

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
2. Корзиночка заку- сочная, 75	шт.	470	460				5	2350	2300
Всего					230	220		2350	2300

Материально-ответственное лицо: буфетчик (подпись) Ганкевич Е.Е.

Цены проверил: бухгалтер (подпись) Ермакова И.В.

Утверждаю: директор (подпись) Винник И.В.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Бухгалтерский учет в торговле: учеб. пособие/ В.А Березовский [и др.]; под общ. ред. В.В. Кожарского.— Мн.: Новое знание, 2004.— 812 с.
2. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании: учеб.-практ. пособие для вузов вузов/ Под ред. Л.И. Кравченко.— Мн.: ФУАинформ, 2004.— 792 с.
3. Завилейский, Г.Г. Бухгалтерский учет в торговле: пособие/ Г.Г. Завилейский, Н. В. Мартынов.— Мн.: Амалфея, 2004.— 132 с.
4. Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь 30 мая 2003 г., № 89/ Нац. экон. газ.— 2003.— 23 сен. (№ 73–74).— С. 2–64.— (Прил. «Информбанк НЭГ»).
5. Инструкция по учету розничного товарооборота, товарных запасов в торговле: утв. Постановлением М-ва статистики и анализа Респ. Беларусь от 2 июля 2002 г., № 59/ Нац. экон. газ.— 2002.— 10 сент. (№ 67).— С. 5–7.— (Прил. «Информбанк НЭГ»); Доп. от 29 окт. 2004 г., № 190/ Главный. бухгалтер. Торговля.— 2005.— № 1 (январь).— С. 3.
6. Кравченко Л.И. Анализ хозяйственной деятельности предприятий общественного питания: учеб.-практ. пособие.— Мн.: ФУАинформ, 2003.— 288 с.
7. Методика отражения товарных операций в розничной торговле и общественном питании: приказ М-ва торговли Республики Беларусь от 29 марта 1999 года № 38/ Главный бухгалтер. Учетная и отчетная документация.— 2005.— № 1.— С. 53–60.
8. Об утверждении Рабочего плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций потребительской кооперации Республики Беларусь: утв. постановлением правления Белкоопсоюза от 30 дек. 2003 г., № 515.— Мн., 2003.— 20 с.
9. Общественное питание. Термины и определения: СТБ 1209–2005.— Введ. 2006-01-01.— Мн.: БелГИСС, 2005.— 13 с.
10. Положение об отнесении продукции (работ, услуг) к продукции (работам, услугам): утв. Постановлением Совета Министров Респ. Беларусь от 17 декабря 2001 г., № 1817; Доп. От 30 ноября 2004 г., № 1517/ Нац. Реестр правовых актов Респ. Беларусь.— 2004.— № 191.— С. 12–14.
11. Пономаренко, П.Г. Бухгалтерский учет в потребительской кооперации: учеб. для вузов. В 2 т. Т. 1/ П.Г. Пономаренко, Н.В. Пузенко, Н.Г. Уварова, О.В. Уханова; под ред. П.Г. Пономаренко.— Мн.: Высш. шк., 2004.— 608 с.
12. Услуги общественного питания. Классификация. Номенклатура показателей качества: РД РБ 03180.52-2000.— Введ. 2000-07-01.— Мн.: БелГИСС, 2000.— 8 с.

ОБОСНОВАНИЕ СОДЕРЖАНИЯ КРИТЕРИЕВ ПРИЗНАНИЯ РАСХОДОВ НА РЕАЛИЗАЦИЮ В ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Д.В. Папковская, БГЭУ

Высокоэффективная работа торговой организации может быть осуществима только в условиях принятия правильных управленческих решений на основе грамотного применения количественных и качественных усилий, затрат живого и овеществленного труда, которые проявляются в форме издержек обращения. Нормативное регулирование вопросов отражения издержек в Республике Беларусь не является достаточно упорядоченным, так как вследствие особенностей некоторых формулировок можно сделать вывод о несовершенстве и наличии субъективного подхода к отражению и признанию расходов в бухгалтерском учете.

В соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету «Расходы организации» расходы признаются с учетом связи между производственными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов); путем их соответствующего распределения между отчетными периодами в случаях, когда расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, независимо от того, в каком порядке они принимаются для целей расчета налогооблагаемой базы; в случаях, когда возникают обстоятельства, не обусловленные признанием соответствующих активов. Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором были признаны соответствующие им доходы, независимо от времени фактического поступления денежных средств в оплату реализованных товаров, продукции, работ, услуг (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности) [2].

Для целей бухгалтерского учета в Российской Федерации издержки обращения признаются в случае, если:

- они производились в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- их сумма могла быть определена;
- имелась уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации.

В соответствии с украинским стандартом бухгалтерского учета 16 «Расходы» расходы признаются расходами определенного периода одновременно с признанием дохода, для получения которого они были осуществлены. Расходы, которые невозможно прямо связать с доходом определенного периода, отражаются в составе расходов того отчетного периода, в котором они были осуществлены. Как следует из данного стандарта, в качестве критерия признания расходов выступает всего лишь один признак — одновременное признание расхода с соответствующим ему доходом.

В латвийских стандартах учета, в частности, в стандарте № 1 «Основные принципы подготовки Финансового отчета» раскрывается понятие расходов организации, однако отсутствует указание критериев их признания. В таком случае латвийские организации должны руководствоваться положениями Международных стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности. В соответствии со стандартом 1 «Представление финансовой отчетности» расходы отражаются тогда, когда возникают и отражаются в учете соответствующие доходы. В отсутствии доходов понесенные расходы отражаются на бюджетно-регулирующих статьях как расходы будущих периодов или переходящие на следующий период расходы на незавершенное производство, или создание товарных запасов. Так действует принцип соотношения расходов с доходами. Также в соответствии с IAS 1 расходы относятся к долгосрочным активам, так как они не удовлетворяют ни одному из ниже перечисленных критериев:

- не предполагаются реализации, не предназначены для продажи или потребления;
- не предназначены главным образом для целей продажи;
- они не предполагаются для реализации в течение 12 месяцев после отчетной даты, они не представляют собой денежные средства (в соответствии со стандартом 7 «Отчеты о движении денежных средств») [3].

В соответствии со стандартом № 2 «Запасы» после продажи запасов сумма, по которой они учитывались, в обязательном порядке должна быть признана в качестве расходов в том периоде, когда признается соответствующая выручка. Величина частичного списания стоимости запасов до возможной чистой стоимости реализации и все потери запасов должны признаваться в качестве расходов в период осуществления списания или возникновения потерь. Любая сумма восстановления списанной стоимости запасов, вызванного увеличением возможной чистой стоимости реализации, должна признаваться в качестве уменьшения величины запасов, признанной в качестве расхода в период восстановления стоимости [3].

Следует констатировать что, в Республике Беларусь законодательно закреплены не критерии признания расходов, а требования для их признания. Нивелирование существенной разницы между этими двумя терминами осуществляет подмену понятий. Критерий представляет собой признак, на основании которого производится оценка либо определение чего-либо, в данном случае расходов. Требование же предполагает безусловное выполнение каких-либо положений. Следовательно, необходимо четко определить перечень критериев признания расходов для целей налогообложения.

На основе изучения стандартов бухгалтерского учета Республики Беларусь, Российской Федерации, Латвии и Украины можно сделать вывод о том что, необходимо определить границы критериев признания расходов и критериев признания затрат (издержек обращения) для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения. Это обусловлено разным сущностным содержанием категорий «издержки» и «расходы».

Поэтому для целей бухгалтерского учета обоснованными являются следующие критерии признания расходов:

- наличие связи между соответствующими расходами и доходами организации в процессе осуществления своей деятельности в рамках отчетного периода;
- возможность определения объема произведенных расходов в отчетном периоде;
- в результате их осуществления происходит уменьшение затрат по формированию оборотных активов, как следствие, влияние на формирование финансового результата организации;
- осуществление расходов должно быть произведено в полном соответствии с законодательством Республики Беларусь;
- документальное оформление осуществления расходов.

Первый критерий признания обуславливает необходимость осуществления расходов в рамках деятельности организации, направленных на получение доходов. Однако это не должно означать, что данное условие не выполняется в случае, если в отчетном периоде организация не получила определенный доход. Такой доход может быть получен в будущем периоде. Данный критерий тесно связан с критерием обязательного определения объема произведенных расходов в отчетном периоде. При выполнении данного критерия могут возникнуть следующие хозяйственные ситуации:

- доход организации в отчетном периоде больше, чем осуществленные расходы;
- доход организации в отчетном периоде меньше, чем осуществленные расходы.

Возможность возникновения данных хозяйственных ситуаций не говорит о том, что в первом либо во втором случае происходит не выполнение соответствия данному критерию. Речь идет лишь о том, чтобы признавать расходы в отчетном периоде на общих основаниях, даже если они превысили соответствующие доходы. В этом прослеживается связь данных критериев с третьим критерием признания — в результате осуществления расходов происходит уменьшение затрат по формированию оборотных активов, как следствие, влияние на формирование финансового результата организации. Согласно данному критерию произведенные расходы вызывают не уменьшение активов организации, а влияют на получение прибыли (убытка), то есть на формирование финансового результата.

Критерий осуществления расходов в полном соответствии с законодательством Республики Беларусь предусматривает факт осуществления организацией определенной операции (подтвержденной документально) и ее экономические последствия, а не соблюдение организацией ненормативных документов.

Критерии признания затрат (издержек обращения) для целей бухгалтерского учета отличны от критериев признания расходов для этих же целей. Затраты приводят к возникновению расходов и при определенных условиях трансформируются в них. Поэтому критерии признания затрат для целей бухгалтерского учета будут несколько иными и заключаться в следующем:

- осуществление затрат должно быть документально оформлено;
- осуществление затрат должно производиться в полном соответствии с востребованностью в предпринимательской деятельности;
- произведенные затраты отражаются в том отчетном периоде, к которому они относятся независимо от времени оплаты.

Следовательно, данные критерии признания затрат для целей бухгалтерского учета отличаются от приведенных выше критериев признания расходов. Основное отличие заключается в том, что возникновение затрат не связано с получением дохода.

Особую значимость приобретают критерии признания расходов для целей налогообложения, так как они определяют их информационные границы для формирования налогооблагаемой базы.

Введение Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь не решило вопросов, связанных с законодательным закреплением критериев признания расходов для целей налогообложения.

В российском же Налоговом кодексе такие критерии закреплены, и они сводятся к следующему:

- расходы должны быть произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода;
- расходы должны быть экономически оправданными;
- расходы должны быть подтверждены документально.

Критическое их рассмотрение показывает, что не в полной мере обоснованным является такой критерий признания расходов как «экономическая оправданность» произведенных расходов. С юридической точки зрения такое понятие не закреплено ни одним нормативным актом, поэтому сложно определить его функциональное назначение. Этот термин является несколько декларативным. Изучение взаимосвязи учетной практики и налогообложения указывает на необходимость уточнения перечня и содержания данных критериев. Поэтому в целях упорядочения единых подходов к разработке системы критериев признания расходов в целях налогообложения для отечественных субъектов хозяйствования предлагается введение такого критерия как выражение произведенных расходов в денежной оценке, что позволит четко обосновать свои решения по формированию плательщиками налогооблагаемой базы. Учетная практика обосновывает также необходимость введения дополнительного критерия — критерия рациональности расходов. Данный критерий предполагает осуществление расходов в направлении выполнения уставных целей организации, то есть их целесообразность. При этом возникает вопрос о рамках целесообразности. Субъекту предпринимательской деятельности необходимо обосновать осуществление расходов не только для возможного получения дохода в данном отчетном периоде, но и, например, на перспективу (в случае, если организация функционирует непродолжительный период времени). Следовательно, перечень критериев признания расходов для целей налогообложения можно представить в следующем виде:

- расходы должны быть произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода;
- произведенные расходы должны быть выражены в денежной оценке;
- расходы должны быть рациональными;
- расходы должны быть подтверждены документально;
- расходы должны быть произведены в полном соответствии с законодательством Республики Беларусь.

Критерии признания расходов для целей налогообложения отличны от критериев признания затрат для тех же целей. Главное отличие состоит в такой характерной черте затрат как их нормирование. Такие затраты, как оказание информационных, консультационных, аудиторских услуг, маркетинговых услуг, представительские расходы, затраты на командировки и другие подлежат нормированию в соответствии с законодательством для целей налогообложения. Для целей бухгалтерского учета данные затраты не нормируются.

В соответствии с Инструкцией о порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыль затраты по производству и реализации продукции, товаров (работ, услуг), учитываемые при налогообложении, определяются на основании документов бухгалтерского и налогового учета и отражаются (признаются) в том отчетном периоде, к которому они относятся (по начислению) независимо от времени (срока) оплаты (предварительная или последующая) [1]. Законодатель прямо не указывает на наличие конкретных критериев признания затрат для целей налогообложения, однако из данного определения их можно выделить:

- осуществление затрат должно быть документально оформлено;
- осуществление затрат должно производиться в полном соответствии с налоговым и бухгалтерским законодательством;
- осуществленные затраты отражаются в том отчетном периоде, к которому они относятся независимо от времени оплаты;
- затраты должны быть нормированы в зависимости от их происхождения в соответствии с законодательством.

Для более полного изучения критериев признания расходов необходимо рассмотреть соответствие и принадлежность расходов к определенным видам предпринимательской деятельности субъекта хозяйствования. Эта принадлежность расходов к тем или иным видам предпринимательской деятельности предопределяет методики их отражения в системе счетов бухгалтерского учета.

Так, Инструкцией по бухгалтерскому учету «Расходы организации» для целей бухгалтерского учета в зависимости от характера, условий осуществления и направлений деятельности расходы организации подразделяются на:

- а) расходы по видам деятельности;
- б) операционные расходы;
- в) внереализационные, в том числе чрезвычайные, расходы.

Изучение порядка нормативного регулирования принадлежности расходов к видам деятельности в других странах показывает, что он отличается от нормативного регулирования Республики Беларусь.

Так, в Российской Федерации Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» для целей данного Положения расходы, отличные от расходов по обычным видам деятельности, считаются прочими расходами. К ним также относятся чрезвычайные расходы [4].

В Украине Положением (Стандартом) бухгалтерского учета «Расходы» утвержден следующий состав расходов:

- а) прямые расходы;
- б) общепроизводственные расходы;
- в) расходы, связанные с операционной деятельностью, которые не включаются в себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг) (административные расходы, расходы на сбыт и другие операционные расходы);
- г) финансовые расходы (расходы на проценты и другие расходы предприятия, связанные с привлечением заемного капитала);
- д) расходы, возникающие во время обычной деятельности;
- е) налоги на прибыль;
- ж) чрезвычайные расходы.

Понятие признания расходов по видам деятельности (в России – обычным видам) не совсем представляется ясным и понятным для пользователя Инструкции, в которой не раскрывается его значение и содержание. В этой

связи необходимо раскрыть содержание понятия «вид деятельности». Гражданский кодекс Республики Беларусь не дает определение понятию «вид деятельности», а раскрывает содержание понятия «предпринимательская деятельность». Из этого следует, что в нормативных положениях понятие «вид деятельности» необходимо заменить понятием «предпринимательская деятельность», а «расходы по видам деятельности» должны быть представлены «расходами предпринимательской деятельности». Так, в соответствии со статьей 1 Гражданского кодекса Республики Беларусь предпринимательская деятельность — это самостоятельная деятельность юридических и физических лиц, осуществляемая ими в гражданском обороте от своего имени, на свой риск и под свою имущественную ответственность и направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи вещей, произведенных, переработанных или приобретенных указанными лицами для продажи, а также от выполнения работ или оказания услуг, если эти работы или услуги предназначаются для реализации другим лицам и не используются для собственного потребления.

В другом законодательном акте — Законе Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», регламентирована «хозяйственная деятельность», как совокупность хозяйственных операций. Такая несогласованность в законодательной деятельности в регламентации уставной деятельности затрудняет определение состава затрат этой деятельности в качестве объекта бухгалтерского учета.

Несоответствие названия и сущностного содержания уставной деятельности организаций прослеживается и в сравнении с международными стандартами финансовой отчетности.

Так, в соответствии с международным стандартом финансовой отчетности № 14 «Сегментная отчетность» операционная деятельность — основная, приносящая выручку деятельность компании и прочая деятельность, кроме инвестиционной и финансовой деятельности. Следовательно, в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности вся деятельность организации состоит из операционной, инвестиционной и финансовой [3]. При этом операционная деятельность включает основную и прочую деятельность. Из этого следует, что нормативное регулирование, как видов деятельности, так и расходов им соответствующих в Республике Беларусь не согласуется с международными подходами. Операционная деятельность для отечественных субъектов хозяйствования не определена никаким образом. В нормативном порядке без экономического и правового обоснования установлено, что «организация в зависимости от характера, условий осуществления и направлений своей деятельности подразделяет понесенные расходы на:

- расходы по видам деятельности;
- операционные расходы;
- внереализационные, в том числе чрезвычайные, расходы» [2].

Отнесение расходов к отдельным сферам деятельности торговой организации представляет собой определенную проблему. Расходы должны соответствовать доходам и быть разделены таким образом, чтобы можно было выявить основные и прочие составляющие финансового результата хозяйствования организации за отчетный период. Для того, чтобы сделать оценку деятельности организации и исключить влияние случайных факторов, важно определить источник финансового результата — основной вид деятельности или неосновной, т.е. прочий.

Формирование финансового результата от предпринимательской деятельности торговой организации, связанной с реализацией, предусматривает распределение расходов организации по ее функциональным сферам: на осуществление основной (предпринимательской) и финансовой деятельности, прочей (не основной) деятельности.

Формирование общего финансового результата отчетного года обуславливается также наличием прочих внереализационных расходов. В качестве основного критерия деления расходов по сферам деятельности (равно как и доходов) можно принять только регулярность их возникновения.

На основании вышеизложенных подходов можно представить функциональные виды деятельности торговой организации следующим образом (рис. 1).

Представленные виды деятельности торговой организации обусловлены спецификой отрасли (нет производственной деятельности) и характером формирования доходов и соответствующих им расходов. В этой связи расходы будут представлены следующим видами: расходы инвестиционной деятельности; расходы предпринимательской деятельности (расходы основной (уставной) предпринимательской деятельности; расходы финансовой предпринимательской деятельности); расходы прочей деятельности (операционные); внереализационные расходы.

Основным фактором принадлежности расходов, относящихся к той или иной деятельности, является их соответствие регулярному получению доходов от каждого вида хозяйственной деятельности, то есть их типичность.

Для торговой организации предпринимательской уставной деятельностью является лицензируемая деятельность по реализации товаров. Следовательно, расходы данной сферы деятельности будут представлять собой расходы основной предпринимательской деятельности. Такие расходы являются типичными для торговой

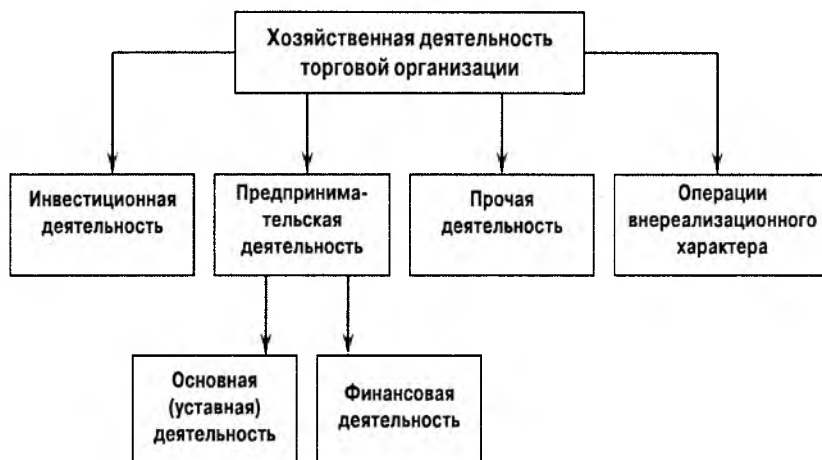


Рис. 1. Схема функциональных видов деятельности торговой организации

организации и регулярными в отчетных периодах. Если расходы будут соответствовать регулярным доходам, не относящимся к предпринимательской уставной сфере деятельности организации, то такие расходы (как и доходы) будут представлять собой расходы по прочей деятельности или операционные расходы. К таким расходам можно отнести расходы по сдаваемому в аренду имуществу, по реализации и выбытию основных средств, ценных бумаг, валюты, материалов и др.

В тех хозяйственных ситуациях, когда расходы возникают нерегулярно и не соответствуют основной предпринимательской деятельности, они будут представлять собой прочие внереализационные расходы. Они носят не обычный или единичный характер, возникают нерегулярно и не являются типичными. Их возникновение невозможно планировать, так как возникают они по операциям, не затрагивающим процесс реализации.

Рассматривая состав расходов по соответствию их экономического содержания функциональным сферам деятельности торговой организации (с позиции типичности и регулярности их осуществления) можно сделать вывод о том, что в Инструкцию по бухгалтерскому учету «Расходы организации» не заложены рассмотренные научно обоснованные подходы. Поэтому она не содержит четкого состава расходов по видам деятельности, операционных и внереализационных, а лишь предусматривает ссылку на Инструкцию по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета. В этой связи критическому рассмотрению подлежит также состав операционных и внереализационных расходов. В торговых организациях, как ни в каких других, большой удельный вес в расходах занимают проценты по кредитам для осуществления своей уставной предпринимательской деятельности. Поэтому расходы торговой организацией по уплате процентов за пользование краткосрочными кредитами и займами для приобретения товарно-материальных ценностей обоснованно считать расходами по предпринимательской деятельности.

Организациям торговли, особенно торговым центрам, универсамам, универсамам, домам торговли, характерно наличие такого вида расходов как недостача товаров в залах самообслуживания. В настоящее время в соответствии с Инструкцией по применению Типового плана счетов данные расходы включены в состав внереализационных расходов. Однако по своей сущности они связаны с процессом реализации товаров и являются регулярными и типичными. Поэтому они должны отражаться как расходы вида предпринимательской деятельности. На конец 2004 года число организаций розничной торговли составило 32,8 тысячи [5]. Большой удельный вес в их числе занимают объекты, торгующие с открытой выкладкой товаров. Поэтому размер таких расходов значительный. Следовательно, является обоснованным расходы по недостаче, потере и порче товарно-материальных ценностей признать расходами, связанными с предпринимательской деятельностью.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Инструкция о порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыль утверждена Постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 31.01.2004 г. № 19, в ред. пост. МНС РБ № 16 от 30.01.2006 г.
2. Инструкция по бухгалтерскому учету «Расходы организации», утвержденная Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26.12.2003 г. № 182.
3. Международные стандарты финансовой отчетности 2005: издание на русском языке.— М.: Аскери-АССА, 2005.— 1064 с.
4. Николаева С.А. Доходы и расходы организации: практика, теория, перспективы.— М.: Аналитика-Пресс, 2000.— 208 с.
5. Статистический ежегодник Республики Беларусь, 2005 (статистический сборник). Министерство статистики Республики Беларусь.— Мн., 2005.— 609 с.