

## ГАЛУЗЕВІ ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ДОХОДІВ І ВИТРАТ У САНАТОРНО-КУРОРТНОМУ КОМПЛЕКСІ

*Розглянуто порядок та виявлено особливості формування доходів і витрат на підприємствах санітарно-курортного комплексу*

**Актуальність дослідження.** В процесі розвитку ринкових відносин в Україні відбувається пошук нових форм і методів управління санаторно-курортним комплексом. Разом з тим набуває стратегічного значення облік доходів і витрат підприємств цієї галузі. Адже результати роботи кожного санаторію і його конкурентоздатність залежать не тільки від якості послуг, а й від обсягів понесених ним витрат та отриманих доходів. Тобто саме шляхом детального аналізу доходів і витрат та належної організації їх обліку можливо забезпечити високий рівень економічного управління підприємством, визначити оптимальне ціноутворення та планування якісних і кількісних показників, а також достовірно оцінити фінансові результати діяльності підприємства з подальшим виявленням внутрішніх резервів їх поліпшення.

**Дослідження останніх публікацій.** У дослідження питань теорії і методології обліку та контролю доходів і витрат вагомий внесок зробили вітчизняні та зарубіжні вчені: М.Т. Білуха, І.О. Бланк, О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, А.М. Герасимович, З.В. Гуцайлюк, В.П. Дудко, В.П. Завгородній, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, Ю.Я. Литвин, А.А. Мазаракі, Є.В. Мних, В.В. Мова, Л.В. Нападовська, В.О. Озеран, Ю.І. Осадчий, М.С. Пушкар, В.С. Рудницький, В.К. Савчук, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, А.Л. Степанюк, Б.Ф. Усач, В.Г. Швець, В.О. Шевчук, А.Д. Шермет та інші.

Проте питання бухгалтерського обліку доходів і витрат на підприємствах санаторно-

курортного комплексу в сучасних умовах ринкової економіки практично не розкриті і відповідно потребують детального вивчення.

**Метою дослідження** є вивчення особливостей обліку доходів і витрат на підприємствах санаторно-курортного комплексу.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Економічна діяльність підприємств санаторно-курортного комплексу є досить складною та різноманітною, адже сучасний санаторій – це складний комплексний механізм, який поряд з основним видом діяльності, що полягає у наданні великого спектру послуг з лікування, оздоровлення та відпочинку, здійснює також супутні і додаткові послуги, які не тільки повніше задовольняють зростаючі потреби відпочиваючих, але й приносять санаторію додаткові доходи.

В сучасних умовах санаторно-курортні установи охоплюють практично всі галузі народного господарства: охорону здоров'я, громадське харчування, побутове обслуговування, торгівлю, туризм, транспорт, сільське господарство, промисловість, капітальне будівництво тощо. Наявність такої великої кількості різноманітних видів діяльності, що здійснюють санаторії, потребує правильної організації та постановки бухгалтерського обліку, а також налагодженої системи внутрішнього контролю, які, в свою чергу, повинні забезпечувати достовірну та повну інформацію не тільки про діяльність курортного комплексу в цілому, а й в розрізі всіх здійснюваних санаторієм видів

діяльності, які вимагають ведення детального аналітичного обліку як доходів, так і витрат, понесених для їх отримання.

Так, наприклад, якщо санаторій надає супутні послуги, що входять до вартості путівки, то витрати з їх надання необхідно обліковувати відповідно до доходів, отриманих від реалізації путівок. Якщо ж відпочиваючим надаються також додаткові послуги, що не входять до вартості путівок, то витрати з їх надання обліковують у зв'язку з додатковими доходами, що надходять від відпочиваючих як окрема плата за відповідні додаткові послуги. Саме такий підхід відповідає принципу відповідності доходів і витрат.

Але слід зазначити, що даний принцип є досить суперечливим, і відповідно, застосування його на підприємствах санаторно-курортного комплексу породжує ряд проблем і неточностей.

Оскільки згідно зазначеного принципу витрати повинні відноситися до того звітного періоду, в якому були отримані доходи, а доходи в свою чергу повинні відображатися в тому періоді, в якому були понесені витрати на їх отримання, то для забезпечення виконання зазначених умов слід застосовувати такі явища, як капіталізація та резервування витрат. Причому якщо витрати, понесені в даному звітному періоді, принесуть доходи лише в наступних звітних періодах, то такі витрати підлягають капіталізації, тобто вони не відображаються у складі витрат даного звітного періоду, а підлягають включенню до складу активів підприємства. Таким чином, зазначені витрати можуть бути капіталізовані у вартість товарно-матеріальних цінностей, а також відображатися у вигляді дебіторської заборгованості або витрат майбутніх періодів.

Наприклад, санаторій функціонує сезонно, і відповідно перед початком сезону було здійснено поточний ремонт жилого корпусу та приміщення, призначеного для санаторного лікування. Понесені витрати на ремонт приміщень входять до вартості санаторно-курортної путівки, але визнаються вони тільки тоді, коли буде відображено дохід від

реалізації санаторно-курортних послуг. В такому випадку здійснюється капіталізація понесених витрат у витрати майбутніх періодів. Проблема полягає в тому, що вартість капіталізованих витрат не дорівнює вартості списаних витрат. Тобто, якщо витрати відразу відносяться на фінансові результати даного періоду, то вони є фактичними (реальними), а якщо ж зазначені витрати попередньо капіталізувати, то в наступні періоди під час відображення даних витрат у собівартості путівки, купівельна спроможність готівки уже не буде відповідати тим реальним витратам, які в дійсності мали місце.

Що ж стосується резервування, то воно передбачає реєстрацію витрат і доходів, що можливі у наступних звітних періодах, тобто відображаються можливі чи ймовірні факти господарського життя.

Кожний створений резерв ніби страхує підприємство від майбутніх витрат, мінімізує ризик і припускає неминучість майбутніх витрат в даному звітному періоді. Саме тому резервування є наслідком принципу відповідності доходів і витрат.

Регулювання фінансових результатів є окремим особливим видом резервів. Слід зазначити, що потреба в такому резервуванні виникає тоді, коли витрат немає і в даний момент їх не може бути, але згідно принципу відповідності, вони повинні бути. Наприклад, всі працівники санаторію ідуть у відпустку в даному місяці, і відповідно, бухгалтер відобразить всі витрати, пов'язані з виплатою відпускних у червні, але такі дії будуть суперечити принципу відповідності, згідно якого витрати повинні відноситися до того звітного періоду, в якому були отримані доходи, на які були понесені зазначені витрати. Отже, в такому випадку бухгалтер повинен щомісячно дебетувати рахунки витрат і кредитувати рахунок "Забезпечення виплат відпусток", адже відпустка співробітникам надається за рік роботи, тобто через певний проміжок часу.

Проте вартість резервованих фінансових результатів не відповідає вартості фактично зарезервованого майна. Тобто практично

ніколи не вдасться правильно визначити строк виявлення реального фінансового результату. Якщо ж такий варіант і допустити, то всеодно коливання купівельної спроможності готівки призвело б до невідповідності зарезервованих і фактичних витрат (доходів).

Але все ж і капіталізація, і резервування є результатом багаторічної праці великої кількості вчених, який заслуговує на належну увагу. Тому на сьогодні постає задача вміло використати існуючий досвід для вирішення проблемних ситуацій та підготовки рекомендацій з удосконалення суперечливих аспектів бухгалтерського обліку доходів і витрат на підприємствах санаторно-курортного комплексу у майбутньому.

Також заслуговує на увагу те, що доходи, отримані санаторієм в ході здійснення ним, як основного виду діяльності, так і допоміжних і обслуговуючих видів діяльності, визначаються об'єктивно, а витрати, пов'язані з обчисленням собівартості як путівки, так і результатів інших видів діяльності – суб'єктивно. Така ситуація обумовлена тим, що величина витрат завжди залежить від облікової політики підприємства і вибору адміністрацією різноманітних методологічних прийомів, а доходи визнаються згідно документів на реалізацію різних послуг та цінностей.

Певні особливості обліку доходів і витрат продиктовані також тим, що санаторні путівки зазвичай реалізуються за фіксованими цінами заздалегідь, до початку заїздів, а послуги надаються безпосередньо відпочиваючим під час заїзду, причому доходи від реалізації визнаються за фактом надання відпочиваючим всього комплексу послуг передбачених вартістю путівок, тобто в останній відпрацьований ліжко-день.

Відповідно виручкою від реалізації санаторних послуг за звітний період є кількість відпрацьованих санаторієм ліжко-днів за ціною реалізації санаторної путівки. Зазначений показник визначається шляхом множення чисельності відпочиваючих, які отримали лікувальні послуги, на кількість днів звітного періоду.

У зв'язку з тим, що терміни заїздів не збігаються зі звітними датами, а тривалість відпочинку за однією путівкою становить, як правило, від 12-ти до 24-х днів, то виникають залишки, які необхідно обліковувати як доходи і витрати майбутніх періодів. Тому, якщо на звітну дату відпочиваючий ще не отримав всього комплексу санаторних послуг, передбачених путівкою, то виручка від її реалізації буде капіталізована у вигляді доходів майбутніх періодів. Аналогічно відображаються і витрати, понесені при наданні санаторно-лікувальних послуг. Вони списуються на собівартість санаторного продукту лише в останній відпрацьований ліжко-день і, якщо цей день припадає на наступний за звітним період, то зазначені витрати відображаються у складі витрат майбутніх періодів.

При дострокових від'їздах з вини працівників санаторію вартість невідпрацьованих ліжко-днів може бути відшкодована, окрім путівок, наданих хворим безкоштовно.

При дострокових від'їздах або при не прибутті на місце з причин, які за правилами санаторію не визнаються поважними, доходи майбутніх періодів у частині, що припадає на невикористані дні, включаються до складу інших (неосновних) доходів.

Також слід зазначити, що санаторно-курортним установам властиві певні особливості відображення суми ПДВ при реалізації санаторних послуг. Насамперед, це надання пільг для санаторних путівок і медичних послуг. Так, відповідно до пп. 5.1.9 Закону України "Про податок на додану вартість" звільняються від оподаткування операції з продажу путівок на санаторно-курортне лікування і відпочинок дітей в установах за переліком, встановленим Кабінетом Міністрів України, причому вказана пільга не поширюється на продаж путівок нерезидентам [4].

Таким чином, операції з продажу путівок на санаторно-курортне лікування для дорослих-резидентів та інших споживачів-

нерезидентів обкладаються ПДВ у загальностановленому порядку.

Підприємства санаторно-курортного комплексу, які одночасно реалізують путівки і дорослим (з ПДВ), і дітям (без ПДВ), повинні розподіляти суми податкового кредиту, сплачені (нараховані) при придбанні товарів (робіт, послуг) у порядку передбаченому підпунктами 7.4.2 і 7.4.3 Закону України “Про податок на додану вартість”.

Операції санаторно-курортної діяльності обкладаються податком на прибуток у загальностановленому порядку.

Причому значний вплив на визначення фінансового результату діяльності санаторію має порядок визнання доходів і витрат у фінансовому обліку та при податкових розрахунках.

Відмінність у методиці розрахунку фінансового результату у бухгалтерському обліку та для цілей оподаткування суб’єктів господарювання згідно вітчизняного законодавства породжує ряд проблем і неточностей.

Так, для цілей податкових розрахунків згідно з Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” валові доходи й витрати визнаються за першою подією [4].

Датою збільшення валового доходу платників податку на прибуток – санаторно-курортних закладів при визначенні об’єкта оподаткування згідно пункту 11.3 статті 11 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” є дата, яка припадає на звітний (податковий) період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

– зарахування коштів від покупців (замовників) на банківські рахунки санаторно-курортних закладів в оплату санаторно-курортних послуг;

– фактичне завершення надання санаторно-курортних послуг [4].

Тобто у випадку надходження попередньої оплати від споживача санаторно-курортних послуг датою збільшення валового доходу вважається дата зарахування коштів на банківський рахунок санаторно-курортної

установи, а у випадку надання таких послуг на умовах подальшої оплати – визнаються за фактом надання відпочиваючим всього комплексу послуг.

Проте згідно вимог П(С)БО, незалежно від того, була здійснена передоплата чи наступна оплата, виручка визнається на дату фактичного завершення надання визначеного обсягу санаторно-курортних послуг, тобто останній день перебування особи у санаторно-курортному закладі.

Таким чином, за умови першої події – отримання коштів в оплату санаторно-курортних послуг – згідно податкового законодавства відображається валовий дохід, а відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку – доходи майбутніх періодів.

Необхідно зауважити, що доходи визнані згідно вимог П(С)БО, як правило, визнаються валовими доходами і згідно податкового законодавства, але різниця може виникнути внаслідок неспівпадання за звітними періодами, оскільки, як вже зазначалося, момент визнання доходу згідно вимог П(С)БО і податкового законодавства різний. Крім того існують різні підходи щодо визнання доходів і валових доходів за окремими операціями, які визначаються валовими доходами і не є доходами в бухгалтерському обліку. Наприклад, безоплатно одержанні необоротні активи включаються до складу валових доходів загальною сумою в момент надходження на підприємство, а в бухгалтерському обліку відображається в складі додаткового капіталу і визначається доходом в міру визнання витрат, тобто після нарахування амортизації.

Різні підходи до принципів оцінки витрат, що передбачені національними стандартами бухгалтерського обліку та податковим законодавством, є причиною виникнення розбіжностей у визнанні валових витрат та витрат в бухгалтерському обліку. Так, бухгалтерський облік витрат ґрунтується на принципі обачності, відповідно до якого методи оцінки витрат виключають можливість їх заниження, а згідно податкового законодавства, навпаки, валові

витрати не повинні бути завищені, тому що це прямо призводить до зменшення оподаткованого доходу. Наслідком такої неузгодженості є обмеження, які виникають при визнанні валових витрат.

Також слід зазначити, що бухгалтерський облік визнає витратами всі операції з витрачання матеріальних ресурсів безпосередньо у процесі споживання, що обумовлено дією принципу бухгалтерського обліку превалювання сутності над формою. В той же час, валові витрати на підприємствах санаторно-курортного комплексу формуються перш за все при придбанні матеріальних ресурсів, змінах валютних курсів, здійсненні поточних витрат у грошовій, матеріальній і нематеріальній формах тощо.

Існування різних підходів до визнання доходів і витрат санаторіїв у бухгалтерському обліку та розрахунків за податками призводить до різниці між оподаткованим прибутком, визначеним за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств”.

Причому розбіжності у визнанні витрат і доходів в бухгалтерському обліку та розрахунків за податками визначаються як постійні та тимчасові різниці.

Причиною виникнення постійних різниць є те, що не всі витрати (доходи) відповідно до П(С)БО є валовими витратами (доходами). До таких витрат та доходів, наприклад, належать:

- витрати на утримання об’єктів соціальної сфери;
- витрати на капітальний та поточний ремонт приміщень;
- витрати на проведення презентацій;
- 50 % витрат на утримання легкового автомобіля;
- безоплатно одержані необоротні активи тощо.

Тимчасові різниці виникають тоді, коли валові доходи (витрати) дорівнюють доходам (витратам) відповідно до П(С)БО, але відображаються в різних звітних періодах

(нараховані та отримані аванси, нарахування резервів на оплату відпусток).

Внаслідок зазначених різниць виникають нові об’єкти бухгалтерського обліку – відкладені податкові активи та відкладені податкові зобов’язання. Проблеми організації та ведення обліку за вказаними об’єктами потребують дослідження та вирішення в контексті впливу на думку користувачів бухгалтерської інформації.

**Висновки і перспективи подальших досліджень.** З огляду на різноманітність видів діяльності, здійснюваних санаторіями та специфічність даної галузі, можна виділити наступні особливості обліку доходів і витрат на підприємствах санаторно-курортного комплексу:

- визначення фактичної собівартості послуг допоміжних і обслуговуючих господарств;

- формування фактичної собівартості санаторних путівок у відповідності за статтями калькуляції;

- доходи підприємства очевидні, а затрати сумнівні;

- санаторні путівки зазвичай реалізуються за фіксованими цінами заздалегідь, до початку заїздів, а послуги надаються безпосередньо при заїзді відпочиваючому;

- доходи від надання санаторно-курортних послуг визнаються в останній відпрацьований ліжко-день, тобто за фактом надання всього комплексу передбачених вартістю путівок послуг відпочиваючим;

- виручка від реалізації санаторних путівок визначається виходячи з кількості ліжко-днів, проведених у звітному місяці кожним відпочиваючим, і відпускнуї ціни кожної путівки;

- як правило, терміни заїздів не збігаються зі звітними датами, тому залишки, що виникають необхідно обліковувати як доходи і витрати майбутніх періодів;

- різні механізми оподаткування і системи надання пільг за різними видами діяльності;

– санаторно-курортні установи, які одночасно здійснюють операції, що обкладаються ПДВ, і ті, що не обкладаються, повинні розподіляти суми ПДВ, сплачені (нараховані) при придбанні товарів (робіт, послуг);

– наявність відмінностей у методиці розрахунку фінансового результату підприємств санаторно-курортного комплексу у бухгалтерському обліку та для цілей оподаткування у вітчизняному законодавстві

Також слід зазначити, що одним із способів реалізації фінансових результатів установ санаторно-курортного комплексу є капіталізація та резервування доходів і витрат. А тому дослідження ефективності використання того чи іншого виду капіталізації чи резервування є актуальним питанням з огляду на подальше реформування бухгалтерського обліку.

Отже, для правильної організації і постановки бухгалтерського обліку на підприємствах санаторно-курортного комплексу необхідно забезпечити вдосконалення методів управління витратами, як основи формування вартості санаторної путівки, і доходами з метою забезпечення стійкого фінансового стану на ринку санаторно-курортних послуг. Причому це можливо досягти лише за умови перегляду діючих нормативних актів з питань обліку витрат та доходів, їх наукового обґрунтування.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. *Грачова Р.* Доходи в санаторно-курортних установах: особливості обліку // Дебет-кредит. – 2003. – № 36. – С.12-14.

2. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємства” від 18 березня 1999 року, № 515-XIV (зі змінами та доповненнями).

3. *Кисилевич Т.И., Шарыпова О.И.* Бухгалтерской учет в санаторных организациях. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 336 с.

4. Лист Комітету Верховної Ради України з питань фінансів і банківської діяльності від 11.05.98 р. № 06-10/309 Про окремі питання застосування податкового законодавства.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.10.1999, № 290.

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318.

ГАВРИШКІВ Ірина Романівна – аспірант Тернопільського державного економічного університету.

Наукові інтереси:

– організація обліку, контролю і аналізу діяльності підприємств санаторно-курортного комплексу.

ІВАНЕНКО Валентина Олександрівна – магістрант кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

– облік доходів і витрат на підприємствах санаторно-курортного комплексу