

Е. В. Находкина, Е. А. Тюхова, О. А. Шапорова

ОТРАЖЕНИЕ ВЫРУЧКИ ОТ ОКАЗАНИЯ УСЛУГ ПО ПРОЖИВАНИЮ В БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ

В настоящей статье рассмотрены не только основополагающие принципы учета выручки от проживания, порядок ее признания в бухгалтерском и налоговом учете, но и некоторые особенности, которые на практике остаются зачастую без внимания бухгалтеров. При этом в конечном итоге они могут весьма существенно сказаться как на доходах гостиницы, так и повлечь за собой налоговые санкции.

Ключевые слова: выручка, услуги, договор, гостиница

Согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению, утвержденному приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н [1] (далее - План счетов), для отражения выручки от оказания услуг предусмотрен счет 90 субсчет 1 «Выручка». При признании в бухгалтерском учете сумма выручки от оказания услуг отражается по кредиту счета 90 «Продажи» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Применение счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» необходимо при расчетах не только с юридическими, но и с физическими лицами. Физическими лицами в данном случае являются те гости, которые размещаются в гостинице самостоятельно от своего имени и осуществляют расчеты либо наличными денежными средствами, либо по кредитным картам.

Неприменение счета 62 при расчетах с физическими лицами (по аналогии с розничной торговлей) недопустимо. И вот почему. В абсолютном большинстве гостиниц все расчеты за проживание осуществляются на условиях предоплаты. Поэтому поступление средств в кассу гостиницы от гостя за несколько суток вперед (тут неважно, по какой дате признается выручка) означает, что он вносит аванс. Отследить данный факт без применения счета 62 практически нереально. Более того, неприменение в данном случае счета расчетов с покупателями и заказчиками означает, что в бухгалтерском учете появится запись по дебету счета 50 «Касса» (или, если расчеты осуществляются по кредитным картам, дебету счета 57 «Кредитные карты») и кредиту счета 90-1 «Выручка». Что, в свою очередь, означает нарушение принципа отражения выручки по «отгрузке», так как в бухгалтерском учете вся сумма, полученная в кассу гостиницы, будет признана выручкой. А она таковой не является.

Данный факт не повлияет ни на налоговые обязательства гостиницы по НДС, ни на налог на прибыль, ни уж тем более на бухгалтерскую отчетность только в том случае, если вся сумма полученных средств будет отработана гостиницей в этом же отчетном периоде. А если не будет? Как показывает практи-

ка, гостиницы, придерживающиеся указанного подхода при отражении выручки, не отслеживают поступление средств в отчетном периоде за проживание в следующем. Что и понятно, ведь это очень трудоемкий и кропотливый процесс.

Рассмотрим пример. Пример 1. Например, гость заселяется 28 сентября и планирует проживать до 20 октября 2012 г.. В день размещения гость готов оплатить гостинице всю стоимость проживания. Номер, забронированный гостем, стоит 4000 руб. в сутки.

Итак, гость готов внести в кассу гостиницы единовременно 88 000 руб. Однако в связи с тем, что гостиница не применяет счет 62 и не сможет отследить данную сумму в будущем, она готова принять денежные средства только в размере 8000 руб. Оставшуюся сумму она просит гостя внести через два дня. Не исключено, что гость будет вносить оставшуюся сумму уже частями или вообще досрочно покинет гостиницу.

Если бы гостиница приняла всю сумму сразу и отразила бы ее в составе выручки от оказания услуг, то она не только переплатила бы налог на прибыль, но и исказила бы бухгалтерскую отчетность. Не исключено, что данная гостиница может переплачивать налоги постоянно и в конечном итоге нести реальные потери.

В случае применения счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» у гостиницы не возникло бы вопроса: принимать деньги от гостя или ждать еще два дня? Сумма, приходящаяся на октябрь, просто попала бы в «Авансы полученные» и с нее благополучно был бы исчислен налог на добавленную стоимость. Налог на прибыль также не был бы завышен.

Учитывая, что счет 62 обычно применяется гостиницей для расчетов как с юридическими, так и с физическими лицами необходимо подумать о правильной аналитике или субсчетах к указанному счету.

На практике широко применяется следующий порядок организации аналитического учета. К счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» открываются субсчета 1 «Расчеты с покупателями и заказчиками - юридические лица», 2 «Расчеты с покупателями и заказчиками - физические лица». Далее к каждому из указанных субсчетов открываются субсчета второго порядка по видам валют, в которых будут осуществляться расчеты. Аналогично разрабатывается аналитика по счету 62-2 «Авансы полученные».

Что касается расчетов с юридическими лицами, то учет, как правило, организуется в разрезе контрагентов и договоров.

Счета контрагентам выставляются гостиницей в зависимости от схемы работы: либо на дату выезда клиента, либо на дату расчетов, установленную в договоре. В момент выставления счета в бухгалтерском учете гостиницы появляется запись по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками - юридические лица» и кредиту счета 90-1 «Выручка от оказания услуг по проживанию».

Если гостиница признает выручку ежедневно, то в счете должны быть указаны все даты проживания и суммы выручки за каждый прожитый гостем

день с учетом НДС. В случае, если дата признания выручки установлена гостиницей по выезду гостя, то в бухгалтерском учете появляется аналогичная запись в этот день.

В налоговом учете выручка за оказанные услуги по проживанию отражается в составе доходов от реализации в соответствии с пунктом 1 статьи 271 НК РФ, то есть аналогично бухгалтерскому учету.

В части аналитики к счету 90-1 «Выручка» гостинице необходимо как можно более подробно вести учет по видам оказываемых ею услуг. Это связано не только с тем, что, как правило, данные бухгалтерского учета являются основой при формировании данных управленческого учета, но и с тем, что различные виды доходов по-разному учитываются при исчислении НДС или налога на прибыль. Самым ярким примером здесь может послужить учет и налогообложение посреднических услуг и услуг, оказываемых самой гостиницей.

В части исчисления НДС по услугам по проживанию действующим законодательством особенностей не предусмотрено. В соответствии со статьей 146 НК РФ они признаются объектом обложения по НДС.

Как мы уже говорили, в соответствии с пунктом 13 Правил предоставления гостиничных услуг плата за проживание в гостинице взимается в соответствии с единым расчетным часом - с 12 часов текущих суток по местному времени.

При размещении до расчетного часа (с 0 до 12 часов) плата за проживание не взимается.

Если гость задерживается, то порядок взимания платы следующий:

- не более 6 часов после расчетного часа - почасовая оплата;
- от 6 до 12 часов после расчетного часа - плата за половину суток;
- от 12 до 24 часов после расчетного часа - плата за полные сутки (если нет почасовой оплаты).

Не всегда гостиницы придерживаются указанного порядка взимания платы в случае задержки гостя. Как правило, устанавливается плата в размере 50% независимо от времени задержки. Однако такой подход при расчетах с клиентами содержит риски гражданского характера, может возникнуть конфликт непосредственно с клиентом. А вот неотражение в учете стоимости доплаты в составе выручки от проживания - это уже вполне реальные бухгалтерские и налоговые риски.

Или аналогичная по сути плата за ранний заезд. В последнее время достаточно распространенным явлением среди гостиниц стало взимание платы не только за поздний выезд, но и за ранний заезд. Речь идет о ситуациях, когда гость заезжает, например, в 6 часов утра или в 3 часа ночи. Взимание данной платы обусловлено тем, что гостиница в соответствии с Правилами предоставления гостиничных услуг обязана разместить гостя с 12 часов дня, то есть в расчетный час. Ранний заезд потребует дополнительных затрат от гостиницы (например, уборка номера в незапланированное время и т.п.). Стоимость такой платы обычно составляет от 30 до 50% от стоимости номера в сутки.

Оба упомянутых вида платежей, получаемые гостиницей от клиентов, должны быть отражены в составе выручки от оказания услуг по проживанию. Открывать по ним отдельный субсчет нет необходимости, так как они поступают в рамках расчетов за проживание и не могут считаться дополнительной услугой.

Обращаем ваше внимание на то, что гостиница не может при взимании платы за ранний заезд или поздний выезд подходить избирательно, то есть при равных условиях с кого-то из гостей взимать указанные платежи, а про кого-то «забывать».

Дело в том, что в соответствии с пунктом 1 статьи 426 ГК РФ договор оказания гостиничных услуг является публичным договором, то есть договором, который заключен коммерческой организацией и устанавливает ее обязанности по оказанию услуг, которые такая организация по характеру своей деятельности должна осуществлять в отношении каждого, кто к ней обратится.

Таким образом, если гостиница взимает платежи за ранний заезд и поздний выезд, она не может оказывать предпочтение одним гостям перед другими.

В то же время такое предпочтение может быть обусловлено ценовой или маркетинговой политикой гостиницы. Так, гостиница может предоставить клиентам скидку в размере стоимости раннего заезда или позднего выезда в случае, если этими клиентами будут выполнены определенные условия. Например, объем выбираемых клиентом услуг превысит 100 000 рублей в месяц, или клиент одновременно разместит группу численностью не менее 100 человек и т.д. Но и при этом гостиница должна помнить, что скидка должна быть предоставлена любому клиенту, который выполняет условия, предусмотренные ценовой или маркетинговой политикой гостиницы.

Но ведь гость может не только задержаться и выехать позже установленного расчетного часа. Он также может опоздать и приехать не в расчетный час, а гораздо позже.

Пример 2. Клиент забронировал полулюкс на двое суток с 23 по 25 сентября 2012 г. Согласно заявке время заезда и выезда 12 часов. Однако гость заехал 24 сентября в 8 часов утра.

Что в этом случае гостиница должна взять с гостя: плату за ранний заезд или полную стоимость номера за сутки, то есть за период с 23 по 24 сентября? Учетной политикой гостиницы установлено ежедневное признание выручки.

Обратимся к Правилам предоставления гостиничных услуг. Как сказано в пункте 13 этого документа, плата за проживание в гостинице взимается в соответствии с единым расчетным часом - с 12 часов текущих суток по местному времени. А пунктом 6 тех же Правил установлено, что при опоздании более чем на сутки, броня аннулируется.

Таким образом, в нашем примере броня должна была быть аннулирована только 24 сентября в 12 часов дня. До 12 часов этого дня гость мог заехать в любое удобное для него время. Заплатить же он должен был не за ранний заезд, а полную стоимость номера в сутки.

Следовательно, в бухгалтерском учете в составе выручки бухгалтер гостиницы должен отразить полную стоимость номера за сутки. НДС также будет исчислен со стоимости всего номера. Для целей налога на прибыль в доходы от оказания услуг также должна быть включена полная стоимость забронированного номера.

В последнее время у гостиниц появились клиенты, которые пользуются услугами в течение длительного времени. При этом с ними оформляется так называемый договор предоставления номерного фонда под длительное (долгосрочное) проживание.

По сути, это и есть договор оказания гостиничных услуг, но с учетом индивидуальных требований, которые предъявляет клиент, намеревающийся поселиться на длительное время, договор может иметь некоторые особенности.

В зависимости от уровня гостиницы может быть выделен специальный этаж (или часть этажа), на котором расположены только номера, приспособленные под длительное проживание. Такие номера, как правило, относятся к категории «апартаменты». Апартамент - это номер в средстве размещения площадью не менее 40 кв. м, состоящий из двух и более жилых комнат (гостиной/столовой, спальни), имеющий кухонное оборудование. Такая формулировка содержится в Положении о государственной системе классификации гостиниц и других средств размещения, утвержденном приказом Минэкономразвития России от 21 июня 2003 г. № 197 (далее - Положение о системе классификации средств размещения) [2].

Таковыми услугами гостиниц обычно пользуются дипломатические и иностранные представительства или крупные компании, приобретающие услуги для размещения своих сотрудников. При этом в договоре устанавливается стоимость номера за сутки, однако расчеты осуществляются, как правило, по итогам месяца.

Иногда такой договор путают с договором аренды или найма, что некорректно. И вот почему. В соответствии с пунктом 1 статьи 650 ГК РФ по договору аренды здания или сооружения (помещения) арендодатель обязуется передать во временное владение и пользование или во временное пользование арендатору здание или сооружение.

В соответствии с пунктом 1 статьи 671 ГК РФ по договору найма жилого помещения одна сторона - собственник жилого помещения или управомоченное им лицо (наймодатель) - обязуется предоставить другой стороне (нанимателю) жилое помещение за плату во владение и пользование для проживания в нем.

Арендатор же (наниматель) обязуется своевременно оплатить арендную плату за пользование имуществом (плату за жилое помещение) в соответствии с условиями договора. По договору аренды каждая из сторон несет обязанности по содержанию помещений. По договору оказания гостиничных услуг (в том числе и при длительном проживании гостя) клиенту гостиница не просто передает помещение для владения и пользования, а будет производить смену белья, уборку номера и оказывать ряд других услуг. И все это входит в стоимость номера.

Как правило, цена номера, предоставляемого для проживания на длительное время, отличается от цены «от стойки», что должно быть предусмотрено маркетинговой и ценовой политикой гостиницы.

Как уже было отмечено выше, при заключении договора на длительное проживание стороны обычно договариваются, что цена за номер устанавливается за сутки, при этом расчеты будут осуществляться по итогам месяца. В этом случае счета за проживание выставляются гостиницей ежемесячно на 30-е (31-е) число расчетного месяца с указанием дат проживания.

В случае, если в счете одной строчкой указывается «за январь» (месяц, а не даты проживания), сумма, выставляемая за проживание в январе, не должна совпадать с суммой, выставляемой в феврале. Данный момент принципиален для гостиницы, поскольку если цена установлена за сутки, то и расчет по итогам месяца должен быть произведен исходя из количества суток в этом месяце.

Кроме того, для исключения риска признания данной услуги «незавершенкой» для целей налогового учета (если учетной политикой гостиницы датой признания выручки установлена дата выезда гостя) в договоре, по нашему мнению, можно указать, что расчеты будут осуществляться ежемесячно, а акты оказанных услуг составляться на 30-е (31-е) число каждого расчетного месяца.

В части отражения выручки в бухгалтерском учете здесь нет никаких особенностей. Наверное, единственное, что в таком случае не нужно будет отслеживать бухгалтеру, так это время выезда гостя для начисления доплаты за поздний выезд. Конечно, данное утверждение справедливо только в случае, если гость не выехал в расчетном месяце.

В случае, если договор расторгнут сторонами до окончания полного месяца, бухгалтеру необходимо выставить счет или акт оказанных услуг только на то количество суток, которые прожил гость в расчетном месяце. При этом время выезда будет приниматься в расчет так же, как при выезде любого другого гостя.

Еще одна особенность гостиничного бизнеса - это предоставление гостям скидок в виде размещения их в номера более высокой категории, чем было оплачено гостем (без взимания дополнительной оплаты). Основания для такого размещения могут быть самые разные.

Например, гостя поселили в ранее забронированный им номер, однако потом выяснилось, что этот номер не обеспечен выходом в Интернет. Гость утверждает, что при бронировании обсуждал необходимость наличия в номере возможности выхода в Интернет. В результате гостиница берет на себя убытки и размещает гостя в том номере, который отвечает его потребностям, без взимания доплаты, поскольку по вине службы бронирования гостю была предоставлена неполная информация об услугах гостиницы. Или другая, более распространенная ситуация. Клиента разместили в номере, в котором, как выяснилось, не работает кондиционер. При этом в гостинице на момент размещения гостя все остальные номера той же категории заняты. В результате гость недоволен и его переводят в более дорогой номер.

Предоставляя, таким образом, своим гостям максимум удобств с одной лишь целью - не испортить репутацию отеля и увидеть этого гостя у себя снова

и снова, гостиница несет реальные убытки в результате продажи дорогих номеров по цене средних. Но если последствия с финансовой точки зрения понятны, то что в этом случае происходит в бухгалтерском и налоговом учете? Есть ли реальные угрозы штрафных санкций в результате подобных «недоборов»?

Для целей бухгалтерского учета выручка от оказания услуг по размещению будет отражена по той стоимости, которую гость должен был бы оплатить независимо от того, в каком номере он проживает. Дело в том, что признать выручку исходя из стоимости более дорогого номера, нам не позволяют положения пункта 12 ПБУ 9/99. Ведь гостиница не имеет права на получение дохода по большей стоимости, которое должно вытекать из конкретного договора. Также у гостиницы нет уверенности в том, что в результате оказания этой услуги произойдет увеличение экономических выгод организации. Скорее, как раз наоборот.

В отношении налогообложения необходимо отметить следующее. В соответствии со статьей 40 НК РФ налоговые органы при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов вправе проверять правильность применения цен по сделкам лишь в случае отклонения более чем на 20% в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) услугам в пределах непродолжительного периода времени.

В случае выявления указанного отклонения налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из применения рыночных цен на соответствующие услуги.

При этом должны учитываться скидки, обычные при заключении сделок между независимыми лицами. Например, указанной статьей предлагается учитывать такие скидки, которые вызваны сезонными и иными колебаниями потребительского спроса на товары (работы, услуги); потерей товарами качества или иных потребительских свойств; истечением (приближением даты истечения) сроков годности или реализации товаров; маркетинговой политикой, в том числе при продвижении на рынки новых товаров, не имеющих аналогов, а также при продвижении товаров (работ, услуг) на новые рынки; реализацией опытных моделей и образцов товаров в целях ознакомления с ними потребителей.

Наверное, из всего предложенного Налоговым кодексом РФ в нашей ситуации больше всего подойдет потеря товаром качества или потребительских свойств, даже несмотря на то, что в данном случае речь идет об услугах. Ведь услуга по предоставлению номера для проживания подразумевает в первую очередь предоставление качественного номера (по крайней мере, с оборудованием, которое должно находиться в рабочем состоянии). Это подтверждается и Правилами предоставления гостиничных услуг, согласно пункту 14 которых материально-техническое обеспечение гостиницы, перечень и качество предоставляемых услуг должны соответствовать требованиям присвоенной ей категории.

В этом случае необходимо, чтобы техническая служба гостиницы оформила служебную записку на имя генерального директора или управляющего

гостиницей. В этой записке нужно указать, что на основании заявления гостя был произведен осмотр такого-то оборудования (например, кондиционера) и установлено, что оно неисправно. Кроме того, необходимо указать, что устранение поломки потребует нескольких дней. По нашему мнению, этого будет достаточно для того, чтобы разместить гостя в другой номер. А служба бронирования, в свою очередь, подтвердит, что на момент претензии гостя номера такой же категории в наличии не было.

Таким образом, риск признания налоговыми органами реализации по ценам ниже рыночных, конечно, присутствует, однако существуют и основания, доказывающие правоту гостиницы.

Список литературы:

1. Об Утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н (ред. от 08.11.2010). [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://zakonprost.ru/content/base/100060/>. Дата обращения: 02.08.2012

2. Об утверждении положения о государственной системе классификации гостиниц и других средств размещения. Приказ МИНЭКОНОМРАЗВИТИЯ РФ от 21 июня 2003 г. №197. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/hotlaw/federal/92260/>. Дата обращения: 02.08.2012

3. Каморджанова, Н.А. Бухгалтерский учет в гостиничном бизнесе [Текст] / Н.А. Каморджанова, Д.Р. Каморджанов, Д.М.Конопляник – СПб.: Питер, 2004. – 448 с.

Находкина Екатерина Валерьевна

*студентка 5 курса факультет учета и информационных технологий
Орловского государственного института экономики и торговли
e-mail:katrinosic@gmail.com*

Тюхова Елена Анатольевна

*к.э.н., старший преподаватель кафедры финансового учета
Орловского государственного института экономики и торговли
e-mail:katrinosic@gmail.com*

Шاپорова Ольга Александровна

*д.э.н., профессор кафедры управленческого учета и аудита
Орловского государственного института экономики и торговли
e-mail:katrinosic@gmail.com*