

## ЕКОНОМІКА ПІДПРИЄМСТВА ТА УПРАВЛІННЯ ВИРОБНИЦТВОМ

Ірина ГАВРИШКІВ

### ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАННЯ ГРУПУВАННЯ І ФОРМУВАННЯ ОБ'ЄКТІВ ОБЛІКУ ВИТРАТ У САНАТОРНО-КУРОРТНІЙ ГАЛУЗІ ЕКОНОМІКИ

*Розглянуто особливості визнання, групування і формування об'єктів обліку витрат в санаторно-курортній сфері. Розроблено номенклатуру витрат за економічними елементами та статтями калькуляції до кожного класу об'єктів обліку витрат з урахуванням специфіки галузі у формуванні центрів витрат, місць виникнення і центрів відповідальності.*

В ринкових умовах господарювання для ефективного управління підприємствами санаторно-курортного комплексу необхідно мати точну та оперативну інформацію про витрати на здійснення тих чи інших видів діяльності. Адже на основі даних про розмір та види понесених витрат працівники управлінського апарату отримують інформацію про стан використання ресурсів, формування собівартості санаторно-курортного продукту, що, в свою чергу, дає можливість здійснювати контроль за кількісними та якісними показниками, встановлюючи критерії ефективності діяльності, регулювати процес надання як основних оздоровчо-лікувальних послуг, так і низки допоміжних та обслуговуючих, а також приймати своєчасні управлінські рішення. Зазначене визначає *актуальність проблеми*, обраної нами предметом дослідження.

*Метою дослідження* є обґрунтування вибору об'єктів обліку витрат та визначення собівартості санаторно-курортних послуг (продуктів), а також формування оптимального складу витрат (за елементами та статтями) в розрізі визначених класів об'єктів.

Проблеми теорії і методології бухгалтерського обліку і контролю в санаторно-курортній галузі економіки є найменш розробленими. *Дослідження останніх публікацій* з цих питань [4], [5], [6], [7], [8], зокрема стосовно групування об'єктів обліку витрат, за якими мало б проводитися аналогічне групування самих витрат в розрізі економічних елементів і статей витрат, місць виникнення та центрів відповідальності, свідчить, що вони практично не розкриті, а відтак, не реалізуються на практиці і потребують подальшого вивчення.

На багатьох обстежуваних нами підприємствах санаторно-курортних комплексів облік затрат залишається традиційним і передбачає накопичення витрат по процесу постачання, виробництва, реалізації тощо. Тобто, облік витрат ведеться за одним чи двома об'єктами санаторію, як правило "котловим" методом. Зрозуміло, що така система обліку і контролю не відповідає вимогам і не може забезпечити вищий управлінський персонал санаторію своєчасною і об'єктивною інформацією.

Організація обліку витрат насамперед передбачає певне групування витрат підприємства, яке залежить від того, що є об'єктом обліку витрат. Як зазначає О. В. Олійник, "необґрунтований вибір об'єкта обліку витрат та порушення загальноприйнятих принципів розробки їх номенклатури призводять до викривлення даних про фактичну собівартість виробів та знеособлення витрат по відношенню до видів продукції" [7; 117]. Згідно з П(С)БО 16 "Витрати" – об'єктом обліку витрат необхідно вважати продукцію, роботи, послуги або вид діяльності, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом та виконанням робіт витрат. Проте в сучасній економічній літературі немає єдиного підходу до визначення поняття об'єкту обліку витрат [4; 274, 290].

Є чимало чинників, які впливають на вибір об'єктів обліку витрат: особливості технології виробництва, структура управління підприємством, технічні параметри продукції, тип організації виробництва, ступінь розвитку внутрішніх господарських відносин. Це обумовило ситуацію, при якій, об'єктами обліку витрат можуть бути певні види витрат або центри відповідальності, чи найчастіше – виробниці, групи виробів, виконані роботи, надані послуги, процеси, фази, а навіть стадії технологічних процесів, окремі операції, виробництва, структурні підрозділи тощо.

Враховуючи особливості санаторно-курортної галузі, зокрема структуру послуг, види витрат, зв'язок витрат з якістю санаторно-курортних послуг та потреби інформаційного забезпечення управлінського персоналу доцільно, на нашу думку, об'єднати об'єкти обліку витрат санаторію в два класи, залежно від цілі отримання інформації: клас А – "об'єкти контролю і регулювання витрат" та клас В – "об'єкти обліку витрат за видами послуг, для розрахунку їх собівартості".

Перший клас об'єктів обліку витрат пов'язаний з необхідністю контролю і регулювання витрат за кожним об'єктом даного класу, з метою перспективного планування фінансової діяльності санаторію. До цього класу відносять такі об'єкти обліку витрат: центри витрат, місця виникнення та центри відповідальності за витрати. Варто зазначити, що задані об'єкти класу А знаходяться у безпосередньому зв'язку з структурними підрозділами, дільницями санаторію. Крім того, такі об'єкти обліку, як центри витрат та місця виникнення, є водночас об'єктами аналітичного обліку витрат, зокрема обліку витрат за економічними елементами. Взаємозв'язок та взаємообумовленість об'єктів обліку витрат та об'єктів аналітичного обліку витрат дає можливість виявити резерви виробництва: винуватців перевитрат, шляхи економії і зниження витрат. Підсумовуючи вищевикладене, пропонуємо наступну схему групування об'єктів обліку витрат у середині об'єктів-центрів та об'єктів-місць виникнення витрат, узалежнених від конкретних структурних підрозділів санаторію (рис. 1).

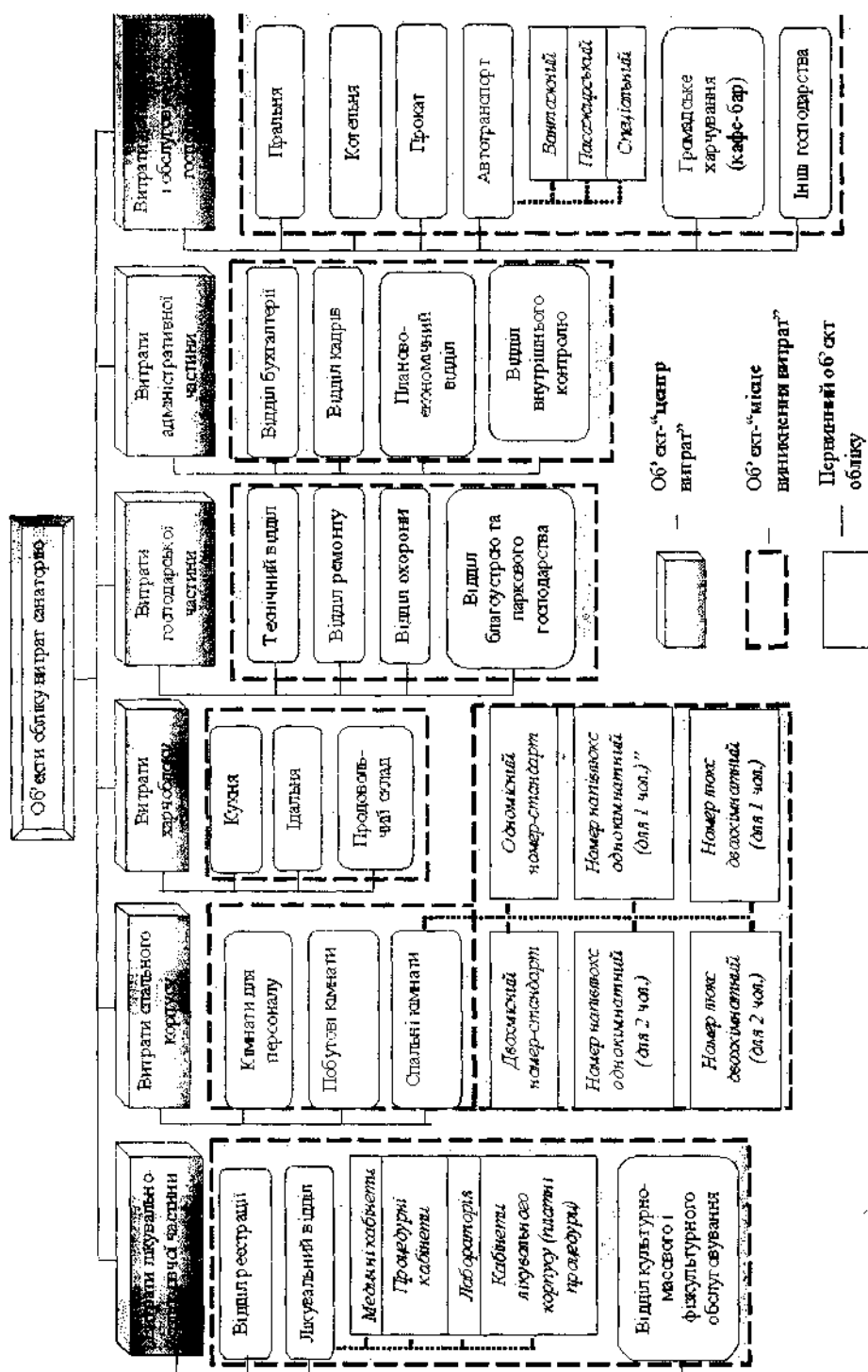
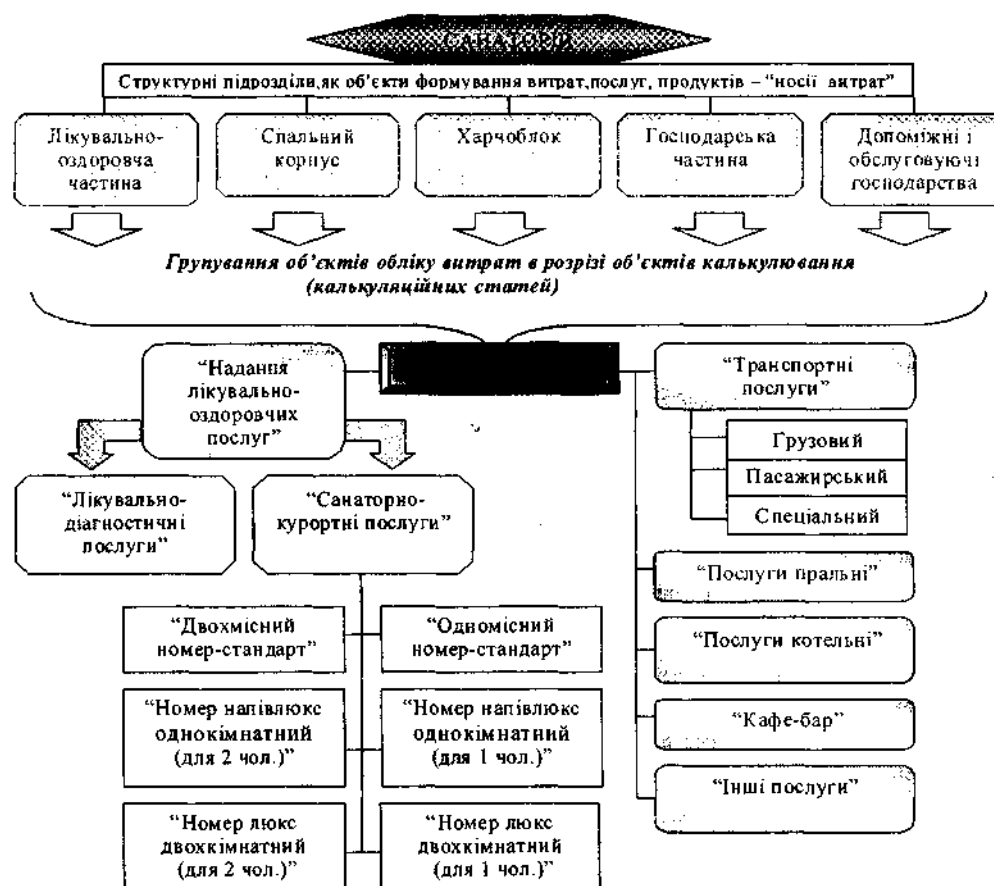


Рис. 1. Формування об'єктів обліку витрат санаторію класу А - "об'єкти контролю і регулювання витрат"

Виділення другого класу В – “об’єкти обліку витрат за видами послуг, для розрахунку їх собівартості”, зумовлене необхідністю калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), що реалізується. Об’єкти цього класу називають “носіями витрат”, які можуть розглядатися види або групи однорідних послуг (продукції, робіт) чи однорідної продукції, що мають споживчу цінність [5]. При цьому об’єкти обліку витрат даного класу також можуть виступати як об’єкти калькулювання (тобто об’єкти, що потребують визначення собівартості). Зрозуміло, що “наповнення” об’єкту витратами відбувається через відповідні статті витрат (статті калькуляції) чи елементи витрат [4].

Нами розроблено та запропоновано наступний порядок формування об’єктів обліку витрат санаторно-курортних закладів за видами однорідних послуг (робіт, продукції) в розрізі статей калькуляції (рис. 2).



**Рис. 2. Формування об’єктів обліку витрат санаторію класу В за видами однорідних послуг (продукції, робіт)**

Формування зазначених двох груп об’єктів обліку витрат на підприємствах санаторно-курортного комплексу зумовлене наявністю в санаторіях різноманітних допоміжних та обслуговуючих господарств, які перш за все повинні повніше

задовольняти потреби курортних установ, а також необхідністю розрахунку собівартості санаторно-курортного продукту та послуг, що надаються іншими господарствами як для власного споживання, так і для реалізації на сторону.

Таким чином, пропонуємо такі види об'єктів обліку витрат класу А:

- об'єкт обліку витрат лікувально-оздоровчої частини (об'єкт обліку витрат відділу реєстрації, лікувального відділу, відділу культурно-масового і фізкультурного обслуговування);

- об'єкт обліку витрат спального корпусу (об'єкт обліку витрат на обслуговування спальних кімнат, на обслуговування побутових кімнат, на обслуговування кімнат для персоналу);

- об'єкт обліку витрат харчоблоку (об'єкт обліку витрат кухні, їдальні, продовольчого складу);

- об'єкт обліку витрат господарської частини (об'єкт обліку витрат технічного відділу, відділу ремонту, відділу охорони, відділу благоустрою);

- об'єкт обліку витрат допоміжних і обслуговуючих господарств (об'єкт обліку витрат пральні, котельні, відділу прокату, на автотранспорт);

До класу В об'єктів обліку витрат (однорідні послуги (продукція, роботи) необхідно включити:

- об'єкт обліку витрат для надання лікувально-оздоровчих послуг (об'єкт обліку витрат на лікувально-діагностичні послуги, на санаторно-курортні послуги у розрізі);

- об'єкт обліку витрат для надання транспортних послуг (об'єкт обліку витрат на вантажні перевезення, на пасажирські перевезення);

- об'єкт обліку витрат для надання послуг пральні;

- об'єкт обліку витрат для надання послуг котельні;

- об'єкт обліку витрат кафе-бару.

Номенклатура об'єктів обліку витрат, місць їх виникнення та "носіїв" витрат (об'єктів калькулювання собівартості послуг) передбачає відповідне кодування інформації в необхідному для потреб управління розрізі, тобто структура (склад) об'єктів обліку витрат повинна розроблятися кожним санаторієм індивідуально.

Не менш важливою проблемою, на наш погляд, є здійснення науково обґрунтованого групування витрат за економічними елементами в розрізі об'єктів: "центр витрат" та "місце виникнення витрат". Таке групування сприяє економічно обґрунтованому визначенню загальної суми витрат на обслуговування відпочиваючих і хворих, а також на утримання допоміжних і обслуговуючих господарств.

Запропоноване групування витрат дозволяє виділити економічно однорідні за своїм змістом витрати незалежно від того, на які види обслуговування і в якому структурному підрозділі вони використовуються.

Формування об'єктів обліку витрат в розрізі елементів дозволить оперативно і достовірно складати кошториси, котрі визначають загальну суму витрат на обслуговування відпочиваючих та хворих за видами обслуговування (лікування, стаціонар, курортно-амбулаторне лікування та ін.), на утримання допоміжних та обслуговуючих господарств [4, 163]. Більш того, облік витрат за елементами в розвитку кожного об'єкта витрат, дає можливість визначити напрямки витрачання

коштів, що є суттєвим фактором контролю за виконанням кошторисів. У П(С)БО 16 "Витрати" зазначено єдиний для всіх суб'єктів господарювання, без винятків, перелік усіх витрат, які необхідно вести у розвитку того чи іншого об'єкту обліку витрат, зокрема: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші витрати [3].

Проведене дослідження базується на об'єктивному обстеженні низки підприємств санаторно-курортного комплексу, засвідчує наявність різних підходів до визнання витрат, їх віднесення до класу того чи іншого елементу, або ж віднесення багатьох витрат неправомірно до елементу "Інші витрати". На нашу думку, до "Матеріальних витрат" в санаторіях необхідно відносити витрати на канцелярське приладдя, медикаменти та перев'язочні матеріали, продукти харчування, паливо, електроенергію та інші матеріали та предмети для поточних потреб.

В наступному елементі "Витрати на оплату праці" треба групувати витрати на оплату праці основного обслуговуючого персоналу, працівників допоміжних і обслуговуючих господарств та персоналу адміністрації, в тому числі премії працівникам і службовцям, різноманітні стимулюючі та компенсаційні виплати, а також витрати на оплату праці позаштатних працівників, які зайняті в наданні лікувальних, оздоровчих та інших обслуговуючих послуг.

До елементу "Витрати на соціальні заходи" необхідно відносити обов'язкові відрахування згідно чинного законодавства на пенсійне забезпечення, соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на індивідуальне страхування персоналу санаторію, а також відрахування на інші соціальні заходи від заробітної плати, що включається до елементу "Витрати на оплату праці", окрім виплат, на які не нараховуються страхові внески.

За елементом "Амортизація" потрібно відображати суму амортизаційних відрахувань на повне відновлення основних фондів, що відносяться до всіх видів діяльності санаторію, нарахованої відповідно до законодавчо затверджених норм.

Стосовно елементу "Інші витрати" доцільно, на наш погляд, відокремити, по-перше, витрати по податках та різноманітних зборах, по-друге, витрати, що забезпечують діяльність різних підрозділів підприємства і, по-третє, специфічні витрати, які зумовлені характером діяльності санаторно-курортних установ.

Відтак, витрати на податки та збори мають включати комунальний податок, податок з власників транспортних засобів, податок на землю, курортний збір, збір за забруднення навколишнього середовища та інші платежі.

До витрат, що забезпечують діяльність різних підрозділів, необхідно віднести: витрати на поточний ремонт устаткування, інвентарю, споруд та приміщень;

оплату послуг зв'язку (витрати на оплату послуг мобільного зв'язку, електронної пошти, міжміських переговорів тощо та абонентська плата за ці та інші види зв'язку); оплату за технічне обслуговування ЕККА; оплату послуг по обслуговуванню комп'ютерної та копіювальної техніки; витрати на інформаційно-консультаційні та юридичні послуги; витрати на рекламну діяльність; на розвиток матеріально-технічної бази.

Специфічними витратами економічного елементу "Інші витрати", котрі зумовлені характером діяльності санаторію, можуть бути: витрати на оплату щоквартального

медичного огляду (витрати визначаються згідно з кількістю осіб, які повинні періодично проходити медичний огляд, та вартістю проходження такого огляду); витрати на оплату послуг місцевої санітарно-епідеміологічної станції (витрати розраховуються відповідно до тарифів на такі послуги та згідно з умовами укладених угод); витрати на дератизацію, дезинсекцію приміщень (розраховуються відповідно до тарифів на такі послуги та згідно з умовами укладених угод); витрати на водолазне обстеження дна в прибережній зоні (для санаторно-курортних установ, які мають доступ до природних водоймищ), тощо.

Розглянута характеристика окремих елементів витрат, як інформаційна база формування конкретних об'єктів обліку витрат класу А, дозволить бухгалтерії санаторію зробити ефективнішою облікову політику на підприємстві та адміністрації домогтися отримання об'єктивних даних за кожним об'єктом. Об'єкти обліку витрат класу В – за видами послуг для розрахунку їх собівартості – повинні формуватися на підставі витрат не за економічними елементами, а за статтями калькуляції. Це дозволяє контролювати витрати за напрямками (тобто розкриває цільове призначення витрат та їх технологічне походження) і визначить собівартість послуги структурного підрозділу.

З урахуванням вимог П(С)БО та з огляду на особливості санаторно-курортної галузі пропонуємо наступні статті калькуляції собівартості санаторно-курортного продукту, або послуги, як об'єкту обліку витрат класу В:

1) заробітна плата (основна і додаткова заробітна плата медичного персоналу (лікарів, середнього і молодшого медичного персоналу); працівників столової, кухні, бару, фітолабораторії; працівників культурно-масового та кінообслуговування; господарчо-обслуговуючого персоналу: обслуговуючого персоналу спальних корпусів, чергових реєстратури, підсобних робітників, двірників, охоронців та ін.);

2) збір на обов'язкове пенсійне та соціальне страхування (відрахування до соціальних фондів згідно законодавства від заробітної плати, яка зазначена у попередній статті витрат);

3) витрати на медикаменти і лікувальні процедури (вартість витрачених медикаментів та медспецматеріалів (папір для досліджень, спец матеріали для стоматкабінетів, інші матеріали), мінеральної води, медичні предмети вартістю до 50 грн., медичні періодичні видання, бланки медичної документації; вартість отриманих медичних послуг від сторонніх організацій; витрати на утримання різноманітних бальнеологічних споруд (свердловини мінеральної води, лікувальні пляжі тощо), якщо вони не відокремлені в допоміжні господарства);

4) витрати на продукти харчування (витрати на харчування, в т. ч. вартість продуктів харчування і суми, сплачені іншим організаціям за вантажно-розвантажувальні, заготівельні та інші послуги, які пов'язані з придбанням цих продуктів. Не включаються до собівартості путівки витрати на харчування співробітників санаторію);

5) витрати на культурно-масові заходи (витрати на оплату лекцій, що проводяться сторонніми організаціями, показ науково-популярних та видовищних кінофільмів для супроводу лекцій та бесід, концерти артистів і колективів художньої

самодіяльності, екскурсії та туристичні походи, спортивні заходи, методичні посібники, література, реквізити та спортінвентар вартістю до 50 грн., газети, журнали, масові брошури, радіотрансляцію тощо);

6) відрахування на благоустрій (витрати на утримання і поточний ремонт пляжів, джерел мінеральних вод і грязесховищ лікувальних грязей, кюветів, питних галерей, гідрогеологічних режимно-експлуатаційних станцій та інших об'єктів, пов'язаних з санаторно-курортною діяльністю; освітлення, полив і утримання в порядку територій курортної зони і курортного парку; утримання ставків, водоймищ, підземних переходів; оформлення стендів, панно та інших форм наочної агітації на території курортної зони і курортного парку);

7) господарські витрати (витрати на паливо, електроенергію, водопостачання і каналізацію, витрати з прання білизни, поточний і капітальний ремонт будівель і споруд, транспортні витрати, витрати на охорону праці та санітарно-протипожежні заходи, утримання приміщень та територій; списання малоцінного та швидкозношуваного інвентарю, заготівельно-складські витрати тощо);

8) зношення малоцінного інвентарю (витрати по зносу малоцінного інвентарю, білизни і постільних речей, спецодягу, що відносяться до основної діяльності санаторію);

9) амортизація на повне відновлення (суми нарахованої амортизації основних засобів, що відносяться до основної діяльності санаторію);

10) інші витрати (витрати на оренду земельних і майнових паїв, підготовку кадрів, податки і збори: плата за землю, комунальний податок, податок за використання надр, плата за використання прісної води, податок на геологорозвідувальні роботи, з транспортних засобів та інші витрати, що не ввійшли до попередніх калькуляційних статей).

*Підсумовуючи вищесказане, можна зробити такі висновки:*

1. Насамперед, нам вдалося обґрунтувати необхідність групування об'єктів обліку витрат в санаторно-курортній сфері в два класи, зокрема клас об'єктів обліку витрат, в який згруповано об'єкти контролю витрат та клас об'єктів обліку витрат за видами послуг, продуктами санаторно-курортної галузі та розрахунку їх собівартості. Це дало змогу провести розмежування структурних підрозділів за видами витрат, центрами витрат та місцями їх виникнення, центрами відповідальності та носіями витрат (послугами, продуктами).

2. Розроблена методика класифікації обліку витрат, (за елементами може стати типовою для підприємств галузі). Її реалізація дозволить забезпечити об'єктивною інформацією об'єкти обліку витрат класу А, та статтями калькуляції для інформаційного забезпечення об'єктів обліку витрат класу В.

3. Розроблена методика групування об'єктів та класифікації витрат в розвитку кожного окремого об'єкту того чи іншого класу забезпечить виконання покладених на неї функцій, зокрема допоможе змодельовати ефективну діяльність санаторно-курортних комплексів, оцінити адекватність реальній дійсності, та уточнити перелік і склад статей калькуляції, що дозволить визначити стан та тенденції їх розвитку з точки зору відповідності цих тенденцій об'єктивним законам та існуючим науковим розробкам, за якими повинна розвиватися санаторно-курортна сфера послуг,



обґрунтувати найоптимальніші рішення, реалізація яких забезпечить динамічний соціально-економічний розвиток системи, що розглядається як об'єкт аналізу.

4. Необхідно переглянути номенклатуру витрат, ввести статті, які забезпечать облік витрат на послуги культурного, відпочинкового характеру в масштабі санаторно-курортного продукту, витрати на заробітну плату поставити у пряму залежність від лікувального, оздоровчого і іншого навантаження путівки.

5. Треба переглянути статтю "Господарські витрати", яка на сьогодні є досить об'ємною і комплексною, саме тому доцільно виокремити таку статтю та організувати облік витрат:

- на опалення основних та допоміжних споруд, що не відносяться до допоміжних і обслуговуючих господарств; на приготування страв, підігрів води для лікувальних і гігієнічних цілей;
- на спожиту санаторієм енергію для забезпечення потреб основної діяльності;
- на купівлю води, що використовується для надання лікувальних та оздоровчих послуг, а також для центрального опалення та інших господарських потреб основного обслуговування;
- на оплату комунального господарства по каналізації;
- на прання постільної білизни у кімнатах відпочиваючих, спецодягу, столових комплектів, одягу медичного персоналу;
- на перевезення медикаментів, продуктів харчування, білизни, постільних речей та інших матеріалів; на автомобільні екскурсії, доставку хворих на лікувальні процедури, на пляж, до цілющих джерел (пасажирський автотранспорт);
- на списання різних матеріалів для утримання приміщень і територій в установленому порядку та чистоті (миючі засоби, щітки, віники, серветки, туалетний папір, дезінфікуючі засоби, електролампочки та ін.); на утримання спецавтомобілів, що здійснюють вивіз контейнерів зі сміттям та машин, що прибирають тротуари; на абонентську плату за телефони, технічне обслуговування кондиціонерів, холодильного, медичного та іншого обладнання санаторію;
- на охорону праці та санітарно-протипожежні заходи, вартість медогляду персоналу, проведення дезінфекцій приміщень та аналіз продуктів харчування санепідеміологічною станцією, перезарядження електро- та газової апаратури тощо;
- на заготівлю і переробку овочів і фруктів довготривалого зберігання.

Зрозуміло, що в одній статті не можливо висвітлити всі питання визначеної проблеми, тому виконане дослідження вимагає подальших наукових розвідок в напрямку розроблення оптимальної номенклатури об'єктів обліку, в розрізі кожного класу; організації обліку витрат за економічними елементами, статтями калькуляції, центрами витрат і місцями їх виникнення, відповідно до специфіки організаційної структури санаторію, видів послуг, продуктів тощо, з метою забезпечення формування об'єктів обліку витрат (а відповідно і управлінського персоналу) достовірною інформацією. Все це сприятиме обґрунтованому визначенню суми понесених за об'єктом обліку витрат відповідними підрозділами, які обслуговують відпочиваючих, проводять оздоровлення і лікування хворих, як також на утримання допоміжних і обслуговуючих господарств.

**Література**

1. Закон України. Про оподаткування прибутку підприємств зі змінами та доповненнями. – № 283/97 – ВР від 22.04.97р. із змінами // Баланс – 2005. – С. 17–31.
2. Загальне Положення "Про санаторно-курортний заклад", затверджене Постановою Кабінету Міністрів України від 11.07.2001 № 805.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" Затверджено Міністерством фінансів України від 20.10.99р. І аудит. – 2002. № 2. – С. 40–42.
4. Голов С. В. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами К.: Лібра 2005. – 575 с.
5. Малюга Н. М. Бухгалтерський і управлінський облік. Житомир: ПП "Рута" 2006. – 253 с.
6. Ильина Е. Н. Туроперейтинг: организация деятельности. М.: Финансы и статистика, 2000. – 256 с.
7. Олійник О. В. Обґрунтування об'єкту обліку витрат // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2001. – № 15. – 119 с.

Редакція отримала матеріал 25 вересня 2006 р.