

## САНАТОРИЙ. ПИТАНИЕ НА АУТСОРСИНГЕ: УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Кисилевич Т.И., Каплюченко И.В.

Рассматривается вопрос развития аутсорсинга питания в санаторно-курортных организациях. Практический опыт аудитора санаториев и их аутсорсеров – организаций общественного питания позволяет сделать вывод о недостаточности информации в заключаемых договорах, что приводит к различного рода проблемам в учете и налогообложении как следствии отсутствия надлежащей системы внутреннего контроля у Заказчика и у аутсорсера. Вопросы, поднимаемые в данной статье, позволят шире рассмотреть проблемы, имеющие место при заключении договоров с целью минимизации всевозможных рисков и спорных ситуаций.

**Ключевые слова:** аутсорсинг, санаторно-курортная организация, диетическое питание, общественное питание.

УДК 657.1

Среди санаторно-курортных услуг, включаемых в перечень необходимых услуг, предоставляемых по санаторно-курортной путевке или курсовке, важным лечебным фактором наряду с лечением является диетическое питание [1].

Большинство здравниц, как показывает практика, имеют необходимую современную базу, квалифицированный персонал, в том числе диетологов, сложившиеся традиции в области услуг общественного питания. Некоторые санаторно-курортные учреждения для организации питания отдыхающих используют внешних исполнителей, реструктуризируя свой бизнес его дроблением, то есть применяя аутсорсинг (с англ. – outsourcing). В его основе лежит следующий принцип: не все функции, которые выполняет компания, она должна выполнять самостоятельно. В условиях посткризисного развития экономики организации сталкиваются с беспрецедентным давлением со стороны рынка. Выживают и добиваются успеха те, кто ведет свой бизнес наиболее эффективным способом, снижая операционные расходы при одновременном сохранении высокого качества товаров и услуг.

По своей экономической сути аутсорсинг – инструмент управления, позволяющий более эффективно распределить внутренние и внешние ресурсы и средства компании для достижения ее целей и задач в условиях динамической неопределенности или в обобщенном определении, способ организации бизнеса, предусматривающий передачу сторонней компании бизнес-функций, которые раньше велись в рамках компании-заказчика. Сегодня в России наиболее часто аутсорсингу подлежат информационные технологии, ведение бухгалтерии организации или сдача финансовой и налоговой отчетности, административная поддержка, обслуживание корпоративной собственности, организация питания сотрудников, уборки офиса, служба безопасности и некоторые другие [2]. В последнее десятилетие получает распространение, например, аутсорсинг питания в санаторно-курортных учреждениях, независимо от их формы собственности. Перевод питания сотрудников организаций на аутсорсинг распространен в мировой практике. Расчеты специалистов показывают, что при переводе питания на аутсорсинг средняя экономия составляет около 10 % от стоимости функции.

На сегодняшний день в России доля компаний, передающих на аутсорсинг вопросы организации питания, одна из самых низких в мире – около 30 %, для США этот показатель – 97 %. Анализ организации вопросов питания в санаторно-курортных учреждениях Краснодарского края показал следующее. Из ответов опрошенных 65 руководителей санаториев (респонденты отвечали не на все вопросы), в том числе 26 санаториев – бюджетные учреждения, можно сделать вывод о том, что аутсорсинг питания еще не завоевал санаторно-курортный бизнес – табл. 1.

## Результаты анкетирования руководителей здравниц Краснодарского края

№ № п/п	Вопросы анкеты	Результаты анкетирования, чел.			
		Да	Нет	Не дали ответа	Примечание
11.	Положительно ли Вы относитесь к аутсорсингу питания	24	19	22	22 руководителя не рассматривали аутсорсинг применительно к питанию
22.	Передали бы Вы питание стороннему специалисту при отсутствии внешних запретов и ограничений (собственника и т.п.)	16	21	28	Вопросы аутсорсинга в компетенции собственника, поэтому 28 респондентов затруднились ответить
33.	Преследует ли аутсорсинг питания дополнительную прибыль для санатория	23	40	2	Прибыль может быть снижена в результате того, что при аутсорсинге санаторий лишится возможности проведения различных мероприятий.
44.	Избавит ли аутсорсинг питания санаторий от проблем, связанных с общественным питанием и каких	28	27	10	10 из опрошенных считают, что проблемы питания всегда имеют место, о чем свидетельствует проводимый в их санаториях анонимный опрос
55.	Питание является лечебным фактором и должно быть под контролем санатория или аутсорсера	43	21	1	Диетический фактор питания утрачивает свое значение в лечении, отдыхающие не придерживаются диеты
66.	Достаточный ли выбор аутсорсеров на рынке общественного питания	4	58	3	3 руководителя считают, что аутсорсер должен иметь опыт работы не просто на рынке общественного питания, а именно в санатории
77.	Необходимо ли сохранять диету отдыхающему	32	21	13	13 респондентов считают, что отдыхающие не соблюдают назначенную диету
88.	Положительно ли Вы относитесь к организации «шведской линии» всего питания в санатории	30	6	29	Питание по шведской линии может быть только при общей диете. Рекомендованная отдыхающему диета не соблюдается им самим
89.	Отдыхающего интересует тот факт, что организует питание не санаторий	2	60	3	Все претензии отдыхающий предъявляет к администрации санатория, т.к. путевку приобретает у санатория

Сразу отметим, что сторонников возможной передачи питания на аутсорсинг учреждением здравоохранения, каким является санаторий, сторонней организации, как и противников, достаточно много. В соответствии с Общероссийским классификатором видов экономической деятельности, введенным в действие постановлением Госстандарта России

от 06.11.01 №454-ст, деятельность санаторно-курортных учреждений относится к здравоохранению, самостоятельному виду экономической деятельности, код 85.11.2 «Деятельность санаторно-курортных учреждений». Поэтому при рассмотрении санаторно-курортной организации как учреждения здравоохранения выделяют диетическое питание – один из наиболее значимых лечебных факторов в укреплении здоровья отдыхающих и профилактике некоторых заболеваний органов пищеварения.

Каждый специалист в области курортологии и системы питания может привести множество аргументов «за» и «против» организации передачи питания на аутсорсинг, введением «шведских линий» для всего питания, отмены диетических блюд, как и диет вообще и т.п. Окончательное решение всегда принимает руководство в каждом конкретном случае. Поэтому в статье мы рассмотрим некоторые риски и типичные ошибки при аутсорсинге питания, приводящие к ослаблению внутривладельческого контроля над хозяйственными процессами, с целью их исправления и дальнейшего недопущения впредь санаторно-курортными организациями и компаниями-аутсорсерами.

Как показывает практика аудиторских проверок, кроме аутсорсинга, имеют место договоры совместной деятельности или договоры простого товарищества, позволяющие объединять средства и усилия сторон – санаторно-курортной организации и организации общественного питания – для достижения конечной цели: организации качественного питания больных и отдыхающих. Договор простого товарищества не предусматривает создания нового юридического лица, но позволяет контролировать не только вклады сторон, но и всю хозяйственную деятельность, относящуюся к предмету договора. Санаторий по такому договору может контролировать стоимость закупок, качество питания, уровень зарплаты персонала, состав издержек и т.п. Бухгалтерский учет простого товарищества по доверенности ведет один из участников проекта на основании выданной ему доверенности.

При передаче функции питания на аутсорсинг заключается совершенно иной вид договора. Если договор простого товарищества (совместной деятельности) предусмотрен Гражданским Кодексом РФ (гл. 55 «Простое товарищество»), то термин «аутсорсинг» в российском законодательстве отсутствует. На практике применяются положения ст. 421 ГК РФ, согласно которой граждане и юридические лица свободны в заключении договора. При этом стороны могут заключить как предусмотренный, так и не предусмотренный законом или иными правовыми актами договор, а также договор, в котором содержатся элементы различных договоров, предусмотренных законом или иными правовыми актами – смешанный договор. В то же время свобода договора, предусмотренная данными нормами ГК РФ, не означает право сторон предусматривать в договоре то, что не соответствует действительному экономическому смыслу договора. В договоре должны отражаться реально существующие отношения между сторонами сделки.

К отношениям сторон по смешанному договору применяются в соответствующих частях правила о договорах, элементы которых содержатся в смешанном договоре, если иное не вытекает из соглашения сторон или существа смешанного договора. Вариант возможного договора является договор возмездного оказания услуг, регулируемый гл.39 ГК РФ. По договору возмездного оказания услуг исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), а заказчик – оплатить эти услуги – ст.779 ГК РФ.

На практике применяются и близкие к аутсорсингу технологии, например, аутстаффинг – перевод сотрудников организации в другую компанию, предоставляющую аналогичные услуги для первой. Применительно к санаторно-курортным организациям можно говорить об аутсорсинге и аренде персонала де-факто. Юридически же сотрудники санатория увольняются и принимаются по трудовым договорам в компанию-аутсорсер. Однако имеет место практика сокращения штата сотрудников и аппарата общественного питания при отказе аутсорсера в приеме их на работу.

Для такой услуги как общественное питание сложность заключается в том, что за конечный результат – качество питания – отвечает перед потребителями услуги (отдыхающими) не аутсорсер, предоставляющий услугу, а санаторно-курортная организация [3]. Отдыхающий, приобретая санаторно-курортную путевку или курсовку, оплачивает весь перечень услуг санаторию и не располагает информацией о том, что фактически услугу по диетическому питанию предоставляет ему не санаторий, а другое лицо, а санаторий уже производит расчеты с аутсорсером.

По нашему мнению, при предоставлении услуги «диетическое питание», являющейся обязательной составляющей услуги учреждения здравоохранения, более правильно говорить о смешении аутсорсинга и субконтрактинга. При аутсорсинге санаторий – Заказчик – полностью поручает аутсорсеру ведение проекта и контролирует только конечный результат, при субконтрактинге компания-заказчик не только получает результат, но и управляет услугами исполнителя. Таким образом, при аутсорсинге риски проекта несет только аутсорсер, при субконтрактинге – исполнитель и заказчик совместно. Врач-диетолог, диет-сестра, как правило, являются штатными сотрудниками санатория; при первичной беседе с лечащим врачом и врачом-диетологом отдыхающий получает назначение в виде номера диеты, с учетом которого и будет составляться меню. Врач-диетолог снимает пробу в столовой, может менять назначения и т.п., т.е. контролирует процесс питания отдыхающего в течение всего срока его пребывания в санатории. Таким образом, внешний контролер – санаторий в лице врача диетолога и заместителя по медицинской части – является по сути контролером внутренних процессов организации-аутсорсера.

В экономической литературе выделяют следующие **способы приобретения услуг аутсорсинга**:

- дискретный аутсорсинг: заказчик привлекает поставщика для выполнения разовых услуг в рамках проекта и не использует данного поставщика по завершении работ;

- собственно аутсорсинг: заказчик передает непрофильные бизнес-процессы сторонней компании, а сам сосредотачивается на основной деятельности. Этот способ в настоящее время значительно расширен. Сегодня на аутсорсинг передают не только обслуживающие, но и профильные функции компании. Этот способ организации бизнеса называется также «аутсорсинг по технологическим пределам» или «производственный аутсорсинг» [5].

Основное отличие этих способов организации бизнеса состоит в объеме передаваемых бизнес-функций. Дискретный аутсорсинг состоит фактически в разовой работе, собственно аутсорсинг заключается в более длительном сотрудничестве.

Среди **видов аутсорсинга** можно выделить следующие:

- функциональный аутсорсинг: передача на внешнее обслуживание управленческих функций компании-заказчика;

- операционный аутсорсинг: передача на внешнее обслуживание производственных функций компании-заказчика;

- ресурсный аутсорсинг: приобретение внешних ресурсов взамен внутренних [5].

**В зависимости от объема функций**, которые компания-заказчик передает внешнему исполнителю, каждый из перечисленных видов аутсорсинга можно квалифицировать как:

- максимальный или полный аутсорсинг: заключение договора, при котором активы, относящиеся к основной деятельности компании, передаются поставщику услуг аутсорсинга на период действия договора аутсорсинга;

- частичный или выборочный аутсорсинг: значительная часть бизнес-процессов остается в ведении компании заказчика;

- совместный аутсорсинг: стороны договора аутсорсинга являются партнерами. В последнее время этот термин наиболее часто употребляется для описания субдоговоров, которые предполагают наличие нескольких поставщиков услуг;

- промежуточный аутсорсинг: компания-заказчик, имеющая достаточное количество своих специалистов с высокой квалификацией, передает управление своими подразделениями сторонней организации;

- трансформационный аутсорсинг: компания-заказчик приглашает поставщика услуг, который полностью реорганизует работу подразделения, разрабатывает новые системы и создает базу знаний и навыков, которую затем передает клиенту;

- аутсорсинг совместных предприятий: компанией-заказчиком и аутсорсером создается новая компания с целью использования ее деловых возможностей. Персонал и активы компании-заказчика в этом случае переводятся не поставщику услуг аутсорсинга, а в совместное предприятие. Целью ведения бизнеса, таким образом, является возможность не только повышения качества услуг переведенного подразделения, но и разработка новых товаров и услуг, которые впоследствии могут быть реализованы третьей стороне. Прибыль в этом случае будет поделена между поставщиком и заказчиком услуг;

- доля в акционерном капитале партнера. Таким способом стороны договора аутсорсинга могут обеспечить безопасность при реализации услуг;

- производственный аутсорсинг: компания – производитель продукции – передает отдельный процесс по изготовлению промежуточного продукта внешнему производителю. Варианты сотрудничества в этом случае могут быть следующие:

а) аутсорсеры предоставляют сырье и технологию, а компания-заказчик, в свою очередь, обеспечивает оборудование и рабочую силу;

б) партнеры заказывают компании продукцию. Компания, используя свою технологию, сырье и рабочую силу, производит продукт под чужой торговой маркой. Производственный аутсорсинг позволяет компаниям максимально оптимизировать производственные процессы и диверсифицировать выпускаемую продукцию;

в) аутсорсинг бизнес-процессов. Компания-заказчик передает аутсорсеру отдельные бизнес-процессы, которые не являются для компании основными;

г) оффшорный или географический аутсорсинг. Часть бизнеса передается на продолжительный срок сторонней компании, географически расположенной в зоне с такими экономическими условиями, в которых доступны более дешевые ресурсы.

Рассмотрим преимущества и недостатки передачи санаторием питания на аутсорсинг. **Стратегические преимущества** санаторного питания на аутсорсинге заключаются в следующем.

1. Возможность сосредоточения ресурсов и внимания на совершенствовании медицинской базы в соответствии с профилем санатория, развивать курортно-досуговые услуги.

2. Увеличение инвестиций в медицинские проекты, расширение диагностической базы и расширение количества лечебных процедур на одного отдыхающего.

3. Обеспечение доступа специализированной на общественном питании аутсорсинговой организацией к лучшим стандартам ведения бизнеса, повышение качество бизнес-процессов при одновременном снижении затрат.

4. Незначительная зависимость финансового результата при передаче хозяйственной деятельности санатория на аутсорсинг от снижения уровня загрузки коечной емкости.

5. Более гибкая реакция аутсорсера на возможные изменения требований как со стороны отдыхающих, так и руководства санатория.

6. Возможность аутсорсинговой компании как компетентного партнера стать эталоном эффективности для внутренних подразделений и служб санатория.

**Тактические преимущества аутсорсинга** могут заключаться в следующем.

1. Сокращение накладных расходов санатория, приходящихся на помещения столовой, буфетов и баров, высвобождение численности АУП и т.п.

2. Сокращение расходов на обучение, повышение квалификации, подбор персонала и т.п. Эти функции должен брать на себя аутсорсер.

3. Все изменения в законодательстве относительно услуг общественного питания отслеживает и соблюдает аутсорсер, в связи с чем сокращаются расходы на различного рода налоговые, бухгалтерские и юридические консультации.

4. Аутсорсер несет профессиональную ответственность за оказание услуг в соответствии с договором.

Одним из преимуществ аутсорсинга питания в санаторно-курортной организации может являться необходимость соблюдения соответствующих санитарных правил, норм и гигиенических требований для предприятий общественного питания, ГОСТов, правил оказания услуг общественного питания, а также сведения к минимуму риска ущерба здоровью как отдельных отдыхающих, так и в случае массового отравления.

В соответствии с Федеральным законом «О санитарно-эпидемиологическом благополучии населения» от 30.03.99 №52-ФЗ (ст. 55) за нарушение санитарного законодательства предусмотрена дисциплинарная, административная и уголовная ответственность. Заключая договор на предоставление услуг по организации питания отдыхающих и больных, администрации санатория необходимо иметь в виду тот факт, что, независимо от условий договора, в случае нарушения санитарных правил, норм и т.д. для предприятий общественного питания, все претензии со стороны отдыхающих, больных и иных посетителей точек общественного питания будут предъявляться к администрации санатория. При реализации санаторно-курортных путевок, курсовок, оформленных бланками строгой отчетности, санаторий подтверждает, что санаторно-курортные услуги будут предоставлены им качественно и в сроки. На бланке путевки, как правило,

размещается информация о санаторном лечении, диетическом питании, курортно-досуговом обслуживании, то есть отдыхающий приобретает путевку санатория (непосредственно сам, через турагента, получает ее по социальной линии и т.д.) со всеми услугами [3]. Соответственно и претензии по качеству питания будут предъявлены им к санаторию.

Планируя сокращение накладных расходов на перспективу действия договора, необходимо выполнить расчеты по фонду оплаты труда и отчислениям на социальные нужды сотрудников, которые будут подлежать сокращению, а также выполнить все необходимые процедуры по изменениям штатного расписания. К минусам при передаче питания на аутсорсинг санаторно-курортной организации, по нашему мнению, можно отнести следующее:

- увеличение расходов на систему контроля предоставления аутсорсером услуг по качеству и количеству;
- необходимость адаптации к работе с аутсорсером;
- потери доходов от предоставления услуги по питанию корпоративным клиентам;
- потери от недоиспользованного инвентаря, посуды, прочих приборов, хозяйственных принадлежностей, которые не пришли в негодность по сроку их службы, но их стоимость уже отнесена в расходы санатория. Как показывает практика, аутсорсер отказывается от приобретения такого инвентаря;
- расходы на доленое участие в приобретении нового столового и технологического оборудования, если оно не соответствует требованиям, предъявляемым аутсорсером;
- отсутствие опыта или нежелание аутсорсера готовить диетические блюда и в связи с этим утрата санаторием фактора лечебного питания.

Необходимо отметить, что практически никакой оптимизации налоговой нагрузки у санаторно-курортной организации при аутсорсинге не происходит.

С введением специальных режимов налогообложения, а именно упрощенной системы налогообложения, системы единого налога на вмененный доход при оказании услуг общественного питания на площади не более 150 м<sup>2</sup>, многие организации, в том числе и санаторно-курортные, оптимизируя свои расходы, начали активно создавать новые структуры как юридические лица, применяющие специальные налоговые режимы. Смысл оптимизации налогообложения прост: организации, применяющие упрощенную систему налогообложения или систему ЕНВД до 01.01.2011 года уплачивали только 14 % от фонда оплаты труда в Пенсионный фонд РФ, а ставка налога на дивиденды учредителей – физических лиц – составляла 9 %. С 01.01.2011 г. ставки социальных отчислений единые, специальные режимы налогообложения приравнены к общему режиму налогообложения в части отчислений от фонда оплаты труда.

Администрации санатория необходимо проанализировать проект договора на предоставление услуг по организации питания перед его заключением.

Для принятия решения о целесообразности и необходимости применения аутсорсинга, следует выполнить следующие этапы.

**1 этап.** Выявить причины перехода на использование аутсорсинга в существующих на настоящий момент финансово-экономических условиях деятельности санаторно-курортной организации (Заказчика).

Заказчику целесообразно провести встречи с руководством других санаторно-курортных организаций, имеющих опыт работы с аутсорсерами. Необходимо четко сформулировать цель привлечения аутсорсера, например, повышение привлекательности санатория за счет более качественного питания и более высокой культуры обслуживания, внедрения новых технологий, требующих значительных инвестиций; улучшение качества питания не только в столовой, но и в других местах общественного питания Заказчика; желание снизить риски ответственности, присущие общественному питанию; сокращение расходов на фонд оплаты труда персонала и связанных с ним отчислений в социальные фонды; необходимость замены технологического и прочего пищевого оборудования, что на данном этапе не представляется возможным, а аутсорсинг принесет дополнительную прибыль; проведение эксперимента Заказчиком; отсутствие опытного и квалифицированного персонала, невозможность привлечь специалистов из-за недостаточно высоких оплат труда или другие причины.

**2 этап.** Оценить эффективность работы собственной столовой, баров и других бизнес-единиц, планируемых к передаче на аутсорсинг.

Просчитать доходы по питанию отдыхающих и больных, исходя из стоимости питания одного койко-дня. При этом важно учесть, что статья «питание», как показывает аудиторский опыт и изучение системы планирования в санаторно-курортных организациях, при калькулировании рассматривается многими как одноэлементная, в которую включен только сырьевой набор. Поэтому необходимо учесть все прочие расходы, связанные с питанием одного отдыхающего, в том числе накладные, рентабельность и возможные налоги. Если столовая и прочие точки общественного питания Заказчика, передаваемые аутсорсеру, осуществляют деятельность в режиме единого налога на вмененный доход, то целесообразно сопоставить доходы и расходы при передаче помещений аутсорсеру.

При этом необходимо четко разграничивать договор на сдачу помещения в аренду и договор на предоставление услуг по организации общественного питания.

Следует отметить, что расчет финансового результата деятельности точек общественного питания на практике часто не выдерживает никакой критики, так как многие расходы, которые можно считать прямыми, распределяются в бухгалтерском учете, как и в налоговом, пропорционально объему продаж.

Заказчику необходимо с самого начала сориентироваться: все ли точки общественного питания будут переданы аутсорсеру. Могут быть варианты сдачи некоторых помещений в аренду или самостоятельной эксплуатации Заказчиком, например, некоторых баров и кафе, посещение которых не предусмотрено при калькулировании путевки. Такие места общественного питания могут приносить санаторно-курортной организации дополнительную прибыль: или как объект, сданный в аренду, или как отдельное структурное подразделение. Последний вариант, по нашему мнению, является трудоемким, так как Заказчик по-прежнему будет нести риски, связанные с деятельностью точек общественного питания, о которых мы говорили выше, все расходы по сертификации и прочие затраты.

**3 этап.** Проанализировать предложения аутсорсеров по стоимости питания одного человека, стоимости «сухих пайков», выдаваемых отдыхающим при определенных условиях, предлагаемую аутсорсером систему контроля количества и качества питающихся.

Правила санатория (Положение), предусматривают возможность в исключительных случаях, перечень которых приводится в Правилах, выдачи отдыхающему так называемого «сухого пайка» по калорийности, стоимости и прочим характеристикам соответствующего стоимости разового питания. Практика показывает, что при длительных экскурсиях, маршрутах выходного дня при соответствующем разрешении врача отдыхающие с удовольствием пользуются такой заменой стационарного питания. В приложении к договору, во избежание разногласий между Заказчиком и аутсорсером, предусматривается порядок передачи и фиксации информации о дате и количестве снимаемых с питания отдыхающих, формы первичных бухгалтерских документов, подтверждающих хозяйственную операцию.

В целях организации действенной системы контроля над количественной составляющей процесса питания целесообразно, по-нашему мнению, согласовать с аутсорсером следующие вопросы:

- 1) ассортиментный перечень блюд и кулинарных изделий;
- 2) номера диет по профильным для лечения в санатории заболеваниям с учетом калорийности блюд;
- 3) способ заказа (выбора) меню отдыхающими, если не предусмотрена «шведская линия»;
- 4) «комплимент» отдыхающему в день рождения, например, конфеты, торт или пирог с доставкой в палату (номер) и т.п.;
- 5) расчеты за бой посуды;
- 6) расчеты за стирку столового белья;
- 7) возможность предоставления отдыхающему по его желанию вариантов заказного (индивидуального) питания;
- 8) график документооборота;
- 9) прочие вопросы.

Особое внимание необходимо обратить на калькулирование питания в стоимости детских путевок, для которых предусматривается льготная система ценообразования. На детские путевки санаторием обычно предоставляются скидки до 50 % стоимости путевки за счет меньшего набора медицинских услуг, курортно-досуговых мероприятий и питания. При планировании стоимости питания на один койко-день детской путевки целесообразно планировать не 50 % стоимости расходов на питание от путевки взрослого человека, а учитывая возраст детей, осуществлять оперативное планирование, так как стоимость питания детей значительно зависит от их возраста.

В практике санаториев, работающих с аутсорсерами, применяется положительно зарекомендовавшая себя система постоянного анкетирования, вопросы которого связаны с качеством питания и сервисом. Результаты анкетирования анализируются совместно, что позволяет повышать качество питания и избегать различного рода жалобы со стороны отдыхающих.

Отдельным вопросом, требующим комплексного подхода к его обсуждению, является вопрос целесообразности включения алкогольных напитков и пива в ассортиментный перечень аутсорсера. Практический опыт в качестве аудитора позволяет сделать вывод об отсутствии необходимости включения подобного рода напитков в стоимость питания, что особенно часто присутствует при системе питания «шведская линия». При аудите одной из санаторно-курортных организаций выполненные расчеты показали, что на одного поставленного на питание отдыхающего, за исключением детей, на один летний месяц потребление столового вина составило 0,5 литра и 0,6 литра пива в день. В этом вопросе точку должны поставить, по-нашему мнению, врачи-диетологи и главные врачи (заместители директора по медицинским вопросам) санаториев.

Спорным вопросом, требующим детального рассмотрения необходимости и возможности включения отдельным пунктом в договор, является вопрос организации питания сотрудников санатория, так называемой рабочей столовой. Многие организации, не только санаторно-курортные, организуют для своих сотрудников горячее питание: в рамках социального пакета с частичной оплатой или без погашения стоимости питания. Поэтому санаторно-курортной организации важно учесть в договоре с аутсорсером принятый порядок предоставления питания своим сотрудникам. Необходимо помнить, что для целей налогообложения бесплатное питание или та часть его стоимости, которую сотрудник не оплачивает, подлежит налогообложению налогом на доходы физических лиц в соответствии гл.23 НК РФ.

Кроме того, оплата питания работников подлежит обложению страховыми взносами в общеустановленном порядке в соответствии с Законом «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования» №212-ФЗ от 24 июля 2009 года. Этот вывод Минздравсоцразвития России в Письме от 05.08.2010 № 2519-19 обусловлен тем, что в ст. 9 Закона № 212-ФЗ, устанавливающей перечень сумм, не подлежащих обложению страховыми взносами, оплата стоимости питания работников не поименована. Учитывая норму ч. 1 ст. 7 Закона № 212-ФЗ, к объекту обложения страховыми взносами относятся все выплаты в пользу работников, произведенные в рамках трудовых правоотношений, в т.ч. предусмотренные коллективным договором, независимо от наличия или отсутствия соответствующих положений в трудовом, коллективном договорах или соглашении (за исключением выплат, указанных в ст. 9 Закона № 212-ФЗ). С 01.01.2011 оплата стоимости питания работников также облагается страховыми взносами на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Можно рекомендовать санаторно-курортной организации договором предусмотреть скидку на стоимость питания сотрудников. Сторонам необходимо также предусмотреть график документооборота и порядок контроля количества питающихся. Также рекомендуем предусмотреть составление следующих документов:

- согласованное сторонами меню для рабочей столовой;
- согласованное минимальное и дополнительное количество питающихся;
- время посещения столовой (буфета и т.п.) сотрудниками санатория;
- списки питающихся по количеству, которые уточняются ежедневно на следующий день или на текущий до согласованного времени;



- выдача именных талонов на питание с отрывной частью, являющихся бланком строгой отчетности;

- форма акта сверки (ежедекадная или ежемесячная) количества питающихся сотрудников с приложением отрывных талонов или списка.

**4 этап.** Сопоставить расходы Заказчика при действующей системе налогообложения у аутсорсера и последствия смены им режима налогообложения, если это не предусмотрено проектом договора.

В связи с тем, что санаторно-курортная организация по основному виду деятельности – санаторно-курортному лечению – не является налогоплательщиком налога на добавленную стоимость в соответствии с п.п.18 п.3 ст.149 «Операции, не подлежащие налогообложению (освобожденные от налогообложения)» НК РФ, следует проанализировать, какой вариант системы налогообложения является наиболее оптимальным для аутсорсера. Увеличение стоимости услуги питания для Заказчика на 18 % может неблагоприятно сказаться на его финансовом результате. Имеют место случаи, когда в течение года аутсорсер сообщает о смене им налогового режима, например, о переходе с упрощенной системы налогообложения на общий режим налогообложения по критериям возросшей выручки. Такие случаи возможных изменений также следует предусмотреть договором и согласовать процент изменения цены.

**5 этап.** Оценить перспективы использования аутсорсинга.

Привлечение аутсорсера на один сезон с последующим отказом от него может создать трудности при возврате Заказчика к собственно предоставляемым услугам общественного питания. С другой стороны, заключение договора на длительные сроки с выплатой компенсаций за досрочное расторжение по вине или инициативе Заказчика может принести финансовые риски. Оптимальным является соблюдение интересов всех участников процесса при заключении договора на срок один год с возможной пролонгацией и предельным уровнем индексации цен, учитывающим рост стоимости продовольственного набора.

**6 этап.** Провести, по возможности, анализ представленных аутсорсерами договоров на предмет не только стоимости, но и на предмет принимаемых обязательств, ассортиментного перечня, проведения бракеража готовой продукции, предоставления оперативной информации по количеству и качеству питающихся, возможности внепланового контроля над выходом блюд и их качеством и т.д.

**7 этап.** Принять окончательное решение на основании выводов и анализа информации, полученной в процессе реализации 1–6 этапов.

Таким образом, в некоторых санаторно-курортных организациях и учреждениях Краснодарского края аутсорсинг успешно развивается, освобождая санаторий от ряда вопросов, связанных с общественным питанием, с другой стороны, повышая качество обслуживания отдыхающих и больных. Необходимо подчеркнуть, что для санаторно-курортной организации, передача питания на аутсорсинг должна, по нашему мнению, решать еще и другие важные задачи: сохранение диетической направленности питания как лечебного фактора и получение прибыли санаторно-курортной организацией как коммерческой структуры по договору с аутсорсером.

#### **Примечания:**

1. Кисилевич Т.И., Шарыпова О.И. Бухгалтерский учет в санаторно-курортных организациях: Учеб. пособие. М.: Финансы и статистика, 2005. 416 с.

2. Боляев С. Аутсорсинг: эффективность применения / Финансовая газета. 2009. № 45; Вербин Ю.И. Использование аутсорсинга в международном бизнесе // Вестник СГУТиКД. 2007. № 1–2. С. 121–124.

3. Зубцов Р.Н. Бухгалтерский учет операций по нестандартным формам обслуживания в общественном питании Бухгалтерский учет и налоги в торговле и общественном питании, 2008. № 2; Петрова С.В. Перспективы развития города Сочи как крупного туристского центра // Былые годы. Черноморский исторический журнал. 2007. № 4. С. 3–6.

4. Кисилевич Т.И. Питание в санаторно-курортных организациях: учет и налогообложение. М.: Финансы и статистика, 2010. 152 с.

5. Сафарова Е. Дробление бизнеса: аутсорсинг / Клуб главных бухгалтеров. 2010. № 8.

**Сведения об авторе:**

Кисилевич Татьяна Ивановна,  
д-р экон. наук, профессор Сочинского  
государственного университета (г. Сочи).

E-mail: [audit@iai-audit.ru](mailto:audit@iai-audit.ru)

Каплюченко Ирина Валерьевна,  
старший преподаватель Сочинского  
государственного университета (г. Сочи).

RESORT. OUTSOURCING CATERING: ACCOUNTING AND TAXATION

KISILEVICH T.I., KAPLYCHENKO I.V.

Resorts' outsourcing catering undergoes progress. Resorts auditors and outsourcers – catering organizations practical knowledge allows to conclude that information, contained in contracts is insufficient and it leads to different problems in accounting and taxation and as a result to the lack of proper internal control both at the Client and outsourcer. Problems, touched upon in this article help to consider the problems, arising at contract conclusion more thoroughly in order to minimize the possible risks and disputes.

**Keywords:** outsourcing, resort, clinical nutrition, catering.

UDC 657.1