

**АНАЛИТИЧЕСКИЙ УЧЕТ ИЗДЕРЖЕК ОБРАЩЕНИЯ В ТОРГОВЛЕ:
СОСТОЯНИЕ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ***Д.В. Папковская, БГЭУ*

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 финансовую устойчивость. Роль такой информационной базы возрастает и обусловлена введением в учетную практику налогового учета.

Учет расходов на продажу — один из самых главных участков учетной работы торговой организации, а в условиях, когда актуальной задачей отечественной экономики является ресурсосбережение, — это важнейший инструмент управления предприятиями. Являясь важной информационной базой, учет расходов на продажу должен быть ориентирован на получение учетных данных о расходах для целей оперативного контроля и управления ими, и представлять реальную основу для формирования цен на внутреннем товарном рынке.

Организация учета расходов на продажу 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 в предприятиях торговли и общественного питания Республики Беларусь Министерства торговли Республики Беларусь установлена следующая номенклатура статей издержек:

1. Транспортные расходы, связанные с доставкой товаров в организации торговли и общественного питания.
2. Транспортные расходы по доставке товаров покупателям.
3. Расходы на оплату труда персонала.
4. Расходы по аренде (лизингу) основанных средств и нематериальных активов.
5. Расходы на содержание сооружений.
6. Амортизация основных средств и нематериальных активов.
7. Затраты и отчисления на ремонт основных средств.
8. Расходы на топливо, газ и электроэнергию для производственных нужд в организациях общественного питания.
9. Расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров.
10. Расходы на торговую рекламу.
11. Естественная убыль товаров при транспортировке, хранении и реализации в пределах норм, технологические отходы.
12. Налоги, отчисления и сборы, включаемые в издержки обращения (производства).
13. Расходы по обеспечению условий труда персонала.
14. Расходы по управлению и функционированию торговой организации.
15. Прочие расходы.

Сопоставляя данную номенклатуру статей с утвержденным перечнем статей затрат для организаций торговли Российской Федерации следует констатировать их преемственность (сопоставимость) на 65% и отметить возросшую информативность [6, с. 47]. Вместе с тем как одной, так и другой Номенклатуре статей издержек присущи недостатки информационного и структурного характера. Так, в рекомендованной для отечественных торговых организаций Номенклатуре статей издержек производства и обращения не представлены отдельной позицией расходы на социальные нужды, которые являются неотъемлемой составной частью расходов. В соответствии с Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) в элементе затрат "Отчисления на социальные нужды" отражаются обязательные отчисления по установленным законодательством нормам в фонд социальной защиты населения и государственный фонд содействия занятости. Кроме того, к элементу "Прочие затраты" относятся страховые взносы по видам обязательного страхования; по добровольному имущественному страхованию и добровольному страхованию ответственности; по заключенным организациями-страхователями в пользу работающих у них

по трудовым договорам физических лиц договорам добровольного страхования жизни, добровольного страхования дополнительной пенсии, договорам добровольного страхования медицинских расходов, по договорам добровольного страхования от несчастных случаев и болезней на время поездки за границу в служебные командировки. Однако в нем не находят отражения такие расходы предприятий как расходы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве. К расходам на социальные мероприятия следует относить и такие расходы субъектов хозяйствования как чрезвычайный налог для ликвидации последствий на Чернобыльской АЭС. Данные средства расходуются на социальные мероприятия (доплаты, обеспеченные медикаментами, путевками и др.).

Более того, действующей номенклатурой статей издержек предусмотрено отражение расходов по платежам в фонд социальной защиты населения и единого платежа Чрезвычайного налога и обязательных отчислений в фонд занятости в статье 12 "Налоги, отчисления и сборы, включаемые в издержки обращения". Такой подход не позволяет обеспечить определенное соответствие двух классификаций затрат: по элементам и статьям. Считаем, что обособление расходов на социальные нужды должно быть и поэлементным и постатейным.

Анализ методических положений по учету расходов на социальные нужды (мероприятия) показывает, что они не обеспечивают полноты формирования их в соответствии с требованиями достаточной информативности учетных данных. Часть рассмотренных расходов находит отражение на счете 69 "Расходы по социальному страхованию и обеспечению" и 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами". В результате и статья издержек, и элемент затрат "Отчисление на социальные нужды" не полностью отражает фактические расходы организаций этой направленности. Методика учета расходов на социальные мероприятия должна обеспечивать полное информационное наполнение каждой статьи издержек, образующих себестоимость продукции (работ, услуг) в соответствии с их экономическим содержанием. В этих целях предлагаются следующие преобразования действующей учетной модели рассматриваемых расходов. Синтетический счет 69 "Расходы по социальному страхованию и обеспечению" преобразовать в счет "Расчеты по отчислениям на социальные мероприятия", к которому целесообразно открыть следующие субсчета в соответствии с целевой направленностью расходов:

- 69-1 "Расчеты по отчислениям на социальное страхование";
- 69-2 "Расчеты по отчислениям на пенсионное обеспечение";
- 69-3 "Расчеты по отчислениям в фонд занятости";
- 69-4 "Расчеты по отчислениям на индивидуальное страхование";
- 69-5 "Расчеты по отчислениям на страхование от несчастных случаев на производстве";
- 69-6 "Расчеты по отчислениям в чрезвычайный фонд для ликвидации последствий Чернобыльской АЭС";
- 69-7 "Расчеты по отчислениям на страхование медицинских расходов."

Такое структурное строение счета 69 "Расчеты по отчислениям на социальные мероприятия" позволит формировать информационную базу обо всех расходах организации такой целевой направленности, как в целом, так и в разрезе их видов. Кроме того, учетные записи по указанным субсчетам позволяют определить фактическое использование средств по соответствующим целевым направлениям социального характера и отразить их в аналитическом учете издержек.

Представляется также обоснованным в аналитическом учете выделить данные расходы по штатному персоналу организации и по работникам, выполнявшим работы по договорам гражданско-правового характера.

Рассматривая статью 1 "Транспортные расходы, связанные с доставкой товаров в организации торговли", 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 товаров и материальных ресурсов транспортом и персоналом предприятия включаются в состав затрат (издержек). Покупная стоимость товаров формируется с учетом транспортных расходов, оказанных сторонними организациями. Поэтому целесообразно и обоснованно эту статью издержек назвать "Транспортные расходы по завозу товаров" и разделить ее на две подстатьи:

- транспортные услуги по завозу товаров, оказанные сторонними организациями;
- транспортные услуги по завозу товаров собственным автотранспортом.

Такое представление транспортных расходов по доставке товаров в аналитическом учете позволит обеспечить выполнение требований положения о порядке формирования покупных цен, установления цен на реализуемые товары.

В отношении статьи 2 "Транспортные расходы по доставке товаров покупателям" необходимо отметить, что она может быть рекомендована не только организациям оптовой торговли, но и предприятиям розничного звена. 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, данная статья издержек обращения обоснованно может быть включена в номенклатуру статей аналитического учета в организациях розничной торговли.

Более детального рассмотрения требует такая комплексная статья издержек как "Расходы на содержание сооружений, помещений и инвентаря", которая включает расходы по использованию основных средств и оборотных активов — инвентаря. К инвентарю отнесена и спецодежда, в организациях розничной торговли к ней относится фирменная одежда и очень часто с нанесенным логотипом организации. Торговые организации несут расходы по приобретению фирменной одежды, а также по поддержанию ее в чистом и исправном виде (стирка, ремонт, дезинфекция, хранение и др.). Данные расходы целесообразно выделить в отдельную статью затрат, так как являются объектом контроля за их рациональным осуществлением.

В настоящее время в соответствии с действующими нормативными документами стоимость спецодежды, в том числе и фирменной одежды, погашается ежемесячно исходя из сроков ее службы. Такой порядок приводит к увеличению трудоемкости учетных работ. В целях их снижения целесообразно производить единовременное списание стоимости специальной и фирменной одежды, срок эксплуатации которой не превышает 12 месяцев, в момент ее передачи работникам организации. Для аналитического учета выдачи специальной и фирменной одежды, контроля за расходами по ее эксплуатации и сохранности рекомендуется разработанная нами форма Ведомости учета специальной и фирменной одежды следующего содержания и формы (табл. 1).

Таблица 1

организация														
наименование предметов														
Фамилия И.О. работников, получивших фирменную одежду	Выдача				Сдача в чистку, стирку					Получение из чистки, стирки				
	Дата	К-во, ед.	Ст-сть	Под-пись	Дата	К-во, ед.	Дата	К-во, ед.	Под-пись	Дата	К-во, ед.	Дата	К-во, ед.	Под-пись

Зав. складом

подпись

фамилия, имя, отчество

Зав. службы хозяйственного обеспечения

подпись

фамилия, имя, отчество

Контролируемыми издержками в торговых организациях являются также расходы на электроэнергию. Эти расходы являются нормируемыми для целей налогообложения. Они значительные, поэтому должны быть представлены в номенклатуре издержек отдельной статьей.

Таким образом, изучение информационно-структурного содержания установленной для торговых организаций номенклатуры издержек обращения показывает, что оно не отвечает требованиям классификации затрат с целью их управления. Большинство статей являются комплексными, объединяющими разнопорядковые виды затрат. При построении номенклатуры не учтен в полной мере классификационный признак прямого отнесения затрат по экономическим элементам. Это не позволяет управлять затратами в процессе их осуществления. Кроме того, данные аналитического учета издержек обращения трудно сопоставлять с данными отчетности.

Процесс составления отчетности о торговых издержках осложнен высоким уровнем учетных работ, а также выделением одних видов затрат из совокупности других и отнесение их на статьи, указанные в отчетности. Отчет о затратах на производство и реализацию продукции (работ, услуг) (форма 5-з) содержит детализированный набор статей издержек в разрезе основных элементов — материальные затраты; расходы на оплаты труда; отчисления на социальные нужды; амортизация основных средств и нематериальных активов; прочие затраты. Каждая из этих позиций содержит свой перечень статей, требующих заполнения. Для обеспечения взаимосвязи данных аналитического учета расходов на продажу с данными статистической отчетности

предлагается следующая номенклатура статей расходов, в соответствии с их делением на экономические элементы:

I. Материальные затраты:

1. Расходы на сырье и материалы;
2. Расходы на работы и услуги производственного характера, выполненные другими организациями;
3. Транспортные расходы по завозу товаров;
4. Расходы на электрическую энергию;
5. Расходы на тепловую энергию;
6. Расходы на фирменную одежду;
7. Расходы на тару;
8. Потери товаров в пределах норм естественной убыли;
9. Прочие материальные затраты;

II. Расходы на оплату труда:

10. Расходы на оплату труда;
 - 10.1. Расходы на оплату труда работников по штату;
 - 10.2. Расходы на оплату труда по договорам гражданско-правового характера;

III. Отчисления на социальные нужды:

11. Отчисления на социальные нужды;
 - 11.1. Отчисления на социальное страхование работников по штату;
 - 11.1.1. Расчеты по отчислениям на социальное страхование;
 - 11.1.2. Расчеты по отчислениям на пенсионное обеспечение;
 - 11.1.3. Расчеты по отчислениям в фонд занятости;
 - 11.1.4. Расчеты по отчислениям на индивидуальное страхование;
 - 11.1.5. Расчеты по отчислениям на страхование от несчастных случаев на производстве;
 - 11.1.6. Расчеты по отчислениям в чрезвычайный фонд для ликвидации последствий Чернобыльской АЭС;
 - 11.1.7. Расчеты по отчислениям на страхование медицинских расходов;
 - 11.2. Отчисления на социальное обеспечение работников по договорам гражданско-правового характера;
 - 11.2.1. Расчеты по отчислениям на социальное страхование;
 - 11.2.2. Расчеты по отчислениям на пенсионное обеспечение;
 - 11.2.3. Расчеты по отчислениям в фонд занятости;
 - 11.2.4. Расчеты по отчислениям на индивидуальное страхование;
 - 11.2.5. Расчеты по отчислениям на страхование от несчастных случаев на производстве;
 - 11.2.6. Расчеты по отчислениям в чрезвычайный фонд для ликвидации последствий Чернобыльской АЭС;
 - 11.2.7. Расчеты по отчислениям на страхование медицинских расходов;

IV. Амортизация основных средств и нематериальных активов:

12. Амортизация основных средств;
13. Амортизация нематериальных активов;

V. Прочие издержки:

14. Расходы на аренду;
15. Расходы на рекламу;
16. Аудиторские услуги;
17. Расходы на оплату процентов по кредитам и займам;
18. Налоги и платежи, включаемые в расходы на продажу;
19. Расходы на оплату нематериальных услуг организаций связи;
20. Расходы на оплату нематериальных услуг информационно-вычислительного обслуживания;
21. Расходы на оплату нематериальных услуг коммунального хозяйства и бытового обслуживания;
22. Расходы на оплату нематериальных услуг банков и проценты по кредитам и займам;
23. Расходы на оплату нематериальных услуг нотариальных и юридических организаций;
24. Прочие нематериальные услуги, предоставляемые другими организациями;

25. Другие затраты.

Предложенная номенклатура статей издержек обращения построена по признаку прямого отнесения затрат, поэтому позволяет классифицировать затраты на переменные и постоянные и обеспечивает взаимосвязь со статистикой. Время для составления статистической отчетности сокращается. Она в полной мере согласуется с действующей Инструкцией по бухгалтерскому учету "Расходы организации", в соответствии с которой издержки обращения отчетного периода признаются расходами торговой организации в момент их осуществления.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Инструкция по бухгалтерскому учету «Расходы предприятий». Утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 26.12.2003 г., № 182.
2. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании. Учебн.-практ. пособие под ред. Л.И. Кравченко.— Мн.: ФУАинформ, 2004.
3. Бухгалтерский учет в торговле. Учебн. под ред. В.В. Кожарского.— М.: Новое знание, 2004.
4. Николаева Г.А., Блицаул П., Сергеева Г.С. Бухгалтерский учет в розничной торговле.— М.: Приор, 2001.
5. Палий В.Ф. Современный бухгалтерский учет.— М.: Бухгалтерский учет, 2003.
6. Состав и учет затрат в торговле.— Экзамен, 2002.— 228 с.

**МОДЕЛИ НАЛОГОВОГО УЧЕТА И ПРОБЛЕМЫ ИХ ПРИМЕНЕНИЯ
В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ**

Будникова О.Н., ассистент ГГУ им. Ф. Скорины

В настоящее время в мировой практике наблюдается тенденция ориентации национальных систем бухгалтерского учета на общий комплекс подходов и правил, позволяющих одинаково интерпретировать информацию, отраженную в бухгалтерской отчетности предприятий (организаций). Речь идет о переходе европейских государств на Международные стандарты финансовой отчетности (далее – МСФО).

Перед странами, реформирующими свою учетную систему, возникает проблема оптимального соотношения между интересами хозяйствующих субъектов, внешних пользователей бухгалтерской информации (инвесторов, кредиторов) и государства. С одной стороны, необходимо решить, насколько детально предписаниями соответствующего государственного органа должен регламентироваться учет на предприятиях. С другой стороны, возникает вопрос о структуризации взаимоотношений бухгалтерского учета с системой налогообложения в условиях снижения зависимости учетного процесса от налогового законодательства.

С данной проблемой столкнулась в настоящее время и Республика Беларусь. В связи с реформированием отечественной системы бухгалтерского учета согласно требованиям МСФО наметился значительный разрыв между положениями документов по нормативному регулированию бухгалтерского учета и отчетности и актов налогового законодательства. В практику учета вошло и законодательно закрепилось понятие «налоговый учет». Однако методология и методика его организации еще не определена окончательно. До сих пор среди специалистов не утихают споры о целесообразности проводимых реформ.

Для решения возникающих проблем необходимо выбрать оптимальный подход, предусматривающий возможность получения объективных финансовых показателей деятельности организации (финансовая отчетность) и показателей для целей налогообложения (налоговой отчетности).

Теоретически возможно наличие четырех основных подходов (моделей) к решению проблемы налогового учета:

1. Параллельное ведение бухгалтерского и налогового учета

Данная модель предусматривает формирование показателей и регистров бухгалтерского и налогового учета независимо друг от друга. Взаимодействие двух видов учета сводится к минимуму: общими для них являются лишь первичные документы, бухгалтерский учет использует из налогового только сведения о сумме начисленного налога на прибыль, а при ведении налогового учета данные бухгалтерского учета вообще не применяются. Эта модель приведена на рис. 1.

Преимуществом такой организации учета является возможность получать информацию для формирования налоговой базы непосредственно из налоговых регистров. При этом исключаются ошибки в расчетах, поскольку данные налоговых регистров определяются в соответствии с требованиями налогового законодательства, а не бухгалтерского учета. Однако такой подход весьма трудоемок и нерационален, поскольку приводит к чрезмерному усложнению системы учета на предприятиях – созданию в них отдела или группы налогового учета, привлечению высококвалифицированных специалистов для разработки налоговых регистров, системы документооборота и программных продуктов. Это, в свою очередь, повлечет за собой рост издержек в части