»

К-т счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 3 «НДС».

При каждой гостинице действуют предприятия общественного питания (рестораны, кафе, бары, столовые). облагаемая база по НДС для предприятий обществен-

ного питания определяется как стоимость реализованной продукции и товаров, исчисленная по продажным ценам без включения в них НДС (п.1 ст. 154 НК РФ).

Одной из особенностей в исчислении НДС в организациях общественного питания является то, что очень часто изделия кухни (либо товары для перепродажи) облагаются налогом по разным ставкам. Поэтому гостинице, в состав которой входят предприятия общественного питания, нужно вести отдельный учет операций, связанных с реализацией продукции и перепродажей товаров, облагаемых НДС по разным ставкам.

Предприятия гостиничного типа обязаны также вести отдельный учет отдельных видов деятельности тех, которые подлежат налогообложению НДС, и тех, которые не подлежат (например, оказание услуг общественного питания, парикмахерские услуги и мелкорозничная торговля подпадают под обложение единым налогом на вмененный доход при выполнении некоторых условий, предусмотренных п.2 ст.346.26 НК РФ, что освобождает их от исполнения обязанностей по исчислению НДС).

Поэтому суммы налога по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению операций, также подлежат разделному учету.

Если в гостинице не обеспечивается учет НДС по поступающим товарам (работам, услугам) и такие суммы включаются в расходы, то организация занижает прибыль, завышает стоимость НДС к уплате в бюджет за счет отсутствия в учете сумм налога к вычету.

Нередко гостиницы предоставляют своим сотрудникам бесплатные обеды. В таком случае на стоимость таких обедов нужно начислять НДС. Ведь безвозмездное оказание услуг является реализацией, а, следовательно, облагается этим налогом (пп.1 п.1 ст. 146 НК РФ). При этом налоговая база определяется так, как того требует ст. 40 НК РФ. Это значит, что НДС начисляют на продажную цену предоставленных работников блюд, не включая в нее налогов.

Как уже указывалось ранее, гостиничные услуги облагаются НДС, однако некоторые из них налогообложению не подлежат. Так, например оплата клиента в случае незаезда (простоя номера).

В случае если гость не заехал в указанный день, гостиница не оказала услуги по проживанию. Следовательно, взимание платы за простой номеров квалифицируется как штрафная санкция. Согласно подпункту 2 п. 1 ст. 162 НК РФ, на основании которого налоговики облагают штрафы НДС, налоговая база увеличивается на суммы, связанные с оплатой реализованных товаров (работ, услуг). В данном случае штрафные санкции за нарушение условий хозяйственных договоров не связаны с оплатой за товары (работы, услуги). Поэтому суммы, полученные за несвоевременный заезд, НДС облагать не следует.

Штрафная санкция считается внереализационным доходом с момента признания клиентом или присуждением судом (п. 8, п. 16 ПБУ 9/99 «Доходы организации»).

Помимо этого в гостиницах постояльцы часто портят имущество. Если виновные найдены, то они обязаны возместить нанесенный ущерб (п. 26 Правил). Испорченное имущество, если оно не подлежит восстановлению, надо списать.

Также необходимо составить акт о порче имущество гостиницы (форма 9-Г) в трех экземплярах (для бухгалтерии, материально ответственного лица и виновного).

Полученные деньги от постояльцев в счет возмещения ущерба – это внереализационный доход гостиницы (п.8 ПБУ 9/99). Такие поступления также не облагаются НДС, так как возмещение ущерба реализацией не является. Это следует из п.1 ст. 39 НК РФ, НДС облагается именно реализация товаров (работ, услуг).

При этом следует учитывать, что согласно ст. 39 НК РФ определено, что реализацией товаров, работ, услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу.

Гостиницы могут применять нулевую ставку НДС при оказании дипломатическому представительству гостиничных услуг, при выполнении следующих условий:

- государство, в отношении дипломатического представительства которого оказываются услуги, включено в перечень государств, в отношении которых на условиях взаимности в соответствии с пп.7 п. 1 ст. 164 НК РФ применяется нулевая ставка;
- гостиница имеет документы, указанные в Правилах «Применения нулевой ставки по НДС при реализации товаров (работ, услуг) для официального использования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного использования дипломатическим или административно-техническим персоналом этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей», утвержденные Постановлением Правительства РФ от 30.12.2000 № 1033.

Налог на имущество предприятий, как и НДС, исчисляется по данным бухгалтерского учета и требует обеспечения раздельного бухгалтерского учета имущества облагаемого и льготированного.

Так, в соответствии с п. 6 ст. 381 гл. 30 НК РФ «Налог на имущество» освобождаются от налогообложения организации – в отношении объектов жилищного фонда и инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса, содержание которых полностью или частично финансируется за счет средств бюджетов субъектов РФ и (или) местных бюджетов.

В целях правильного применения льготы предприятие обязано обеспечить раздельный учет льготированного имущества. Для обеспечения раздельного учета льготированного имущества стоимость здания, состоящего из помещений различного назначения, может быть разделена с учетом занимаемой этими помещениями площади.

Из общей стоимости имущества следует исключать стоимость оборудования, коммуникаций пропорционально доле площади, занимаемой льготированными помещениями.

Для определения стоимости льготированных объектов могут быть использованы данные БТИ или независимых экспертов - оценщиков.

При определении состава не облагаемого налогом имущества следует руководствоваться Общероссийским классификатором основных фондов ОК 013-94, утвержденным Постановлением Госстандарта России от 26 декабря 1994 г. № 359, а также постановлением Совета Министров СССР от 22 октября 1990 г. № 1072 и Классификацией основных средств, включаемых в

амортизационные группы, утвержденной постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1.

При этом административные здания, автотранспорт, компьютеры, столовые, рестораны и другие объекты, не предназначенные для непосредственного обслуживания проживающих в гостинице, подлежат обложению налогом на имущество в общеустановленном порядке, за исключением имущества, участвующего в деятельности, переведенной на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

Для организации раздельного учета льготированных объектов налогоплательщики должны вести инвентарный список льготированных объектов (или отдельных его части) или другой соответствующий документ, содержащий сведения о номере и дате инвентарной карточки, инвентарном номере объекта, полном наименовании объекта, его остаточной восстановительной стоимости, а также сведения о выбытии (перемещении) объекта.

При отсутствии раздельного учета для целей налогообложения налогом на имущество гостиниц указанных объектов или нецелевом использовании стоимость этих объектов подлежит налогообложению в общеустановленном порядке.

Важной чертой исчисления транспортного налога, как и налога на имущество является установление раздельного учета льготированных и нелюгированных транспортных средств. Автотранспорт в гостиницах в сравнении с другими основными средствами составляет примерно 15-20%. Поэтому проверка правильности исчисления транспортного налога для аудитора при налоговом аудите представляет собой особый интерес.

В гостиницах необходимо вести учет документации о регистрации транспортных средств в органах, осуществляющих государственную регистрацию, а также раздельный учет транспортных средств, относящихся к различным группам, а также в зависимости от формы собственности, владения или пользования.

В случае, если гостиница имеет обособленное подразделение в иных регионах, целесообразно проверить действующие ставки в этих регионах.

Правильность исчисления транспортного налога по транспортным средствам, снятым с учета, должна проводиться в соответствии с п.3 ст. 362 НК РФ.

Исчисление транспортного налога производится с учетом количества месяцев, в течение которых транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика в налоговом периоде.

Налог на доходы физических лиц (НДФЛ) и единый социальный налог (ЕСН) имеют высокую значимость и подлежат тщательной проверке при налоговом аудите гостиницы, потому что, как было уже сказано ранее, одной из отраслевых особенностей предприятий гостиничного бизнеса является то, что под одной гостиничной крышей работают многие специалисты различных служб - специалисты транспортного отдела, обслуживающий персонал, специалисты инженерной службы, бухгалтерской и финансовой службы, администрация, работники организаций общественного питания и т.д.

В гостиницах при заключении трудовых контрактов с работником и при принятии коллективного договора должны быть четко сформулированы положения о выплатах стимулирующего характера, что является важным при определении источника в бухгалтерском учете для их начисления и для начисления единого социального. Вступивший в силу с 1 февраля 2002 г. новый

Трудовой кодекс РФ несколько изменил и уточнил правила предоставления сотрудникам гарантий и компенсаций, основы организации оплаты труда, изменение сроков выплаты заработной платы, порядок исчисления средней заработной платы и порядок установления минимального размера оплаты труда, что необходимо учитывать при составлении трудовых контрактов и планировании затрат, а также при исчислении НДФЛ и ЕСН.

Гостиницам необходимо разработать правила внутреннего трудового распорядка организации, являющиеся локальным нормативным актом организации, которые регламентируют порядок приема и увольнения работников, основные права, обязанности и ответственность сторон трудового договора, режим работы, время отдыха, применяемые к работникам меры взыскания и поощрения, а также иные вопросы регулирования трудовых отношений в организации. Отсутствие указанных правил в гостинице создает определенные трудности в учете для формирования расходов на оплату труда и налоговой базы для расчета ЕСН и НДФЛ.

Согласно действующему законодательству расчет отдельных видов оплат и доплат осуществляется по-разному.

При повременной форме оплаты труда заработная плата определяется как произведение отработанного времени на тарифную ставку (оклад), установленную в штатном расписании для каждой должности. Такая форма оплаты труда применяется в основном для администрации, бухгалтерской, финансовой службы. При сдельной оплате труда заработная плата рассчитывается как произведение объема выполненной работы и сдельных расценок. В большинстве своем такая форма оплаты труда в гостиницах применяется для обслуживающего персонала, когда общая сумма вознаграждения определяется исходя из оценки объема выполненной работы, а конкретные суммы заработка исходя из количества и качества затраченного труда. Заработок в таком случае может быть распределен также и при помощи коэффициента распределения (приработка).

Многим сотрудникам, работающих в гостиницах, имеющих посменный график работы (администратор, обслуживающий персонал, работники предприятий общественного питания и т.п.), приходится работать в ночное время, с 22 до 6 часов. Между тем ст. 154 Трудового кодекса РФ гласит, что за ночные часы работнику полагается доплата. В каком размере – организация решает сама и устанавливает в коллективном и трудовом договоре.

В целях минимизации ЕСН гостиницы могут осуществлять выплаты за счет нераспределенной прибыли, поэтому необходимо проверять характер этих выплат, которые по экономической сущности могут являться расходами и независимо от источника выплат облагаться ЕСН.

В случае, если гостиница принимает решение предоставить за счет своих средств работникам путевки (санаторно-курортные, туристические и т.п.), то необходимо учитывать, что в соответствии с п. 9 ст. 217 НК РФ налогом не облагаются суммы полной или частичной компенсации стоимости путевок, за исключением туристических, выплачиваемой работодателями своим работникам и (или) членам их семей, инвалидам, не работающим в данной организации, в находящиеся на территории РФ санаторно-курортные и оздоровитель-

ные учреждения, а также суммы полной или частичной компенсации стоимости путевок для детей, не достигших возраста 16 лет, в находящиеся на территории РФ санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, выплачиваемые за счет средств работодателей, оставшихся в их распоряжении после уплаты налога на прибыль, или за счет средств Фонда социального страхования РФ.

Исходя из этого, если работникам и (или) членам их семей будут предоставлены именно туристические путевки, их стоимость должна быть включена в объект налогообложения по налогу на доходы. При этом для целей налогообложения такие доходы должны в соответствии со ст. 211 НК РФ оцениваться по рыночным ценам.

В случае оплаты стоимости туристических путевок в пользу своих работников за счет собственных средств организации, объекта налогообложения по ЕСН не возникает в силу положений п. 3 ст. 236 НК РФ.

Самым сложным налогом, исчисляемым на предприятиях гостиничного типа, является налог на прибыль.

Создание системы налогового учета внесло принципиальные изменения в исчислении налога на прибыль, что ведет к усложнению контроля за правильностью определения налогооблагаемой прибыли, необходимости применения новых разработок. С 1 января 2002 г. гостиницы, у которых за предыдущие 4 квартала доходы от реализации не превышали в среднем 3 млн. рублей за каждый квартал, уплачивают только квартальные авансовые платежи по итогам отчетного периода. Остальные организации имеют право выбора уплаты авансовых платежей. Гостиницы получают прибыль в течение календарного года неравномерно, поэтому вариант уплаты ежемесячного авансового платежа должен быть экономически обоснован, чтобы не допускать излишнего отвлечения свободных денежных средств.

При любом варианте организации ведения налогового учета аудиторю следует убедиться в правильности исчисления доходов на основе первичных бухгалтерских документов. В состав доходов в целях исчисления прибыли включаются доходы по отработанным койко-дням и прочим услугам и внереализационные доходы, то есть понятие «доход» в бухгалтерском учете включает доходы по основному виду деятельности, прочим видам, операционные доходы, внереализационные и чрезвычайные доходы.

На субсчетах счета 90 «Продажи» гостиницей отражаются все виды доходов по основной деятельности, сопутствующим услугам.

Доходы гостиницы складываются:

1. От рационального использования номерного фонда. В целом на их долю приходится около 51,2%.
2. Доходы от деятельности предприятий общественного питания, функционирующих при гостинице составляют 27,5%.
3. Продажа напитков и иных угощений посредством minibаров составляет в доходах гостиниц 7-11%.
4. Дополнительные платные услуги (телефон, прачечная, прокат автомобиля, транспортные перевозки) составляют 6%.
5. Доходы от сдачи в аренду помещений гостиницы другим организациям составляют 2-4%.

Для правильного отражения в учете операций по реализации гостиничных услуг в первую очередь необходимо четко определить понятие «фактическое оказание услуги».

Зачастую фактом оказания услуги по проживанию в гостинице считается момент прекращения договора с клиентом. Это обосновывается тем, что только при выезде гостя ему должны оформляться расчетные документы (счет за проживание, квитанции или кассовый чек и т.п.).

Однако следует учесть, что количественным показателем величины услуг, как правило, является календарный день проживания гостя в номере гостиницы. При этом клиент может произвести оплату услуг предварительно. Соответственно, в таком случае и расчетные документы ему будут выписаны в момент оплаты, а не при выезде. Поэтому более достоверным вариантом определения факта оказания гостиничных услуг представляется оказание услуги за каждые полные сутки проживания клиента в гостинице.

Поэтому гостиницам необходимо отражать в учетной политике, помимо метода признания дохода (метод начисления или кассовый метод), также и вариант определения даты фактического оказания услуг клиентам (гостям): за каждый полный прожитый в гостинице календарный день или в момент выезда гостей из гостиницы.

Аудитору необходимо осуществлять проверку правильности и своевременности отражения доходов в отчетном периоде, поэтому аудитору следует выборочно проверить сальдо счета 97 «Доходы будущих периодов» на конец отчетного периода с целью достоверности формирования прибыли по периодам. Изучение практических материалов показало, что из-за неравномерности получения прибыли в течение налогового периода гостиницы под видом неотработанных койко-дней оставляют сальдо на счете 97, субсчет 1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов» или на счет 76, субсчет 4 «Расчеты с дебиторами и кредиторами по которым не наступил срок заезда» в то время, как по ним были оказаны услуги.

При таком занижении дохода в отчетном периоде прибыль соответственно занижена, денежные средства на уплату налога на прибыль не отвлекаются, хотя в целом по налоговому периоду – календарному году – доходы отражаются в полном объеме.

Аудитору также необходимо проверить своевременность и полноту поступлений в кассу гостиницы выручки от прочих видов деятельности. Особое внимание следует обратить на наличные расчеты, осуществляемые с помощью ККТ. Объем продаж должен определяться не только на бухгалтерских счетах, но и по отчету кассира-операциониста. Если у него остается сумма размена, то по книге кассира-операциониста выручка может быть больше, чем сданная в кассу гостиницы. Сумма размена числится как остаток денежных средств в кассе гостиницы в пределах лимита, согласованного кредитным учреждением.

Гостиницы могут получать доходы от оказания на сторону прочих услуг, например, от стирки белья, транспортных, медицинских и т.п., на каждую услугу разрабатывается и утверждается руководством прейскурант цен, в бухгалтерском учете присваивается каждой деятельности отдельный субсчет.

Гостиницы имеют право устанавливать скидки на предоставляемые услуги, однако они должны руководствоваться ст. 40 НК РФ. Необходимо разработать внутреннее Положение о скидках, в котором оговорить все скидки и возможные ситуации (условия), в которых мо-

гут быть предоставлены скидки клиентам гостиниц, в том числе юридическим лицам.

Большого опыта и знаний требует от аудитора проверка состава расходов: расходов, связанных с производством и реализацией, прочих расходов и внереализационных расходов.

Главой 25 НК РФ не предусматривается издание каких-либо нормативных актов, устанавливающих особенности состава расходов применительно к специфике производств и видов деятельности отдельных категорий налогоплательщиков. Поэтому при аудите расходов аудитору необходимо определить перечень расходов, уменьшающих доходы по отработанным койко-дням, исходя из статей калькуляции гостиничных услуг.

Структура издержек гостиницы по содержанию номерного фонда включает:

1. Заработную плату и связанные с ней выплаты, на их долю приходится около 32,1 % всех расходов.
2. Эксплуатационные издержки по содержанию номерного фонда (закупка моющих материалов, порошков, паст, работы по дезинфекции и т.п.) составляют 12-15%.
3. Административные расходы составляют 4-5%.
4. Затраты на энергоносители – 3-5%.
5. Амортизационные отчисления – 4-5%.
6. Ремонт оборудования – 5%.
7. Маркетинговые исследования – 2-3%.
8. Выплаты процентов за кредит – 2-4%.
9. Страховые сборы – 1-2%.
10. Оплату аренды – 2-3%.
11. Закупку продуктов для мини-баров – 6-8%.

Особенностями налогового аудита предприятий гостиничного бизнеса при проверке затрат являются следующие аспекты:

- проверка правильности формирования расходов по статьям калькуляции стоимости номерного фонда, в разрезе их стоимости по категориям, комфортабельности, дополнительных услуг, входящих в стоимость номера и т.п. Если отпускные цены на аналогичные номера различаются, то это может происходить не только за счет изменения планируемого уровня рентабельности, но и за счет изменения удельного веса расходов;
- проверка правильности включения в расходы оплаты труда, т.к. данный вид расхода имеет наибольший удельный вес в составе других расходов номерного фонда и имеет много особенностей при исчислении заработной платы;
- проверка правильности списания материалов в зависимости от учетной политики и оценка материалов при их списании на оказание услуг;
- проверка правильности учета основных средств в соответствии с учетной политикой;
- проверка правильности организации и учета предприятий общественного питания (проверка правильности списания продуктов питания на предприятиях общественного питания; проверка правильности выбора норм расхода продуктов на приготовление блюд; порядок отражения в учете передачи продуктов: со склада в производство (на кухню) и в буфет; из кухни в буфет; из буфета и магазинов – посетителям; правильность расчета торговых наценок, относящихся к остатку товаров на конец месяца при оценке товаров по продажной стоимости; полноту вложения продуктов в приготовленные блюда в соответствии с используемым сборником рецептов; своевременное в соответствии с установленными законодательством сроками и сроками, указанными в учетной политике на проведение инвентаризаций продуктов питания; составление меню-плана, на основании которого оцениваются продажная цена блюд; оформление калькуляционных карточек на каждое блюдо для расчета его себестоимости;
- проверка достоверности формирования расходов по содержанию и эксплуатации транспорта (проверка норм списания горюче-смазочных материалов, начисление аморти-

зации, правомерность проводимых текущих и капитальных ремонтов собственными силами, дефектными ведомостями по замене запасных частей, сроками использования шин).

Основные моменты исчисления налогов и сборов с учетом специфики ведения предприятий гостиничного типа представлены в таблице 2.

Таблица 2

ОСНОВНЫЕ МОМЕНТЫ ИСЧИСЛЕНИЯ НАЛОГОВ И СБОРОВ С УЧЕТОМ СПЕЦИФИКИ ВЕДЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЙ ГОСТИНИЧНОГО ТИПА

Налоги и сборы, исчисляемые в соответствии с законодательством	Основные моменты исчисления налогов и сборов с учетом специфики учета хозяйственной деятельности предприятий гостиничного типа
Налог на имущество	<ol style="list-style-type: none"> Имущество гостиниц имеет льготу при исчислении налога на имущество в соответствии со гл. 30 НК РФ «Налог на имущество» (п. 6 ст. 381 гл. 30 НК РФ). При определении состава не облагаемого налогом имущества следует руководствоваться Общероссийским классификатором основных фондов ОК 013-94, утвержденным Постановлением Госстандарта России от 26 декабря 1994 г. № 359, а также постановлением Совета Министров СССР от 22 октября 1990г. № 1072 и Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1. В целях правильного применения льготы предприятие обязано обеспечить раздельный учет льготуемого и нельготуемого имущества. Для определения стоимости льготуемых объектов могут быть использованы данные БТИ или независимых экспертов - оценщиков.
Налог на добавленную стоимость (НДС)	<ol style="list-style-type: none"> Гостиницы и рестораны не имеют льгот по НДС и уплачивают его в полном объеме в соответствии с установленным порядком. Ведение раздельного учета отдельных видов деятельности в гостинице как облагаемых, так и необлагаемых НДС. Ведение раздельного учета затрат по облагаемым и необлагаемым налогом видам деятельности. Суммы налога по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, используемых для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению операций подлежат раздельному учету. Гостинице, в состав, которой входят предприятия общественного питания нужно вести раздельный учет операций, связанных с реализацией продукции и перепродажей товаров, облагаемых НДС по разным ставкам. Нередко гостиницы предоставляют своим сотрудникам бесплатные обеды. В таком случае на стоимость таких обедов нужно начислять НДС (пп.1 п.1 ст. 146 НК РФ). Некоторые виды операций, осуществляемые гостиницей не облагаются НДС, либо облагаются по нулевой ставке: <ul style="list-style-type: none"> - оплата клиента в случае незаезда (простоя номера), характеризуется как штрафная санкция за нарушение условий хозяйственных договоров не связанные с оплатой за товары (работы, услуги). Поэтому суммы, полученные за несвоевременный заезд, НДС облагать не следует; - гостиницы могут применять нулевую ставку при оказании дипломатическому представительству

Налоги и сборы, исчисляемые в соответствии с законодательством	Основные моменты исчисления налогов и сборов с учетом специфики учета хозяйственной деятельности предприятий гостиничного типа
	<p>гостиничных услуг (пп.7п.1 ст. 164 НК РФ); - доход гостиницы, полученный от постояльцев в счет возмещения ущерба. Такие поступления не облагаются НДС, так как возмещение ущерба реализацией не является (п.1 ст. 39 НК РФ).</p>
Налог на доходы физических лиц (НДФЛ) и единый социальный налог (ЕСН).	<p>Все услуги, оказываемые гостиницей своим сотрудникам должны включаться в их доход. Гостиницам необходимо разработать правила внутреннего трудового распорядка организации, являющиеся локальным нормативным актом организации, которые регламентируют порядок приема и увольнения работников, основные права, обязанности и ответственность сторон трудового договора, режим работы, время отдыха, применяемые к работникам меры взыскания и поощрения, а также иные вопросы регулирования трудовых отношений в организации. 3. В целях минимизации ЕСН гостиницы могут осуществлять выплаты за счет нераспределенной прибыли, поэтому необходимо проверять характер этих выплат, которые по экономической сущности могут являться расходами и независимо от источника выплат облагаться ЕСН. 4. Наличие в гостиничном комплексе различного рода форм оплаты труда (повременной, сдельной), имеющих свои особенности при их расчете. 5. Предоставление гостиницей своим сотрудникам бесплатного и (или) льготного питания в рабочей столовой, которое включается в доход сотрудников и облагаются НДФЛ. Данные доходы также облагаются ЕСН, в случае если они предусмотрены законодательством, либо трудовым или коллективным договором. В противном случае они не включаются в затраты при расчете налога на прибыль и, следовательно не облагаются ЕСН (п. 3 ст. 236 НК РФ). 6. В случае, если гостиница принимает решение предоставить за счет своих средств работникам (санаторно-курортные, туристические и т.п.), то необходимо учитывать, что в соответствии с п. 9 ст. 217 НК РФ НДФЛ не облагаются суммы полной или частичной компенсации стоимости путевок. В случае оплаты стоимости туристических путевок в пользу своих работников за счет собственных средств организации, объекта налогообложения по ЕСН не возникает в силу положений п. 3 ст. 236 НК РФ.</p>
Транспортный налог	<ol style="list-style-type: none"> Ведение раздельного учета по транспорту облагаемому и необлагаемому транспортным налогом (п. 1,2 ст. 358 НК РФ). Осуществление проверки по наличию и учету документации о регистрации транспортных средств в органах, осуществляющих государственную регистрацию. Осуществление раздельного учета транспортных средств, относящихся к различным группам, а также в зависимости от формы собственности, владения или пользования. Осуществление аналитического учета транспортных средств с различной мощностью двигателя в тех единицах, которые используются при исчислении налога. В случае, если гостиница имеет обособленное подразделение в иных регионах, целесообразно проверить действующие ставки в этих регионах. Правильность исчисления транспортного налога по транспортным средствам снятых с учета в соответствии с п.3 ст. 362 НК РФ

Налоги и сборы, исчисляемые в соответствии с законодательством	Основные моменты исчисления налогов и сборов с учетом специфики учета хозяйственной деятельности предприятий гостиничного типа
Налог на прибыль	<p>1. Услуги потребителям должны предоставляться гостиницами исключительно на основании публичных договоров (ч. 1, ст. 426 ГК РФ).</p> <p>2. Устанавливая систему скидок, следует иметь в виду, что в соответствии со ст. 40 НК аудиторы должны осуществлять контроль за правильностью применения цен.</p> <p>3. В связи с имеющимися и используемыми налоговыми льготами предприятия гостиничного типа должны включать в учетную политику условие раздельного учета доходов и расходов по оборотам, к которым применяются льготы, и по оборотам, к которым налоговые льготы не применяются.</p> <p>4. Также необходимо вести раздельный учет по различным видам деятельности, так как оказание услуг общественного питания, парикмахерские услуги и мелкорозничная торговля подпадают под обложение единым налогом на вмененный доход п. 2 ст. 346.26 главы 26.3 НК РФ.</p> <p>5. Доходы гостиницы складываются: использования номерного фонда; доходы от деятельности предприятий общественного питания, функционирующих при гостинице; продажи напитков и иных угощений посредством мини-баров; дополнительные платные услуги (телефон, прачечная, прокат автомобиля, транспортные перевозки); доходы от сдачи в аренду помещений гостиницы другим организациям.</p> <p>6. Гостиницам необходимо отражать в учетной политике, помимо метода признания дохода (метод начисления или кассовый метод), также и вариант определения даты фактического оказания услуг клиентам (гостям): за каждый полный прожитый в гостинице календарный день или в момент выезда гостей из гостиницы.</p> <p>7. Аудитору необходимо осуществлять проверку правильности и своевременности отражения доходов в отчетном периоде, поэтому аудитору следует выборочно проверить сальдо счета 97 «Доходы будущих периодов».</p> <p>8. Гостиницы могут получать доходы от оказания на сторону прочих услуг, например, от стирки белья, транспортных, медицинских и т.п. на каждую услугу разрабатывается и утверждается руководством прейскурант цен, в бухгалтерском учете присваивается каждой деятельности отдельный субсчет.</p> <p>9. Структура издержек гостиницы по содержанию номерного фонда включает: заработная плата и связанные с ней выплаты; эксплуатационные издержки по содержанию номерного фонда (закупка моющих материалов, порошков, паст, работы по дезинфекции и т.п.); административные расходы; затраты на энергоносители; амортизационные отчисления; ремонт оборудования; маркетинговые исследования; выплаты процентов за кредит; страховые сборы; оплата аренды; закупка продуктов для мини-баров.</p> <p>10. Аудитору необходимо осуществлять проверку правильности формирования расходов по статьям калькуляции стоимости номерного фонда, в разрезе их стоимости по категориям, комфортабельности, дополнительных услуг, входящих в стоимость номера и т.п. Если отпускные цены на аналогичные номера различаются, то это может происходить не только за счет изменения планируемого уровня рентабельности, но и за счет изменения удельного веса расходов.</p>

Налоги и сборы, исчисляемые в соответствии с законодательством	Основные моменты исчисления налогов и сборов с учетом специфики учета хозяйственной деятельности предприятий гостиничного типа
	<p>11. Аудитору необходимо осуществлять проверку правильности организации и учета предприятий общественного питания (проверка правильности списания продуктов питания на предприятиях общественного питания; проверка правильности выбора норм расхода продуктов на приготовление блюд; порядок отражения в учете передачи продуктов: со склада в производство (на кухню) и в буфет; из кухни в буфет; из буфета и магазинов – посетителям; правильность расчета торговых наценок, относящихся к остатку товаров на конец месяца при оценке товаров по продажной стоимости; полноту вложения продуктов в приготовленные блюда в соответствии с используемым сборником рецептов; при выпуске фирменных блюд и кулинарных изделий, вырабатываемых только на данном предприятии разрабатываются самостоятельно технико-технологические карты; своевременное в соответствии с установленными законодательством сроками и сроками, указанными в учетной политике на проведение инвентаризаций продуктов питания; составление меню-плана, на основании которого оценивают продажную цену блюд; оформление калькуляционных карточек на каждое блюдо для расчета его себестоимости; при реализации помимо винно-водочных изделий еще и другие товары, предприятия общественного питания уплачивают как лицензионный сбор за право торговли винно-водочными изделиями, так и сбор за право торговли (п. 9 письма Госналогслужбы России от 3 февраля 1993 г. № ВЗ-6-04/62 "О местных налогах, сборах, пошлине и неналоговых платежах");</p> <p>12. Услуги общественного питания подлежат обязательной сертификации. Это требование закреплено в постановлении Правительства РФ от 13 августа 1997 г. № 1013.</p> <p>13. Аудитору необходимо осуществлять проверку достоверности формирования расходов по содержанию и эксплуатации транспорта (проверка норм списания горюче-смазочных материалов, начисление амортизации, правомерность проводимых текущих и капитальных ремонтов собственными силами, дефектными ведомостями по замене запасных частей, сроками использования шин).</p> <p>14. Общим условием функционирования предприятий гостиничного типа является необходимость получения лицензии на отдельные виды деятельности. Без выполнения этого условия подлежащая лицензированию по законодательству деятельность признается незаконной (Федеральный Закон № 128-ФЗ от 08.08.01).</p>

Действующий порядок налогообложения прибыли и особенности исчисления остальных налогов и сборов гостиницей предполагает выполнение аудитором целого комплекса методологических, учетно-расчетных действий для проведения качественного налогового аудита.

Разумовская Наталья Андреевна