

УДК 657.2: [614.215+338.48]

UDC 657.2: [614.215+338.48]

**ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЗАТРАТ И
КАЛЬКУЛЯЦИИ УСЛУГ САНАТОРНО-
ТУРИСТИЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ**

**FEATURES OF COST ACCOUNTING
SERVICES AND CALCULATION OF
HEALTH-TOURISM ORGANIZATIONS**

Павленко Елена Анатольевна
соискатель кафедры бухгалтерского учета
*гл. бухгалтер ООО УК «Родной квартал»,
Краснодар, Россия*

Pavlenko Elena Anatolevna
applicant of Department of Accounting
*Head Accounting Manager of LLC "Rodnoi Kvartal",
Krasnodar, Russia*

В статье дан обзор состояния санаторно-курортной отрасли в целом, как сложного социально-культурного, экономического феномена. Обсуждается специфика отрасли и необходимость разработок в области бухгалтерского управленческого учета санаторно-курортных организаций

The article reviews the state of health resort industry as a whole, as a complex of social-cultural and economic phenomenon. We discuss the specifics of the industry and the need for development in the field of accounting management in sanatorium institutions.

Ключевые слова: САНАТОРНО-КУРОРТНАЯ ОТРАСЛЬ, УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ, БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ, ОТРАСЛЕВЫЕ ОСОБЕННОСТИ, САНАТОРНАЯ ПУТЕВКА, КАЛЬКУЛЯЦИЯ

Keywords: SANATORIUM BRANCH, MANAGEMENT, ACCOUNTING, GUIDELINES, INDUSTRY CHARACTERISTICS, HEALTH TOUR

Туризм является ведущей и динамично развивающейся отраслью в сфере экономики, и за быстрые темпы он признан экономическим феноменом столетия. Санаторно-курортная отрасль постепенно становится одной из наиболее динамично развивающихся отраслей и в Краснодарском крае. По оценке Всемирной туристской организации при ООН (ЮНВТО), на долю туризма приходится 3,2 % мирового ВВП, а с учетом мультипликативного эффекта – 9,4 %, при этом в туристической индустрии занято 7,6 % работающего населения планеты [1].

По данным Б. В. Грызлова доля ВВП России сегодня с учетом мультипликативного эффекта от туризма составляет 6,5 % и 3 % – от чистого туризма». При эффективной государственной поддержке и продвижении доля туризма в ВВП РФ может существенно вырасти до уровня европейских стран [2].

В рейтинге международной конкурентоспособности стран в туристском секторе, опубликованном Всемирным экономическим форумом в марте 2009 г., Россия заняла 59 место из 139 стран, при этом

природные богатства нашей страны – на пятом месте, а объекты культурного наследия – на девятом. Таким образом, Россия обладает значительным потенциалом для привлечения большого количества как российских, так и иностранных туристов и потенциально к 2020 году сможет войти в первую десятку самых популярных стран, посещаемых туристами [3].

Туризм представляет собой сложный социально-культурный, экономический и психологический феномен, многогранность которого характеризуется наличием большого количества определений. Одни из них носят узкоспециальный характер, отражают отдельные аспекты туризма – экономические, социальные, правовые и т. п. Другие – сущностные определения – характеризуют предмет в целом, раскрывают внутреннее содержание туризма, выражающееся в единстве всего многообразия свойств и отношений.

С нашей точки зрения, в наиболее общем виде туризм можно характеризовать с двух сторон: (а) это вид социально-культурной и досуговой деятельности в рамках всего свободного перемещения населения от места своего проживания и работы в другой регион (в пределах данной страны или за границу); (б) это индустрия, производящая услуги, необходимые для удовлетворения потребностей, возникающих во время путешествий.

Кроме того, во многих странах туризм особо влияет на формирование валового внутреннего продукта, создание дополнительных рабочих мест и обеспечение занятости населения, оказывает огромное влияние на такие ключевые отрасли экономики, как строительство, сельское хозяйство и другие, т. е. выступает своеобразным стабилизатором социально-экономического развития.

Наличие разнообразных туристско-рекреационных активов страны позволяет развивать практически все виды туризма.

Особым видом туризма является санаторно-курортный туризм. Ему присущи все основные признаки туризма, с одной стороны, а также специфические особенности, с другой.

Рынок санаторно-курортных и туристских услуг состоит из многочисленных и разнообразных по профилю санаторно-курортных учреждений, туристских фирм, гостиничных предприятий, различных организаций, имеющих целью проведение необходимого лечения, организацию оздоровительного отдыха, увлекательных туристических туров, экскурсионную деятельность и разнообразного лечебного питания отдыхающих.

Наиболее остро проблемы санаторно-курортного предпринимательства обсуждаются на экономических форумах в г. Сочи – центра отечественного туризма и отдыха. В итоге научно-практических дискуссий в настоящее время произошли существенные изменения в развитии санаторно-курортного дела России. Развитию данной отрасли стали больше внимания уделять на государственном уровне, при этом курортно-рекреационная система и ее проблемы рассматривались в едином комплексе с туризмом.

В 2010 г. в России насчитывалось 2,2 тысячи санаторно-курортных учреждений на 436 тыс. мест, где ежегодно проходят лечение и оздоровление около 5,3 млн. человек.

Санаторно-курортные организации неоднородны по виду, численности персонала и количеству обслуживаемых клиентов. Единицей учета может быть как небольшой пансионат на 100 мест, так и огромный многопрофильный курортный комплекс, состоящий из нескольких санаториев и имеющий оборот в сотни миллионов рублей в год.

Общее количество санаторно-курортных учреждений по видам в России на конец 2010 г. увеличилось на 2,6 % и составило 2202 организации (таблица 1).

На долю санаториев и пансионатов с лечением среди всех санаторно-курортных учреждений приходится 60 %. Наиболее распространенными профилями лечения в санаторно-курортных учреждениях являются неврология и кардиология.

Вместе с тем, в этой сфере накопилось много проблем, требующих оперативного вмешательства и решения на федеральном уровне. В первую очередь – это приведение в порядок нормативно-правовой базы, определяющей деятельность курортного комплекса, разграничение полномочий в этой сфере между федеральным центром, субъектами Российской Федерации и органами местного самоуправления.

Краснодарский край является комплексным центром оздоровления, отдыха и туризма, располагающим сетью разнообразных предприятий, специализирующихся на организации санаторно-курортного лечения, оздоровительного, морского, водного, горно-спортивного и экскурсионно-познавательного отдыха.

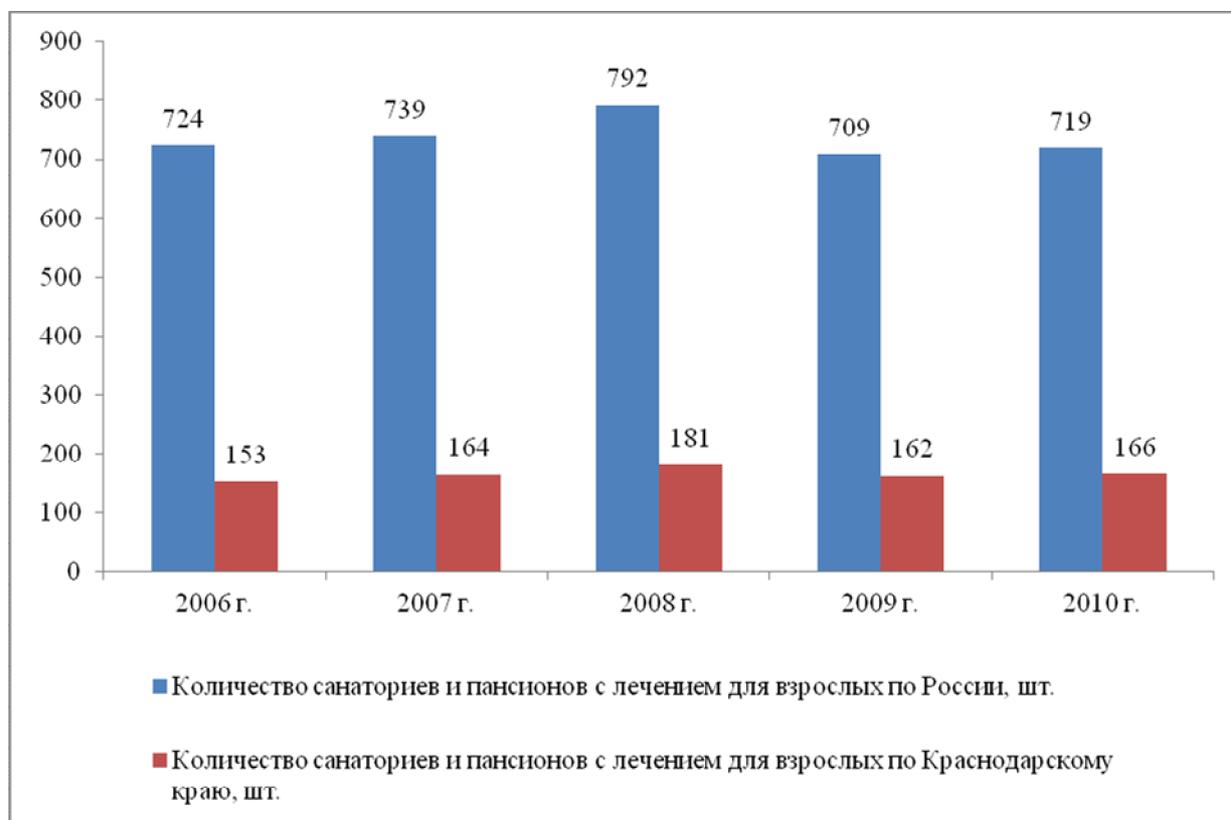
В настоящее время общая численность санаториев и пансионатов с лечением для взрослых в России составила 719 организаций, в том числе по Краснодарскому краю 166 организаций.

Таблица 1 – Состав и структура санаторно-курортных организаций России

Показатель	2006 г.		2007 г.		2008 г.		2009 г.		2010 г.		2010 г. в % к	
	кол-во	в % к итогу	2006 г.	2010 г.								
Санатории и пансионаты с лечением	1303	60,7	1309	61,8	1361	63,4	1298	59,7	1318	59,9	101,1	101,5
из них: санатории для детей с родителями и детские	579	27,0	570	26,9	569	26,5	589	27,0	599	27,2	103,5	101,7
из них: санатории для взрослых	724	33,7	739	34,9	792	36,9	709	32,6	719	32,7	99,3	101,4
Санатории-профилактории	843	39,3	809	38,2	786	36,6	876	40,3	884	40,1	104,9	100,9
Итого	2146	100,0	2118	100,0	2147	100,0	2174	100,0	2202	100,0	102,6	101,3

Источник: Росстат

Динамика изменений численности данных организаций представлена на рисунке 2.



Источник: Росстат

Рисунок 2 – Количество санаториев и пансионатов с лечением для взрослых по России и Краснодарскому краю

Природно-ресурсный рекреационный потенциал Юга России характеризуется разнообразием и в целом весьма емким, что обусловлено сочетанием равнинных, приморских, предгорных и высокогорных ландшафтов, наличием различных типов минеральных вод, лечебных грязей, довольно комфортными климатическими особенностями.

Все это в целом послужило развитию крупнейшего в России курортно-туристского комплекса. В крае создано более 1200 организаций санаторно-курортного комплекса и туризма, где могут одновременно

разместиться около 250 тыс. человек. Хорошо развита инфраструктура детского отдыха, которая представлена оздоровительными учреждениями с одновременным пребыванием в них около 100 тыс. человек.

По данным департамента комплексного развития курортов и туризма Краснодарского края единовременная вместимость курортов края в курортный сезон достигает 480 тыс. мест (с учетом максимального развертывания), зимой 100 тыс. мест. Большинство из них приходится на коллективные средства размещения; в свою очередь, частный сектор готов представить около 200 тыс. койко-мест в пиковый сезон, и около 30 тыс. – зимой. Средний показатель наполняемости номерного фонда по всем курортам края в 2009 г. составил 69,3 %, в 2010 г. – 64,4 %, с одной стороны, превышает среднемировой показатель рентабельности курортов (40 %), с другой – сохраняет достаточно высокий уровень конкуренции на рынке и, соответственно, потенциал к снижению средней стоимости размещения.

По итогам 2010 года:

- стоимость санаторно-оздоровительных услуг возросла на 4,8 % и составила в санатории 1615,3 руб. за день, в пансионате и доме отдыха – 876 руб. за день;

- стоимость проживания в гостиницах возросла на 2,8 % и составила 1248 руб. в сутки;

- стоимость услуг в сфере туризма (экскурсия автобусная) возросла на 7,5 % и составила 45 руб. в час.

В целом, следует отметить, что стоимость организованного отдыха на российских курортах все еще остается высокой для большинства потенциальных потребителей. Доля организованных туристов, приезжавших в Краснодарский край по путевкам, составила в 2010 г. лишь 25,7 %, остальные отдыхающие предпочли частный сектор (43,8 %) либо вошли в число так называемых «однодневных туристов» (30,5 %).

В Краснодарском крае из года в год растет объем санаторно-оздоровительных и туристско-экскурсионных услуг. Уникальный рекреационный потенциал обеспечивает развитие практически всех видов индустрии курортов, туризма и отдыха – приморский, горный, горнолыжный, бальнеологический. В Краснодарском крае сосредоточены все основные морские курорты России: Сочи, Анапа, Геленджик, Туапсе, Ейск.

Однако следует заметить, что в Сочи, Анапе, Геленджике, Туапсе и других центрах быстрыми темпами развиваются экстремальные виды туризма. Наиболее крупные, успешно работающие санаторно-курортные комплексы края: ЗАО СКО «Адлеркурорт», парк отель ОАО «Гостиница Ленинград», отель «Рэдиссон Лазурная САС» (г. Сочи), ООО курортный комплекс «Надежда» (г. Геленджик), ООО «Оздоровительный комплекс «Гамма» (Туапсинский район), санаторий «Аквамарин» (г. Анапа).

Ежегодно увеличивается число туристов, отдыхающих на курортах Краснодарского края, что связано с увеличением благосостояния россиян.

Позитивным фактором развития рекреационной отрасли выступает наличие сложившейся инфраструктуры отдыха и лечения, трудовые навыки и профессиональные традиции местного населения, сформированная система подготовки кадров, объединяющая как множество средних специальных, так и ряд высших учебных заведений.

Благодатный климат, теплые моря, наличие минеральных и грязевых источников, уникальные по эстетической ценности горные и приморские пейзажи – все это определило роль Краснодарского края как одного из крупнейших туристических регионов России и стран СНГ.

Еще большее развитие регион получит вследствие проведения здесь зимних Олимпийских игр 2014 года – уже сейчас строятся новые гостиничные и развлекательные комплексы, улучшается инфраструктура.

В 2010 году внутренний туристический поток составил 32 млн. человек, из которых 10 млн. туристов отдохнуло в Краснодарском крае [2].

В значительной степени эффективное функционирование организаций санаторно-курортной отрасли определено становлением и развитием системы бухгалтерского учета.

Многообразие и сложность хозяйственной деятельности санаторно-курортных организаций, отсутствие отраслевых методических указаний, рекомендаций, положений и других документов, учитывающих специфику санаторно-курортной отрасли, обусловили актуальность и необходимость разработок в области бухгалтерского управленческого учета санаторно-курортных организаций.

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» 129-ФЗ для осуществления постановки бухгалтерского учета организация самостоятельно формирует учетную политику исходя из своей структуры, отраслевой принадлежности и других особенностей деятельности.

Российское законодательство в области бухгалтерского учета обеспечивает создание в организации системы бухгалтерского учета, с одной стороны, руководствуясь законодательными и нормативными правовыми актами, а с другой – учитывая структуру, отрасль и различные особенности деятельности. Это способствует становлению, развитию и успешному функционированию системы бухгалтерского учета экономического субъекта на основе накопленного опыта, сложившихся традиций в отрасли и специфических аспектов деятельности.

В санаторно-курортных организациях при постановке бухгалтерского учета необходимо учитывать особенности их деятельности. Согласно Федеральному закону «О природных лечебных ресурсах, лечебно-оздоровительных местностях и курортах» от 23 февраля 1995 г. № 26-ФЗ, под курортом понимается освоенная и используемая в лечебно-профилактических целях особо охраняемая природная

территория, располагающая природными лечебными ресурсами и необходимыми для их эксплуатации зданиями и сооружениями, включая объекты инфраструктуры [4].

Санаторно-курортные организации, осуществляющие лечебный процесс, имеют статус лечебно-профилактических организаций.

Санаторно-курортные организации являются организациями здравоохранения, осуществляющими свою деятельность на основании лицензии на медицинскую деятельность, выданную в порядке, установленном Федеральным законом от 08.08.2001 г. № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» и Положением о лицензировании медицинской деятельности, утвержденным постановлением правительства РФ от 30.01.2007 г. № 30. Перечень работ (услуг) выполняемых при осуществлении санаторно-курортной медицинской помощи, установлен соответствующим приказом Минздравсоцразвития России от 10 мая 2007 г. № 323. Санаторно-курортная организация, как медицинская организация, оказывает, прежде всего, услуги по медицинской помощи, а услуги по питанию и проживанию являются сопутствующими, неразрывно связаны с первыми и являются необходимыми для надлежащего оказания услуг по медицинской помощи.

На региональном уровне санаторно-курортные организации могут проходить добровольную сертификацию с целью усиления привлекательности и рекламы условий лечения, проживания, культурно-досугового обслуживания и других услуг.

В санаторно-курортных учреждениях комплекс услуг по лечению, оздоровлению и отдыху) оформляется бланками строгой отчетности: санаторно-курортной путевкой, путевкой, курсовкой. Однако с 1 декабря 2008 года не действует форма санаторно-курортных путевок, утвержденная письмом Минфина России от 10.12.1999 г. № 90н. Новые

формы до настоящего времени не утверждены. В письме Минздравсоцразвития России от 25.11.2008 г. № 9204-ВБ было разъяснено, что, поскольку в настоящее время отсутствуют федеральные органы исполнительной власти, наделенные полномочиями по утверждению формы бланка санаторно-курортной путевки, санаторно-курортные организации могут руководствоваться информационным письмом Минфина России от 22.08.2008 г. «О порядке утверждения форм бланков строгой отчетности».

В перечень услуг, оказываемых санаторием по путевке, включаются такие основные услуги, как медицинское обеспечение, проживание, лечебное и диетическое питание, организация досуга, в том числе спортивно-оздоровительные мероприятия.

Во многих санаториях развита сеть сопутствующих услуг, входящих и не входящих в стоимость путевки. К ним можно отнести следующие услуги и виды деятельности: фитобары, рабочие столовые, косметологические, парикмахерские, медицинские и лечебные процедуры, кафе, бары, рестораны, магазины розничной торговли, предоставление теннисных кортов, бильярдных столов, сауны, бассейны, тренажерные залы, бытовое обслуживание, услуги прачечной, прокат автомобилей, экскурсии, дискотеки и т. д.

Для их обеспечения в санатории функционируют вспомогательные и обслуживающие производства и хозяйства, каждое из которых представляет самостоятельную отрасль со свойственными ей закономерностями развития.

Оказание сопутствующих и дополнительных услуг позволяет не только получать доход, но и улучшить качество работы всей организации.

Многие вопросы повышения качества обслуживания отдыхающих решаются с использованием инструментов управленческого учета и контролинга, это позволяет учитывать отраслевые особенности,

позволяющие получать достоверную информацию о доходах и расходах каждого вида деятельности, услуги; своевременно выявлять отклонения от применяемых норм и нормативов с учетом их корректировки на фактическую загрузку, выявлять внутрихозяйственные резервы снижения расходов и повышения культуры обслуживания и уровня сервиса.

К основным, на наш взгляд, отраслевым особенностям и проблемам бухгалтерского управленческого учета санаторно-курортных организаций, относятся:

1) необходимость контроля и учета процесса движения бланков строгой отчетности – путевок, курсовок и других, разрешенных к применению без контрольно-кассовых машин;

2) обеспечение отдельного учета доходов и расходов по освобожденным от уплаты налогом на добавленную стоимость и подлежащим обложению налогом на добавленную стоимость услугам;

3) обеспечение отдельного учета доходов и расходов по видам деятельности, осуществляемым в различных режимах налогообложения, в том числе переведенным на уплату единого налога на вмененный доход;

4) калькулирование статей расходов путевок различных категорий, в том числе детских, в зависимости от комфортности номера, наличия усиленного питания, большого количества медицинских и лечебных процедур и т. д. Различия в отпускной цене путевок должны подтверждаться расчетами и планируемыми расходами по каждой статье калькуляции;

5) разработка системы скидок на санаторно-курортные путевки при их продаже потребителям посредниками (турагентами) в зависимости от сезонности и сроков поступления авансов (предоплат);

6) разработка и внедрение норм и нормативов, не установленных нормативными актами, их регулярный пересмотр, пересчет на фактически отработанные санаторием койко-дни и обслуженное количество

отдыхающих. Например, списание моющих и дезинфицирующих средств для нужд столовой санатория должно производиться с учетом фактического количества питающихся и рекомендованными нормами расхода каждого используемого средства;

7) определение порядка фиксации не предоставленных отдыхающим лечебных процедур в связи с их добровольным отказом или по рекомендации врача;

8) включение в калькуляции на календарный год праздничных и иных событий, предусматривающих дополнительное питание, которое приводит к удорожанию койко-дня, а также прочих дополнительных расходов по статье «Культурно-досуговые мероприятия»;

9) составление меню-раскладки, учитывающего профиль заболеваний, диетическую направленность и необходимое количество килокалорий;

10) обоснование методов распределения в бухгалтерском учете общехозяйственных расходов между видами получаемых доходов, в том числе облагаемых разными налоговыми режимами;

11) необходимость внедрения специализированных первичных учетных бухгалтерских документов;

12) обоснование норм расходов на озеленительные мероприятия, на содержание паркового хозяйства с учетом произрастающего количества одно- и многолетних зеленых насаждений, их ценности, площади земли и т. д.

В связи с этим, основными задачами бухгалтерского учета затрат в санаторно-туристских организациях являются:

- своевременное, полное и достоверное отражение фактических затрат по формированию и продвижению туристских услуг;

- исчисление фактической себестоимости отдельных видов туристских услуг;

- предоставление управленческим структурным подразделениям организации информации, необходимой для управления производственными процессами и принятия решения;

- контроль за экономным и рациональным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

Система классификации затрат способствует анализу и прогнозированию показателей продаж и чистого дохода по санаторно-курортным организациям в целом и по отдельным видам услуг, по клиентам и продавцам, по каналам реализации. Данное разбиение затрат применяется в управлении себестоимостью при планировании прибыли и оценке качества работы, а также для контроля затрат.

При определении издержек производства, форм услуг, важное значение имеют два положения:

- любой ресурс ограничен;
- каждый вид ресурса имеет хотя бы два альтернативных способа применения.

В связи с выделением данных положений необходимо учитывать явные и неявные издержки. К явным издержкам относят расходы на оплату ресурсов в туризме, к неявным относят издержки, которые носят внутренний характер и не связаны с денежными выплатами (например, хранение наличности на счетах).

Данные издержки образуют экономические издержки организации.

Организация учета расходов санаторно-курортных организаций во многом зависит от эффективности использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

В настоящее время бухгалтерский учет расходов санаторно-курортных организаций группируют не только по основному виду деятельности санаторно-курортных услуг, но и по дополнительному и

сопутствующему перечню услуг, предусмотренных конкретной организацией.

В соответствии с отраслевыми особенностями и организацией бухгалтерского и налогового учета состав расходов организации определяется Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденное приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1992 г. № 33н.

Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и (или) возникновения обязательств, приводящие к уменьшению капитала другой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

В санаторно-курортных организациях расходы по обычным видам деятельности формируют:

- расходы по приобретению продуктов питания, медикаментов и прочих материально-производственных запасов;
- расходы по содержанию основных средств и прочих внеоборотных активов и др.

При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по элементам.

Классификация расходов по экономическим элементам является сложным участком учетной и аналитической работы, позволяет определить расходы на оказание услуг, независимо от места их возникновения, обеспечивает распределение расходов между совершаемыми хозяйственными процессами.

Для управления санаторием, как и любой другой организацией, необходимо знать, на что произведены затраты, исчислять себестоимость по видам услуг, обеспечить учет и контроль за составом расходов по местам их возникновения. При исчислении себестоимости услуг важно знать не только, что затрачено, но и куда и на что произведены затраты, по

каким направлениям. Каждая статья представляет назначение определенного вида затрат в хозяйственном процессе, образующих себестоимость услуг, поэтому большое значение имеет учет затрат по статьям калькуляции.

В международной практике как и в российской практике затраты оценивают по себестоимости. Для экономически обоснованного определения общей суммы расходов на обслуживание отдыхающих (больных) и для исчисления себестоимости санаторно-курортных путевок (курсовок) расходы группируются по экономическим элементам и калькуляционным статьям.

В отрасли в настоящее время нет нормативно закрепленного унифицированного перечня статей калькуляции, включаемых в себестоимость койко-дня санаторно-курортной путевки. А связи с этим каждая организация этой сферы определяет состав затрат самостоятельно.

Себестоимость туристских услуг представляет собой стоимостную оценку использованных в процессе производства природных ресурсов, сырья, материалов, топлива и прочих расходов.

Аналитический учет затрат по услугам санаторно-курортной путевки ведут по следующим калькуляционным статьям и элементам:

- расходы на оплату труда персонала. По данной статье отражается заработная плата основного и дополнительного медицинского персонала: врачей, среднего и младшего медицинского персонала; обслуживающего персонала спальных корпусов; работников кухни и столовой санатория; культурно-досугового центра, персонала библиотеки; работников охраны; слесарей, сантехников, электриков, разнорабочих и др.

В бухгалтерском учете данные расходы отражают следующей корреспонденцией счетов:

Дебет счета 20 «Основное производство»,

Кредит счета 70 «Расходы на оплату труда».

- отчисления по социальному страхованию и обеспечению, а также отчисления по тарифу на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Санатории относятся к 01 классу профессионального риска, страховой тариф на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний составляет 0,2 %.

Дебет счета 20 «Основное производство»,

Кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

- расходы на питание. По данной статье отражается стоимость сырьевого продуктового набора по фактическим данным ежедневного меню-раскладки. Запас продуктов на складах и в кладовых рассчитывается исходя из планового заезда отдыхающих, больных и меню, которое составляют диетсестры. Заведующей столовой составляется так же ориентировочная годовая заявка на приобретение продуктов питания. Согласовывается меню с главным врачом санатория. Продукты, поступающие от поставщиков на склад по договорам, приходят по весу, объему количеству, что устанавливается взвешиванием, обмером и пересчетом. Учет продуктов питания, осуществляется в местах их хранения (на складах и в кладовых санатория) и в бухгалтерии. Складской учет осуществляют материально-ответственные лица (кладовщики) на основе приходных и расходных документов в количественном выражении, что позволяет получать оперативную информацию об остатках продуктов питания на складе или в кладовой. Отпуск продуктов питания со склада может осуществляться по нескольким направлениям. Это, на нужды основного производства (питание отдыхающих, осуществление лечебных процедур, к которым относятся солевые ванны, коктейли и др.) и вспомогательного (питание персонала в столовой).

С целью получения более полной информации о поступивших продуктах, в бухгалтерии санаторно-курортной организации ведется их аналитический учет. Для этого в санатории составляется план-меню в зависимости от профиля заболеваний, включая диетическое питание, в котором указываются наименование и номера блюд согласно Сборнику рецептур, количеству приготовляемых блюд. Исходя из плана-меню и Сборника рецептур, на каждое блюдо заводится калькуляционная карточка, в которой производится расчет стоимости набора исходя из изменения цен. Калькуляционная карточка подписывается заведующим производством, составляющим ее калькулятором (экономистом) и утверждается руководителем санатория.

При изменении компонентов в сырьевом наборе блюда и цены на сырье и продукты новая цена блюда определяется в последующих свободных графах калькуляционной карточки с указанием в заголовке даты произведенных изменений.

Бухгалтерия контролирует движение и сохранность сырья и готовых изделий, путем сопоставления отчетов о движении продуктов и тары на кухне со складскими документами. Проверенный в бухгалтерии отчет с приложенными к нему первичными документами, планом-меню и меню служит основой для отражения на счетах бухгалтерского учета движения продуктов питания.

При списании продуктов питания в производство в бухгалтерском учете оформляют следующую корреспонденцию счетов:

Дебет счета 20 «Основное производство»;

Дебет счета 23 «Вспомогательные производства»;

Дебет счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»;

Кредит субсчета 10-3 «Продукты питания».

- курортное лечение (лечебные процедуры и медикаменты). По данной статье отражают расходы, связанные с приобретением, хранением

и утилизацией медикаментов, применяемых при оказании санаторно-курортных услуг клиентам. В бухгалтерском учете санатория медикаменты, перевязочные и прочие медспецматериалы отражаются в суммарно-стоимостном выражении. Учет медикаментов в санаторно-курортных организациях ведется как на местах их непосредственного хранения, так и в бухгалтерии. Ведение складского учета медицинских препаратов и различных медспецматериалов возложено на старшую медсестру, в обязанности которой входит закупка, хранение и отпуск медикаментов. Старшая медсестра оформляет недельную заявку на приобретение необходимых медпрепаратов, согласовывает ее с главным врачом, руководителем и главным бухгалтером санатория. На основании данной заявки делается заказ медикаментов в аптеке. Поступившие медикаменты старшая медсестра сверяет с данными указанными в счете-фактуре, а также проверяет их сохранность и соответствие установленным параметрам качества (сохранность упаковки, сроки годности и др.). Поступившие медикаменты приходуются с оформлением карточки складского учета. Отпуск в кабинеты оказания санаторно-медицинских процедур медицинских препаратов осуществляет старшая медсестра на основании требования и рецептов, которые составляются на каждый кабинет медсестрами. В конце каждого месяца медсестры сдают отчеты о расходовании медицинских материалов за отчетный период старшей медсестре, которая сверяет указанные там данные с данными книги закупок медикаментов. Затем данные отчеты сдаются в бухгалтерию, где производится их проверка с данными бухгалтерского учета. Списание негодных для дальнейшего использования медспецматериалов (использование шприцов, игл, перчаток и др.) осуществляется старшей медсестрой. При этом составляется опись на списание, которая содержит информацию о количестве и наименовании негодных препаратов. Данная опись передается в бухгалтерию, на основании которой бухгалтер

составляется бухгалтерские записи по списанию данных предметов. После оформления всех необходимых документов (описей и актов на списание) бывшие в употреблении препараты сдаются на утилизацию организациям, имеющим лицензию на данный вид деятельности.

В бухгалтерском учете санатория поступление медикаментов, приобретенных у поставщиков, отражают следующей записью:

- на стоимость медикаментов:

Дебет субсчета 10-1 «Сырье и материалы»;

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

- на сумму НДС:

Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»,

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

При отпуске медикаментов со склада для нужд организации составляют следующую бухгалтерскую запись:

Дебет счета 20 «Основное производство»,

Кредит субсчета 10-1 «Сырье и материалы»;

При отпуске медикаментов в экстренных случаях (первая медицинская помощь персоналу или отдыхающим) составляют следующую корреспонденцию счетов:

Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы»,

Кредит субсчета 10-1 «Сырье и материалы».

- курортно-досуговое обслуживание. По данной статье отражают расходы, связанные с организацией различных мероприятий культурного характера, к которым относятся концерты, дискотеки, танцевальные вечера и другие мероприятия отдыха, постоянно организуемые для отдыхающих и работников санатория. Как правило, санаторно-курортные организации имеют собственные кухни, столовые и, кроме того, точки общественного питания, услуги которых не предусматриваются в стоимости санаторно-

курортных путевок. Учет затрат этих структурных подразделений должен осуществляться на синтетическом счете 44 «Расходы на продажу».

- хозяйственные расходы. По статье «Хозяйственные расходы» отражают однородные и комплексные затраты на топливо, электроэнергию, водоснабжение и канализацию, стирку белья, текущий и капитальный ремонт, хозяйственный инвентарь и неамортизируемое имущество до 40000 руб., используемые для содержания помещений и территории санатория, расходы на охрану труда, санитарные, противопожарные мероприятия и другие аналогичные затраты.

- расходы по содержанию основных средств. Объекты основных средств в процессе производства изнашиваются и подлежат ремонту. К текущему и капитальному ремонту зданий и сооружений относятся следующие затраты: заработная плата с единым социальным налогом (взносом) рабочих, выполняющих ремонты; стоимость строительных материалов; стоимость работ, выполняемых подрядными строительными организациями. При техническом перевооружении санаториев могут осуществляться: установка дополнительно на существующих производственных площадях медицинского и бытового оборудования, отопительных, вентиляционных систем, частичная перестройка (усиление несущих конструкций, замена перекрытий, перепланировка зданий).

- расходы по благоустройству территории. В данную статью могут быть отнесены следующие текущие расходы на: содержание штата (спасательных пунктов), агрономов-садовников, обслуживающие сады и парки; оформление стендов, панно, устройство клумб, цветников, парковых и садовых дорожек; посадку цветов и декоративных однолетних насаждений, уход за ними; очистку и уход за прудами и водоемами; содержание пляжной полосы; содержание минеральных источников,

бюветов, галерей; оснащение территории санатория, текущий ремонт объектов благоустройства.

- общепроизводственные и общехозяйственные расходы. Данные затраты включают следующие расходы: затраты на оплату труда управленческого персонала и хозяйственных работников (с учетом отчислений на социальные нужды); затраты на командировки, связанные с производственной деятельностью, включая затраты по оформлению заграничных паспортов и других выездных документов; затраты на содержание и эксплуатацию зданий и помещений административного и хозяйственного назначения; затраты на пожарную и сторожевую охрану; арендные платежи за имущество, используемое турфирмой в административно-управленческих и хозяйственных целях; амортизационные отчисления; затраты, связанные с освоением новых туров; оплата услуг связи (телефонной, мобильной, почтовой и т. д.); затраты на приобретение специальных бланков и документов; затраты, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров; отчисления в резерв на ремонт основных средств; представительские расходы.

- прочие непроизводительные расходы. По данной статье отражают расходы, которые непосредственно связаны с обслуживанием санатория: автоуслуги, вывоз мусора, ремонт и обслуживание медицинской техники и прочие.

Рассмотрим на примере санаториев г.-к. Анапа группировку расходов по калькуляционным статьям (таблица 2).

В связи с тем, что специфика деятельности данных организаций определяется представленными затратами, нами предлагается ввести такие статьи как «Неамортизируемое имущество», «Расходы медицинских препаратов». Кроме того, целесообразно выделить такую статью затрат как «Затраты по процедурам» и «Наркосодержащие медицинские препараты».

Таблица 2 – Классификация статей и элементов затрат по содержанию санаторно-курортных организаций г.-к. Анапа

Статьи и элементы калькулирования	ФГУ ЦСР ФСС РФ «Кристалл»	ООО «Вита»	ООО «Пансионат «Черноморский»
Заработная плата	+	+	+
Страховые взносы	+	+	+
Продукты питания	+	+	+
Медикаменты	+	-	+
Спецодежда	+	-	-
Услуги связи	+	+	+
Транспортные услуги	+	+	+
Коммунальные услуги	+	-	-
Арендная плата	+	-	-
Командировочные расходы	+	+	+
Канцелярские товары	+	+	+
Расходы по содержанию основных средств	+	+	+
Программное обеспечение	-	-	+
Культурно-досуговое обслуживание	-	+	-
Обслуживание оргтехники	-	-	+
Агентское вознаграждение	-	-	+
Благоустройство территории	-	-	-

Каждая статья представляет назначение определенного вида затрат в хозяйственном процессе, образующих себестоимость услуг. Детальная группировка состава расходов по калькуляционным статьям и элементам будет способствовать росту прибыли в санаторно-курортных организациях.

Полная информация о затратах по местам их возникновения будет способствовать повышению качества предоставляемых услуг.

Список литературы:

1. О мерах по реализации государственной политики в области развития внутреннего и въездного туризма в России // Аналитический вестник Совета Федерации ФС РФ. – 2010. - № 3 (389) – [Электронный ресурс]. - http://www.budgetrf.ru/Publications/Magazines/VestnikSF/2010/VSF_NEW201005121135/VSF_NEW201005121135_p_003.htm.
2. <http://www.yuga.ru/news/224932/>.

3. Концепция федеральной целевой программы «Развитие внутреннего и въездного туризма в РФ (2011-2016 гг.)», утв. распоряжением Правительства РФ от 19.07.2010г. № 1230-р [Электронный ресурс] - <http://www.travel.ru/law/193593.html>.
4. О природных лечебных ресурсах, лечебно-оздоровительных местностях и курортах: федер. закон Российской Федерации от 23 февраля 1995 г. № 26-ФЗ : [принят Гос. Думой 27 янв. 1995 г.]. – Режим доступа: <http://www.femida.info/31/fzplr-g01.htm>.