

ческими выгодами, которые в нем заключены. Будущие экономические выгоды — это потенциал, который войдет прямо или косвенно в поток денежных средств или эквивалентов денежных средств. Финансовый результат условных активов и условных обязательств определяется только при наступлении или не наступлении одного или нескольких неопределенных событий в будущем.

В настоящее время разрабатывается и утверждается новая версия данного стандарта [7]. Новая редакция МСФО 37 будет носить название «Нефинансовые обязательства». В соответствии с новым названием сфера применения стандарта будет расширена: в нее будут включены все нефинансовые обязательства, не вошедшие в сферу применения других МСФО. МСФО 37 больше не будет содержать термин «резерв», но предприятия смогут и в дальнейшем использовать этот термин для описания некоторых классов нефинансовых обязательств в финансовой отчетности.

ВЫВОДЫ

Создание и учет резервов, особенно условных, необходимы, когда в отношении обязательств или активов компании невозможно однозначно установить факт события и/или оценить его с количественной точки зрения. Наличие или отсутствие в отчетности учетных данных по таким обстоятельствам может иметь заметное влияние на показатели баланса и отчета о прибылях и убытках предприятия.

Учет резервов представляет огромный простор для манипуляций, чтобы этого избежать, необходимы четкие критерии обоснованности создания резерва. Признание резерва, основанное на стремлении произвести расходы, вместо того чтобы отразить соответствующее обязательство, может привести к запутанной картине отчетности. Признание суммы резерва не является отражением изменений в экономическом положении предприятия, поскольку оказать влияние на финансовые результаты в отчетную дату может только внешнее обязательство. Без полной картины учета и информации о резервах пользователи не получают точного представления о реальном состоянии дел.

Вопросы учета резервов, условных обязательств и условных активов противоречивы, и при их решении во многом полагаются на субъективное суждение. Внедрение международных стандартов, в данном случае, требует профессионализма составителя финансовой отчетности и доверия к нему потребителя этой отчетности.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. О бухгалтерской отчетности организаций. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь 17.02.2004 № 16/ Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь 26 марта 2004 г. № 8/10745.
2. Об утверждении форм бухгалтерской отчетности, Инструкции по заполнению и представлению форм бухгалтерской отчетности. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь 07.03.2007 № 41/ Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь 27 марта 2007 г. № 8/16156.
3. Инструкция по бухгалтерскому учету «Резервы, условные обязательства и условные активы». Постановление Министерства финансов Республики Беларусь 28.12.2005 № 168/ Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь 10 января 2006 г. № 8/13793.
4. Вахрушина М. А. и др. Международные стандарты финансовой отчетности. Методики трансформирования российской отчетности: Учебное пособие для вузов.— М.: Омега-Л, 2006.— 568 с.
5. Международные стандарты финансовой отчетности.— М.: Аскери, 2006.— 1060 с.
6. Практический курс по Международным стандартам финансовой отчетности.— М.: НАУФОР, 2005.— 340 с.
7. Александер Д., Бриттон А., Йориссен Э. Резервы, условные обязательства и условные активы. МСФО 37/ [Электронный ресурс].— Режим доступа: www.gaap.ru.

МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА И АНАЛИЗА РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ДОХОДОВ ОТ ОСНОВНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

А.В. Сотникова, БГЭУ

Введение

Формирование в Республике Беларусь рыночных (угнетений) предъявляет повышенные требования к методологии, методикам и организации бухгалтерского учета и текущего анализа распределения и использования доходов торговых организаций. Организация бухгалтерского учета в соответствии с МСФО позволит Республике Беларусь интегрировать в мировое сообщество, существенно расширить свои рынки сбыта и, соответственно, привлечь в страну дополнительные средства в виде инвестиций. Разработка методики текущего анализа распределения и использования доходов организации позволит выявлять резервы роста доходности и рентабельности организации в будущем.

В процессе финансово-хозяйственной деятельности торговые организации формируют свои доходы из различных источников. В соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету «Доходы организации» доходами организации признается «экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить» 111. Экономическая выгода представляет собой «возможность имущества способствовать притоку денежных средств или иных активов в организацию».

Согласно Инструкции доходы организации включают в себя:

- доходы от основных видов деятельности;
- операционные доходы;
- внереализационные доходы.

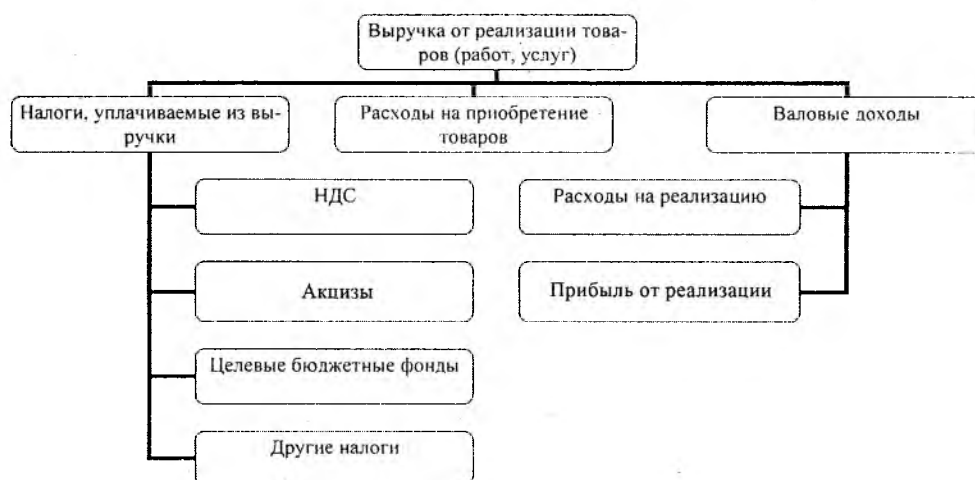
Доходами от основных видов деятельности торговых организаций является выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг.

Выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг – денежные средства либо иное имущество в денежном выражении, полученные или подлежащие получению в результате реализации товаров, работ, услуг [2, с. 971].

Основная часть оборота розничной торговли составляет сумма выручки, полученная от продажи товаров населению за наличный расчет. При этом уплата денег покупателем практически совпадает по времени с передачей ему товара. Однако есть и другие варианты, когда это условие не соблюдается, например, реальная передача товаров покупателям опережает по времени ее оплату (продажа товаров в кредит с рассрочкой платежа) [3].

Выручка торговой организации включает в себя три элемента: налоги, уплачиваемые из выручки, расходы на приобретение товаров, валовые доходы. Каждая часть имеет свое направление использования. Порядок распределения и использования выручки обусловлен соответствующими законами о налогах.

Порядок распределения выручки можно представить схематически (рис. 1).



Источник: собственная разработка на основании изучения нормативных документов и экономической литературы [2, 4].

Рис. 1. Распределение выручки от реализации товаров, продукции, работ, услуг

В соответствии с белорусским законодательством, поступающие на счета организаций средства за реализованные товары в первоочередном порядке направляются на уплату налогов и отчислений в государственный бюджет и государственные бюджетные и внебюджетные фонды. Выручка является источником уплаты налога на добавленную стоимость, акцизов, налога с продаж, а также различные сборы и отчисления. Здесь речь идет об отчислениях в республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки, отчислениях средств пользователями автомобильных дорог, целевых сборах в местные целевые бюджетные фонды стабилизации экономики производителей сельскохозяйственной продукции и продовольствия, жилищно-инвестиционные фонды и целевой сбор на финансирование расходов, связанных с содержанием и ремонтом жилищного фонда.

Существует и другой вариант налогообложения выручки. Согласно подп. 2.2 п. 2 Декрета Президента от 19.04.2002 г. № 11 «Об отмене индивидуальных льгот по налогам, сборам и таможенным платежам и о совершенствовании государственной поддержки юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» (с изменениями и дополнениями) в отдельном порядке налогоплательщикам индивидуально в порядке, определенном Президентом, может быть оказана государственная поддержка в виде нормативного распределения прибыли.

Порядок установления нормативного распределения выручки определен Положением, утвержденным Указом от 24.09.2002 г. № 493. В соответствии с данным Положением нормативное распределение выручки представляет собой установление на очередной финансовый год нормативов (в процентах), согласно которым определенная сумма средств, поступающих на текущие счета плательщиков направляется па внесение платежей в бюджет, государственные внебюджетные фонды и на иные платежи.

По нашему мнению, в Республике Беларусь существует высокий налоговый пресс на доходы от торговой деятельности субъектов предпринимательской деятельности. Это обусловлено тем, «что налоговая система страны начала работать в условиях экономического кризиса, свертывания производства в крупных организациях, которые традиционно обеспечивали основные объемы поступлений средств в бюджет. При таких обстоятельствах налоговая система была сориентирована прежде всего па необходимость формирования бюджета, обеспечивающего финансирование всех государственных расходов» [5]. Специалисты Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь считают, что отчисления в целевые бюджетные фонды оказывают наиболее существенное и неоправданное давление на цены, вымывают оборотные средства торговых организаций. Более того, даже с учетом снижения ставок по этим платежам их совокупный размер составляет 4,15% выручки от реализации всех производимых в республике товаров (работ, услуг), тогда как в мировой практике использование таких налогов с оборота допускается только по отдельным видам товаров с предельно допустимым уровнем ставок не более 1–2% [6]. Поэтому, считаем целесообразным, изучить зарубежную практику налогообложения выручки, выявить ее достоинства и попытаться перенести их в нашу экономику.

Вторая часть выручки направляется на покрытие затрат, связанных с приобретением товаров.

Третья часть выручки торговой организации — валовые доходы. Валовые доходы представляют собой сумму реализованных за определенный период времени торговых надбавок и скидок и предназначен для покрытия затрат, связанных с выполнением розничной торговой организацией своих функций по доведению товаров до конечных потребителей, то есть расходы на реализацию, и образование прибыли. Одной из главных проблем деятельности розничных торговых организаций по продаже продовольственных товаров является низкий уровень доходности и рентабельности этих предприятий. Это связано с тем, что размер торговой надбавки строго регламентирован. Установленные уровни предельных торговых надбавок по многим товарным группам не обеспечивают даже покрытия затрат на их реализацию. В то же время полностью отказываться от государственного регулирования цен невозможно. Государственное регулирование ценообразования имеет место и в развитых зарубежных странах. Полный отказ от воздействия на процесс ценообразования лишает общество возможности регулировать уровень цен, а население социальной защиты. Предлагаем постепенно отказаться от затратного метода ценообразования и прийти к рыночному механизму формирования цен, при котором цены не устанавливаются, а формируются под воздействием спроса и предложения.

Обобщение информации о полученных доходах от реализации товаров, продукции, работ, услуг и их распределении к Республике Беларусь осуществляется с использованием счета 90 «Реализация». В Российской Федерации для отражения указанных операций используется счет 90 «Продажи».

Методика отражения распределения выручки на счетах бухгалтерского учета в нашей стране и Российской Федерации представлена в таблице 1.

Согласно исследованию российских экономистов Маренкова Н.Л. и Веселовой Т.Н., учет выручки и ее распределения в Российской Федерации организован в соответствии с МСФО 18 «Выручка» [7, с. 60–61]. Исходя из данных таблицы 1 в Республике Беларусь методика отражения на счетах бухгалтерского учета направлений распределения и использования доходов от реализации товаров, продукции, работ, услуг организована по тем же принципам, как и в Российской Федерации. Исходя из всего вышесказанного в целом методику учета рассматриваемого процесса в Республике Беларусь можно признать приемлемой, обоснованной и соответствующей МСФО.

Отсутствие системного подхода к текущему анализу распределения доходов вызывает необходимость разработать методику анализа распределения и использования выручки. Нами представлена авторская методика экспресс-анализа распределения доходов от реализации товаров, работ, услуг торговой организации, основанная на использовании коэффициентных методов финансового анализа. Данные, необходимые для проведения анализа, представлены в таблице 2.

Для выявления факторов на изменение рентабельности продаж проведем углубленный анализ. Составим детерминированную модель зависимости рентабельности продаж от факторов, воздействующих на ее изменение:

$$P_{пп} = \frac{\Pi_p}{B_{\text{без нал}}} = \frac{\Pi_p}{c/c + B_{\text{без нал}} - H} = \frac{\Pi_p}{c/c} + \frac{\Pi_p}{ВД} - \frac{\Pi_p}{H}, \text{ или } f = x + y - z, \quad (1)$$

где $P_{пп}$ — рентабельность продаж, рассчитанная по прибыли от реализации товаров, продукции, работ, услуг;

Таблица 1

**Корреспонденция счетов бухгалтерского учета распределения выручки
в Республике Беларусь и Российской Федерации**

Республика Беларусь				Российская Федерация			
Д ^т 90 «Реализация»		К ^т		Д ^т 90 «Продажи»		К ^т	
41/2 «Товары в розничной торговле»	субсчет 1	субсчет 2	субсчет 1 Поступление выручки от реализации → 50 «Касса» 51 «Расчетный счет»	41/2 «Товары в розничной торговле»	субсчет 1	субсчет 2	субсчет 1 Поступление выручки от реализации → 50 «Касса» 51 «Расчетный счет»
	субсчет 2				субсчет 2		
	← Списание продажной стоимости реализованных товаров				← Списание продажной стоимости реализованных товаров		
	42/1 «Торговая наценка»				42 «Торговая наценка»		
68/2 «Налоги, уплачиваемые из выручки»	субсчет 3	субсчет 3		68 «Расчеты по налогам и сборам»	субсчет 3	субсчет 3	
	← Начислен налог на добавленную стоимость				← Начислен налог на добавленную стоимость		
68/2 «Налоги, уплачиваемые из выручки»	субсчет 4	субсчет 4		68 «Расчеты по налогам и сборам»	субсчет 4	субсчет 4	
	← Начислены акцизы				← Начислены акцизы		
99 «Прибыли и убытки»	субсчет 9	субсчет 9		99 «Прибыли и убытки»	субсчет 9	субсчет 9	
	← Отражение прибыли от реализации				← Отражение прибыли от реализации		
			→ 99 «Прибыли и убытки»				→ 99 «Прибыли и убытки»
			Отражение убытка от реализации				Отражение убытка от реализации

ПР — прибыль от реализации товаров, продукции, работ, услуг;

Вбез нал — выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг за минусом налогов, включаемых в выручку;

с/с — себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг;

ВД — валовые доходы;

Н — налоги, включаемые в выручку от реализации товаров, продукции, работ, услуг;

Таблица 2

Динамика показателей распределения и использования доходов от реализации товаров, продукции, работ, услуг по ОЛО «Эверест» за 2005–2006 г., тыс. руб.

Показатели	2006 год	2005 год	Отклонение	Темп роста, %
1. Выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг	12523	10219	12304	122,5
2. Налоги, включаемые в выручку от реализации товаров, продукции, работ, услуг	1633	1318	+315	123,9
3. Себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг	9213	7583	+ 1648	121,7
4. Валовые доходы	1677	1318	359	127,2
5. Прибыль от реализации	413	256	+ 157	161,3
6. Рентабельность продаж, %	3,8	2,9	+0,9	131,0
7. Прибыль от реализации товаров, продукции, работ, услуг к валовым доходам, %	24,63	19,42	5,20	126,8
8. Прибыль от реализации товаров, продукции, работ, услуг к себестоимости реализованных товаров, продукции, работ, услуг, %	4,18	3,38	1,11	183,3
9. Прибыль от реализации товаров, продукции, работ, услуг к налогам включаемых в выручку от реализации товаров, продукции, работ, услуг, %	25,29	19,42	5,87	130,4

f — рентабельность продаж, рассчитанная по прибыли от реализации товаров, продукции, работ, услуг;

x — прибыль от реализации товаров, продукции, работ, услуг к себестоимости реализованных товаров, продукции, работ, услуг;

y — прибыль от реализации товаров, продукции, работ, услуг к валовым доходам;

z — прибыль от реализации товаров, продукции, работ, услуг к налогам включаемых в выручку от реализации товаров, продукции, работ, услуг.

Зависимость рентабельности продаж от этих факторов выражается аддитивной моделью. Используя способ пропорционального деления, рассчитаем влияние факторов следующим образом:

$$\Delta f(x) = \frac{\Delta f}{\Delta x + \Delta y - \Delta z} \Delta x; \quad (2)$$

$$\Delta f(y) = \frac{\Delta f}{\Delta x + \Delta y - \Delta z} \Delta y; \quad (3)$$

$$\Delta f(z) = \frac{\Delta f}{\Delta x + \Delta y - \Delta z} (-\Delta z); \quad (4)$$

$$\Delta f = \Delta f(x) + \Delta f(y) + \Delta f(z); \quad (5)$$

Используя данные таблицы 2, рассчитаем влияние факторов (x,y,z) на изменение рентабельности продаж (+0,92%):

$$\Delta f(x) = \frac{0,92}{1,11 + 5,20 - 5,87} 1,11 = + 2,32\%;$$

$$\Delta f(y) = \frac{0,92}{1,11 + 5,20 - 5,87} 5,20 = + 10,87\%;$$

$$\Delta f(z) = \frac{0,92}{1,11 + 5,20 - 5,87} (-5,78) = -12,27\%;$$

$$\Delta f = 2,32 + 10,87 - 12,27 = 0,92\%;$$

Расчеты показывают, что рентабельность продаж ОАО «Эверест» увеличилась на 0,92% , равным образом за счет увеличения валовых доходов и себестоимости. Факторный анализ позволяет изыскивать реальные пути роста рентабельности продаж, в частности за счет снижения налоговой нагрузки на выручку путем разработки эффективной налоговой политики. Снижение налоговой нагрузки на выручку на 1% позволит повысить рентабельность продаж на 2,09% (12,27/5,87).

Заключение

Проведенное исследование методик учета и анализа распределения и использования доходов торговых организаций позволит повысить качество экономического анализа и учетно-контрольной работы, определить приоритетные направления развития организации, с целью принятия обоснованных тактических и стратегических управленческих решений.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Инструкция по заполнению и предоставлению форм бухгалтерской отчетности, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 7.03.2007 № 41// НЭГ.— 13 апреля 2007.— № 28.— С. 13–34.
2. Финансы предприятий: учебное пособие/ Н.Е. Заяц и др.; под общ. ред. Н.Е. Заяц, Т.И. Василевской.— Мн.: Выш. шк., 2005.— 528 с.
3. Геворкян Е.А. Бухгалтерский учет товарных операций в торговле: Учебное пособие.— М: ИКЦ «Маркетинг», Ростов н/Д.: Феникс, 2003.— 224 с.
4. Финансы предприятий: Учебник/ Л.Г. Колпина, Т.П. Кондратьева, А.А. Лапко; Под ред. Л.Г. Колпиной.— Мн.: Выш. шк., 2003.— 336 с.
5. Киреева Е.Ф. Налоговая система Республики Беларусь на современном этапе // Директор.— 2005.— № 3.— С. 24–25.
6. Кравченко Л.И. Анализ хозяйственной деятельности в торговле: Учебник/ Л.И. Кравченко.— 8-е изд., испр. и доп.— М.: Новое знание, 2005.— 512 с.
7. Маренков Н.Л., Веселова Т.П. Международные стандарты бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита в российских фирмах: Учебное пособие. Изд. 5-е.— М.: Едиториал УРСС, 2004.— 200 с.
8. Нечитайло А.И. Учет финансовых результатов и распределение прибыли.— СПб.: Питер, 2005.— 336 с.
9. Финансовые результаты: бухгалтерский и налоговый учет: Учебн. пособие.— М.: Финансы и статистика, 1006.— 320 с.

ПРИМЕНЕНИЕ МЕТОДА ЭКВИВАЛЕНТНЫХ ЕДИНИЦ ДЛЯ ОЦЕНКИ ЗАТРАТ В НЕЗАВЕРШЕННОМ ПРОИЗВОДСТВЕ В ОРГАНИЗАЦИЯХ ШВЕЙНОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ

М.В. Линник, БГЭУ

Важным этапом в системе учета производственных затрат является их распределение между остатками незавершенного производства (НЗП) и готовой продукцией. Особую роль в этом процессе, на наш взгляд, играют производственные косвенные затраты, которые могут включаться в себестоимость незавершенного производства или полностью относиться на себестоимость готовой продукции. Таким образом, становится актуальным вопрос, стоит ли в стоимость незавершенного производства включать косвенные затраты, увеличивая тем самым трудоемкость учетного процесса.

Необходимо отметить, что точность оценки незавершенного производства увеличивается по мере расширения перечня включаемых в эту оценку затрат. Оценка незавершенного производства по стоимости сырья и материалов является наименьшей по значению и влечет за собой максимальное увеличение себестоимости готовой продукции (в нее включаются практически все производственные затраты, кроме стоимости материалов, израсходованных на производство незаконченной обработкой продукции). Оценка по прямым статьям затратам точнее, а себестоимость готовой продукции меньше, чем в случае оценки по стоимости материалов. Самой достоверной является оценка по фактической производственной себестоимости [1].

В настоящее время выбор методики оценки незавершенного производства, которая находит отражение в учетной политике организации, во многом определяется отраслевой принадлежностью этой организации, а также стремлением предельно снизить трудоемкость учетного процесса. Например, в учетной практике организаций швейной промышленности Республики Беларусь в качестве метода оценки незавершенного производства часто применяется метод оценки по стоимости используемых в производстве материалов, так как он является наименее трудоемким. Использование этого метода в условиях толлинговых операций приводит к тому, что затраты на производство не прошедших всех стадий обработки по технологическому процессу изделий из давальческого сырья полностью попадают в себестоимость готовой продукции, то есть происходит ее необоснованное завышение.

Методика оценки незавершенного производства «по стоимости материалов плюс заработная плата подготовительного и раскройного цеха» не учитывает степень готовности изделий, находящихся в швейном цехе.

Основным недостатком при использовании метода оценки НЗП по нормативной себестоимости является искажение себестоимости готовой продукции отчетного периода в том случае, если фактическая стоимость незавершенного производства имеет существенные отклонения от его нормативной себестоимости [2].