

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НОМЕНКЛАТУРЫ СТАТЕЙ ИЗДЕРЖЕК ОБРАЩЕНИЯ

Большинство проблем, связанных с определением состава затрат организации, в том числе издержек обращения, обусловлено различием целей бухгалтерского (финансового) и налогового учета. Основной задачей бухгалтерского учета является формирование полной и достоверной информации о деятельности организации, ее имущественном положении, полученных доходах и понесенных расходах. Для целей налогообложения учетная информация о затратах корректируется исходя из принципов и правил, сложившихся в налоговом законодательстве.

В связи с большой трудоемкостью корректировок данных для целей налогообложения, а также отсутствием четких указаний по ведению бухгалтерского учета издержек и затрат, бухгалтеры зачастую предпочитают вести учет этих объектов только для целей налогообложения. Подобная учетная практика ведет к искажению реального финансового результата деятельности организации в связи с отрывом производственных затрат от платежей. Очевидно, что экономическая сущность категории “издержки обращения” принижается, так как приоритет отдается интересам фискальных органов, а не собственников организации.

До 1 января 2004 года бухгалтерский учет издержек обращения в торговле регламентировался Методическими указаниями по составу и учету издержек обращения (производства), финансовых результатов деятельности организаций торговли и общественного питания. Он был максимально приближен к требованиям налогового законодательства.

В настоящее время правила организации и ведения бухгалтерского учета расходов определяются, вступившей в действие с 1 января 2004 года Инструкцией по бухгалтерскому учету “Расходы организации”, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26 декабря 2003 года, № 182. Типовая номенклатура статей издержек обращения для организаций, осуществляющих снабженческо-сбытовую, торговую деятельность, а также деятельность в сфере общественного питания приведена в Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 мая 2003 года, № 89. Она отличается от номенклатуры, применявшейся ранее, что обусловлено, прежде всего, теми изменениями, которые произошли в организации бухгалтерского учета затрат в связи с вступлением в силу Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь.

Анализ номенклатуры статей издержек обращения, предложенной в Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета, свидетельствует о необходимости ее уточнения исходя из сформированных подходов к учету расходов и возможности конвертации данных бухгалтерского учета для целей налогообложения организаций торговли и общественного питания:

1) В номенклатуре статей издержек обращения, предложенной в Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета, отсутствует статья “Проценты за пользование кредитами и займами”, так как эти расходы отнесены к операционным. Внесенные Министерством экономики, финансов, статистики и анализа, труда и социальной защиты дополнения в Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) от 6 мая 2004 года № 122/79/48/51, позволили организациям проценты по ссудам, кредитам и займам (за исключением процентов по просроченным ссудам, кредитам и займам, а также займам, полученным на приобретение внеоборотных активов) включать в себестоимость продукции (работ, услуг) для целей ценообразования и налогообложения. В составе издержек обращения снова появилась статья “Проценты за пользование кредитами и займами”, существовавшая до перехода на Типовой план счетов бухгалтерского учета 2004 года. По нашему мнению, в сфере торговли логичным будет включение в состав издержек обращения процентов по кредитам и займам, полученным на приобретение товарно-материальных ценностей, а также процентов по предоставленным организации отсрочкам платежа, так как они непосредственно связаны с процессом закупки товаров. Затраты на оплату процентов по кредитам, полученным на иные цели (пополнение собственных оборотных средств, уплату налогов, погашение векселей, выплату заработной платы и прочее) следует учитывать как операционные расходы, не связанные с торговым процессом и возникшие в силу осуществления финансового обслуживания организации.

2) Не урегулирован вопрос об учете потерь товаров при транспортировке, хранении и реализации. В типовой номенклатуре статей затрат не указано, следует ли их относить на издержки обращения в полном объеме или в пределах установленных норм. Если следовать логике Основных положений по составу затрат включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), то на издержки обращения необходимо списывать потери товаров в пределах установленных норм естественной убыли. Потери товаров сверх установленных норм естественной убыли должны возмещаться виновными лицами, а при их отсутствии списываться на убытки организации, так как они не могут учитываться в составе активов в ожидании будущих экономических выгод. В отличие от потерь товаров и иных материальных затрат, другие виды расходов, нормируемые для целей налогообложения, в бухгалтерском учете отражаются как объекты издержек обращения в фактических суммах произведенных затрат. Для упрощения процедуры корректировки затрат для целей налогового учета целесообразно учитывать такие расходы на отдельных статьях или субстатьях издержек обращения с выделением в учете расходов в пределах и сверх установленных норм.

3) Положением о порядке формирования и применения цен и тарифов, утвержденным Постановлением Министерства экономики Республики Беларусь от 22 апреля 1999 года, № 43, установлено, что субъекты хозяйствования, осуществляющие торговую деятельность, имеют право увеличить отпускные цены предприятия-изготовителя на сумму фактических транспортных расходов по доставке товаров до пункта, обусловленного договором (если не установлен

иной порядок). При этом в п. 2.2 Положения сказано, что транспортные расходы по перееотправке товаров торговыми организациями, должны включаться в затраты торговой организации (издержки обращения) и относиться к расходам отчетного периода. Из Положения следует, что затраты на транспортировку товаров от оптовых баз и их доставку потребителям не подлежат распределению и включению в отпускные цены.

Однако сумма фактических транспортных расходов по доставке товаров от организаций-производителей не всегда может быть определена до момента оприходования товаров и формирования на них учетной цены. Поэтому такие расходы целесообразно учитывать на счете 44 "Расходы на реализацию" отдельной статьей как дополнительные издержки обращения, связанные с продолжением функций производства в сфере обращения. На наш взгляд, в составе издержек обращения следует выделить отдельные статьи для учета транспортных расходов по доставке товаров от предприятий-изготовителей, принимаемых к учету после их оприходования и формирования цены на них, и прочих транспортных расходов (по перееотправке и отгрузке товаров).

4) Для формирования достоверного финансового результата в учете следует разграничивать затраты по фасовке, входящей в обязанности предприятия-изготовителя и в обязанности торговой организации. Положением о порядке формирования и применения цен и тарифов определено, что организации торговли, осуществляющие фасовку товаров в одноразовые упаковочные материалы, предусмотренные в нормативно-технической документации, затраты по фасовке (в том числе стоимость упаковочных материалов по цене приобретения) добавляют к отпускным ценам предприятий-изготовителей с взиманием торговой надбавки. Несмотря на то, что эти затраты несут организации торговли, они по мере возникновения относятся в дебет счета 41 "Товары", поскольку функция упаковки продукции входит в обязанности предприятия-изготовителя. Все остальные затраты на упаковку товаров включаются в издержки обращения организации и относятся к отчетному периоду.

Все вышеназванные уточнения номенклатуры статей издержек обращения сформированы исходя из целей бухгалтерского учета расходов и возможности их корректировки для налогообложения.

*Проволович А.А.
Филиал УО «БГЭУ» (Бобруйск)*

НЕКОТОРЫЕ АСПЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА ЗАТРАТ И ПРИБЫЛИ

С 1 января 2004 г. вступили в силу новый Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденные Постановлением Министерства финансов РБ от 30.05. 2003 г. № 89 (в редакции от 13.11. 2003 г. № 163), Общая часть Налого-