

Отражение формирования резерва капитала для развития производства за счет нераспределенной прибыли прошлых лет будет следующим:

Дебет счета 84-2 «Нераспределенная прибыль прошлых лет»;

Кредит счета 82-3 «Резерв капитала для развития производства».

Часть резерва, использованную по целевому назначению, по нашему мнению, целесообразно учитывать в составе добавочного капитала предприятия, так как это часть чистой прибыли, от распределения которой отказались собственники, предпочитая использовать ее на развитие производства. По своему содержанию использованная на капитальные вложения часть резервного капитала близка к дополнительно вложенному капиталу собственников. Для учета использованной части резерва капитала, предназначенного на капитальные вложения, мы предлагаем применять счет 83 «Добавочный капитал» субсчет 4 «Капитализированная прибыль».

Таким образом, использование данного резерва будет сопровождаться записью:

Дебет счета 82-3 «Резерв капитала для развития производства»;

Кредит счета 83-4 «Капитализированная прибыль».

Льгота по налогу на прибыль будет сохраняться только в том случае, если резерв будет использован в течении года по назначению. Неиспользованную на конец года сумму резерва, числящуюся как остаток по счету 82-3 «Резерв капитала для развития производства» предлагаем облагать налогом на прибыль по повышенной ставке.

Таким образом, резервы капитала включают в себя суммы чистой прибыли, зарезервированные для определенных целей. Целевое направление обуславливает виды резервов капитала. Для законодательного регулирования направлений использования чистой прибыли и стимулирования развития предприятия путем осуществления капитальных вложений предложено формирование необлагаемого налогом резерва капитала для развития производства.

#### **СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**

1. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь, 18 окт. 1994 г., № 3321-XII: в ред. Закона Респ. Беларусь от 29.12.2006 г. // Эталон.— Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь.— Мн., 2007.
2. Об утверждении форм бухгалтерской отчетности, Инструкции по заполнению и представлению форм бухгалтерской отчетности и признании утратившими силу некоторых нормативных правовых актов Министерства финансов Республики Беларусь: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 07 марта 2007 г., № 41 // Вестник Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь.— № 17.— С. 32–61.
3. Ванкевич В.Е. Типовой план счетов бухгалтерского учета. Инструкции по его применению. Типовые бухгалтерские записи по основным операциям хозяйственной деятельности / В.Е. Ванкевич, Е.Н. Шибeko, А.Н. Сушкевич.— Мн.: Фонд «Редакция журнала «Финансы, учет, аудит», 2003.— 264 с.
4. Трудовой кодекс Республики Беларусь: Кодекс Республики Беларусь, 26 июл. 1999 г., № 296-3: в ред. Закона Респ. Беларусь от 07.05.2007 г. // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь.— Мн., 2007.
5. Положение о резервном фонде заработной платы: утв. постановлением Совета Министров Респ. Беларусь 28.04.2000, № 605 // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь.— Мн., 2007.
6. Гражданский кодекс Республики Беларусь: Кодекс Респ. Беларусь, 07 дек. 1998 г., № 218-3: в ред. Закона Респ. Беларусь от 04.05.2005 г. // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь.— Мн., 2007.
7. Сотникова Л.В. Учет резервного капитала // Бухгалтерский учет.— 2002.— № 16.— С. 6–11.
8. Терехова, В.А. Международная и Российская практика создания и учета резервов организаций / В.А. Терехова // Международный бухгалтерский учет.— 2002.— № 11.— С. 14–17.
9. Дымова, И.Э. Учет в Швейцарии / И.Э. Дымова // Бухгалтерский учет.— 2000.— № 6.— С. 49–53.
10. Волкова О.Н. Бухгалтерский учет в Швеции // Бухгалтерский учет.— 2002.— № 17.— С. 76–78.

## **СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА УСЛУГ В ОРГАНИЗАЦИЯХ РОЗНИЧНОЙ ТОРГОВЛИ**

*Т.А. Желада, магистрант БГЭУ  
Н.А. Лесневская, докторант БГЭУ*

### **Введение**

В рыночных условиях обостряется конкуренция торговых организаций, которые с целью привлечения покупателей постоянно расширяют перечень и улучшают качество предоставляемых услуг. Развитие сферы торговых

услуг имеет важное социально-экономическое значение, обеспечивает рост показателей, характеризующих объемы и эффективность хозяйственной деятельности торговых организаций.

Оценка хозяйственной деятельности организаций торговли осуществляется с использованием таких показателей как объем розничного товарооборота и объем реализации платных услуг населению. Показатель розничного товарооборота отражается в статистической отчетности формы 3-торг «Отчет о розничной торговле», утвержденной постановлением Министерства статистики и анализа РБ от 28 июня 2006 г. № 92 [10]. Объем платных услуг, оказываемых покупателям организациями розничной торговли, отражается в форме 1-услуги «Отчет об объеме платных услуг населению», утвержденной постановлением Министерства статистики и анализа РБ от 27 ноября 2006 г. № 189 [12]. Расширение состава и увеличение в структуре выручки от реализации объема платных услуг, предоставляемых покупателям, требует совершенствования применяемых методик бухгалтерского учета доходов, расходов и финансового результата в торговле.

### **Основная часть**

Повышение уровня жизни, растущие потребности покупателей к качеству торгового обслуживания, расширение производства товаров и их ассортимента, развитие материально-технической базы торговли, появление сети современных магазинов, внедрение прогрессивных технологий реализации товаров создают предпосылки для увеличения объема торговых услуг. В экономической литературе [4, 5, 6, 7] различные авторы отмечают, что значение сферы торговых услуг в экономике постоянно возрастает. Расширение их ассортимента и повышение качества сокращает затраты времени покупателей на приобретение и использование товаров, повышает культуру торговли и комфортность покупки, способствует привлечению в организации розничной торговли покупателей и обеспечивает устойчивые темпы роста товарооборота. Кроме того увеличение объема платных услуг в торговле позволяет организациям получать дополнительно прибыль от основной деятельности, создает резервы повышения производительности труда торговых работников.

К торговым услугам относится деятельность, связанная с обслуживанием покупателей при реализации товаров в розничной торговле. Определение сущности торговых услуг содержится в Государственном стандарте Республики Беларусь СТБ 1393-2003 «Торговля. Термины и определения», утвержденном постановлением Белстандарта РБ 28.04.2003 г. № 22 [1]. Согласно этому документу услуга торговли — это результат взаимодействия продавца и покупателя, а также собственной деятельности продавца по удовлетворению потребностей покупателя при купле-продаже товаров.

Услуги, оказываемые организациями торговли, в различных литературных источниках называют вспомогательными (торговыми). Состав услуг постоянно расширяется и совершенствуется. В развитой сети розничной торговли их удельный вес достаточно высок. По оценкам специалистов именно вспомогательные торговые услуги по своей сущности становятся доминирующими по массе затрачиваемого на них труда. К наиболее распространенным дополнительным торговым услугам относят раскрой купленных тканей, доставка товаров на дом, мелкая переделка и подгонка одежды, комплектование и оформление подарков, и другие услуги.

Перечень вспомогательных торговых услуг, оказываемых организациями розничной торговли, разнообразен. Их состав может изменяться в широком диапазоне в зависимости от спроса и пожеланий покупателей, материально-технической базы магазина, уровня его расходов и прибыли, конкуренции на рынке услуг и ряда других факторов. Многообразие видов услуг требует их систематизации и классификации. Научно-обоснованная классификация вспомогательных услуг позволит обеспечить наиболее рациональную организацию бухгалтерского учета доходов и расходов, связанных и их производством и реализацией.

Наиболее важным признаком в классификации торговых услуг является их взаимосвязь с процессом реализации товаров. Согласно этому признаку в составе торговых услуг авторы выделяют основные, сопутствующие и вспомогательные услуги [7, с. 58].

Основные услуги обеспечивают процесс реализации товаров. Без них реализация товаров либо затруднена, либо не может осуществляться. Эти услуги для покупателей оказываются бесплатно, а затраты связанные с их производством покрываются за счет выручки от реализации товаров.

Сопутствующие услуги предоставляются покупателю в процессе реализации товаров и в зависимости от условий продаж и экономических возможностей торговой организации могут быть платными либо бесплатными.

Вспомогательные услуги не связаны с реализацией товаров и оказываются за дополнительную плату. Цена на вспомогательные платные услуги формируется и регистрируется в порядке, установленном законодательством.

С точки зрения рассмотренной классификации товар и услугу следует рассматривать как единое целое, в котором услуга является сервисным сопровождением товара. Исходя из этого в каждой розничной торговой организации, наряду с ассортиментным перечнем товаров, разрабатывается и утверждается перечень вспомогательных услуг, который зависит от условий работы магазина, его ассортиментного профиля, размера торговой

площади, территориального размещения. Ассортиментный перечень вспомогательных услуг утверждается руководителем торговой организации и содержит установленные на них прейскурант цен.

Цены на все виды вспомогательных торговых услуг должны быть экономически обоснованы и сформированы в соответствии с Законом РБ от 10.05.1999 № 255-3 «О ценообразовании» [3], Указом Президента РБ от 19.05.1999 № 285 «О некоторых мерах по стабилизации цен (тарифов) в Республике Беларусь» [13] и Положением о порядке формирования и применения цен и тарифов, утвержденным постановлением Минэкономики РБ от 22.04.1999 № 43 [9].

Формирование цен производится на основе плановой себестоимости торговых услуг, всех видов установленных налоговых и неналоговых платежей, прибыли, необходимой для их воспроизводства, определяемой с учетом качества услуг и конъюнктуры рынка, а также с учетом особенностей, устанавливаемых действующим законодательством.

На новые виды торговых услуг организации розничной торговли, обязаны зарегистрировать цены (тарифы) в соответствии с Порядком регистрации юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями Республики Беларусь цен (тарифов) при невозможности соблюдения ими установленных предельных индексов изменения отпускных цен (тарифов), утвержденным постановлением Совета Министров РБ от 18.06.1999 № 944 [11].

Государственные органы, осуществляющие регистрацию цен, имеют право запросить у торговых организаций документы, являющиеся экономическим обоснованием цен на регистрируемые виды вспомогательных услуг. В качестве таких документов торговые организации используют плановые калькуляции с расшифровкой статей затрат.

Составление плановых калькуляций осуществляется на основании данных бухгалтерского учета расходов, связанных с оказанием вспомогательных торговых услуг. Они содержат перечень калькуляционных статей и заверяются руководителем и главным бухгалтером торговой организации.

В настоящее время организации торговли осуществляют бухгалтерский учет расходов, связанных с реализацией товаров и услуг в соответствии с «Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)», Методическими указаниями по составу и учету издержек обращения (производства), финансовых результатов деятельности организаций торговли и общественного питания, утвержденными приказом Министерства торговли РБ 20.09.2002 г. № 86 [8].

Используемая номенклатура статей учета издержек обращения включает 19 статей, в состав которых включаются затраты по реализации товаров и расходы, связанные с оказанием вспомогательных услуг. Номенклатура статей, используемых для составления плановых и отчетных калькуляций на вспомогательные торговые услуги, в настоящее время не разработана, а используемая методика учета издержек обращения в организациях розничной торговли не позволяет получить необходимую информацию для обоснования цен на новые виды торговых услуг.

Таким образом, в деятельности торговых организаций используемая система бухгалтерского учета не может обеспечить раздельный учет издержек обращения, связанных с реализацией товаров, и расходов, необходимых для производства и реализации вспомогательных платных услуг.

Согласно действующему законодательству [3, 9, 11, 13] расчет себестоимости и обоснование цены на вспомогательные торговые услуги производится в плановой калькуляции, составляемой на каждый вид платных услуг. Кроме того, организации обязаны составлять расчеты (расшифровку статей затрат), подтверждающие суммы расходов, включенные в статьи калькуляции. Для реализации требований, установленных действующим законодательством, и для организации учета расходов связанных с производством вспомогательных платных услуг в торговле должна быть разработана номенклатура калькуляционных статей, с использованием которой будет организован их аналитический учет. В состав номенклатуры калькуляционных статей, по мнению авторов, могут быть включены следующие группы расходов:

1. Материалы (за вычетом возвратных отходов).
2. Покупные изделия, вспомогательные материалы.
3. Услуги сторонних организаций.
4. Топливо и электроэнергия на производственные цели.
5. Основная и дополнительная заработная плата работников
6. Отчисления на социальное страхование и обеспечение.
7. Амортизация основных средств и нематериальных активов.
8. Расходы, связанные с подготовкой и освоением новых видов услуг.
9. Технологические и товарные потери, прочие расходы, связанные с производством услуг.

10. Общехозяйственные расходы.

11. Расходы, связанные с реализацией услуг.

Например, в услугу по раскрою тканей включаются следующие виды работ: снятие мерок с заказчика, раскрой ткани, обработка края деталей.

### ПЛАНОВАЯ КАЛЬКУЛЯЦИЯ на услугу «Раскрой тканей»

(цифры условные)

№ п/п	Наименование затрат	Сумма, руб.	Алгоритм расчета
1	Материалы (стоимость ткани)	28000	
2	Возвратные отходы (исключаются)	-	
3	Покупные изделия и вспомогательные материалы	1000	
4	Услуги сторонних организаций	-	
5	Топливо и электроэнергия на производственные цели	300	
6	Основная и дополнительная заработная плата	2786	
7	Отчисления на социальное страхование и обеспечение:		
	6.1. в Фонд социальной защиты населения	975	стр. 6 x 35%
	6.2. взносы по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний*	8	стр. 6 x 0,3%
8	Амортизация основных средств и нематериальных активов	1060	
9	Расходы, связанные с подготовкой и освоением новых видов услуг	300	
10	Технологические и товарные потери, прочие расходы, связанные с производством услуг	-	
11	Общехозяйственные расходы (в %)	3817	стр. 6 x 137%
12	Полная производственная себестоимость	38246	сумма строк 1–11
13	Себестоимость за вычетом материалов	10246	стр. 12 - стр. 1
14	Расходы, связанные с реализацией услуг	-	
15	Отношение прибыли к себестоимости за вычетом материалов	30%	
16	Прибыль	3074	стр. 13 x стр. 15/100
17	Итого	13320	стр. 13 + стр. 16
18	Республиканский единый платеж в размере 3%	412	стр. 17 x 3/97
19	Цена без НДС	13732	стр. 17 + стр. 18
20	Сумма НДС	2472	стр. 19 x 18/100
21	Цена с НДС	16240	стр. 19 + стр. 20

\* В рассматриваемом примере страховой тариф по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний установлен в размере 0,3%.

Цены на вспомогательные торговые услуги и их себестоимость формируются без учета стоимости использованных непосредственно для оказания таких услуг товаров, приобретенных покупателем в торговой организации.

Уровень рентабельности торговых услуг нормативными актами не ограничен. Он устанавливается исходя их технического оснащения производственного процесса и спроса на соответствующий вид услуг.

При составлении плановой калькуляции необходимо учитывать особенности налогообложения, которые связаны с формированием цен при оказании платных торговых услуг.

Организации розничной торговли, оказывающие вспомогательные платные услуги населению, в 2007 г. в соответствии со ст. 9 Закона РБ от 29.12.2006 № 191-З «О бюджете Республики Беларусь на 2007 год» рассчитывают отчисления единого сбора в размере 3% от объема реализации товаров (работ, услуг) без учета стоимости оплаченных населением товаров. Соответственно в квитанциях на выполнение заказа или в первичных учетных документах необходимо выделить стоимость оплаченных населением товаров, использованных при оказании услуг.

В отпускную цену при формировании цен на торговые услуги может включаться согласно подп. 1.2 п. 1 ст. 8 Закона РБ от 29.12.2006 г. № 191-З «О бюджете Республики Беларусь на 2007 год» налог на услуги. Сумма налога на услуги устанавливается как надбавка к цене реализуемых с учетом налога на добавленную стоимость и исключается из выручки при исчислении налогов, сборов и иных платежей, уплачиваемых в бюджет, в том числе в государственные целевые бюджетные фонды.

В связи с предоставленным правом областными Советами и Минским городским Советом депутатов утверждены соответствующие инструкции по налогу на услуги, в которых определен порядок исчисления и

уплаты налога в каждом регионе. Перечень оказываемых услуг, облагаемых налогом на услуги, устанавливается законодательством.

В п. 5 Инструкции о налоге с продаж товаров в розничной торговле, утвержденной решением Мингорсовета от 30.12.2006 № 278, закреплено, что определение выручки от реализации услуг производится без учета стоимости приобретенных и использованных непосредственно для оказания таких услуг материальных ценностей. В розничной торговле при реализации физическим лицам товаров отдельно от услуг торговые организации являются плательщиками налога с продаж. Облагаемым оборотом является стоимость реализованных товарно-материальных ценностей.

Цена на услугу, сформированная с использованием плановой калькуляции, утверждается руководителем торговой организации и помещается в прейскурант.

Таким образом, предложенная номенклатура калькуляционных статей может использоваться для организации аналитического учета расходов, связанных с производством услуг и обоснования цен на эти услуги.

Для организации обособленного синтетического учета затрат связанных с производством вспомогательных платных услуг в организациях торговли целесообразно использовать отдельный бухгалтерский счет. По структуре и назначению он должен принадлежать к группе операционных счетов, используемых для калькулирования фактической себестоимости. По мнению авторов, использование счета 44 «Расходы на реализацию» для этих целей не целесообразно по ряду причин.

Во-первых, по своим характеристикам счет 44 используется только для систематизации расходов, связанных с реализацией продукции, товаров, услуг. По экономическому содержанию для учета затрат, связанных с производством услуг, используются счета, принадлежащие к разделу III «Затраты на производство» типового плана счетов бухгалтерского учета. Аналогичный подход используется организациями общественного питания, которые используют для учета затрат на приготовление блюд и калькулирования себестоимости продукции собственного производства счет 20 «Основное производство».

Во-вторых, производство и реализация вспомогательных торговых услуг является основным (уставным) видом деятельности торговой организации. Однако оказание этих услуг нецелесообразно без реализации товаров в розницу, что подтверждает их производный (вспомогательный) характер.

Таким образом, анализ применяемой классификации счетов по экономическому содержанию, назначению и структуре позволил обосновать выбор счета, который, по мнению авторов, целесообразно использовать для организации синтетического учета расходов, связанных с производством услуг. Для этих целей может применяться счет 23 «Вспомогательные производства», отдельный субсчет «Производство торговых услуг». По дебету этого счета в течение месяца торговые организации на основании первичных документов будут накапливать затраты, связанные с производством вспомогательных услуг и систематизировать их по статьям калькуляции.

По кредиту субсчета «Производство торговых услуг» формируется фактическая себестоимость произведенных торговых услуг.

В конце отчетного периода сальдо по счету 23 «Вспомогательные производства», как правило, отсутствует. Однако по отдельным видам услуг в конце месяца на данном субсчете могут оставаться расходы, которые на отчетную дату нельзя включить в состав их себестоимости, поскольку эти услуги еще не оказаны. Поэтому сумма расходов, произведенных в отчетном периоде, но относящихся к торговым услугам, которые будут оказаны в последующие отчетные периоды, представляет собой сальдо незавершенного производства. Оценку остатков незавершенного производства целесообразно проводить в сумме прямых материальных и трудовых затрат, связанных с производством торговых услуг.

Аналитический учет по счету 23 «Вспомогательные производства», субсчет «Производство торговых услуг» организуется по их видам. Для этого по каждому виду услуг открывается отдельная карточка учета затрат, состав которых определяется номенклатурой калькуляционных статей.

Учет расходов на реализацию вспомогательных платных услуг можно организовать с использованием двух методик. Если расходы, связанные с реализацией товаров и услуг, возникают по одной хозяйственной операции и оформляются одним первичным документом, то в фактически произведенных суммах расходы, связанные с реализацией услуг, учитываются в составе издержек обращения. В конце отчетного периода в сумме, относящейся к объему реализации вспомогательных платных услуг расходы, связанные с их реализацией, на основании расчета включаются в состав их полной себестоимости либо списываются на счет 90 «Реализация».

Если расходы, связанные с реализацией вспомогательных платных услуг, преимущественно оформляются отдельными первичными документами, то их учет можно организовать обособленно с использованием отдельного счета «Расходы на реализацию торговых услуг» к счету 44 «Расходы на реализацию». В конце отчетного периода накопленные на этом счете расходы списываются либо в дебет счета 23 «Вспомогательные производства», субсчет «Производство торговых услуг» либо в дебет счета 90 «Реализация». Выбор методики учета расходов, связанных с реализацией вспомогательных торговых услуг, осуществляется в методическом разделе Положения об учетной политике торговой организации.

Для определения финансового результата от реализации торговых услуг в бухгалтерском учете необходимо организовать обособленный учет доходов. В деятельности организаций розничной торговли выручка от реализации товаров и услуг отражаются по кредиту счета 90 «Реализация».

Для формирования финансового результата от реализации товаров и оказания вспомогательных торговых услуг целесообразно организовать отдельный учет доходов торговой организации. Для этого в аналитическом учете к счету 90 «Реализация» следует открыть счета второго порядка 90-1-1 «Выручка от реализации товаров» и 90-1-2 «Выручка от реализации торговых услуг». Соответствующие счета второго порядка будут открыты и для других субсчетов, используемых в развитие учета по счету 90 «Реализация».

Предлагаемая методика учета доходов, расходов и финансового результата от реализации товаров и вспомогательных платных услуг представлена в таблице 1.

Таблица 1

**Корреспонденция счетов по учету реализации товаров и вспомогательных услуг  
в организациях розничной торговли**

Формирование финансового результата от реализации товаров			Формирование финансового результата от реализации услуг		
Содержание операций	Дебет	Кредит	Содержание операций	Дебет	Кредит
Учены расходы, связанные с реализацией товаров и услуг	44-2	10, 70, 68, 69, 02 и др.	Учены затраты, связанные с производством вспомогательных услуг	23 субсчет «Производство торговых услуг»	10, 70, 68, 69, 02 и др.
Отражается выручка от реализации товаров	50	90-1-1	Отражается выручка от реализации услуг	50	90-1-2
Списываются реализованные товары по покупным ценам	90-2-1	41	Списываются затраты, связанные с производством вспомогательных услуг	90-2-2	23 субсчет «Производство торговых услуг»
Списываются расходы на реализацию товаров	90-2-1	44-2	Списываются расходы на реализацию торговых услуг	23 субсчет «Производство торговых услуг»	44-2 (44-3)
				90-2-2	44-2 (44-3)
Начислен налог с продаж	90-5-2	68-2	Начислен налог на услуги	90-5-3	68-2
Начислен НДС	90-3-1	68-2	Начислен НДС	90-3-2	68-2
Начислен единый платеж в республиканские фонды	90-5-1	68-2	Начислен единый платеж в республиканские фонды	90-5-1	68-2
Отражается финансовый результат от реализации товаров	90-9	99	Отражается финансовый результат от реализации вспомогательных услуг	90-9	99

Таким образом, отдельный учет доходов, связанных с оказанием вспомогательных торговых услуг позволит определить финансовый результат от их реализации, провести анализ их состава, структуры, динамики и эффективности производства и реализации, сформировать в бухгалтерском и налоговом учете выручку от реализации товаров и услуг, определить объекты налогообложения и рассчитать соответствующие суммы налогов. Систематизированная на счетах бухгалтерского учета информация снизит трудоемкость работ по составлению форм статистической отчетности 3-торг «Отчет о розничной торговле» и 1-услуги «Отчет об объеме платных услуг населению» и позволит осуществлять внешний и внутренний контроль соблюдения норм действующего законодательства в области ценообразования и налогообложения.

### Выводы

Услуги торговых организаций являются частью их общей коммерческой стратегии, направленной на стимулирование роста розничного товарооборота. Цель производства и реализации вспомогательных услуг населению состоит в том, чтобы увеличить прибыль путем привлечения постоянных покупателей, повышения качества торгового обслуживания.

Применяемые в настоящее время методики учета доходов, расходов и финансового результата не позволяют сформировать показатели, необходимые для оперативного управления деятельностью торговых организаций.

Увеличение объема розничного товарооборота, расширение ассортимента и объема реализации вспомогательных торговых услуг требует организации отдельного учета доходов, расходов и финансового результата по каждому виду деятельности.

Для отражения затрат связанных с производством услуг в соответствии с Типовым Планом счетов торговыми организациями может использоваться счет 23 «Вспомогательные производства» субсчет «Производство

вспомогательных услуг». Учет доходов от реализации товаров и услуг необходимо организовать на отдельных счетах второго порядка, открываемых к счету 90 «Реализация» по соответствующим субсчетам. Организация и ведение раздельного учета доходов и расходов, связанных с реализацией товаров, производством и реализацией торговых услуг позволит сформировать финансовый результат по каждому виду деятельности, составить плановые и отчетные калькуляции стоимости вспомогательных услуг, дать оценку рентабельности и эффективности их производства и реализации, составить прогноз дальнейшего развития торговой организации.

#### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Государственный стандарт Республики Беларусь СТБ 139-2003 «Торговля. Термины и определения», утвержден постановление Белстандарта РБ от 28.04.2003 г. № 22 // Консультант Плюс: Беларусь [Электрон. ресурс].
2. О бюджете Республики Беларусь на 2007 год: Закон Респ. Беларусь, 29 декабря 2006 г. № 191-3 // Консультант Плюс: Беларусь [Электрон. ресурс].
3. О ценообразовании: Закон Респ. Беларусь, 10 мая 1999г. № 255-3// Консультант Плюс: Беларусь [Электрон. ресурс].
4. Коммерческая деятельность в сфере товарного обращения: учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / И.М.Синяева. 3-е изд., перераб. и доп.— М.:ЮНИТИ-ДАНА, 2005.— 368 с.
5. Организация и технология торговли: Учебник / С.Н.Виноградова и др.; под общ. ред. С.Н. Виноградовой. 2-е изд., перераб.— Мн.:Выш.шк., 2005.— 479 с.
6. Панкратов Ф.Г., Серегина Т.К. Коммерческая деятельность: учебник для вузов. 4-е изд., перераб. и доп.— М.: Информационно-внедренческий центр «Маркетинг», 2000.— 580 с.
7. Платонов В.Н. Организация торговли: Учебное пособие.— Мн.: БГЭУ, 2002.— 287 с.
8. Приказ Министерства торговли РБ от 20 сентября 2002г. № 86 «Об утверждении методических указаний по составу затрат и учету издержек обращения (производства), финансовых результатов деятельности организаций торговли и общественного питания» // Консультант Плюс: Беларусь [Электрон. ресурс].
9. Постановление Министерства экономики РБ от 22.04.1999г. № 43 «Положение о порядке формирования и применения цен и тарифов» (с изменениями и дополнениями) // Консультант Плюс: Беларусь [Электрон. ресурс].
10. Постановление Министерства статистики и анализа Республики Беларусь от 28 июня 2006 г. № 92 «Об утверждении форм государственной статистической отчетности 3-торг «Отчет о розничной торговле» и указания по ее заполнению // Консультант Плюс: Беларусь [Электрон. ресурс].
11. Постановление Совета Министров РБ от 18.06.1999г. № 944 «Об утверждении порядка регистрации юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями Республики Беларусь цен (тарифов)» (с изменениями и дополнениями) // Консультант Плюс: Беларусь [Электрон. ресурс].
12. Постановление Министерства статистики и анализа Республики Беларусь от 27 ноября 2006г. № 189 «Об утверждении форм государственной статистической отчетности 1-услуги «Отчет об объеме платных услуг населению» и указания по ее заполнению // Консультант Плюс: Беларусь [Электрон. ресурс].
13. Указ Президента РБ от 19.05.1999 г. № 285 «О некоторых мерах по стабилизации цен (тарифов) в Республике Беларусь» (с изменениями и дополнениями) // Консультант Плюс: Беларусь [Электрон. ресурс].

## ЭКСПЕРИМЕНТАЛЬНЫЕ СИСТЕМЫ ОПЛАТЫ ТРУДА МЕДИЦИНСКОГО ПЕРСОНАЛА ЛЕЧЕБНО-ПРОФИЛАКТИЧЕСКИХ УЧРЕЖДЕНИЙ И ИХ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ

*Л.Ф. Еськова, канд. экон. наук, доцент БГЭУ*

В различных отраслях народного хозяйства труд работников дифференцируется по интенсивности, ответственности, социальной значимости. Профессиональная направленность деятельности медицинских работников связана с оказанием лечебной услуги и при этом присутствует обязательный фактор ответственности за результат лечения. Однако действующая система оплаты труда медицинского персонала в бюджетных лечебно-профилактических учреждениях не располагает надежной методикой количественной оценки трудозатрат и не обеспечивает соответствие размера вознаграждения по результатам индивидуальной трудовой деятельности. Заработная плата врача складывается из серии надбавок. Их основное назначение — поощрять деятельность работника. На самом деле оплата труда, благодаря им, приближается к прожиточному минимуму.

Не менее важное обстоятельство, обусловленное низкой заработной платой медицинского персонала, является необходимость совмещать профессии по основному месту работу и за ее пределами. Совместительство, особенно по специальности, вызывает физическую и эмоциональную перегрузку работника, что негативно сказывается на его состоянии здоровья. Распыление творческого потенциала, напряженный график труда, снижают концентрацию сил работника на выполнение основной деятельности и не способствует развитию его творческой личности.

Переход субъектов здравоохранительной деятельности на экономические отношения, ориентированные на оптимальное сочетание бюджетного и внебюджетного финансирования, обеспечивает предоставление платных медицинских услуг на собственном рабочем месте, в пределах своего основного бюджета рабочего