**В.В. БОРОДИНА**

**РЕСТОРАННО-ГОСТИНИЧНЫЙ БИЗНЕС**

**СОДЕРЖАНИЕ**

[**Введение**](http://tourlib.net/books_tourism/borodina0.htm)[**Глава 1. Экономические основы и государственное регулирование малого бизнеса**](http://tourlib.net/books_tourism/borodina1.htm)
1. Ценообразование и себестоимость
2. Бухгалтерский учет и отдельные вопросы налогообложения

[**Глава 2. Рыночная концепция малого гостиничного бизнеса**](http://tourlib.net/books_tourism/borodina2.htm)
1. Общие элементы концепции
2. Особенности гостиничного маркетинга для малых предприятий
3. Основы малого гостиничного бизнеса - ценообразование и учет
3.1. Ценообразование и себестоимость
3.2. Бухгалтерский учет и отдельные вопросы налогообложения
3.2.1. Учет реализации гостиничных услуг
3.2.2. Учет основных средств. Амортизация
3.2.3. Аренда имущества гостиниц
3.2.4. Отдельные вопросы налогообложения гостиниц
4. Состояние и перспективы рынка гостинично -туристских услуг для малого бизнеса
4.1. Состояние мирового рынка гостинично - туристских услуг
4.2. Состояние и перпективы рынка гостинечных услуг Москвы

[**Глава 3. Рыночная концепция малого ресторанного бизнеса**](http://tourlib.net/books_tourism/borodina3.htm)
1. Общие понятия ресторанного бизнеса
2. Бизнес-план - основа ресторанного бизнеса
3. Бухгалтерский учет и отдельные вопросы налогообложения в ресторанах
4. Ценообразование и контроль в малом ресторанном бизнесе
5. Состояние и перспективы малого ресторанного бизнеса

[**Глава 4. Роль и значение рекламы в малом ресторанно-гостиничном бизнесе**](http://tourlib.net/books_tourism/borodina4.htm)
1. Реклама и ее виды
2. Программа рекламной деятельности - основа маркетинга и менеджмента малого бизнеса

[**Глава 5. Отчетность малых предприятий**](http://tourlib.net/books_tourism/borodina5.htm)
1. Отчетность малых предприятий

[**Приложения**](http://tourlib.net/books_tourism/borodina6.htm)
1. Приказ "О типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учёта для субъектов малого предпринемательства"
2. Перечень основных законодательных и нормативных документов
3. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94
4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций

## ВВЕДЕНИЕ

В процессе перехода к рыночной экономике общество переживает системные преобразования во всех сферах своей жизнедеятельности - политической, правовой, экономической, социальной и т.д. Характер рыночных реформ требует переосмысления многих казавшихся ранее незыблемыми воззрений. К числу проблем экономического характера следует отнести вопросы развития и поддержки малого бизнеса, который может и должен стать важным фактором подъема российской экономики.

Принятые в последние годы законодательные и нормативные документы по малому бизнесу и практическая их реализация требуют серьезного осмысления уже сделанного и пристального внимания к перспективам развития этой сферы деятельности (бизнеса).

Поэтому важным является определение роли и значения малого предпринимательства в современной экономике, определение динамики его развития в нашей стране и за рубежом, сравнение тенденций становления малого бизнеса в разных странах с целью внесения полезного в нашу специфику. При этом важен анализ его преимуществ и недостатков.

Особый интерес представляет развитие малого бизнеса в такой сложной и многообразной сфере, как ресторанно-гостиничные услуги.

Сделанный нами анализ публикаций за последние 5 лет позволяет констатировать, что ни одной книги (в т.ч. монографии) под таким названием, как наша работа, не было.

Неразработанность проблемы и в то же время необходимость ее обобщения и решения определили актуальность настоящей работы.

При подготовке работы были проанализированы и обобщены законодательные и нормативные документы, учебная и методическая литература, научные статьи и другие материалы о малом бизнесе, основам ресторанной и гостиничной сферы услуг, вопросам, бухгалтерского учёта и налогообложения, маркетинга и менеджмента в этих сферах, статистические данные о гостиничных, туристических и ресторанных услугах в мире и в России, основы рекламной деятельности и опыта в ресторанно - гостиничном бизнесе.

## ГЛАВА 1. Экономические основы и государственное регулирование малого бизнеса

**1.1. Экономические основы и критерии создания малых предприятий**

В различных странах приняты разные критерии отнесения хозяйствующих субъектов к малым предприятиям. Основные критерии - численность работников и объем хозяйственного оборота.

Общим международным критерием при сравнении предприятий, является численность занятых на них (так как данный показатель наиболее прост в практическом применении).
Усредненные показатели численности занятых различны, например, в США, Италии, Франции - до 500 человек, в Германии - 49 человек, Австрии - 100 человек.

В среднем в Европе в сектор МСП (МСП - малые и средние предприятия МП - малые предприятия) включаются предприятия - за исключением сельского хозяйства, лесной и рыбной промышленности - с числом занятых менее 500 человек. В рамках сектора МСП выделяются следующие категории:

- микро предприятия - до 9 работников
- малые предприятия - 10-99 работников
- средние предприятия - 100 - 499 работников (Сабо А. Малые и средние предприятия в странах с переходной экономикой // Деньги и кредит, 1996, № 8, с. 57)

Размерность предприятий зависит от вида их деятельности. В Японии дифференциация критерия МП по отраслям следующая:

- промышленность, строительство, транспорт до 300 человек
- оптовая торговля до 400 человек
- розничная торговля и сфера услуг до 50 человек.

В Германии:
- промышленность до 49 человек
- оптовая торговля до 9 человек
- розничная торговля и сфера услуг до 2 человек.

Второй критерий - показатель годового оборота (ФРГ, Франция) или объема капитала (Великобритания, Япония).

В ФРГ к малым предприятиям относятся предприятия с годовым объемом выручки от реализации:

- в промышленности до 2 млн. марок
- в оптовой торговле до 0,5 млн. марок
- в розничной торговле и сфере услуг до 0,1 млн. марок.

Во Франции годовой оборот малого предприятия не должен превышать (без учета налогов) 200 млн. франков.

Капитал малой фирмы в Великобритании не должен превышать:

- в оптовой торговле 730 тыс. фунтов стерл.
- в моторостроении 365 тыс. фунтов стерл.
- в розничной торговле и услугах 185 тыс. фунтов стерл.

В Японии показатель объема капитала колеблется от 100 млн. иен. в обрабатывающей промышленности, до 50 млн. иен в оптовой торговле и менее 10 млн. иен в розничной торговле и услугах. Кроме того, в некоторых странах используют дополнительные критерии, такие, как участие в капитале другой фирмы (не менее 1/3) - в ФРГ или объем годового дохода -в США. Например, в сфере услуг в США к малым относятся фирмы с годовой выручкой 2,5 - 14,5 млн. долл., в строительстве - 9 - 21 млн. , в розничной торговле - 3,5 - 13,5 млн., в обрабатывающей промышленности - 3,5 - 299 млн. долл. (Ермошенко И.Н., Бросученко Э.М. Формы предпринимательства за рубежом / Киев, 1991, с. 84).

Итак, очевидно, что в большинстве случаев, когда речь идет о малом предприятии, имеется в виду его размер, который устанавливается на основе показателя численности работников, стоимости основных производственных фондов или оборота капитала.

Советское законодательство устанавливало для МП два критерия - численность и объем хозяйственного оборота.

Постановление Совмина РСФСР № 406 "О мерах по поддержке и развитию малых предприятий в РСФСР", принятое 18 июля 1991 г., оставило в силе только критерий численности работников. Согласно Постановления Совета Министров СССР "О мерах по созданию и развитию малых предприятий" от 8 августа 1990 г. № 790 к разряду малых относились предприятия следующих размеров:

- в промышленности и строительстве - с численностью работающих до 200 человек
- в науке и научном обслуживании - с численностью работающих до 100 человек
- в других отраслях производственной сферы - с численностью работающих до 50 человек
- в отраслях непроизводственной сферы с численностью работающих до 25 человек
- в розничной торговле - с численностью работающих до 15 человек.

Законом РФ № 88-ФЗ от 14 июня 1995 г. " О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации" установлено, что предельный уровень численности персонала по отраслям составляет:

- в промышленности, строительстве и на транспорте -100 человек
- в науке и научном обслуживании - 60 человек
- в сельском хозяйстве - 60 человек
- в оптовой торговле - 50 человек
- в розничной торговле и бытовом обслуживании населения - 30 чел.
- в остальных отраслях и при осуществлении других видов деятельности - 50 человек.

Этот показатель определяется в соответствии с Инструкцией по статистике численности и заработной платы рабочих и служащих на предприятиях и в учреждениях и организациях № 17-10-0370 от 17.09.87 г., утв. Госкомстатом СССР по согласованию с Госкомтруда, Госпланом, Госбанком и ВЦСПС с учетом последующих изменений и дополнений, а также по данным деклараций о доходах и расходах. Принятые решения, определяющие конкретные границы малых предприятий, адекватны реальной экономической ситуации в нашей стране.

Согласно Закона "О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации", под субъектами малого предпринимательства понимаются коммерческие организации, в уставном капитале которых доля участия Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, общественных и религиозных организаций (объединений), благотворительных и иных фондов не превышает 25%, доля, принадлежащая одному или нескольким юридическим лицам, не являющимся субъектами малого предпринимательства, не превышает 25%. То есть, чисто экономический показатель - ограничение численности - дополняется ограничением в отношении вида собственности предприятия (качественной характеристикой). Предприятия, осуществляющие несколько видов хозяйственной деятельности (многопрофильные), относятся к малым по критериям того вида деятельности, который занимает наибольшую долю в объеме реализации продукции (работ, услуг).

С правовой точки зрения малое предприятие является особым хозяйствующим субъектом, отличающимся от других только своим размером. Главное, что дает статут малого предприятия - определение налоговых льгот и сисе темы защиты предпринимательской деятельности.

Предприятие может утратить статус малого:

- если оно превышает максимально установленную границу среднесписочной численности
- если при сохранении достигнутых размеров численности предприятие изменяет структуру своего производства, что влечет за собой и изменение основных показателей.

Поэтому, для того чтобы не потерять статуса малого предприятия, необходимо следить за двумя показателями:

- численностью работников
- структурой производства.

Если эти показатели выходят за установленные пределы, предприятие не прекращает своего существования. Оно продолжает функционировать, но лишается права на получение тех льгот, которые установлены для малых предприятий.

Малое предприятие может быть создано:

- гражданами, членами семьи и другими лицами, совместно ведущими трудовое хозяйство
- государственными, арендными, коллективными, совместными предприятиями, общественными организациями и их предприятиями, кооперативами, акционерными обществами, хозяйственными обществами и товариществами, хозяйственными ассоциациями, другими предприятиями и организациями, являющимися юридическими лицами
- государственными органами, уполномоченными управлять государственным имуществом.

Кроме того, малые предприятия могут создаваться совместно с государственными органами, предприятиями, организациями и гражданами.

Малое предприятие может быть создано в результате выделения из состава действующего предприятия, объединения, организации одного или нескольких структурных подразделений или структурных единиц по инициативе коллектива трудящихся указанного подразделения (подразделений) или структурной единицы (единиц), если на это есть согласие собственника имущества предприятия (уполномоченного им органа предприятия, объединения, организации) и обеспечивается выполнение ранее принятых предприятием, объединением, организацией договорных обязательств. В этих случаях предприятие, объединение, организация, из которого выделилось малое предприятие, выступает его учредителем.

Существуют следующие организационно-правовые формы предприятий:

- государственное предприятие
- муниципальное предприятие
- индивидуальное (семейное) частное предприятие
- полное товарищество
- смешанное товарищество
- товарищество с ограниченной ответственностью (акционерное общество закрытого типа)
- акционерное общество открытого типа
- филиал или представительство
- предприятие, созданное на основе аренды и выкупа имущества трудовым коллективом.

Создание, реорганизация и ликвидация предприятий с введением в действие Гражданского кодекса Российской Федерации осуществляется исключительно в тех организационно-правовых формах, которые предусмотрены для них главой 4 кодекса.

Таким образом, на территории РФ малым можно считать предприятие, основывающееся на частной, муниципальной, государственной собственности, собственности общественных объединений (организаций), доля которых в уставном капитале не превышает 25%, а также на смешанной форме собственности, осуществляющее деятельность не запрещенную законодательством и отвечающее целям, предусмотренным уставами таких предприятий. К малым относятся предприятия всех организационно-правовых форм, удовлетворяющие требованиям Закона РФ "О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации".

Основным количественным показателем при отнесении предприятия к разряду малого на сегодняшний день можно считать среднесписочную численность работающих с разбивкой по отраслям (не более 100 человек).

Малые предприятия независимо от организационно-правовой формы подлежат государственной регистрации в местных органах власти по месту нахождения. Учредительными документами являются: решение о создании или договор учредителей, устав предприятия. Для регистрации представляются Заявление учредителя, решение о создании предприятия (договор учредителей), устав предприятия, свидетельство об уплате государственной пошлины. Устав предприятия утверждается его учредителем, в нем указывается:

1) вид предприятия, его наименование и местонахождение;
2) предмет и цели деятельности;
3) порядок образования имущества, его выкупа;
4) ресурсы -трудовые, материальные, финансовые;
5) права и ответственность;
6) условия реорганизации и прекращения деятельности.

Основным нормативным документом МП является его устав, утверждаемый его учредителями. В нем указываются:

1) вид предприятия, его наименование и местонахождение (адрес);
2) предмет и цели деятельности;
3) размер уставного капитала, организационно-правовая форма предприятия;
4) органы управления и контроля;
5) имущество и средства предприятия;
6) планирование и отчетность;
7) финансовая деятельность предприятия;
8) оплата труда на предприятии;
9) условия реорганизации и прекращения деятельности.

После получения решения местных органов о регистрации малому предприятию необходимо в следующей последовательности зарегистрироваться в финансовом органе и отделе учета нежилых помещений, далее обратиться в ОВД для получения разрешения на изготовление печатей и договориться по этому вопросу со специальным учреждением; в выбранном банке заполнить карточку-заявление для открытия счета и кредитования; встать на учет в финансовом управлении и зарегистрироваться в налоговой инспекции. Законодательство России устанавливает минимальную величину уставного капитала для всех организационно-правовых форм, равную 100-кратному размеру минимальной оплаты труда в месяц, а для акционерных обществ, предприятий с долевым участием иностранного капитала, государственного или муниципального предприятия -1000-кратный размер минимальной оплаты труда в месяц. Регистрационный орган вправе потребовать экологическую экспертизу будущего малого предприятия, получить экспертные оценки его санитарного состояния, проверить, как решаются вопросы водопользования и электроэнергии, потребовать лицензию. Возможны также другие вопросы, связанные с состоянием и развитием данного региона. Игнорировать такие требования властей, требующих от предприятия определенных гарантий соблюдения интересов подведомственных им территорий, нельзя. Следующий важный этап образования предприятия -разрабатывается пакет документов внутреннего пользования будущего малого предприятия: положение об оплате труда и системах премирования работников предприятия и совместителей, план организационно-технических мероприятий, порядок и формы осуществления полномочий трудового коллектива и другие.

Предприятия малого бизнеса имеют право создавать отделения, представительства, филиалы и другие обособленные подразделения с правом открытия текущих расчетных счетов и утверждают положения о них. Предприятия могут учреждать дочерние предприятия с правом юридического лица, следовательно, они обладают такой же самостоятельностью, как и любое другое предприятие. Характер взаимоотношений дочерних предприятий с малым предприятием-учредителем фиксируется в уставе дочернего предприятия. Может заключаться специальный договор, который определяет, что предприятие-учредитель выступает гарантом дочернего предприятия или наоборот, или что стороны не несут финансовой ответственности друг за друга.

Дочерние предприятия, которые по численности работающих с учетом сферы деятельности соответствуют предприятиям малого бизнеса, имеют право на все льготы, предоставляемые государством.

Управление малым предприятием осуществляется в соответствии с действующим законодательством и уставом предприятия. Предприятие самостоятельно определяет структуру органов управления и затраты на их содержание.

Руководителем предприятия малого бизнеса может быть собственник имущества предприятия. Собственник имущества может нанимать руководителя предприятия путем подписания контракта и назначения его на должность.

На государственных и муниципальных предприятиях право по заключению контракта с руководителем предприятия имеет собственник имущества предприятия в лице руководителя. При этом для заключения контракта необходимо решение трудового коллектива, принятое общим собранием коллектива и его выборным органом - Советом трудового коллектива.

Если собственником имущества предприятия является трудовой коллектив, контракт от его имени заключает Совет трудового коллектива. Собственник имущества имеет право самостоятельно заключать контракт с руководителем предприятия.

Главным для малого предприятия является правильное определение направления деятельности. Практика показывает, вследствие нечеткого определения стратегии предприятия не всем удается остаться на плаву. В США ежегодно возникает около 700 тыс. предприятий, из них от 50-100 тыс. разоряются. В Японии каждое седьмое предприятие из десяти в течение первых пяти лет существования прекращает свою деятельность, но благодаря государственной поддержке им удается переключать капитал на производство новых товаров и услуг. (У них есть чему поучиться // Российская Газета 1992 от 12 мая с. 2). Выбор преобладающего вида деятельности, по которому будет определена отраслевая принадлежность предприятия, - не формальный акт. От правильного выбора зависит многое.

Во-первых, появляется возможность получения определенных налоговых льгот; во-вторых, от выбора преобладающего вида деятельности и, соответственно, отраслевой принадлежности предприятия будут зависеть и максимально допустимые размеры тех параметров, по которым предприятие относится к разряду малых.

**1.2. Государственное регулирование и поддержка малого бизнеса**

Малое предпринимательство нуждается в обязательной поддержке со стороны государства. Государственная политика поддержки МСП в разных странах складывается под влиянием различных факторов, например, обеспеченности данной страны производственными ресурсами, реальной степени участия МСП в хозяйственной деятельности и наличии опыта предпринимательства.

Сравнивая политику в отношении к малому предпринимательству в промышленно развитых странах можно сделать некоторые обобщения. Наиболее четкая и проработанная позиция государства в отношении МСП наблюдается в США, Германии, Франции и Японии.

Позиции малого бизнеса в этих странах опираются:

Во-первых, на прочную законодательную базу. В США, например, в течение последних 40 лет принято 8 законов, направленных на поддержку малого бизнеса: "Закон о малом бизнесе" - 1953 г., "Закон об инвестировании малой экономики" - 1958 г. и ряд других.

В Японии основной закон о мелких и средних предприятиях принят в 1963 г., в Германии права малых предприятий закреплены в "Картельном праве" 1957 г.

Во-вторых, на мощную финансовую поддержку государства. Так, в 1992 г. государственные расходы на поддержку малого предпринимательства составили:

- в США около 3,5 млрд.долл.
- в Японии примерно 3,7 млрд.долл.
- в Германии 4,7 млрд.долл.
- во Франции 2,2 млрд. долл. (Минервин И. Государственная политика поддержки предпринимательства за рубежом // Экономист. 1993. № 12, с. 80-87)

Существуют также специфические особенности поддержки МСП в этих странах.

В Германии важным источником создания МП являются льготные кредиты за счет государственного бюджета и бюджетов земель, беспроцентные ссуды для приобретения имущества. Для стимулирования и создания новых рабочих мест и привлечения высококвалифицированных кадров производятся доплаты к заработной плате за счет государственных средств ( в течение первых пяти лет бюджет субсидирует 40% заработной платы квалифицированных работников, шестой год - 25%). Государство участвует в рисковом капитале предприятий, осваивающих новые технологии. (Цыганов А. ЕС: что делается для развития малого бизнеса // Человек и труд. 1993. № 10. с. 119-121)

Особое место занимает поддержка МСП в Японии. В 1991 г. были разработаны "Основные направления политики в отношении средних и малых предприятий". Разработан целый комплекс мер поддержки, который включает следующее:

- специальное финансирование
- льготное налогообложение и особый порядок амортизации
- содействие в проведении разностороннего анализа хозяйственной деятельности
- контроль за взаимоотношениями МСП с крупными предприятиями
- содействие росту технического уровня (прямое государственное финансирование, выпуск акций, создание систем касс взаимопомощи, поддерживаемых государством).

Во Франции поддержка малого бизнеса осуществляется на основе программы, принятой в 1976 г. В эту программу входят:

- налоговые льготы
- доступные условия кредитования
- упрощенная система страхования кредитов
- снижение отчисления на социальное страхование
- помощь местных органов власти (оказание консультационных услуг, помощь в сбыте продукции и т.д.).

Обобщая опыт регулирования государством малого бизнеса можно сказать следующее. В большинстве стран применяется следующее сочетание мер:

- льготное налогообложение и кредитование
- формирование благоприятной правовой среды
- финансовое и материальное обеспечение программ поддержки МП.

Формирование благоприятной правовой среды включает в себя следующие меры:

- упрощение процедуры регистрации МП
- проведение различных курсов обучения, бизнес школ, бизнес семинаров
- оказание представительских и юридических услуг
- консультирование и информационная поддержка малого бизнеса
- техническая помощь и предоставление помещения
- улучшение доступа МП к государственным поставкам и контрактам.

Поддержка малого бизнеса со стороны государства преследует следующие цели:

1. Борьбу с монополизмом и формирование рациональной отраслевой структуры, ограничение монопольных тенденций в экономике для повышения конкурентоспособности страны на мировом рынке путем ориентации экономики на ресурсосбережение.
2. Решение социальных проблем силами самого населения.
3. Обеспечение структурной перестройки экономики на основе ускорения НТП.

В нашем государстве осуществляются меры по поддержке малого бизнеса.

Первым шагом правительства страны, направленным на развитие малых предприятий и создания для них необходимых условий деятельности, явилось принятое Комиссией по совершенствованию хозяйственного механизма Положение об организации деятельности малого государственного предприятия (1989 г.), в котором предусмотрен упрощенный порядок создания малых предприятий государственными предприятиями и организациями.

Государственные предприятия и исполкомы местных Советов с энтузиазмом откликнулись на этот шаг. На территории страны стали интенсивно формироваться Союзы малых предприятий и их международные центры. Следующий шаг - Постановление Совмина СССР "О мерах по созданию и развитию малых предприятий" (1990 г.). В этом правительственном постановлении по сравнению с Положением о малых предприятиях уже наблюдается значительный прогресс: статус малого предприятия распространяется на предприятия всех форм собственности, предусмотрено принятие мер государственной поддержки - таких, как налоговые льготы, материально-техническое снабжение, создание целевых финансовых фондов. Гражданам разрешается создавать предприятия с использованием наемного труда, предусматривается формирование органов управления, оказывающих содействие в развитии малого предпринимательства.

Однако в принятом вслед за этим постановлением Законе РСФСР "О предприятиях и предпринимательской деятельности" (25 декабря 1990 г.) такие понятия, как малое предприятие и кооператив, были упущены. Отсутствуют эти понятия и в Законе "О кооперации", принятом в 1991 г.

Постановлением Совета Министров РСФСР № 406 от 18 июля 1991 г. "О мерах по поддержке и развитию малых предприятий в РСФСР" был предусмотрен ряд мер, направленных на поддержку развития малого предпринимательства, но они были явно недостаточны. Постановлением правительства № 268 от 1 апреля 1993 г. при ГКАП был образован Фонд поддержки предпринимательства и развития конкуренции, а 11 мая 1993 г. было подписано еще одно Постановление правительства за № 446 "О первоочередных задачах по развитию и государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации". Следующим важным шагом стало принятие федеральной программы поддержки малого бизнеса в России на основе Постановления Правительства РФ № 409 от 29 апреля 1994 г. "О мерах по государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации на 1994-1995 гг.".

Следующим организационным шагом правительства было образование Комитета поддержки малых предприятий и предпринимательства. На начальном этапе развития малых предприятий это было своевременной акцией, но Комитет не оправдал возлагавшихся на него надежд. Его заменил Государственный комитет по антимонопольной политике, который вскоре был упразднен. При этом функции поддержки предпринимательства были переданы Государственному комитету Российской Федерации по промышленной политике, созданному на базе ликвидированного Министерства промышленности. В каждом ведомстве есть подразделение, отвечающее за решение проблем предпринимательства ( в Минэкономике, Минфине, Минтруде России), но при этом полностью утрачена функция координации деятельности государственных органов управления по поддержке предпринимательства и формированию государственной политики в этой сфере.

Для организации постоянного согласования позиции в свое время был образован Совет по предпринимательству при Президенте СССР. После упразднения этого органа его руководители и предприниматели перешли в Совет по предпринимательству при Президенте России. В сентябре 1992 г. он был ликвидирован, и его заменил Совет по промышленной политике.

Наконец, 30 мая 1993 г. вышло правительственное постановление №510 об образовании при Правительстве Российской Федерации Совета по развитию предпринимательства, основными задачами которого являются:

- содействие созданию условий, способствующих вовлечению предпринимателей в процесс реализации экономических реформ
- участие в подготовке проектов законодательных и других нормативных актов
- консолидация усилий деловых кругов России по развитию предпринимательства.

Сейчас в каждом министерстве и ведомстве имеется отдел, который отвечает за малое предпринимательство.

В целях более четкого взаимодействия всех ветвей власти, как на федеральном уровне, так и на уровне субъектов федеральных и региональных органов власти и управления, с общественными предпринимательскими организациями в июне 1995 г. Указом Президента РФ создан Государственный комитет РФ по поддержке и развитию малого предпринимательства.

Главная задача государственных органов - это координация всех структур в данной области деятельности, разработка предложений по содействию малым предприятиям, проведение анализа и оценки различных программ развития малого бизнеса, в том числе инновационных и инвестиционных, организация и изучение новых форм предпринимательства, разработка рекомендаций по привлечению иностранных инвестиций.

Большая ответственность, в выполнении этих задач ложится на региональные органы, или так называемые региональные фонды.

Органы исполнительной власти для работы в сфере малого предпринимательства действуют в более чем 50 субъектах Российской Федерации. В более чем 70 региональных органах созданы фонды поддержки малого предпринимательства, а также фонды поддержки предпринимательства и ремесел. В целью осуществления государственной политики по развитию малого бизнеса в правительствах (администрациях) республик Удмуртия, Ингушетия, Чувашия, Ставропольского края, Самарской, Пензенской, Оренбургской, Кировской, Нижегородской областей, г.Москвы и других субъектов Российской Федерации образованы министерства, комитеты или департаменты по поддержке малого предпринимательства. В Иркутской, Тамбовской, Вологодской, Калининградской областях, Республике Коми и других субъектах Российской Федерации также принято решение об образовании подобных структур.

В 1995-1996 гг. система государственной поддержки малых предприятий стала создаваться более целенаправленно. Органы государственной власти усилили внимание к проблемам институциональных преобразований, направленных на ускорение развития предпринимательства. Это нашло отражение в ряде законодательных актов Российской Федерации. Был принят Федеральный Закон № 88-ФЗ от 14.06.95 г. "О государственной поддержке малого предпринимательства в РФ". Введены в действие Указания по ведению бухгалтерского учета и отчетности и применению регистров бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства (приказ Минфина № 131 от 22.12.95 г.). Утвержден устав Федерального фонда поддержки малого предпринимательства (Постановление правительства РФ №424 от 12.04.96г.).

Произошли некоторые позитивные изменения в области финансово- экономической и информационной поддержки российского малого предпринимательства, формирования его инфраструктуры. Подготовлены федеральные законы "О лизинге", "О лицензировании отдельных видов деятельности", "Об упрощенной системе налогообложения для субъектов малого предпринимательства" № 222-ФЗ от 29.12.95г.

Принят указ Президента РФ № 491 от 04.04.96 г. "О первоочередных мерах государственной поддержки малого предпринимательства в Российской Федерации", который предусматривает:

- выделение квоты в размере 500 млрд.руб. на предоставление кредитов субъектам малого предпринимательства по представлению Федерального фонда поддержки малого предпринимательства и соответствующих региональных фондов
- предоставление государственных гарантий на сумму не менее 200 млн. долл. США ежегодно иностранным кредитным организациям, выделяющим кредиты на поддержку малого предпринимательства
- перечисление в 1996 г. 150 млрд. руб. Федеральному фонду поддержки малого предпринимательства для его формирования и предоставления гарантий на получение кредитов субъектам малого предпринимательства
- предусмотрено ежегодно, начиная с 1997 г. в федеральном бюджете выделение государственных льготных инвестиционных кредитов в размере не менее 500 млрд. руб. на поддержку малого предпринимательства
- ежегодно, начиная с 1997 г., в бюджете Государственного фонда занятости населения Российской Федерации направление не менее 40% средств на создание новых рабочих мест в сфере малого предпринимательства.

Практически начала действовать единая система поддержки малого предпринимательства, включающая в себя Государственный комитет Российской Федерации по поддержке и развитию малого предпринимательства, Федеральный фонд поддержки малого предпринимательства, региональные фонды и центры поддержки предпринимательства. Региональные фонды и центры сформированы органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации в 63 регионах, в остальных регионах их создание находится в стадии завершения. Многие субъекты Российской Федерации разработали и выполняют региональные программы поддержки и развития малого предпринимательства. Осуществляется финансовая поддержка малых предприятий за счет средств специализированных фондов. Вводятся льготы по местным налогам, выделяются средства из местных бюджетов на создание инфраструктуры малого бизнеса. Образованы и действуют агентства поддержки предпринимательства, учебно-деловые и информационные центры, бизнес инкубаторы, юридические, аудиторские и консалтинговые фирмы, обслуживающие малое предпринимательство.

В целях создания условий для развития предпринимательства в Российской Федерации принят Указ Президента РФ от 29 июня 1998 г. № 730 "О мерах по устранению административных барьеров при развитии предпринимательства". Данным документом предусмотрено уменьшение количества государственных органов, осуществляющих лицензирование предпринимательской деятельности, и регламентирование в полном объеме деятельности по лицензированию. Также рекомендовано органам исполнительной власти субъектов Российской Федерации и органам местного самоуправления предоставить в аренду имущество на конкурсной основе преимущественно индивидуальным предприятиям и малым предприятиям, производство собственной продукции которых составляет не менее 75% от общего объема. Устанавливать для таких предприятий уровень арендной платы и условия оплаты ими коммунальных услуг, как для бюджетных организаций. Предоставлять таким предприятиям рассрочку при оплате приобретаемого в порядке приватизации государственного и муниципального имущества. (Российская газета от 1 июля 1998г. с. 4).

Развивается также международное сотрудничество стран СНГ по вопросам поддержки малого предпринимательства. Принято соглашение Правительств государств-участников СНГ от 17.01.97 г. "О поддержке и развитии малого предпринимательства в государствах-участниках СНГ". Соглашение предусматривает сотрудничество в следующих направлениях:

- содействие установлению и развитию деловых контактов между субъектами малого предпринимательства государств-участников Содружества
- формирование условий для активизации внешнеэкономической деятельности субъектов малого предпринимательства
- оказание помощи в создании межгосударственной и национальных инфраструктур для поддержки малого предпринимательства
- содействие финансово-кредитной и инвестиционной поддержке малого предпринимательства
- содействие развитию инновационной деятельности субъектов малого предпринимательства
- сближение нормативно-правовой базы, регламентирующей деятельность малого предпринимательства
- создание совместных национальных и единой межгосударственной систем информационного и консультационного обеспечения малого предпринимательства.

Правительство разработало основные направления развития малого предпринимательства в России и его государственной поддержки на 2000 г. - 2001 годы (Постановление Правительства РФ от 14 февраля 2000 г. № 121 "О федеральной программе государственной поддержки малого предпринимательства в Российской Федерации на 2000-2001 гг."). Основное значение приобретает не количество предприятий малого бизнеса, а структура, устойчивость и эффективность малых предприятий как важнейшего фактора процесса экономической и социальной стабилизации. Число занятых в сфере малого бизнеса с учетом вторичной занятости к 2000 г. ожидалось в 27-30 млн. человек, в том числе около 12-15 млн. постоянно занятых. Доля малого предпринимательства в создании валового национального продукта должна приблизиться к 20-25%.

**ГЛАВА 2. Рыночная концепция малого гостиничного бизнеса**

**2.1. Общие элементы концепции**

С точки зрения бизнеса отель является предприятием по производству и предоставлению услуг (гостиничного продукта) коммерческого гостеприимства, которое предлагает свои удобства и сервис потребителю.

В эту концепцию входит несколько факторов :

**место расположения**, от которого зависит удобство доступа к отелю и привлекательность его окружения (инфраструктуры) для гостя, которая зависит во многом и от цели посещения (бизнес, отдых, обучение и т.д.)
**средства обслуживания (удобства)** - спальни, рестораны, бары, рекреационные удобства, - доступные для клиентов и дифференцированные по типам, размерам, цене
**уровень сервиса**, включающий ассортимент услуг, наличие разных видов удобств, их стиль и качество, и способствующий удовлетворению потребностей клиентов
**имидж** -обеспечение благоприятного восприятия отеля, известного клиентам. Имидж отеля определяется его месторасположением, предлагаемыми услугами и удобствами, внешним восприятием и внутренней атмосферой отеля, квалификацией обслуживающего персонала и т.п.
**цена** - выражает стоимость обслуживания.

Услуги размещения рассматриваются в качестве специфического гостиничного продукта, который покупается посредством обменных сделок, не подразумевающих владение, а только доступ к нему и его использование в определенное время и в определенном месте.

Главные характеристики услуги:

1. **Неотделимость.** Производство и потребление услуги одновременны.
Оказание услуги требует активного участия как потребителя, так и производителя. Это действие происходит на территории производителя, а не потребителя. Кроме того, персонал, производящий услуги, имеет непосредственный контакт с потребителем и потребитель рассматривает его как неотделимую часть самой услуги. Качество отеля определяется в значительной степени поведением служащих.
2. **Невозможность хранения.** Производство услуги зафиксировано во времени и пространстве: если услуга (гостиничный продукт) не проданы в определенный день, то потенциальный доход теряется и не может быть восполнен. Таким образом отель не может "складировать" услуги, т.к. они рассчитаны на удовлетворение реальных потребностей, имеющихся в данный момент.
3. **Неосязаемость.** Очень важная характеристика гостиничного продукта в том смысле, что услуги нельзя измерить, оценить до того как они представлены.
4. **Сезонность колебания спроса.** Для гостиничного рынка характерны колебания спроса в зависимости от сезона года. Большинство туристов отдыхают в летние месяцы. Бизнесмены резервируют места в отелях в течение недели, но не на уик-энд. Много людей путешествуют исключительно в выходные дни. Рождественские и пасхальные каникулы также являются периодами высокого спроса.
5. **Взаимозависимость.** На продажу гостиничного продукта оказывают влияние маркетинговые решения, принятые администрацией, туроператорами и турагентами. Эти факторы факторы влияют на выбор отелей в соответствии с запросами потребителей гостиничных услуг.
6. **Высокие фиксированные затраты.** Когда анализируются отчёты гостиниц по прибылям и убыткам, становятся очевидными высокие фиксированные затраты производства и относительно низкие переменные затраты:

- капитальные затраты и затраты на техническое развитие
- ремонт оборудования
- отопление, освещение и другие затраты энергии
- страховка
- заработная плата постоянного персонала
- накладные расходы по менеджменту и административные затраты.

Следует отметить, что эти затраты являются ежегодными, во многом не зависящими от количества принятых клиентов за год (причем рабочий год отеля является часто менее 12 месяцев).

7. **Услуга - процесс, протекающий во времени.** Специфика отелей состоит в том, что проблемы, касающиеся производства, должны решаться быстро. В современных условиях клиенты требуют быстрого обслуживания (этот фактор - предпочтительное условие выбора отеля). Время предоставления ряда услуг измеряется не неделями и днями, а часами и даже минутами.

**2.2. Особенности гостиничного маркетинга для малых предприятий**

Философией ведения бизнеса является маркетинг. Она основывается на той точке зрения, что непрерывной доходности можно достичь при сопоставлении, предвидении и удовлетворении потребностей и желаний потребителей. Известно, что маркетинг и продажа это не одно и то же.

Продажа фокусируется на потребностях продавца, а маркетинг на потребностях покупателя. Процесс продажи направлен на удовлетворение потребности продавца в превращении своего продукта в деньги, а в маркетинге основная цель - удовлетворить потребности покупателей при помощи продукта.

Особенностью основного гостиничного продукта -гостиничного номера - является его фиксированность во времени и пространстве.

Невозможно значительно поменять количество номеров за короткий период времени, так же как и место их расположения, что является в свою очередь составной частью так называемой "несохранности" продукта, так как вы не можете сохранить его для будущей продажи или следовать с ним за потребителями.

Спрос на гостиничный продукт (размещение и другие услуги) может колебаться каждый день, неделю и сезон. В результате гостиницы могут пустовать во время падения спроса или быть переполненными на пике сезона. Инвестиции в гостиницах производятся обычно в землю, здания и основные фонды.

Значительная часть капитала инвестируется в основные средства гостиницы, связанные с ее долговременной деятельностью, повышает постоянные издержки, которые необходимо покрывать независимо от объема деятельности.

Определены три фактора, которые необходимы для успешной деятельности отеля:

- правильное расположение
- скорректированные мощности
- высокий уровень утилизации.

Необходимо учитывать эти принципы в маркетинговой концепции отеля и последовательно реализовывать их. Маркетинг прежде всего занимается предварительным изучением рынка для оценки спроса, что может включать в себя определение возможностей и рейтинга отеля на рынке, расположение и выбор из альтернативных вариантов.

В оперативном процессе исследования рынка маркетинг можно рассматривать как длительный процесс изучения рынка, развития продукта, продвижения товара, продажи, мониторинга и обзора - составных частей маркетингового цикла. Исследовать рынок необходимо для определения, какой из сегментов рынка наиболее благоприятен для конкретного продукта, но основные усилия должны быть сфокусированы на продвижении товара и его продаже. Эти усилия доминируют при слабой загруженности отеля и низкой заполненности ресторана, баров и пустующих подсобных помещениях.

Кроме этого необходимо определить критерии предлагаемого товара, кто именно может быть потребителем и что ему требуется, соответственно этому сформировать предложение. Большинство товаров, представленных на рынке, являются конкретными, осязаемыми и измеряемыми; их можно проконтролировать перед продажей.

Гостиничные услуги неосязаемы, их невозможно описать или измерить, также как и проверить их качество. Обычно они продаются напрямую или с помощью посредников (турагентов), отдельно или в турпакете. Возрастающая конкуренция является одним из основных факторов для развития торгового менеджмента. Продажа внутренних услуг представляет собой широкое поле для предпринимательской деятельности.

Существует большое количество возможностей проявить внимание к гостям в ресторанах, магазинах и т.д., используя печатные и видео- материалы, дисплеи компьютерных сетей и т.п. Организационная структура торгового отдела зависит от размера и расположения отеля, возможностей и способностей сотрудников и политики менеджмента.

Оплата номеров индивидуальными клиентами составляет большую часть дохода, поэтому торговый менеджер и его сотрудники прилагают массу усилий для того, чтобы сохранить постоянных клиентов и найти новых, для чего используются все возможные способы рекламы: газеты, журналы, радио и телевидение. Сотрудник, занимающийся в отеле продажей услуг, должен знать все о предлагаемых им номерах: количество, виды, стоимость, меню, дополнительные виды услуг.

**2.3. Основы малого гостиничного бизнеса - ценообразование и учет**

**2.3.1. Ценообразование и себестоимость**

В соответствии с Классификатором отраслей народного хозяйства, утвержденном Госстандартом СССР, Госкомстатом СССР и Госпланом СССР от 1 января 1976 г. (в редакции последующих изменений и дополнений), гостиницы (без туристических) относятся к объектам жилищно-коммунальной сферы, а туристические гостиницы - к объектам социально-культурной сферы.

Таким образом, гостиничные услуги регулируются законодательными и нормативными документами на федеральном, региональном и муниципальном уровнях и относятся к разным отраслям: отрасли "Жилищно-комму-нальное хозяйство" и отрасли "Здравоохранение, физкультура и социальное обеспечение". Несомненно, такое разделение по разным отраслям вносит определенные несоответствия в принятии и реализации тех или и иных решений на разных уровнях.

В настоящее время существующая система ценообразования услуг жилищно-коммунального хозяйства (ЖКХ) имеет много неясных и нерешенных вопросов. В частности, неоднозначность определения таких понятий, как затраты, стоимость, цена, тарифы на жилищно-коммуналь-ные услуги (ЖКУ) и другие не позволяет разработать еди ный подход к формированию экономических показателей Существующий затратный подход к формированию цены не стимулирует снижение затрат, а наоборот побуждает в ряде случаев искусственно завышать затраты с целью повышения цены услуги. Такая практика не позволяет при-] влекать в отрасль инвестиции, игнорирует фактор спроса,1 делает невозможным прогнозирование.

В рамках Программы реформирования жилищно-коммунального хозяйства в Российской Федерации протоколом заседания Правительственной комиссии по реформированию жилищно-коммунального хозяйства в Российской федерации от 22.01.1999 г. № 1 была одобрена новая "Концепция ценовой и тарифной политики в жилищно-комму-нальном хозяйстве Российской Федерации" (утверждена 29.01.1999). Принятая Концепция закладывает основные направления и принципы перехода к открытой и адекватной современным экономическим условиям процедуре формирования цен и тарифов на жилищно-коммунальные услуги.

Важными моментами в этой концепции являются:

1. При определении стоимости жилищно-коммунальных услуг необходимо обеспечивать:

- гибкий, вариантный подход к вопросам цено- и тарифообразования с соблюдением необходимых функций в сфере регулирования цен и тарифов на жилищно-коммунальные услуги на соответствующих уровнях: федеральном, субъектах Федерации, муниципальном, на уровнях предприятий и организаций ЖКХ;
- соблюдение основных принципов установления цен и тарифов на ЖКУ;
- деполитизация механизма утверждения цены на основе профессионального и доступного для операторов подхода к формированию стоимости ЖКУ;
- правовая регламентация процедуры представления, рассмотрения и утверждения цен и тарифов;
- определение интервала времени, в течение которого действуют установленные цены и тарифы;
- включение величины планово-расчетной прибыли, необходимой для осуществления расширенного воспроизводства и обновления основных фондов предприятий;
- обеспечение прозрачности расчетов тарифов для исключения повторного учета затрат;
- соблюдение принципа равноправия всех субъектов рынка жилищно-коммунальных услуг в ходе рассмотрения и согласования цен и тарифов на услуги отрасли;
- рекомендательный характер федеральных положений цено- и тарифообразования, обеспечивающих возможность учета местных особенностей производства и предоставления жилищно-коммунальных услуг путем отражения этих особенностей в региональных методических документах.

2. Основой формирования цены является себестоимость услуги.

3. Калькулирование планово-расчетной себестоимости ЖКУ ведется на основе натуральных величин потребления услуг по статьям затрат с учетом всех этапов технологического процесса производства и объема реализации услуги потребителям, а также с учетом затрат по организации расчета и сбора коммунальных платежей населения, позволяющее при необходимости выделять отдельные виды работ для передачи их производителям на конкурентной основе.

4. При едином методологическом подходе расчета себестоимости особенности, связанные с конкретными условиями производства услуг, климатическими, экологическими и другими факторами, должны найти отражение в нормативных и методических документах, разрабатываемых и утверждаемых на уровне субъектов Федерации.

5. Классификация затрат по элементам себестоимости в соответствии с их экономическим содержанием осуществляется по следующим элементам:

- материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация основных средств;
- затраты на капитальный ремонт;
- прочие затраты, включая ремонтный фонд.

6. Проведение политики ценообразования и регулирования тарифов на услуги ЖКХ предопределяется условиями, в которых функционируют предприятия:

- потенциально конкурентные и конкурентные рынки, на которых цены определяются спросом и предложением и возможно их свободное (рыночное) формирование;
- рынки, которые монополизированы в силу различных причин (высокие барьеры входа на рынок, технологические причины и др.), но не связанные с естественной монополией и на них возможна конкуренция и установление цен рыночными методами;
- естественное монопольное предоставление услуг, к которому применимо регулирование цен соответствующими государственными органами.

Несомненно, что реализация новой ценовой и тарифной политики в ЖКХ будет зависеть от деятельности соответствующих органов ценообразования и регулирования.

Таким образом, процессы реформирования в ЖКХ, в том числе и новая ценовая и тарифная политика, затрагивают и гостиничное хозяйство.

Как уже указывалось, особенность гостиничного хозяйства заключается в том, что процесс производства в гостинице реализуется в виде определенной гостиничной услуги. Для производства и реализации комплекса услуг гостиничное хозяйство имеет основные и оборотные средства. При этом производство и реализация услуг не зависит от времени - должна быть постоянная готовность оказать услуги.

В связи с неравномерностью спроса на гостиничные услуги, в гостиничном хозяйстве должны быть предусмотрены резервы основных, оборотных и др. средств.

Кроме того, особенностью является также и то, что гостиничные услуги не нуждаются в посредниках при реализации и в создании или в помощи специальных сбытовых структур.

Важной особенностью производства гостиничных услуг является отсутствие незавершенного производства.

Перечисленные основные особенности производства и реализации гостиничных услуг сказывают определенное влияние на формирование цены гостиничной услуги. Как показала практика, на уровень цен оказывают влияние: себестоимость услуги, уровень цен у конкурентов, соотношение спроса и предложения, уровень заработной платы служащих и др.

Одной из составляющей цены является, например, стоимость гостиничного номера. В соответствии с Инструкцией по учету платных услуг населению, утвержденной постановлением Госкомстата России от 24 сентября 1992 г. № 156, определены услуги, входящие и не входящие в стоимость гостиничного номера. Например, в стоимость гостиничного номера не включаются услуги:

- по предоставлению в аренду телевизора, холодильника, чайника, посуды, пользование утюгами и другой бытовой техникой, вызов такси, приготовление и доставка в номер чая, кофе, воды, сигарет и т.п.
- по мелкому ремонту одежды, обуви, чистке одежды и обуви и т.п.

В цену номера включается плата:

- за бронирование
- за проживание
- коммунальные услуги (отопление, водоснабжение, канализация, газ, электроэнергия, горячее водоснабжение (подогрев воды)
- радио, телеантенна
- прочие коммунальные услуги.

При определении цены пользуются Правилами предоставления гостиничных услуг в Российской Федерации, утвержденными постановлениями Правительства РФ от 25 апреля 1997 г. № 490. Указанные Правила содержат порядок оформления проживания в гостинице и оплаты услуг. Пунктом 12 Правил определено, что цена номера (места в номере), а также порядок и форма его оплаты устанавливаются исполнителем. При этом может быть установлена посуточная или почасовая оплата проживания.

Оказание гостиничной услуги оформляется договором, квитанцией или иным документом, в котором должны быть указаны (перечислены) все виды гостиничных услуг, полученных проживающими (потребителем услуг), стоимость каждой услуги или общая стоимость услуги или комплекса услуг.

Цена гостиничного места зависит от разряда гостиницы, категории номера, качества услуги, скидок или надбавок за определенные услуги.

Как уже указывалось, в основе формирования цены гостиничной услуги положена себестоимость гостиничной услуги.

Нормативная база себестоимости гостиничной услуги включает:

Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли (утв. постановлением Правительства РФ от 5 августа 1992 г. № 552 (по тексту - Положение о составе затрат)

Государственный стандарт РФ ГОСТ Р 50645-94 "Туристско-экскурсионное обслуживание. Классификация гостиниц" (утв. постановлением Госстандарта России от 21 февраля 1994 г.)

Закон РФ от 7 февраля 1992 г. № 2300-1 "О защите прав потребителей" Правила предоставления гостиничных услуг в Российской Федерации (утв. постановлением Правительства РФ от 25 апреля 1997 г. № 490)

Правила предоставления гостиничных услуг при осуществлении гостиничной деятельности в г. Москве (утв. зам. премьера правительства Москвы от 9 июля 1997 г.№ 708-РЗП)

Особенности состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) предприятиями и организациями жилищно-коммунального хозяйства (утв. Комитетом РФ по муниципальному хозяйству 02.04.1993 № 01-04-44). Дополнение к этому документу утверждено Министерством строительства РФ от 04.09.95.

Особенности состава затрат, включаемых в себестоимость услуг организаций жилищно-коммунального хозяйства (утв. постановлением Госстроя России от 16.12.98 № 25)

Инструкция по учету платных услуг населению (утв. постановлением Госкомстата РФ 24.09.92 № 156).

Несмотря на наличие перечисленных документов, в практической деятельности возникают противоречия, связанные с особенностями состава затрат в гостиничных услугах. В частности, в соответствии с "Особенностями состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) предприятиями жилищно-коммунального хозяйства" в себестоимость не включаются затраты на:

- содержание собственной службы безопасности, медицинских пунктов
- приобретение, ремонт, химчистку ( и тому подобное) специальной, форменной, фирменной и представительской одежды
- оформление помещений гостиницы, ресторанов, например, живыми или искусственными цветами, картинами и т.п.
- содержание территорий гостиниц, в частности, озеленение, асфальтирование и т.п.

Однако, указанные затраты являются обязательными в соответствии с ГОСТ Р 50645-94.

В сфере гостиничных услуг документом от 02.04.93 № 01-04-44 по составу затрат определено: "затраты отчетного месяца по оказанию гостиничных услуг включаются в состав расходов, учитываемых при исчислении себестоимости реализованных в этом же месяце услуг, ввиду отсутствия незавершенного производства по основной деятельности гостиничных хозяйств".

**Затраты на управление**

Управляющие компании оказывают гостиницам различные услуги, которые можно классифицировать как затраты на "управление производством". К таким затратам можно отнести:

- затраты на содержание аппарата управления
- затраты на содержание и обслуживание технических средств управления
- затраты, связанные с использованием услуг связи
- представительские расходы
- оплата консультативных и информационных услуг
- затраты на командировки
- прочие управленческие расходы.

Затраты на создание и совершенствование систем и средств управления капитального (инвестиционного) характера в себестоимость продукции (работ, услуг) не включаются.

Затраты на оплату некоторых видов управленческих услуг можно отнести согласно указанному выше Положению к затратам, связанным с подготовкой и переподготовкой кадров (подп. 2 "к"), набором рабочей силы (подп. 2 "л"), сбытом, рекламой, включая участие в выставках (подп. 2 "у").

В соответствии с группировкой затрат по экономическим элементам все вышеперечисленные статьи относятся к прочим затратам.

Фактическое осуществление затрат подтверждается договорами, платежными поручениями, кассовыми ордерами и прочими документами.

В п. 4 Положения о составе затрат сформулирован принцип принадлежности затрат к деятельности организации, в соответствии с которым в себестоимость ее продукции (работ, услуг) не включаются затраты по работам, выполненным в порядке оказания помощи или участия в деятельности других предприятий и организаций. Несоблюдение этого принципа расценивается как занижение налогооблагаемой прибыли. Поэтому в себестоимость услуг не могут быть включены отчисления на содержание аппарата управления межотраслевых или вышестоящих организаций (ассоциаций и т.п.). Такие затраты осуществляются за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятий ( п. 31 письма ГНС РФ от 17.06.94 № ВГ-6-01/ 213).

Таким образом, кроме того, что факт оказания любой услуги должен быть подтвержден документально, важно, чтобы она относилась к производственной деятельности конкретной гостиницы.

В настоящее время существует практика заключения лицензионных соглашений на право пользования торговой маркой между иностранными компаниями и российскими гостиницами. По таким соглашениям российские гостиницы должны делать лицензионные платежи (роялти), которые в соответствии с приказом Минфина РФ от 12.11.1996 № 97 включаются в издержки производства и обращения по элементу "Прочие затраты" - списываются на себестоимость услуг гостиницы.

На статью "Затраты на содержание и обслуживание технических средств управления" списываются расходы, непосредственно связанные с обслуживанием и содержанием технических средств управления (вычислительные центры, узлы связи и т.п.). Затраты же на их приобретение, установку и сопутствующие им услуги, в том числе консультации, являются капитальными вложениями и не подлежат включению в себестоимость.

Затраты на установку систем связи (телефонов, радиотелефонов, коммутаторов, подключений к сетям "Интернет" , пейджинговой связи и т.п.) носят долгосрочный характер и учитываются как затраты капитального характера.

Управляющие компании в рамках своей деятельности предлагают гостиницам использовать те или иные компьютерные программные средства, связанные с функционированием гостиничного хозяйства. Для поддержания их в рабочем состоянии с компаниями-разработчиками и распространителями заключаются договоры на обслуживание. При отнесении затрат по таким договорам на себестоимость необходимо помнить, что те из них, которые связаны с модернизацией программных модулей, появлением у них новых средств, являются затратами капитального характера и на себестоимость не относятся. Услуги же, которые затрагивают лишь информационные (текстовые) модули программных средств, их профилактику, являются текущими затратами и подлежат включению в состав затрат по данной статье расходов. Факт оказания услуг также должен быть подтвержден соответствующим образом оформленным актом.

Основанием для отнесения на себестоимость стоимости услуг связи (телефонных переговоров) в соответствии с п. 12 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.98 № 34 н, являются первичные документы организации связи с информацией о состоявшихся телефонных переговорах. Получив такие документы, нужно сравнить номера телефонов по документам телефонной станции с номерами, указанными в заключенных предприятиями договорах или других документах, подтверждающих наличие у этих организаций данных номеров. При их несовпадении такие расходы не включаются в себестоимость для целей налогообложения (письмо ГНС РФ от 21.03.95 № 01-04-12).

**Представительские расходы**

Для целей налогообложения к представительским расходам относятся только расходы, осуществленные на территории РФ (письмо МФ РФ от 22.05.96 № 04-02-14/М). Расходы на проведение коммерческих переговоров за рубежом будут включены в себестоимость только после внесения соответствующих изменений и дополнений в действующее законодательство.

Представительские расходы на прием и обслуживание делегаций являются целевыми и для целей налогообложения подлежат нормированию. Они также должны быть подтверждены первичными оправдательными документами.

Для отнесения к представительским расходам переговоры должны проходить либо в рамках уже заключенного контракта, либо с целью установить взаимное сотрудничество.

В настоящее время вопрос о представительских расходах, осуществляемых нашими работниками за рубежом, до конца не решен, кроме случаев, предусмотренных "Особенностями состава затрат, включаемых в себестоимость туристского продукта организациями, занимающимися туристской деятельностью", утвержденными Государственным комитетом РФ по физической культуре и туризму приказом от 08.06.98 № 210, в соответствии с п. 4 которых туристические гостиницы, при наличии соответствующих лицензий и сертификатов, могут включать в состав представительских расходов затраты на прием и обслуживание представителей других организаций, включая иностранные, в том числе вне места нахождения организации, т.е. за рубежом.

**Информационные консультационные услуги**

Включать информационные и консультационные расходы в себестоимость продукции можно только в том случае, если они непосредственно связаны с производственной деятельностью и обусловлены технологией и организацией производства (подп. 2 "а" Положения о составе затрат).

Информация может быть подготовлена и передана различными способами. От формы (устной, письменной, электронной) и содержания консультаций и информации зависит порядок отражения затрат на эти услуги. Для отнесения на себестоимость продукции расходов на оплату консультационных и информационных услуг необходимо наличие договора, в котором были бы отражены как содержание услуг, так и их непосредственная связь с управлением производством и производственной деятельностью как таковой (письмо Минфина России от 20.03.97 № 04-00-11). Кроме того, характер оказанных консультационных и информационных услуг следует указывать также в двустороннем акте о сдачеприемки услуг, в котором целесообразно описать содержание услуг и их связь с производством.

**Коммерческие расходы**

В гостиницах возникают расходы, непосредственно связанные с производственной деятельностью и характерные именно для данного вида оказываемых услуг, в частности, на бронирование номеров и вхождение в международную систему бронирования. Ряд таких расходов объективно необходим, однако в Положении о составе затрат эти особенности отрасли не учтены. Изменения и дополнения от 01.07.95 № 661 к Положению о составе затрат предоставили организациям право списывать расходы, непосредственно связанные с производственной деятельностью, на себестоимость, но не учитывать при налогообложении прибыли.

Списание затрат за членство в различных ассоциациях (в частности, гостиниц) на себестоимость нельзя считать обоснованным, так как Положением о составе затрат подобные расходы не предусмотрены. Поскольку членство (участие) в подобных организациях является добровольным, то все расходы, связанные с этими мероприятиями, в том числе плата за членство, подлежат списанию за счет собственных источников.

Кроме того, уплату зарубежным компаниям различного рода членских взносов и сборов нельзя однозначно классифицировать как оплату услуги, оказанной на территории другой страны, а можно рассматривать как прибыль (доход), полученную в России и подлежащую соответствующему налогообложению.

К иным коммерческим расходам относятся затраты на оплату маркетинговых услуг, договоры об оказании которых в хозяйственной практике последних лет стали достаточно распространены, в том числе и в деятельности гостиниц. Гостиницы несут расходы по оплате маркетинговых программ.

В договорах на управление иногда предусматриваются не платежи за конкретно оказанные услуги, а периодические и разовые взносы за участие в различных программах. Такие расходы отсутствуют в перечне затрат, связанных со сбытом продукции и включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг). Поэтому относить их на себестоимость продукции нет оснований.

Сложность определения источника покрытия маркетинговых расходов обусловлена сложностью толкования самого понятия маркетинговых услуг. Минфин России в письме от 26.01.96 № 16-00-17-18 рекомендует при решении вопроса об отнесении на себестоимость расходов, связанных с оплатой маркетинговых услуг, в каждом конкретном случае исходить из экономического содержания оказанной услуги.

**Затраты на подготовку и переподготовку кадров**

Согласно п. 2 "к" Положения о составе затрат в себестоимость продукции включаются затраты, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров: плата за обучение по договорам с государственными и негосударственными профессиональными образовательными учреждениями, получившими государственную аккредитацию (имеющими соответствующую лицензию), а также с зарубежными образовательными заведениями. В целях налогообложения эти расходы нормируются в пределах 2% расходов на оплату труда (письмо Минфина России от 06.10.92 № 94 с изменениями от 29.04.94 № 56).

Условием отнесения на себестоимость продукции затрат по подготовке и переподготовке кадров является производственный характер обучения, которое должно приводить к качественному изменению навыков специалистов, рабочих, служащих, используемых на предприятии для его производственных целей. Гостиницы должны иметь утвержденную программу подготовки, переподготовки и повышения квалификации сотрудников, обусловленную производственной необходимостью, а также приказы об их направлении в соответствующие учебные заведения, с которыми должны быть заключены договоры. При невыполнении этих требований затраты на обучение могут быть отнесены только за счет собственных источников предприятия.

Согласно п. 3 ст. 57 Закона РФ "Об образовании" обучение, подготовка и повышение квалификации граждан РФ в иностранных образовательских учреждениях осуществляется по прямым договорам, заключаемым образовательными учреждениями, иными юридическими и физическими лицами в соответствии с международными договорами Российской Федерации. Следовательно, для отнесения на себестоимость затрат по договорам с иностранными учебными заведениями необходимо наличие соответствующего международного соглашения между страной, где будет проходить обучение, и Российской Федерацией.

Расходы на обучение, превышающие норматив, можно относить на себестоимость продукции, но без уменьшения налогооблагаемой прибыли.

В п. 31 письма ГНС РФ от 28.09.93 № НП-6-03/333 "Об отдельных вопросах налогообложения физических лиц" указано, что плата за обучение включается в совокупный доход физических лиц во всех случаях, кроме оплаты профессиональной подготовки и повышения квалификации своих работников, организуемой предприятиями и организациями за свой счет в порядке ст. 184 КЗоТ РФ, в соответствии с которой для профессиональной подготовки и повышения квалификации работников администрация организует индивидуальное, бригадное, курсовое и другие формы профессионального обучения на производстве за счет предприятия, учреждения, организации.

**2.3.2 Бухгалтерский учет и отдельные вопросы налогообложения**

Бухгалтерский учет и его организация в гостиничном хозяйстве имеют ту же методологическую основу, что и бухгалтерский учет в целом, как наука. Таким образом, основы теории бухгалтерского учета являются основами науки "Бухгалтерский учет в гостиничном хозяйстве", как отрасли знаний. В связи с этим известные приемы и способы бухгалтерского учета, такие как: документация, система счетов, метод двойной записи, оценка имущества и обязательств, калькуляция, бухгалтерский баланс, инвентаризация, отчетность - должны быть в бухгалтерском учете гостиниц безукоризненно соблюдены.

Способы и приемы бухгалтерского учета, составляющие его методологию, взаимосвязаны и взаимообусловлены. В результате их применения обеспечивается непрерывное, сплошное и документально обоснованное отражение бухгалтерского учета учитываемых объектов в денежном (стоимостном), трудовом и натуральном измерителях.

Взаимосвязанное отражение на счетах хозяйственных средств и хозяйственных операций, сопоставление фактического наличия имущества и обязательств с учетными данными позволяют получить достоверные итоговые систематизированные отчетные показатели.

Несмотря на сложность и специфичность гостиничного хозяйства и гостиничных услуг, бухгалтерский учет организуется в соответствии с законодательной и нормативной базой в рамках "Программы реформирования бухгалтерского учета Российской Федерации в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности" (Утверждена постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 г.№ 283). В рамках этой Программы была значительно реорганизована законодательная и нормативная база по бухгалтерскому учету. В частности, был издан Федеральный Закон № 129-ФЗ от 21.11.1996 г. "О бухгалтерском учете", было введено новое Положение по бухгалтерскому учету - "Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации" (утв. Приказом Минфина РФ № 34 н от 29.07.98).

Введены Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ):

Учетная политика организации (ПБУ 1/98)
Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство (ПБУ 2/94)
Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте (ПБУ 3/2000)
Бухгалтерская отчетность организации (ПБУ 4/99)
Учет материально-производственных запасов (ПБУ 5/98)
Учет основных средств (ПБУ 6/97)
События после отчетной даты (ПБУ 7/98)
Условные факты хозяйственной деятельности (ПБУ 8/98)
Доходы организации (ПБУ 9/99)
Расходы организации (ПБУ 10/99)
Информация об аффимированных лицах (ПБУ 11/ 2000)
Информация по сегментам (ПБУ 12/2000).

С 1 января 2001 г. веден новый План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению (Приказ Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94).

Процесс реформирования бухгалтерского учета продолжается и затрагивает также отдельные ведомства, отрасли, подотрасли, в том числе и жилищно-коммунальное хозяйство и, в частности, гостиничное хозяйство.

Основным документом, отражающим особенности бухгалтерского учета в организациях (предприятиях) ЖКХ, является письмо Минфина РФ № 118 от 29.10.93 "Об отражении в бухгалтерском учете отдельных операций в жилищно-коммунальном хозяйстве".

Отдельные особенности учета в гостиничном хозяйстве в той или иной мере отражены в публикациях отдельных авторов, которые проанализированы автором настоящей работы, приведены в "Списке литературы" и в определенной степени использованы в книге.

Рассмотрим отдельные вопросы учета.

**Учет затрат**

Для учета затрат в гостиницах используется счет 20 "Основное производство", к которому открывается субсчет "Затраты по оказанию гостиничных услуг".

По дебету счета 20, субсчет "Затраты по оказанию гостиничных услуг" отражаются:

-материалы, используемые на производство всех видов ремонта здания, помещений гостиницы и обслуживание номеров
-заработная плата персонала, непосредственно обслуживающего проживающих в гостинице
-отчисления на социальное страхование и обеспечение персонала гостиницы
-амортизация здания, сооружений, оборудования гостиницы
-прочие расходы.

Учет затрат, отражаемых по дебету счета 20 "Основное производство", субсчет "Затраты по оказанию гостиничных услуг", осуществляется в соответствии с общепринятой методологией.

**Учет форменной одежды**

Для учета форменной одежды, предназначенной для выдачи работникам, используется счет 12 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы" (сч.10.9)\*

Аналитический учет форменной одежды на складах ведется на карточках (ф. № М-17). Аналитической учет выданной униформы организуется в разрезе персонала гостиницы и вида униформы.

Униформа приходуется на склад на основании приходного ордера (ф. № М-4) исходя из цены ее приобретения без НДС.

На сумму принятых к оплате счетов поставщика за поступившую на склад униформу делается запись:

Д сч.12 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы"(сч. 10.9) - на стоимость униформы

Д сч. 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" субсч.(сч. 19.3) - на сумму НДС.

К сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - на сумму счета поставщика, включая НДС, за поступившие МБП.

При оплате счетов поставщиков НДС предъявляется бюджету к возмещению.

Делаются бухгалтерские записи:

при оплате счетов поставщиков Д сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

К сч. 51 "Расчетный счет" - предъявлении НДС бюджету к возмещению

Д сч. 68 "Расчеты с бюджетом", субсч. "Расчеты по налогу на добавленную стоимость"

К сч. 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", субсч. (сч. 19.3).

\* Здесь и далее в скобках указаны номера счетов по новому Плану счетов, введенному в действие с 1.01.2001 г.

Выданную форменную одежду учитывают в карточках учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов (ф. № МБ-2), которые заполняются в одном экземпляре кладовщиком на каждого работника, получившего униформу. При автоматизированной обработке учетных данных применяется ведомость учета выдачи спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений (ф. МБ-7), которая заполняется кладовщиком структурного подразделения гостиницы в двух экземплярах. Один экземпляр передается в бухгалтерию, второй остается у кладовщика.

Форменная одежда выдается работникам за полную стоимость с рассрочкой платежа на период ее носки, со скидкой 50% ее стоимости или бесплатно.

Погашение стоимости выданной униформы начинают с месяца, следующего за месяцем ее получения. Новую униформу выдают по истечении срока ее носки. Если униформа пришла в негодность до истечения срока носки, составляют акт выбытия малоценных и быстроизнашивающихся предметов (ф. МБ-4). Акт составляется в двух экземплярах. Один экземпляр остается в структурном подразделении, а второй направляется в бухгалтерию. В акте отражается причина выбытия, расчет удержания с виновных лиц, вид и способ удержания: процент амортизации (износа) МБП, стоимость МБП за вычетом амортизации, размер (процент) удержания, сумма удержания, сумма ежемесячного взноса. Акт подписывают руководитель подразделения, кладовщик, бухгалтер и работник, которому принадлежала униформа.

Неоплаченную часть стоимости одежды, пришедшей в негодность до истечения установленного срока по вине работника, он обязан возместить в установленные сроки. При увольнении работника он должен оплатить соответствующую часть стоимости униформы пропорционально сроку носки, либо вернуть униформу.

При выдаче униформы персоналу с последующим возвратом производятся записи по субсчетам счета 12 (сч. 10.4).

Делаются следующие бухгалтерские записи:

Д 12 (Д сч. 10.9) - К 12 (К сч. 10.9) - на стоимость униформы, выданной персоналу гостиницы.

**Учет расходов по сертификации**

Согласно п. 10 Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, расходы по сертификации относятся на себестоимость продукции (работ, услуг) по статье "Прочие расходы".

Если учетной политикой гостиницы предусмотрено для учета административно-управленческих и общехозяйственных расходов использовать счет 26 "Общехозяйственные расходы", то собранные за месяц по дебету данного счета расходы в конце месяца списываются в дебет счета 20 "Основное производство"", субсчет "Затраты по оказанию гостиничных услуг".

Делается запись:

Д сч. 20 "Основное производство, субсч. "Затраты по оказанию гостиничных услуг"

К сч. 26 "Общехозяйственные расходы".

**2.3.2.1. Учет реализации гостиничных услуг**

При оказании гостиничных услуг в отчетном периоде все затраты в конце месяца полностью списываются с кредита счета 20 субсчет "Затраты на оказание гостиничных услуг" в дебет счета 46 субсчет "Реализация гостиничных услуг" (Д сч. 90 "Продажи").

При расчетах наличными в случае получения аванса за услуги гостиницы делается запись на счетах:

Д сч. 50 "Касса" - К сч. 64 "Расчеты по авансам полученным (сч. 62)

Д сч. 64 (сч. 62) - К сч. 68 "Расчеты с бюджетом" субсчет "Расчеты по НДС".

При предоплате через расчетный счет делается запись на счетах:

Д сч. 51 "Расчетный счет" - К сч. 64 (сч. 62)

Д сч. 64 (сч. 62) - К сч. 68 субсчет "Расчеты по НДС".

Если расчет за выполненные услуги осуществляется полностью (без предоплаты), то записи на счетах следующие:

Д сч. 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" - К сч. 46 субсчет "Реализация гостиничных услуг" (К сч. 90), а также:

Д сч. 46 (Д сч. 90) - К сч. 68 "Расчеты по НДС".

При расчетах кредитной картой - схемы бухгалтерских проводок аналогичны вышеприведенным, но с использованием счета 57.

В реализацию гостиничных услуг могут быть включены:

- услуги магазинов, находящихся на территории гостиницы
- услуги от подразделений бытового обслуживания
- услуги от пассажирских перевозок
- услуги от экскурсионной деятельности, бизнес-центров, коммуникационных услуг
- услуги за пользование гаражом (гаражами), телефоном
- услуги аренды.

Рассмотрим отдельные вопросы учета перечисленных видов услуг, представленные аудиторами О.О.Федровой и С.А.Дымовым (г. Санкт-Петербург) в статье журнала "Бухгалтерский учет" № 9 за 1998 г.

Учет доходов от магазинов, находящихся на территории гостиницы, и их документальное оформление осуществляется в основном в обычном порядке, предусмотренном для организаций розничной торговли. Особенность состоит лишь в том, что стоимость товаров, приобретаемых в гостинице гостем, может быть отнесена на его счет (номер) для последующей оплаты при выезде. В этом случае документы (счета) за реализованные товары, подписанные клиентом, передают в расчетную службу гостиницы и заносят в контрольную картотеку. При этом кредитуют счет 46 "Реализация продукции (работ, услуг) (сч. 90) и дебетуют счет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", субсчет "Расчеты с гостями (товары)". После оплаты услуг гостем в момент выезда кредитуют счет 62, субсчет "Расчеты с гостями (товары)" и дебетуют счета учета денежных средств.

Основная задача подразделений бытового обслуживания (прачечной, химчистки и др.) заключается в обслуживании основной деятельности гостиницы, но одновременно они служат и доходообразующими подразделениями, так как получают заказы от гостей и сторонних лиц на оказание соответствующих услуг. В каждом номере гостиницы обязательно должен быть прейскурант, чтобы гость мог ознакомиться со стоимостью услуг и сделать заказ (бланк прейскуранта, как правило, служит и бланком заказа). Заказ может быть сделан и по телефону, в этом случае бланк оформляет служащий, принимающий вещи для стирки, глажения или чистки.

После выполнения заказа один экземпляр бланка с отметкой о выполнении заказа передают в расчетную службу гостиницы и на его основании вносят стоимость оказанных услуг на счет гостя или выписывают отдельный счет, если услуги оказаны сторонним лицам. Оплаченные счета передают в бухгалтерию, где на их основании кредитуют счет 46 "Реализация продукции (работ, услуг) (сч. 90) и дебетуют счета учета денежных средств, а на сумму НДС по оказанным услугам дебетуют счет 46 (сч. 90) и кредитуют счет 68 "Расчеты с бюджетом".

Затраты бытовых подразделений на оказание услуг гостям и сторонним лицам включаются в себестоимость основной деятельности гостиницы - услуг по сдаче номеров.

Одним из стандартных видов услуг, оказываемых гостиницей, является предоставление автомобиля с водителем в личное пользование гостя на определенное время. Выручка от оказания такого рода услуг у крупных гостиниц эквивалентна нескольким сотням тысяч долларов в год.

Как правило, гостиницы имеют собственный небольшой автопарк (содержание большого парка автомобилей требует значительных затрат), а при необходимости пользуются услугами сторонних транспортных организаций. Стоимость услуг по транспортировке гостей вносится в их счета, после оплаты которых кредитуют счет 46 (сч. 90) и дебетуют счета учета денежных средств.

В задачи службы консьержа гостиницы входит приобретение билетов на культурные мероприятия для гостей, на самолет, поезд, заказ экскурсий с услугами гидов-переводчиков и т.д. Заказы оформляют на стандартных бланках, а после передачи билетов заказчикам сдаются в расчетную службу гостиницы для внесения в контрольную картотеку.

Стоимость билетов, экскурсионных и других услуг учитывается по кредиту счета 46 (сч. 90) и дебету счетов учета денежных средств.

Стоимость услуг за пользование телефоном включается в счета гостей на основании отчетов соответствующих служб гостиницы и отражается в составе выручки от реализации в общем порядке. При этом дебетуют счета 50, 57 и кредитуют сч. 46 (сч. 90) на стоимость услуг.

**Доходы и учет "чаевых" в гостиничном бизнесе**

Доходы от "чаевых" являются традиционными для гостиничного бизнеса. Анализ публикаций по этому вопросу позволил выделить интересные мнения авторов И.П.Василевича и В.А. Жук, О.О. Федорова и С.А.Дымова, которые этот вопрос рассматривают с правовой точки зрения и с точки зрения бухгалтерского учета.

"Чаевые" являются традиционными платежами клиентов в адрес персонала гостиниц (в знак одобрения за оказанный прием и обслуживание). Они могут быть получены как в наличной форме по счету или лично работником, так и по кредитным картам - с указанием конкретного получателя или обезличенно. По характеру оплаты "чаевые" могут быть обязательными (включены в счет в абсолютной сумме или по установленному проценту) и необязательными (по усмотрению клиента). Деление "чаевых" по характеру включения в счет и характеру оплаты на методологию учета оказывает существенное влияние.

Варианты, связанные с получением "чаевых", могут быть следующими:

1. В счет гостиницы (или в счет ресторана по обслуживанию номеров) включена плата за сервис. Не столь важно, как она названа в счете - "чаевые", "плата за сервис" или "обслуживание". Суть в том, что какая-то фиксированная сумма (или установленный процент) включена в счет, выделена отдельной строкой и полностью оплачивается клиентом. Оплата этой суммы является обязательным условием, независимо от желания клиента. В этом случае права и обязанности сторон регламентируются определенными видами обязательств, связанными с оказанием конкретных услуг, которые могут быть доведены до сведения клиента заранее. Затем полученная сумма частично распределяется в зависимости от порядка, установленного в конкретной гостинице, например, между обслуживающим персоналом.

2. "Чаевые" платятся по "усмотрению самого клиента" (как вознаграждение за понравившееся обслуживание, но он может этого не делать, тогда "чаевых" не будет.

Рассмотрим варианты в зависимости от того, кому предназначаются "чаевые":

- клиент платит вознаграждение в качестве дополнения к общему счету, и эта сумма обезличена
- клиент желает поощрить кого-то из обслуживавших его работников персонально.

Влияние указанных классификационных условий оплаты "чаевых" на методологию учета рассмотрим, руководствуясь п. 4 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" (ПБУ 9/99) (приказ Минфина РФ от 06.05.99 № 32 н). В Положении сказано, что для целей бухгалтерского учета организация самостоятельно признает поступления доходами от обычных видов деятельности или прочими поступлениями исходя из требований настоящего положения, характера своей деятельности, вида дохода и условий его получения.

**СИТУАЦИЯ 1.** Если "чаевые" включены в счет отдельной позицией в виде процента от суммы или фиксированной суммой, то они выступают как составная часть стоимости предоставляемых клиенту услуг (т.е. дополнительной, именно специфичной гостиничной услугой - за обслуживание в номере). Тогда, без сомнения, они подлежат включению в выручку от реализации в полном объеме и должны быть отражены по кредиту счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг) (сч. 90) записью: Д сч. 62 - К сч. 46 (сч. 90) со всеми вытекающими налоговыми последствиями. Данная позиция признания "чаевых" выручкой вытекает из п. 12 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ( ПБУ 9/99), которым определено, что выручка признается при выполнении следующих условий:

а) организация имеет право на получение этой выручка, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом

б) сумма выручки может быть определена

в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует . неопределенность в отношении получения актива

г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана)

д) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка. Иные поступления признаются доходом и в бухгалтерском учете отражаются в качестве прочих поступлений по мере образования (выявления).

В российских гостиницах такие "чаевые", получаемые наличными или по кредитным картам, отражаются как выручка и частично распределяются между сотрудниками того подразделения, в счета которого были включены указанные "чаевые". Такой вариант возможен, если получение "чаевых" предусмотрено как составная часть заработной платы в виде премирования, установленного на предприятии, и тогда они могут списываться на себестоимость. Выручка от полученных "чаевых", как показатель результата производственной деятельности, может быть взята за основу показателя для премирования.

Премии выплачиваются по системным положениям и являются составной частью оплаты труда. Пунктом 7 Положения о составе затрат предусмотрено отнесение на себестоимость выплат стимулирующего характера по системным положениям: премии (включая стоимость натуральных премий) за производственные результаты, в том числе вознаграждение по итогам работы за год, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и т.д.

Согласно ст. 83 КЗоТ РФ премиальная система оплаты труда предполагает выплату премий определенному кругу лиц на основании заранее установленных конкретных показателей и условий премирования, обусловленных положением о премировании. На основании таких премиальных положений у работников при выполнении ими установленных показателей и условий премирования возникает право требовать выплату премий, у предприятия - обязанность уплатить премиальную сумму.

Но если на предприятии не разработано таких положений, касающихся распределения подобных поступлений денежных средств, то гостиница вправе распорядиться ими по своему усмотрению, так как полученные суммы являются ее собственностью.

**СИТУАЦИЯ 2.**Если клиент платит "чаевые" по своему усмотрению и в счете за проживание указывает это собственной рукой (или по его распоряжению), и эти суммы также выделяются отдельной строкой, то полученное гостиницей подобное вознаграждение является дополнением к общему счету.

В международной практике согласно принципам, применяемым по системе "Uniform System of Accouts for Hotels" (Единой системе счетов для гостиниц"), такие чаевые рассматриваются как внереализационный доход, а не выручка. Действительно, такие суммы можно классифицировать как внереализационный доход, так как получение его не гарантировано, ведь клиент может заплатить, а может и нет. Однако, по мнению налоговых органов, эти суммы определяются, как денежные поступления, связанные с основной деятельностью (оказанием услуг), т.е. как выручка. Поступившие суммы также могут быть использованы по усмотрению предприятия как форма заработной платы (вид премирования) и распределены в соответствии с выбранным принципом (например, по сменам). При этом оформить схему распределения "чаевых" можно следующим образом:

а) если их поступление носит систематический характер, и суммы достаточно существенны, то факт получения и распределения такого дохода можно оговорить непосредственно в трудовых договорах с работниками (это будет часть заработной платы) или в общей системе оплаты труда - как дополнение к основной заработной плате в виде премирования (например, смена, которая обслуживала клиента, заплатившего "чаевые", имеет право получать эти деньги)

б) принципиальное отличие имеет случай, когда клиент платит "чаевые" и указывает, кому персонально они предназначены, т.е. деньги платятся не юридическому, а физическому лицу, в этом случае эти средства имеют целевое адресное назначение. Так как указано конкретное лицо; такие суммы не могут быть рассмотрены как средства, которые получает юридическое лицо в результате своей хозяйственной деятельности. Здесь юридическое лицо выполняет функции посредника по передаче таких сумм по назначению. В учете эту ситуацию можно отразить так:

Д сч. 50 - К сч. 96 (сч. 86)
Д сч.96 (Д сч. 86) - К сч. 20
Д сч. 20 - К сч. 70
Д сч. 70 - К сч. 50 .

Однако, в такой ситуации "чаевые" нельзя рассматривать как часть заработной платы, так как заработная плата - это то , что работник получает из средств юридического лица - работодателя, с которым работник заключил трудовое соглашение. В данном случае вознаграждение поступает работнику не от юридического лица, а от конкретного физического лица по его указанию.

Руководствуясь этим, гостиницы в своей практической деятельности используют счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", не применяя счет 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда". Однако организация должна обеспечить удержание подоходного налога с суммы полученного работником дохода, а для этого необходимо отразить обороты по счету 70.

Оформленные таким образом "чаевые", когда в счете поименован получатель, не могут считаться выручкой предприятия или быть признаны как внереализационный доход, так как имеют строго целевое назначение.

Считать суммы полученных "чаевых" как полученные гостиницей безвозмездно не совсем корректно, так как в данном случае предприятие выполняет лишь функции посредника. В случае передачи "чаевых" конкретному работнику по указанию клиента эти суммы не относятся к системе оплаты труда, а предприятие является лишь агентом по сбору, начислению и выплате этих сумм, что следует оформлять внутренним документом. Но для этого "чаевые" должны быть персонифицированы в том смысле, что указанного конкретного их получателя можно идентифицировать.

Если этого сделать нельзя, то во всех случаях "чаевые" являются собственностью гостиницы и по усмотрению администрации могут подлежать распределению. Бригадная (коллективная) форма оплаты труда российским трудовым законодательством предусмотрена, а порядок и система распределения будут зависеть от того, как это принято в конкретной гостинице.

В трудовых договорах может быть сделана оговорка; что если работник получает "чаевые" при выполнении своих трудовых функций, то обязуется отчислять в пользу гостиницы определенную их часть. Размер этих отчислений устанавливается по согласованию сторон. Характер, размер получаемых "чаевых" зависят от различных факторов: места возникновения (где получены чаевые, в какой службе); частоты и суммы получения; личных качеств работников; количества сотрудников, между которыми будут распределены "чаевые"; принципа и базы распределения; способа получения.

Независимо от способа и канала получения "чаевые" подлежат включению в совокупный доход работника и должны облагаться подоходным налогом.

В зарубежной практике сложилось четыре метода распределения "чаевых" с целью сбора и уплаты подоходного налога (т.е. с целью определения, кто выполняет функции сборщика налога - предприятие или сам работник).

Метод первый. Как и в рассмотренном варианте 1, тариф за дополнительную услугу включается в счет и распределяется между обслуживающим персоналом. В данном случае руководитель (или уполномоченное должностное лицо) соответствующей службы ведет ежедневный учет таких сумм, в конце месяца накапливается информация о полученной сумме, и он распределяет ее между сотрудниками вверенной ему службы согласно установленной базе. Распределение он оформляет ведомостью на выплату "чаевых", которую подписывает сам и финансовый контролер (главный бухгалтер).

Метод второй. Информация о "чаевых", полученных по кредитным картам и наличными, еженедельно собирается администрацией в течение определенного срока (недели, месяца), после чего распределяется среди работников.

Метод третий. "Чаевые" наличными получают сами работники и складывают в персональные ящички для "чаевых". В частности, такой способ получил распространение в работе крупье в казино.

Метод четвертый. "Чаевые" собирают и распределяют между собой сами работники. Администрация не контролирует этот процесс.

Таким образом, вопросы бухгалтерского учета в гостиничном хозяйстве решаются на общих принципах, приемах и способах и на единой законодательной и нормативной базе учета. Вместе с тем, сложность и многообразие услуг гостиничного хозяйства иногда ставят практических работников учета в затруднительное положение.

В настоящее время, в связи с тенденцией во всем мире к "малому бизнесу", гостиничный бизнес также имеет такие тенденции. Если гостиница (отель) по определенным показателям относится к малым предприятиям, то, с точки зрения Российского законодательства, бухгалтерский учет в них организуется на основе законодательной и нормативной базы для субъектов малого предпринимательства.

В приложении к работе приведены отдельные документы по бухгалтерскому учету для малых предприятий.

**2.3.2.2. Учет основных средств. Амортизация**

Учет основных средств в гостиницах регулируется Положением по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" (ПБУ 6/97), утвержденному приказом Минфина РФ от 03.09.97 № 65 н и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденными приказом Минфина РФ от 20.07.98 № 33 н.

В практике хозяйствования гостиниц возникают операции по передаче гостиницам отдельных объектов основных средств от государственного или муниципального органа. При получении объектов основных средств в хозяйственное или оперативное управление их стоимость в учете отражается бухгалтерскими проводками:

1. Д 01 - К 77.1 (сч. 79.1) "Расчеты по выделенному имуществу"

2. Д 77.1 (сч. 79.1) - К 87 (К сч. 83) (соответствующий субсчет)

Каждый объект учета оприходуется по его рыночной стоимости, которая определяется на основе независимой экспертизы профессиональными оценщиками.

Датой оприходования считается дата подписания акта приемки-передачи.

Стоимость объектов жилищно-коммунального назначения при их передаче в муниципальную собственность в соответствии с подп. "т" п. 12 разд. V Инструкции Госналогслужбы РФ от 11 .10.95 № 39 "О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость" НДС не облагается.

Согласно п. 2.7. Инструкции Госналогслужбы РФ от 10.08.95 № 37 "О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций" не учитывается при налогообложении стоимость объектов жилищно-коммунального назначения и других подобных объектов, передаваемых безвозмездно органам местного самоуправления.

Все имущество, получаемое органами местного самоуправления от ведомственных предприятий, передается муниципальным унитарным предприятиям на праве хозяйственного ведения, а учреждения - на праве оперативного управления. Согласно п. 46 Указаний, принятые объекты будут являться объектами для начисления амортизации.

Согласно п. 48 Указаний, исключение составляют жилищный фонд, объекты внешнего благоустройства и др. По ним амортизация не начисляется.

В соответствии с п. 4.4. Положения при принятии; основных средств к бухгалтерскому учету необходимо определять срок их полезного использования.

Документом, регулирующим порядок установления срока полезного использования основных фондов, является Постановление Совета Министров СССР от 22.10.90 № 1072 "О Единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР".

Если сроки полезного использования основных средств отсутствуют в технических условиях или если не установлены в централизованном порядке, то они определяются исходя из ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с его предполагаемой производительностью или мощностью или ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий работы, влияния агрессивной среды, схемы планово-предупредительных и других видов ремонта и т.д.

Для определения срока полезного использования основных средств, бывших в употреблении (эксплуатации), принимаются во внимание данные (содержащиеся в авизо - акт ОС-1) об амортизационных отчислениях на момент их передачи. Эти отчисления отражают моральный износ основных средств.

Амортизация начинает начисляться с первого числа месяца, следующего за месяцем, когда основное средство было принято на бухгалтерский учет, и заканчивается после полного погашения его стоимости либо списания в связи с прекращением права собственности или иного вещного права.

Согласно п. 4.2. Положения начисление амортизации объектов основных средств производится одним из следующих способов:

- линейным - исходя из первоначальной стоимости основного средства и нормы амортизации, исчисленной на основании срока его полезного использования

- уменьшаемого остатка - исходя из остаточной стоимости основного средства на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной на основании срока его полезного использования

- списания стоимости по сумме срока полезного использования - исходя из первоначальной стоимости основного средства и соотношения, где в числителе стоит количество лет, остающихся до конца срока службы объекта, а в знаменателе - срок службы объекта

- списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Выбранный вариант начисления амортизации должен быть зафиксирован в учетной политике предприятия. При этом следует иметь в виду, что он применяется для группы однородных основных средств в течение всего срока их полезного использования.

Во время отчетного года амортизация по основным средствам начисляется ежемесячно (независимо от способа ее начисления) в размере 1/12 годовой суммы. При этом делается следующая проводка:

Д20, 23, 25 ...-К02.

Новый порядок начисления амортизации, согласно Положению, действует с 1 января 1998 г. По основным средствам, принятым к учету ранее 1998 г., действует старый порядок - с использованием только линейного способа начисления амортизационных отчислений в соответствии с Едиными нормами амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР, утвержденными постановлением Совета Министров СССР 22.10.90 № 1072.

Если предприятие начисляет амортизацию в течение года любым способом, кроме линейного, то согласно приложению 11 Изменений и дополнений № 4 Инструкции Госналогслужбы РФ от 10.08.95 № 37, утвержденных приказом от 25.08.98 № БФ-3-02/210, в целях налогообложения следует восстановить налогооблагаемую прибыль на сумму превышения амортизации, рассчитанной по выбранному предприятием способу (кроме линейного), над установленной нормой.

При переходе основных средств в муниципальную собственность органы местного самоуправления могут установить порядок участия ведомственного предприятия, обслуживающего эти объекты, в финансировании их содержания. В этом случае между ведомственным предприятием и администрацией муниципального образования должно быть заключено соглашение (договор).

Финансирование части работ по содержанию и обслуживанию жилищного фонда или других объектов, выполненных муниципальным предприятием, должно осуществляться ведомственным предприятием на основании договора, заключаемого со Службой заказчика или с администрацией, и в соответствии с предусмотренным в нем порядком.

Прямое получение товарно-материальных ценностей или денежных средств муниципальным предприятием от ведомственного предприятия возможно только путем оформления акта взаиморасчетов.

**2.3.2.3. Аренда имущества гостиниц**

По отношению к имуществу, находящемуся на балансе, гостиницы обязаны нести необходимые расходы.

Гражданское законодательство (ст. 210 Гражданского кодекса РФ) определяет обязанности по содержанию имущества и капитальному ремонту (если иное не установлено законодательством или договором).

Финансовое законодательство предусматривает:

-начисление амортизации
-исчисление налога на имущество
-исчисление налога на землю
-ведение расходов на содержание и ремонт инженерных систем и мест общего пользования зданий
-ведение расходов на обеспечение предоставления (или предоставление) коммунальных услуг
-ведение учета доходов и расходов от эксплуатации имущества (требования налогового законодательства к ведению раздельного учета по доходам, расходам и формированию финансового результата по разным видам деятельности.

Заключение договоров аренды исключительно комитетами по управлению имуществом не соответствует гражданскому законодательству, так как оно основано на положениях ст. 3 Указа Президента РФ от 14.10.92 № 1230, который утратил силу с введением в действие части первой ГК РФ (постановление Пленума Верховного Суда РФ и Высшего арбитражного суда РФ от 1.07.96 № 6/8 "О некоторых вопросах, связанных с применением части первой ГК РФ).

Правомерна практика, при которой арендодатель -муниципальное предприятие, в ведении которого находится недвижимость. Это не исключает возможности закрепления в договоре аренды условий, согласно которым арендатор перечисляет арендную плату (ее часть) непосредственно собственнику (Комитету по управлению имуществом). Однако состав платежа арендатора требует детального рассмотрения.

При решении вопроса о распределении арендной платы и других платежей арендатора между собственником и предприятием-аредодателем необходимо учитывать соответствующие положения Гражданского кодекса.

Ст. 614, п. 2 гласит, что арендная плата устанавливается за все арендуемое имущество в целом или отдельно по каждой из его составных частей в виде:

-определенных в твердой сумме платежей, вносимых периодически или единовременно
-установленной доли продукции, плодов или доходов, полученных в результате использования арендованного имущества
-предоставления арендатором определенных услуг
-передачи арендатором арендодателю обусловленной договором вещи в собственность или в аренду
-возложения на арендатора обусловленных договором затрат на улучшение арендованного имущества.

Стороны могут предусматривать в договоре аренды сочетание указанных и иных форм оплаты аренды.

В ст. 295 п. 1 приведена норма получения собственником части прибыли от использования имущества, находящегося в хозяйственном ведении предприятия.

Кроме того, согласно ст. 616 п. 1 ГК РФ на арендодателя возлагается обязанность проведения капитального ремонта, (если иное не установлено в договоре с арендатором). Эта норма корреспондируется со ст. 210 ГК РФ, возлагающей обязанность по содержанию имущества на собственника.

Основываясь на совокупности рассмотренных положений закона, можно сделать обоснованный вывод, что структура и состав платежей арендатора должны отражать следующие обстоятельства:

-собственник (Комитет по управлению имуществом) имеет право на получение части прибыли
-предприятие, на балансе которого находится недвижимость, несет установленные нормами действующего финансового законодательства расходы и затраты, связанные со сдачей в аренду или эксплуатацией соответствующих объектов.

Таким образом, доход от аренды недвижимости должен направляться не только собственнику, но и на покрытие расходов предприятий, в хозяйственном ведении которого находится имущество. Услуга по сдаче недвижимого имущества должна быть прибыльна для предприятия.

Арендатор обязан перечислять организации, на балансе которой находятся помещения (в т.ч. нежилые помещения) суммы, необходимые для содержания этих помещений.

В договоре аренды, заключаемом между балансодержателем нежилых помещений - ЖЭО (арендодатель), органом (или представителем органа) местного самоуправления (собственник нежилых помещений) и предприятием-арендатором, определяется обязательная для арендатора структура арендной платы и следующие платежи:

1. Платеж собственнику (КУМИ) за право аренды помещения (арендная плата), определяемый в установленном собственником порядке. По решению собственника часть средств от этого платежа может оставаться у ЖЭО или передаваться ему как доходы от арендной платы или для уменьшения бюджетного финансирования по установленной органом местного самоуправления смете (в настоящее время данный вариант практикуется в отношениях между собственником - органом местного самоуправления и ЖЭО - балансодержателем нежилых помещений).

2. Платеж арендодателю (ЖЭО) на возмещение расходов, связанных с содержанием соответствующих помещений (арендная плата), по расчету ЖЭО в соответствии с порядком, согласованным с органом местного самоуправления. Собственник имеет право на часть средств арендной платы в размере начисленной амортизации по нежилым помещениям.

3. Платеж арендодателю (ЖЭО) на покрытие расходов, связанных с эксплуатацией помещения и мест общего пользования зданий. Орган местного самоуправления устанавливает сумму оплаты, исходя из стоимости обслуживания и ремонт 1 кв.м. площади занимаемых помещений (в зависимости от общей эксплуатируемой площади зданий).

4. Платежи арендодателю (ЖЭО) за коммунальные услуги (оплата коммунальных услуг) по расчету ЖЭО или по тарифам, утвержденным в установленном порядке органом местного самоуправления. Оплата производится в зависимости от функции ЖЭО в отношении арендатора: либо как организации, непосредственно предоставляющей услуги, либо как организации-арендодателя (в этом случае платежи включаются в состав платы за аренду (см. второй платеж).

Третий и четвертый виды платежей целесообразно вывести из состава договора аренды и включить в условие другого договора, заключаемого между ЖЭО и арендатором на оказание соответствующих услуг. При этом платежи арендатора должны сразу распределяться по получателям: первый платеж - на расчетный счет собственнику или арендодателю (либо доля тому и другому) в зависимости от установленного органом местного самоуправления порядка, а остальные платежи - арендодателю (ЖЭО) с разбивкой по суммам и их назначениям.

Установленные таким образом правовые и финансовые отношения всех сторон договора аренды нежилых помещений позволят исключить прямые, непокрываемые убытки жилищно-эксплуатационных предприятий, связанные с содержанием на балансе нежилых помещений.

С целью прикрыть сделки по аренде недвижимого имущества используют так называемый **"договор хранения"**.

В соответствии со ст. 886 ГК РФ по договору хранения одна сторона (хранитель) обязуется хранить вещь, переданную ей другой стороной (поклажедателем), и возвратить эту вещь в сохранности.

Служебные кабинеты, коридоры, а также машинные отделения лифтов не являются самостоятельными вещами, поскольку составляют неотъемлемую часть здания, а следовательно, выступать в качестве объекта хранения не могут. Передать на хранение коридор и машинное отделение лифтов невозможно еще потому, что они являются местами общего пользования.

Гражданским законодательством закреплена обязанность хранителя принять все предусмотренные договором хранения меры для того, чтобы обеспечить сохранность переданной на хранение вещи (ст. 891 ГК РФ). К примеру, Для осуществления данной обязанности хранитель может привлечь лиц, занимающихся охранной деятельностью.

Кроме того, на основании ст. 892 ГК РФ хранитель не вправе без согласия поклажедателя пользоваться переданной на хранение вещью, а равно предоставлять возможность пользования ею третьим лицам за исключением случая, когда пользование хранимой вещью необходимо для обеспечения ее сохранности и не противоречит договору хранения, то должен быть заключен договор возмездного оказания услуг, который регламентируется ст. 779 ГК РФ, особенно если в договоре на хранение обозначено вознаграждение и возмещение расходов (ст. 896, 897 ГК РФ). Договор хранения, согласно которому хранитель имеет право пользоваться вещью, также можно рассматривать как договор безвозмездного пользования (гл. 36 ГК РФ). Основным отличительным признаком этих договоров является цель передачи вещи (части здания, помещения, шахты лифта и другой недвижимости), которая определяет правоотношения сторон, а также отражение этого факта в бухгалтерском учете и налогообложении. Недопустимо отождествление понятий "хранение" и "принятие вещи (объекта) на охрану". В последнем случае право владения вещью не передается хранителю, а сохранность объекта регламентируется иными правовыми актами.

Независимо от причин заключения подобных договоров (незнание законодательства или, как чаще всего бывает, стремление таким образом прикрыть сделку по аренде недвижимости) судебными органами такие сделки признаются притворными. Желание скрыть свои реальные намерения связано со стремлением сторон избежать регистрации договора аренды и права аренды. Также причина, по которой стороны стремятся обойти закон, заключая подобные договоры, может быть связана с тем, что юридическое лицо обладает особым правовым статусом (например, не- движимое имущество закреплено за этим юридическим лицом на праве хозяйственного ведения, а собственник не дает согласия на сдачу его в аренду).

Приказ Минфина РФ от 09.12.98 № 60 н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" ПБУ 1/98" предусматривает отражение в бухгалтерском учете хозяйственной деятельности, исходя не столько из правовой формы, сколько из экономического содержания условий хозяйствования (требования приоритета содержания перед формой). Кроме того, активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций (допущение имущественной обособленности).

Пунктами 2 и 9 Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о формировании финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, утвержденным постановлением Правительства РФ от 05.08.92 № 552 (с последующими изменениями), предусмотрена плата за аренду отдельных объектов основных производственных фондов (или их отдельных частей), а также отражение амортизационных отчислений на полное восстановление как собственных, так и арендованных основных фондов.

Таким образом, затраты, связанные с управлением производством, допускают эксплуатационные расходы на содержание собственного или арендованного имущества, но не принятого на хранение, даже на условиях его использования. Расходы предприятия-хранителя по принятому на хранение имуществу (часть здания, помещения, лифтовые холлы, шахты и т.д.) должны быть отнесены на счет его собственных источников, т.е. чистой прибыли либо возмещаться поклажедателем. При этом предприятие должно обеспечить раздельный учет по основной деятельности и расходам по договору хранения (возмездного, безвозмездного оказания услуг).

**2.3.2.4. Отдельные вопросы налогообложения гостиниц**

**Налогообложение услуг по трансляции телепрограмм**

Налогообложение предприятий-владельцев кабельного, эфирного, спутникового телевидения , а также студий, производящих и формирующих программное обеспечение коммерческого телевидения, производится в общеустановленном порядке по ставке налога на прибыль в размере 35%.

Такой же режим налогообложения применяется и к гостиницам, осуществляющим показ телепрограмм в номерах по системам кабельного телевидения, которые уплачивают налог на прибыль в вышеупомянутом порядке.

К доходам, полученным гостиницей от демонстрации программ по каналам кабельного телевидения, поскольку они не подлежат регистрации в порядке, установленном для средств массовой информации, не может быть применен льготный порядок налогообложения прибыли, установленный для средств массовой информации.

Кроме того, следует иметь в виду, что доходы, полученные от демонстрации видеопрограмм в специально отведенных для этих целей местах за плату, подлежат обложению по ставке 70% как видеопоказ.

**Налог на землю**

В соответствии с Общесоюзным классификатором "Отрасли народного хозяйства" к учреждениям туризма отнесены туристские гостиницы, туристские базы, мотели, кемпинги и др., которые в соответствии со ст. 12 Закона РФ от 11.10.91 № 1738-1 "О плате за землю" не подлежат обложению земляным налогом (см. "Разъяснения Госналогслужбы России № ВГ-6-02/69 и Минфина России № 2 СГ от 08.02.93 "По отдельным вопросам платы за землю").

**Налог на добавленную стоимость при финансировании затрат на проживание в гостиницах беженцев**

В соответствии с Инструкцией Госналогслужбы России от 11.10.95 № 39 "О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость" (с изменениями и дополнениями) к средствам целевого бюджетного финансирования, не включаемым в облагаемый налогом на добавленную стоимость оборот, относятся средства, перечисляемые на соответствующие счета предприятий и учреждений (минуя счет 46 "Реализация продукции (работ, услуг)"), предусматриваемые в бюджетах различного уровня на финансирование целевых программ и мероприятий.

Приобретаемые товары (работы, услуги) за счет средств целевого бюджетного финансирования оплачиваются с учетом налога на добавленную стоимость, который возмещению не подлежит. Суммы указанного налога в этом случае на затраты производства и обращения не относятся, а покрываются за счет вышеназванных источников. (Основание: письмо Минфина России от 24.06.96 № 04-03-09)

Необходимо также отметить следующее.

Пунктом 8 ст. 2 Закона г.Москвы от 18.06.97 № 19 "О ставках и льготах по налогу на прибыль" (с изменениями и дополнениями) установлено, что сумма налога на прибыль по гостиницам (согласно перечню, утверждаемому Правительством Москвы) уменьшается на величину средств, фактически направленных в Централизованный фонд Департамента внешних связей Правителсьства Москвы на покрытие затрат, связанных с проживанием беженцев в гостиницах города. Положение о порядке расходования указанного Фонда утверждается Правительством Москвы. Отчет о его использовании ежегодно представляется Правительству Москвы. Перечень гостиниц, имеющих право на данную льготу, утвержден Постановлением Правительства Москвы от 11.11.97 № 785 "О внесении изменений и дополнений в Постановление Правительства Москвы от 25.01.96 № 61".

В случае включения в имеющийся перечень других гостиниц он должен быть дополнен соответствующим постановлением Правительства Москвы. (Основание: письмо ГНИ по г. Москве от 13.04.99 № 11-13/10232 "О порядке применения Закона города Москвы от 18.06.97 № 19 "О ставках и льготах по налогу на прибыль").

**Налог на имущество гостиниц**

К имуществу гостиниц относятся: спальные корпуса (с соответствующими коммуникациями, оснащением, оборудованием, мебель, холодильники и т.п.), спортивные сооружения, медицинские пункты, библиотеки, котельные, прачечные, склады, гаражи для спецмашин, объекты коммунального и бытового водоснабжения, объекты коммунального хозяйства, газо-, тепло- и электроснабжения для нужд гостиниц, материалы, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы (МБП), другое оборудование, находящееся на балансе и предназначенное для ремонта и технического обслуживания гостиниц. К имуществу также относятся административные здания и помещения, рестораны, столовые, обменные пункты валют, автомобили и др.

При определении налога на имущество гостиниц необходимо:

1. Определить, является ли гостиница самостоятельным юридическим лицом (или филиалом), т.е. налогоплательщиком

2. Определить перечень объектов имущества, находящегося на балансе гостиницы

3. Разделить объекты имущества на:

- облагаемое налогом на имущество
- не облагаемое налогом на имущество.

При этом, если гостиница является самостоятельным юридическим лицом - налогоплательщиком, то отдельные объекты гостиницы не облагаются налогом на имущество. К таким объектам относятся :

- библиотеки
- медицинские пункты
- спортивные сооружения
- спальные корпуса (с содержимым)
- котельные
- прачечные
- склады
- гаражи для спецмашин
- объекты коммунального и бытового водоснабжения
- объекты коммунального хозяйства, газо-, тепло- и электро-снабжения для нужд гостиниц
- материалы, МБП
- др. оборудование (его перечень необходимо согласовать с органами управления по месту нахождения налогоплательщика).

Облагается налогом на имущество следующее имущество гостиниц на правах юридического лица:

- административные здания
- помещения ресторанов, баров, столовых
- автомобили
- другое имущество, которое согласно Классификатору отраслей народного хозяйства не относится к объектам жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы.

Если гостиница не является самостоятельным юридическим лицом, а находится на балансе организации, то ее имущество не облагается налогом на имущество.

При сдаче имущества гостиницы в аренду следует руководствоваться тем, что для целей, не связанных с жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы, стоимость этого имущества не льготируется. Это обусловлено тем, что оно используется арендаторами не по целевому назначению и подлежит обложению налогом в общеустановленном порядке.

С целью правильного применения льгот по налогу на имущество необходимо вести раздельный учет льготируемого имущества.

Стоимость здания, состоящего из помещений различного назначения, может быть разделена с учетом площади, занимаемой этими помещениями.

Из общей стоимости имущества стоимость коммуникаций и оборудования следует исключать пропорционально доли площади, занимаемой льготируемыми помещениями.

Если на практике возникают сложности, связанные с определением стоимости льготируемых объектов, то возможно использование данных Бюро технической инвентаризации и заключений независимых экспертов-оценщиков.

В тех случаях, когда налогоплательщик, имея право на данную льготу в прошедшем налоговом периоде, по тем или иным причинам его не использовал, он вправе в текущем налоговом периоде обратиться с просьбой о предоставлении льготы за прошедший налоговый период до утверждения годового бухгалтерского отчета.

Принятие решения о возможности предоставления налогоплательщику данной льготы после сдачи годового бухгалтерского отчета за прошедший налоговый период находится в компетенции органов государственной власти соовтетствующего субъекта Российской Федерации, поскольку налог на имущество организаций относится к системе региональных налогов.

Не следует также забывать, что перерасчет налога на имущество организаций в сторону его уменьшения влечет за собой увеличение налога на прибыль, по которому также должен быть произведен перерасчет.

В российском бухгалтерском учете при реализации программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденной постановлением Правительства Российской Федерации от 6-го марта 1998 г. № 283, введен документ, регулирующий вопросы бухгалтерского учета в малом бизнесе - "О типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства (Приложение 1 к приказу Минфина РФ от 21 декабря 1998 г. № 64 н).

Названный документ рекомендуется для всех субъектов малого предпринимательства независимо от вида (сферы, направления) деятельности, т.е. рекомендуется также для бухгалтерского учета в малых предприятиях ресторанно-гостиничного бизнеса.

В этих рекомендациях наряду с общими положениями отражены вопросы организации бухгалтерского учета в малом бизнесе (план счетов, бухгалтерские проводки, финансовые результаты), особенности бухучета при кассовом методе учета доходов и расходов, при простой форме бухучета, при форме бухучета с использованием регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия (приведены типовые формы), приведены требования к бухгалтерской отчетности малого предприятия.

Текст указанных Рекомендаций полностью приведен в приложении 1 книги. Кроме того, имеется достаточно много публикаций и баз данных по бухгалтерскому учету, отчетности, финансовому анализу для малых предприятий.

В приложение 4 приведён также план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий ( введенный с 1 января 2001 г.).

**2.4. Состояние и перспективы рынка гостинично - туристских услуг для малого бизнеса**

Известно, что гостиничный бизнес тесно связан с туристским бизнесом. Поэтому часто принято не разделять эти виды услуг, а формулировать как "гостинично-туристские услуги".

На долю туризма приходится около 10% валового продукта нашей планеты, примерно 30% мировой торговли услугами и около 70% мировых капиталовложений. Уже сегодня туризм является третьей по доходности отраслью мировой экономики. Количество международных туристских поездок повысилось с 25 млн. человек в 1950 г. до 675 млн. человек в 1998 г. В результате на них в настоящее время приходится около 10%, а в Европе - примерно 14% всего объема внутренних и международных туристских поездок.

По прогнозу Всемирной туристской организации (ВТО), к 2000 г. количество международных туристских поездок возрастет почти в три раза и достигнет 1,6 млрд. При этом доходы от гостинично-туристских услуг будут увеличиваться опережающими темпами и могут повыситься с 445 млрд. долларов США в 1998 г. примерно до 2 трлн. долларов в 2020 г.

Почти 60% мировых расходов на международные туристские поездки приходится на европейцев. Далее следуют представители американского континента - примерно 25%, и жителей Азии - примерно 14%.

Путешествуют по миру с туристскими целями прежде всего жители индустриально развитых стран. Так, основные потребители зарубежных гостинично-туристских услуг в Европе - граждане Германии, Великобритании, Италии, Франции, Нидерландов, Австрии, Швеции, Швейцарии, Бельгии, Испании, Дании, Норвегии и Финляндии; в Америке - США, Канады и Мексики; в Азии - Японии, Южной Кореи и Сингапура.

На граждан США, Германии, Японии, Великобритании, Италии, Франции и Канады приходится примерно 67% расходов всех туристов нашей планеты, выезжающих в другие страны. Причем на жителей США, Германии и Японии - почти 45%.

По прогнозу ВТО странами-лидерами выездного туризма в 2020 году будут являться Германия, Япония, США, Китай, Великобритания, Франция, Нидерланды, Канада, Россия, Италия. Показатели по этим странам приведены в таблице "Страны-лидеры выездного туризма в 2020 г. (прогноз ВТО)".

**Страны-лидеры выездного туризма в 2020 г. (прогноз ВТО)**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Страна** | **Число медународных поездок,млн** | **Доля рынка,%** |
| Германия | 163,5 | 10,2 |
| Япония | 141,5 | 8,8 |
| Сша | 123,5 | 7,7 |
| Китай | 100,0 | 6,2 |
| Великобритания | 96,1 | 6,0 |
| Франция | 37,6 | 2,3 |
| Нидерланды | 35,4 | 2,2 |
| Канада | 31,3 | 2,0 |
| Россия | 30,5 | 1,9 |
| Италия | 29,7 | 1,9 |

Показатели стран-лидеров въездного туризма представлены в таблице "Страны-лидеры въездного туризма в 2020 г. (прогноз ВТО)"

**Страны-лидеры въездного туризма в 2020 г. (прогноз ВТО)**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Страна | Количество прибытий,млн | Доля рынка,% |
| Китай | 137,1 | 8,6 |
| Сша | 102,4 | 6,4 |
| Франция | 93,3 | 5,8 |
| Испания | 70,0 | 4,4 |
| Италия | 52,9 | 3,3 |
| Великобритания | 52,8 | 3,3 |
| Мексика | 48,9 | 3,1 |
| Россия | 47,1 | 2,9 |
| Чехия | 44,0 | 2,7 |

**2.4.2. Состояние и перспективы рынка гостиничных услуг Москвы**

В настоящее время практически вся сложившаяся база размещения туристов в Москве по своей структуре однотипна и состоит преимущественно из гостиниц и общежитии. Всего в Москве, по уточненным данным, имеется 185 объектов на 73,6 тыс.мест. В это число не включены гостиницы при рынках и посольствах. 97% вместимости всей базы приходится на гостиницы.

В структуре гостиничной базы преобладают объекты, которые могут быть отнесены к категории 3 звезды -21,2% по числу объектов и 41,7% по количеству мест. Неаттестованные объекты составляют, соответственно, 46,7% и 19,3%. Доля высококомфортабельных объектов составляет 13,1% по количеству и 20,6% по вместимости.

По форме собственности и организации гостиничный комплекс подразделяется на 4 большие группы:

-государственные унитарные предприятия (12,2% от числа всех объектов) являются собственностью городов и имеют в основном категорию 3-4 звезды
-акционерные общества, в том числе и с участием Правительства Москвы (24,4%), доля Москвы составляет от 5 до 50%, объекты имеют в основном категорию 3-4 звезды
-совместные предприятия с участием иностранного капитала (6,7%), категорийность их, как правило, 4-5 звезд
-ведомственные гостиницы (56,7%), которые имеют самую низкую классность - 1 -2 звезды или н/а.

Принадлежность гостиницы к той или иной форме собственности и управления существенно влияет на ее положение на рынке, определяя:

- возможности по привлечению средств на реконструкцию и модернизацию
- возможности по продвижению своих услуг на рынке
- возможности по привлечению клиентов, в том числе корпоративных (в частности, за счет организации на базе гостиницы конференций, семинаров или иных городских мероприятий)
- загрузку, а следовательно, рентабельность гостиницы.

Сегодня активно идет процесс разукрупнения гостиниц, имеющих в своем составе несколько корпусов. Так, гостиничный комплекс "Измайлово" распался на 3 самостоятельные гостиницы: "Альфа", "Измайлово-Бета", "Гамма-Дельта". Гостиничный комплекс "Восток" разделился на "Восток", "Восток-1" и "Восток-6" и т.д.

Вновь образованные предприятия имеют, как правило, 150-200 мест, более гибки в управлении и требуют меньше затрат на эксплуатацию, чем целый комплекс. Некоторые из них сумели повысить свою категорийность - "Державная", "Владыкино". Однако рыночная деятельность разукрупненных гостиниц осложняется несколькими факторами:

- как правило, эти объекты находятся на периферии
- им требуются значительные инвестиции на переоформление фасадов и интерьеров, выполненных в "советском стиле"
- они испытывают высокую конкуренцию со стороны ближайшего окружения; если соседние корпуса имеют более низкую категорию, то такое соседство создает "сомнительный имидж" и невыгодно отражается на контингенте гостиницы; респектабельные и "денежные" клиенты будут сомневаться в безопасности и качестве предлагаемых им услуг; "непрестижное месторасположение".

Окраины Москвы, помимо транспортной удаленности от центра, имеют еще одну отличительную особенность - неразвитость общегородской инфраструктуры. Это и неоформленные ландшафты, грязь на улицах, отсутствие дешевых и комфортабельных предприятий питания и т.д.

Таким образом, разукрупнение бывших гигантов -это только один, причем не самый удачный и универсальный, уход "от наследия прошлого".

В общемировой структуре на долю малых гостиничных предприятий приходится до 40% всего гостиничного фонда. Еще 25% принимает на себя жилой сектор размещения, использование которого в Москве практически не начиналось. Представляется разумным больше внимания обращать на эти два сегмента рынка средств размещения, если мы хотим выйти на мировые показатели туристских прибытий.

Актуальность создания малых гостиниц в Москве заключается еще и в том, что это позволит, в частности, приблизить средства размещения к объектам показа, способствуя возрождению городской исторической среды. В настоящее время создание сети малых гостиниц идет не только на базе разукрупнения многокорпусных отелей, но также за счет реконструируемых зданий и общежитии в центре города.

По данным журнала "Туристический бизнес" № 10 (ноябрь 1998 г.) разработан перечень проектируемых малых и средних гостиниц Москвы, который приведен ниже.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **ТИП** | **Адрес** | Номерной фонд |
| Гостиница | ул. Гиляровского, 4 | 120 |
| Гостиничный комплекс | ул. Мытная | 140 |
| Гостиница | Хохловский пер, вл.9-11 | 100 |
| Гостиница | Даев пер, 11 | 120 |
| Гостиница | ул. Радио -Токмаков пер. | 540 |
| Гостиница | пересеч.ул.Санникова и Декабристов | 500 |
| Гостиница | Варшавское ш, стад.«Труд» | 400 |
| Мотель | пересеч.Рязанского пр. и МКАД | 300 |
| Гостиница | Ленинский пр. 1 | до 100 |
| Гостиница | Профсоюзная ул. 116-а | 400 |
| Гостиница | ул. Покровка, 17-19 | 80 |
| Гостиница | Садово-Спасская, 12/23 | 100 |
| Гостиница | Чистопрудный бул., 1-а | 80 |
| Гостиница | Б.Спасская ул., 3 | 30 |
| Гостиница | 1-я Брестская, 62 | 50 |
| Гостиница | Нижн.Красносельская, 32/29 стр. 1-3 | 100 |
| Гостиница | ул. Анохина | 100 |
| Гостиница | Фили-Давыдково, кв.58 | 50 |
| Гостиница | ул. Петровка, 20/1 | 200 |
| Гостиница | ул.Мясницкая, 13, Милютинский пер. | 200 |
| Гостиница | Страстной бул. 4 | 450 |
| Гостиница | Бутырский вал, 1-5 | 400 |
| Гостиница | Тверской бул.,9 | 200 |
| Гост.комплекс «Хилтон» | Богоявленский пер.,3-5/1 | 300 |
| Гост, и апартаменты | терр. бывш. стадиона «Юных пионеров» (угол Ленингр.пр.и Беговой ул.) | 250 |
| Гостиничный комплекс | Ленинский пр.,рядом с киноцентром «Казахстан» | 600 |
| Гостиница | ул. Косыгина,терр. Дворца пионеров | 400 |
| Гостиница | Дмитровское ш.,7-9 | 100 |
| Гостиница | «Поклонная гора» | 80 |
| Гостиница | «Филевский парк-1» | 50 |
| Гостиница | «Филевский парк-2» | 100 |
| Гостиница | «Сокол» 3-й Балтийский пер.,вл.6 | 80-100 |
| Муниципальная гостин. | ул.Остоженка, 1/9 | 100 |
| Гостиница | Никитский бул., д. 6/20 | 250 |
| Гостиница | Митино, м/р 6, корп. 56 | 60-70 |

**ГЛАВА 3. Рыночная концепция малого ресторанного бизнеса**

**3.1. Общие понятия ресторанного бизнеса**

Ресторанный бизнес - организация такого вида обслуживания, которое обеспечивает клиента едой и напитками в специально отведенном для этого месте и отвечает некоторым основным гигиеническим и законодательным требованиям.

**Ресторан**, в качестве самостоятельной единицы или как часть гостиницы, производит и предлагает клиентам питание с целью удовлетворения их гастрономических потребностей. Экономической целью данного вида деятельности является получение прибыли, независимо от того, имеем ли мы дело с чисто ресторанным бизнесом (отдельно взятые рестораны в специально отведенных местах), или с ресторанами, составляющими часть другого учреждения (например, ресторан в университете).

Рестораны могут быть классифицированы в соответствии с их месторасположением, классом и типом пищи и сервиса. Основными типами ресторанов являются:

**Городские рестораны.** Расположенные в городах, они либо предлагают разнообразный набор блюд, либо специализируются в предоставлении обедов и/или ужинов; работают в определенные часы и имеют многочисленную клиентуру.

**Рестораны самообслуживания.** Этот вид ресторана связан с быстрым обслуживанием у стойки и относительно низкими ценами за счет того, что в них не предусмотрено обслуживание официантом за столиками. Они расположены в деловых, центральных районах, и их посетители -люди, у которых мало времени для принятия пищи. Такие рестораны отличаются особой планировкой, мебелью, они по особому декорированы и окрашены. Впервые появились в Америке.

**Вокзальные рестораны.** Расположены на железнодорожных, автобусных вокзалах и аэропортах и работают круглосуточно. У них не очень разнообразное меню и довольно быстрое обслуживание.

**Вагоны-рестораны.** Имеются в основном в поездах дальнего следования. Основное требование - надежность места, часы работы ограничены.

**Рестораны на теплоходах.** Бывают разной классности в зависимости от класса, которым путешествуют пассажиры. Работают в определенные часы. Могут являться и ресторанами самообслуживания.

**Рестораны для мототуристов**, не желающих выходить из машины. Еще один тип американского ресторана. Расположены возле шоссе или крупных автостоянок. В целях экономии времени клиенты обслуживаются прямо в машине официантами, которые подкатывают к ним на роликовых коньках. Могут быть также использованы транспортеры для подачи еды.

**Рестораны в самолетах**. Это не совсем рестораны, а просто подача еды и напитков на места пассажирам во время полета. Разнообразие блюд в меню, как правило, невелико, за исключением организации питания путешествующих бизнес-классом и первым классом. Тем не менее, в последнее время ресторанное обслуживание на самолетах считается областью конкуренции между различными авиакомпаниями.

**Вегетарианские рестораны**. Основными продуктами здесь являются овощи; мясо или рыба отсутствуют. Данный тип ресторана возник в результате сегментации рынка по мере изменений потребностей населения.

**Закупочные**. Их можно причислить к тем ресторанам, в которых приготовление блюд не занимает длительного времени. Посетителям могут подаваться и напитки. Обычно имеется как минимум одно дежурное блюдо.

**Выездные рестораны**. Не классический тип ресторана; обслуживаются особые мероприятия - приемы, вечера, когда бывает трудно в домашних условиях приготовить большое количество еды.

Другие рестораны - деятельность, имеющая место там, где она не связана с получением прибыли (больницы, школы и т.д.).

Учитывая новый стиль жизни, некоторые рестораны специализируются в области **приготовления пищи на вынос**. Клиенты могут сами зайти в ресторан за едой, либо заказать доставку ее на дом.

**3.2. Бизнес-план - основа ресторанного бизнеса**

Планирование - это основа и стартовое начало любого бизнеса, в том числе и ресторанного, это - составная часть маркетинга и менеджмента.

Проведенный нами анализ публикаций по этой проблеме позволил обратить внимание на актуальность правильного составления бизнес-плана. Наиболее интересным вариантом бизнеса-плана для ресторана нам показался вариант, предложенный Рональдом Нолл (Ronald L.Noll -"Restaurant Report"). По его мнению, бизнес-план должен включать:

1. Заявление о намерении. Первая часть бизнес-плана должна включать один-два абзаца, в которых изложена цель составления этого документа (например, привлечение инвестора, установление партнерства, получение кредита и т.д.).

2. Ваше прошлое. Следующая часть должна быть посвящена тем людям, которые за ним стоят, то есть вам. Небольшое резюме. Помните, что банки инвестируют, скорее, в вас, чем в ваш бизнес, так что умейте продавать себя.

3. Аудитория. Всегда надо иметь в виду тех людей, на, которых ориентирован ваш бизнес-план. Старайтесь обращать каждый пункт к ним. Например, если непосредственная цель написания бизнес-плана - получение банковской ссуды, то надо пытаться заранее предвосхитить вопросы, которые могут возникнуть у банкира, и ответить на них.

4. Описание концепции ресторана и его организации. Эта часть будет самой длинной и должна содержать детальное описание концепции ресторана, организации работы, то, как его воспринимают или должны воспринимать посетители. Надо попробовать ответить на вопросы:

1. Что отличает ваш ресторан от других?
2. Кто ваши конкуренты?
3. Кто ваша целевая группа и как вы достигаете ее?
4. Как менялся ваш бизнес за последние 3-4 года?

Не нужно бояться утомить читателя, нужно вставлять как можно больше деталей. Если не очень получается увязывать концы с концами, не нужно жалеть денег и нанять профессионального журналиста или литератора.

5. Кроме этого бизнес-план должен включать анализ рынка и определение маркетинговой стратегии. Эти пункты бизнес-плана трудно реализуемы без приглашения специалистов, которые проведут исследование рынка и дадут четкие ответы на вопросы:

1. Целевая аудитория
2. Бизнес-география (что расположено в районе вокруг вашего ресторана)
3. Конкуренция (кто реально является вашими конкурентами)

Очевидно, что эти статистические данные должны поддержать вашу основную идею. Если вы ориентируете ваше заведение на молодых, то в округе должно быть население преимущественно моложе 40 лет, если вы делаете ставку на обеды и бизнес-ужины, то вокруг должно быть много офисов (то есть потенциальных потребителей). Если вы рассчитываете, что в ваш ресторан для гурманов будут приезжать со всего города, изучите транспортные потоки. Исследование рынка должно подтверждать вашу идею о росте. Если ваш ресторан расположен по соседству со строящимся торговым центром, то можно смело утверждать, что вскоре ваш бизнес стремительно вырастет. Поэтому важно знать, что происходит в округе.

6. Финансовая часть. Вместе с главным бухгалтером нужно внимательно расписать денежные потоки, возможные доходы и затраты.

7. Маркетинговый/рекламный план. Нужно быть очень детальным в определении того, кто ваши реальные посетители, как вы планируете привлечь их. Нужно быть точным в определении их демографического и социального положения. Определить, сколько вы планируете потратить на рекламу и маркетинг, какой доход хотите получить.

8. Резюме. Бизнес-план должен содержать резюме владельца проекта и старших менеджеров. Это еще одна возможность "продать себя", поэтому надо обратить особое внимание на свое резюме, сделать его максимально привлекательным и убедительным.

9. Дополнительные пункты. В качестве приложения к бизнес плану могут быть даны:

1. Примеры меню и винной карты
2. Примеры формы официантов.

Приведённые структура и содержание бизнес - плана могут быть интересны и полезны руководителям и специалистам ресторанного бизнеса.

**3.3. Бухгалтерский учет и отдельные вопросы налогообложения в ресторанах**

Ресторан может быть частью гостиничного комплекса или самостоятельным юридическим лицом (отдельным объектом учета).

Независимо от места расположения ресторана (в составе гостиничного комплекса или в виде отдельного объекта), а также при наличии в составе гостиничного комплекса буфетов, столовых, баров и кафе - их услуги должны:

- соответствовать, прежде всего, "Правилам оказания услуг общественного питания", утвержденным постановлением Правительства РФ № 1036 от 15.08.97, а также другим нормативным документам
- документально оформляться.

При любом варианте услуг (предварительный заказ или др.) кассир обязан выдать заказчику документ, свидетельствующий об оплате услуг (кассовый чек, счет и т.д.).

Учет сырья и продуктов питания в кладовых ведется материально ответственными лицами по каждому наименованию на карточках учета материалов (ф. № М-17).

Бухгалтерский учет наличия и движения продуктов и товаров ведется на счете 41 "Товары", субсчет "Товары на складах".

Делается запись на сумму приобретенных продуктов и товаров, включая НДС:

Д субсч. 41-1 "Товары на складах"
К сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами").

Для учета затрат, связанных с переработкой сырья при изготовлении готовых блюд, используется счет 20 "Основное производство", субсчет "Изготовление блюд".

На сумму израсходованных продуктов для изготовления блюд делается запись:

Д сч. 20 "Основное производство", субсч. "Изготовление блюд"
К субсч. 41-1 "Товары на складах.

Готовые блюда, выпущенные из производства, учитываются на субсчете 41 -2 "Готовая продукция кухни". При этом делается запись:

Д субсч. 41-2 "Готовая продукция кухни"
К сч. 20 "Основное производство", субсч. "Изготовление блюд".

Конечное сальдо счета "Основное производство", субсч. "Изготовление блюд" показывает стоимость остатков продуктов, отпущенных кухне и не израсходованных на конец месяца, а также стоимость полуфабрикатов и нереализованной готовой продукции кухни.

Издержки, связанные с функционированием подразделений общепита, в соответствии с Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания (утверждены приказом Комитета Российской Федерации по торговле 20 апреля 1995 г. № 1-550/32-2) учитываются на счете 44 "Издержки обращения" (сч. 44 "Расходы на продажу" или сч. 90 "Продажи"). Номенклатура статей издержек обращения и производства организаций общепита включает в себя следующие виды затрат:

-транспортные расходы
-расходы на оплату труда
-отчисления на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений, оборудования и инвентаря
-амортизацию основных средств
-расходы на ремонт основных средств
-износ санитарной и специальной одежды, столового белья, посуды, приборов, других малоценных и быстроизнашивающихся предметов
-расходы на топливо, газ, электроэнергию для производственных нужд
-расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров
-расходы на рекламу
-затраты по оплате процентов за пользование займом
-потери товаров и технологические отходы
-расходы на тару
-прочие расходы.

При этом гостинице предоставляется право сокращать и увеличивать перечень статей затрат в пределах затрат, предусмотренных Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли (утверждено постановлением Правительства Российской Федерации от 5 августа 1992 г. № 552, с изменениями и дополнениями, утвержденными постановлением Правительства Российской Федерации от 1 июля 1995 г. № 661).

В составе прочих расходов, регламентированных Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания, рассмотрим затраты, отражающие специфику деятельности организаций общепита, входящих в состав гостиничного комплекса.

К таким затратам относятся:

-затраты на медицинский осмотр работников общественного питания, стоимость мыла, аптечек, медикаментов и перевязочных средств. Данные расходы относятся на затраты согласно договору и предъявленному счету медицинской организации по факту оказания услуг

-расходы по ведению кассового хозяйства. Данные расходы включают: расходы на кассовые рулонные марки, кассовые чеки, контрольно-кассовые ленты и краски для печатающего механизма контрольно-кассовых машин (ККМ), расходы на инкассацию денежной выручки, плату сторонним организациям за обслуживание, технический надзор и уход за ККМ

-оплата услуг почтовой, телефонной, телеграфной и факсимильной связи. К ним относятся расходы на содержание и эксплуатацию собственных телефонных станций, коммутаторов, телетайпов, диспетчерской связи и радиосвязи

-расходы на экспертизу и лабораторный анализ товаров, продуктов и пищи

-расходы на обслуживание посетителей в ресторанах, барах, буфетах гостиницы. К данным расходам относятся: расходы на содержание оркестров в ресторанах и кафе по договорам с учреждениями сферы культуры и искусства (кроме заработной платы состоящих в штате оркестрантов и эстрадных артистов, учтенной по статье "Расходы на оплату труда"); стоимость бумажных салфеток, бумажных скатертей, бумажных стаканчиков и тарелок, приборов одноразового пользования.

Делаются бухгалтерские записи:

Д сч. 44 "Издержки обращения" (сч. 44 "Расходы на продажу")
Д сч. 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям"
К сч. 10 "Материалы"
К сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"

Собранные по дебету счета 44 "Издержки обращения"; (сч. 44 "Расходы на продажу") затраты списываются в конце месяца в дебет счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" ( сч. 90 "Продажи") в доле, относящейся к реализованной продукции кухни.

Товары - продукты питания, приобретаемые для перепродажи без тепловой и холодной кулинарной обработки (хлеб, соки, минеральная вода, кетчуп и др.), учитываются в текущем учете по цене приобретения плюс торговая наценка.

На сумму приобретения таких товаров (включая НДС) делается запись:

Д субсч. 41-1 "Товары на складах"
К сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" ( 76 "Расчеты с разными дебиторамии и кредиторами")

На сумму торговой наценки делается запись:

Д субсч. 41-1 "Товары на складах"
К сч. 42 "Торговая наценка"

Для учета реализации продукции ресторана (кухни) используется счет 47 "Реализация продукции (работ, услуг)", субсчет "Реализация готовой продукции ресторана (кухни)" (сч. 90 "Продажи").

Документальное оформление отпуска готовых изделий из производства зависит от расположения раздаточной. Если раздаточная отделена от производства, то отпуск продукции на раздачу оформляется дневными заборными листами (код по ОКУД 0903111).

Списание реализованных готовых изделий производится по учетным ценам сырья согласно калькуляционной карточке, что обеспечивает списание стоимости израсходованного сырья по ценам, по которым оно было отпущено на производство.

Если раздаточная не отделена от производства, то отпуск продукции на раздачу (реализацию) оформляется актом о реализации готовых изделий кухни за наличный расчет (код по ОКУД 0903128).

Отпуск продукции кухни (готовых блюд) в буфеты оформляется дневными заборными листами.

Заведующий производством ежедневно составляет в двух экземплярах отчет о движении продуктов и тары по кухне, при этом первый экземпляр под расписку передается в бухгалтерию. К отчету прилагаются план-меню и меню текущего дня.

В соответствии с действующим порядком реализация готовой продукции и товаров производится с торговой наценкой.

На сумму выручки от реализации готовой продукции кухни согласно отчету кассира и показаниям счетчиков ККМ делаются записи:

Д сч. 50 "Касса"
К сч. 46 "Реализация продукции (работ, услуг)", субсч. "Реализация готовой продукции ресторана (кухни)" (сч. 90 "Продажи")

Для учета торговой наценки в системном учете используется счет 42 "Торговая наценка", субсчет "Торговая наценка на готовую продукцию кухни".

На сумму торговой наценки делаются записи:

Д сч. 41, субсч. "Готовая продукция кухни"
К сч. 42 "Торговая наценка", субсч. "Торговая наценка на готовую продукцию кухни".

Списание реализованной готовой продукции отражается записями:

Д сч. 46 "Реализация продукции (работ, услуг)", субсч. "Реализация готовой продукции ресторана (кухни)" ( сч. 90 "Продажи")
К сч. 41 , субсч. "Готовая продукция кухни".

Величина торговой наценки, относящаяся к объему реализованной готовой продукции кухни, определяется исходя из среднего процента торговой наценки и стоимости реализованной готовой продукции кухни, исчисленной по стоимости израсходованного сырья.

При этом делаются записи:

Д сч. 46 "Реализация продукции (работ, услуг)", субсч. "Реализация готовой продукции ресторана (кухни)" ( сч. 90 "Продажи")
К сч. 42 "Торговая наценка", субсч. "Торговая наценка на готовую продукцию кухни" - красное сторно.

НДС, подлежащий уплате бюджету, исчисляется исходя из установленной ставки и суммы торговой наценки, относящейся к объему реализованной готовой продукции кухни. При этом делаются записи:

Д сч. 46 "Реализация продукции (работ, услуг)", субсч. "Реализация готовой продукции ресторана (кухни)" ( сч. 90 "Продажи")
К сч. 68 "Расчеты с бюджетом", субсч. "Расчеты по налогу на добавленную стоимость".

Учтенные на счете 44 "Издержки обращения" (сч. 44 "Расходы на продажу"), субсч. "Затраты кухни" списываются в дебет счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)", субсчет "Реализация готовой продукции ресторана (кухни)" (сч. 90 "Продажи").

При этом делаются записи:

Д сч. 46 "Реализация продукции (работ, услуг)", субсч. "Реализация готовой продукции ресторана (кухни)" ( сч.90 "Продажи")
К сч. 44 "Издержки обращения", субсч. "Затраты кухни" (сч. 44 "Расходы на продажу").

Финансовый результат от реализации готовой продукции кухни определяется путем сопоставления кредитовых и дебетовых записей на счете 46 "Реализация продукции (работ, услуг)", субсч. "Реализация готовой продукции ресторана (кухни)" ( сч. 90 "Продажи").

На сумму полученной прибыли делаются записи:

Д сч. 46 "Реализация продукции (работ, услуг)", субсч. "Реализация готовой продукции ресторана (кухни)" ( сч. 90 "Продажи")
К сч. 80 "Прибыли и убытки" ( сч. 99)

На сумму полученных убытков составляются записи:

Д сч. 80 "Прибыли и убытки" (сч. 99)
К сч. 46 "Реализация продукции (работ, услуг)", субсч. "Реализация готовой продукции ресторана (кухни)" ( сч. 90 "Продажи").

Некоторые практические бухгалтера рекомендуют вести раздельный учет реализации. Например, автор Игнатова И.А. в статье "Особенности исчисления налогов на предприятиях общественного питания" в журнале "Консультант" № 17 за 1999 г., для раздельного учета рекомендует открыть к счету 46 "Реализация продукции (работ, услуг)", следующие субсчета:

46-1 "Реализация продукции собственного производства"
46-2 "Реализация товаров, предназначенных для перепродажи"

К счету 41 "Товары" также рекомендуется открыть субсчета:

41 -2 "Товары в розничной торговле"
41-6 "Товары для переработки".

**ПРИМЕР**

В отчетном периоде ресторан приобрел продуктов для изготовления продукции (блюд) на сумму 14000 руб. (в т.ч. НДС). Также были приобретены товары для перепродажи (соки, спиртные напитки и т.д.) на сумму 27000 руб. Все товары были полностью реализованы в отчетном периоде.

Торговая наценка была установлена:

- на продукцию собственного производства в размере 45%
- на товары, приобретенные для перепродажи - 60%.

Поскольку счет 10 "Материалы" предприятиями общественного питания не используется, приобретенные материально-производственные запасы учитываются на счете 41 "Товары" независимо от того, куплены они для перепродажи или для переработки. Следовательно, при оприходовании товаров в учете будут сделаны следующие записи:

Д 41 -6 - К 60 14000 оприходованы продукты
Д41-2 -к 27000 оприходованы товары.

Автор рекомендует, что при начислении торговой наценки необходимо учитывать, что стоимость товаров должна быть увеличена на сумму налога с продаж. Если ставка налога с продаж 5%, продажная цена товаров составит:

- продукция собственного производства:

14000+ (14000 х45%)+(14000х45%)х5%=21315р. (в т.ч. налог с продаж - 1015 р)

- товары, приобретенные для перепродажи:

27000 + (27000 х 60%) + (27000 х 60%) х 5% = 45360 р. (в т.ч. налог с продаж - 2160 р.)

Торговая наценка, соответственно, составит:

- по продукции собственного производства

21315-14000 = 7315 р.

- по товарам, приобретенным для перепродажи:

45360-27000= 18360р.

При начислении торговой наценки в учете предприятия делаются проводки:

Д41-6 -К 42 7315р начислена торговая наценка на товары, предназначенные для переработки
Д 41-2-К 42 183 60 р начислена торговая наценка на приобретенные товары.

При отражении операций по реализации товаров в учете делаются записи:

- реализация продукции собственного производства:
Д20-К41-6 21315р списаны в производство товары, предназначенные для переработки
Д 50 - К 46-1 (сч. 90) 21315 р поступила выручка от реализации готовых блюд
Д46-1 (сч. 90) - К 20 21315 р списана стоимость реализованных и переработанных товаров
Д 46-1 (сч. 90)- К 42 сторно 7315 р сторнировано реализованное торговое наложение

Расчетная ставка для исчисления налога с продаж составит:

(5 : 105) х 100 = 4,762%
Д46-1 (сч.90) -К68 1015(21315 х4,762%) начислен налог с продаж
Д46-1 (сч.90) -К 68 1050(7315 - 1015) х 16,67% начислен НДС
Д 46-1 (сч. 90) - К 80 ( сч. 99) отражен финансовый результат от реализации продукции собственного производства
- реализация товаров
Д 50 - К 46-2 (сч. 90) 45360 р поступила выручка от реализации товаров
Д 46-2 (сч.90) -К 41-2 45360 р списана стоимость реализованных товаров
Д 46-2 (сч. 90) - К42 сторно 18360 р сторнировано реализованное торговое наложение
Д46-2(сч.90) -К68 2160(45360x4,762%)начислен налог с продаж
Д 46-2 (сч. 90) - К 68 2700 (18360 - 2160) х 16,67% начислен НДС
Д 46-2 (сч. 90) - К 80 (сч. 99) отражен финансовый результат от реализации продукции собственного производства.

В другом примере автор показывает начисление налогов при расчетах среднего торгового наложения.

Телеграммой от 28.01.2000 № ВГ-6-03/80 (далее -Телеграмма) МНС России разъяснило порядок применения организациями розничной торговли и общественного питания Федерального закона от 02.01.2000 № 36-ФЗ. (далее - Закон). Напомним, что этот Закон внес изменения и дополнения в Закон РФ от 06.12.91 № 1992-1 "О налоге на добавленную стоимость". Этими изменениями, в частности, указанные организации были переведены на общеустановленный порядок исчисления НДС.

Согласно Телеграмме, начиная с оборотов за январь 2000 г. организации розничной торговли и общественного питания предъявляют к возмещению суммы НДС по товарам, приобретенным после 1 января 2000 г. для продажи и изготовления продукции собственного производства, по мере оплаты таких товаров и принятия их к учету при наличии счетов-фактур поставщиков.

По остаткам товаров, числящимся по состоянию на 1 января 2000 г., применяется порядок исчисления НДС, действовавший до вступления в силу Закона.

Следуя Телеграмме, в течение какого-то периода (а именно до исчерпания товарных запасов, хранившихся на складах по состоянию на 1 января 2000 г.) организации должны будут фактически применять два способа исчисления НДС. Для этого можно открыть по счету 41 "Товары" два субсчета:

- "Товары, приобретенные до 1 января 2000 г."
- "Товары, приобретенные после 1 января 2000 г."

Еще одним документом, призванным разъяснить применение отдельных положений Закона, является письмо МНС России от 03.02.2000 № ВГ-6-03/99. В Письме особое внимание уделено порядку возмещения НДС при использовании в расчетах за товары (работы, услуги) векселей.

Согласно абз. 2 п. 6 Письма, налогоплательщик, использующий в расчетах за товары (работы, услуги) собственный вексель ( т.е. векселедатель), имеет право на возмещение НДС по таким товарам (работам, услугам) в момент оплаты своего векселя денежными средствами.

Как следует из абз. п. 6 Письма, налогоплательщик-индоссант, использующий для расчетов вексель третьего лица, который он ранее получил от одного из своих дебето-ров в оплату за отгруженные ему товары (выполненные работы, оказанные услуги), имеет право на возмещение НДС в момент передачи векселя. При этом НДС возмещается только в пределах стоимости приобретаемых (принятых к учету) товаров (работ, услуг), не превышающей стоимости товаров (работ, услуг), отгруженных индоссантом, за которые ранее получен вексель.

Таким образом, бухгалтерский учет в ресторанном бизнесе основан на законодательной и нормативной базе отрасли "Общественное питание". В приложении книги "Перечень основных законодательных и нормативных документов" приведены основные документы, применяемые в бухгалтерском учете ресторанов, а также других объектах гостиничного комплекса сферы общепита (буфетах, столовых, барах, кафе).

**3.4. Ценообразование и контроль в ресторанном бизнесе**

Ценообразование в ресторанном бизнесе является наиболее сложным из всех составляющих этого вида бизнеса. Однако, правильное определение цены является важным и определяет в конечном итоге результат и эффективность ресторанного бизнеса.

Анализ публикаций по этому вопросу позволил остановиться на расчетах цен в деятельности ресторана, предложенный David V. Pavesic (статья журнала "Витрина. Ресторанный бизнес", №1 -2000 г. с. 14).

Каждая кампания при определении скидок имеет "точку решения", то есть то минимальное количество посетителей, которое необходимо, чтобы оправдать сокращение маржи при предоставлении ценовой скидки. При определении этого количества необходимых клиентов используются различные способы.

Сначала нужно определить уровень возврата от каждой конкретной промоушн-акции, то есть то количество людей, которое придет с купоном, объявляющим о скидке, и "возвратит" его. Этот уровень будет помимо прочего определяться способом, которым распространялись скидочные купоны (методом почтовой рассылки, в газете, в купонном буклете, который гость получил в ресторане, и т.д.), и, конечно, уровнем предоставляемой скидки. Формула "купил один - второй бесплатно", как показывает опыт, работает лучше, чем "купил один - второй получил за полцены".

Предположим, что используется формула "купил один - второй получил за полцены" и что уровень возврата составляет 10% (то есть 10 процентов из распространенных купонов вернулись в ресторан)

0.10 х (0.50) + 0.90 х (1.00) = 0.95

Это означает, что 10 процентов посетителей получают 50-процентную скидку и 90 процентов платят полную цену. Если продажи до скидок составляли $1000 на 100 человек - средний чек составлял $ 10 на человека. При указанных нами скидках будет получено только $950. Если стоимость еды (то есть расходы, непосредственно связанные с приготовлением - стоимость продуктов и т.д.) составляет обычные 38%, то при полученных $950 она увеличивается до 40% ($380/950).

Если общие расходы (ОР), которые определяются как сумма фиксированных и меняющихся расходов, до скидок составляли 54%, то после предоставления скидок они возросли до 56%. Так как продажи не возросли, то и процент, который составляют фиксированные расходы, не уменьшился. Таким образом, можно определить то увеличение продаж, которое сделает скидочную программу прибыльной.

Формула расчета:

(1/1-OP) x %

где % - процентное увеличение общих расходов.

То есть расчет увеличений продаж, которое должно покрыть 2-процентное увеличение общих расходов, определяется по формуле:

(1/1-0.56)x2=(1/0.44)x2=4.545%

что равно $45,45.

$1000 + $45.45 = $ 1045.45.

То есть для того, чтобы оправдать 2-процентное увеличение ОР, нужно увеличить продажи на 4,54 процента ( на 2 процента будут снижены фиксированные расходы). Для того чтобы определить количество посещений, которые оправдают 2-процентное увеличение общих расходов, нужно разделить новые продажи на средний чек с учетом скидки:

$1045.5/9.50 = 110 посещений.

То есть для того, чтобы оправдать уменьшение суммы продаж, вызванное скидкой, необходимо привлечь 10 дополнительных клиентов. Поэтому надо помнить, что, даже обслужив 110 клиентов ( при скидке, которую мы разработали), вы не показываете лучших результатов, чем со 100 клиентами, которые обслуживались по регулярным ценам.

Известный ресторатор, итальянец, Марциано Палли, приехавший работать в Россию, и автор книги "Справочник совершенного хозяина ресторана, 100 идей для достижения превосходства в конкурентной борьбе" предлагает устанавливать цену, учитывая следующие параметры (процентное соотношение условно и определяет степень влияния того или иного параметра на цену продажи):

|  |  |
| --- | --- |
| Стиль ресторана | 7% |
| Желаемый уровень дохода | 15% |
| Категория клиентов | 20% |
| Склонность клиентов к затратам | 15% |
| Финансовые возможности клиентов | 10% |
| Себестоимость блюда | 25% |
| Цены конкурентов | 8% |

Контроль за ресторанным бизнесом является важной частью деятельности контролирующих органов и администрации ресторана.

Справочник "Контроль и ответственность в сфере потребительского рынка", выпущенный Департаментом потребительского рынка и услуг правительства Москвы совместно с организацией "Эксперт торговли", указывает 21 государственный орган, имеющий право на проверку[ресторана в Москве](http://novikovgroup.ru). В среднем ресторан ежемесячно выдерживает 5-6 инспекций различных уровней. Как утверждают опытные рестораторы, чем известнее ресторан, тем чаще его инспектируют.

Закон города Москвы № 11-51 от 29 июня 1994 г. "О штрафных санкциях за нарушения в работе предприятий потребительского рынка и услуг г. Москвы" распределяет штрафы следующим образом:

50% поступает во внебюджетный фонд финансовых ресурсов для социальной защиты населения Москвы
30% - во внебюджетный фонд финансовых ресурсов административных округов соответствующей префектуры, на территории которой выявлены нарушения
20% - во внебюджетный фонд контролирующего органа, который может использоваться только для развития материальной базы для социальной защиты сотрудников.

Разобщенность российских рестораторов и отсутствие сильной организации, отстаивающей их интересы, ведут к тому, что законы, имеющие непосредственное отношение к ресторанному бизнесу, принимаются без учета интересов людей, работающих в этом бизнесе .

**3.5. Состояние и перспективы малого ресторанного бизнеса**

В настоящее время в ресторанном бизнесе весьма эффективным является развитие ресторанов быстрого обслуживания и так называемых "семейных ресторанов". Анализ публикаций по ресторанному бизнесу, проведенный нами, показывает актуальность этих видов ресторанных услуг. Кроме того, на наш взгляд, в связи с развитием малых предприятий в гостиничном бизнесе и значительной активностью туристского бизнеса, быстрое обслуживание, во-первых, перспективно на рынке услуг, во-вторых, наиболее подходит для сферы малого ресторанного бизнеса.

Фаст фуд (в переводе с английского "быстрая еда") -коммерческая структура, обычно развивающаяся на основе франчайзинга. Такое предприятие обычно специализируется на приготовлении стандартных блюд из полуфабрикатов, предназначенных для немедленной продажи через прилавок или автораздачу.

Предприниматели, работающие в данном сегменте рынка, поняли, что риск и вложения в сферу недорогого массового питания могут быть минимизированы за счет организации ресторанной сети. При этом целесообразно , чтобы каждый ресторан управлялся бы как частное предприятие. Первые такие заведения ограничивались стандартным набором блюд в меню. В 70-е годы конкуренция между заведениями и возрастающий спрос на "быстрое питание" привели к расширению ассортимента и появлению в меню специальных предложений для завтрака и десерта. Некоторые из ресторанных сетей достигли значительных успехов. Особенно те, кто поставлял жареных кур, морепродукты, сандвичи с ростбифами.

После кризиса основные денежные потоки в ресторанном сегменте рынка направляются на развитие предприятий быстрого обслуживания. Как свидетельствуют исследования маркетингового агентства ACNielsen, с мая 1998 года по май 1999 года количество буфетов и снэк-баров, в число которых входят предприятия фаст фуда, в Москве и Санкт-Петербурге увеличилось на 46-47 процентов. "Эта сфера общественного питания развивается, чего не скажешь ни о столовых (их число за год не изменилось), ни о ресторанах (их количество увеличилось незначительно - не более чем на 15 процентов)", - говорит менеджер по маркетингу и связям с общественностью агентства ACNielsen Елена Новикова, - Под буфетами и снэк-барами мы подразумеваем точки общепита, торгующие горячими и прохладительными безалкогольными напитками, сандвичами, хот-догами, бутербродами, выпечкой, - места, где можно быстро и недорого перекусить. Таких заведений в мае в Москве насчитывалось 1298, в Питере - 974".

План развития некоторых сетей фаст фуда на 2000 г.

|  |  |
| --- | --- |
| Концепция | Планируемое число новых ресторанов |
| "Макдоналдс" | 9 |
| "Ростик'с" | 10 |
| "Русское бистро" | 30 |

Обслуживание в таких заведениях, как правило, организовано в одну смену и требует не более 8 сотрудников.

Семейный бизнес для итальянских рестораторов -обычное дело. Вовлекая в дело своих родственников, они получают различные налоговые льготы. В то время как член семьи получает такую же зарплату, как любой сотрудник по найму, издержки предприятия сокращаются.

В России подобных льгот нет. Мало пока и семейных ресторанов в их классическом виде. Но перспективы у заведений подобного рода значительны: с развитием этого сегмента рынка они могут стать сферой занятости и источником дохода для многих семей. Кроме того, такое распространенное явление, как воровство в ресторане, может стать стимулом для привлечения к управлению рестораном родственников, то есть тех людей, кому ресторатор может доверять.

Марцианно Палли - известный итальянский шеф-повар и ресторатор уверен, что семейный ресторан может успешно работать в любой ценовой нише. Более того, по его мнению, именно эта концепция - концепция классического семейного ресторана, где владельцы бизнеса работают в заведении, которое им принадлежит - будет превалировать на ресторанном рынке в России, как и во всем мире. Развитие семейных ресторанов г-н Палли считает перспективным по разным причинам. В том числе и потому, что семейный ресторан представляется наиболее выгодным для построения бизнеса в новом "немассовом" обществе, к которому движется мир.

## ГЛАВА 4. Роль и значение рекламы в малом ресторанно-гостиничном бизнесе

**4.1. Реклама и ее виды**

Реклама - это убеждающее средство информации о товаре или фирме (предприятии), коммерческая пропаганда потребительских свойств товара и достоинств деятельности фирмы, готовящие активного и потенциального покупателя к покупке. Поэтому при разработке и осуществлении плана рекламной компании необходимо прежде всего согласовать ее цели и принципы с общим маркетинговым планом.

Осуществлять полное управление процессом воздействия на потребителя со стороны предприятий невозможно. Однако потребителям необходимо предоставить информацию с тем, чтобы убедить их в преимуществах предприятий, рассеять недоверие, сформировать и активизировать их спрос и создать психологическую готовность к потреблению товара.

Престижная или фирменная реклама представляет собой рекламу достоинств предприятия, выгодно отличающих его от конкурентов. Цель такой рекламы - создание среди общественности и прежде всего в кругу активных и потенциальных покупателей привлекательность имиджа, выигрышного образа предприятия, который вызвал бы доверие к самой фирме и всей выпускаемой ею продукции. Престижная реклама подчеркивает заботу предприятия о потребителе, окружающей среде, повышении благополучия населения, выпуске новых, высококачественных товаров. Она преследует задачу формирования у потребителей и покупателей (как активных, так и потенциальных) мнения как о надежном партнере, солидном, высокопрофессиональном предприятии, стремится создать благоприятный образ и, тем самым, содействовать активному сбыту всех производимых товаров как в настоящее время, так и будущем.

Престижная реклама формирует благоприятное общественное мнение о предприятии, сопряжена с проведением им семинаров, юбилейных мероприятий, спонсорством, презентацией, работой с прессой. Престижная реклама призвана сокращать время на убеждение покупателя к принятию решения о покупке. Такая реклама охватывает более широкую аудиторию: она не навязывает готовых решений и мнений, предоставляя покупателю право самостоятельно выбирать.

В практике деятельности некоторых предприятий используется превентивная реклама, когда на рекламу расходуется больше средств, чем это оптимально обусловлено. Такая реклама проводится, как правило, с целью подорвать позиции конкурентов, которые не в состоянии тратить такие большие суммы на рекламные цели.

Основное место занимает прямая реклама. Это прежде всего индивидуальная рекламная работа: распространение рекламной литературы непосредственно потенциальным покупателям, предусматривающее личное общение с аудиторией или отдельными лицами. Кроме личного общения, прямая реклама предусматривает распространение рекламных материалов по почте по специально отобранному списку потенциальных покупателей. Предприятия активно используют безличные средства массовой рекламы:

-рекламу в прессе - помещение рекламных объявлений в газетах и журналах общего назначения, специальных, отраслевых журналах
-печатную рекламу - проспекты, каталоги, буклеты, плакаты, листовки, открытки
-экранную рекламу - кино, телевидение
-радиорекламу - реклама, передаваемая по радиовещанию
-наружную рекламу - крупногабаритные плакаты, мультипликационные плакаты
-рекламу на транспорте - рекламные надписи на наружных поверхностях транспортных средств, печатные объявления в салонах транспортных средств.

К рекламе можно отнести сувениры - бесплатно раздаваемые недорогие подарки с нанесенным на них товарным знаком и наименованием предприятия. Сувениры должны быть привлекательными, при использовании постоянно находиться перед глазами или под руками у того, кому их подарили.

Важное значение для предприятия имеет участие в выставках и ярмарках товаров. Выставки и ярмарки позволяют потребителям увидеть товар в натуре, получить ответы на интересующие вопросы относительно его потребительских свойств, ознакомиться с рекламными проспектами и другой рекламной литературой, составить представление о солидности данного предприятия.

Для наиболее полного самовыражения предприятию необходим фирменный стиль - особый, присущий только данному предприятию, изобразительный, текстовой и звуковой образ его товаров в представлении покупателя. Фирменный стиль разрабатывается последовательно и включает товарный знак или товарную марку, зарегистрированное в юридическом порядке графическое обозначение фирмы и ее товаров для отличия продуктов данного предприятия от изделий других предприятий. Товарный знак отличается простотой, индивидуальностью, привлекательностью. Задача фирменного стиля - сделать предприятие узнаваемым, повысить конкурентные преимущества, пропагандирующий и рекламный эффект. Цель фирменного стиля - закрепить в сознании покупателей положительные эмоции, связанные с оценкой качества продукции, ее безупречности, высокого уровня обслуживания и обеспечить продукцию предприятия и само предприятие особой узнаваемостью.

**4.2. Программа рекламной деятельности - основа маркетинга и менеджмента малого бизнеса**

Цель любой рекламы - увеличение сбыта. Но не каждое рекламное мероприятие может служить средством достижения этой цели. И для того, чтобы это мероприятие было наиболее эффективным, фирме необходимо перед его проведением разрабатывать программу рекламной деятельности.

В процессе разработки программы рекламной деятельности руководству службой маркетинга необходимо принять пять принципиально важных решений ( Рис.1.) :


Рис.1. Схема формирования программы по рекламе.

Цель рекламы - информационная.

Задачи рекламы - рассказ рынку о новой продукции или новых услугах, существующих в нем. Информация рынка об изменениях цены + объяснение принципов деятельности + описание оказываемых услуг + формирование образа фирмы.

Для достижения наибольшего успеха требуется и стратегическое и тактическое планирование. Планирование осуществляется с использованием элементов, которые содержат в себе решения для осуществления эффективной работы.

Приводим примерный план - схему маркетингового планирования (Рис.2.), который может - быть эффективно применён в рекламной деятельности ресторанно - гостиничного и туристического бизнеса.


Рис.2. Примерный план-схема маркетингового планирования.

Анализируя маркетинговую ситуацию, нужно найти ответ на многие вопросы, которые определяют характер рынка (уровень цен на рынке, насыщенность его, качество продукции, ассортимент ее и т.д.), где предприятие реализует свой товар (услугу) (город, село,...), определить наличие конкурентов и их влияние на деятельность предприятия.

Мы обобщили общие цели, задачи и принципы рекламной деятельности, которые успешно применяются в нашей стране и за рубежом в разных видах деятельности, в том числе и в ресторанно-гостиничном бизнесе.

## ГЛАВА 5. Отчетность малых предприятий

Бухгалтерская отчетность в настоящее время регламентируется и регулируется следующими документами:

-Федеральным Законом № 129-ФЗ от 21.11.1996 г. "О бухгалтерском учете"
-Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской .Федерации (утв. приказом Минфина РФ № 34 н от 29.07.98)
-Положением по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации ПБУ 4/99" (новая редакция введена Приказом Минфина России от 6.07.99 № 43 н)
-Приказом Минфина России от 13.01.2000 г. № 4 н "О формах бухгалтерской отчетности организаций"
-Приказом Минфина России от 28.06.2000 г.№ 60 н "О методических рекомендациях о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организаций".

Документы, регулирующие отдельные вопросы бухгалтерской отчетности:

-ПБУ 7/98 "События после отчетной даты" (утв. приказом МФ России от 25.11.98 № 56 н)
-ПБУ 8/98 "Условные факты хозяйственной деятельности" (утв. приказом МФ России от 25.11. 98 № 57 н)
-ПБУ 9/99 "Доходы организации" (утв. приказом МФ России от 6.05.99 № 32 н)
-ПБУ 10/99 "Расходы организации" (утв. приказом МФ России от 6.05.99 № 33 н)
-ПБУ 11/2000 "Информация по аффимированным лицам" (утв. приказом МФ России от 13.01.2000 № 5 н)
-ПБУ 12/2000 "Информация по сегментам" (утв. приказом МФ России от 27.01.2000 № 11 н).

При формировании отчетности за 2000 г. для всех коммерческих организаций независимо от дифференциации (малые, средние) и вида деятельности важным фактором является совершенно новый подход - отсутствие типовых форм. Такой подход уже близок к основному требованию организации бухгалтерского учета в целом - рациональности. Вместе с тем, независимо от набора и количества отчетных форм должны быть соблюдены принципы достоверности и полноты, нейтральности, целостности, последовательности, существенности.

Вариантами бухгалтерской отчетности в зависимости от объемов деятельности организации являются:

- упрощенный
- стандартный
- множественный.
(см. подробно Приказ Минфина России от 13.01.2000 г. № 4 н " О формах бухгалтерской отчетности организаций")

Несмотря на общие подходы к бухгалтерской отчетности в целом для большинства организаций, для малых предприятий были и остаются особенности. Рассмотрим их.

1. Распоряжением Правительства РФ от 9 октября 1995 г. № 1389-р с изменениями, внесенными распоряжением Правительства РФ от 18 июля 1996 г. № 1150-р, предусмотрено "... поручить Госкомстату России устанавливать предусматривающий упрощенные процедуры и формы отчетности порядок представления субъектами малого предпринимательства государственной статистической отчетности, а Минфину России - бухгалтерской отчетности"(Выдержка из документа перепечатана их Журнала "Закон", № 3, март 1998)

2. В соответствии с письмом Минфина РФ от 1 февраля 1993 г. "Учет на малых предприятиях" в разделе III "Бухгалтерская отчетность малого предприятия" этого документа конкретно не указаны формы отчетности, а указано " К годовой бухгалтерской отчетности малые предприятия прилагают пояснительную записку, в которой излагаются учетная политика (нормы и правила по оценке и учету отдельных видов имущества и затрат), основные факторы, повлиявшие в отчетном году на результаты его деятельности и финансовое состояние. Малые предприятия, созданные на основе привлечения средств частных лиц (пайщиков), вкладов других предприятий и физических лиц, до закрытия оборотов за декабрь, если это не предусмотрено учредительными (или иными) документами, готовят и представляют на утверждение в указанные адреса (или в форме доклада руководителя предприятия на собрании вкладчиков) доклад о финансовой деятельности предприятия в отчетном году".(Выдержка из документа перепечатана их Журнала "Закон", № 3, март 1998)

3. В "Указаниях по ведению бухгалтерского учета и отчетности и применению регистров бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства" (утв. приказом МФ РФ от 22 декабря 1995 г. № 131) в разделе 3 "Бухгалтерская отчетность малого предприятия" имеются два коротких пункта касательно отчетности в следующем изложении:

" п. 3.1. Малое предприятие составляет и представляет бухгалтерскую отчетность в порядке, предусмотренном Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации (номера и даты документа не указаны прим. автора)
п. 3.2. Малое предприятие вправе представлять бухгалтерскую отчетность по упрощенной процедуре и формам отчетности. При этом в состав годового бухгалтерского отчета малого предприятия разрешается включать только формы № 1 "Бухгалтерский баланс" и № 2 "Отчет о финансовых результатах и их использовании". (Известно, что форма № 2 свое название уже поменяла (прим. автора). Не представляется в составе бухгалтерского отчета пояснительная записка(Выдержка из документа перепечатана их Журнала "Закон", № 3, март 1998)

4. Требования к отчетности малых предприятий, перешедших на упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, должны соответствовать Федеральному закону № 222-ФЗ от 29 декабря 1995 г. "Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства", а также приказу Минфина России от 15 марта 1996 г. № 27 "О мероприятиях по реализации Федерального Закона от 29 декабря 1995 г. № 222-ФЗ "Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства" и приказу ГНС РФ от 24 января 1996 г. № ВГ-3-02/5 "Об утверждении форм документов, необходимых для применения упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности субъектами малого предпринимательства".

Так, в соответствии с Федеральным Законом № 222-ФЗ от 8 декабря 1995 г. (см. пункт 4 статьи 1) "Организациям, применяющим упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, предоставляется право оформления первичных документов бухгалтерской отчетности и ведения книги учета доходов и расходов по упрощенной форме... Упрощенная форма первичных документов бухгалтерской отчетности и ведения книги учета доходов и расходов устанавливается Министерством финансов Российской Федерации и является единой на всей территории Российской Федерации"(Перепечатано в изложении Федерального Закона № 222-ФЗ от 8 декабря 1995 г.).

При решении о переходе организации или индивидуального предпринимателя на эту систему, основным официальным документом является патент, выдаваемый налоговым органом сроком на один календарный год. На его основе приобретается самой организацией "Книга учета доходов и расходов", которая затем регистрируется в этом же территориальном налоговом органе.

На патент и "Книгу учета доходов и расходов" распространяются правила обращения с отчетностью, установленные действующими нормативными актами Российской Федерации.

Таким образом, те, кто применяет указанную систему, по итогам хозяйственной деятельности за отчетный период представляют в налоговый орган в срок до 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом:

- расчет подлежащего уплате единого налога с зачетом оплаченной стоимости патента
- выписку из "Книги доходов и расходов" (по состоянию на последний рабочий день отчетного периода)с указанием совокупного дохода (валовой выручки), полученного за отчетный период.

Кроме указанных документов также представляются:

- патент
- Книга учета доходов и расходов
-Кассовая книга
- платежные поручения об уплате единого налога за отчетный период (с отметкой банка об исполнении платежа).

5. В соответствии с приказами Минфина России от 13.01.2000 № 4 н и от 28.06. 2000 № 60 н для субъектов малого предпринимательства (МП) рекомендуется:

а) Для субъектов МП, не применяющих в соответствии с законодательством Российской Федерации упрощенную системуналогообложения, учета и отчетности и не обязанных проводить независимую аудиторскую проверку:

- не представлять дополнительные расшифровки и пояснения по группам статей бухгалтерского баланса (форма №1) и статьям "Отчета о прибылях и убытках "(форма №2).

б) Для субъектов МП, не применяющих в соответствии с законодательством Российской Федерации упрощенную системуналогообложения, учета и отчетности и обязанных проводить независимую аудиторскую проверку:

- не представлять в составе годовой бухгалтерской отчетности "Отчет об изменениях капитала" (форма № 3), "Отчет о движении денежных средств" (форма № 4), Приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5), если отсутствуют соответствующие данные.

Для малых предприятий также, как и для прочих, при представлении отчетности за текущий отчетный период должны быть приведены данные по каждому числовому показателю минимум за два года - отчетный и предшествующий отчетному. При этом подразумевается сопоставимость показателей, а при несопоставимости - их корректировка с соответствующими пояснениями.

В соответствии с п. 12 Методических рекомендаций от 26.06.2000 № 60 н " ... бухгалтерская отчетность прилагается к сопроводительному письму организации, оформленному в установленном порядке и содержащему информацию о составе представляемой бухгалтерской отчетности".

Как и прежними нормативными и рекомендательными документами, в формах бухгалтерской отчетности не должно быть никаких подчисток и помарок.

Порядок формирования показателей бухгалтерского баланса (формы № 1), данных отчета о прибылях и убытках (формы № 2), отчета об изменениях капитала (формы № 3), отчета о движении денежных средств (формы № 4), приложения к бухгалтерскому балансу (формы № 5) и пояснительной записки одинаков для всех организаций и подробно рассмотрен в Методических рекомендациях от 26.06,2000 №60н.

Бухгалтерская отчетность малых предприятий представляется за квартал, полугодие, 9 месяцев и год в адреса и сроки в соответствии с указанными документами.

День представления малыми предприятиями бухгалтерской отчетности определяется по дате ее почтового отправления или дате фактической передачи по принадлежности.

Таким образом, стратегия программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденная постановлением Правительства Российской Федерации от 6.03.98 № 283, поэтапно реализуется. Это нашло отражение в последних документах Минфина России и касается кроме прочих и малых предприятий.

**ПРИЛОЖЕНИЕ 1**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПРИКАЗ
от 21 декабря 1998г. N 64н

О ТИПОВЫХ РЕКОМЕНДАЦИЯХ
ПО ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ДЛЯ СУБЪЕКТОВ
МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА**

Во исполнение Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденной Постановлением Правительства Российской Федерации от 6 марта 1998 г. N 283, приказываю:

1. Утвердить прилагаемые Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства.
2. Признать утратившим силу Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 22 декабря 1995 г. N 131 "Об Указаниях по ведению бухгалтерского учета и отчетности и применению регистров бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства".
3. Настоящий Приказ ввести в действие с 1 января 1999 года.

Министр финансов
Российской Федерации
М.ЗАДОРНОВ

По заключению Министерства юстиции Российской Федерации от 14 января 1999 г. N 302-ВЭ Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 21 декабря 1998 г. N 64н в государственной регистрации не нуждается (письмо Минюста России от 14.01.99 N 302-ВЭ).

Утверждены Приказом
Министерства финансов
Российской Федерации
OT21.12.98N64H

**ТИПОВЫЕ РЕКОМЕНДАЦИИ
ПО ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ДЛЯ СУБЪЕКТОВ
МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА**

**1.Общие положения**

1. Настоящие Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства (в дальнейшем - Типовые рекомендации) разработаны в соответствии с Федеральным законом "О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации" и предназначены для всех субъектов малого предпринимательства, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, независимо от предмета и целей деятельности, организационно -правовых форм и форм собственности (за исключением кредитных организаций) (в дальнейшем - малые предприятия).
Граждане, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, ведут учет доходов и расходов в порядке, установленном налоговым законодательством Российской Федерации.

2. Малое предприятие ведет бухгалтерский учет в соответствии с едиными методологическими основами и правилами, установленными Федеральным законом "О бухгалтерском учете", Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, положениями (стандартами) по бухгалтерскому учету, Планом счетов бухгалтерского учета финансово - хозяйственной деятельности предприятий, а также настоящими Типовыми рекомендациями.

3. В соответствии с Федеральным законом "О бухгалтерском учете" ответственность за организацию бухгалтерского учета на малых предприятиях, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут руководители малых предприятий.
Руководитель малого предприятия может в зависимости от объема учетной работы:

а) создать бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;
б) ввести в штат должность бухгалтера;
в) передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета специализированной организации (централизованной бухгалтерии) или бухгалтеру -специалисту;
г) вести бухгалтерский учет лично.

4. Принятая малым предприятием учетная политика утверждается приказом или распоряжением лица, ответственного за организацию и состояние бухгалтерского учета.
При этом утверждаются:

рабочий План счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;

формы первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

порядок проведения инвентаризации и методы оценки видов имущества и обязательств;

правила документооборота и технология обработки учетной информации;

порядок контроля за хозяйственными операциями, а также другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

5. Начальным этапом бухгалтерского учета является сплошное документирование всех хозяйственных операций путем составления определенных носителей первичной учетной информации.
Малые предприятия могут применять для документирования хозяйственных операций формы, содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, ведомственные формы, а также самостоятельно разработанные формы, содержащие соответствующие обязательные реквизиты, предусмотренные Федеральным законом "О бухгалтерском учете" и обеспечивающие достоверность отражения в бухгалтерском учете совершенных хозяйственных операций.
К обязательным реквизитам первичных учетных документов относятся: наименование документа, дата составления, наименование организации, от имени которой составлен документ, содержание хозяйственной операции, измерители хозяйственной операции в натуральном и стоимостном выражении, наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, личные подписи указанных лиц.
Первичные документы, по которым данные принимаются к бухгалтерскому учету, проверяются по форме (полнота и правильность их оформления) и по содержанию (законность документированных операций, логическая увязка отдельных показателей).

6. Для обобщения, классификации и накопления информации, содержащейся в принятых к бухгалтерскому учету первичных учетных документах, и отражения ее на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности предназначены регистры бухгалтерского учета.
Малому предприятию рекомендуется вести бухгалтерский учет с применением следующих систем регистров бухгалтерского учета:

- единой журнально - ордерной формы счетоводства для предприятий, утвержденной письмом Минфина СССР от 8 марта 1960г. N63;
- журнально - ордерной формы счетоводства для небольших предприятий и хозяйственных организаций, утвержденной письмом Минфина СССР от 6 июня 1960 г. N 176.
При применении указанных писем необходимо учитывать письмо Минфина России от 24 июля 1992 г. N 59 "О рекомендациях по применению учетных регистров бухгалтерского учета на предприятиях", а также соответствующие отраслевые указания, разработанные министерствами и ведомствами для предприятий соответствующих отраслей (строительство, торговля, снабжение и др.);
- упрощенной формы бухгалтерского учета согласно настоящим Типовым рекомендациям.

Малое предприятие самостоятельно выбирает форму бухгалтерского учета из утвержденных соответствующими органами, исходя из потребностей и масштаба своего производства и управления, численности работников. Так, малым предприятиям, занятым в материальной сфере производства, рекомендуется использовать регистры, предусмотренные в журнально - ордерной форме счетоводства. Малые предприятия, занятые торговлей и иной посреднической деятельностью, могут использовать регистры из упрощенной формы бухгалтерского учета, при необходимости применяя отдельные регистры для учета определенных ценностей, преобладающих в их деятельности (товарно - материальных запасов, финансовых активов и т.п.), из единой журнально - ордерной формы счетоводства.

При этом малое предприятие может самостоятельно приспосабливать применяемые регистры бухгалтерского учета к специфике своей работы при соблюдении:

единой методологической основы бухгалтерского учета, предполагающей ведение бухгалтерского учета на основе принципов начисления и двойной записи;

взаимосвязи данных аналитического и синтетического учета;

сплошного отражения всех хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета на основании первичных учетных документов;

накапливания и систематизации данных первичных документов в разрезе показателей, необходимых для управления и контроля за хозяйственной деятельностью малого предприятия, а также для составления бухгалтерской отчетности.

**2. Организация бухгалтерского учета**

7. Отражение хозяйственных операций в системе счетов бухгалтерского учета и регистрах бухгалтерского учета, применяемых малым предприятием, осуществляется посредством двойной записи. Сущность двойной записи заключается во взаимосвязанном отражении каждой совершенной операции одновременно на двух счетах бухгалтерского учета. Например, операция по покупке материалов, взаимоувязывает показатели, отражаемые на счете учета купленных ценностей (дебет счета 10 "Материалы") и счетах учета расчетов или денежных средств, уплаченных поставщику (кредит счетов 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 51 "Расчетный счет" и др.), начисление суммы по оплате труда взаимоувязывают показатели, отражаемые на счетах учета затрат на производство продукции (работ, услуг) (дебет счета 20 "Основное производство" и др.), и счетах учета расчетов по оплате труда работников предприятия (кредит счета 70 "Расчеты по оплате труда") и т.д.

8. Малым предприятиям с простым технологическим процессом производства продукции, выполнения работ, оказания услуг и имеющим незначительное количество хозяйственных операций (как правило, не более ста в месяц) рекомендуется применение упрощенной формы бухгалтерского учета.

Для организации учета по упрощенной форме бухгалтерского учета малое предприятие на основе типового Плана счетов бухгалтерского учета финансово -хозяйственной деятельности предприятий составляет рабочий План счетов бухгалтерского учета хозяйственных операций, который позволит вести учет средств и их источников в регистрах бухгалтерского учета по основным счетам и тем самым обеспечивать контроль за наличием и сохранностью имущества, выполнению обязательств и достоверностью данных бухгалтерского учета.

Малые предприятия могут использовать в качестве рекомендации следующий рабочий План счетов бухгалтерского учета.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Раздел** | **Наименование счёта** | **Номер счёта** | **Виды деятельности, где преимущественно применяется счёт** |
| Основные средства и внеоборотные активы | Основные средства | 01 | Все виды деятельности |
|   | Износ основных средств | 02 | То же |
|   | Капитальные вложения | 08 | -"- |
| Производственные запасы | Материалы | 10 | -"- |
|   | Налог на добавленную стоимость по приобретённым ценностям | 19 | -"- |
| Затраты на производство | Основное производство | 20 | -"- |
| Готовая продукция, товары и реализация | Товары | 41 | -"- |
|   | Реализация | 46 | -"- |
| Денежные средства | Касса | 50 | -"- |
|   | Расчётный счёт | 51 | -"- |
|   | Валютный счёт | 52 | -"- |
|   | Специальные счета в банках | 55 | -"- |
|   | Финансовые вложения | 58 | -"- |
| Расчёты | Расчёты с поставщиками и подрядчиками | 60 | -"- |
|   | Расчёты с бюджетом | 68 | -"- |
|   | Расчёты по страхованию | 69 | -"- |
|   | Расчёты по оплате труда | 70 | -"- |
|   | Расчёты с разными дебиторами и кредиторами | 76 | -"- |
| Финансовые результаты и использование прибыли | Прибыли и убытки | 80 | -"- |
| Капиталл и резервы | Уставной капитал | 85 | -"- |
|   | Добавочный капиталл | 87 | -"- |
|   | Нераспределённая прибыль (непокрытый убыток) | 88 | -"- |
| Кредиты банков и финансирование | Кредиты и другие заёмные средства | 90 | -"- |

**3. Порядок применения рабочего Плана счетов бухгалтерского учета**

9. Малое предприятие, применяя рабочий план счетов, организует учет хозяйственных операций, отдельных видов имущества и обязательств на установленных в нем счетах бухгалтерского учета согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово -хозяйственной деятельности предприятий и инструкции по его применению, утвержденному Приказом Министерства финансов СССР от 1 ноября 1991 г. N 56 (в дальнейшем -типовой План счетов бухгалтерского учета), с учетом рекомендаций, приведенных в настоящем разделе.

10. Учет основных средств ведется на счете 01 "Основные средства". Амортизация основных средств учитывается на счете 02 "Износ основных средств".

Амортизационные отчисления на полное восстановление по объектам основных средств отражаются в учете в суммах, определяемых по годовому расчету исходя из применяемых малым предприятием способов начисления, норм амортизации, утвержденных в установленном порядке и первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств.

Наряду с этим при линейном способе начисления амортизационных отчислений малое предприятие может списывать дополнительно в форме амортизационных отчислений до 50 процентов первоначальной стоимости объекта основных средств со сроком службы более трех лет.

Применение способа начисления амортизации по объекту основных средств производится в течение всего его срока полезного использования.

При этом следует иметь в виду, что изменение месячных сумм амортизации, начисляемых ежемесячно исходя из годовой суммы, в результате движения (поступление, выбытие) основных средств производится в следующем месяце после месяца принятия объекта к бухгалтерскому учету или снятия с него.

При выбытии основных средств (списании, продаже и т.п.) их стоимость списывается со счета 01 "Основные средства" в дебет счета 02 "Износ основных средств", при этом недоамортизированная часть основных средств со счета 01, а также расходы, связанные с их выбытием, списываются в дебет счета 80 "Прибыли и убытки". В случае продажи объекта основных средств выручка от реализации относится на кредит счета 80 "Прибыли и убытки".

На счете 01 "Основные средства" обособленно рекомендуется учитывать приобретенные нематериальные активы. Амортизация нематериальных активов учитывается обособленно на счете 02 "Износ основных средств".

11. При осуществлении капитальных вложений расходы по строительству или приобретению отдельных объектов основных средств согласно счетам поставщиков и подрядчиков отражаются по дебету счета 08 "Капитальные вложения" с кредита счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или кредита счетов учета денежных средств (51 "Расчетный счет", 52 "Валютный счет" и др.), или кредита счета 90 "Кредиты и другие заемные средства" в случае, когда средства предоставленного кредита направляются кредитной организацией на оплату счетов поставщиков и подрядчиков.

Затраты по приобретенным и принятым в эксплуатацию объектам основных средств, учтенные на счете 08 "Капитальные вложения", в размере расходов на их приобретение или создание списываются со счета 08 "Капитальные вложения" в дебет счета 01 "Основные средства".

12. Производственные запасы, отражаемые согласно типовому Плану счетов бухгалтерского учета на счетах 07 "Оборудование к установке", 10 "Материалы", 11 "Животные на выращивании и откорме", 12 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы", 15 "Заготовление и приобретение материалов" и 16 "Отклонение в стоимости материалов", учитываются на счете 10 "Материалы". В этом случае малое предприятие учитывает малоценные и быстроизнашивающиеся предметы (МБП) как материалы и списывает их стоимость на затраты по производству продукции (работ, услуг) в полном размере на дату их передачи в эксплуатацию.

Учет материалов малому предприятию рекомендуется вести по методу средневзвешенной (средней) себестоимости, по которой каждая единица (вид, группа) материалов, списанная на производство или оставшаяся на остатке, оценивается по стоимости, определяемой как частное от деления общей их стоимости (с учетом остатка на начало учетного периода) на их количество.

В целях обеспечения сохранности МБП, переданных в эксплуатацию, на малом предприятии должен осуществляться оперативный учет и контроль за их движением. В случае возврата МБП из эксплуатации на склад и оприходования по остаточной стоимости (цене возможного использования) делается запись по дебету счета 10 "Материалы" и кредиту счета 20 "Основное производство".

Налог на добавленную стоимость (НДС) по приобретенным ценностям учитывается на счете 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" применительно к порядку, установленному для учета материалов. При этом отдельно ведется учет движения НДС по материалам и основным средствам (нематериальным активам).

13. Затраты, связанные с производством и реализацией продукции (работ, услуг), отражаемые согласно типовому Плану счетов бухгалтерского учета на счетах 20 "Основное производство", 21 "Полуфабрикаты собственного производства", 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы", 28 "Брак в производстве", 30 "Некапитальные работы", 44 "Издержки обращения", учитываются на счете 20 "Основное производство".

Учет затрат на производство продукции (работ, услуг) ведется малым предприятием в разрезе видов затрат (на оплату труда, материалы, амортизация и др.) по объектам учета, которыми могут быть затраты в целом по предприятию, по видам продукции (работам, услугам), местам производства продукции (работ, услуг), лицам, ответственным за производство, и т.п. В случае наличия условно - постоянных расходов малое предприятие общехозяйственные (накладные) расходы списывает ежемесячно полностью на затраты реализованной продукции (работ, услуг).

Затраты на проведение всех видов ремонтов основных производственных средств, в случае их проведения собственными силами, включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) по соответствующим видам затрат (материалы, оплата труда и др.), а в случае проведения работ подрядным способом - включаются в состав общехозяйственных (накладных) расходов.

14. Учет готовой продукции и товаров, учитываемых согласно типовому Плану счетов бухгалтерского учета соответственно на счетах 40 "Готовая продукция", 41 "Товары", ведется на счете 41 "Товары".

Товары, приобретаемые малым предприятием для продажи, принимаются к бухгалтерскому учету по стоимости приобретения с дальнейшим их списанием при выбытии по методу средневзвешенной (средней) себестоимости.

15. Учет реализации продукции (работ, услуг) и другого имущества малого предприятия, а также определение финансового результата по этим операциям, учитываемым согласно типовому Плану счетов бухгалтерского учета на счетах 45 "Товары отгруженные", 46 "Реализация продукции (работ, услуг)", 47 "Реализация и прочее выбытие основных средств" и 48 "Реализация прочих активов", осуществляются на счете 46 "Реализация".

16. Учет дебиторской и кредиторской задолженности, осуществляемый согласно типовому Плану счетов бухгалтерского учета на счетах 61 "Расчеты по авансам выданным", 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", 63 "Расчеты по претензиям", 64 "Расчеты по авансам полученным", 71 "Расчеты с подотчетными лицами", 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", 75 "Расчеты с учредителями", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", 77 "Расчеты с государственным и муниципальным органом", 78 "Расчеты с дочерними (зависимыми) обществами", 79 "Внутрихозяйственные расчеты" рекомендуется вести на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами". На данном счете расчеты приводятся в развернутом виде: по дебету - возникновение дебиторской задолженности и погашение кредиторской, по кредиту - возникновение кредиторской задолженности и погашение дебиторской.

17. Малое предприятие, имеющее финансовые вложения, использует для их учета счет 58 "Финансовые вложения". При этом в аналитическом учете отдельно учитываются вложения, имеющие долгосрочный (свыше одного года) и краткосрочный (до одного года включительно) характер.

18. Финансовые результаты и их использование, отражаемые согласно типовому Плану счетов бухгалтерского учета на счетах 80 "Прибыли и убытки", 81 "Использование прибыли", могут учитываться непосредственно на счете 80 "Прибыли и убытки" (для чего на счете 80 открывается субсчет "Использование прибыли").

При учете операций по определению прибыли и ее использованию следует иметь в виду, что в течение года суммы прибыли и ее использование отражаются в соответствующем регистре бухгалтерского учета развернуто: по кредиту счета показываются нарастающим итогом прибыль, а по дебету счета - ее использование.

По завершении года на дату составления бухгалтерской отчетности на суммы использованной прибыли производится уменьшение прибыли, полученная сумма перечисляется на счет 88 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и в бухгалтерской отчетности отражается нераспределенная сумма прибыли отчетного года или непокрытый убыток отчетного года.

19. Учет ссуд банка, заемных и целевых средств, отражаемых в соответствии с типовым Планом счетов бухгалтерского учета на счетах 90 "Краткосрочные кредиты банков", 92 "Долгосрочные кредиты банков", 95 "Долгосрочные займы" и 96 "Целевые финансирование и поступления", ведется малым предприятием на счете 90 "Кредиты и другие заемные средства" по их видам и срокам получения. Погашение кредитов кредитных организаций отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 90 "Кредиты и другие заемные средства" и кредиту счетов учета денежных средств (51 "Расчетный счет", 52 "Валютный счет" и др.).

**4. Особенности бухгалтерского учета при кассовом методе учета доходов и расходов**

20. При принятии решения малым предприятием при учете доходов и расходов не соблюдать допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности и использовании кассового метода учета следует учитывать следующее.

Затраты, связанные с производством и реализацией продукции, работ, услуг, отражаются на счете 20 "Основное производство" только в части оплаченных материальных ценностей, услуг, выплаченной оплаты труда, начисленных амортизационных отчислений и других оплаченных затрат.

При использовании малым предприятием кассового метода учета доходов и расходов по дебету счета 41 "Товары" обособленно отражается до момента поступления денежных средств (или имущества) фактическая себестоимость отгруженных (проданных) ценностей (работ, услуг).

При поступлении денежных средств дебетуются счета учета денежных средств в корреспонденции с кредитом счета 46 "Реализация", а в случае выполнения обязательств иным способом (договор мены, зачет взаимной задолженности и т.п.) - дебетуется счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" в корреспонденции со счетом 46 "Реализация".

21. Упрощенная форма бухгалтерского учета малым предприятием может вестись по:

простой форме бухгалтерского учета (без использования регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия);

форме бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия.

**4.1. Простая форма бухгалтерского учета**

22. Малые предприятия, совершающие незначительное количество хозяйственных операций (как правило, не более тридцати в месяц), не осуществляющие производства продукции и работ, связанного с большими затратами материальных ресурсов, могут вести учет всех операций путем их регистрации только в Книге (журнале) учета фактов хозяйственной деятельности (в дальнейшем - Книга) по форме N К-1 (приложение 1 к настоящим Типовым рекомендациям).

Наряду с Книгой для учета расчетов по оплате труда с работниками по подоходному налогу с бюджетом малое предприятие должно вести также ведомость учета заработной платы по форме N В-8 (приложение 10 к настоящим Типовым рекомендациям).

Книга (форма N К-1) является регистром аналитического и синтетического учета, на основании которого можно определить наличие имущества и денежных средств, а также их источников у малого предприятия на определенную дату и составить бухгалтерскую отчетность.

Книга является комбинированным регистром бухгалтерского учета, который содержит все применяемые малым предприятием бухгалтерские счета и позволяет вести учет хозяйственных операций на каждом из них. При этом она должна быть достаточно детальной для обоснования содержания соответствующих статей бухгалтерского баланса.

Малое предприятие может вести Книгу в виде ведомости, открывая ее на месяц (при необходимости используя вкладные листы для учета операций по счетам), или в форме Книги, в которой учет операций ведется весь отчетный год. В этом случае Книга должна быть прошнурована и пронумерована. На последней странице записывается число содержащихся в ней страниц, которое заверяется подписями руководителя малого предприятия и лица, ответственного за ведение бухгалтерского учета на малом предприятии, а также оттиском печати малого предприятия.

Книга открывается записями сумм остатков на начало отчетного периода (начало деятельности предприятия) по каждому виду имущества, обязательств и иных средств, по которым они имеются.

Затем в графе 3 "Содержание операций" записывается месяц и в хронологической последовательности позиционным способом на основании каждого первичного документа отражаются все хозяйственные операции этого месяца.

При этом суммы по каждой операции, зарегистрированной в Книге по графе "Сумма", отражаются методом двойной записи одновременно по графам "Дебет" и "Кредит" счетов учета соответствующих видов имущества и источников их приобретения.

В течение месяца на счете 20 "Основное производство" в графе "Затраты на производство - дебет" собираются затраты на производство продукции (работ, услуг). По завершении месяца данные затраты в сумме, приходящейся на реализованную в течение месяца продукцию (работы, услуги), списываются в дебет счета 46 "Реализация", с отражением соответственно в графах Книги "Затраты на производство - кредит" и "Реализация -дебет", при этом в графе 3 Книги "Содержание операции" делается запись - "Списаны затраты на производство реализованной продукции".

Финансовый результат от реализации продукции (работ, услуг) выявляется как разница между оборотом, показанным по графе "Реализация - кредит", и оборотом по графе "Реализация - дебет".

Выявленный результат отражается в Книге отдельной строкой:

в графе 3 делается запись "Финансовый результат за месяц";
в графах "Сумма", "Реализация - дебет" (если получена прибыль) и "Прибыль и ее использование -кредит" или "Реализация - кредит" (если получен убыток) и "Прибыль и ее использование - дебет" показывается сумма финансового результата за месяц.

По окончании месяца подсчитываются итоговые суммы оборотов по дебету и по кредиту всех счетов учета средств и их источников, которые должны быть равны итогу средств, показанному по графе 4.

После подсчета итоговых дебетовых и кредитовых оборотов средств и их источников (бухгалтерских счетов) за месяц выводится сальдо по каждому их виду (счету) на 1-е число следующего месяца.

**4.2. Форма бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия**

23. Малое предприятие, осуществляющее производство продукции (работ, услуг), может применять для учета финансово - хозяйственных операций следующие регистры бухгалтерского учета, формы которых приведены в приложениях к настоящим Типовым рекомендациям:

Ведомость учета основных средств, начисленных амортизационных отчислений - форма N В-1 (приложение 2);
Ведомость учета производственных запасов и товаров, а также НДС, уплаченного по ценностям, - форма N В-2 (приложение 3);
Ведомость учета затрат на производство - форма N В-3 (приложение 4);
Ведомость учета денежных средств и фондов - форма N В-4 (приложение 5);
Ведомость учета расчетов и прочих операций - форма N В-5 (приложение 6);
Ведомость учета реализации - форма N В-6 (оплата) (приложение 7);
Ведомость учета расчетов и прочих операций - форма N В-6 (отгрузка) (приложение 8);
Ведомость учета расчетов с поставщиками - форма N В-7 (приложение 9);
Ведомость учета оплаты труда - форма N В-8 (приложение 10);
Ведомость (шахматная) - форма N В-9 (приложение 11).

24. Каждая ведомость, как правило, применяется для учета операций по одному из используемых бухгалтерских счетов.

Сумма по любой операции записывается одновременно в двух ведомостях: в одной - по дебету счета с указанием номера кредитуемого счета (в графе "Корреспондирующий счет"), в другой - по кредиту корреспондирующего счета и аналогичной записью номера дебетуемого счета. В обеих ведомостях в графах "Содержание операции" (или характеризующих операцию) делается запись на основании форм первичной учетной документации о сути совершенной операции либо пояснения, шифры и др.

Остатки средств в отдельных ведомостях должны сверяться с соответствующими данными первичных документов, на основании которых были произведены записи (кассовые отчеты, выписки банков и др.).

Обобщение месячных итогов финансово -хозяйственной деятельности малого предприятия, отраженных в ведомостях, производится в ведомости (шахматной) по форме N В-9, на основании которой составляется оборотная ведомость:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Номер бухгалтерскогосчёта | Сальдо на1-е \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ | Сальдо на2-е \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ | Сальдо на3-е \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ |
| Дебет | Кредит | Дебет | Кредит | Дебет | Кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |

Данная оборотная ведомость является основанием для составления бухгалтерского баланса малого предприятия.

Во всех применяемых ведомостях указывается месяц, в котором они заполняются, а в необходимых случаях - наименование синтетических счетов. В конце месяца после подсчета итога оборотов ведомости подписываются лицами, производившими записи.

Изменение оборотов в текущем месяце по операциям, относящимся к прошлым периодам, отражается в регистрах бухгалтерского учета отчетного месяца дополнительной записью (уменьшение оборотов - красной).

Ошибки в ведомостях исправляются путем зачеркивания неправильного текста или суммы и надписывания над зачеркнутым правильного текста или суммы. Зачеркивают тонкой чертой так, чтобы можно было прочитать неправильную запись.

Всякое исправление ошибки в соответствующей ведомости должно быть оговорено надписью "Исправлено" с указанием даты и подтверждено подписью лица, отвечающего за ведение бухгалтерского учета на малом предприятии.

**Ведомость учета основных средств, начисленных амортизационных отчислений (В-1)**

25. Ведомость по форме N В-1 является регистром аналитического и синтетического учета наличия и движения основных средств (счет 01 "Основные средства"), а также расчета сумм амортизационных отчислений (счет 02 "Износ основных средств").

Данные по основным средствам записываются в ведомости позиционным способом по каждому объекту отдельно.

Ежемесячно при наличии движения основных средств подсчитываются суммы их оборотов и выводится остаток основных средств на 1-е число следующего за отчетным месяца.

Перемещение основных средств внутри малого предприятия в ведомости не отражается.

Для контроля за суммами начисленной амортизации ускоренным методом и с начала эксплуатации основных средств по всем основным средствам в ведомости предусмотрены соответствующие графы учета амортизации с нарастающим итогом.

Данные ведомости о суммах начисленных амортизационных отчислений используются для отражения операций по их движению в ведомостях по формам N В-3 и В-4.

При наличии у малого предприятия значительного количества объектов основных средств оно может вести их учет с использованием первичной формы N ОС-6 "Инвентарная карточка учета основных средств". На основании итоговых данных карточек учета движения основных средств (ОС-8) ведется сводный учет движения основных средств по счету 01 "Основные средства" в ведомости по форме N В-1.

Начисление амортизационных отчислений производится в этом случае в разработочной таблице N 6 или N 7 журнально - ордерной формы счетоводства.

**Ведомость учета производственных запасов и товаров, а также НДС, уплаченного по ценностям (В-2)**

26. Ведомость по форме N В-2 предназначена для аналитического и синтетического учета производственных запасов, готовой продукции и товаров, отражаемых на счетах 10 "Материалы" и 41 "Товары", а также сумм налога на добавленную стоимость по приобретенным материальным ценностям (счет 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям").

Ведомость открывается на месяц и ведется материально - ответственными лицами (или в бухгалтерии) раздельно по производственным запасам и товарам в разрезе всех видов ценностей независимо оттого, имелось или нет движение за отчетный месяц тех или иных ценностей.

Стоимость ценностей определяется и отражается в ведомости исходя из затрат по цене приобретения, транспортных расходов, надбавок, указанных в расчетных документах поставщиков.

При наличии на предприятии двух и более материально - ответственных лиц, которыми ведется учет ценностей с применением ведомостей по форме N В-2, в бухгалтерии на основе указанных ведомостей составляется ведомость по форме N В-2 для сводного учета наличия и движения ценностей за месяц в целом по малому предприятию.

Данные об отпуске материалов и товаров в производство и продажу записываются из ведомости по форме N В-2 (или сводной) соответственно в ведомости по формам N В-3 "Учет затрат на производство" или N В-6 "Учет реализации".

Обособленно от товарно - материальных ценностей в ведомости отражаются отдельной строкой НДС, уплаченный (причитающийся к уплате) и относимый в дальнейшем на уменьшение платежей в бюджет.

**Ведомость учета затрат на производство (В-3)**

27. Ведомость по форме N В-3 применяется для аналитического и синтетического учета затрат по производству продукции (выполнению работ, оказанию услуг) и затрат по капитальным вложениям, учитываемых соответственно на счетах 20 "Основное производство" и 08 "Капитальные вложения" (для учета капитальных вложений открывается отдельная ведомость по форме N В-3).

Учет затрат на производство продукции (работ, услуг) организуется по производствам в разрезе выпускаемой продукции (работ, услуг).

Затраты по дебету счета 20 "Основное производство" собираются с кредита разных счетов на основании данных, содержащихся в других ведомостях (В-2, В-4, В-5 и др.), и непосредственно из отдельных первичных документов.

В одной ведомости можно вести раздельный учет затрат на производство продукции (работ, услуг) по их видам и на управление производством (накладные расходы). По окончании месяца и подсчета всех затрат (по графе 11) итоговая сумма затрат на управление может быть распределена по видам произведенной продукции или полностью списана на затраты реализованной продукции, работ и услуг. В первом случае делаются записи в графе 11-сторно по строке "Всего затрат на управление (накладные расходы)" и черным по строкам (объектам) учета затрат произведенной продукции (работ, услуг).

При списании затрат на реализованную продукцию (работы, услуги) они относятся в дебет счета 46 "Реализация" с отражением в графе 16 "Реализовано".

По определении затрат на законченную производством продукцию (работы, услуги) выявляется фактическая их себестоимость, которая списывается с кредита счета 20 "Основное производство" в дебет соответствующих счетов по направлениям использования продукции (работ, услуг) - на склад (счет 41 "Товары"), реализацию (счет 46 "Реализация") и другие.

Затраты, приходящиеся на незаконченную продукцию, числятся на счете 20 в разрезе производств (видов продукции) как незавершенное производство.

Остатки незавершенного производства на начало месяца показываются в ведомости согласно соответствующим данным ведомости по форме N В-3 за прошлый месяц, а остаток на конец месяца определяется по актам инвентаризации незавершенного производства или по учетным данным.

**Ведомости учета денежных средств и фондов (В-4) и учета расчетов и прочих операций (В-5)**

28. Ведомость по форме N В-4 применяется малым предприятием для учета денежных средств и фондов, учет которых ведется на следующих бухгалтерских счетах: 02 "Износ основных средств", 50 "Касса", 51 "Расчетный счет", 52 "Валютный счет", 80 "Прибыли и убытки", 85 "Уставный капитал" и 88 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Ведомость по форме N В-5 используется для учета операций на счетах бухгалтерского учета, подразделяющихся на субсчета и требующих учета нарастающим итогом остатков средств или задолженности по субсчетам и их видам: 55 "Прочие счета в банках", 58 "Финансовые вложения", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", 68 "Расчеты с бюджетом", 69 "Расчеты по страхованию", 90 "Кредиты и другие заемные средства".

Прием и выдача денежных средств, оформление приходных и расходных документов, ведение кассовой книги, составление отчета о кассовых операциях осуществляются в общеустановленном порядке.

Записи в ведомость по учету денежных средств операций по расчетному счету и другим счетам в банке производятся на основании выписок банка и приложенных к ним документов. Совершение и оформление операций по расчетному счету производится в порядке, установленном соответствующими нормативными актами Центрального банка Российской Федерации.

Записи в ведомости по учету расчетов с подотчетными лицами и прочими дебиторами и кредиторами ведутся позиционным способом с выведением на конец месяца развернутого сальдо по задолженности малому предприятию - дебету счета и задолженности малого предприятия - кредиту счета по каждому дебитору и кредитору на основании данных первичных документов.

При использовании одного бланка ведомости для отражения операций, учитываемых на нескольких бухгалтерских счетах, на каждый из них в ведомости отводится необходимое количество строк и в графе "Основание" записывается его номер и наименование.

Далее по этой же графе записываются виды задолженности, дебиторы и кредиторы (например: счет 68 "Расчеты с бюджетом", ниже - подоходный налог с работников; налог на прибыль и т.д.), а затем позиционным способом против каждого дебитора и кредитора - сальдо и движение средств по ним за месяц.

По окончании месяца по каждому счету подсчитываются итоги оборотов по дебету и кредиту и выводится сальдо на первое число месяца, следующего за отчетным.

Записи операций по счету 80 "Прибыли и убытки" (учитывая, что операции по использованию прибыли также отражаются на данном счете) следует производить в следующем порядке: сальдо на начало отчетного месяца записывать развернуто, по кредиту счета - сумма прибыли, развернутая по видам, с начала года до отчетного месяца; по дебету - сумма использования прибыли, развернутая по направлениям, с начала года до отчетного месяца.

В таком же порядке записываются операции текущего месяца по образованию финансового результата: по дебету - убытки от реализации и расходы от внереализационных операций, а по кредиту - прибыль от реализации и доходы от внереализационных операций. В конце месяца делается запись "Итого" и подсчитывается общий финансовый результат за месяц.

После этого отражаются операции по их видам за месяц по использованию прибыли.

**Ведомость учета реализации (В-6 оплата) и учета расчетов и прочих операций (В-6 отгрузка)**

29. Малое предприятие в зависимости от применяемого порядка определения финансового результата для целей налогообложения использует для учета реализации (расчетов с покупателями) разные варианты ведомости по форме N В-6 - при определении результата:

при использовании метода начислений - по мере отгрузки (выполнения) покупателям (заказчикам) продукции (работ, услуг) и сдаче платежных документов в учреждение банка - форма N В-6 (отгрузка);
при использовании кассового метода - по мере оплаты расчетных документов покупателем (заказчиком) и поступлением средств на расчетный счет - форма N В-6 (оплата).

При отгрузке или отпуске продукции (работ, услуг) покупателю (заказчику) записи в ведомостях производятся позиционным способом по каждому счету (покупателю, виду продукции). В графах "Направлено в продажу продукции (работ, услуг) отчетного месяца" отражается себестоимость отгруженной (отпущенной) продукции (работ, услуг) с кредита счетов учета производственных запасов или затрат на производство и ее стоимости по отпускной цене согласно счету, предъявленному покупателю (заказчику).

**А. Ведомость по форме N В-6 (отгрузка)**

30. Учет расчетов с покупателями (дебиторской задолженности) - счет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" и учет реализации продукции (работ, услуг) -счет 46 "Реализация" в ведомости по форме N В-6 (отгрузка) совмещены.

Финансовый результат при использовании данной ведомости определяется как разница между данными граф "Направлено в продажу продукции (работ, услуг) отчетного месяца - по отпускным ценам и фактической себестоимости".

Неоплаченная дебиторская задолженность числится в ведомости по отпускным ценам, а в ведомости (шахматной) по форме N В-9 учет расчетов ведется с использованием счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

**Б. Ведомость по форме N В-6 (оплата)**

31. Финансовый результат на малом предприятии, использующем данную ведомость, определяется как разница между данными граф "Оплачено по отпускной цене" и "Оплачено по фактической себестоимости".

В том случае, когда фактическая себестоимость реализованной продукции (работ, услуг) подсчитывается не по каждому ее виду (счету), а в целом за месяц, она определяется как итог суммы фактической себестоимости остатка на начало месяца и отгруженных за текущий месяц за вычетом фактической себестоимости ценностей и услуг, не оплаченных на конец месяца.

Фактическая себестоимость продукции (работ, услуг), не оплаченной на конец месяца, подсчитывается как произведение ее стоимости по отпускным ценам на процент, определенный как отношение суммы фактической себестоимости продукции (работ, услуг) на начало месяца и отгруженной за месяц к их стоимости по отпускным ценам.

По окончании месяца записи в ведомость (шахматную) по форме N В-9 производятся из данной ведомости только в части стоимости реализованной продукции (работ, услуг) из графы "Оплачено по отпускной цене" (кредит счета 46 "Реализация").

Выявленный финансовый результат в ведомости по форме N В-6 (оплата) в графе "Прибыль за месяц" используется для записи в ведомости по форме N В-4 операций по счету 80 "Прибыли и убытки".

Дебетовое сальдо по счету 46 "Реализация" (графа ведомости "Остаток на конец месяца") показывает остаток отгруженной продукции (работ, услуг), не оплаченной покупателями и заказчиками на конец месяца.

**Ведомость учета расчетов с поставщиками (В-7)**

32. Ведомость по форме N В-7 применяется для учета расчетов с поставщиками, учитываемых на счете 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками". Ведомость открывается путем перенесения остатков задолженности предприятия в разрезе счетов поставщиков из ведомости за прошлый месяц.

В ведомость по кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" позиционным способом записываются данные счетов поставщиков и подрядчиков за выполненные работы и услуги, а также за полученные материальные ценности.

По дебету отражаются операции по оплате счетов поставщиков и подрядчиков (кредит счетов 51 "Расчетный счет", 55 "Специальные счета в банках" и другие).

**Ведомость учета оплаты труда (В-8)**

33. Ведомость по форме N В-8 предназначена для учета расчетов с работниками малого предприятия по оплате труда, учитываемых на счете 70 "Расчеты по оплате труда". В разделе ведомости "Кредит (начислено)" отражаются начисленные работникам малого предприятия (состоящим и не состоящим в штате) суммы по оплате труда (включая премии) за выполненную работу, исчисленные исходя из принятых на предприятии систем и форм оплаты труда, надбавки, доплаты и другие выплаты, предусмотренные действующим законодательством. Оплата труда группируется в ведомости по категориям работников, объектам учета, видам производств.

Одновременно производится расчет всех удержаний из начисленных сумм по оплате труда работников в разделе "Дебет (удержано)" в соответствии с действующим законодательством (подоходного налога, сумм выданных авансов, своевременно не возвращенных подотчетными лицами сумм, сумм по исполнительным листам в пользу различных организаций и других лиц) и определяется сумма, подлежащая выдаче на руки работникам.

Ведомость является также платежным документом и предназначена для оформления выдачи заработной платы работникам малого предприятия.

При наличии не выданных работникам малого предприятия сумм по оплате труда (по истечении 3 рабочих дней со дня, установленного для ее выплаты) в графе этой ведомости "Расписка в получении" делается запись: "Депонировано", и указанная сумма переносится по каждому работнику (записью позиционным способом) в ведомость следующего месяца в графу 4 "Остаток сумм на оплату труда на начало месяца".

При наличии у предприятия работников (в т.ч. не состоящих в штате малого предприятия) в количестве более 10 человек рекомендуется вести учет начисленных сумм оплаты труда и удержаний из нее в расчетных ведомостях по типовым формам N Т-49 "Расчетно -платежная ведомость" и Т-51 "Расчетная ведомость". В этом случае свод операций по счету 70 "Расчеты по оплате труда" производится в ведомости по форме N В-8 на основании данных типовых ведомостей.

В ведомости по форме N В-8 также определяются суммы отчислений на социальные нужды (органам государственного социального страхования, Пенсионного фонда, государственного фонда занятости и медицинского страхования и др.) в установленном порядке от сумм оплаты труда работников.

На основании данной ведомости обороты по кредиту счета 69 "Расчеты по страхованию" отражаются по графе "Кредит" ведомости N В-5 и по графе "Дебет" ведомости по форме N В-3 "Учет затрат на производство".

**Ведомость (шахматная) N В-9**

34. Учет хозяйственных операций на малом предприятии, применяющем форму учета, основанную на использовании регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия, завершается по истечении месяца подсчетом итогов по оборотам в применяемых ведомостях и обязательным переносом их в ведомость (шахматную) по форме N В-9.

Ведомость по форме N В-9 является регистром синтетического учета и предназначена для обобщения данных текущего учета и взаимной проверки правильности произведенных записей по счетам бухгалтерского учета.

Ведомость открывается на каждый месяц и служит для записей данных по дебету и кредиту каждого счета в отдельности.

В ведомости по вертикали располагаются счета в порядке их возрастания, а по горизонтали - в порядке возрастающих номеров ведомостей.

Ведомость по форме N В-9 заполняется сначала путем переноса кредитовых оборотов из применяемых ведомостей (используются данные граф "Корреспондирующий счет") с разноской их в дебет соответствующих счетов.

По завершении разноски подсчитывается сумма дебетового оборота по каждому счету, который должен быть равен дебетовому обороту, отраженному по данному счету в соответствующей ведомости.

Выявленные суммы по дебету каждого счета суммируются, и их общий итог должен быть равен общей сумме оборотов по кредиту счетов.

Дебетовые и кредитовые обороты по каждому применяемому счету переносятся в оборотную ведомость, в которой подсчитывается сальдо по каждому счету по состоянию на первое число следующего за отчетным месяца.

**5. Бухгалтерская отчетность малого предприятия**

35. Малое предприятие составляет и представляет бухгалтерскую отчетность в порядке, предусмотренном Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным Приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. N 34н и Положением по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/98).

36. В состав годовой бухгалтерской отчетности включается:

а) Бухгалтерский баланс - форма N 1;
б) Отчет о прибылях и убытках - форма N 2;
в) пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках:

- Отчет о движении капитала - форма N 3;
- Отчет о движении денежных средств - форма N 4;
- Приложение к бухгалтерскому балансу - форма N 5;
- пояснительная записка;

г) Отчет об использовании бюджетных ассигнований организацией - форма N 2-2 (утверждена письмом Минфина России от 27 июня 1995 г. N 61) и Справка об остатках средств, полученных из федерального бюджета (утверждена письмом Минфина России от 9 сентября 1996 г. N 79). Данные формы представляют малые предприятия, получающие бюджетные ассигнования.

В случае установления Минфином России других форм отчетной информации о характере использования бюджетных средств, они также должны включаться в состав бухгалтерской отчетности.

В приведенном объеме представляют годовую бухгалтерскую отчетность малые предприятия, обязанные проводить независимую аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности в соответствии с законодательством Российской Федерации, в частности, Постановлением Правительства Российской Федерации от 7 декабря 1994 г. N 1335 "Об основных критериях (системе показателей) деятельности экономических субъектов, по которым их бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке".

37. В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным Приказом Минфина России от 19 июля 1998 г. N 34н, годовая бухгалтерская отчетность может представляться малым предприятием в сокращенном варианте.

38. Годовая бухгалтерская отчетность представляется в адреса и сроки в соответствии с Федеральным законом "О бухгалтерском учете".

День представления малым предприятием бухгалтерской отчетности определяется по дате ее почтового отправления или дате фактической передачи по принадлежности.

39. В формах бухгалтерской отчетности приводятся данные по предусмотренным в них показателям.

В случае незаполнения той или иной статьи (строки, графы) типовой формы бухгалтерской отчетности ввиду отсутствия у организации соответствующих активов, пассивов, операций эта статья (строка, графа) прочеркивается.

Если при составлении малым предприятием типовых форм бухгалтерской отчетности выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении данного предприятия, а также финансовых результатах его деятельности, то в бухгалтерскую отчетность включаются соответствующие дополнительные показатели.

При этом малое предприятие имеет право представлять формы бухгалтерской отчетности на бланках, изготовленных самостоятельно. В этом случае малое предприятие должно соблюдать требования, предусмотренные Положением по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/98). В представляемых формах бухгалтерской отчетности могут не приводиться статьи ввиду отсутствия у малого предприятия соответствующих активов, пассивов, хозяйственных операций, для раскрытия информации могут включаться дополнительные показатели. При этом должны быть сохранены коды строк по показателям, предусмотренным в типовых формах и сохраняемым малым предприятием при заполнении, а также итоговые показатели и коды строк разделов и групп статей бухгалтерского баланса.

40. При составлении бухгалтерской отчетности следует руководствоваться Инструкцией о порядке заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности и другими указаниями, утверждаемыми Министерством финансов Российской Федерации.

**ПРИЛОЖЕНИЕ 2**

**Перечень основных законодательных и нормативных документов**

- Постановление Госстроя России от 23.02.99 № 9 "Об утверждении Методики планирования, учета и калькулирования себестоимости услуг жилищно-коммунального хозяйства
- Методика планирования учета и калькулирования себестоимости услуг жилищно-коммунального хозяйства
- Особенности состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) предприятиями и организациями жилищно-коммунального хозяйства. - Утв. Комитетом РФ по муниципальному хозяйству от 02.04.93 №01-04-44
- Дополнение к документу "Особенности состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) предприятий и организаций жилищно-коммунального хозяйства" - Утв. Министерством строительства РФ от 04.09.95
- Особенности состава затрат, включаемых в себестоимость услуг организаций жилищно-коммунального хозяйства. - Утв. постановлением Госстроя России от 16.12.98 №25
- О порядке учета самовольно возведенных или переоборудованных зданий. - Приложение 3 к Инструкции о проведении учета жилищного фонда в Российской Федерации
- Федеральный Закон "О внесении дополнений в Закон Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость" /Проект закона принят Госдумой РФ 12.03.99
- Положение об организации поставок товаров, работ, услуг для муниципальных нужд /Источник: Журнал ЖКХ №4-1999
- Муниципальный контракт на организацию исполнения поставок товаров, работ, услуг для муниципальных нужд/Источник: Журнал ЖКХ № 4-1999
- Договор о закреплении муниципального имущества на праве оперативного управления за муниципальным учреждением/ Источник: Журнал ЖКХ № 4-1999
- Договор на исполнение муниципального заказа по обеспечению получателей (потребителей) муниципального образования (района) услугами по водоснабжению и водоотведению /Источник: Журнал ЖКХ № 4-1999
- Порядок формирования договорных отношений между участниками муниципального заказа на поставку товаров, работ, услуг для муниципальных нужд/ Источник: Журнал ЖКХ №4-1999
- Об отмене постановления Правительства РФ от 17 июля 1998 г. № 786 "Об особенностях уплаты налога на добавленную стоимость", - Постановление Правительства РФ № 1460 от 09.12.98
- Инструкция о проведении учета жилищного фонда в Российской Федерации. - Утв. приказом Министерства РФ по земельной политике, строительству и жилищно-коммунальному хозяйству от 04.08.98 № 37
- О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость организациями жилищно-коммунального хозяйства. - Письмо ГНС РФ от 15.08.96 № ВЗ-4-03/55 н
- Об отражении в бухгалтерском учете отдельных операций в жилищно-коммунальном хозяйстве. - Письмо Минфина РФ от 29.10.93 № 118
- Об утверждении порядка ведения журналов учета счетов-фактур при расчетах по НДС. - Постановление Правительства РФ от 29.07.96 № 914 (в ред., от 02.02.98)
- Закон РФ "Об органах местного самоуправления"
- Методика расчета экономически обоснованных ставок и тарифов на услуги ЖКХ/Утв. приказом Роскоммун-хозаот09.11.93№56
- О формах документов строгой отчетности для учета наличных средств без применения контрольно-кассовых машин /Письмо Минфина РФ от 25.05.95 № 16-00-30-45 / Письмо Госналогслужбы РФ от 22.06.95 № ЮУ-4-14/29 н
- Протокол заседания Правительственной комиссии по реформированию жилищно-коммунального хозяйства в Российской Федерации от 22.01.99 № 1 - Журнал "ЖКХ" №3-1999 с. 92
- Концепция ценовой и тарифной политики в жилищно-коммунальном хозяйстве Российской Федерации /Разработана специалистами Госстроя России/ Утв. 29.01.99 -Журнал "ЖКХ" № 3-1999 с. 96
- О федеральных стандартах перехода на новую систему оплаты жилья и коммунальных услуг на 1999 год / Постановление Правительства РФ от 24.02.99 № 205
- Правила предоставления коммунальных услуг /Утв. Постановлением Правительства РФ от 26.09.94 № 1099
- Закон РФ от 28.08.95 № 154-ФЗ "Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации"
- Об "Отраслевом тарифном соглашении по жилищно-коммунальному хозяйству Российской Федерации на 1999-2001 гг."/Циркулярное письмо Госстроя России от 18.03.99 №854/12
- О Правилах пользования системами коммунального водоснабжения и канализации в Российской Федерации / Приказ Госстроя России от 19.02.99 № 36
- О Правилах пользования системами коммунального водоснабжения и канализации в Российской Федерации/ Циркулярное письмо Госстроя России от 26.03.99 № НЖ-196/12
- Правила пользования системами коммунального водоснабжения и канализации в Российской Федерации. -Утв. постановлением Правительства РФ от 12.02.99 № 167
- Об утверждении Порядка аккредитации при Госстрое России экспертных организаций для проведения независимой экспертизы экономического обоснования тарифов на товары, работы, услуги, учитываемых в оплате жилья и коммунальных услуг. - Постановление Госстроя России от 15.04.99 №24
- Разъяснения по бухгалтерскому учету некоторых операций в ЖКХ. - Циркулярное письмо Министерства по налогам и сборам от 19.04.99 № ВГ-15-02/314
- О мерах по выполнению решения заседания Правительства Российской Федерации по дальнейшему реформированию жилищно-коммунального хозяйства (протокол заседания Правительства Российской Федерации от 22 апреля 1999 г. № 17, раздел 1) / Протокол заседания Правительственной комиссии по реформированию жилищно-коммунального хозяйства в Российской Федерации от 24.05.99 №3
- Положение о проведении экспертизы экономического обоснования тарифов на товары, работы и услуги, учитываемых в оплате жилья и коммунальных услуг, утвержденного постановлением Госстроя России от 11.11.98 № 13
- Методика проведения финансового аудита тарифов в организациях, оказывающих жилищно-коммунальные услуги/Утв. приказом Госстроя России от 29.12.97 № 17-142
- Концепция реформы жилищно-коммунального хозяйства.- Указ Президента Российской Федерации от 28 апреля 1997г. №425
- Порядок проведения финансовых и технологических экспертиз тарифов на предприятиях жилищно-коммунального хозяйства в Российской Федерации. - Приложение 2 к Протоколу заседания Правительственной комиссии по реформированию жилищно-коммунального хозяйства в РФ от 24.05.99 № 3
- О профессиональной аттестации работающих в сфере ЖКХ. - Циркулярное письмо Госстроя России от 11.06.99 № АН-2012/16
- О профессиональной аттестации (сертификации) руководящих работников и специалистов лицензируемых организаций и предприятий, работающих в сфере строительства и жилищно-коммунального хозяйства. - Приказ Госстроя России от 25.05.99 № 129
- Временное положение об аттестации (сертификации) руководящих работников и специалистов лицензируемых организаций и предприятий, работающих в сфере строительства и жилищно-коммунального хозяйства. - Приложение 1 к приказу Госстроя России от 25.05.99 № 129
- Об освобождении от налога на добавленную стоимость на жилищно- коммунальные услуги/ Письмо Минфина РФ от 23 октября 1997 г. № 10-3-1/6
- Об освобождении от уплаты налога на землю предприятиями жилищно-коммунального хозяйства /Письмо Комитета РФ по муниципальному хозяйству от 13 апреля 1993г. №01-04-51
- Об установлении льгот по земельному налогу для земель, занимаемых объектами коммунального назначения / Письмо Минстроя РФ от 21 декабря 1995 г. № 01-04-183
- Методика учета сырья, товаров и производства в предприятиях массового питания различных форм собственности (Утв. Отраслевым центром повышения квалификации работников торговли Комитета Российской Федерации по торговле 12 августа 1994 г. № 1-1098/32-2)
- О действующей нормативной документации для предприятий общественного питания. - Письмо Комитета РФ по торговле от 15 июля 1996 г. № 1-806/32-9
- О нормах естественной убыли. - Приказ МВЭС РФ от 19 декабря 1997г. №631
- Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания, утв. приказом Комитета РФ по торговле от 20 апреля 1995 г. № 1-550/32-2
- Инструкция по определению розничного товарооборота и товарных запасов юридическими лицами, их обособленными подразделениями независимо от формы собственности, осуществляющими розничную торговлю и общественное питание, утв. постановлением Госкомтруда РФ от 1 апреля 1996 г. № 25
- Правила производства и реализации продукции (услуг) общественного питания, утв. постановлением Совмина РФ от 13 апреля 1993 г. № 332
- Методические рекомендации по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли, утв. письмом Комитета РФ по торговле от 10 июля 1996 г. № 1-794/32-5
- Номенклатура продукции и услуг (работ), в отношении которых законодательными актами Российской Федерации предусмотрена их обязательная сертификация. -Постановление Госстандарта России от 23 февраля 1998 г. № 5 (в ред. постановления от 12 апреля 1999 г. № 17)
- Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, утв. Постановлением Правительства РФ от 5 августа 1992 г. № 552 в редакции изменений и дополнений
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, утв. приказом Минфина СССР от 1 ноября 1991 г. № 56 в редакции изменений и дополнений по состоянию на 1 января 2000 г.
- Приказ Минфина РФ "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению" от 31.10.2000г. №94 н
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций /Утв. приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94-н
- Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций / Утв. приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94-н

**ПРИЛОЖЕНИЕ 3**

**Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н
"Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению"**

**ВО ИСПОЛНЕНИЕ ПРОГРАММЫ РЕФОРМИРОВАНИЯ
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В СООТВЕТСТВИИ С
МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ ФИНАНСОВОЙ
ОТЧЕТНОСТИ, УТВЕРЖДЕННОЙ ПОСТАНОВЛЕНИЕМ
ПРАВИТЕЛЬСТВА РФ ОТ 6 МАРТА 1998 Г.
№ 283,**
**ПРИКАЗЫВАЮ**

1. Утвердить План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкцию по его применению.
2. Ввести в действие настоящий приказ с 1 января 2001 года.
Переход к применению плана счетов бухгалтерского учета финансовохозяйственной деятельности организации разрешается осуществить в течение 2001 года по мере готовности организации.

**ПРИЛОЖЕНИЕ 4**

**План счетов бухгалтерского учёта
финансово-хозяйственной деятельности организаций
(утв. приказом минфина РФ от 31 октября 2000г. № 94н)**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Наименование счета** | **Номер счета** | **Номер и наименование субсчета** |
| **РАЗДЕЛ I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ** |  |  |
| ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА | 01 | ПО ВИДАМ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ |
| АМОРТИЗАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ | 02 |   |
| ДОХОДНЫЕ ВЛОЖЕНИЯ В МАТЕРИАЛЬНЫЕ ЦЕННОСТИ | 03 | ПО ВИДАМ МАТЕРИАЛЬНЫХЦЕННОСТЕЙ |
| НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ | 04 | ПО ВИДАМ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХАКТИВОВ |
| АМОРТИЗАЦИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ | 05 |   |
| ..... | 06 |   |
| ОБОРУДОВАНИЕ К УСТАНОВКЕ | 07 |   |
| ВЛОЖЕНИЯ ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ | 08 |   |
|   |   | 1. ПРИОБРЕТЕНИЕ ЗЕМЕЛЬНЫХ УЧАСТКОВ |
|   |   | 2. ПРИОБРЕТЕНИЕ ОБЪЕКТОВ ПРИРОДОПОЛЬЗОВАНИЯ |
|   |   | 3. СТРОИТЕЛЬСТВО ОБЪЕКТОВ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ |
|   |   | 4. ПРИОБРЕТЕНИЕ ОБЪЕКТОВ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ |
|   |   | 5. ПРИОБРЕТЕНИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ |
|   |   | 6. ПЕРЕВОД МОЛОДНЯКА ЖИВОТНЫХВ ОСНОВНОЕ СТАДО |
|   |   | 7. ПРИОБРЕТЕНИЕ ВЗРОСЛЫХЖИВОТНЫХ |
| ..... | 09 |   |
| **РАЗДЕЛ II. ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ЗАПАСЫ** |
| МАТЕРИАЛЫ | 10 | 1. СЫРЬЕ И МАТЕРИАЛЫ |
|   |   | 2. ПОКУПНЫЕ ПОЛУФАБРИКАТЫ И КОМПЛЕКТУЮЩИЕ ИЗДЕЛИЯ, КОНСТРУКЦИИ И ДЕТАЛИ |
|   |   | 3. ТОПЛИВО |
|   |   | 4. ТАРА И ТАРНЫЕ МАТЕРИАЛЫ |
|   |   | 5. ЗАПАСНЫЕ ЧАСТИ |
|   |   | 6. ПРОЧИЕ МАТЕРИАЛЫ |
|   |   | 7. МАТЕРИАЛЫ, ПЕРЕДАННЫЕ В ПЕРЕРАБОТКУ НА СТОРОНУ |
|   |   | 8. СТРОИТЕЛЬНЫЕ МАТЕРИАЛЫ |
|   |   | 9. ИНВЕНТАРЬ И ХОЗЯЙСТВЕННЫЕ ПРИНАДЛЕЖНОСТИ |
| ЖИВОТНЫЕ НА ВЫРАЩИВАНИИ И ОТКОРМЕ | 11 |   |
| ..... | 12 |   |
| ..... | 13 |   |
| РЕЗЕРВЫ ПОД СНИЖЕНИЕ СТОИМОСТИ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ | 14 |   |
| ЗАГОТОВЛЕНИЕ И ПРИОБРЕТЕНИЕ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ | 15 |   |
| ОТКЛОНЕНИЕ В СТОИМОСТИ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ | 16 |   |
| ..... | 17 |   |
| ..... | 18 |   |
| НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ ПО ПРИОБРЕТЕННЫМ ЦЕННОСТЯМ | 19 | 1. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ ПРИ ПРИОБРЕТЕНИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ |
|   |   | 2. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ ПО ПРИОБРЕТЕННЫМ НЕМАТЕРИАЛЬНЫМ АКТИВАМ |
|   |   | 3. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ ПО ПРИОБРЕТЕННЫМ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫМ ЗАПАСАМ |
| **РАЗДЕЛ III. ЗАТРАТЫ НА ПРОИЗВОДСТВО** |
| ОСНОВНОЕ ПРОИЗВОДСТВО | 20 |   |
| ПОЛУФАБРИКАТЫ СОБСТВЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА | 21 |   |
| ..... | 22 |   |
| ВСПОМОГАТЕЛЬНЫЕ ПРОИЗВОДСТВА | 23 |   |
| ..... | 24 |   |
| ОБЩЕПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ РАСХОДЫ | 25 |   |
| ОБЩЕХОЗЯЙСТВЕННЫЕ РАСХОДЫ | 26 |   |
| ..... | 27 |   |
| БРАК В ПРОИЗВОДСТВЕ | 28 |   |
| ОБСЛУЖИВАЮЩИЕ ПРОИЗВОДСТВА И ХОЗЯЙСТВА | 29 |   |
| ..... | 30 |   |
| ..... | 31 |   |
| ..... | 32 |   |
| ..... | 33 |   |
| ..... | 34 |   |
| ..... | 35 |   |
| ..... | 36 |   |
| ..... | 37 |   |
| ..... | 38 |   |
| ..... | 39 |   |
| **РАЗДЕЛ IV. ГОТОВАЯ ПРОДУКЦИЯ И ТОВАРЫ** |
| ВЫПУСК ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ) | 40 |   |
| ТОВАРЫ | 41 |   |
|   |   | 1. ТОВАРЫ НА СКЛАДАХ |
|   |   | 2. ТОВАРЫ В РОЗНИЧНОЙ ТОРГОВЛЕ |
|   |   | 3. ТАРА ПОД ТОВАРОМ И ПОРОЖНЯЯ |
|   |   | 4. ПОКУПНЫЕ ИЗДЕЛИЯ |
| ТОРГОВАЯ НАЦЕНКА | 42 |   |
| ГОТОВАЯ ПРОДУКЦИЯ | 43 |   |
| РАСХОДЫ НА ПРОДАЖУ | 44 |   |
| ТОВАРЫ ОТГРУЖЕННЫЕ | 45 |   |
| ВЫПОЛНЕННЫЕ ЭТАПЫ ПО НЕЗАВЕРШЕННЫМ РАБОТАМ | 46 |   |
| ..... | 47 |   |
| ..... | 48 |   |
| ..... | 49 |   |
| **РАЗДЕЛ V. ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА** |
| КАССА | 50 | 1. КАССА ОРГАНИЗАЦИИ |
|   |   | 2. ОПЕРАЦИОННАЯ КАССА |
|   |   | 3. ДЕНЕЖНЫЕ ДОКУМЕНТЫ |
| РАСЧЕТНЫЕ СЧЕТА | 51 |   |
| ВАЛЮТНЫЕ СЧЕТА | 52 |   |
| ..... | 53 |   |
| ..... | 54 |   |
| СПЕЦИАЛЬНЫЕ СЧЕТА В БАНКАХ | 55 | 1. АККРЕДИТИВЫ |
|   |   | 2. ЧЕКОВЫЕ КНИЖКИ |
|   |   | 3. ДЕПОЗИТНЫЕ СЧЕТА |
| ..... | 56 |   |
| ПЕРЕВОДЫ В ПУТИ | 57 |   |
| ФИНАНСОВЫЕ ВЛОЖЕНИЯ | 58 | 1. ПАИ И АКЦИИ |
|   |   | 2. ДОЛГОВЫЕ ЦЕННЫЕ БУМАГИ |
|   |   | 3. ПРЕДОСТАВЛЕННЫЕ ЗАЙМЫ |
|   |   | 4. ВКЛАДЫ ПО ДОГОВОРУ ПРОСТОГО ТОВАРИЩЕСТВА |
| РЕЗЕРВЫ ПОД ОБЕСЦЕНЕНИЕ ВЛОЖЕНИЙ В ЦЕННЫЕ БУМАГИ | 59 |   |
| **РАЗДЕЛ VI. РАСЧЕТЫ** |
| РАСЧЕТЫ С ПОСТАВЩИКАМИ И ПОДРЯДЧИКАМИ | 60 |   |
| ..... | 61 |   |
| РАСЧЕТЫ С ПОКУПАТЕЛЯМИ ИЗАКАЗЧИКАМИ | 62 |   |
| РЕЗЕРВЫ ПО СОМНИТЕЛЬНЫМ ДОЛГАМ | 63 |   |
| ..... | 64 |   |
| ..... | 65 |   |
| РАСЧЕТЫ ПО КРАТКОСРОЧНЫМКРЕДИТАМ И ЗАЙМАМ | 66 | ПО ВИДАМ КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ |
| РАСЧЕТЫ ПО ДОЛГОСРОЧНЫМ КРЕДИТАМИ ЗАЙМАМ | 67 | ПО ВИДАМ КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ |
| РАСЧЕТЫ ПО НАЛОГАМ И СБОРАМ | 68 | ПО ВИДАМ НАЛОГОВ И СБОРОВ |
| РАСЧЕТЫ ПО СОЦИАЛЬНОМУСТРАХОВАНИЮ И ОБЕСПЕЧЕНИЮ | 69 | 1. РАСЧЕТЫ ПО СОЦИАЛЬНОМУ СТРАХОВАНИЮ |
|   |   | 2. РАСЧЕТЫ ПО ПЕНСИОННОМУ ОБЕСПЕЧЕНИЮ |
|   |   | 3. РАСЧЕТЫ ПО ОБЯЗАТЕЛЬНОМУ МЕДИЦИНСКОМУ СТРАХОВАНИЮ |
| РАСЧЕТЫ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕТРУДА | 70 |   |
| РАСЧЕТЫ С ПОДОТЧЕТНЫМИ ЛИЦАМИ | 71 |   |
| ..... | 72 |   |
| РАСЧЕТЫ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ПРОЧИМ ОПЕРАЦИЯМ | 73 | 1. РАСЧЕТЫ ПО ПРЕДОСТАВЛЕННЫМ ЗАЙМАМ |
|   |   | 2. РАСЧЕТЫ ПО ВОЗМЕЩЕНИЮ МАТЕРИАЛЬНОГО УЩЕРБА |
| ..... | 74 |   |
| РАСЧЕТЫ С УЧРЕДИТЕЛЯМИ | 75 | 1. РАСЧЕТЫ ПО ВКЛАДАМ В УСТАВНЫЙ (СКЛАДОЧНЫЙ) КАПИТАЛ |
|   |   | 2. РАСЧЕТЫ ПО ВЫПЛАТЕ ДОХОДОВ |
| РАСЧЕТЫ С РАЗНЫМИ ДЕБИТОРАМИ И КРЕДИТОРАМИ | 76 | 1. РАСЧЕТЫ ПО ИМУЩЕСТВЕННОМУ И ЛИЧНОМУ СТРАХОВАНИЮ |
|   |   | 2. РАСЧЕТЫ ПО ПРЕТЕНЗИЯМ |
|   |   | 3. РАСЧЕТЫ ПО ПРИЧИТАЮЩИМСЯ ДИВИДЕНДАМ И ДРУГИМ ДОХОДАМ |
|   |   | 4. РАСЧЕТЫ ПО ДЕПОНИРОВАННЫМ СУММАМ |
| ..... | 77 |   |
| ..... | 78 |   |
| ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННЫЕ РАСЧЕТЫ | 79 | 1. РАСЧЕТЫ ПО ВЫДЕЛЕННОМУИМУЩЕСТВУ |
|   |   | 2 . РАСЧЕТЫ ПО ТЕКУЩИМОПЕРАЦИЯМ |
|   |   | 3. РАСЧЕТЫ ПО ДОГОВОРУДОВЕРИТЕЛЬНОГО УПРАВЛЕНИЯИМУЩЕСТВОМ |
| **РАЗДЕЛ VII. КАПИТАЛ** |
| УСТАВНЫЙ КАПИТАЛ | 80 |   |
| СОБСТВЕННЫЕ АКЦИИ (ДОЛИ) | 81 |   |
| РЕЗЕРВНЫЙ КАПИТАЛ | 82 |   |
| ДОБАВОЧНЫЙ КАПИТАЛ | 83 |   |
| ЕРАСПРЕДЕЛЕННАЯ ПРИБЫЛЬ (НЕПОКРЫТЫЙ УБЫТОК) | 84 |   |
| ..... | 85 |   |
| ЦЕЛЕВОЕ ФИНАНСИРОВАНИЕ | 86 | ПО ВИДАМ ФИНАНСИРОВАНИЯ |
| ..... | 87 |   |
| ..... | 88 |   |
| ..... | 89 |   |
| **РАЗДЕЛ VIII. ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ** |
| ПРОДАЖИ | 90 | 1. ВЫРУЧКА |
|   |   | 2. СЕБЕСТОИМОСТЬ ПРОДАЖ |
|   |   | 3. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ |
|   |   | 4. АКЦИЗЫ |
|   |   | 5. ПРИБЫЛЬ/УБЫТОК ОТ ПРОДАЖ |
| ПРОЧИЕ ДОХОДЫ И РАСХОДЫ | 91 | 1. ПРОЧИЕ ДОХОДЫ |
|   |   | 2. ПРОЧИЕ РАСХОДЫ |
|   |   | 3. САЛЬДО ПРОЧИХ ДОХОДОВ ИРАСХОДОВ |
| ..... | 92 |   |
| ..... | 93 |   |
| НЕДОСТАЧИ И ПОТЕРИ ОТ ПОРЧИ ЦЕННОСТЕЙ | 94 |   |
| ..... | 95 |   |
| РЕЗЕРВЫ ПРЕДСТОЯЩИХ РАСХОДОВ | 96 | ПО ВИДАМ РЕЗЕРВОВ |
| РАСХОДЫ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ | 97 | ПО ВИДАМ РАСХОДОВ |
| ДОХОДЫ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ | 98 | 1. ДОХОДЫ, ПОЛУЧЕННЫЕ В СЧЕТ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ |
|   |   | 2. БЕЗВОЗМЕЗДНЫЕ ПОСТУПЛЕНИЯ |
|   |   | 3. ПРЕДСТОЯЩИЕ ПОСТУПЛЕНИЯ ЗАДОЛЖЕННОСТИ ПО НЕДОСТАЧАМ, ВЫЯВЛЕННЫМ ЗА ПРОШЛЫЕ ГОДЫ |
|   |   | 4. РАЗНИЦА МЕЖДУ СУММОЙ, ПОДЛЕЖАЩЕЙ ВЗЫСКАНИЮ С ВИНОВНЫХ ЛИЦ, И БАЛАНСОВОЙ СТОИМОСТЬЮ ПО НЕДОСТАЧАМ ЦЕННОСТЕЙ |
| ПРИБЫЛИ И УБЫТКИ | 99 |   |
| **ЗАБАЛАНСОВЫЕ СЧЕТА** |
| АРЕНДОВАННЫЕ ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА | 001 |   |
| ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫЕ ЦЕННОСТИ, ПРИНЯТЫЕ НА ОТВЕТСТВЕННОЕ ХРАНЕНИЕ | 002 |   |
| МАТЕРИАЛЫ ПРИНЯТЫЕ В ПЕРЕРАБОТКУ | 003 |   |
| ТОВАРЫ ПРИНЯТЫЕ НА КОМИССИЮ | 004 |   |
| ОБОРУДОВАНИЕ, ПРИНЯТОЕ ДЛЯ МОНТАЖА | 005 |   |
| БЛАНКИ СТРОГОЙ ОТЧЕТНОСТИ | 006 |   |
| СПИСАННАЯ В УБЫТОК ЗАДОЛЖЕННОСТЬ НЕПЛАТЕЖЕСПОСОБНЫХ ДЕБИТОРОВ | 007 |   |
| ОБЕСПЕЧЕНИЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ И ПЛАТЕЖЕЙ ПОЛУЧЕННЫЕ | 008 |   |
| ОБЕСПЕЧЕНИЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ И ПЛАТЕЖЕЙ ВЫДАННЫЕ | 009 |   |
| ИЗНОС ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ | 010 |   |
| ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА, СДАННЫЕ В АРЕНДУ | 011 |   |