

УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

УДК 657.01.001.895

ГЛИННИК
ЕЛЕНА ПАВЛОВНА

**РАЗВИТИЕ МЕТОДИК УЧЕТА И АНАЛИЗА ДОХОДОВ
И РАСХОДОВ САНАТОРНО-КУРОРТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ
РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ**

**Автореферат диссертации на соискание
ученой степени кандидата экономических наук
по специальности 08.00.12 — бухгалтерский учет, статистика**

Минск, 2016

Научная работа выполнена в УО «Белорусский государственный экономический университет»

Научный руководитель Лемеш Валентина Николаевна, кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры, УО «Белорусский государственный экономический университет», кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства

Официальные оппоненты: Вегера Светлана Григорьевна, доктор экономических наук, доцент, первый проректор, УО «Полоцкий государственный университет»

Козырев Сергей Николаевич, кандидат экономических наук, главный бухгалтер, ООО «Клевер Сегмент»

Оппонирующая организация УО «Могилевский государственный университет продовольствия»

Защита состоится 18 мая 2016 г. в 14.30 на заседании совета по защите диссертаций Д 02.07.01 при УО «Белорусский государственный экономический университет» по адресу: 220070, Минск, просп. Партизанский, 26, ауд. 407 (1-й учеб. корпус) тел. 209-79-56.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке УО «Белорусский государственный экономический университет».

Автореферат разослан 16 апреля 2016 года.

Ученый секретарь
совета по защите диссертаций

Сошникова Л.А.

ВВЕДЕНИЕ

Одним из важных механизмов сохранения и укрепления здоровья населения, повышения качества его жизни является развитие рынка санаторно-курортных услуг. Социальная значимость этой сферы для отечественной экономики определена Концепцией по оздоровлению и санаторно-курортному лечению населения Республики Беларусь, в рамках которой разработан комплекс мер по созданию современной высокоэффективной, конкурентоспособной системы санаторно-курортных организаций (СКО). Одной из задач государственной политики в области санаторно-курортного лечения и оздоровления населения выступает обеспечение качественного организационно-методического и научного сопровождения деятельности СКО. Необходимость научного обоснования теоретических и практических положений учета доходов и расходов в санаторно-курортных организациях вызвана отсутствием нормативных правовых актов, отраслевых рекомендаций в данной сфере деятельности. Эффективное развитие СКО в современных условиях требует разработки прогрессивных методик анализа доходов и расходов от реализации санаторно-курортных услуг, позволяющих объективно оценивать результаты финансово-хозяйственной деятельности.

Проблемы учета и анализа доходов и расходов рассматривались многими отечественными учеными, в числе которых А.В. Бугаев, С.Л. Коротаев, В.Н. Лемеш, Н.А. Лесневская, С.К. Матальцкая, А.П. Михалкевич, Д.А. Панков, П.Я. Папковская, Т.Н. Рыбак, Г.В. Савицкая, В.И. Стражев, Т.И. Сушко, Т.С. Яцковская и др.

Отдавая должное трудам перечисленных авторов, следует отметить, что вопросы учета и анализа доходов и расходов санаторно-курортных организаций остаются за рамками исследования. Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости санаторно-курортных услуг по путевкам, освещенные зарубежными экономистами, зачастую носят дискуссионный характер. Остаются не в полной мере изученными в специальной научной литературе вопросы признания выручки от реализации санаторно-курортных услуг по путевкам, стоимостной оценки незавершенного производства в СКО. Применяемые в настоящее время показатели для анализа доходов и расходов от реализации услуг не учитывают специфику деятельности санаторно-курортных организаций, что свидетельствует о необходимости разработки методики анализа доходов и расходов от реализации санаторно-курортных услуг, включающей расчет срока окупаемости санаторно-курортных услуг и маржинальный анализ доходов от их реализации.

Актуальность, научная, экономическая и практическая значимость указанных выше проблем обусловили выбор темы диссертационного исследования, необходимость научного обоснования и разработки методик учета и анализа доходов и расходов санаторно-курортных организаций Республики Беларусь.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Связь работы с научными программами (проектами), темами. Диссертационное исследование осуществлялось в рамках темы научно-исследовательской работы кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства «Совершенствование теории, методологии и методик бухгалтерского учета, анализа и аудита в организациях отраслей народного хозяйства в условиях интеграционных процессов, структурных реформ и формирования экономики знаний».

Цель и задачи исследования. Целью диссертационной работы являются научное обоснование теоретико-методологических аспектов учета, отчетности и анализа доходов и расходов санаторно-курортных организаций Республики Беларусь, разработка методических положений и практических рекомендаций по их совершенствованию.

Целевая направленность исследования обусловила постановку и решение следующих задач:

- научно обосновать и развить теоретико-методологические аспекты учета доходов и расходов санаторно-курортных организаций;
- разработать методику стоимостной оценки и учета незавершенных санаторно-курортных услуг по путевкам (незавершенного производства); усовершенствовать методику учета затрат и калькулирования себестоимости санаторно-курортных услуг по путевкам;
- усовершенствовать методику учета доходов и расходов от реализации санаторно-курортных услуг;
- научно обосновать и усовершенствовать методику анализа доходов и расходов от реализации санаторно-курортных услуг.

Объектом исследования является система учета и анализа доходов и расходов санаторно-курортных организаций Республики Беларусь. Предметом исследования выступают методики учета и анализа доходов и расходов санаторно-курортных организаций Республики Беларусь.

Выбор объекта и предмета исследования обусловлен необходимостью развития теоретико-методологических и практических аспектов учета и анализа доходов и расходов для повышения объективности и прозрачности учетно-аналитической информации и конкурентоспособности санаторно-курортных организаций Республики Беларусь.

Научная новизна полученных результатов заключается в научном обосновании и применении принципиально нового теоретико-методологического подхода к содержанию объектов бухгалтерского учета и анализа доходов и расходов санаторно-курортных организаций Республики Беларусь, к моменту признания выручки от реализации санаторно-курортных услуг по путевке в последний день

срока действия путевки в целях унификации терминологии и показателей, используемых в государственной статистической отчетности, других формах отчетности; разработке новой методики стоимостной оценки и учета незавершенных санаторно-курортных услуг по путевкам (незавершенного производства), включающей последовательность учетных процедур и специальный пакет документов, необходимых для проведения инвентаризации, определения объективной стоимостной оценки незавершенных санаторно-курортных услуг по путевкам на конец отчетного периода и ее отражения в бухгалтерском балансе; совершенствовании методики учета затрат и калькулирования себестоимости санаторно-курортных услуг по путевкам, новизна которой состоит в структурировании информации о прямых и косвенных, переменных и условно-постоянных затратах на оказание санаторно-курортных услуг по путевкам исходя из их экономического содержания и отражении этих затрат на аналитических счетах бухгалтерского учета в целях достоверного определения фактической себестоимости реализованных санаторно-курортных услуг по путевкам; развитии методики учета доходов и расходов от реализации санаторно-курортных услуг, дающей возможность в отличие от существующих подходов соблюдать принцип соответствия доходов и расходов, унифицировать показатели в отчетности на основе признания выручки от реализации услуг по путевкам в последний день срока действия путевки; совершенствовании методики анализа доходов и расходов от реализации санаторно-курортных услуг. При проведении анализа автор предлагает новый подход, основанный на введении экономического показателя «срок окупаемости санаторно-курортных услуг», учитывающего производственную мощность санаторно-курортной организации, и способах его расчета исходя из особенности деятельности СКО, внутренних и внешних факторов, на маргинальном анализе доходов и расходов от реализации санаторно-курортных услуг, новизна которого заключается в выделении переменных затрат, их распределении между объектами анализа — видами санаторно-курортных услуг, детализации условно-постоянных затрат по степени их участия в процессе оказания санаторно-курортных услуг, что позволяет определять наиболее доходные виды санаторно-курортных услуг по путевкам, степень влияния затрат отдельных структурных подразделений на финансовый результат, оценивать эффективность использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов управленческим персоналом, собственниками и государством.

Положения, выносимые на защиту.

1. Научное обоснование принципиально нового теоретико-методологического подхода к определению категориального аппарата санаторно-курортных организаций, включающего следующие объекты бухгалтерского учета и отчетности: «путевка», представляющая бланк документа с определенной степенью защиты, предназначенный для оформления договорных отношений по

реализации комплекса санаторно-курортных и оздоровительных услуг; «оформленная путевка» как обязательство санаторно-курортной организации, что позволило обосновать момент признания выручки от реализации санаторно-курортных услуг по путевке в последний день срока ее действия в целях соблюдения принципа соответствия доходов и расходов; «санаторно-курортные услуги по путевке», что способствовало унификации терминологии и показателей, применяемых в государственной статистической отчетности, других формах отчетности; «незавершенные санаторно-курортные услуги по путевкам», что обусловило разработку методики их стоимостной оценки в СКО.

2. Методика стоимостной оценки и учета незавершенных санаторно-курортных услуг по путевкам, основанная на информационно-аналитическом обеспечении, включающем такой пакет документов, как журнал регистрации отдыхающих по путевкам, отчет об оказанных санаторно-курортных услугах по путевкам, реестр незавершенных санаторно-курортных услуг по путевкам; инвентаризации незавершенных санаторно-курортных услуг по путевкам и их стоимостной оценке. Разработанная автором методика позволяет объективно определять стоимость незавершенных санаторно-курортных услуг по путевкам на начало каждого отчетного периода и отражать ее в бухгалтерском балансе. Предложенная автором методика учета затрат и калькулирования себестоимости санаторно-курортных услуг по путевкам, базирующаяся на группировке затрат на прямые и косвенные, переменные и условно-постоянные, детализации объектов учета затрат на аналитических счетах, содействует соблюдению принципа соответствия доходов и расходов, достоверному определению фактической себестоимости реализованных санаторно-курортных услуг, объективной оценке и отражению расходов по текущей деятельности в учете и отчетности санаторно-курортных организаций.

3. Методика учета доходов и расходов от реализации санаторно-курортных услуг, новизна которой заключается в признании, определении суммы выручки и ее отражении в последний день срока действия путевки, детализации аналитических счетов к счету «Доходы и расходы по текущей деятельности», что позволяет обеспечить логическую стройность системы организации бухгалтерского учета санаторно-курортных организаций исходя из особенностей их деятельности; структурировать доходы и расходы в разрезе видов оказываемых санаторно-курортных услуг; контролировать доходы, в том числе связанные с экспортом санаторно-курортных услуг по путевкам, в разрезе видов валют; достоверно формировать информацию в отчете о прибылях и убытках, регистрах налогового учета, налоговой и статистической отчетности.

4. Методика анализа доходов и расходов от реализации санаторно-курортных услуг, суть и новизна которой состоят в предложенном автором научно обоснованном экономическом показателе «срок окупаемости санаторно-

курортных услуг» и способах его расчета, что позволяет в отличие от существующих подходов учитывать производственную мощность СКО, в том числе в разрезе номеров разного уровня комфорта, структуру видов санаторно-курортных путевок; проведении маржинального анализа доходов и расходов от реализации санаторно-курортных услуг, основанного на детализации условно-постоянных затрат по степени их участия в процессе оказания услуг в разрезе объектов маржинального анализа (виды санаторно-курортных услуг) для расчета четырехступенчатой маржи покрытия. Использование данной методики содействует определению наиболее доходных видов санаторно-курортных услуг в периоды полной или частичной наполняемости номерного фонда независимо от источников финансирования, а также оценке эффективности затрат отдельных структурных подразделений и их влияния на финансовый результат.

Личный вклад соискателя ученой степени. Результаты, содержащиеся в диссертации, получены автором самостоятельно на основе изучения работ отечественных и зарубежных ученых и специалистов в области учета и анализа доходов и расходов санаторно-курортных организаций.

Все теоретические положения и рекомендации по внедрению, содержащиеся в диссертации и выносимые на защиту, разработаны соискателем лично.

Апробация диссертации и информация об использовании ее результатов. Основные положения, выводы и результаты исследования докладывались на международных научно-практических конференциях: «Устойчивый рост национальной экономики: инновации и конкурентоспособность» (Минск, 2012), «Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость» (Минск, 2013–2015), «Бухгалтерський облік, економічний аналіз та контроль в умовах формування і розвитку сучасних концепцій управління» (Житомир, 2013), «Экономика глазами молодых» (Минск, 2013–2015), «Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна візія та виклики глобалізації» (Тернополь, 2014), «Бухгалтерский учет, анализ и аудит: история, современность, перспективы» (Минск, 2014), «Экономика и технологии в инновационном развитии общества XXI века» (Санкт-Петербург, 2015).

Результаты проведенного научного исследования апробированы и внедрены в финансово-хозяйственную деятельность Республиканского санаторно-курортного унитарного предприятия «Санаторий «Приозерный» Управления делами Президента Республики Беларусь (г.п. Нарочь) (акт № 01-06/172 от 22.01.2014 г.), санатория «Шинник» ОАО «Белшина» (г. Бобруйск) (акт б/н от 02.05.2014 г.), унитарного предприятия «Санаторий «Приднепровский» (акт б/н от 30.04.2015 г.), приняты к апробации ООО «Санаторий «Марциальные воды» Российской Федерации (акт б/н от 11.08.2015 г.), приняты к практическому использованию Республиканским центром по оздоровлению и санаторно-курортному лечению населения (справка б/н от 22.09.2014 г.). Отдельные ре-

зультаты проведенного научного исследования внедрены в учебный процесс УО «Белорусский государственный экономический университет» (акт б/н от 15.02.2016 г.).

Опубликование результатов диссертации. По результатам диссертационного исследования опубликованы 22 научные работы, в том числе 10 статей (2 — в соавторстве) в научных рецензируемых журналах, соответствующих п. 18 Положения о присуждении ученых степеней и присвоении ученых званий (объем — 4,8 авторского листа), 11 — в материалах конференций, 1 иная публикация.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, общей характеристики работы, трех глав, заключения, списка библиографических источников, включающего 179 наименований, 11 приложений. Работа изложена на 181 странице. Объем, занимаемый 18 рисунками, 34 таблицами и приложениями, составляет 51 страницу.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ

В первой главе «**Теоретико-методологические аспекты учета доходов и расходов санаторно-курортных организаций на современном этапе развития**» установлены организационные, технологические, юридические и экономические особенности деятельности санаторно-курортных организаций, которые легли в основу принципиально нового научного подхода, заключающегося в выделении таких объектов бухгалтерского учета и отчетности, как «путевка», «оформленная путевка», «санаторно-курортные услуги по путевке», «незавершенные санаторно-курортные услуги по путевкам», и определении содержания данных экономических категорий. Автором выявлено, что в бухгалтерском учете СКО путевка до момента ее оформления и подписания договора с покупателем является объектом бухгалтерского учета, который отражается на счете 10 «Материалы» и представляет собой бланк документа с определенной степенью защиты, предназначенный для оформления договорных отношений по реализации комплекса санаторно-курортных и оздоровительных услуг. После подписания с покупателем договора на оказание санаторно-курортных услуг путевка выступает в новом качестве как оформленная путевка — документ, удостоверяющий право граждан на получение комплекса услуг в санаторно-курортных и оздоровительных организациях. В данном контексте оформленная путевка становится обязательством санаторно-курортной организации, которое отражается на субсчете 62-4 «Авансы полученные» счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Поскольку СКО предоставляют гражданам санаторно-курортные услуги по путевке, главным признаком которых является комплексность, в диссертации сформулировано определение данной экономической категории.

Санаторно-курортные услуги по путевке (СКУП) — комплекс отдельных видов услуг, предусмотренных путевкой, который может включать проживание, санаторно-курортное лечение в соответствии с определенным перечнем и количеством лечебно-реабилитационных услуг (процедур), оздоровление, питание и прочие услуги, удовлетворяющие потребности граждан. Определены основные виды услуг, которые могут быть предусмотрены оформленной путевкой. Выделенные автором объекты бухгалтерского учета послужили основой для научного обоснования момента признания выручки от реализации санаторно-курортных услуг по путевке в последний день срока ее действия, что позволяет соблюдать фундаментальный принцип бухгалтерского учета и отчетности — соответствие доходов и расходов, выполнять обязательство перед гражданами по качественному предоставлению санаторно-курортных услуг по путевке в течение указанного в ней срока.

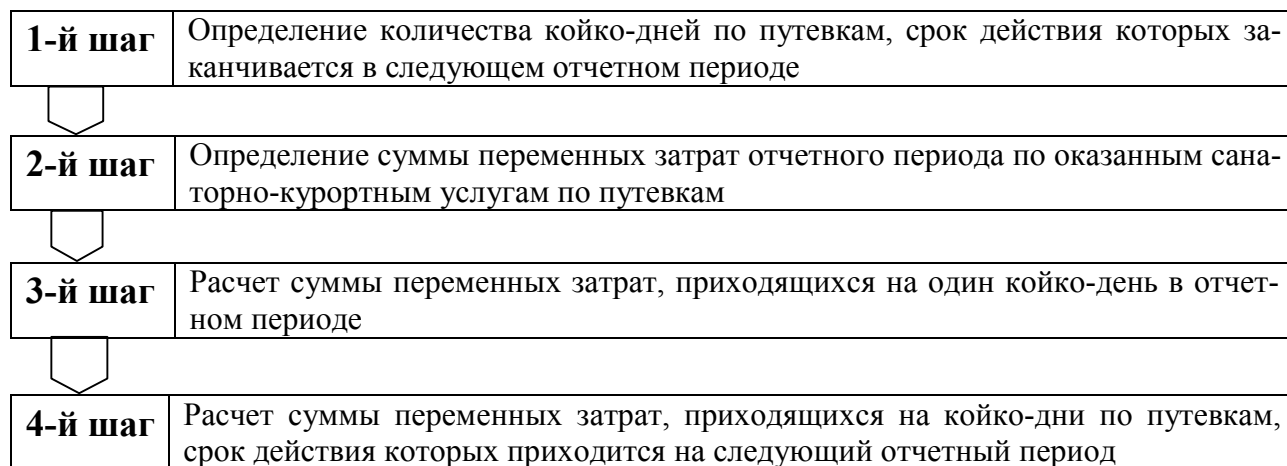
Ввиду непрерывности процесса оказания санаторно-курортных услуг по путевкам, в случае если срок действия оформленной путевки относится к разным отчетным периодам, предложенный метод признания выручки предполагает оценку незавершенного производства, т.е. незавершенных санаторно-курортных услуг по путевкам.

Незавершенные санаторно-курортные услуги по путевкам — стоимостное выражение затрат, понесенных в текущем отчетном периоде и соответствующих количеству койко-дней по предоставленным санаторно-курортным услугам по путевкам, дата отъезда по которым относится к следующему отчетному периоду.

Авторские определения объектов бухгалтерского учета, обоснование момента признания выручки от реализации санаторно-курортных услуг по путевке позволяют унифицировать терминологию и показатели, применяемые в государственной статистической отчетности, других формах отчетности, разработать методики учета доходов и расходов санаторно-курортных организаций.

Во второй главе **«Методики учета доходов и расходов санаторно-курортных организаций»** на основании изучения специальной научной экономической литературы, международного опыта, практики бухгалтерского учета санаторно-курортных организаций, нормативных правовых актов Республики Беларусь обоснована и разработана методика стоимостной оценки и учета незавершенных санаторно-курортных услуг по путевкам, которая применяется при условии признания выручки от реализации санаторно-курортных услуг по путевке в последний день срока действия путевки; усовершенствованы методики учета затрат и калькулирования фактической себестоимости санаторно-курортных услуг по путевкам, учета доходов и расходов от реализации санаторно-курортных услуг.

В целях достоверного отражения хозяйственных операций автором предложено оценку незавершенных санаторно-курортных услуг по путевкам вести по фактическим переменным затратам. Для расчета остатка незавершенных СКУП на конец отчетного периода в стоимостном выражении необходимо выполнить ряд последовательных взаимосвязанных действий, которые представлены на рисунке.



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

В этой связи разработан пакет документов, включающий Журнал регистрации отдыхающих по путевкам, регистр оперативного учета «Отчет об оказанных санаторно-курортных услугах по путевкам за отчетный период», регистр бухгалтерского учета «Реестр незавершенных санаторно-курортных услуг по путевкам». В Журнале регистрации отдыхающих по путевкам содержится информация, позволяющая определить количество путевок, относящихся к данному отчетному периоду, койко-дней по периодам срока действия путевок, койко-дней, фактически проведенных отдыхающим в отчетном периоде, повторно отдыхающих в санаторно-курортной организации. По окончании отчетного периода работник, ответственный за ведение данного журнала, формирует отчет об оказанных санаторно-курортных услугах по путевкам за отчетный период, в котором содержится необходимая информация об объеме (количестве койко-дней):

- оказанных санаторно-курортных услуг по путевкам на начало отчетного периода, последний день срока действия которых заканчивается в текущем отчетном периоде;

- фактически оказанных в отчетном периоде санаторно-курортных услугах по путевкам, срок заезда по которым наступил в отчетном периоде;

- оказанных санаторно-курортных услуг по путевкам на конец отчетного периода, последний день срока действия которых заканчивается в следующем отчетном периоде;

- реализованных санаторно-курортных услуг по путевкам в отчетном периоде.

Полученная в отчете об оказанных санаторно-курортных услугах по путевкам в отчетном периоде информация о количестве койко-дней текущего отчетного периода по путевкам, в том числе последний день срока действия которых наступит в следующем отчетном периоде, позволяет работнику бухгалтерской службы определить стоимость незавершенных санаторно-курортных услуг по путевкам на конец отчетного периода, расчет которых отражается в Реестре незавершенных санаторно-курортных услуг по путевкам (далее — Реестр) по следующей формуле (1):

$$\text{НЗУ}_k = \text{ПЗ} / \text{К}_{\text{общ}} \cdot \text{Ост}_k, \quad (1)$$

где НЗУ_k — незавершенные санаторно-курортные услуги по путевкам на конец отчетного периода;

ПЗ — стоимость фактических переменных (прямых и условно-переменных косвенных) затрат отчетного периода на оказание санаторно-курортных услуг по путевкам;

$\text{К}_{\text{общ}}$ — общее количество койко-дней по путевкам, услуги по которым оказаны в отчетном периоде;

Ост_k — количество койко-дней отчетного периода по путевкам, последний день срока действия которых относится к следующему отчетному периоду.

Стоимостная оценка незавершенных санаторно-курортных услуг по путевкам на конец отчетного периода, полученная в Реестре, позволяет работнику бухгалтерской службы получать достоверную информацию по результатам инвентаризации незавершенных санаторно-курортных услуг по путевкам на каждое первое число месяца; объективно определять фактическую себестоимость реализованных санаторно-курортных услуг по путевкам за отчетный период и один койко-день, финансовый результат от их реализации; формировать отчетность, предполагающую отражение в бухгалтерском балансе стоимости незавершенных санаторно-курортных услуг по путевкам.

В результате исследования установлено, что для объективного определения себестоимости санаторно-курортных услуг по путевке важна экономически обоснованная группировка затрат на прямые и косвенные, переменные и условно-постоянные. В этой связи изученные подходы отечественных и зарубежных ученых, положения нормативных правовых актов Республики Беларусь позволили усовершенствовать методику учета затрат и калькулирования себестоимости санаторно-курортных услуг по путевкам на основании уточнения номенклатуры статей затрат на оказание санаторно-курортных услуг по путевкам (таблица 1), их детализации на прямые и косвенные, переменные и условно-постоянные затраты, характеристики каждой статьи затрат, организации систе-

мы аналитических счетов к счетам 20 «Основное производство» и 25 «Общепроизводственные затраты».

Таблица 1. — Номенклатура статей затрат на оказание санаторно-курортных услуг по путевкам

Статья затрат 1	Вид затрат 2	Синтетический счет 3
1. Затраты на оплату труда основного персонала	Прямые переменные	20 «Основное производство»
2. Отчисления от оплаты труда основного персонала, в том числе:		
2.1 Отчисления в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь (согласно законодательству)		
2.2 Страховой взнос по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний (согласно законодательству)		
3. Затраты на питание		
4. Затраты на лечебные процедуры и медикаменты		
5. Затраты на организацию досуга		
6. Общепроизводственные затраты основного назначения:	Косвенные условно-переменные	25 «Общепроизводственные затраты» 25-1 «Затраты по содержанию и обслуживанию основных подразделений»
6.1 Стирка белья		
6.2 Содержание помещений основного назначения		
6.3 Износ отдельных предметов в составе средств в обороте		
6.4 Электроэнергия		
6.5 Водоснабжение и водоотведение		
7. Общепроизводственные затраты общего назначения, в том числе:	Косвенные условно-постоянные	25 «Общепроизводственные затраты» 25-2 «Затраты по обслуживанию и управлению общепроизводственного назначения»
7.1 Содержание помещений общего назначения и благоустройство прилегающей территории		
7.2 Топливо		
7.3 Вывоз и обезвреживание твердых бытовых отходов		
7.4 Техобслуживание и ремонт основных средств		
7.5 Охрана труда и санитарно-противопожарные мероприятия		
7.6 Транспортные расходы		
7.7 Прочие затраты		
8. Ремонт зданий и сооружений производственного назначения	Косвенные условно-постоянные	
9. Амортизация основных средств и нематериальных активов производственного назначения		
10. Производственная себестоимость		
11. Управленческие расходы	Косвенные условно-постоянные	26 «Общехозяйственные затраты»
12. Расходы на реализацию санаторно-курортных услуг по путевкам		44 «Расходы на реализацию»
13. Полная себестоимость		

Преимущество предлагаемой методики учета затрат и калькулирования себестоимости санаторно-курортных услуг по путевкам в отличие от применяемой в настоящее время в СКО состоит в том, что она позволяет достоверно отражать затраты на синтетических и аналитических счетах бухгалтерского учета исходя из их экономической сущности; объективно определять стоимость незавершенных санаторно-курортных услуг по путевкам и их фактическую себестоимость на конец отчетного периода; повысить аналитичность учетной информации для оперативного и достоверного формирования отчетности; осуществлять своевременный контроль за расходованием материальных и финансовых ресурсов руководителями структурных подразделений и организации в целом.

Суть и новизна методики учета доходов и расходов от реализации санаторно-курортных услуг заключаются:

1. В определении и отражении суммы выручки от реализации санаторно-курортных услуг по путевке исходя из расчета койко-дней по путевкам, срок отъезда по которым относится к текущему отчетному периоду. Как правило, это услуги по путевкам прошлого и текущего отчетного периодов, срок действия которых заканчивается в текущем отчетном периоде. В иных случаях выручка от реализации санаторно-курортных услуг по путевкам рассчитывается в следующем отчетном периоде. Преимущество предлагаемой методики в отличие от применяемой в настоящее время в СКО состоит в том, что она позволяет соблюдать принцип соответствия доходов и расходов, унифицировать подходы к признанию и отражению выручки от реализации санаторно-курортных услуг по путевкам в отчетности; контролировать движение каждой путевки в течение отчетного периода.

2. В предложении детализированной системы аналитических счетов в части доходов и расходов от реализации санаторно-курортных услуг (таблица 2), которая способствует правильному отражению хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета, позволяет повысить аналитичность и прозрачность информации в разрезе видов оказываемых услуг, контролировать доходы, в том числе связанные с экспортом санаторно-курортных услуг по путевкам, в разрезе видов валют, оперативно формировать информацию в отчете о прибылях и убытках, регистрах налогового учета, налоговой и статистической отчетности.

3. В предлагаемом алгоритме определения финансовых результатов от реализации санаторно-курортных услуг по путевкам, позволяющем объективно формировать и представлять отчетность санаторно-курортных организаций.

Таким образом, разработанные и предложенные методики учета доходов и расходов от реализации санаторно-курортных услуг отвечают потребностям современной экономики, что выражается в достоверном отражении финансовых результатов от реализации санаторно-курортных услуг по путевкам в отчетности и способствует оперативному формированию информации для принятия управленческих решений.

Таблица 2. — Предлагаемая система аналитических счетов к счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»

Аналитический счет	Наименование аналитического счета	Аналитический счет	Наименование аналитического счета	Комментарий
90-11	Выручка от реализации услуг, обороты по реализации которых освобождаются от НДС	90-41	Себестоимость реализованных санаторно-курортных услуг	По их видам
90-111	Выручка от реализации санаторно-курортных услуг по путевкам	90-411	Себестоимость реализованных санаторно-курортных услуг по путевкам	По видам валют: 90-4111 — белорусские рубли 90-4112 — российские рубли и т.д.
90-112	Выручка от реализации медицинских услуг	90-412	Себестоимость реализованных медицинских услуг	По видам медицинских услуг: 90-4121 — консультации врачей 90-4122 — диагностика (УЗИ и пр.) 90-4123 — лечебные процедуры и т.д.
90-12	Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг, облагаемая НДС по ставке 20 %	90-42	Себестоимость реализованных прочих услуг	По видам прочих платных услуг
90-121	Выручка от реализации бытовых услуг	90-421	Себестоимость реализованных бытовых услуг	90-4211 — прокат 90-4212 — парикмахерская, СПА-салон 90-4213 — проживание и т.д.
90-122	Выручка от реализации услуг по организации досуга	90-422	Себестоимость реализованных услуг по организации досуга	90-4221 — концертные программы 90-4222 — кино- и видеозалы 90-4223 — тренажерный зал и т.д.
90-123	Выручка от реализации услуг розничной торговли	90-423	Себестоимость реализованных услуг розничной торговли	90-4231 — магазин
90-124	Выручка от реализации транспортных услуг	90-424	Себестоимость реализованных транспортных услуг	90-4241 — трансфер 90-4242 — проезд
90-13	Выручка от реализации товаров, услуг, облагаемая НДС по расчетной ставке	90-43	Себестоимость реализованных услуг общественного питания	90-431 — кафе 90-432 — бар

В третьей главе «**Методика анализа доходов и расходов санаторно-курортных организаций**» научно обоснована и предложена методика анализа доходов и расходов от реализации санаторно-курортных услуг, суть и новизна которой заключаются во введении разработанного автором экономического показателя «срок окупаемости санаторно-курортных услуг» и способах его расчета, совершенствовании маржинального анализа доходов и расходов от реализации санаторно-курортных услуг.

Срок окупаемости санаторно-курортных услуг — количество дней отчетного периода, в течение которых санаторно-курортная организация сможет покрыть затраты на оказание санаторно-курортных услуг по путевкам и прочих платных услуг в данном отчетном периоде в пределах своей производственной мощности.

Определение срока окупаемости санаторно-курортных услуг позволяет учитывать производственную мощность СКО в периоды полной или частичной наполняемости номерного фонда, комфортность проживания в номерах (стандарт, повышенной комфортности, люкс и др.), структуру видов санаторно-курортных путевок.

Расчет срока окупаемости санаторно-курортных услуг, предлагаемый автором, представлен в следующей формуле:

$$COY = \frac{FC}{p - vc} / M, \quad (2)$$

где COY — срок окупаемости санаторно-курортных услуг, дней;

FC — условно-постоянные затраты отчетного периода, рублей;

vc — средневзвешенные удельные переменные затраты на один койко-день, рублей;

p — средневзвешенная цена реализации санаторно-курортных услуг по путевкам за один койко-день, рублей;

M — производственная мощность, койко-мест (процедур).

С учетом того что производственная мощность санаторно-курортных организаций ограничивается определенным количеством койко-мест в номерах разного уровня комфорта, расчет срока окупаемости санаторно-курортных услуг по путевкам (COY_i) целесообразно производить по следующей формуле:

$$COY_i = \frac{FC}{\sum_i^n [(P_i - VC_i)]} / M_i, \quad (3)$$

где n — количество койко-мест в номерах определенного уровня комфорта;

i — вид номера определенного уровня комфорта;

P_i — цена реализации санаторно-курортных услуг по путевкам за один койко-день в i -м номере, рублей;

VC_i — удельные переменные затраты по путевке за один койко-день в i -м номере, рублей;

M_i — производственная мощность i -х номеров, койко-мест.

В период межсезонья, когда производственная мощность используется не в полном объеме, расчет срока окупаемости санаторно-курортных услуг целесообразно производить с учетом предполагаемой загрузки номерного фонда (плановое количество койко-мест), что позволяет оперативно реагировать на внешние и внутренние изменения для повышения устойчивости санаторно-курортной организации.

В целях увеличения конкурентоспособности и финансовой устойчивости санаторно-курортным организациям необходима информация о наиболее востребованных видах услуг (по путевкам, дополнительным платным услугам). В этой связи автором предлагается расчет срока окупаемости санаторно-курортных услуг производить с учетом структуры видов путевок в разрезе номеров разного уровня комфорта

$$COY_{ij} = \frac{FC \cdot Y_j}{\sum_i^n [(P_{ij} - VC_{ij})]} / M_{ij}, \quad (4)$$

где Y_j — удельный вес санаторно-курортных услуг по путевкам j -го вида;

j — вид санаторно-курортной путевки;

P_{ij} — цена реализации санаторно-курортных услуг по путевкам за один койко-день в i -м номере по j -й путевке, рублей;

VC_{ij} — переменные затраты за один койко-день в i -м номере по j -й путевке, рублей;

M_j — производственная мощность i -х номеров по j -м путевкам, койко-мест.

Впервые предложенный экономический показатель «срок окупаемости санаторно-курортных услуг» и способы его расчета в отличие от применяемых в настоящее время в СКО позволяют определять период, необходимый для покрытия затрат на оказание санаторно-курортных услуг по путевкам и прочих платных услуг исходя из производственной мощности СКО; оптимальное соотношение затрат и доходов, особенно в межсезонье, для принятия обоснованных управленческих решений; наиболее доходные виды санаторно-курортных услуг, включаемые в стоимость путевки в соответствии с перечнем и количеством процедур по санаторно-курортному лечению и (или) оздоровлению, а также виды санаторно-курортных путевок.

Суть и новизна методики маржинального анализа доходов и расходов от реализации санаторно-курортных услуг заключаются в группировке затрат на оказание санаторно-курортных услуг по центрам ответственности на переменные и условно-постоянные, их распределении между объектами анализа, таки-

ми как санаторно-курортные услуги по путевкам, дополнительные платные медицинские и прочие услуги, детализации условно-постоянных затрат в зависимости от степени их участия в процессе оказания услуг, определении показателей, позволяющих рассчитать маржу покрытия затрат в соответствии с установленной иерархией структурных подразделений (центров ответственности) в рамках оказываемых ими услуг и по организации в целом.

Маржа покрытия 1 представляет собой маржинальный доход, который определяется как разница между выручкой от реализации санаторно-курортных услуг и переменными (прямыми и условно-переменными косвенными) затратами, приходящимися на оказанные услуги.

Маржа покрытия 2 — прибыль, которая рассчитывается как разница между выручкой от реализации санаторно-курортных услуг и суммой переменных и условно-постоянных общепроизводственных затрат, включающих затраты:

- отдела эксплуатации инженерных коммуникаций и технологического оборудования (по техническому обслуживанию лифтов, грязелечебниц, медицинского и прочего технологического оборудования, основным средствам спального корпуса, столовой, кухни и т.п.);

- отдела эксплуатации зданий и сооружений для проведения текущего и капитального ремонтов основных средств;

- по начислению амортизации основных средств лечебно-диагностического и хозяйственно-обслуживающего отделов, службы питания.

Маржа покрытия 3 — валовая прибыль, которая отражается в Отчете о прибылях и убытках по строке 030 и определяется как разница между выручкой от реализации санаторно-курортных услуг (строка 010) и себестоимостью реализованных санаторно-курортных услуг (строка 020), т.е. суммой переменных и условно-постоянных общепроизводственных затрат.

При расчете маржи покрытия 3 принимаются условно-постоянные общепроизводственные затраты, которые согласно разработанной автором номенклатуре, содержат затраты:

- отдела по содержанию помещений общего назначения и благоустройству прилегающей территории;

- службы безопасности в целях охраны правопорядка;

- транспортного участка, обеспечивающего доставку грузов и перевозку работников и отдыхающих;

- на охрану труда и санитарно-противопожарные мероприятия.

Маржа покрытия 4 — прибыль от реализации санаторно-курортных услуг, которая отражается в Отчете о прибылях и убытках по строке 060 и рассчитывается как разница между валовой прибылью и условно-постоянными затратами периода, т.е. управленческими расходами и расходами на реализацию санаторно-курортных услуг.

Методика маржинального анализа доходов и расходов от реализации санаторно-курортных услуг позволяет установить влияние переменной части затрат по каждому виду оказанных санаторно-курортных услуг по путевкам, степень покрытия затрат отдельных структурных подразделений (центров ответственности) и их влияние на финансовый результат в целях принятия обоснованных и эффективных управленческих решений.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Основные научные результаты диссертации. Исследование теоретических положений и практики учета и анализа доходов и расходов санаторно-курортных организаций Республики Беларусь позволили сделать выводы и сформулировать следующие предложения.

1. В результате изучения специальной научной экономической литературы, международного опыта, практики бухгалтерского учета санаторно-курортных организаций, нормативных правовых актов Республики Беларусь автором научно обоснован принципиально новый подход к определению содержания таких объектов бухгалтерского учета, как «путевка», «оформленная путевка», «санаторно-курортные услуги по путевке», что позволило отнести момент признания выручки от реализации санаторно-курортных услуг по путевкам на последний день срока действия путевки с целью соблюдения фундаментального принципа — соответствие доходов и расходов, унифицировать терминологию и показатели, применяемые в форме государственной статистической отчетности, других формах отчетности [12, 16, 19]. Выделенные теоретические аспекты и специфические особенности деятельности санаторно-курортных организаций послужили основой для введения в научный оборот такого объекта бухгалтерского учета, как «незавершенные санаторно-курортные услуги по путевкам» [9, 18, 19], что имеет существенное значение для формирования объективной учетно-отчетной информации о доходах и расходах от реализации санаторно-курортных услуг по путевкам [1–3, 11, 13].

2. Проведенное исследование теоретических и методологических аспектов учета доходов и расходов на основе изучения научной экономической литературы, Международных стандартов финансовой отчетности, отечественной и зарубежной учетной практики позволило разработать и предложить авторскую методику стоимостной оценки и учета незавершенных санаторно-курортных услуг по путевкам, базирующуюся на применении способа оценки по фактическим переменным затратам с определением информации для расчета, содержащейся на аналитических счетах бухгалтерского учета [9, 10, 14, 15]; усовершенствовать методику учета затрат и калькулирования себестоимости санаторно-курортных услуг по путевкам на основе группировки затрат на прямые и кос-

венные, переменные и условно-постоянные, их детализации на счетах бухгалтерского учета 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные затраты» [1, 2, 5, 8, 11].

3. Усовершенствованная методика учета доходов и расходов от реализации санаторно-курортных услуг, учитывающая юридические, технологические и экономические особенности деятельности санаторно-курортных организаций и базирующаяся на признании и отражении выручки от реализации санаторно-курортных услуг по путевкам в последний день срока действия путевки, рациональной детализации аналитических счетов по счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» [3, 4, 5, 10, 11], позволяет соблюдать принцип соответствия доходов и расходов, объективно и достоверно определять финансовый результат от реализации санаторно-курортных услуг по путевкам, своевременно формировать учетно-аналитическую информацию для целей управления, контролировать доходы, в том числе связанные с экспортом санаторно-курортных услуг, по видам валют, своевременно и достоверно составлять и представлять отчетность.

4. Научно обоснована и предложена методика анализа доходов и расходов от реализации санаторно-курортных услуг, включающая впервые предложенный автором экономический показатель «срок окупаемости санаторно-курортных услуг» и способы его расчета, что позволяет определять количество дней отчетного периода, в течение которых санаторно-курортная организация сможет покрыть затраты на оказание услуг по путевкам и прочих платных услуг в данном отчетном периоде в пределах своей производственной мощности, в том числе в периоды полной или частичной наполняемости номерного фонда [7, 20]; виды санаторно-курортных путевок; осуществлять маржинальный анализ доходов и расходов от реализации санаторно-курортных услуг, суть и новизна которого состоят в группировке затрат на переменные и условно-постоянные и их распределении между объектами маржинального анализа (виды санаторно-курортных услуг: по путевкам, дополнительных медицинских и прочих платных услуг), детализации условно-постоянных затрат в разрезе центров ответственности в зависимости от степени их участия в процессе оказания санаторно-курортных услуг, что позволяет определять величину маржи покрытия переменных и условно-постоянных затрат в разрезе предоставляемых видов и выявлять наиболее доходные виды услуг, оценивать степень влияния затрат структурных подразделений (центров ответственности) на конечный финансовый результат в целях эффективного управления их себестоимостью [6, 17, 18, 21, 22].

Внедрение разработанных и предложенных методик в практику учета и анализа позволяет повысить аналитичность, объективность, достоверность учетно-отчетной информации о доходах и расходах санаторно-курортной организации, объективно и своевременно оценить эффективность деятельности

структурных подразделений и организации в целом, управлять затратами и финансовыми результатами для ее успешного функционирования.

Рекомендации по практическому использованию результатов. Практическое применение предложений и рекомендаций по совершенствованию методик учета и анализа доходов и расходов санаторно-курортных организаций позволяет получить объективную и достоверную, оперативную и полную информацию о составе и структуре затрат и доходов, связанных с оказанием санаторно-курортных услуг по путевкам и дополнительных платных медицинских, а также сервисных услуг в разрезе синтетических и аналитических счетов бухгалтерского учета, на основании которой можно принимать обоснованные управленческие решения, направленные на повышение эффективности деятельности структурных подразделений, увеличение доли наиболее доходных и востребованных видов санаторно-курортных услуг для дальнейшего совершенствования и развития санаторно-курортной организации. Предложенная методика анализа доходов и расходов может быть использована в организациях гостиничного комплекса и туристического бизнеса.

Результаты исследования апробированы в учетно-аналитической практике санаторно-курортных организаций Республики Беларусь, приняты к внедрению в ООО «Санаторий «Марциальные воды» Российской Федерации, внедрены в учебный процесс Белорусского государственного экономического университета, приняты для практического использования при подготовке нормативных правовых актов Республиканским центром по оздоровлению и санаторно-курортному лечению населения в пределах его компетенции.

СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ СОИСКАТЕЛЯ УЧЕНОЙ СТЕПЕНИ

Статьи в научных рецензируемых журналах

1. Глинник, Е.П. Совершенствование управленческого учета затрат в санаторно-курортных организациях / Е.П. Глинник // Бух. учет и анализ. — 2012. — № 12. — С. 25–29.
2. Глинник, Е.П. Оптимизация расходов санаторно-курортных организаций / Е.П. Глинник // Финансы. Учет. Аудит. — 2013. — № 1. — С. 36–38.
3. Глинник, Е.П. Особенности формирования методических аспектов учетной политики для управленческого учета доходов санаторно-курортных организаций Республики Беларусь / Е.П. Глинник // Бух. учет и анализ. — 2013. — № 12. — С. 4–9.
4. Глинник, Е.П. Методики учета доходов от реализации санаторно-курортных услуг по путевкам: состояние и перспективы / В.Н. Лемеш,

Е.П. Глинник // Проблемы экономики и упр. в торговле и промышленности. — 2014. — № 1 (005). — С. 57–62.

5. Глинник, Е.П. Особенности формирования методических аспектов учетной политики для управленческого учета расходов санаторно-курортных организаций Республики Беларусь / Е.П. Глинник // Бух. учет и анализ. — 2014. — № 3. — С. 3–9.

6. Глинник, Е.П. Анализ доходов от реализации санаторно-курортных услуг по путевкам / Е.П. Глинник // Бух. учет и анализ. — 2014. — № 8. — С. 3–14.

7. Глинник, Е.П. Анализ окупаемости затрат в процессе оказания санаторно-курортных услуг по путевкам: проблемы и их решение / Е.П. Глинник // Бух. учет и анализ. — 2015. — № 2. — С. 25–33.

8. Глинник, Е.П. Развитие методики калькулирования себестоимости санаторно-курортных услуг по путевкам / Е.П. Глинник // Бух. учет и анализ. — 2015. — № 4. — С. 18–26.

9. Глинник, Е.П. Особенности учета и оценки незавершенных санаторно-курортных услуг по путевкам / Е.П. Глинник // Весн. Беларус. дзярж. экан. ун-та. — 2015. — № 3 (110). — С. 60–67.

10. Глинник, Е.П. Соблюдение принципа соответствия доходов и расходов как основа развития методики бухгалтерского учета и оценки затрат на оказание санаторно-курортных услуг по путевкам / В.Н. Лемеш, Е.П. Глинник // Проблемы экономики и упр. в торговле и промышленности. — 2015. — № 2 (010). — С. 48–56.

Материалы конференций и форумов

11. Глинник, Е.П. Особенности бухгалтерского учета доходов и расходов в санаторно-курортных организациях / Е.П. Глинник // Устойчивый рост национальной экономики: инновации и конкурентоспособность : материалы III Междунар. науч.-практ. конф. аспирантов и молодых ученых, Минск, 28–29 нояб. 2012 г. / Беларус. гос. экон. ун-т ; редкол.: Г.А. Короленок [и др.]. — Минск, 2012. — С. 9–12.

12. Глинник, Е.П. Совершенствование статистической отчетности санаторно-курортных организаций / Е.П. Глинник // Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость : материалы VI Междунар. науч.-практ. конф., Минск, 15–16 мая 2013 г. : в 2 т. / Беларус. гос. экон. ун-т ; редкол.: В.Н. Шимов [и др.]. — Минск, 2013. — Т. 2. — С. 199–200.

13. 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. экон. ун-т ; редкол.: Г.А. Короленок [и др.]. — Минск, 2013. — С. 32–34.

14. Глинник, Е.П. Оценка незавершенного производства в санаторно-курортных организациях: проблемы и пути их решения / Е.П. Глинник // Бухгалтерський облік, економічний аналіз та контроль в умовах формування і розвитку сучасних концепцій управління : тези виступів XII Міжнар. наук. конф., Житомир, 24–25 жовт. 2013 р. / Житомир. держ. технол. ун-т ; редкол.: О.В. Олійник [та ін.]. — Житомир, 2013. — С. 88–90.

15. Глинник, Е.П. Развитие методики оценки незавершенного производства в санаторно-курортных организациях / Е.П. Глинник // Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна візія та виклики глобалізації : зб. тез доп. XI Міжнар. наук.-практ. конф. молодих вчених, Тернопіль, 13–14 берез. 2014 р. / Тернопіл. нац. экон. ун-т ; редкол.: Л.П. Амбрик [та ін.]. — Тернопіль, 2014. — С. 278–279.

16. Глинник, Е.П. Отчетность санаторно-курортных организаций: состояние и совершенствование / Е.П. Глинник // Экономика глазами молодых : материалы VII Междунар. экон. форума молодых ученых, Минск, 20–22 июня 2014 г. / Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: Г.А. Короленок [и др.]. — Минск, 2014. — С. 27–30.

17. Глинник, Е.П. Основные направления анализа качества санаторно-курортных услуг / Е.П. Глинник // Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость : материалы VII Междунар. науч.-практ. конф., Минск, 25–26 сент. 2014 г. : в 2 т. / Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: В.Н. Шимов [и др.]. — Минск, 2014. — Т. 2. — С. 135–136.

18. Глинник, Е.П. Методика маржинального анализа доходов и расходов от реализации санаторно-курортных услуг / Е.П. Глинник // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: история, современность, перспективы : сб. науч. ст. / Белорус. гос. аграр. техн. ун-т ; редкол.: А.И. Белоусов [и др.]. — Минск, 2015. — С. 72–81.

19. Глинник, Е.П. Санаторно-курортные услуги по путевкам как объект бухгалтерского учета и отчетности / Е.П. Глинник // Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость : материалы VIII Междунар. науч.-практ. конф., Минск, 21–22 мая 2015 г. : в 2 т. / Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: В.Н. Шимов [и др.]. — Минск, 2015. — Т. 2. — С. 138–139.

20. Глинник, Е.П. Срок окупаемости затрат как инструмент анализа безубыточности санаторно-курортных услуг / Е.П. Глинник // Экономика и технологии в инновационном развитии общества ХХІ века : материалы междунар. науч.-практ. конф. с элементами науч. шк. для студентов и аспирантов, Санкт-Петербург, 4–5 июня 2015 г. / С.-Петерб. гос. торгово-экон. ун-т. — СПб., 2015. — С. 79–83.

21. Глинник, Е.П. Центры ответственности как механизм формирования информации о затратах и финансовых результатах санаторно-курортных организаций / Е.П. Глинник // Экономика глазами молодых: материалы VIII Международ. экон. форума молодых ученых, Минск, 19–20 июня 2015 г. / Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: Г.А. Короленок [и др.]. — Минск, 2015. — С. 10–12.

Иная публикация

22. Глинник, Е.П. Анализ эффективности работы санаторно-курортных организаций / Е.П. Глинник // Экономика. Финансы. Упр. — 2016. — № 3. — С. 30–38.

РЭЗІЮМЭ

Гліннік Алена Паўлаўна

Развіццё методык уліку і аналізу прыбыткаў і выдаткаў санаторна-курортных арганізацый Рэспублікі Беларусь

Ключавыя словы: санаторна-курортныя паслугі, пуцёўка, прыбыткі, выдаткі, справаздачнасць, аналіз.

Мэта даследавання: навуковае абгрунтаванне тэарэтыка-метадалагічных аспектаў уліку, справаздачнасці і аналізу прыбыткаў і выдаткаў санаторна-курортных арганізацый Рэспублікі Беларусь, распрацоўка метадычных палажэнняў і практычных рэкамендацый па іх удасканаленні.

Метады даследавання: агульнанавуковыя метады спазнання, аналіз і сінтэз, параўнанне і абагульненне, назіранне і апісанне, сістэмны падыход.

Атрыманыя вынікі і іх навізна: навукова абгрунтаваны і вылучаны прынцыпова новыя аб'екты бухгалтарскага ўліку і справаздачнасці («пуцёўка», «аформленая пуцёўка», «санаторна-курортныя паслугі па пуцёўцы», «незавершаныя санаторна-курортныя паслугі па пуцёўках»), сфармуляваны вызначэнні гэтых эканамічных катэгорый, што дазволіла момантам прызнання выручкі ад рэалізацыі санаторна-курортных паслуг па пуцёўцы лічыць апошні дзень тэрміна дзеяння пуцёўкі; уніфікаваць тэрміналогію і паказчыкі, якія ўжываюцца ў дзяржаўнай статыстычнай справаздачнасці, іншых формах справаздачнасці; распрацавана методыка вартаснай адзнакі і ўліку незавершаных санаторна-курортных паслуг па пуцёўках; удасканалены методыка ўліку прыбыткаў і выдаткаў ад рэалізацыі санаторна-курортных паслуг, методыка ўліку выдаткаў і калькулявання сабекошту санаторна-курортных паслуг па пуцёўцы ў мэтах аб'ектыўнага і пэўнага вызначэння фінансавых вынікаў; методыка аналізу прыбыткаў і выдаткаў ад рэалізацыі санаторна-курортных паслуг.

Ступень выкарыстання: вынікі даследавання ўкаранёны ў санаторна-курортных арганізацыях Рэспублікі Беларусь і Расійскай Федэрацыі, прыняты да практычнага выкарыстання ў Рэспубліканскім цэнтры па здараўленні і санаторна-курортнаму лячэнню насельніцтва пры падрыхтоўцы нарматыўных прававых актаў, укаранёны ў навучальны працэс БДЭУ.

Вобласць выкарыстання: пры падрыхтоўцы нарматыўных прававых актаў, у фінансава-гаспадарчай дзейнасці санаторна-курортных арганізацый, навучальным працэсе ўстаноў адукацыі.

РЕЗЮМЕ

Глинник Елена Павловна

Развитие методик учета и анализа доходов и расходов санаторно-курортных организаций Республики Беларусь

Ключевые слова: санаторно-курортные услуги, путевка, доходы, расходы, отчетность, анализ.

Цель исследования: научное обоснование теоретико-методологических аспектов учета, отчетности и анализа доходов и расходов санаторно-курортных организаций Республики Беларусь, разработка методических положений и практических рекомендаций по их совершенствованию.

Методы исследования: общенаучные методы познания, анализ и синтез, сравнение и обобщение, наблюдение и описание, системный подход.

Полученные результаты и их новизна: научно обоснованы и выделены принципиально новые объекты бухгалтерского учета и отчетности («путевка», «оформленная путевка», «санаторно-курортные услуги по путевке», «незавершенные санаторно-курортные услуги по путевкам»), сформулированы определения этих экономических категорий, что позволило моментом признания выручки от реализации санаторно-курортных услуг по путевке считать последний день срока действия путевки; унифицировать терминологию и показатели, применяемые в государственной статистической отчетности, других формах отчетности; разработана методика стоимостной оценки и учета незавершенных санаторно-курортных услуг по путевкам; усовершенствованы методика учета доходов и расходов от реализации санаторно-курортных услуг, методика учета затрат и калькулирования себестоимости санаторно-курортных услуг по путевке в целях объективного и достоверного определения финансовых результатов; методика анализа доходов и расходов от реализации санаторно-курортных услуг.

Степень использования: результаты исследования внедрены в санаторно-курортных организациях Республики Беларусь и Российской Федерации, приняты к практическому использованию в Республиканском центре по оздоровлению и санаторно-курортному лечению населения при подготовке нормативных правовых актов, внедрены в учебный процесс БГЭУ.

Область использования: при подготовке нормативных правовых актов, в финансово-хозяйственной деятельности санаторно-курортных организаций, учебном процессе учреждений образования.

SUMMARY

Hlinnik Alena Pavlovna

Development of techniques of the accounting for and the analysis of incomes and expenses of the sanatorium organisations of Belarus

Key words: sanatorium services, the permit, incomes, expenses, the reporting, the analysis.

Investigation goals: The scientific justification of theoretic-methodological aspects of accounting, reporting and income expenditure analysis of the sanatorium organizations of Belarus, development of methodologies provisions and practical recommendations about their enhancement.

Investigation methods: common scientific cognitive method, analysis and synthesis, induction and deduction, comparison and generalization, observation and description, systematic approach.

Results acquired and their novelty: essentially new objects of the business accounting and the reporting («permit», «the arranged permit», «sanatorium services in the permit» and «not complete sanatorium services in permits») are grounded and highlighted, determinations of these economic categories are formulated, that has allowed to recognize revenue from realization of sanatorium services in the permit on the last day of validity of the permit and to unify terminology and the indicators applied in the state statistical reporting, other forms of reporting; the technique of a cost estimation and accounting for uncompleted sanatorium services in permits, the technique of accounting for incomes and expenses from realization of sanatorium services are developed; the technique of the cost accounting and calculation of the cost of sanatorium services in the permit with the view of objective and authentic determination of financial results the analysis technique of incomes and expenses from realization of sanatorium services are improved.

Extent of use: results of the research are introduced in sanatorium organizations of Belarus and Russian Federation; they are utilized in the Republican center on improvement and sanatorium treatment of the population in the preparation of standard legal acts. The results of the researched are implemented in the educational process of the BSEU.

Areas of use: in the preparation of standard legal acts, in financial and economic activity of the sanatorium organizations, in educational process of educational establishments.

Редактор *Е.Г. Сазончик*
Корректор *Т.В. Скрипко*
Технический редактор *О.В. Бордашева*
Компьютерный дизайн *О.Н. Белезяк*

Подписано в печать 04.05.2016. Формат 60×84/16. Бумага офсетная. Гарнитура Times New Roman. Офсетная печать. Усл. печ. л. 1,6. Уч.-изд. л. 1,5. Тираж 66 экз. Заказ

УО «Белорусский государственный экономический университет».
Свидетельство о государственной регистрации издателя, изготовителя, распространителя печатных изданий № 1/299 от 22.04.2014.
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.

Отпечатано в УО «Белорусский государственный экономический университет».
Лицензия полиграфическая № 02330/210 от 14.04.2014.
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.