

Будаев Д.В.

## ПРОЯВЛЕНИЯ ПРИНЦИПА НАЧИСЛЕНИЯ НА САНАТОРНО-КУРОРТНЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

Бухгалтерский учет представляет собой развернутую модель капитала фирмы, отражающую как статическое состояние на определенный момент времени (бухгалтерский баланс), так и динамику изменения за определенный период (отчет о финансовых результатах). Эта модель позволяет получить информацию, которая будет полезной для широкого круга пользователей при принятии ими экономических решений, о чем указано в «Концептуальной основе подготовки и предоставления финансовых отчетов» (п.12) [1, с. 46]. Однако некоторые экономисты считают, что бухгалтерский учет по разным причинам не может предоставить такую информацию. Наиболее подвержена критике процедура выявления финансовых результатов.

Российский профессор Ярослав Соколов приводит целую систему парадоксов бухгалтерского учета [2, с.109] отмечая, что еще в середине XIX в. французские бухгалтеры вывели экономический смысл учета из парадоксов прибыли. Само определение не вызывает разногласий: «финансовый результат – это прибыль (убыток) предприятия, полученная(ый) им в течение отчетного периода». Прибыль, в свою очередь – это превышение доходов над расходами (обратное положение называется убытком). Хотя это утверждение кажется тривиальным, оно совсем не очевидно, так как нужно уточнить идет ли речь о потоках денежных или материальных [3, с. 441]. С экономической точки зрения прибыль – это разность между денежными поступлениями и денежными выплатами. С точки зрения хозяйственной прибыль – это разность между величиной капитала предприятия на конец и на начало отчетного периода.

Американский ученый Эддон Хендриксен выделяет еще больше различных пониманий прибыли и придерживается того мнения, что многообразие целей использования учетной информации определяет наличие различных концепций и подходов к определению прибыли в бухгалтерском учете. Возможно, поэтому он приводит следующее утверждение: «смысл учетной прибыли можно воспринимать только через понимание метода и алгоритма ее вычисления» [4, с.205].

С учетом выше изложенного, целью данной публикации является раскрытие основных проявлений влияния принципов бухгалтерского учета на процесс определения финансовых результатов санаторно-курортных предприятий. Так как данной сфере деятельности присущи черты торговли, производства, общественного питания, бытового и медицинского обслуживания, то в ней наиболее полно выражаются учетные процессы, подверженные, кроме того, влиянию фактора сезонности.

Для реализации поставленной цели реализована следующая задача – было проведено исследование системы бухгалтерского учета на санаторно-курортных предприятиях АР Крым и алгоритма определения финансовых результатов, которое позволило выявить некоторые особенности

кругооборота капитала в данной сфере и его отражения в счетах, приводящие к различиям бухгалтерской прибыли и прироста денежных средств. Прежде всего, следует отметить, что в процессе операционной деятельности капитал санаторно-курортного предприятия проходит через некоторые стадии (см. рисунок 1).

В такой упрощенной схеме прирост первоначально вложенной суммы денежных средств тождественен сумме прибыли, получаемой владельцем капитала. Главное требование – прибыль должна определяться за один операционный цикл. Разделение на стадии довольно условно, что связано со спецификой санаторно-курортного продукта. Он нематериален и представляет собой личные ощущения рекреантов, неосознаваемые, но высоко ценные. Процесс производства невозможен без привлечения потребителя, то есть санаторно-курортный продукт производится и потребляется одновременно. Именно в этот момент должно отражаться приращение стоимости, то есть финансовый результат.

Однако на практике возникает значительное разнообразие юридических и экономических отношений, связанных с производством и реализацией, что заставляет бухгалтеров использовать определенные правила (допущения) для единого отражения прироста стоимости (собственного капитала). Так, например, в пункте 22 Концептуальной основы указано, что финансовые отчеты должны составляться на основании учетного принципа начисления (доходы и расходы отражаются в бухгалтерском учете в момент их возникновения, независимо от даты поступления или уплаты денежных средств) [1, с. 49].

Использование принципа начисления приводит к необходимости определения момента возникновения доходов. С экономической точки зрения все активы рассматриваются, как потенциальные доходы, а процесс зарабатывания доходов представляется равномерным и непрерывным. Однако, на практике существуют различные стадии оборота капитала, и лишь на заключительной происходит реализация доходов – получение денежных средств или их эквивалентов. Все разнообразие операций санаторно-курортного предприятия, связанных с отражением доходов, можно свести к трем основным ситуациям (см. рисунок 2).

Традиционная ситуация (1) отражения текущих доходов предусматривает оплату санаторно-курортного продукта в том же периоде, в котором рекреант его потребляет. Но, как правило, оплата или опережает (2) или отстает (3) от периода потребления санаторно-курортного продукта. В этом случае отражение доходов несколько осложняется, так как имеет место либо авансирование будущих доходов (при опережении), либо начисление ожидаемых поступлений (при запаздывании).

В отношении расходов существуют аналогичные ситуации, когда затраты денежных средств или их эквивалентов происходят в один и тот же

период с поступлением экономических ресурсов, и такие ситуации, когда оплата произошла раньше или позже.

Таким образом, можно констатировать, что принцип начисления привносит в схему кругооборота капитала санаторно-курортного предприятия дополнительные элементы, такие как поставщики экономических ресурсов и покупатель санаторно-курортного продукта (рисунок 3).

Прежде всего, следует отметить, что специфика санаторно-курортной сферы накладывает свои особенности на механизм отражения доходов. До начала оздоровительного сезона происходит продажа путевок, которая не может быть расценена, как доходы. Путевки для санатория не являются продуктом, продукт деятельности – это санаторно-курортные услуги, а точнее ощущения рекреанта – неосязаемые, но высокоценные. Поэтому доходы должны быть отражены в момент обслуживания рекреанта по путевкам, вне зависимости от даты поступления денежных средств. Доходы по путевкам, которые были переданы, но не были предварительно оплачены, также должны отражаться во время предоставления услуг. Следовательно, элемент «Покупатели» должен быть разделен на две составляющие: Полученные авансы и Расчеты с покупателями. Кроме того, из элемента «Покупатели» должны быть выделены в отдельной категории расчеты санаторно-курортного предприятия с вышестоящей организацией. Такое отражение доходов санаторно-курортного предприятия соответствует П(С)БУ 15 «Доход» [5]. С учетом выше изложенного, с нашей точки зрения, этот фрагмент схемы будет выглядеть следующим образом (рисунок 4):

Элемент «Расчеты с покупателями» (как сторонними контрагентами, так и с вышестоящей организацией) должен содержать возможность отслеживания оплаты и отработки путевок санаторно-курортного предприятия. Отражение реализации путевок (в случае их передачи до начала оздоровительного сезона), должно происходить следующим образом:

1. На сумму поступивших от посредников (или головного предприятия) авансовых платежей за путевки:

*Дебет счета 311 Текущие счета в национальной валюте*

*Кредит счета 681 Расчеты по авансам полученным  
(или Кредит счета 682.2 Внутренние расчеты по финансированию)*

2. При выдаче посреднику путевок по доверенности (передаче представителю вышестоящего предприятия):

*Дебет счета 36. Расчеты с покупателями и заказчиками*

*(или счета 682.2 Внутренние расчеты по путевкам)*

*Кредит счета 69.. Доходы будущих периодов*

3. При отражении дохода от фактического пребывания отдыхающих по ранее оплаченным путевкам (списываются фактически отработанные человеко-дни):

*Дебет счета 69.. Доходы будущих периодов  
(или счета 36.. Расчеты с покупателями и заказчиками)*

*Кредит счета 703 Доходы от реализации работ и услуг*

4. Списание чистого дохода от реализации производится следующей записью:

*Дебет счета 703 Доходы от реализации работ и услуг*

*Кредит счета 791 Финансовые результаты основной деятельности*

**Принцип соответствия доходов и расходов** (закрывающийся в том, что для определения финансового результата отчетного периода необходимо сравнить доходы отчетного периода с расходами, которые были осуществлены для получения этих доходов) еще более усложняет схему кругооборота капитала в части отражения расходов санаторно-курортного предприятия.

Между моментом затрачивания денежных средств и отражения расходов необходимо включить в схему и процесс производства со всеми его стадиями. Весь этот процесс представляет в бухгалтерском учете накопление расходов незавершенного производства для определения себестоимости выпущенного продукта. Таким образом, расходы, отражаемые в отчетном периоде, будут являться себестоимостью продукта. Прирост (убыль) собственного капитала будет формироваться в момент реализации самого продукта, то есть в момент отражения доходов. При этом, возникает механизм распределения произведенных затрат между различными периодами, который может быть проиллюстрирован следующим образом (см. рисунок 5.):

Возникает необходимость разделить расходы на потребленные (которые привели к получению дохода отчетного периода и отражены в отчете о финансовых результатах) и непотребленные (которые приведут к получению доходов в будущем, а в настоящий момент числятся в активе бухгалтерского баланса).

Определенная часть текущих затрат экономических ресурсов будет приводить к получению текущих расходов, остальная величина будет отложена до того момента, когда будут получены соответствующие доходы. Однако существуют и такие ситуации, при которых затраты, связанные с получением текущих доходов будут произведены в следующих отчетных периодах.

В этом случае должны быть начислены текущие расходы, влияющие на финансовый результат текущего периода. Для того, чтобы в будущем отразить затраты, необходимо в текущем периоде сформировать источники финансирования. То есть резерв на покрытие будущих затрат, представляет собой часть собственного капитала, а именно распределение определенной части прибыли, точнее ее резервирование, «замораживание». Схема учета расходов, в этом случае, может быть представлена следующим образом (рисунок 6.)

В соответствии с действующим планом счетов [6] и инструкцией по его применению [7] отражение расходных операций на счетах бухгалтерского учета должно проводиться следующим образом:

1. На сумму начисленных затрат на производство (накопление текущих затрат) сложная корреспонденция с кредитом нескольких счетов:

*Дебет счета 23 Производство*

*Кредит счетов экономических ресурсов (13 Износ необоротных активов; 20 Производственные запасы; 22 Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы; 28 Товары) или кредит счетов расчетов с поставщиками экономических ресурсов (37 Расчеты с разными дебиторами; 63 Расчеты с поставщиками; 64 Расчеты по налогам и платежам; 65 Расчеты по страхованию; 66 Расчеты по оплате труда)*

2. На сумму начисленных (текущих) расходов делают запись по фактически отработанным человеко-дням (койко-дням):

*Дебет счета 90 Себестоимость реализации*

*Кредит счета 23 Производство*

3. На сумму начисленных расходов будущих периодов делают корреспонденцию аналогичную затратам на производство (1):

*Дебет счета 39 Расходы будущих периодов*

*Кредит счетов экономических ресурсов*

*Кредит счетов расчетов с поставщиками экономических ресурсов*

4. На сумму списания расходов будущих периодов следует отразить:

*Дебет счета 23 Производство*

*Кредит счета 39 Расходы будущих периодов*

5. На сумму использования обеспечения (резерва) будущих расходов и платежей делают корреспонденцию аналогичную той что указана выше (1):

*Дебет счета 47 Обеспечения будущих расходов и платежей*

*Кредит счетов экономических ресурсов*

*Кредит счетов расчетов с поставщиками экономических ресурсов*

6. На сумму формирования обеспечений:

*Дебет счета 23 Производство*

*Кредит счета 47 Обеспечения будущих расходов и платежей*

Формирование обеспечений за счет расходов будущих периодов, предусмотренное в инструкции, противоречит П(С)БУ 11 п. 14 [8] и по нашему мнению, недопустимо.

Таким образом, следование принципу начисления и соответствия в бухгалтерском учете санаторно-курортного предприятия приводит к значи-

тельным усложнениям схемы отражения на счетах кругооборота капитала в процессе операционной деятельности. Кроме того, этот принцип привносит в значительный субъективизм учетных работников в оценке финансовых результатов. Чтобы информация, предоставляемая в отчетности, была пригодной для принятия на ее основе экономических решений, как для инвесторов, так и для кредиторов, необходимо к отчету о финансовых результатах делать развернутый комментарий о временном распределении доходов и расходов санаторно-курортного предприятия.

### Источники и литература

1. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / Перекл. з англ. за ред. С.Ф. Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. – 1272 с.
2. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.:ил.
3. Соколов Я.В. Основы бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.: ил.
4. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: пер. с англ./ Под ред. проф. Я.В.Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
5. П(С)БУ 15 «Доход» Утверждено приказом Минфина Украины от 29 ноября 1999г. №290 //Все о бухгалтерском учете №84 от 16.09.2002. – С. 50–52.
6. План счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций. Утверждено приказом Минфина Украины от 30.11.99г. №291 // Баланс (Спецвыпуск) февраль 2000 года. – С. 8–15.
7. Инструкция о применении плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций. Утверждено приказом Минфина Украины от 30.11.99г. №291 // Баланс (Спецвыпуск) февраль 2000 года. – С. 16–69
8. П(С)БУ 11 «Обязательства» Утверждено приказом Минфина Украины от 31 января 2000 г. №20 // Все о бухгалтерском учете №84 от 16.09.2002. – С. 35–36.

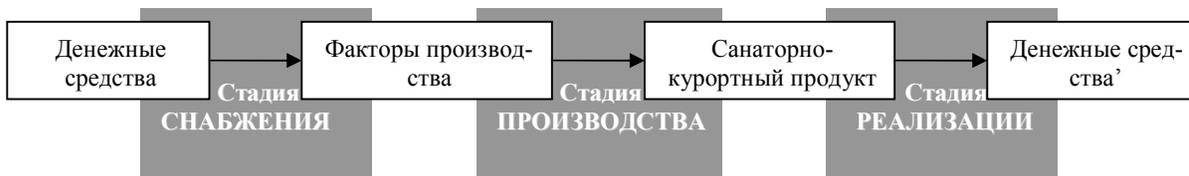


Рисунок 1. Упрощенная схема кругооборота капитала санаторно-курортного предприятия

ПРОЯВЛЕНИЯ ПРИНЦИПА НАЧИСЛЕНИЯ НА САНАТОРНО-КУРОРТНЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

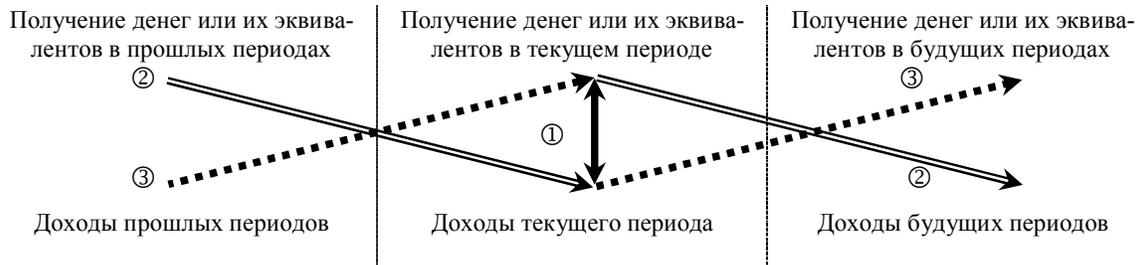


Рисунок 2. Временное соответствие доходов и поступлений денежных средств на предприятиях санаторно-курортной сферы

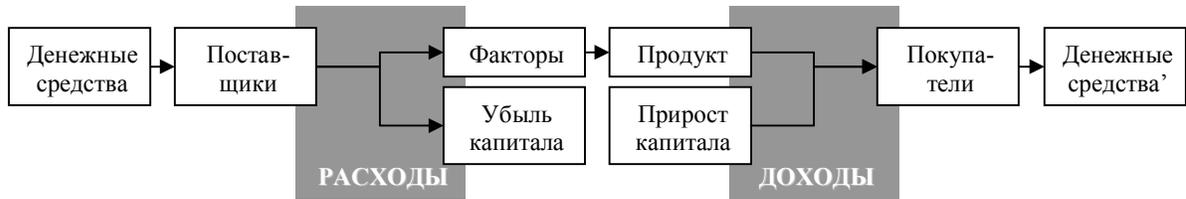


Рисунок 3. Принцип начисления в схеме кругооборота капитала санаторно-курортного предприятия

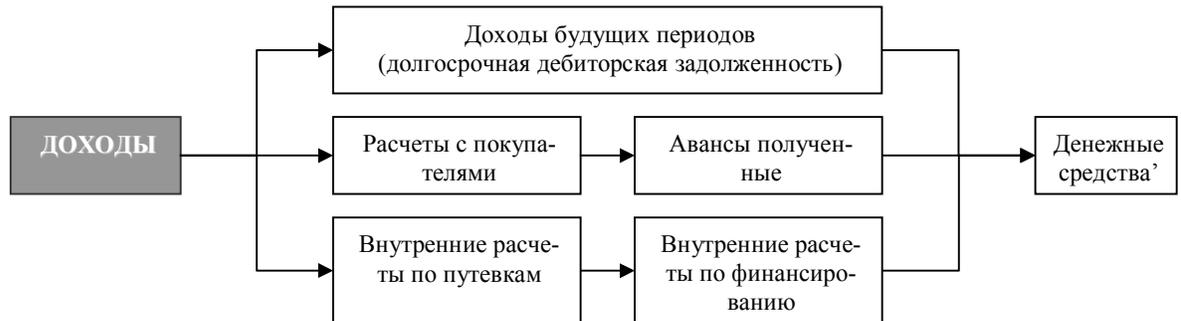


Рисунок 4. Принцип начисления при отражении доходов санаторно-курортного предприятия



Рисунок 5. Временное распределение расходов санаторно-курортного предприятия

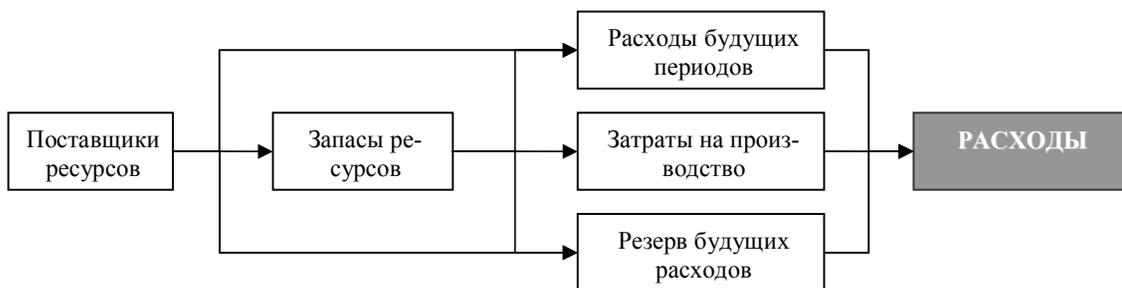


Рисунок 6. Принцип соответствия при отражении расходов санаторно-курортного предприятия