

физкультуры и спорта или использованной на оплату счетов за приобретенные и переданные указанным организациям товары (работы, услуги), имущественные права, поскольку размеры получаемой организациями прибыли и норма ее использования невелики, а перечень нуждающихся в помощи бюджетных организаций, широк. Так, что эта льгота скорее для статистики, чем для реальной поддержки бюджетных организаций.

Представляется неоправданным, когда при выборе таких приоритетов как производство лазерно-оптической техники, реализация высокотехнологичных товаров собственного производства и реализация товаров на объектах придорожного сервиса предпочтение отдается последнему.

Мы остановились лишь на некоторых аспектах налогообложения прибыли, но и они свидетельствуют о наличии нерешенных проблем в этой области. Успешное их решение является непреложным фактором повышения эффективности общественного производства.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Адаменкова, С. И. Налоги и их применение в финансово-экономических расчетах, ценообразовании (теория и практика) / С. И. Адаменкова, О. С. Евменчик. – 3-е изд., доп. и перераб. – Мн. : Элайда, 2005. – 568 с.
2. Александров, И. М. Налоговые системы России и зарубежных стран / И. М. Александров. – М. : Бератор-Пресс, 2002. – 192 с.
3. Бобоев, М. Р. Налоги и налогообложение в СНГ : учеб. пособие для вузов / М. Р. Бобоев, А. П. Починка. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 424 с.
4. Максимович, А. В. Порядок исчисления и уплаты налога на недвижимость организациями в 2009 году / А. В. Максимович // Налоги Беларуси. – 2009. – № 2. – С. 33–40.
5. Мишкова, М. П. Анализ налоговой нагрузки как элемент системы оптимизации налогообложения / М. П. Мишкова // Главный экономист. – 2009. – № 3. – С. 104–109.
6. Налоги в Республике Беларусь. Теория и практика в цифрах и комментариях / В. А. Гюрджан [и др.]; под ред. В. А. Гюрджан. – Мн. : ПЧУП «Светоч», 2002. – 256 с.
7. Налоги и налогообложение : учебник / Н. Е. Заяц [и др.]; под ред. Н. Е. Заяц, Т. Е. Бондарь. – 3-е изд., испр. и доп. – Мн. : Выш. шк., 2006. – 303 с.
8. Мельникова, Н. Оценка эффективности системы налогообложения / Н. М. Мельникова // Вестник Ассоциации белорусских банков. – 2009. – № 36. – С. 13–16.
9. Налоговый Кодекс Республики Беларусь, Национальный центр правовой информации Республики Беларусь. – Мн. : 2010.
10. Пансков, В. Г. Налоги и налогообложение : учебник для вузов / В. Г. Пансков, В. Г. Князев – М. : МЦФЭР, 2003. – С. 336.
11. Черник, Д. Г. Налоги в рыночной экономике / Д. Г. Черник. – М. : Финансы, ЮНИТИ, 1997.

ЗАТРАТЫ НА ТОРГОВУЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ: НОРМАТИВНЫЕ ПРАВОВЫЕ АКТЫ; СОСТАВ; НОРМЫ СПИСАНИЯ; МЕТОДИКА УЧЕТА

Л. Ф. Киндрук, директор ИПК и ПЭК УО «БГЭУ», канд. экон. наук, доцент
Г. Г. Завилейский, канд. экон. наук, доцент УО «БГЭУ»

Нормативные правовые акты

С 1 января 2010 г. при списании затрат на торговую деятельность следует учитывать две действующие нормы по затратам, учитываемым при налогообложении прибыли. Они предусмотрены в Налоговом кодексе Республики Беларусь (далее – НК РБ).

Из п. 1 ст. 130 НК РБ следует, что к таким затратам относятся затраты, которые отвечают следующим требованиям: имеют стоимостную оценку; использованы в процессе производства и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав; отражены в бухгалтерском учёте в составе затрат; не включены в перечень затрат, не учитываемых при налогообложении прибыли.

В ст. 131 НК РБ установлен перечень затрат, не учитываемых при налогообложении прибыли.

В настоящее время организации торговли включают затраты в издержки обращения, руководствуясь также следующими действующими нормативными актами:

1. Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), утв. постановлением Минэкономики, Минфина и Минтруда и соцзащиты РБ от 30.10.2008 г. № 210/161/151.
2. Особенности состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) по предприятиям торговли и общественного питания, утв. приказом Минторга РБ 17.07.1998 г. № 12-01-01/210 (с изм. и доп.).
3. Методические указания по составу и учету издержек обращения (производства), финансовых результатов деятельности организаций торговли и общественного питания, утв. приказом Минторга РБ от 20.09.2002 г. № 86.

Состав затрат на торговую деятельность

Перечень затрат на торговую деятельность по статьям типовой номенклатуры указан в Инструкции Минфи-

на РБ от 30.05.2003 № 89 (с изм. и доп.) по счёту 44 «Расходы на реализацию»: транспортные расходы, расходы на оплату труда; отчисления на социальные нужды; расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений, оборудования и инвентаря; амортизация основных средств; расходы на ремонт основных средств; расходы на санитарную и специальную одежду, столовое белье, посуду, приборы (если они учитываются в оборотных средствах); расходы на топливо, газ, электроэнергию для производственных нужд; расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров; расходы на рекламу; потери товаров и технологические отходы; расходы на тару; расходы на рекламу; прочие расходы.

Нормы списания затрат на торговую деятельность

Нормы списания затрат по основным статьям номенклатуры установлены в следующих нормативных правовых актах:

1. транспортные расходы – расходы на содержание и количество специальных легковых автомобилей регламентированы постановлениями Совмина РБ: от 12.05.2010 г. № 702; от 07.06.2001 г. № 851; – постановлениями Минтранса РБ утверждены: от 31.12.2008 г. № 141 Инструкция о порядке применения норм расхода топлива; от 07.04.2009 г. № 30 – нормы затрат времени на перевозку грузов;

2. расходы на оплату труда – в п. 1 Декрета Президента РБ от 23.01.2009 г. № 2 установлены размеры нормативов на премирование и выплаты надбавок всех видов: в пределах 80 % (п.п. 1.1.); не выше 100 % (п.п. 1.2.); сверх этих нормативов на премирование работников направляется до 50 % суммы экономии материальных, трудовых и прочих ресурсов в соответствии с постановлением Минэкономики и Минтруда РБ от 15.03.2000 г. № 46/35;

3. отчисления на социальные нужды – Закон РБ от 29.02.1996 г. № 138 – XIII, в ред. от 06.01.2009 г. № 6 – 3 «Об обязательных страховых взносах в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты РБ»; Указ Президента РБ от 12.05.2005 г. № 219;

4. расходы на аренду зданий, сооружений, помещений, оборудования, транспортных средств – Указ Президента РБ от 23.10.2009 г. № 518;

5. амортизация основных средств и нематериальных активов – НК РБ (п.п. 2.6. п. 2 ст. 130); постановление Минэкономики РБ от 21.11.2001 г. № 186; постановление Минэкономики, Минфина, Минстата, Минстройархитектуры, РБ от 27.02.2009 г. № 37/18/6;

6. расходы на спецодежду, бельё, посуду, приборы – постановления: Минторга РБ от 18.12.2006 г. № 47; от 08.01.2004 г. № 1 и 14.10.2008 г. № 40; Минфина РБ от 23.03.2004 г. № 41 и 06.11.2009 г. № 136; Минтруда РБ от 30.12.2003 г. № 209, от 19.04.2000 г. № 65;

7. потери товаров и технологические отходы – приказы Минторга РБ от 02.04.1997 г. № 42, от 27.10.1999 г. № 113 и 17.03.2000 г. № 3;

8. расходы на топливо, газ, электроэнергию для производственных нужд – нормы утверждаются постановлениями Комитета по энергоэффективности при Совмине РБ;

9. прочие расходы:

9.1. налоги и отчисления, включаемые в себестоимость товаров, продукции, работ, услуг – НК РБ (ст. 203); др. законодательные и нормативные акты, регламентирующие налогообложение в РБ;

9.2. расходы на представительские цели по приему и обслуживанию иностранных делегаций и отдельных лиц – Указ Президента РБ от 15.06.2006 г. № 398 с учётом изменений от 09.03.2010 г. № 143;

9.3. создание резервов предстоящих расходов – НК РБ (п. 2 ст. 130);

9.4. расходы на служебные командировки – инструкции утверждены постановлениями Минфина РБ от 12.04.2000 г. № 35 и 30.01.2001 г. № 7 (с изм. и доп.); нормы суточных утверждаются Минфином;

9.5. расходы, связанные с покупкой иностранной валюты (в сумме разницы между курсом покупки и курсом Нацбанка РБ на момент покупки), а также суммы комиссионного вознаграждения банку по покупке иностранной валюты при расчетах за сырьё, товары, работы, услуги – Декрет Президента РБ от 30.06.2000 г. № 15 и 29.05.2009 г. № 7.

Достоверность финансовых результатов хозяйственной деятельности организаций торговли и общественного питания зависит не только от правильного отражения в учете вышеперечисленных нормируемых расходов, но и от своевременного включения в расходы на реализацию затрат того отчетного периода, к которому они относятся.

Согласно п. 22 Основных положений по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), затраты на производство продукции (работ, услуг) включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) того отчетного периода, к которому они относятся, независимо от времени оплаты – предварительной или последующей.

К таким затратам относятся резервы и расходы, учитываемые на счетах 96 «Резервы предстоящих расходов» и 97 «Расходы будущих периодов».

Инструкцией по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета (утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.05.2003 г. № 89 (с изм. и доп.)) установлен следующий порядок учета затрат на этих счетах:

На счете 96 «Резервы предстоящих расходов» отражается движение сумм, резервируемых согласно учетной

политики и/или в порядке, установленном специальными нормативными правовыми актами, в целях равномерного включения предстоящих расходов в затраты на производство и расходы на реализацию.

На счете 96 могут быть отражены суммы:

- предстоящей оплаты отпусков (включая отчисления на социальное страхование);
- предстоящих затрат на ремонт арендованных основных средств, производимый по условиям договора за счет средств арендатора;
- на выплату один раз в год вознаграждения за выслугу лет;
- предстоящих затрат на ремонт основных средств, когда ремонт производится неравномерно на протяжении года;
- прочих резервов.

Резервирование тех или иных сумм отражается по кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов» в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат на производство и расходов на реализацию.

Правильность образования и использования сумм по тому или иному резерву периодически (а на конец года обязательно) проверяется по данным смет, расчетов и т.п. и при необходимости корректируется методом «красное сторно» или дополнительной записью.

На счете 97 «Расходы будущих периодов» отражаются расходы, которые произведены в данном отчетном периоде, но относятся к будущим отчетным периодам, определяемым соответствующими службами предприятия либо нормативными правовыми актами, а также приказом по учетной политике организации.

К учитываемым на счете 97 могут относиться:

- затраты по капитальному ремонту арендованных основных средств, производимые за счет средств арендатора;
- расходы по неравномерно производимому ремонту основных средств;
- суммы арендной платы, уплаченные за последующий период;
- суммы подписки на специальную литературу и др.

Ученные на счете 97 «Расходы будущих периодов» производственные расходы списываются в дебет счетов по учету затрат на производство, расходов на реализацию и других равными частями согласно утвержденной учетной политики организации.

Методика учета затрат на торговую деятельность

В течение отчетного месяца бухгалтеры предприятий торговли и общественного питания отражают расходы на реализацию в журналах-ордерах с кредита соответствующих счетов в дебет счета 44 «Расходы на реализацию» субсчет 44-2 «Издержки обращения».

В соответствии с Инструкцией Минфина Республики Беларусь от 30.05.2003 г. № 89 субсчет 44-2 корреспондирует: по дебету субсчета 44-2 с кредита счетов: 02; 04; 05; 10; 16; 18; 23; 29; 41; 42; 43; 60; 68; 69; 70; 71; 73; 76; 79; 92; 94; 96; 97; по кредиту субсчета 44-2 с дебетом счетов: 10; 11; 15; 45; 60; 73; 76; 79; 90; 91; 92; 94.

На практике бухгалтеры ежемесячно составляют к журналам-ордерам ведомости аналитического учета расходов на реализацию, группируя в них данные по статьям номенклатуры расходов, предусмотренной учетной политикой организации, предприятия. По окончании отчетного месяца данные о расходах из журналов-ордеров главный бухгалтер (заместитель) переносит в ведомость по дебету субсчета 44-2 в разрезе кредитовых счетов и статей номенклатуры расходов. Итоговая сумма в ведомости по дебету субсчета 44-2 должна совпадать с суммой оборота по дебету этого субсчета, полученной за отчетный месяц, в Главной книге после записей в нее данных из всех журналов-ордеров.

Синтетический учет расходов на реализацию ведется в целом по организации, предприятию. По окончании отчетного месяца эти расходы распределяют по их структурным подразделениям с использованием методики, предусмотренной в учетной политике либо рекомендованной Министерством торговли Республики Беларусь в Методических указаниях по составу и учету издержек обращения (производства), финансовых результатов деятельности организаций торговли и общественного питания.

Методика учета расходов на реализацию в организации оптовой торговли

Эту методику учета рассмотрим на примере оптовой организации ООО «Оптторг».

Учет в обществе ведут на ПЭВМ и за отчетный месяц формируют машинограмму «Анализ счета 44» (таблица 1).

В дебет счета 44 за декабрь отчетного года списаны в соответствии с действующим законодательством Республики Беларусь и учетной политикой общества расходы, связанные с его хозяйственной деятельностью, на сумму 154 266 325 руб. (Д-т 44 К-т 02, 10, 26, 68, 69, 70, 71, 76, 90, 97).

На себестоимость реализации списаны расходы, связанные с реализацией товаров, в сумме 136 682 301 руб. (Д-т 90-2 К-т 44).

Эта сумма исчислена следующим образом:

сальдо на начало периода 46 168 084 руб.(+)
оборот по дебету счета 44 за месяц 154 266 325 руб. (+)
сальдо на конец периода 63 752 108 руб. (-)

Итого 136 682 301 руб.

Сумма сальдо на конец отчетного периода (63 752 108 руб.) исчислена в расчете издержек обращения на остаток товаров за декабрь отчетного года (таблица 2, гр. 9).

Таблица 1

Анализ счета: 44 000 «Оптторг» за декабрь 2009 г.

Счет	С кред. счетов	В дебет счетов	Содержание операции
Сальдо на начало периода	46 168 084		
02	141 543		Начислена амортизация основных средств
02.1	141 543		
10	1 194 261,67		Списаны на расходы на реализацию материалы и топливо
10.1	789 009		
10.3	671 863,67		
10.13	33 389		Начислен износ по инвентарю
26	50 593 955,64		Списаны общехозяйственные расходы
68	531 873		Начислены налоги, включаемые в расходы на реализацию
68.1	531 873		
69	9 416 784		Начислены отчисления по социальному страхованию
69.1	9 416 784		
70	22 092 094		Отражено начисление заработной платы персоналу
70.1	22 092 094		
71	305 060		Списаны расходы на командировки персонала
71.1	305 060		
76	62 494 957		Отражены расходы по расчетам с Белгосстрахом и по дивидендам
76.1	62 416 932		
76.4	78 025		
90		136 682 301,29	Списаны на себестоимость расходы, связанные с реализацией товаров
90.2		136 682 301,29	
97	7 195 796,98		Списаны расходы будущих периодов
Обороты за период	154 266 325,29	136 682 301,29	
Сальдо на конец периода	63 752 108		

Таблица 2

Расчет издержек обращения на остаток товаров в ООО «Оптторг» за декабрь 2009 г.

Наименование статей издержек обращения	Сумма издержек обращения			Стоимость товаров			Средний процент издержек обращения (гр.4:гр.7×100)	Сумма издержек на остаток товаров (гр.6×гр.8:100)
	на остаток товаров на начало месяца	за месяц (ст.2,10 из ст.15)	Итого (гр.2+гр.3)	реализованных в течение месяца (оборот по дебету счета 90, к-ту 45)	оставшихся на конец месяца (конечное сальдо счета 41и 45)	Итого (гр.5+гр.6)		
1) транспортные расходы	46 162 95	39 188 000	85 350 951	1 136 206 907	1 453 276 445			63 748 274
2) проценты по кредиту	5 133	0	5 133		1 867 145 840			3834
Итого	46 168 084	39 188 000	85 356 084	1 136 206 907	3 320 422 284	4 456 629 192	1,92	63 752 108

Примечание: Методика учета издержек обращения в организациях торговли и общественного питания изложена более подробно и шире в практических пособиях:

- Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании: практ. пособие/ Л.И. Кравченко [и др.]; под ред. Л.И. Кравченко. – 5-е изд., перераб. и доп. – Минск: ФУАинформ, 2010, с. 479–496.
- Бухгалтерский учет в торговле/ Г.Г. Завилейский, Н.В. Мартынов. – 5-е изд., перераб. и доп. – Минск: Амалфея, 2010, с. 249-269.

В настоящее время организации торговли руководствуются при ведении учёта затрат устаревшими Методическими указаниями по их учету, утвержденными приказом Минторга РБ от 20.09.2002 г. № 86. Исходя из вышеизложенной информации по нормированию и списанию затрат на торговую деятельность авторы рекомендуют Минторгу привести данный документ в соответствие с действующим законодательством Республики Беларусь