

2. Береснева Н.В. Изменения в системах налогообложения/ Бухгалтерский учет.— 2006.— № 3.— С. 40–46.
3. Береснева Н.В. Налог на прибыль: что нового?/ Бухгалтерский учет.— 2006.— № 1.— С. 32–39.
4. Винокурова Т.П. Налоговый учет в Республике Беларусь: состояние, проблемы и перспективы развития/ Т.П. Винокурова, Т.Л. Кравченко/ Бухгалтерский учет и анализ.— 2005.— № 10.— С. 15–20.
5. Инструкция о порядке ведения налогового учета: утв. постановлением М-ва финансов и М-ва по налогам и сборам Респ. Беларусь от 16 дек. 2004 г., № 173/ Национальная экономическая газета.— 2004.— № 7.— С. 9–10.— (Прил. «Информбанк НЭГ»).
6. Казакова Е. Налог на доходы и прибыль в 2006 году/ Налоги и бухгалтерский учет.— 2006.— № 5.— С. 4–8.
7. Крят С.А. Что такое налоговый учет?/ Вестник Министерства по налогам и сборам РБ.— 2003.— № 38.— С. 41–44.
8. Лесневская Н. Доходы и расходы в бухгалтерском и налоговом учете/ Национальный бухгалтерский учет.— 2004.— № 9.— С. 44–55.
9. Пономаренко П.Г. Бухгалтерский учет в потребительской кооперации: учебник. В 2 т. Т. 2., 2-е изд. перераб.— Мн.: Выш. шк., 2005.— 428 с.
10. Соловьева О.В. Международная практика учета и отчетности.— М.: ИНФРА-М, 2004.— 332 с.
11. Сотникова А.В. Проблемы учета, распределения и использования прибыли в Республике Беларусь/ Бухгалтерский учет и анализ.— 2005.— № 2.— С. 12–14.
12. Типовой план счетов бухгалтерского учета: утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 мая 2003 г. № 89.
13. Фридкин Л. Как размножается бухучет/ Национальная экономическая газета.— 2004.— № 36.— С. 20.
14. Шаўлюкоў А.П. Падатковы ўлік на вытворчых прадпрыемствах: дапаможнік для студэнтаў спецыялізацыі “Бухгалтарскі ўлік, аналіз і аўдыт”. — Гомель: УА “Беларускі гандлёва-эканамічны ўніверсітэт спажывецкай кааперацыі”, 2004.— 124 с.

АНАЛИТИЧЕСКИЙ И СИНТЕТИЧЕСКИЙ УЧЕТ РАСХОДОВ НА РЕАЛИЗАЦИЮ: СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

Д.В. Папковская, БГЭУ

Принятие обоснованных управленческих решений, направленных на повышение доходности хозяйствования, устойчивости предприятия на торговом рынке, обеспечивается необходимой, полной, достоверной и своевременной учетной информацией о фактическом уровне расходов на реализацию, которые осуществляются в процессе продвижения товаров от производителей до покупателей. Роль учетной информации в системе управленческого менеджмента возрастает с усилением ее контрольной функции, которая реализуется на основе соответствующих учетных принципов:

- адекватность учетной информации целям и задачам управленческого менеджмента;
- соответствие произведенных расходов отчетному периоду и оценка затрат по себестоимости.

Соблюдение этих принципов определяет эффективность формирования учетной информации о расходах на реализацию в системе аналитического учета, в основу организации которого положена их классификация.

Учетно-информационное обеспечение управления деятельностью торговых организаций направлено на поиск и мобилизацию резервов повышения ее эффективности. Научно обоснованная учетно-информационная база о расходах является основополагающим элементом в системе формирования показателей, характеризующих результативность предпринимательской деятельности хозяйствующих субъектов и их финансовой устойчивости. Роль такой информационной базы постоянно возрастает и обусловлена введением в учетную практику налогового учета.

Организация учета расходов на реализацию должна соответствовать технологическим особенностям деятельности торговых предприятий и обеспечивать текущий контроль за ними. Контрольно-аналитические функции учета расходов заключаются в обеспечении наглядности их формирования в соответствии с требованиями технологического процесса, а также в сравнении с установленными нормативами.

В основу организации учета расходов на продажу положена их классификация. Действующими Методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию издержек производства и обращения на предприятиях торговли и общественного питания Республики Беларусь Министерства торговли Республики Беларусь установлена номенклатура статей издержек.

Рассматривая статью 1 «Расходы на железнодорожные, водные, воздушные, автомобильные и гужевые перевозки», следует указать на ее недостаточное информационно-структурное представление, которое не согласуется с нормами Основных положений по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг). В соответствии с указанными положениями затраты по доставке материальных ресурсов транспортом и персоналом организации включаются в состав затрат (издержек). Покупная стоимость товаров формируется с учетом транспортно-заготовительных расходов, оказанных сторонними организациями. К транспортно-заготовительным услугам относятся также услуги сторонних организаций по погрузке товаров в транспортные средства и их выгрузке, плата за экспедиционные операции, стоимость материалов, израсходованных на оборудование

транспортных средств (щиты, стойки, стеллаж), плата за временное хранение товаров. Затраты на приобретение товаров включают также проценты за кредиты и займы, используемые на приобретение товаров, проценты (дисконт) по оплате векселей, командировочные расходы по заготовлению товаров и др. Поэтому целесообразно и обоснованно по этим издержкам организовать обособленный учет с использованием отдельного субсчета 44-1 «Транспортно-заготовительные затраты», открываемого к счету 44 «Издержки обращения», а статью назвать «Транспортно-заготовительные расходы по завозу товаров» и разделить ее на две подстатьи:

- транспортно-заготовительные расходы по завозу товаров, оказанные сторонними организациями;
- транспортно-заготовительные расходы по завозу товаров, осуществленные организацией.

Такое представление транспортно-заготовительных расходов по доставке товаров в аналитическом учете позволит обеспечить выполнение требований по формированию покупных цен, установлению цен на реализуемые товары в соответствии с действующим Положением о порядке формирования и применения цен и тарифов.

Целесообразность открытия отдельных субсчетов обосновывается достаточной номенклатурой рассматриваемых затрат, а также тем, что часть из них (приходящаяся на реализованные товары) становится текущими издержками отчетного периода, а другая соответствующая остатку нерезализованных товаров трансформируется в отложенные издержки (приходящиеся на следующие отчетные периоды) и должна найти отражение на субсчете 44-3 «Отложенные издержки». Учетные записи при этом необходимо произвести по дебету субсчета 44-3 «Отложенные издержки» и кредиту субсчета 44-1 «Транспортно-заготовительные затраты».

Схематично данное предложение выглядит следующим образом (рис. 1):

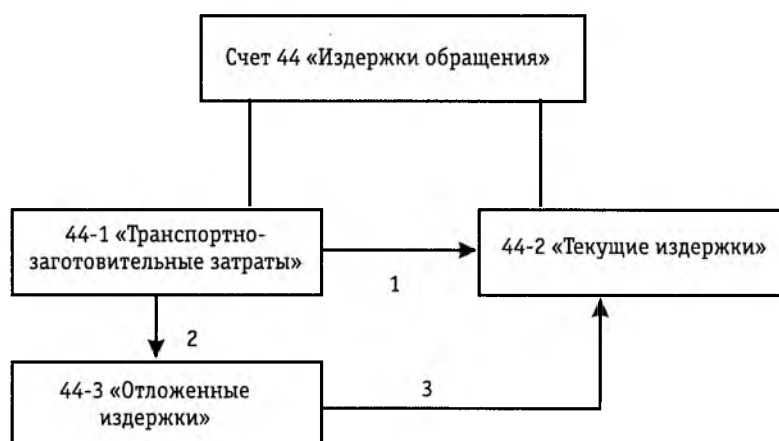


Рис. 1. Структурное содержание счета 44 «Издержки обращения»

где 44-1 → 44-2 означает распределение транспортно-заготовительных затрат и их трансформацию в текущие и отложенные издержки;

44-3 → 44-2 означает списание и преобразование отложенных издержек при наступлении соответствующего периода в текущие издержки.

Розничная торговля в настоящее время оказывает многообразные услуги покупателям, в том числе транспортные услуги по доставке габаритных грузов, продовольственных заказов, обедов и др. Сервисное обслуживание покупателей является необходимым условием успешной работы предприятий розничной торговли. Следовательно, особого рассмотрения заслуживает такой вид издержек обращения, как транспортные и другие услуги по доставке товаров покупателям. Данный вид издержек обращения обоснованно может быть обособлен в номенклатуре статей аналитического учета в организациях розничной торговли в качестве статьи «Транспортные и другие услуги по доставке товаров покупателям». В отношении данной статьи необходимо отметить, что она может быть рекомендована не только организациям розничной торговли, но и предприятиям оптового звена.

Утвержденная номенклатура статей издержек обращения предусматривает отражение товарных потерь в качестве отдельной номенклатурной позиции, однако действующий порядок в настоящее время не в полной мере соответствует целям бухгалтерского и налогового учета. По данной статье отражаются разнообразные и многочисленные виды потерь, связанные с продвижением товаров до потребителей. К ним относятся:

- потери товаров при транспортировке;

- потери реализуемых вразвес товаров при хранении, подготовке к продаже и продаже вследствие усушки, раструски и распыла, раскрошки, утечки;
- потери в результате разлива при перекачке и продаже жидких товаров;
- потери плодов и овощей в результате расхода веществ на дыхание;
- потери товаров вследствие их порчи, повреждения тары;
- отходы, возникающие при подготовке к розничной продаже колбас, мясокопченостей и рыбы чистой массой;
- потери от зачистки сливочного масла;
- потери яиц при длительном хранении; потери боя стеклянной посуды с пищевыми (и другими) товарами;
- потери от продажи тканей метражом;
- другие товарные потери.

Все товарные потери классифицируются (подразделяются) на нормируемые и ненормируемые.

Нормируемые потери возникают в результате естественной убыли, которая обусловлена физико-химическими свойствами товаров вследствие объективных причин (усушка, утруска, утечка и т.п.). Поэтому они нормируются.

К ненормируемым относятся товарные потери сверх норм естественной убыли, обусловленные неправильным хранением и транспортировкой товаров, в связи с хищениями, при форс-мажорных обстоятельствах (пожары, наводнение, ураган и т.д.).

Следует отметить, что нормируемые и ненормируемые потери связаны с движением товаров до потребителя в процессе их реализации. Однако порядок их признания в качестве затрат различный, что нельзя считать экономически обоснованным. Так, в соответствии с п. 2.6.9. Основных положений по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), в элементе «Материальные затраты» отражается стоимость потерь от недостачи материальных ресурсов в пределах норм естественной убыли. Данное положение в определенной мере можно признать обоснованным для других отраслей общественного хозяйства, но не для торговли. Торговля, как отрасль экономики, обслуживает движение товаров до их конечной цели до потребителя. Возникающие при этом потери товаров (опять же в силу объективных причин) могут превышать установленные нормы их убыли, но они обусловлены процессом реализации. В соответствии с этим товарные потери сверх норм естественной убыли (при отсутствии виновных лиц) не могут квалифицироваться как внереализационные расходы, что закреплено Инструкцией по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета. Их отражение на счете 92 «Внереализационные расходы» противоречит сущностному содержанию товарных потерь, которые объективно связаны с движением товаров в процессе реализации. Это есть расходы по реализации товаров, обусловленные объективной реальностью. Поэтому товарные потери как нормируемые, так и ненормируемые в организациях торговли обоснованно отражать в составе издержек обращения на счете 44. При этом они должны быть разделены на 2 группы:

- в пределах установленных норм естественной убыли;
- сверх норм естественной убыли, в т.ч. в связи с «забычивостью» покупателей.

Действующие Методические рекомендации по расчету и бухгалтерскому учету потерь товаров в магазинах (отделах, секциях) самообслуживания и торгующих с открытой выкладкой товаров предусматривают рекомендуемые нормы списания потерь товаров в связи с «забычивостью» покупателей по продовольственным и непродовольственным товарам. Нормы потерь товаров, предусмотренные данными рекомендациями, свидетельствуют о том, что нормы естественной убыли недостаточны для возмещения фактических потерь товаров. Человеческий фактор «забычивость» покупателей (покупатель забыл оплатить покупку) также связан с процессом реализации товаров, поэтому данная способность покупателей приводит к издержкам торговых организаций. Предусмотренный указанными Методическими рекомендациями порядок возмещения товарных потерь в связи с «забычивостью» покупателей за счет прибыли, остающейся в распоряжении торговой организации, нельзя признать обоснованным, так как он не позволяет сформировать достоверную учетную информацию об издержках обращения торговой организации. Он также не согласуется и с нормами налогового учета, введенного в действие с 2004 года. Такие товарные потери, присущие процессу реализации, обосновано отражать в составе издержек обращения по статье «Потери товаров и продуктов при перевозке, хранении и реализации» в подгруппе — «сверх норм естественной убыли». С этой целью нами разработана форма документа «Расчет товарных потерь за межквартальный период» (рис. 2).

Отражение всех товарных потерь, за исключением потерь по вине материально-ответственных лиц, в качестве одной из статей издержек обращения будет соответствовать их сущностному содержанию, так как они связаны с многообразием свойств товаров и представляют собой одну из их сторон (свойств преобразования). Деление в

процессе их учета на две указанные группы позволяет сформировать информацию как для целей бухгалтерского учета (полнота отражения издержек), так и для налогового учета (формирования налогооблагаемой прибыли).

**Расчет товарных потерь
за межинвентаризационный период _____ 200__ г.**

_____ организация _____

_____ подразделение (секция) _____

Наименование товарных групп и товаров	Нормы естественной убыли, коэффициент	Нормы потерь из-за «забычивости» покупателей, %	Объем реализации товаров, к которому применяются нормы естественной убыли, тыс. руб.	Объем реализации товаров, к которому применяются нормы потерь из-за «забычивости» покупателей, тыс. руб.	Сумма товарных потерь, тыс. руб.					Списание товарных потерь по направлениям признания, тыс. руб.	
					всего	нормируемые	в том числе			на издержки обращения	на виновных лиц
							всего	в связи с забычивостью покупателей	за счет виновных лиц		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

Расчет составил бухгалтер _____

(фамилия, инициалы)

_____ подпись

С расчетом ознакомлены _____

_____ подписи материально-ответственных лиц

Главный бухгалтер _____

(фамилия, инициалы)

_____ подпись

«__» _____ 200__ г.

Рис. 2. Расчет товарных потерь за межинвентаризационный период

Обоснование такой классификационной позиции, как отложенные издержки, обосновывает изменение действующей методики их учета. Отложенными издержками могут быть проценты за кредит, транспортные услуги, уплаченная за последующие периоды арендная плата, затраты по набору работников организации, по неравномерно производимому ремонту основных средств, затраты по подписке на специальную литературу. В настоящее время большая часть из них находит отражение на счете 97 «Расходы будущих периодов», что не соответствует требованию достоверного формирования информации в разрезе соответствующих отчетных периодов и функциональной принадлежности производимых организацией затрат. Так, в соответствии с Инструкцией по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета на счете 97 «Расходы будущих периодов» отражаются в основном затраты, связанные с подготовкой и освоением новых производств и предприятий (т.е. с обслуживанием новых инвестиционных проектов), а также единовременные затраты, относящиеся к обычной деятельности организаций, в т.ч. и торговых. Такой порядок отражения издержек обращения, имеющих характер отложенных на предстоящие отчетные периоды, на одном счете с затратами долгосрочного характера не имеет достаточного обоснования. Такие затраты должны отражаться на счете, предназначенном для учета затрат по видам деятельности торговых организаций, - на счете 44 «Издержки обращения». В целях разграничения издержек обращения между отчетными периодами (текущим и будущим) предлагается к данному синтетическому счету открыть два субсчета:

44-2 «Текущие издержки обращения»;

44-3 «Отложенные издержки обращения».

Предлагаемая структуризация счета 44 «Издержки обращения» для торговых организаций позволит обеспечить раздельное отражение затрат, обслуживающих процесс товародвижения, с наибольшей достоверностью по их функциональной и временной принадлежности. Вместе с тем следует сделать акцент на таких долгосрочных затратах торговых организаций, как создание интернет-магазинов. В условиях современного хозяйствования особенно актуальным становится вопрос об использовании интернет-технологий. Международная практика показала, что их использование в организациях торговли повышает товарооборот, снижает издержки обращения (в частности, расходы по сбыту товаров). В настоящее время в Республике Беларусь развивается такая форма интернет-технологий как создание интернет-магазинов. Это позволяет потребителю быстро и комфортно получить информацию о торговой организации вне зависимости от времени суток, установить обратную связь

с организацией, обсудить качество обслуживания клиента организацией на форуме, значительно упростить и сократить время получения желаемого товара, а также упростить форму расчета за полученный товар. В то же время организация имеет возможность использовать интернет-магазин в качестве рекламы своей деятельности, привлечь покупателей и выйти на более желаемую аудиторию, быстрого поиска деловых контактов, демонстрации видео и аудио записей, изображений предлагаемых товаров, постоянного контакта с потребителями, а также выход на международный рынок.

Таким образом, необходимо решить, являются ли такие расходы нематериальными активами организации, либо их можно признать в качестве ее расходов. Так как организация самостоятельно принимает решение о создании интернет-магазина, привлекая для этого необходимых специалистов, то целесообразно принять такие долгосрочные затраты в качестве расходов будущих периодов, для которых они были произведены. При этом расходы торговой организации на формирование интернет-магазина необходимо разделить на:

- расходы на его создание;
- расходы по его обновлению;
- расходы по его ликвидации.

Затраты на интернет состоят из расходов на подключение и расходов на оплату услуг связи. Услуга присоединения — это «деятельность, направленная на удовлетворение потребности операторов связи в организации взаимодействия сетей электросвязи, при котором становятся возможными установление соединения и передача информации между пользователями взаимодействующих сетей электросвязи» (ст. 2 Закона от 7 июля 2003 г. № 126-ФЗ «О связи»). Именно это положение позволяет отнести затраты на подключение к расходам на услуги связи. Плату за пользование сетью интернет также следует отнести к расходам на услуги связи, так как услуги связи представляют собой «деятельность по приему, обработке, хранению, передаче, доставке сообщений электросвязи или почтовых отправлений» (ст. 2 Закона от № 126-ФЗ «О связи»).

Учесть затраты на подключение к интернету в качестве расходов на услуги связи можно только в том случае, если организация подключается к уже существующей сети. Если же организация оплачивает прокладку новой линии связи (например, опτικο-волоконного кабеля), то ее необходимо принимать к учету как объект основных средств.

Расходы на создание интернет-магазинов носят долгосрочный характер. Как правило, их использование эквивалентно длительности функционирования самой организации (согласно принципу непрерывности деятельности). Однако организация может в определенный момент прийти к выводу о его нецелесообразности. В этом случае необходимо заранее решать вопрос о порядке распределения таких расходов. Первый вариант распределения — между отчетными периодами, второй пропорционально интернет-товарообороту организации. В первом случае расходы на организацию интернет-магазина будут либо расходами отчетного периода, либо расходами будущих периодов (в зависимости от принципа признания). Если они признаются расходами отчетного периода, то в конце месяца с кредита счета 44 «Издержки обращения» они должны быть отнесены на счет 90 «Реализация», если же — в качестве расходов будущих периодов, то они будут аккумулироваться на счете 97.

Функциональная направленность данных затрат, их принадлежность к длительным будущим периодам обосновывает целесообразность их отражения на счете 97 «Расходы будущих периодов» с последующим списанием соответствующей их части на текущие издержки обращения. Порядок их списания предусматривается учетной политикой организации в зависимости от предполагаемого срока функционирования интернет-магазина. Если у организации есть возможность определять ежемесячно товарооборот интернет-магазина, то целесообразным является распределение расходов на его обновление в соответствии с достигнутым объемом продаж. Распределение происходит по общей схеме распределения расходов между реализованными товарами через интернет-магазин и остатком товаров.

Аналитический учет издержек обращения в учетных регистрах может быть организован с разной степенью детализации информации. Разработанные и представленные автором методические подходы к построению аналитического учета, а также его взаимосвязь с синтетическим учетом, могут быть реализованы по следующей схеме учетных записей (рис. 3).

Проведенное исследование современного состояния аналитического и синтетического учета издержек обращения и изложенные направления его дальнейшего совершенствования и развития позволяет все вышеизложенное резюмировать следующим образом. Для торговых организаций синтетическому счету 44 рекомендуется дать название «Издержки обращения», и структурно он может быть представлен следующими субсчетами:

- 44-1 «Транспортно-заготовительные затраты»;
- 44-2 «Текущие издержки»;
- 44-3 «Отложенные издержки».

Такое структурное содержание счета 44 «Издержки обращения» соответствует авторскому подходу к классификации затрат и издержек обращения в торговле.

Балансовый счет 44 «Издержки обращения»	Субсчета	Аналитический учет	
		1-й уровень	2-й уровень
		Статьи издержек	Составная компонента статьи издержек обращения
	44-1 «Транспортно-заготовительные затраты»	Транспортно-заготовительные услуги по завозу товаров, оказанные сторонними организациями и др.	1. Погрузка товаров в транспортные средства 2. Выгрузка товаров 3. Оплата экспедиционных операций 4. Плата за временное хранение товаров 5. Стоимость материалов, израсходованных на оборудование транспортных средств
Итого по статье издержек			
Итого по субсчету 44-1			
	44-2 «Текущие издержки»	1. Оплата труда работников по штату	1. Оплата труда работников торговли 2. Оплата труда работников вспомогательного производства 3. Оплата труда управленческого персонала
		2. Оплата труда по договорам гражданско-правового характера и др.	1. Оплата труда работников торговли 2. Оплата труда работников вспомогательного производства 3. Оплата труда управленческого персонала
Итого по статье издержек			
Итого по субсчету 44-2			
	44-3 «Отложенные расходы»	Транспортно-заготовительные расходы и др.	Транспортные услуги Проценты за кредит Затраты по кредиту Командировочные расходы и др.
Итого по статье издержек			
Итого по субсчету 44-3			
Итого по счету			

Рис. 3. Взаимосвязь синтетического и аналитического учета издержек обращения

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Либерман И.А. Управление затратами.— М.: МарТ, 2006.— 624 с.
2. Попова Л.В. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы.— М.: Дело и сервис, 2006.— 448 с.
3. Ураков Д.У. Учет затрат по сферам деятельности.— М.: Финансы и статистика, 1991.— 176 с.

СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ И ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ ИХ РАЗВИТИЯ И СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

А.П. Михалкевич, канд. экон. наук, профессор УО «БГЭУ»

Внедрение рыночных отношений в экономику нашей страны предъявляет новые требования к учетно-экономической информации, формирующейся в системе бухгалтерского учета, вызывает необходимость изменения его методологии и методик, соответствующих требованиям управления субъектами предпринимательства.

Бухгалтерский учет развивается и совершенствуется в соответствии с изменениями, происходящими в экономике. Уровень развития учетной системы любого государства определяется тем, насколько она адекватна развитию экономики, и, кроме того, насколько она отвечает требованиям международных принципов организации учета и международных стандартов финансовой отчетности.

Для осуществления производственной и финансовой деятельности организации необходим значительный объем различной информации. Учетная информация, специально подготовленная в помощь менеджерам, называется учетно-управленческой. С ее помощью менеджеры осуществляют свои управленческие функции: планирование, исполнение, контроль и др.

Бухгалтерский учет связан со всеми видами деятельности организации, так как в любом из них используется учетная информация для принятия управленческих решений.

Итак, бухгалтерский учет является связующим звеном между хозяйственной деятельностью организации и людьми, принимающими управленческие решения.