

УДК 657.6

РАЗРАБОТКА МЕТОДИКИ АУДИТА УЧЕТА ОКАЗАНИЯ УСЛУГ ПО БРОНИРОВАНИЮ НОМЕРОВ В ГОСТИНИЦАХ

Богатая И.Н., Галустов У.В.

ФГБОУ ВПО «Ростовский государственный экономический университет РГЭУ (РИНХ)» Кисловодский филиал, г. Кисловодск (357700, г. Кисловодск, Ставропольского края, ул. Дзержинского, 22/24), bogaty89@rambler.ru

Разработана методика аудита учета оказания услуг по бронированию номеров в гостиницах. Обоснованы четыре взаимосвязанных этапа разработанной методики. На первом этапе аудитором производится исследование используемых приемов и методов, применяемых при бронировании, а также документального оформления услуг по бронированию. Второй этап предусматривает проверку отражения фактов хозяйственной жизни, связанных с бронированием в бухгалтерском учете. На третьем этапе осуществляется проверка налогообложения операций по оказанию услуг по бронированию номеров. На четвертом этапе аудитор производит анализ обнаруженных ошибок и нарушений и оценивает их существенность в соответствии с требованиями федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности № 4 «Существенность в аудите». Применение разработанной методики позволит регламентировать действия аудитора и повысит качество аудита.

Ключевые слова: услуги по бронированию, методика аудита учета оказания услуг по бронированию номеров в гостиницах, существенность.

DEVELOPMENT OF METHODS OF THE AUDIT OF ACCOUNTING OF RENDERING ROOM RESERVATION SERVICES AT THE HOTELS

Bogataya I.N., Galustov U.V.

The State Educational Institution of Higher Professional Education «Rostov State Economic University», Kislovodsk branch, Kislovodsk, (357700, Kislovodsk, Stavropol region, Dzerzhinsky st, 22/24), bogaty89@rambler.ru

The technique of the audit of accounting of rendering room reservation services at the hotels is developed. This technique consists of 4 interrelated stages. On the first stage the auditor researches the techniques and methods used within reservation, and also the documentation of room reservation services. The second stage includes the control of reflection of the economic life facts connected to the accounting. On the third stage an assessment of taxation of the transaction of room reservation services is made. On the fourth stage the auditor analyses the detected errors and irregularities and assesses their materiality in accordance with the Federal rules (standards) of auditing activities, № 4 "Audit Materiality". Application of the developed method will bring under the regulation the activity of auditors and will improve the quality of auditing.

Keywords: reservation services, methods of audit of accounting of rendering room reservation services, materiality.

Одной из распространенных и востребованных услуг, которые оказываются организациями гостиничного бизнеса, являются услуги по бронированию номеров в гостиницах и отелях. Бронирование осуществляется напрямую в гостинице по телефону или через ее собственный веб-сайт или подключенный к одной из систем, осуществляющей он-лайн бронирование. Бронирование предполагает резервирование номеров определенной категории на определенную дату под конкретные предварительные заявки клиентов и может осуществляться отделом бронирования, который влияет на загрузку гостиницы, что определяет её рентабельность.

Аудит учета услуг по бронированию номеров в гостинице позволит сформировать мнение относительно достоверности их отражения в бухгалтерской отчетности гостиницы. Управленческий аудит услуг по бронированию номеров в гостинице позволит оценить эф-

фektivность данного вида услуг и работы отдела бронирования при его наличии в гостинице. Качественное проведение аудита учета услуг по бронированию требует понимания экономической сущности данной услуги.

На первом этапе аудитор должен исследовать используемые приемы и методы, применяемые при бронировании, а также документальное оформление услуг по бронированию. В соответствии с п. 6 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», так и в п. 10 МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» для целей бухгалтерского учета экономическое содержание имеет приоритет перед правовой формой. Исследуем процесс бронирования как специфический факт хозяйственной жизни, требующий отражения в бухгалтерском и налоговом учете. В общем случае под бронированием понимают резервирование части имеющихся ресурсов, средств для их последующего использования в специальных целях, в особых ситуациях определенным кругом лиц. Применительно к гостиничному бизнесу бронирование представляет собой удержание некой номерной емкости до приезда заказчика (клиента). Бронирование может осуществляться и в сфере перевозок пассажиров посредством резервирования мест в транспортном средстве, при посещении массовых и культурно-зрелищных мероприятий и др. Бронирование по своей экономической природе является дополнительным видом услуг, сопутствующим основной услуге, например временному размещению). Плата за бронирование представляет собой, как правило, составляющую расходов по основной услуге. Однако могут иметь место ситуации отказа от основной услуги при осуществлении бронирования. Бронирование номеров в гостиницах и отелях следует рассматривать в качестве стадии отношений заказчика с исполнителем услуг, предшествующей оказанию основных услуг.

В гражданском законодательстве отсутствует такой тип договора как договор о бронировании, однако в ГК РФ есть договор возмездного оказания услуг, в рамках которого гостиничные и транспортные услуги могут предоставляться на условиях бронирования. Контрагенты могут подписать соглашение о бронировании на свое усмотрение. При этом договор должен быть составлен таким образом, чтобы стороны добросовестно исполняли свои обязательства, как по оказанию подобных услуг, так и по их последующей оплате. Как правило, бронирование, в отличие от залога оплачивается по факту оказания услуги, а не авансом.

Бронирование может входить в состав туристского продукта, представляющего собой в соответствии со статьей 1 Закона «Об основах туристской деятельности в РФ» комплекс услуг по перевозке и размещению, оказываемых за общую цену (независимо от включения в общую цену стоимости других услуг) [2]. Бронирование может входить в состав туристского продукта на правах дополнительного сервиса, но, при этом туроператоры включают его в стоимость размещения и перевозки, не выделяя отдельно.

При бронировании туристских продуктов для граждан оформляются листы бронирования (заявка на организацию туристической поездки) и бронирование входит в стоимость услуги по продвижению и реализации туристского продукта.

На практике следует различать плату за бронирование и плату за простой номера. Правила предоставления гостиничных услуг в РФ, утвержденные Постановлением Правительства РФ от 25.04.1997 № 490 предусматривают в случае опоздания потребителя взимание с него помимо платы за бронирование платы за фактический простой номера (места в номере), но не более чем за сутки [3]. При опоздании более чем на сутки бронь должна быть аннулирована и размещение гостя в гостинице производится в порядке общей очереди. Аналогичная ситуация возникает и при отказе клиента оплатить бронь. В этом случае с него может быть взыскана плата за простой номера, который был для него забронирован.

Аудитор должен установить применяемые способы бронирования: письменный, устный и компьютерный. В случае использования письменного способа аудитор должен убедиться в наличии письма-заявки, поступившего в гостиницу по почте или с помощью факса. Аудитор должен убедиться, что заявка на бронирование и аннулирование заказа зарегистрированы.

Пунктом 6 Правил предоставления гостиничных услуг в РФ предусмотрена возможность заключения договора на бронирование мест в гостинице путем составления документа, подписанного двумя сторонами, а также путем принятия заявки на бронирование посредством почтовой, телефонной и иной связи, позволяющей достоверно установить, что заявка исходит от потребителя [3]. В случае заключения в такой форме отельер вправе требовать плату за фактический простой номера (места в номере), но не более чем за сутки. Аудитор проверяет оплату заказанной услуги в случае, если клиент забронировал номер и им воспользовался. Следует иметь в виду, что в случае, если он так и не вселился, это не снимает с него обязанности оплатить издержки отельера из-за суточного простоя номера. Это вытекает из гарантийного письма, которым заказчик обязался выплатить компенсации за простой номеров в размере стоимости забронированных, но невостребованных услуг по размещению за каждый случай незаезда гостей в срок, поздней отмены бронирования, позднего сокращения сроков проживания или сокращения количества номеров. Аудитор проверяет оплату за простой на основании этого документа.

Аудитору следует иметь в виду, что только заявка на фирменном бланке может служить подтверждением оплаты заказанного номера. В заявке должны быть приведены реквизиты этой организации бронирующей номер (название, адрес, телефон, факс, номер счета в банке), а также число и категории номеров; сроки проживания в гостинице; фамилии приезжающих; форма оплаты (безналичный или наличный расчет, реквизиты оплачивающей орга-

низации). Аудитор должен удостовериться, что заявка была зарегистрирована, а также имеются письмо-подтверждение бронирования и либо письмо об отказе в бронировании, оформленные по определенной форме. Так при наличии свободных номеров клиенту высылают письмо-подтверждение, содержащее: дату размещения, тип номера, число дней пребывания, номер заявки. Если письмо-заявка не содержит данных о числе дней пребывания, то номер бронируется на один день. Клиент должен прибыть в гостиницу до 18 часов, если нет отметки о позднем прибытии. Конкретный номер, как правило, не гарантируется. В случае сообщения тарифа он обычно дается в виде некоторого диапазона.

Аудитор должен иметь в виду, что заявки на бронирование мест по телеграммам, телефонным звонкам, письмам должны быть зарегистрированы в специальном журнале «И» по форме, установленной Приказом Минфина Российской Федерации от 13 декабря 1993 года №121 «Об утверждении форм документов строгой отчетности». Аудитор проверяет регистрацию заявок, полученные от организаций, в специальном журнале «П» по форме, установленной Приказом Минфина Российской Федерации от 13 декабря 1993 года №121 «Об утверждении форм документов строгой отчетности» [5].

Аудитор должен установить имеет ли отель с этой бронирующей организацией договор на обслуживание, и изучить его условия в части цены предоставления услуг. Аудитор изучает каким образом организовано взаимодействие службы приема и хозяйственной службы. При заступлении на дежурство утром работник службы приема должен рассчитать количество номеров может предложить гостям, пришедшим со стороны. Для этого он должен суммировать свободные номера с теми, из которых гости выписались, и вычесть из полученной суммы забронированные номера, данные службы приема с информацией от хозяйственной службы в целях недопущения возможных расхождений.

На втором этапе аудитор должен проверить отражение фактов хозяйственной жизни, связанных с бронированием в бухгалтерском учете. Он должен учитывать, что данная услуга не является длящейся (непрерывной), в отличие от услуг временного размещения и проживания, кроме того, бронь номера может быть аннулирована исполнителем. Аудитор проверяет своевременность признания доходов от оказания услуг по бронированию. В соответствии с п. 12 ПБУ 9/99 «Доходы организации условия их признания могут быть выполнены только на момент завершения оказания услуги бронирования и вселения гостя в забронированный номер. Именно в этот момент исполнитель имеет право требовать плату за бронь. При этом имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации и выполняются все остальные условия признания дохода такие как: организация имеет право на получение доходов, вытекающее из заявки на бронирование номера, сумма за бронь может быть определена и услуга принята заказчи-

ком. Трудность представляет лишь определение себестоимости услуг бронирования. Само по себе бронирование не требует каких-либо конкретных затрат, за исключением оплаты времени персонала, принимающего заявку на бронирование. Однако, поскольку бронирование является сопутствующей услугой к основному сервису гостиниц, вопрос определения себестоимости не имеет принципиального значения. В связи с этим аудитор проверяет отражение выручки от бронирования номеров в бухгалтерском учете, в первичных документах выручка от бронирования номеров, а также включение данных доходов в состав выручки от оказания услуг по размещению и проживанию постояльцев в отчетности гостиницы (отеля). Это полностью соответствует требованию пункта 11 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» о том, что сведения об отдельных видах активов, обязательств, доходов, расходов и хозяйственных операций могут приводиться в отчетности общей суммой с раскрытием в пояснениях к ней, если каждый из этих показателей в отдельности незначителен для оценки пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности. Следовательно, если доходы от бронирования незначительны в выручке от временного размещения и проживания, то аудитор проверяет отражение данных показателей в отчетности в совокупности. Аудитор проверяет корректность корреспонденции счетов при отражении оказания услуг по бронированию номеров (таблица 1).

Таблица 1

Корреспонденция счетов при оказании услуг по бронированию номера

Содержание операции	Дебет	Кредит
На момент заезда и заселения гостя		
Отражена выручка от оказания услуг по бронированию номера	62	90
Отражены не полученные вследствие простоя номера доходы	62	91
На момент выезда постояльца		
Отражено выручка от оказания услуги по размещению и проживанию	62	90
Отражена себестоимость гостиничных услуг	90	20, 26
Определен финансовый результат по данным операциям (прибыль)	90	99
Произведены расчеты с постояльцем при выезде	50	62
Определен финансовый результат по прочим доходам	91	99

Аудитор должен учитывать, что в случае простоя номера в бухгалтерском учете не полученные вследствие простоя номера доходы представляют собой компенсацию за нарушение условий договора о бронировании и последующем размещении клиента, т.е. санкции за нарушение договорных обязательств, которые должны признаваться в соответствии с п. 7 ПБУ 9/99 в составе прочих доходов. Аудитор может столкнуться с ситуацией, когда клиент забронировал номер, но так в него и не заселился, и при этом не аннулировал бронь своевременно. Гостиница решила взыскать с него стоимость простоя номеров в следующий раз, ко-

гда он также забронировал номер, но заселился в него. В данной ситуации аудитор должен удостовериться, что счет за простой был выписан отдельно, и оплате клиентом стоимость простоя была включена в состав прочих доходов. В случае несогласия клиента оплатить стоимость простоя, аудитор должен убедиться, что до вынесения положительного решения суда требуемая оплата простоя отражена в соответствии с п. п. 13, 27 ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» как условный актив, который в будущем, возможно, принесет экономические выгоды. При этом условный актив не отражается в бухгалтерском учете, но информация о нем раскрывается в приложениях и пояснениях к финансовой отчетности. Аудитор проверяет отражение платы за простой в бухгалтерском учете в составе прочих доходов в момент, когда будет вынесено решение суда или клиент согласится платить простой ранее забронированного номера,

На третьем этапе аудитор должен проверить налогообложение операций по оказанию услуг по бронированию номеров. При использовании общего режима налогообложения доходы от услуг бронирования признаются в соответствии с п. 1 ст. 249 НК РФ выручкой от реализации товаров (работ, услуг), увеличивающей налоговую базу. Аудитор должен убедиться, что компенсация за простой номера рассматривается как санкции за нарушение договорных обязательств и отнесена в соответствии с п. 3 ст. 250 НК РФ к внереализационным доходам. Для заказчиков расходы на бронирование номера в гостинице или отеле должны отвечать критериям признания расходов в целях налогообложения прибыли (ст. 252 НК РФ), т.е. он должны быть документально подтвержденными документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ, а также обоснованными, т.е. экономически оправданными. В соответствии с пп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ в прочих расходах, связанных с производством и реализацией подлежат возмещению расходы работника на дополнительные услуги в гостиницах (за исключением расходов на обслуживание в барах и ресторанах, в номере, на пользование рекреационно-оздоровительными объектами).

При использовании специального налогового режима и уплате единого налога на вмененный доход (далее- ЕНВД), в соответствии с пп. 12 п. 2 ст. 346.26 НК РФ бронирование не относится к услугам по временному размещению и проживанию, с доходов от которых исполнитель вправе уплачивать данный налог. Таким образом, доходы от бронирования будут облагаться в рамках иных режимов налогообложения. В случае уплаты ЕНВД с услуг по бронированию возникают налоговые риски.

На четвертом этапе аудитор производит анализ обнаруженных ошибок и нарушений и оценивает их существенность в соответствии с требованиями федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности № 4 «Существенность в аудите». Существенность оценива-

ется аудитором качественно на основе практического опыта, знаний и количественно с использованием уровня существенности, установленного на стадии планирования[4].

Разработанная нами методика аудита учета оказания услуг по бронированию номеров в гостиницах, включающая в себя 4 этапа: 1) исследование используемых приемов и методов, применяемых при бронировании, а также документального оформления услуг по бронированию; 2) проверка отражения фактов хозяйственной жизни, связанных с бронированием в бухгалтерском учете. 3) проверка налогообложения операций по оказанию услуг по бронированию номеров; 4) анализ обнаруженных ошибок и нарушений и оценка их существенности в соответствии с требованиями федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности № 4 «Существенность в аудите». Применение разработанной методики позволит регламентировать действия аудитора и повысит качество аудита.

Список литературы

1. Козырева, Л.А. Бронирование: факты, мнения, комментарии [Электронный ресурс]/Л.А. Козырева//Туристические и гостиничные услуги: бухгалтерский учет и налогообложение, 2014, № 2. [Электронный ресурс] Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
2. Об основах туристской деятельности в Российской Федерации (с изм. и доп., вступающими в силу с 01.11.2012) [Электронный ресурс]: Федеральный закон от 24.11.1996 № 132-ФЗ (ред. от 03.05.2012). Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
3. Об утверждении Правил предоставления гостиничных услуг в Российской Федерации [Электронный ресурс]: постановление Правительства РФ от 25.04.1997 № 490 (ред. от 13.03.2013). Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
4. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности [Электронный ресурс]: постановление Правительства РФ от 23 сент. 2002 г. №696 (в ред. Постановлений Правительства РФ от 04.07.2003 № 405, от 07.10.2004 № 532, от 16.04.2005 № 228, от 25.08.2006 № 523, от 22.07.2008 № 557, от 19.11.2008 № 863, от 02.08.2010 № 586, от 27.01.2011 № 30, от 22.12.2011 № 1095)). Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
5. Об утверждении форм документов строгой отчетности [Электронный ресурс]: приказ Минфина Российской Федерации от 13 декабря 1993 года № 121. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

Рецензенты:

Хахонова Н.Н., д.э.н., профессор кафедры «Бухгалтерский учет» «Ростовского государственного экономического университета (РИНХ)», г. Ростов-на-Дону;

Удалова З.В., д.э.н., профессор кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» ФГБОУ ВПО «Донской государственной аграрный университет», Ростовская область, п. Персиановский.