

ОСОБЛИВОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ВЕДЕННЯ ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ САНАТОРНО-КУРОРТНОГО КОМПЛЕКСУ

Розглянуто особливості функціонування підприємств санаторно-курортного комплексу та виділено фактори, що впливають на організацію бухгалтерського обліку й контролю на даних підприємствах

Постановка проблеми. Сфера послуг є одним з найперспективніших та таким, що швидко розвиваються сегментів економіки. В постіндустріальний період у провідних країнах світу спостерігається випереджальний ріст даної сфери, порівняно з матеріальним виробництвом, і зростання її частки у структурі народного господарства. Так, в економічно розвинених країнах частка послуг у ВВП перевищує 70 %. Досвід цих країн довів велику роль невиробничої сфери в забезпеченні високих темпів економічного розвитку, що, в свою чергу, вимагає перегляду її місця в структурі національної та регіональної економіки.

Саме тому необхідною передумовою створення в Україні ефективного ринкового господарства є формування сфери послуг з розвиненими транспортом, зв'язком, торгівлею, фінансово-кредитним і страховим секторами, сферами освіти й охорони здоров'я, здатними конкурувати на внутрішньому і зовнішньому ринках.

Науково-технічний прогрес, підвищення життєвого рівня населення і розширення державних програм медичного обслуговування активно стимулюють сферу охорони здоров'я і впроваджують кардинальні зміни у її розвиток. Так, за останні 5-10 років якісно новий рівень в обслуговуванні населення набуло санаторно-курортне лікування, якому належить важливе місце в системі охорони здоров'я населення як провідній частині реабілітаційної допомоги.

Оскільки на території України знаходиться велика кількість природних лікувальних ресурсів, то особливої уваги необхідно приділити дослідженню об'єктів

рекреаційної сфери, а саме організацій санаторно-курортного комплексу. Дана галузь є досить прогресивною та спроможна внести вагомий частку у загальний розвиток економіки країни. Враховуючи те, що діяльність курортних закладів у вітчизняному житті практично не досліджена, то дане питання потребує всебічного вивчення і є надзвичайно актуальним.

Аналіз останніх досліджень. На сучасному етапі невиробнича сфера та її місце у суспільному виробничому процесі мало вивчені. Особливо це характерно для установ, що надають санаторно-курортні послуги. Статті, посібники, наукові дослідження з даної тематики практично відсутні. В основному дослідження у сфері відпочинку проводяться в галузі туризму.

Мета дослідження. Метою даного дослідження є виявлення особливостей діяльності підприємств санаторно-курортного комплексу та ведення обліку в них.

Виклад основного матеріалу дослідження. Головним документом, що регламентує санаторно-курортну діяльність, є Закон України "Про курорти", в якому визначені загальні правові, організаційні, економічні та соціальні засади розвитку курортів в Україні [2]. Проте існують й інші нормативно-правові акти, які регулюють діяльність суб'єктів санаторно-курортної індустрії, основними з яких є:

– Загальне положення про санаторно-курортну установу, затверджене постановою КМУ від 11.07.2001 р. № 805;

– Постанова КМУ від 05.08.97 р. № 835 "Про перелік санаторно-курортних установ відпочинку, операції з продажу путівок до яких

на санаторно-курортне лікування і відпочинок дітей не підлягають обкладанню податком на додану вартість”;

– Інструкція про порядок обліку, зберігання, розподілу і видачі путівок до санаторно-курортних та інших лікувально-оздоровчих установ в органах праці і соціального захисту населення України, затверджена наказом

Міністерства труда і соціальної політики України від 25.12.97 р. № 42;

– та інші.

Як і будь-який сектор економіки, санаторно-курортний комплекс має власний специфічний понятійний апарат. Основні терміни, що використовуються в санаторно-курортній сфері, викладені в Таблиці 1 (див. табл. 1).

Таблиця 1. Основні терміни, що використовуються в санаторно-курортній сфері

Термін	Визначення
Курорт	Освоєна природна територія на землях оздоровчого призначення, що має природні лікувальні ресурси, необхідні для їх експлуатації будівлі та споруди з об'єктами інфраструктури, використовується з метою лікування, медичної реабілітації, профілактики захворювань та для рекреації і підлягає особливій охороні [2]
Курортна справа	Сукупність усіх видів науково-практичної та господарської діяльності, спрямованих на організацію та забезпечення лікування, медичної реабілітації та профілактики захворювань із використанням природних лікувальних ресурсів [2]
Природні лікувальні ресурси	Мінеральні і термінальні води, лікувальні грязі, озокерит, ропа лиманів та озер, морська вода, природні об'єкти та комплекси із сприятливими для лікування кліматичними умовами, придатні для використання з метою лікування, медичної реабілітації та профілактики захворювань [2]
Санаторно-курортний заклад	Заклад охорони здоров'я, що забезпечує надання громадянам послуг лікувального, профілактичного та реабілітаційного характеру з використанням природних лікувальних ресурсів курортів (лікувальних грязей та озокериту, мінеральних та термальних вод, тропи лиманів та озер, природних комплексів із сприятливими для лікування умовами тощо) та із застосуванням фізіотерапевтичних методів, дієтотерапії, лікувальної фізкультури та інших методів санаторно-курортного лікування [4]
Санаторій	Лікувальний заклад, обладнаний для лікування та відпочинку [3]

Отже, до санаторно-курортних установ належать установи охорони здоров'я, які розміщені на територіях курортів і надають громадянам послуги лікувального, профілактичного і реабілітаційного характеру з використанням природних лікувальних ресурсів.

Законодавчо також визначено, що санаторно-курортними закладами можуть бути установи різних форм власності, зареєстровані в установленому законодавством України порядку, діяльність яких повинна бути спрямована на забезпечення умов для повноцінного лікування, медичної реабілітації та профілактики захворювань шляхом прийняття громадянами лікувальних процедур, а також забезпечення належних умов їх проживання, харчування, одержання культурно-побутових послуг [2].

Враховуючи законодавчу базу, а також існуючий понятійний апарат можна провести класифікацію санаторно-курортних закладів України. (див. рис. 1).

Наведена класифікація санаторно-курортних закладів дозволяє курортні установи за спеціалізацією та за характером природних лікувальних ресурсів, на основі чого виділяються різні види санаторних установ. Такий поділ закладів санаторно-курортного комплексу сприяє ефективній організації та веденню обліку, а також складанню внутрішніх звітів з урахуванням особливостей діяльності зазначених закладів та податкового законодавства.

Відповідно до Класифікатора видів економічної діяльності (КВЕД) [3], підприємства, що надають санаторно-курортні послуги, належать до секції № 85 “Охорона здоров'я і соціальна допомога”, класу 85.11 “Діяльність лікувальних закладів” та підкласу 85.11.3 “Діяльність санаторно-курортних організацій”, який включає:

- послуги санаторіїв та профілакторіїв;
- послуги інших медичних закладів для відновлення здоров'я людини.

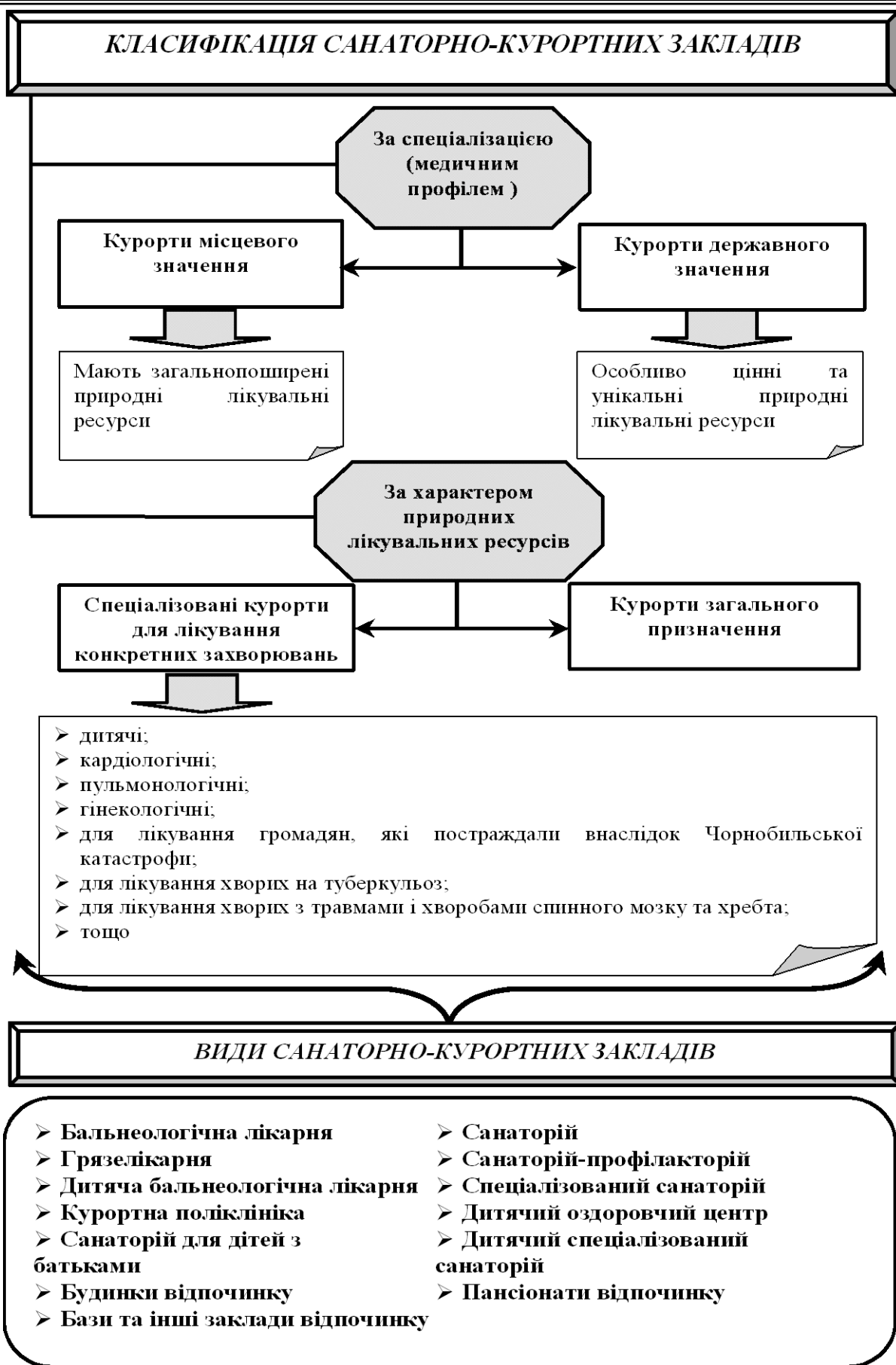


Рис. 1. Класифікація санаторно-курортних закладів України

Слід зазначити, що розвиток підприємств санаторно-курортної сфери як сегменту економіки держави, позитивно впливає на диверсифікацію економіки регіонів, оскільки надає певний обсяг робіт для суміжних галузей з обслуговування відпочиваючих (готельне господарство, роздрібна торгівля, громадське

харчування, транспортне і проміжне обслуговування, виробництво сувенірів, реклама тощо). Проте діяльність організацій санаторно-курортного комплексу, поряд з перевагами, може чинити й негативний вплив на функціонування певного регіону (рис. 2).



Рис 2. Переваги та недоліки від розвитку санаторно-курортного комплексу

Рівень розвитку санаторно-рекреаційної галузі в основному характеризується ступенем завантаження установ цієї галузі, тобто попитом на них (див. рис. 3) та кількістю самих установ відпочинку (див. рис. 4).

Згідно даних статистичного щорічника України найбільш завантаженими закладами санаторно-курортної сфери з 1989 р. по 2004 р. були, насамперед, бази та інші заклади відпочинку, також досить великий попит відпочиваючих спостерігався на санаторії та пансіонати з лікуванням, дещо менша завантаженість була в будинках та пансіонатах відпочинку (див. рис.3).

Якщо ж розглядати окремо кожен із зазначених видів підприємств курортної сфери, то згідно наведених даних найбільшу завантаженість мали:

- санаторії та пансіонати з лікуванням у 1997р. – 159 тис. ліжок;
- дитячі санаторії з лікуванням у 2001 р. – 41 тис. ліжок;
- санаторії-профілакторії у 1993 р. – 55 тис. ліжок;
- будинки та пансіонати відпочинку у 1993 р. – 113 тис. ліжок;
- бази та інші заклади відпочинку у 1993 р. – 307 тис. місць.

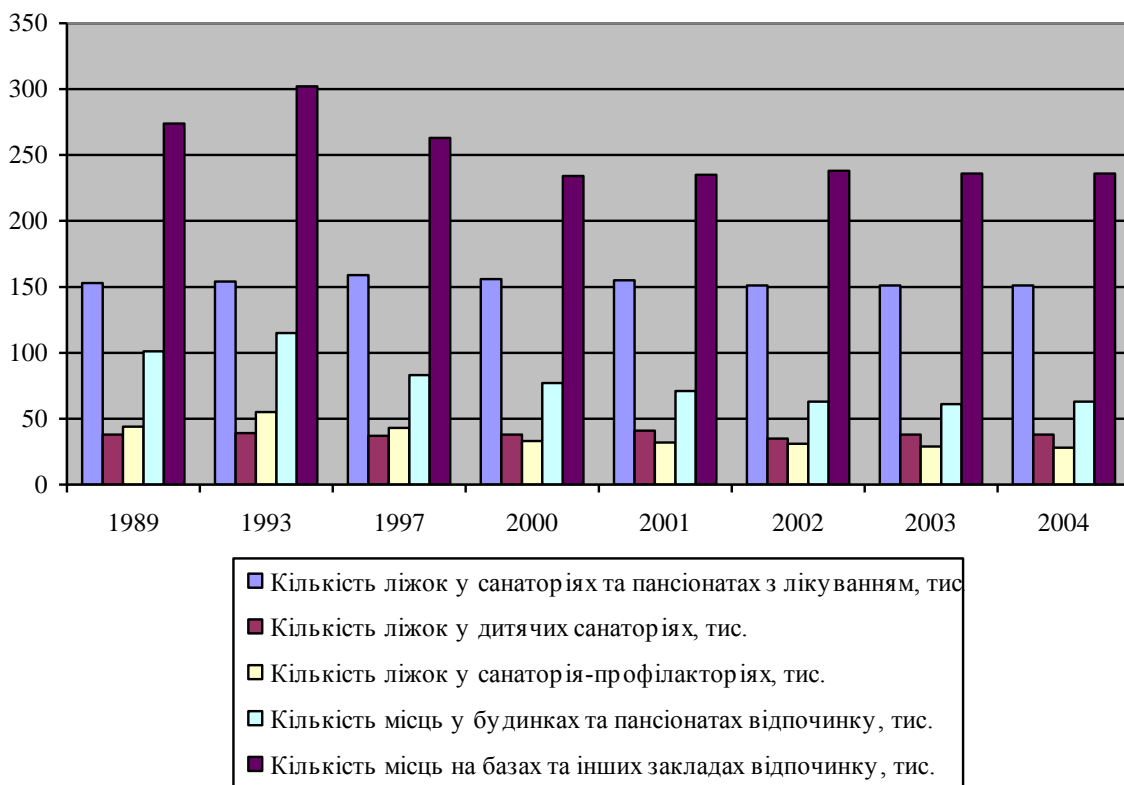


Рис. 3. Завантаженість закладів санаторно-курортного комплексу протягом 1989-2004 рр.

Що ж стосується кількості санаторно-курортних організацій, то слід відмітити, що протягом 1987-2004 рр. найбільшу увагу приділяли створенню баз та інших закладів відпочинку, значно менше зареєстровано санаторіїв, пансіонатів з лікуванням та санаторіїв-профілакторіїв, і зовсім мало уваги приділяється дитячим санаторіям. Найбільша

кількість санаторіїв та пансіонатів з лікуванням спостерігалася в 2003 р. (555 закладів), санаторіїв-профілакторіїв – у 1993 році (553 заклади), будинків та пансіонатів відпочинку – в 1993 р. (332 заклади), дитячих санаторіїв – в 2000 р. (211 закладів), баз та інших закладів відпочинку – в 1993 р. (2213 закладів) (рис. 4).

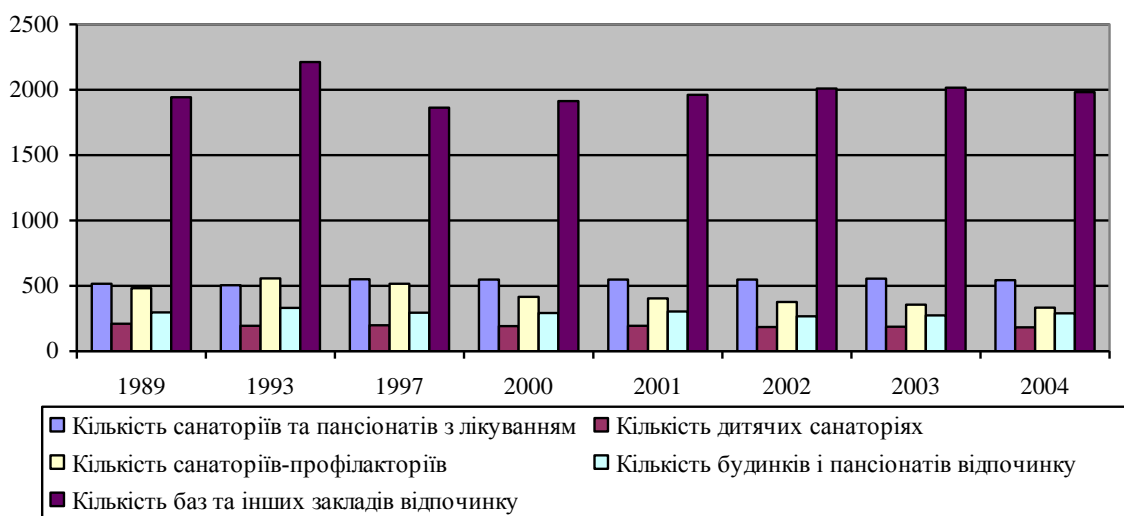


Рис. 4. Приріст закладів санаторно-курортного комплексу протягом 1989-2004 рр.

Економічна діяльність санаторіїв є досить складною та різноманітною, адже санаторно-курортні установи, основним видом діяльності яких є надання комплексу послуг з лікування, оздоровлення та відпочинку, здійснюють також мережу супутніх (що входять до вартості

путівки) та додаткових послуг (що не входять до вартості путівки) (рис. 5). Причому всі допоміжні та обслуговуючі господарства представляють собою самостійну галузь, яка розвивається на основі властивих їй закономірностей.

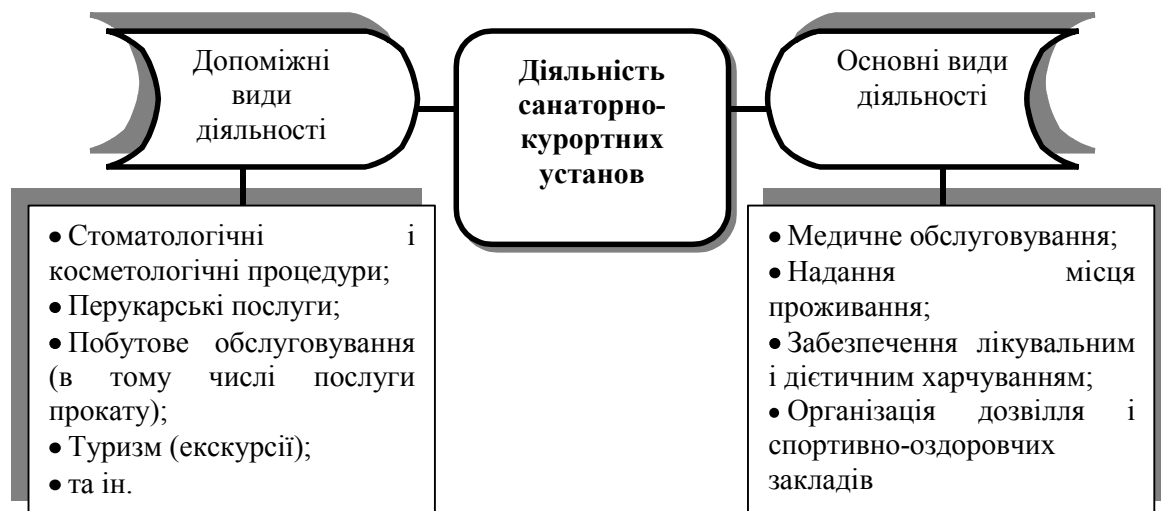


Рис. 5. Види діяльності санаторно-курортних закладів

Тобто на сьогоднішній день практично кожен санаторій здійснює роздрібну і оптову торгівлю, громадське харчування, надає послуги пунктів прокату, транспортні послуги, медичні, послуги пральні й котельні стороннім організаціям, здає приміщення в оренду, також здійснює різні види будівельно-монтажних і ремонтних робіт. Деякі організації мають підсобні господарства, реалізують вирощену на своїх ділянках продукцію, мають на балансі житлові будинки, дитячі дошкільні заклади тощо.

Усе це розмаїття основних та обслуговуючих 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 по курортному комплексу в цілому, а й в розрізі всіх здійснюваних санаторіями видів діяльності.

Бухгалтерський облік в санаторно-курортних установах насамперед покликаний своєчасно та в повному обсязі відображати необхідну інформацію про фактично понесені

витрати та собівартість ліжко-дня, а також забезпечувати проведення аналізу фінансово-господарської діяльності з метою виявлення внутрішньогосподарських резервів та попередження їх нерационального використання.

В податковому обліку санаторних організацій також існують певні особливості. Перш за все, це надання пільг для санаторних путівок і медичних послуг. Крім того, необхідною умовою для отримання права на пільги є забезпечення окремого обліку не тільки виручки, а й витрат [6, с. 4].

Ще однією особливістю санаторно-курортного комплексу є його схожість з туризмом, що породжує деякі непорозуміння, наприклад, певна частина населення вважає, що надання санаторних послуг відноситься до туристичної діяльності. У зв'язку з цим розглянемо основні відмінності між туризмом та санаторно-курортним комплексом (табл. 2).

Таблиця 2. Основні відмінності між туризмом і санаторно-курортним комплексом

Основні критерії	Санаторно-курортний комплекс	Туризм
Визначення	Санаторно-курортні заклади – заклади охорони здоров'я, що забезпечує надання громадянам послуг лікувального, профілактичного та реабілітаційного характеру з використанням природних лікувальних ресурсів курортів (лікувальних грязей та озокериту, мінеральних та термальних вод, ропи лиманів та озер,	Туризм – тимчасовий виїзд у місця, що знаходяться за межами їх постійного перебування, в продовж періоду, що не перевищує одного року підряд, з метою дозвілля і відпочинку, лікування, спорту та оздоровлення, відвідання знайомих та родичів, вирішення службових питань тощо [5, с. 553]
	природних комплексів із сприятливими для лікування умовами тощо) та із застосуванням фізіотерапевтичних методів, дієтотерапії, лікувальної фізкультури та інших методів санаторно-курортного лікування [4]	
Спосіб надання послуг	Санаторій надає відпочиваючому весь комплекс послуг, який передбачений путівкою, своїми силами і засобами, а також здійснює поряд з основною діяльністю цілий ряд допоміжних, обслуговуючих та супутніх видів діяльності	Турфірма надає туристам гарантії (права) отримання послуг в певний момент часу в певному місці, а самі ж послуги надають інші організації, які мають договірні відносини з турфірмою
Зміст виручки від реалізації путівки	Виручкою від реалізації санаторних путівок є кількість відпрацьованих санаторієм ліжко-днів, тобто кількість відпочиваючих, які отримали лікувальні послуги, помножена на кількість днів, що припадають на звітний період	Виручкою від реалізації туристичних путівок є сума коштів, отриманих під час продажу путівки, тобто її вартість
Реалізація путівки	Санаторні путівки зазвичай реалізуються за фіксованими цінами заздалегідь, до початку заїздів, а послуги надаються безпосередньо при заїзді відпочиваючому	Туристичні путівки реалізуються в момент передачі її конкретному покупцю-туристу
Момент визнання виручки від реалізації путівок	Виручка визнається в останній відпрацьований ліжко-день	Виручка визнається в момент продажу путівки

Таким чином, на основі характеристики наведених критеріїв можна зробити висновок, що віднесення санаторно-курортних послуг до послуг туризму є неправомірним, адже санаторні організації охоплюють набагато більший спектр видів діяльності, і в тому числі надання туристичних послуг. Крім того, туристична і санаторна діяльність мають різні механізми оподаткування і системи надання пільг.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Невиробнича сфера та її місце в суспільному відтворювальному процесі у вітчизняному економічному житті практично не вивчені. Це особливо характерно для об'єктів рекреаційної сфери, у тому числі для санаторно-курортних організацій.

З огляду на різноманітність видів діяльності, здійснюваних санаторіями та специфічність даної галузі, можна виділити наступні особливості санаторно-курортного комплексу:

- наявність великої кількості видів діяльності, в тому числі обслуговуючих, допоміжних та супутніх;
- визначення фактичної собівартості послуг, що надаються допоміжними та обслуговуючими господарствами;
- різні механізми оподаткування і системи надання пільг за різними видами діяльності;
- визначення виручки від реалізації путівок за відпрацьованими ліжко-днями;

– формування фактичної собівартості санаторних путівок відповідно до статей калькуляції;

– необхідність забезпечення окремого обліку доходів і витрат за всіма видами діяльності, що здійснюються санаторіями;

Саме ці фактори, виявлені в результаті дослідження, впливають на організацію бухгалтерського обліку й контролю на підприємствах санаторно-курортного комплексу.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Артеменко Ю.А.* Світовий досвід в системі показників регіонального розвитку сфери послуг // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції “Розвиток економіки в трансформаційний період: глобальний та національний аспекти”. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2005. – Том I. – 212 с. – С. 9.

2. Закон України “Про курорти” від 05.10.2000 р. № 2026-III.

3. Наказ Державного комітету зі стандартизації, метрології та сертифікації від 22.10.1996 р. № 441 “Про затвердження Державного класифікатора України”.

4. Постанова від 11 липня 2001 р. № 805 “Про затвердження Загального положення про санаторно-курортний заклад”.

5. Статистичний щорічник України за 2002 рік. // За ред. О.Г. Осауленка Державний комітет статистики України.

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

ГАВРИШКІВ Ірина Романівна – аспірант Тернопільського державного економічного університету.

Наукові інтереси:

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