

Петро КУЦИК, Одарка ЧАБАНЮК

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ В САНАТОРНО-КУРОРТНИХ УСТАНОВАХ: УПРАВЛІНСЬКИЙ АСПЕКТ

Розглянуто особливості діяльності санаторно-курортних установ та їхній вплив на організацію бухгалтерського обліку витрат. Звернуто увагу на підходи вчених до визначення центрів витрат та центрів відповідальності. Запропоновано напрямки організації обліку у кожному зі структурних підрозділів санаторно-курортних установ.

Ключові слова: облік, організація обліку, витрати, центр витрат, центр відповідальності, санаторій.

Санаторно-курортна організація є окремим суб'єктом господарювання, ефективність діяльності якого безпосередньо залежить від кваліфікованого управління. Тому керівництво санаторію має володіти своєчасною, достовірною, повною економічною інформацією, що формується у процесі ведення бухгалтерського обліку. З цією метою потребує вирішення проблема раціональної організації обліку. Організація бухгалтерського обліку витрат – це складний комплексний процес, який охоплює, крім відображення інформації на рахунках обліку відповідно до нормативної бази, групування витрат за об'єктами обліку. При цьому необхідною вимогою є ведення обліку за їхніми видами, місцями виникнення, центрами відповідальності, носіями витрат.

Питанням впровадження обліку за означеними напрямками приділяється значна увага, але дослідження вчених стосуються лише вирішення проблем обліку витрат у виробничих підприємствах, тоді як для санаторно-курортних організацій характерні певні особливості господарювання, пов'язані з наданням оздоровчих послуг. Ці особливості мають визначальний вплив на організацію обліку витрат, але *залишилися поза увагою наукових досліджень*.

Основою управління санаторієм є прямий та обернений зв'язок між суб'єктами й об'єктами контролю. Прямий зв'язок внутрішнього контролю забезпечує оцінку здійснення контролю з погляду рівня впливу на об'єкт. Обернений зв'язок дає змогу якісно оцінити результат управлінських рішень. Облік витрат за їхніми видами є необхідною умовою сумового контролю за витратами. Облік витрат за місцями їхнього виникнення характеризує можливий напрямок організації обліку виробничих витрат. У цьому разі відбувається її планування та нормування. Це необхідні умови для контролю та управління затратами. Облік витрат санаторно-курортних установ – сукупність робіт з групування та відображення в аналітичному розрізі матеріальних, трудових та інших ресурсів, здійснених у звітному періоді. До нього відноситься: суцільне, неперервне, належне документування витрат; відокремлення витрат за видами та економічними елементами; визначення витрат за напрямками; відповідність витрат медичним показникам, технологічним стандартам, інструкціям, технічним умовам, нормам, лімітам, нормативам, картам і т. ін.; групування за центрами витрат (центрами відповідальності); групування витрат за об'єктами обліку та калькуляційними статтями;

© Петро Куцик, Одарка Чабанюк, 2011.

розподіл непрямих витрат за об'єктами калькулювання; групування витрат за рахунками бухгалтерського обліку; формування інформаційної бази для здійснення аналізу, контролю та управління. Організація обліку витрат на високому рівні забезпечує точність, достовірність калькуляції, а це сприятиме підвищенню ефективності управління.

Критично оцінювання практики ведення обліку витрат у санаторно-курортних установах дає змогу виявити суттєві недоліки, які викликають у нас принципові зауваження: недостатня аналітичність статей калькуляції; відсутність єдиного підходу до відображення інформації у різних підрозділах, відсутність групування витрат за місцями виникнення, центрами відповідальності; підрахунок витрат загалом за санаторно-курортною установою, що не дає можливості визначити вартість наданих послуг; неналагодженість документообороту в часі. Такі недоліки зумовлюють труднощі з узагальненням інформації, нехтування окремими показниками. Як наслідок, зниження достовірності облікової інформації, неточність калькуляційних розрахунків і неможливість ефективного управління. Тому удосконалення організації обліку витрат потрібно розглядати за кожним завданням.

Кожна послуга (продукт) є результатом діяльності окремого підрозділу (відділу). Загальна організаційна структура санаторно-курортних установ є доволі складною, що зумовлено наявністю у складі багатьох підрозділів, які мають різне призначення (лікування, проживання, харчування, надання супутніх послуг та інші). Формування санаторно-курортних послуг відбувається поєднанням часткових результатів діяльності усіх структурних підрозділів.

Тому основним завданням організації обліку є визначення структурної одиниці, щоб виокремити центри витрат і відповідальності. Така побудова повинна відбуватися у чіткій відповідності до організаційної структури та до наявності самих підрозділів. Виокремлення центрів витрат і центрів відповідальності дасть змогу згрупувати витрати за кожним підрозділом для групування витрат за їхнім призначенням, за видом послуг, за напрямком, за центрами відповідальності, за центрами витрат, що дозволить в подальшому чітко визначити вартість їхніх послуг. Це дасть змогу: виокремити вузькоспеціалізовані підрозділи з простою побудовою облікового процесу; встановити належність витрат до конкретного центру витрат, центру відповідальності; уникнути подвоєння даних і громіздкості економічних робіт; отримати інформацію у вигляді, придатному для здійснення калькулювання кінцевого санаторно-курортного продукту; встановити відповідальних осіб; отримати повну інформацію для здійснення завдань контролю, аналізу, управління тощо.

Як зазначає В. Б. Івашкевич, групування за місцями виникнення дозволяє розглядати витрати виробничих центрів щодо об'єктів калькуляції як прямі, а непрямі зводяться до мінімуму [1, 78]. Для санаторно-курортних установ це є особливо важливо, адже не можна вважати витрати окремих підрозділів прямими щодо кінцевого продукту. Лише розглядаючи діяльність кожного підрозділу окремо, можна визначити прямі витрати у кожному з них. Як свідчить дослідження, є суттєві розбіжності у визначенні самих понять "центр витрат" та "центр відповідальності".

С. Ф. Голов [2, 156] ототожнює їх, що викликає у нас принципові зауваження. Інші науковці [3] обмежуються лише належністю витрат до структурного підрозділу. А це не завжди правильно. Адже у структурному підрозділі можуть бути і кілька центрів витрат. Тут необхідно чітко визначити, що виокремлення центрів відповідальності викликано розподілом повноважень між працівниками установи, наданням керівникам

підрозділу прав самостійно приймати рішення та закріпленням відповідальності за наслідки таких рішень. Ми поділяємо думку Л. В. Нападовської, що центром відповідальності є існуючі структурні елементи діяльності на чолі з відповідальними керівником [4, 234].

При визначенні центрів витрат кожне підприємство, здійснюючи випуск продукції, виконання робіт, надання послуг, провадить цей процес в умовах певної організаційно-виробничої структури. У зв'язку з цим центрами витрат можуть бути як основні, так і допоміжні структурні підрозділи підприємства, оскільки їх об'єднує цільове спрямування витрат, які виникають у таких підрозділах. Таке трактування, хоч є дещо обширним, однак охоплює повністю можливості виокремлення центру витрат.

Між центрами витрат і центрами відповідальності є тісні взаємозв'язки. Як стверджують Ч. Т. Хорнгрен та Дж. Фостер [5, 68–89], в обліку важливе виділення окремих підрозділів як об'єктів обліку. На їхню думку, "...центри відповідальності – це підрозділи за якими можливо обліковувати виконання їх менеджерами строго встановлених обов'язків". Крім того, "...часто витрати групують за центрами затрат – невеликим ділянкам діяльності або сферами відповідальності".

Отже, науковці не заперечують можливості збігу центрів витрат і центрів відповідальності. Разом з тим, перед названими центрами постають різні завдання. Основна мета здійснення обліку витрат у санаторно-курортних установах за центрами витрат – це забезпечення інформації для проведення економічно обґрунтованого процесу калькулювання, а основна мета здійснення обліку за центрами відповідальності – це контроль за показниками собівартості за різними видами послуг санаторно-курортної установи з метою управління витратами та досягнення їхнього оптимального рівня за високої якості послуг з рекреації, реабілітації та відпочинку.

Полеміка вчених розгортається і навколо місця таких елементів у калькуляційних розрахунках. Б. І. Валуєв вважає, що калькуляція не повинна містити такого ступеня деталізації, а відображати лише собівартість об'єкта калькулювання [6, 169]. погоджуємося з думкою Ю. С. Цал-Цалко, який вважає, що центри витрат є основою калькулювання, за їхньою допомогою створюється можливість зберегти системність та ув'язку даних обліку між собою [7, 255–256].

На нашу думку, в процесі організації обліку за центрами витрат і центрами відповідальності у санаторно-курортних установах відбувається їхнє накопичення за центрами відповідальності та віднесення на конкретну послугу, що надається. Увесь процес організації облікових процесів спрямований на здійснення процесу калькулювання, а також контролю, аналізу та управління. Тому й виокремлення центрів витрат та центрів відповідальності відбувається для задоволення остаточної мети – достовірного здійснення калькулювання собівартості санаторно-курортного продукту. Необхідність організації обліку витрат кожного підрозділу зумовлена потребою їхнього внесення до собівартості санаторно-курортного продукту, а також можливістю його реалізації на сторону.

Внаслідок проведеного дослідження пропонуємо здійснити поділ підрозділів санаторно-курортних організацій щодо процесу надання послуг з оздоровлення на основні, загальні, допоміжні та обслуговуючі. До основних належать ті, що забезпечують надання обов'язкових послуг, – лікування, харчування, проживання.

Розглянемо особливості організації обліку у лікувальному підрозділі. Лікування у санаторно-курортних установах потребує використання медикаментів, медичних спеціальних матеріалів. Вартість їх потрібно вносити до собівартості путівки. Оскільки

на сьогодні такі матеріали є доволі дорогими, то їхнє внесення має ґрунтуватися на фактичному відпуску, тобто на основі історії хвороби. Медичне обладнання, інструменти та предмети санітарної гігієни у відділи надходять за вимогою та рецептами.

Кожен вид медичних матеріалів має свій строк використання, тому вартість медикаментів у витрати вноситься в міру використання. Лікувальні процедури, медикаментозне лікування може здійснюватися як на території установи внутрішніми силами, так і з використанням високоефективних технологій інших установ та організацій, а також природних факторів. Незважаючи на профільну орієнтацію, заклад може застосовувати індивідуальний підхід до кожного відпочиваючого (хворого), що передбачає діагностику, підбір процедур, засобів лікування, профілактику захворювання. Це підвищує необхідність складання калькуляції кожної процедури або хоча б підрозділу. Виділення окремими підрозділами водолікарней, басейнів, бальнеологічних та інших лікувально-медичних установ дасть можливість визначити достовірну вартість послуг таких підрозділів та внести її до собівартості путівки (курсівки) або ж реалізувати на сторону.

Щодо організації обліку у підрозділі харчування можна зазначити наступне. У санаторно-курортних установах підрозділи харчування здійснюють: приготування страв для негайного вживання; обслуговування процесу споживання; приготування харчових напівфабрикатів і кулінарно-кондитерських виробів; продаж продукції споживачам. Собівартість продуктів діяльності підрозділу складається з витрат виробництва, витрат обігу та витрат обслуговування. Підрозділ реалізовує товари власного виробництва та куповані. Продукція, придбана для подальшого перепродажу без додаткової обробки, має обліковуватися як товар. Продукція власного виробництва (напівфабрикати, кулінарні, кондитерські вироби) повинна підлягати калькулюванню та обліковуватися у вагових одиницях, а обідня продукція – поштучно, за асортиментом страв. Харчування у санаторно-курортних установах здійснюється відповідно до "Збірника рецептур страв і кулінарних рецептів", на основі якого формується меню на кілька днів (5, 7 або 12). Набір страв передбачає врахування необхідної кількості калорій, білків, вуглеводів, жирів, вітамінів. З врахуванням захворювань та рекомендацій лікарів розроблені раціони харчування, відповідно до яких мають харчуватися хворі (відпочиваючі).

Приготування у підрозділі харчування страв для різних категорій відпочиваючих (хворих) зумовлює потребу їхнього відокремленого калькулювання. Тому об'єктами калькулювання для цього підрозділу мають бути: дієти за номерами, стандартне харчування, поліпшене харчування, шведський стіл тощо. У такому разі можна внести у вартість путівки (курсівки) реальну (фактичну) вартість харчування. Калькулювання здійснюється на основі меню. Це і є основний первинний документ, на основі якого підраховується вартість страв, вартість харчування на один ліжко-день, а також здійснюється списання продуктів харчування.

Вибуття продуктів харчування може відбуватися на кухню для харчування відпочиваючих (хворих), у ресторан, кафе, кондитерські, торгові відділи, робочі столові. Списання продуктів оформляється накладною. На кожну страву необхідно завести калькуляційну картку, яка є розрахунком вартості такої страви відповідно до набору продуктів. Щодня матеріально відповідальна особа підрозділу харчування складає нагромаджувальну відомість, звіт про рух продуктів і тари на кухні, акт реалізації і відпуску виробів кухні, акт продажу готових виробів.

Калькуляційною одиницею у спальному підрозділі є один квадратний метр (м²) загальної площі спальних корпусів. До витрат цього підрозділу належать: витрати на

утримання обслуговуючого персоналу (витрати на оплату праці прибиральниць та ін., які зайняті утриманням приміщень, кімнат, та відрахування на соціальні заходи від таких витрат); витрати на утримання корпусів (освітлення та утримання місць загального користування, вивезення сміття, снігу, дезінфекція, протипожежні заходи тощо); витрати на амортизацію основних засобів; витрати на поточний ремонт спальних корпусів; витрати на експлуатацію та утримання ліфтів; витрати на утримання апарату управління спального підрозділу (витрати на оплату праці працівників апарату управління, відрахування на соціальні заходи, канцелярські, поштово-телеграфні, телефонні витрати та витрати на відрядження, оплату інформаційних, консультаційних та інших послуг тощо).

У санаторно-курортних установах функціонує культурно-розважальний відділ. Культурно-розважальне обслуговування відпочиваючих (хворих) охоплює витрати на екскурсії, на періодичні видання, проведення лекцій, вечорів художньої самодіяльності, призи та подарунки до свят, проведення інших культурно-масових заходів. Екскурсії, вечори, поїздки мають бути окремими об'єктами калькулювання, а відпочиваючі (хворі) за бажанням і можливістю купуватимуть конкретний захід чи іншу послугу.

Важливим для здійснення повноцінного лікування є благоустрій території. Благоустрій території є невід'ємною частиною господарської діяльності санаторно-курортних установ. Цей підрозділ є важливим, оскільки безпосередньо спрямований на задоволення мети візиту відпочиваючого (хворого). До витрат на благоустрій території вносяться витрати на: утримання штату рятувальних пунктів, агрономів, садівників, робочих, зайнятих обслуговуванням садів, парків та ін; утримання контрольно-спостережних, гідрогеологічних та інших пунктів; оформлення квітників, клумб, газонів, паркових доріжок, стежок, оформлення стендів, панно та ін; очищення і догляд за водоймами; утримання пляжної лінії; утримання галерей; оснащення території санаторію; поточний ремонт об'єктів благоустрою; інші витрати на благоустрій території.

До допоміжних та обслуговуючих підрозділів у санаторно-курортних установах належать: пральні, більярдні, котельні, перукарні, косметичний салон, солярій, житлово-комунальне господарство, автотранспорт, водний транспорт. Підрозділ з прання може надавати послуги для власних потреб, а також іншим організаціям та покупцям. Залежно від рівня санаторно-курортного закладу перелік та обсяг виконуваних робіт доволі відрізняється. Це зумовлено набором білизни (наявністю рушників, халатів та ін.), періодичністю заміни білизни, якістю устаткування та якістю миючих засобів. Здавання білизни у пральню оформляється квитанціями встановленої форми, які випускаються у двох примірниках відповідальною особою, що здає білизну. Витрачання миючих засобів відбувається на основі лімітної вимоги відповідно до обсягу прийнятої білизни у прання. Виконана робота за місяць нагромаджується у звіті та подається до бухгалтерії. Вартість робіт калькулюється відповідно до сукупних витрат за звітний місяць і кількості випраної білизни методом прямого розрахунку. Загальні витрати розподіляються відповідно до обсягу випраної білизни.

Наявність у санаторно-курортних установах котельень потребує відокремлення обліку їхніх витрат як окремого центру витрат. Це забезпечить можливість контролю використання палива та інших витрат, пов'язаних з роботою цього підрозділу, встановлення відповідальних осіб за витрачання ресурсів, а також дозволить визначити вартість послуг котельні. Визначення собівартості послуг опалення має важливе значення, адже котельні можуть надавати послуги на сторону: опалення житлових

будинків, дитячих садків, дошкільних закладів, які знаходяться у власності підприємства (а також поблизу), та обслуговувати допоміжні виробництва.

Організація обліку витрат у котельнях повинна здійснюватися з врахуванням напрямку подальшого використання котельної енергії. Витрати на утримання котельні доцільно в обліку відображати за статтями, вносячи вартість отриманого пального (газу, вугілля та ін.). У такому разі калькуляційною одиницею буде 1 куб. метр (або інший кількісний вимірник палива). Фактична собівартість 1 куб. метра палива визначатиметься прямим шляхом – ділення витрат на опалення, вносячи вартість придбаного палива, на його кількість.

Аналогічно і решта підрозділів (водогрязелікарні, бальнеологічне господарство, перукарні, більярдні, автотранспорт та інші) потребують відокремленого відображення в обліку як окремі центри витрат (відповідальності). Різний характер діяльності кожного структурного підрозділу потребує відображення у документах різної форми. Зібрані витрати за кожним підрозділом підлягають подальшому внесенню до собівартості послуг. Організація обліку витрат та калькулювання за підрозділами дасть змогу виокремити прямі витрати, ідентифікувати їх з продуктом, створеним конкретним підрозділом. До калькуляції кожного підрозділу необхідно внести прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, непрямі витрати, які повинні розподілятися з використанням бази розподілу, але лише між продуктами, створеними у конкретному підрозділі. За такої умови отримаємо фактичну собівартість за кожним підрозділом.

Калькулювання путівки (курсівки) чи інакшого комплексного санаторно-курортного продукту відбуватиметься шляхом набору послуг (продуктів) кожного підрозділу. Буде можливість диференціації залежно від якості, кількості та виду самої послуги (продукту). У такому разі необхідно виокремити обов'язковий набір послуг, який повинна містити собівартість санаторно-курортної путівки або курсівки. Тобто у разі калькулювання комплексного продукту шляхом набору окремих послуг до калькуляції потрібно внести обов'язкові витрати.

Такими, на нашу думку, мають бути: витрати загального відділу обстеження (реєстрація, огляд лікаря); окремі процедури, які мають обов'язковий (чи загальний) характер; витрати підрозділу загального призначення (поточні витрати на благоустрій території, витрати на культурно-розважальні заходи); витрати підрозділу загальновиробничого призначення. Альтернативними послугами пропонуємо виокремити: харчування за типами (або без харчування); проживання за типами (або без проживання); лікування за процедурами; медикаменти. Спеціальні послуги підрозділів: пральні; перукарні, косметичного салону; автотранспорту тощо.

До обов'язкових витрат доцільно віднести і такі статті, як поточні витрати на благоустрій території, витрати на курортно-розважальні заходи, оскільки ці витрати є прямими, адже призначені безпосередньо для задоволення мети перебування споживача у санаторно-курортній установі. Вони спрямовані на створення сприятливих умов перебування, сприяють відновленню сил, поліпшенню здоров'я людей.

Важливою особливістю тут є те, розглядаючи як об'єкт калькулювання путівку (курсівку), немає можливості визначити прямі витрати, що зумовлено специфікою діяльності, про яку вже йшлося у попередніх розділах. А організація обліку витрат за запропонованою схемою дасть змогу вирішити цю проблему, а також створить можливості: визначення собівартості виготовленого продукту, наданої послуги; внесення частини вартості до собівартості санаторно-курортного продукту; контролю

за спожитими ресурсами; підвищення точності та достовірності калькулювання; отримання оперативної інформації; контролю відповідальності.

Облік витрат допоміжних підрозділів дасть змогу правильно визначити результат діяльності підприємства загалом (використати інформацію з метою мінімізації розміру доходу): внести витрати до складу валових при підрахунку прибутку звітного періоду; виявити негативний результат діяльності окремого підрозділу (адже такі підрозділи здебільшого є збитковими і створюються не для отримання доходу, а для повнішого задоволення потреб споживачів).

Отже, на основі проведених досліджень можна вважати, що санаторно-курортним установам властива чітка структура, в якій кожен підрозділ очолює відповідальна особа, відповідно до чого і є реальна можливість виокремлення центру відповідальності. На нашу думку, центрами витрат доцільно виокремити або кінцевий продукт діяльності підрозділу (надання послуг певним підрозділом, зокрема, лікувальні процедури, світло терапія, аромотерапія тощо), або часткові операції, якщо є така можливість (види дієт у харчоблоці, типи проживання у спальних корпусах). При наданні послуг з рекреації, реабілітації та лікування задіяно багато структурних підрозділів санаторію. На основі цього запропоновано порядок організації обліку за центрами витрат та центрами відповідальності у санаторно-курортних установах, до яких належать такі, як: лікувальний підрозділ, спальний підрозділ, підрозділ харчування, загальний, допоміжний та обслуговуючий підрозділ, що дасть можливість отримати інформацію про величину, структуру, місце, природу виникнення витрат та буде основою проведення аналізу отриманих результатів з метою управління витратами.

Література

1. *Ивашкевич В. Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции / В. Б. Ивашкевич. – М. : Фин. и стат., 1988. – 172 с.*
2. *Голов С. Ф. Управлінський облік / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.*
3. *Большой бухгалтерский словарь / под ред. А. Н. Азрилияна. – М. : Ин-т новой экон., 1999. – 574 с.*
4. *Нападовська Л. В. Управлінський облік : моногр. / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 450 с.*
5. *Хорнгерен Чарльз Т. Бухгалтерский учет: Управленческий аспект / Чарльз Т. Хорнгерен, Дж. Фостер ; под ред. Я. В. Соколова. – М. : Фин. и стат., 2003. – 416 с. – (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).*
6. *Валуев Б. І. Проблемы развития учета в промышленности / Б. І. Валуев. – М. : Фин. и стат., 1984. – 215 с.*
7. *Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства : навч. посіб. / Ю. С. Цал-Цалко. – К.: ЦУЛ, 2002. – 656 с.*

Редакція отримала матеріал 28 грудня 2010 р.