

Т.Г. Ускевич

кандидат экономических наук, доцент

БГЭУ (Минск)

СОВРЕМЕННОЕ ОПРЕДЕЛЕНИЕ ИЗДЕРЖЕК ОБРАЩЕНИЯ КАК ОБЪЕКТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

В статье поднята проблема о необходимости разграничения таких понятий, как «расходы на реализацию» и «издержки обращения», определены общие черты и различия между исследуемыми понятиями. Состав издержек обращения и организация их аналитического учета представлены с учетом изменений в белорусском законодательстве, которые направлены на сближение с МСФО.

The article focuses on the problem of necessity of differentiation between the concepts of «distribution costs» and «trading costs». Common marks and differences between analyzed concepts were determined in this article. The trading cost's components and their analytic accounting take into account changes in normative documents focused on approximation with IFRS.

В 2012 г. из бухгалтерской общенормативной терминологии окончательно исключено понятие «издержки обращения». Главная причина заключается в принятии одного из основных методологических нормативных документов — Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции о порядке применения Типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденных постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 г. № 50 (далее — Инструкция № 50). В связи с этим возникает вопрос о правомерности использования понятия «издержки обращения» в отношении отраслевых расходов торговых организаций и выделения их в качестве объекта бухгалтерского учета.

В экономической литературе такие слова, как «издержки» (cost), «расходы» (expense) и «затраты» (expenditure) часто используются как синонимы, но бухгалтерское значение этих категорий, безусловно, разное. Различия в содержании обусловлены целями их использования в учете, анализе и управлении [1].

С точки зрения бухгалтерского учета рассматриваемые термины определены законодательством Республики Беларусь. В Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 г. № 102 (далее — Инструкция № 102), даны следующие определения.

Затраты — стоимость ресурсов, приобретенных и (или) потребленных организацией в процессе осуществления различных видов деятельности. Указанные ресурсы признаются активами, если от них организация предполагает получение в будущих периодах экономических выгод. Затраты, не приводящие к получению в будущем экономических выгод, признаются расходами отчетного периода.

Расходы — уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода путем уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала организации, не связанному с его передачей собственнику имущества, распределением между учредителями (участниками) [5]. Расходы могут быть признаны только в сопоставлении с суммой полученных в соответствующем отчетном периоде доходов.

Издержки представляют собой выраженные в денежной форме затраты, обусловленные расходом разных видов экономических ресурсов (сырья, материалов, труда, основных средств, услуг, финансовых ресурсов) в процессе производства и обращения продукции (товаров, работ, услуг).

Из этих определений можно сделать вывод, что расходы — это более широкое понятие, чем затраты и издержки, которые в свою очередь являются частью расходов отчетного периода. Мы поддерживаем уточняющее утверждение, что разграничение терминов «расходы» и «затраты» базируется на том, что осуществление затрат не уменьшает собственный капитал организации и произведенные затраты не уменьшают ее финансовый результат за отчетный период [2, с. 479].

Расходы, как и доходы, в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации разделяют:

- на расходы по текущей деятельности;
- расходы по инвестиционной деятельности;
- расходы по финансовой деятельности;
- иные расходы [5].

В соответствии с п. 7, 8 Инструкции № 102 расходы по текущей деятельности представляют собой часть затрат организации, относящуюся к полученным в отчетном периоде доходам по текущей деятельности, и включают:

- себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг);
- управленческие расходы;
- расходы на реализацию;
- прочие расходы по текущей деятельности.

Таким образом, в расходах по текущей деятельности аккумулированы четыре группы неоднородных по составу затрат, которые определяются прежде всего видом деятельности, осуществляемой организацией:

- профессиональный участник рынка ценных бумаг;
- промышленная и иная производственная деятельность;
- торговая и торгово-производственная деятельность (далее — торговая деятельность).

Обособленное рассмотрение затрат по видам деятельности поддерживают ученые-экономисты Ч.Т. Хорнгрен и Дж. Фостер, которые считают, что для целей управления нужна информация о затратах на что-либо. По их мнению, «объектом учета затрат в этом случае выступает деятельность, для которой производится сбор и измерение данных об издержках» [1].

В течение отчетного периода организация, осуществляющая торговую деятельность, для обеспечения нормального функционирования осуществляет потребление материальных, финансовых, трудовых и иных ресурсов. Их стоимость в зависимости от возможности получения в будущем экономической выгоды может быть отнесена на себестоимость долгосрочных или краткосрочных активов организации или включена в расходы отчетного периода — издержки обращения.

Издержки обращения традиционно являлись одним из основных финансово-экономических показателей торговых организаций и рассматривались в качестве затрат по обслуживанию процесса обращения товаров, начиная с их приобретения, хранения и до реализации покупателям с учетом расходов по обслуживанию и организации деятельности хозяйствующего субъекта [2, с. 479]. В соответствии с п. 3.7.25. СТБ 1393–2003 «Торговля. Термины и определения» издержки обращения представляют собой «денежную оценку затрат, произведенных продавцом в процессе продвижения товаров к покупателю за определенный период времени».

Развернутое определение издержек обращения содержится в Методических указаниях по составу и учету издержек обращения (производства), финансовых результатов деятельности организаций торговли и общественного питания, утвержденных приказом Министерства торговли Республики Беларусь от 20 сентября 2002 № 86 (далее — Методические указания № 86). Согласно указанному отраслевому документу, издержки

обращения — это «выраженные в денежной форме затраты общественного труда на транспортировку товаров, оплату труда, содержание зданий, помещений, инвентаря, амортизацию основных средств и МБП, нематериальных активов, хранение товаров, пользование кредитом, имущественное страхование, на учет движения товаров и другие расходы, возникающие в сфере обращения» [9].

В качестве объекта бухгалтерского учета издержки обращения выделялись не только в специальной литературе, но и в нормативных документах, регламентирующих ведение бухгалтерского учета. Подтверждением является использование (до 2004 г.) для обобщения информации о расходах, связанных с отгрузкой и реализацией продукции (товаров, работ, услуг) следующих собирательно-распределительных счетов бухгалтерского учета:

счет 43 «Коммерческие расходы» — на производственных предприятиях;

счет 44 «Издержки обращения» — торговыми и снабженческо-сбытовыми организациями.

В условиях совершенствования белорусского законодательства в направлении сближения с Международными стандартами финансовой отчетности характерный для торговли термин «издержки обращения» стали заменять общеметодологическим понятием — «расходы на реализацию». С 2004 г. информация о расходах, связанных с реализацией продукции (товаров, работ и услуг) вне зависимости от вида деятельности организации обобщалась на одном синтетическом счете 44 «Расходы на реализацию», к которому были предусмотрены субсчета:

44.1 «Коммерческие расходы»;

44.2 «Издержки обращения» [8].

С 2012 г. в соответствии с п. 35 Инструкции № 50 для отражения любой коммерческой организацией расходов, связанных с реализацией продукции (товаров, работ, услуг), предусмотрен счет 44 «Расходы на реализацию» [6]. В организациях, осуществляющих торговую деятельность, на счете 44 «Расходы на реализацию» отражаются расходы, связанные с реализацией товаров, на транспортировку товаров, оплату труда, содержание зданий, сооружений, инвентаря, хранение, подработку и упаковку товаров, рекламу, другие аналогичные по назначению расходы.

Издержки обращения неоднородны по своему составу и в зависимости от выбранных признаков они могут быть различным образом классифицированы. По выполняемым функциям издержки обращения можно разделить:

- на затраты, связанные с приобретением товаров (расходы по транспортировке, страховке и другие расходы, связанные с доставкой), которые принято считать дополнительными издержками обращения;

- затраты на хранение и реализацию товаров (расходы по подготовке товаров к реализации, рекламе, содержанию материально-технической базы торговли, оплата труда торгово-оперативных работников, иные расходы общехозяйственного назначения), которые составляют чистые издержки обращения;

- затраты по управлению и функционированию торговой организации (затраты по ведению бухгалтерского учета, аренде административных зданий, содержанию управленческого персонала и т.п.), т.е. административные расходы.

Торговые организации фактические затраты, непосредственно связанные с приобретением товаров (на транспортировку, страхование, погрузку-разгрузку, таможенные пошлины и др.), могут признавать в стоимости этих товаров. Тогда в бухгалтерском учете затраты по приобретению товаров (в том числе транспортные расходы) отражаются по дебету счета 41 «Товары» и в дальнейшем не подлежат распределению между реализованными и нереализованными товарами. Данный подход не противоречит действующему законодательству [3, 7] и соответствует положениям Международных стандартов фи-

нансовой отчетности (IAS 2 «Запасы») по формированию фактической себестоимости запасов, к которым относятся и приобретаемые для последующей реализации товары. Применяемый порядок бухгалтерского учета затрат, связанных с приобретением товаров, закрепляется в учетной политике организации.

Затраты по хранению и реализации товаров в совокупности составляют современное содержание «расходов на реализацию», определенное Инструкцией № 102. Они представляют собой условно-переменные расходы и подлежат списанию в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» по окончании отчетного периода.

Расходы, связанные с управлением торговой организацией, не включаются в состав расходов, непосредственно связанных с реализацией товаров, хотя и учитываются на одноименном счете 44 «Расходы на реализацию». Они являются условно-постоянными и не распределяются, т.е. являются прямыми. Использование счета 26 «Общехозяйственные расходы» для отражения управленческих расходов организациями, осуществляющими торговую деятельность, не допускается [6].

В состав издержек обращения не включаются расходы и потери, не связанные с реализацией товаров и вызванные перераспределением средств между субъектами хозяйствования. Для отражения в бухгалтерском учете таких расходов предусмотрен субсчет 90-8 «Прочие расходы по текущей деятельности» [1, 6].

Таким образом, издержки обращения в современном понимании включают два основных элемента: расходы на реализацию и управленческие расходы, для учета каждого из которых к счету 44 «Расходы на реализацию» можно предусмотреть отдельные субсчета первого или второго порядка (если в качестве субсчета первого порядка выделить «Издержки обращения»). Типовым планом счетов бухгалтерского учета субсчета к счету 44 «Расходы на реализацию» не предусмотрены.

Организация бухгалтерского учета в разрезе этих субсчетов позволит без дополнительной выборки сформировать необходимую информацию об издержках обращения, подлежащую последующему списанию, в следующем порядке:

- по расходам на реализацию, относящимся к реализованным товарам, в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности, субсчет 90-6 «Расходы на реализацию»;
- управленческим расходам в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности, субсчет 90-5 «Управленческие расходы».

Списанные издержки обращения отчетного периода подлежат отражению в Отчете о прибылях и убытках: суммы управленческих расходов на содержание организации, осуществляющей торговую деятельность, по строке 040 «Управленческие расходы», а относящиеся к реализованным товарам расходы на реализации — по строке 050 «Расходы на реализацию» [4].

Аналитический учет издержек обращения может быть организован по экономическим элементам и (или) по статьям затрат. Ведение аналитического учета расходов в торговой организации должно обеспечить получение данных об их наличии и движении, необходимых для управления ими и составления бухгалтерской и статистической отчетности.

Под экономическим элементом затрат понимается экономически однородный вид ресурсов, используемых для производства и реализации товаров (продукции, работ, услуг). Принято выделять следующие экономические элементы:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация долгосрочных активов;
- прочие затраты.

Например, применительно к торговым организациям такой элемент издержек обращения, как «Затраты на оплату труда», включает затраты независимо от функций по управлению или реализации товаров. Поэтому элементы затрат в качестве аналитических объектов должны быть предусмотрены и к субсчету «Расходы на реализацию» и к субсчету «Управленческие расходы».

Группировка издержек обращения по элементам затрат позволяет определять и анализировать структуру затрат предприятия. В зависимости от удельного веса определенного элемента затрат в общей их сумме можно сделать вывод о материалоемкости, трудоемкости и фондоемкости деятельности организации. Как правило, торговые организации являются трудоемкими по преобладанию затрат на оплату труда.

Для целей управления, принятия оперативных решений и проведения детального анализа издержек обращения необходимо располагать учетной информацией в разрезе статей затрат. Под статьей затрат понимается их совокупность, сгруппированная по однородности целевого направления. Классификация издержек обращения по элементам затрат положена в основу организации их аналитического учета [6].

Следует отметить, что в настоящее время нет утвержденной на законодательном уровне типовой номенклатуры издержек обращения торговой организации. До 2012 г. в комментарии к счету 44 «Расходы на реализацию», Инструкции № 89 для организаций, осуществляющих снабженческо-сбытовую, торговую деятельность, услуги по общественному питанию, предлагалась группировка затрат на торговую деятельность по статьям типовой номенклатуры [8]. Номенклатура и подробное содержание статей издержек обращения приведены в Методических рекомендациях № 86, которые являются действующим, но не нормативным документом. Данная номенклатура издержек обращения не претерпевала никаких изменений с момента утверждения (2002 г.) и требует обязательного пересмотра. Например, проценты по кредитам и займам, полученным на приобретение товаров, с 2012 г. не относятся к затратам по текущей деятельности и отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Методические рекомендации № 86 можно применять для разработки и закрепления порядка бухгалтерского учета издержек обращения торговых организаций, но лишь с поправкой на действующее законодательство.

Аналитический учет издержек обращения с детализацией по всем рассмотренным элементам может быть организован следующим образом (см. таблицу).

Организация аналитического учета издержек обращения

Субсчет первого порядка	Субсчет второго порядка	Аналитический счет первого порядка	Аналитический счет второго порядка
Издержки обращения	Расходы на реализацию товаров	Элементы затрат	Статьи затрат
	Управленческие расходы	Элементы затрат	Статьи затрат

Таким образом, издержки обращения представляют собой совокупность затрат торговых организаций, непосредственно связанных с осуществлением процесса реализации товаров и выполнением функций управления. Издержки обращения могут быть выделены в самостоятельный объект бухгалтерского учета, включающий расходы на реализацию (условно-переменный элемент) и управленческие расходы (условно-постоянный элемент). При определении состава издержек обращения и организации их синтетического и аналитического учета следует учитывать требования современного законодательства в области ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности.

Л и т е р а т у р а

1. Бухгалтерский учет, анализ и аудит: учеб. пособие / П.Г. Пономаренко [и др.]; под общ. ред. П.Г. Пономаренко. — 2-е изд., испр. — Минск: Выш. шк, 2007. — 527 с.
2. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании: практ. пособие / Л.И. Кравченко [и др.]; под ред. Л.И. Кравченко. — 5-е изд., перераб. и доп. — Минск: ФУАинформ, 2010. — 728 с.
3. О порядке бухгалтерского учета затрат, связанных с приобретением товаров: письмо М-ва финансов Респ. Беларусь, 6 янв. 2012 г., № 15-1-18/15-1 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2012.
4. Об установлении форм бухгалтерской отчетности, утверждении инструкции о порядке составления бухгалтерской отчетности и признании утратившими силу постановлений Министерства финансов Республики Беларусь от 14 февраля 2008 г. № 19 и отдельного структурного элемента постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 11 декабря 2008 г. № 187: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 31 окт. 2011 г., № 111 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2008.
5. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 сент. 2011 г., № 102 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2011.
6. Об установлении Типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения Типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 29 июля 2011 г., № 50 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2011.
7. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету запасов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов»: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 12 нояб. 2010 г., № 133; в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь, 27.04.2011 г., № 25 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2010.
8. Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета» (с изм. и доп.): постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 мая 2003 г., № 89 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2008.
9. Об утверждении Методических указаний по составу и учету издержек обращения (производства), финансовых результатов деятельности организаций торговли и общественного питания: приказ М-ва торговли Респ. Беларусь, 20 сент. 2002 г., № 86 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2004.

Статья поступила в редакцию 20.12.2012 г.