

Е. П. ГЛИННИК

**ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА И ОЦЕНКИ
НЕЗАВЕРШЕННЫХ САНАТОРНО-
КУРОРТНЫХ УСЛУГ ПО ПУТЕВКАМ**

Автором исследуются методы оценки незавершенного производства — незавершенных санаторно-курортных услуг по путевкам. Предложены методические подходы по учету и оценке незавершенных санаторно-курортных услуг.

Ключевые слова: оценка, незавершенное производство, признание выручки, санаторно-курортные услуги по путевкам.

УДК 657.01.001.895

Особенностью деятельности санаторно-курортных организаций является качественное предоставление комплекса услуг, включаемых в стоимость путевки в течение указанного в ней срока, что предполагает выполнение обязательств в полном объеме до даты отъезда отдыхающего. Поэтому моментом признания доходов от реализации санаторно-курортных услуг по путевкам и соответствующих им расходов, по нашему мнению, является последний день срока действия путевки [1, 32–34]. В этой связи в случаях, когда срок пребывания по путевке не закончен и переходит на следующий отчетный период, возникает необходимость в оценке незавершенного производства — незавершенных санаторно-курортных услуг по путевкам. Следует отметить, что в практике бухгалтерского учета отечественных санаторно-курортных организаций оценка незавершенного производства — незавершенных санаторно-курортных услуг по путевкам — не производится, поскольку выручка от реализации услуг по путевкам отражается частями, а не по оказанию всех санаторно-курортных услуг отдыхающим, что, на наш взгляд, искажает финансовые результаты от их реализации [2, 57–62]. Значительное количество научных трудов отечественных (Д. А. Панков, П. Я. Папковская, Т. Н. Рыбак и др.) и зарубежных авторов (О. Н. Волкова, К. Друри, П. И. Камышанов, Н. Н. Карзаева, Т. П. Карпова, Г. Ю. Касьянова, Д. В. Лысенко, В. Ф. Паляя и др.) посвящено вопросам учета и оценки незавершенного производства, связанного с изготовлением продукции. В то же время проблемы учета и оценки услуг, незавершенных на конец отчетного периода, остаются недостаточно изученными. Более того, для организаций сферы услуг нормативно не определены методы оценки услуг, незавершенных на конец отчетного периода.

В этой связи актуальной является проблема совершенствования теории и методики оценки незавершенного производства — незавершенных санаторно-курортных услуг по путевкам, позволяющей достоверно определять себестоимость реализованных санаторно-курортных услуг по путевкам по количеству койко-дней и финансовые результаты от их реализации.

Для объективной стоимостной оценки незавершенного производства — незавершенных санаторно-курортных услуг по путевкам — в первую очередь необходимо определить содержание категории «Незавершенные санаторно-

Елена Павловна ГЛИННИК (glinnik_e@mail.ru), ассистент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства Белорусского государственного экономического университета (г. Минск, Беларусь).

курортные услуги по путевкам». Сущность категории «Незавершенное производство», как отмечено в исследованиях ученых, имеет двойственную природу: с одной стороны, представляет собой запасы в отчетности, с другой стороны — затраты в отчетном периоде.

Так, например, Т. П. Карпова под незавершенным производством понимает «затраты производственных ресурсов на изготовление продукции или выполнение заказа, которые в силу технологических особенностей производства или сложившейся производственной ситуации на определенный момент не вошли в себестоимость готовой продукции» [3, 8].

По мнению В. Ф. Паляя, «незавершенное производство представляет собой расходы организации с целью производства готовой продукции (работ, услуг), еще не ставшие производственной себестоимостью продукции, работ, услуг в силу незавершенности, незаконченности процесса изготовления [4, 194]. Автор также подчеркивает, что «до завершения заказа все относящиеся к ним издержки представляют собой себестоимость незавершенного производства, после завершения заказа — себестоимость готовой продукции» [4, 96].

Изучение специальной экономической литературы позволило сформулировать определение категории «Незавершенные санаторно-курортные услуги по путевкам» применительно к санаторно-курортным организациям с учетом особенностей их деятельности. Незавершенные санаторно-курортные услуги по путевкам — это стоимостное выражение понесенных в текущем отчетном периоде затрат по оказанным санаторно-курортным услугам по путевкам в соответствии с количеством койко-дней, последний день срока действия которых приходится на следующий отчетный период. Другими словами, затраты, связанные с оказанием услуг по путевке, срок пребывания по которой закончится в следующем отчетном периоде, являются незавершенным производством на конец отчетного периода.

Так как оценка незавершенных санаторно-курортных услуг по путевке связана с их себестоимостью, необходимо принять во внимание важную особенность санаторно-курортной услуги, суть которой заключается в том, что процесс производства и оказания услуг осуществляется одновременно. Как подчеркивает по этому поводу доктор экономических наук В. Ф. Палий, «...их полезный эффект для заказчика проявляется именно в момент выполнения. Таким же образом проявляется эффект оказываемых заказчиком услуг» [4, 196]. Для исчисления себестоимости реализованных санаторно-курортных услуг по путевкам необходимо определить стоимость производственных затрат, а также остаток незавершенных санаторно-курортных услуг по путевкам по состоянию на начало и конец отчетного периода. Алгоритм расчета себестоимости реализованных санаторно-курортных услуг по путевкам ($C_{\text{скуп}}$) имеет следующий вид:

$$C_{\text{скуп}} = \text{НЗУ}_{\text{н.}} + Z_{\text{пер.}} - \text{НЗУ}_{\text{к.}}, \quad (1)$$

где $\text{НЗУ}_{\text{н.}}$ — остаток незавершенных санаторно-курортных услуг по путевкам на начало отчетного периода; $Z_{\text{пер.}}$ — фактические затраты на оказание санаторно-курортных услуг по путевкам за отчетный период; $\text{НЗУ}_{\text{к.}}$ — остаток незавершенных санаторно-курортных услуг по путевкам на конец отчетного периода.

Для оценки остатков незавершенных санаторно-курортных услуг по путевкам необходимо установить, что относится к незавершенным санаторно-курортным услугам по путевкам на начало и конец отчетного периода. Мы согласны с мнением Н. А. Лесневской, что «для организаций сферы услуг требуют обоснования принципы и методы оценки остатков незавершенного производства. Их следует разрабатывать исходя из сущности объектов учета затрат и хозяйственных операций, в результате которых образуется сальдо по счету 20 «Основное производство» [5, 111–112].

На наш взгляд, остаток незавершенных санаторно-курортных услуг по путевкам на начало отчетного периода (НЗУ_{н.}) — это стоимостное выражение затрат, соответствующее количеству предоставленных койко-дней в прошлом отчетном периоде по путевкам, дата отъезда по которым относится к текущему отчетному периоду, рассчитываемое в соответствии с вариантом, закрепленным в учетной политике санаторно-курортной организации. Например, заезд отдыхающих по путевкам был в прошлом отчетном периоде, а срок пребывания по путевке заканчивается в текущем отчетном периоде. Остаток незавершенных санаторно-курортных услуг по путевкам на конец отчетного периода (НЗУ_{к.}) представляет собой стоимостное выражение затрат, соответствующее количеству предоставленных койко-дней в текущем отчетном периоде по путевкам, дата отъезда по которым приходится на будущий отчетный период. Иными словами, заезд отдыхающих по путевкам был в текущем отчетном периоде, а выезд — в следующем отчетном периоде.

При выборе методики оценки незавершенного производства ученые предлагают учитывать следующие факторы: отраслевую принадлежность организации и принятую в ней методику калькулирования себестоимости услуг; реальную возможность применения того или иного метода на практике с учетом имеющейся автоматизированной системы ведения учета, которая позволит сократить трудоемкость учетных процедур при допустимом уровне достоверности проведенной оценки.

Следует отметить, что в настоящее время предлагаются разные подходы к оценке незавершенного производства в зависимости от отрасли и типа производства, которые представлены ниже.

Методы оценки незавершенного производства

<i>Вид производства</i>	<i>Методы оценки незавершенного производства</i>
Единичные производства	По фактической производственной себестоимости (в той сумме, которую она составляет к началу инвентаризации)
Массовые и серийные производства	По производственной себестоимости (нормативной или плановой) с учетом изменений По прямым статьям затрат (материальным, трудовым и прочим прямым затратам) По прямым материальным затратам

Учитывая, что в санаторно-курортных организациях отдыхающим, во-первых, предлагаются комплексы услуг по путевкам на санаторно-курортное лечение и оздоровление, медицинским оздоровительным программам и программам выходного дня с проживанием в номерах разного уровня комфорта, во-вторых, прямые затраты на их оказание являются нормируемыми согласно законодательству Республики Беларусь, считаем, что наиболее оптимальным для оценки незавершенного производства — незавершенных санаторно-курортных услуг по путевкам — является метод оценки по прямым затратам. Стоимость фактических прямых затрат в отчетном периоде соответствует объему оказанных санаторно-курортных услуг по путевкам в отношении количества койко-дней. Распределение прямых затрат на остатки незавершенных санаторно-курортных услуг по путевкам на конец отчетного периода основано на данных оперативного учета койко-дней пребывания в отчетном периоде, который ведется работниками регистратуры в журнале регистрации отдыхающих по путевкам (табл. 1). По окончании отчетного периода работник, ответственный за ведение данного журнала, формирует отчет об оказанных санаторно-курортных услугах по путевкам за отчетный период по количеству койко-дней в разрезе номерного фонда и наполняемости путевки (табл. 2), в котором содержится следующая информация об объеме (количестве койко-дней):

Таблица 1. Журнал регистрации отдыхающих санаторно-курортной организации за 20 ____ год

Наименование санаторно-курортной организации — Санаторий «Лесные озера»

№	Дата поступления	Информация об отдыхающем					Информация о путевке					Фактическое пребывание, дни		Подпись отдыхающего	
		Ф.И.О.	Паспортные данные	Возраст	Диагноз при направлении	Наименование учреждения здравоохранения, откуда направлен	Номер путевки	Срок путевки	Стоимость путевки, р.	Номер накладной	Номер проживания	с	по		
А	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
1	03.12.2014 г.	Петров Павел Ильич	МР 1412353 Выдан 15.04.02 Ленинским РОВД г. Минска	56 лет	Остеохондроз позвоночника, пиелонефрит	УЗ «5-я городская поликлиника Московского района г. Минска»	421678	03.12.2014 г. — 17.12.2014 г.	4 200 000	1368901	54	03.12.2014 г.	17.12.2014 г.		
2															
3															
4															
...															

– оказанные санаторно-курортные услуги по путевкам на начало отчетного периода, последний день срока действия которых заканчивается в текущем отчетном периоде;

– фактически оказанные в отчетном периоде санаторно-курортные услуги по путевкам, срок заезда по которым наступил в отчетном периоде;

– оказанные санаторно-курортные услуги по путевкам на конец отчетного периода, последний день срока действия которых заканчивается в следующем отчетном периоде;

– реализованные санаторно-курортные услуги по путевкам в отчетном периоде.

Таблица 2. Отчет об оказанных санаторно-курортных услугах по путевкам в отчетном периоде

Вид номера по уровню комфорта	Количество койко-дней, приходящихся на оказанные санаторно-курортные услуги по путевкам в отчетном периоде, в том числе с учетом				Общее количество койко-дней, услуги по которым оказаны в отчетном периоде (гр.1 + гр.2) (К _{общ.})
	остатка койко-дней по путевкам на начало отчетного периода (О _{ст.н.})	койко-дней по путевкам, срок заезда по которым наступил в отчетном периоде (К _{з.})	остатка койко-дней по путевкам на конец отчетного периода (О _{ст.к.})	койко-дней по путевкам, услуги по которым реализованы в отчетном периоде (гр.1 + гр.2 – гр.3)	
А	1	2	3	4	5
С частичными удобствами	135			135	135
Стандарт	600	192	24	768	792
Улучшенный		84		84	84
Повышенной комфортности		56	24	32	56
Полулюкс		24	16	8	24
Люкс	4	14	10	8	18
Итого	739	370	74	1 035	1 109

Полученная в данном отчете информация о койко-днях позволяет работнику бухгалтерской службы определить остаток незавершенных санаторно-курортных услуг по путевкам в стоимостном выражении по фактическим прямым затратам на конец отчетного периода и отразить результаты в реестре (отчете) незавершенных санаторно-курортных услуг по путевкам, разработанном и предложенном автором (табл. 3).

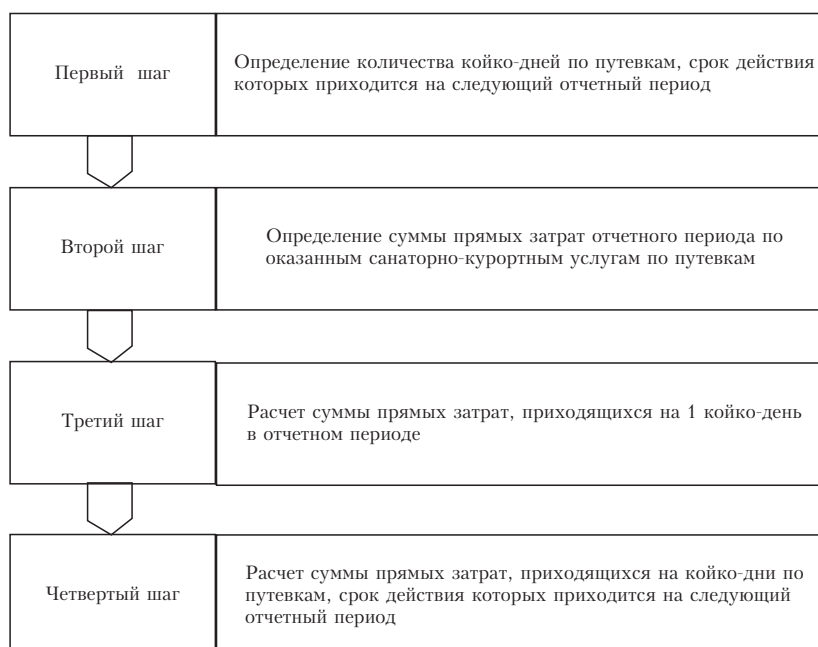
Таблица 3. Отчет (реестр) незавершенных санаторно-курортных услуг по путевкам на конец отчетного периода

Наименование статьи затрат	Фактические затраты за отчетный период (дебет счета 20), р.	Общее количество койко-дней по путевкам, услуги по которым оказаны в отчетном периоде (К _{общ.})	Количество койко-дней по путевкам, последний день срока действия которых относится к следующему отчетному периоду (О _{ст.к.})	Незавершенные санаторно-курортные услуги по путевкам на конец отчетного периода (НЗУ _{к.}), р. (гр. 1/гр.2 × гр.3)
1	2	3	4	5
А	1	2	3	4
1. Затраты на оплату труда основного персонала	35 200 000			2 348 783
2. Отчисления от оплаты труда основного персонала	11 970 000			798 720
В том числе:				

Окончание табл. 3

1	2	3	4	5
2.1 отчисления в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь	11 070 000			738 665
2.2 страховой взнос по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний	900 000			60 055
3. Затраты на продукты питания	56 580 000			3 775 401
4. Затраты на лечебные процедуры и медикаменты	43 060 000			2 873 255
В том числе:				
4.1 затраты на лечебные процедуры	21 980 000			1 466 655
4.2 затраты на медикаменты и минеральную воду	18 860 000			1 258 467
4.3 затраты на бланки путевок и др.	2 220 000			148 133
5. Затраты на культурно-массовые и оздоровительные мероприятия	1 480 000			98 755
6. Итого прямые затраты	148 290 000	1 109	74	9 894 914

Для того чтобы рассчитать остаток незавершенных санаторно-курортных услуг по путевкам по фактическим прямым затратам на конец отчетного периода в стоимостном выражении, необходимо выполнить ряд взаимосвязанных действий в определенной последовательности, которые представлены на рисунке.



Алгоритм определения остатка незавершенных санаторно-курортных услуг по путевкам на конец отчетного периода

Количество койко-дней, соответствующее фактически оказанным в отчетном периоде санаторно-курортным услугам по путевкам, определяется на

основании данных табл. 3. Стоимость прямых затрат, рассчитанных по количеству койко-дней согласно объему фактически оказанных санаторно-курортных услуг по путевкам в отчетном периоде, отражается по дебету счета 20 «Основное производство», субсчет «Затраты на оказание услуг по путевкам».

Оценку незавершенных санаторно-курортных услуг по путевкам на конец отчетного периода ($НЗУ_{к.}$) в санаторно-курортных организациях предлагаем производить с учетом особенностей их финансово-хозяйственной деятельности по фактическим прямым затратам в разрезе статей калькуляции по следующей формуле:

$$НЗУ_{к.} = ПрЗ / K_{общ.} \cdot Ост_{к.}, \quad (2)$$

где $ПрЗ$ — стоимость фактических прямых затрат отчетного периода на оказание санаторно-курортных услуг по путевкам; $K_{общ.}$ — общее количество койко-дней по путевкам, услуги по которым оказаны в отчетном периоде; $Ост_{к.}$ — количество койко-дней по путевкам, последний день срока действия которых относится к следующему отчетному периоду.

Как видно из формулы (2), на первом этапе определяется стоимость одного койко-дня как отношение фактических прямых затрат отчетного периода на оказание санаторно-курортных услуг по путевкам к количеству койко-дней, соответствующих оказанным в отчетном периоде санаторно-курортным услугам по путевкам. На втором этапе рассчитывается стоимость незавершенных санаторно-курортных услуг по путевкам на конец отчетного периода как произведение количества (остатка) койко-дней по путевкам, относящимся к следующему отчетному периоду, и стоимости одного койко-дня в данном отчетном периоде, рассчитанной по прямым затратам. Проиллюстрируем приведенный выше алгоритм расчета стоимости незавершенных санаторно-курортных услуг по путевкам на конец отчетного периода на примере (см. табл. 3).

Информация о количестве койко-дней, приходящихся на незавершенные санаторно-курортные услуги по путевкам на конец отчетного периода, фактических затратах отчетного периода по санаторно-курортным услугам по путевкам, представленная в реестре (отчете) незавершенных санаторно-курортных услуг по путевкам, позволяет по формуле (1) определить себестоимость реализованных санаторно-курортных услуг по путевкам в отчетном периоде.

Таким образом, предложенная методика учета и оценки незавершенного производства — незавершенных санаторно-курортных услуг по путевкам — позволяет объективно определять себестоимость реализованных в отчетном периоде санаторно-курортных услуг по путевкам; достоверно отражать стоимость незавершенных санаторно-курортных услуг по путевкам и финансовый результат от реализации санаторно-курортных услуг по путевкам в бухгалтерской, налоговой и статистической отчетности, а также формировать объективную информацию в формах государственной статистической отчетности о количестве фактически реализованных койко-дней по путевкам в отчетном периоде и соответственно выручке от реализации санаторно-курортных услуг по путевкам.

Литература

1. Глинник, Е. П. Проблемы признания доходов и расходов в организациях санаторно-курортного комплекса / Е. П. Глинник // Экономика глазами молодых : материалы VI междунар. экон. форума молодых ученых, Минск, 21–23 июня 2013 г. / Белорус. гос. аграрный техн. ун-т. — Минск, 2013. — С. 32–34.

Glinnik, E. P. Problemyi priznaniya dohodov i rashodov v organizatsiyah sanatorno-kurortnogo kompleksa [Problems of incomes acknowledgement and expenses in organizations of the sanatoriums complex] / E. P. Glinnik // Ekonomika glazami molodyih : materialyi VI mezhdunar. ekon. foruma molodyih uchenyih, Minsk, 21–23 iyunya 2013 g. / Belorus. gos. agrarniyiy tehn. un-t. — Minsk, 2013. — P. 32–34.

2. Глинник, Е. П. Методики учета доходов от реализации санаторно-курортных услуг по путевкам: состояние и перспективы / Е. П. Глинник, В. Н. Лемеш // Пробл. экономики и упр. в торговле и промышленности. — 2014. — № 1 (005). — С. 57–62.

Glinnik, E. P. Metodiki ucheta dohodov ot realizatsii sanatorno-kurortnyih uslug po putevкам: sostoyanie i perspektivy [Techniques of incomes accounting of realization sanatorium services in permits: the state and prospects] / E. P. Glinnik, V. N. Lemesh // Probl. ekonomiki i upr. v trgovle i promyshlennosti. — 2014. — No 1 (005). — P. 57–62.

3. Карпова, Т. П. Учет и оценка незавершенного производства / Т. П. Карпова. — М. : Бух. учет, 2004. — 176 с.

KarpoBa, T. P. Uchet i otsenka nezavershennogo proizvodstva [Accounting and work in process estimation] / T. P. KarpoBa. — M. : Buh. uchet, 2004. — 176 p.

4. Палий, В. Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) : учеб. / В. Ф. Палий. — М. : ИНФРА-М, 2009. — 277 с.

Paliy, V. F. Upravlencheskiy uchet izderzhkek i dohodov (s elementami finansovogo ucheta) : ucheb. [Administrative accounting of costs and incomes (with financial accounting elements)] / V. F. Paliy. — M. : INFRA-M, 2009. — 277 p.

5. Лесневская, Н. А. Учет и анализ в системе производства услуг: теория, методология, методики : моногр. / Н. А. Лесневская. — Минск : БГЭУ, 2009. — 274 с.

Lesnevskaya, N. A. Uchet i analiz v sisteme proizvodstva uslug: teoriya, metodologiya, metodiki : monogr [Accounting and the analysis in a production system of services: the theory, methodology, techniques] / N. A. Lesnevskaya. — Minsk : BGEU, 2009. — 274 p.

ALENA HLINNIK

***PECULIARITIES OF ACCOUNTING
AND EVALUATION OF UNFINISHED
HEALTH RESORT VOUCHER SERVICES***

Authors affiliation. *Alena HLINNIK (glinnik_e@mail.ru), Belarusian State Economic University (Minsk, Belarus).*

Abstract. The author considers rating methods of the work in process, in particular unfinished health resort voucher services. Procedural approaches to accounting and evaluation of unfinished health resort voucher services are suggested.

Keywords: estimation, work in process, revenue acknowledgement, sanatorium services in permits.

UDC 657.01.001.895

*Статья поступила
в редакцию 20.03. 2015 г.*

БДЭУ. Беларускі дзяржаўны эканамічны ўніверсітэт. Бібліятэка.
БГЭУ. Белорусский государственный экономический университет. Библиотека.°.
BSEU. Belarus State Economic University. Library.
<http://www.bseu.by> elib@bseu.by