

УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ  
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

УДК 657.421+657.6

ПАПКОВСКАЯ  
ДИАНА ВЛАДИМИРОВНА

**УЧЕТ И КОНТРОЛЬ РАСХОДОВ НА РЕАЛИЗАЦИЮ  
В ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ: СОСТОЯНИЕ  
И НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ В СООТВЕТСТВИИ  
С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ**

Автореферат диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук  
по специальности 08.00.12 — бухгалтерский учет, статистика

Минск, 2008

Работа выполнена в УО «Белорусский государственный экономический университет»

Научный руководитель                      Кравченко Леонид Иванович, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры, УО «Белорусский государственный экономический университет», кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита в торговле

Официальные оппоненты:                      Ермолович Лидия Лукинична, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры, УО «Белорусский государственный экономический университет», кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности

Вегера Светлана Григорьевна, кандидат экономических наук, доцент, заведующий кафедрой, УО «Полоцкий государственный университет», кафедра бухгалтерского учета и аудита

Оппонирующая организация                      УО «Могилевский государственный университет продовольствия»

Защита состоится 18 мая 2008 г. в 15.00 на заседании совета по защите диссертаций Д 02.07.01 при УО «Белорусский государственный экономический университет» по адресу: 220070, Минск, просп. Партизанский, 26, ауд. 407 (1-й учеб. корп.), тел. 209-79-56.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке УО «Белорусский государственный экономический университет».

Автореферат разослан 16 мая 2008 года.

Ученый секретарь  
совета по защите диссертаций

Киреева Е.Ф.

## ВВЕДЕНИЕ

Торговля как основной составляющий элемент экономических отношений во многом способствует решению главной задачи экономики страны — удовлетворению потребностей общества. В настоящее время число организаций розничной торговли всех форм собственности в республике составляет более 35 тысяч. В денежных расходах населения расходы на покупку товаров и оплату услуг составляют 81 %. Следовательно, реализуя произведенную потребительскую стоимость, торговля осуществляет связь между производством и потреблением, поддерживает баланс между спросом и предложением. Выполнение этой функции связано с наличием издержек обращения, которые призваны обеспечить нормальный процесс товарного обращения.

Многие вопросы бухгалтерского учета и экономического контроля затрат торговой организации требуют более глубокого исследования, в частности, разработка номенклатуры статей издержек обращения на основе постатейной и поэлементной детализации, методик синтетического и аналитического учета издержек, а также новых подходов к методике и организации их внутреннего контроля и аудита, что и предопределило выбор темы диссертации, цели, задачи и направления исследования.

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Связь работы с крупными научными программами (проектами) и темами.** Диссертационная работа выполнена в рамках научно-исследовательской работы кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в торговле УО «Белорусский государственный экономический университет» по темам, выполнявшимся в 2005—2007 гг.:

- «Разработка методики контроля финансово-хозяйственной деятельности организаций торговли и общественного питания»;
- «Развитие методологии и методик бухгалтерского учета, контроля и анализа услуг в условиях трансформации национальной экономики» (№ ГР 2006-504).

**Цель и задачи исследования.** Целью диссертационного исследования являются теоретическое обоснование и разработка методических рекомендаций по совершенствованию и развитию учета и контроля издержек обращения торговых организаций в соответствии с международными стандартами бухгалтерского учета и отчетности и системы экономического контроля.

Цель работы обусловила постановку и решение следующих задач:

- дать теоретическое обоснование сущности понятий «затраты», «издержки обращения», «расходы» и конкретизировать экономическое содержание издер-

жек обращения как учетно-экономической категории процесса товарного обращения, а также научно обосновать и систематизировать критерии признания расходов и издержек обращения в качестве методического обеспечения учетно-аналитической практики на основе изучения международного опыта и национальных особенностей системы бухгалтерского учета;

- модифицировать структурную взаимосвязь синтетического и аналитического учета издержек обращения с учетом специфики функционирования торговых организаций на основе разработки научно обоснованной номенклатуры их статей, структуризации балансового счета и преобразования информационного содержания учетных регистров, а также научно обосновать приоритетность системы бухгалтерского учета над налоговым в их взаимосвязи на основе исследования нормативно-правовой документации Республики Беларусь и передового зарубежного опыта;

- систематизировать методические подходы, обуславливающие организационную структуру, содержание сегментной отчетности в соответствии с международными стандартами для конкретизации сущности и назначения издержек, присущих технологическому процессу торговой организации, и разработать содержание и строение форм сегментной отчетности;

- теоретически обосновать понятие «система внутреннего контроля» и структурировать элементы внутреннего контроля издержек, направления его развития на основе группировки издержек по соответствующим признакам;

- разработать предложения по совершенствованию методики внутреннего аудита издержек обращения на основе ранжирования и структуризации контрольных процедур с учетом связи национальных аудиторских стандартов с международными стандартами аудита.

Высокая эффективность внедрения результатов исследования в учетную практику, положительный эффект от их реализации достигаются вариативностью предлагаемых решений на поставленные задачи.

В качестве объекта исследования выступают система бухгалтерского учета и отчетности и система экономического контроля Республики Беларусь. Предметом исследования являются теоретико-методические вопросы бухгалтерского учета издержек обращения торговых организаций, а также методики их внутреннего контроля и аудита. Выбор объекта и предмета исследования обусловлен недостаточностью научного обоснования и необходимостью дальнейшего развития теоретических и практических аспектов учета и контроля расходов на реализацию в организациях торговли в условиях постоянного развития отечественной экономики.

### **Положения, выносимые на защиту.**

1. Научно обоснованные определения понятий «затраты», «издержки обращения», «расходы на реализацию» и конкретизация их содержания с целью

четкой регламентации терминологии учета для повышения достоверности данных, формируемых в бухгалтерском учете и отчетности, на основе взаимосвязи издержек обращения с другими затратными категориями. Разработанная иерархическая структуризация данных категорий, в отличие от общепринятой, упорядочивает их в соответствии с классификационными признаками по их функциональной принадлежности к стадиям процесса товарного обращения, что позволяет получать необходимую достоверную информацию об объеме издержек в процессе реализации.

2. Усовершенствованные методики синтетического и аналитического учета издержек обращения, в основу которых положена разработка нового структурного содержания балансового счета с выделением соответствующих блоков формирования учетной информации на отдельных счетах второго порядка («Текущие издержки обращения», «Отложенные издержки обращения»). В отличие от действующей, данные методики позволяют обеспечить раздельное отражение затрат, обслуживающих процесс товародвижения, по их функциональной и временной принадлежности в соответствии с разработанной классификацией по признаку их прямого отнесения.

3. Научно обоснованная структуризация принципов, факторов и требований к формированию сегментной отчетности об издержках обращения как одному из способов агрегирования учетной информации для целей управления, обусловленному спецификой и особенностями деятельности организации и потребностями ее управленческой структуры, а также система разработанных и предложенных к внедрению в учетную практику форм представления информации о совокупности упорядоченных показателей, отражающих данные о составе, динамике и временном факторе затрат организации.

4. Определение содержания системы внутреннего контроля — функционально организованная совокупность контрольной среды (субъекты и объекты контроля), ее информационного обеспечения (бухгалтерский учет и внутренняя отчетность) и метода осуществления (приемы и способы контрольных процедур). Такой подход позволяет представить порядок осуществления внутреннего контроля в виде следующих этапов: определение организационной структуры предприятия; формирование совокупности контрольных процедур на каждом организационном уровне; группировка процедур, подлежащих проведению по направлениям контрольных действий; представление внутренней контрольной отчетности. Предложен авторский вариант форм внутренней контрольной отчетности.

5. Методика внутреннего аудита, базирующаяся на последовательном выполнении проверочных процедур от первичной документации к учетным записям в системе счетов бухгалтерского учета и отчетности (проверка первичных учетных документов, регистров аналитического и синтетического учета, форм

внутренней и бухгалтерской отчетности). Данная методика позволит последовательно выполнять контрольные процедуры внутреннего аудита на каждом уровне проверки на основе использования разработанных форм рабочей документации.

**Личный вклад соискателя.** Диссертация является самостоятельным научным исследованием в области учета и контроля издержек обращения торговых организаций. Положения, содержащиеся в диссертации и выносимые на защиту, имеют определенную научную новизну, практическую значимость и разработаны соискателем лично.

**Апробация результатов исследования.** Основные положения, выводы и предложения диссертации докладывались на научно-практической конференции «Проблемы социально-экономического, политического и правового развития общества в контексте общеевропейских и мировых интеграционных процессов» (Минск, 2004), республиканской научной конференции студентов, магистрантов, аспирантов «Социально-экономическое и гуманитарное развитие белорусского общества в XXI веке» (Минск, 2005), республиканской конференции молодых ученых «Актуальные проблемы современной экономики» (Минск, 2004), международной научно-практической конференции студентов и молодых ученых «Молодежь в современном обществе: правовые, экономические и социально-культурные проблемы» (Минск, 2005), международной научно-практической конференции «Социально-экономическая политика белорусского государства в условиях открытой экономики» (Минск, 2005), международной научной конференции «Становлення та розвиток обліку, контролю і аналізу в Україні» (Киев, 2006), международной научно-практической конференции «Проблемы бухгалтерского учета, анализа, контроля и статистики в инновационной экономике» (Минск, 2006), международной научно-практической конференции «Обліково-аналитичні системи: глобальний і національний аспекти» (Полтава, 2006), международной научно-практической конференции «Проблемы развития транзитивной экономики: инновационность, устойчивость, глобализация» (Минск, 2007), международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы развития финансово-экономического механизма в инновационной экономике» (Минск, 2007).

**Опубликованность результатов диссертации.** По теме диссертации опубликованы 22 научные работы, в том числе 12 статей в научных рецензируемых журналах, 9 — в материалах конференций, 1 — в тезисах докладов конференций; из них 12 публикаций, соответствующих пункту 18 Положения о присуждении ученых степеней и присвоении ученых званий в Республике Беларусь (общий объем — 5,5 авторского листа).

**Структура и объем диссертации.** Диссертация состоит из введения, общей характеристики работы, трех глав, заключения, библиографического списка,

приложений. Работа изложена на 164 страницах. Библиографический список включает 176 наименований. Объем, занимаемый 18 рисунками, 10 таблицами и 22 приложениями, составляет 61 страницу.

## ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ

В первой главе «**Экономическое содержание издержек обращения в торговле**» исследованы существующие подходы к раскрытию сущности затратных категорий и научно обоснован авторский подход к определению понятий «затраты», «издержки обращения», «расходы на реализацию», а также систематизированы и аргументированы критерии признания расходов и затрат (издержек обращения) для целей бухгалтерского учета на базе гармонизации международных и отечественных стандартов учета и отчетности.

Издержки обращения присущи сфере товарного обращения и представляют собой затраты торговой организации, возникающие в процессе приобретения, доставки, хранения и реализации товаров. В зависимости от времени признания соответствующих доходов издержки преобразуются в текущие и отложенные. Текущие издержки обращения равнозначны расходам на реализацию торговой организации в отчетном периоде, которые представляют собой уменьшение затрат по формированию оборотных активов при наступлении периода их признания в сопоставлении с получаемыми доходами и влияют на формирование финансового результата организации. Отложенные издержки обращения идентичны расходам, соответствующим доходам будущих периодов.

Отличительным признаком, по которому классифицируются издержки торговых организаций, являются этапы товародвижения: закупка, хранение и реализация товаров. Поэтому издержки обращения этих организаций представляют собой их затраты на движение товаров до потребителя. Они не должны включать операционные и внереализационные расходы.

Управление издержками обращения торговой организации является сложным процессом. В общем смысле оно означает управление всей деятельностью организации. Обеспечение получения полной и достоверной информации для целей управления издержками возможно только на основе четкой регламентации критериев признания издержек и расходов для целей бухгалтерского учета. В настоящее время в Республике Беларусь законодательно закреплены не критерии, а требования к признанию расходов. Из-за нивелирования существенной разницы между этими двумя терминами происходит подмена понятий.

Установлено, что основное отличие между критериями признания издержек обращения и расходов состоит в том, что возникновение издержек связано с получением дохода лишь опосредованно.

Во второй главе **«Современная система учета издержек обращения: анализ состояния и направления развития»** модифицирована структурная взаимосвязь синтетического и аналитического учета издержек обращения, разработана научно обоснованная номенклатура их статей, систематизированы методические подходы, обуславливающие организационную структуру, содержание сегментной отчетности об издержках в соответствии с МСФО, а также разработаны единые основы формирования в бухгалтерском и налоговом учете информационной базы о расходах.

Действующая номенклатура издержек обращения не в полной мере учитывает такие их характеристики, как функциональная роль, экономическое содержание и назначение. Ей присущи недостатки информационного и структурного характера. Для обеспечения взаимосвязи данных аналитического учета расходов с данными статистической отчетности предложена номенклатура статей издержек обращения, которая согласуется с элементами затрат и соответствует международным подходам к их классификации.

Разработанная номенклатура статей затрат характеризуется достаточной степенью детализации. Одна часть затрат становится текущими издержками отчетного периода, а другая — соответствующая остатку нереализованных товаров — трансформируется в отложенные издержки (приходящиеся на следующие отчетные периоды). Это обосновывает целесообразность для торговых организаций переименования счета 44 «Расходы на реализацию» в «Издержки обращения», что будет соответствовать экономическому содержанию затрат торговых организаций в процессе товарного обращения. В целях разграничения издержек обращения между отчетными периодами (текущим и будущим) предложено к данному синтетическому счету открыть два субсчета:

- 44-1 «Текущие издержки обращения»;
- 44-2 «Отложенные издержки обращения».

Предложенная структуризация счета 44 «Издержки обращения» позволит обеспечить наиболее достоверное раздельное отражение в учете затрат, обслуживающих процесс товародвижения, по временной принадлежности. Расходы будущих периодов представляют собой отложенные издержки обращения. К ним относятся: расходы на транспортные услуги, потребленные в процессе заготовления товаров и относящиеся к нереализованному их остатку, арендная плата, уплаченная за последующие периоды, издержки, связанные с организованным наймом работников, неравномерно производимым ремонтом основных средств, подпиской на специальную литературу и др.

Следует отметить, что и нормируемые, и ненормируемые товарные потери сопряжены с движением товаров до потребителя в процессе их реализации. Однако порядок их признания в качестве затрат (издержек) различается, что нельзя считать экономически обоснованным.



Торговля как отрасль экономики обслуживает движение товаров до потребителя. Возникающие при этом по объективным причинам потери товаров могут превышать установленные нормы их убыли. При этом они связаны с процессом реализации товаров. Поэтому такие 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. Поэтому как нормируемые, так и ненормируемые товарные потери в организациях торговли обоснованно отражать в составе издержек обращения на счете 44. При этом они должны быть разделены в учете на две группы: потери в пределах установленных норм естественной убыли и сверх норм естественной убыли.

Товарные потери, возникающие в процессе реализации, рекомендовано отражать в составе издержек обращения по статье «Потери товаров» в подгруппе «Потери сверх норм естественной убыли». Для этого в диссертации разработана форма документа «Расчет товарных потерь за межинвентаризационный период».

На основе выполненной структуризации хозяйственной деятельности в разрезе ее функциональных видов (предпринимательской (основной и прочей), инвестиционной, финансовой деятельности и операций внереализационного характера) рекомендовано учитывать такие расходы, как проценты по кредитам и займам, недостача товаров в залах самообслуживания, суммовые разницы, связанные с погашением кредиторской задолженности, уценка товаров из-за потери качественных характеристик потребительной стоимости, в составе издержек обращения на балансовом счете 44 «Издержки обращения». В настоящее время данные расходы необоснованно отражаются в составе операционных и внереализационных расходов.

Эффективное управление затратами торговой организации невозможно без использования такого учетного инструмента управления информацией об их величине, как сегментная отчетность об издержках. Она представляет собой систему форм отображения информации о совокупности упорядоченных показателей состава, динамики затрат организации с учетом временного фактора. Отсутствие такой информации сказывается на управлении субъектом хозяйствования. В работе систематизированы принципы составления сегментной отчетности и требования, предъявляемые к ней и обязательные для исполнения, а также представлена ее организационная структура в разрезе потребленных факторов торгового процесса (деятельности) — основных средств, оборотных активов и труда.

В диссертации разработаны конкретные формы сегментной отчетности об издержках: Отчет об издержках по использованию основных средств, Отчет об

издержках по персоналу, Отчет о расходах на оплату труда и социальных расходах, Отчет об использовании материальных издержек (декадный), Отчет о материальных затратах (издержках) (годовой).

Автором систематизированы существующие подходы к формированию информационной базы о расходах в бухгалтерском и налоговом учете. Сделан вывод о том, что бухгалтерский и налоговый учет нераздельно связаны, так как при отсутствии бухгалтерской информации невозможно формирование налогооблагаемой базы, поэтому их развитие взаимообусловлено.

В третьей главе **«Методические основы внутреннего контроля издержек обращения»** исследованы методические подходы к формированию системы внутреннего контроля и внутреннего аудита издержек обращения. Результаты исследования позволили определить систему внутреннего контроля хозяйствующего субъекта как функционально организованную совокупность контрольной среды (объекты и субъекты контроля), ее информационного обеспечения (бухгалтерский учет и внутренняя отчетность) и метода осуществления, включающего приемы и способы изучения объектов контроля с использованием учетно-контрольных процедур. Данная система представлена в работе в виде взаимоувязанных показателей.

Внутренний контроль издержек обращения является трудоемким процессом. Его осуществление невозможно без соответствующего информационного обеспечения, которое предусматривает формирование информации об издержках по различным направлениям. В настоящее время в качестве источников информации используется большое количество документов и регистров учета для фиксации затрат на различных уровнях управления. Информационные ресурсы о затратах для контроля многообразны и имеют много уровней.

Автором произведена структуризация источников информации внутреннего контроля издержек с целью выявления мест дублирования информации, ее избыточности или недостаточности, а также причин задержки представления. Выделены следующие уровни информационных ресурсов по происхождению и представлению расходов: организационно-распорядительный; документального оформления; накопления и представления информации в системе счетов бухгалтерского учета. Порядок осуществления внутреннего контроля включает следующие этапы: определение организационной структуры предприятия; формирование совокупности контрольных процедур на каждом организационном уровне; определение групп конкретных проверяемых расходов; представление внутренней контрольной отчетности. Направления внутреннего контроля расходов сгруппированы следующим образом: группа А — контроль транспортных расходов; группа Б — контроль расходов социального характера; группа В — контроль расходов по использованию основных средств; группа Г — контроль расходования товарно-материальных ценностей (ТМЦ); груп-

па Д — контроль прочих расходов. Для оперативного контроля за осуществлением хозяйственной деятельности разработана форма документального оформления отклонений в разрезе видов нарушений, виновников, структурных подразделений — Акт о выявленных нарушениях.

Изучение и обобщение методических подходов к классификации видов и форм внутреннего контроля позволили их систематизировать и сделать вывод о том, что внутренний аудит представляет собой одну из форм внутреннего контроля, обеспечивающую мониторинг, проверку и оценку его составного элемента — системы учета и внутренней отчетности — путем использования технологической совокупности методических приемов, способов и контрольных процедур. Необходимость проведения внутреннего аудита в качестве механизма надзора за системой внутреннего контроля организации, в частности, ее учетным обеспечением, обусловлена наличием ограничений ее эффективности. Внутренний аудит издержек обращения должен учитывать весь спектр организационно-хозяйственных особенностей функционирования организации, ее специализацию. Поэтому аудиторские доказательства, представляющие собой информацию для обоснования профессионального суждения об уровне учетного обеспечения системы внутреннего контроля, получают из первичных учетных документов, аналитических и синтетических регистров по всем разделам бухгалтерского учета, форм внутренней и бухгалтерской отчетности. Методика внутреннего аудита представлена в виде последовательной четырехуровневой совокупности контрольных действий, направленных на проверку взаимосвязанных участков учетных работ: аудит первичного учета, аудит аналитического и синтетического учета, аудит сегментной отчетности об издержках, аудит бухгалтерской отчетности.

В соответствии с данным методическим подходом к формированию методики внутреннего аудита издержек обращения проверочные процедуры выполняются в последовательности не от отчетности к первичным учетным документам, а наоборот — от первичной документации к учетным записям на счетах бухгалтерского учета и отчетности. Для обоснования правомерности такого подхода можно привести следующие аргументы:

- первичные учетные документы в любом случае являются исходными для получения аудиторских доказательств;
- результаты проверки состояния первичного учета обуславливают качество аудиторских доказательств, т.е. их достоверность;
- первоочередная проверка данных первичного учета дает возможность определить весь объем работ внутреннего аудита и осуществить его планирование;
- результаты внутреннего аудита первичной учетной документации дают возможность сделать вывод о достоверности аналитического и синтетического

учета, внутренней и внешней отчетности, их соответствии данным первичного учета.

Для каждого уровня проверки разработана рабочая документация для службы внутреннего аудита. К ней относятся: Таблица оценочных критериев для оценки состояния первичного учета издержек обращения, Примерная программа внутреннего аудита первичной учетной документации, Сличительная ведомость результатов проверки первичных учетных документов, Контрольная таблица по устранению недостатков первичного учета, Сличительная ведомость результатов проверки соответствия первичного и аналитического учета издержек обращения, Сличительная ведомость результатов проверки соответствия аналитического и синтетического учета издержек обращения, Ведомость подтверждения достоверности показателей внутренней отчетности об использовании материальных и денежных ресурсов, Таблица результатов наблюдения за использованием информации внутренней отчетности для целей управления, Контрольная таблица результатов проверки отчетных данных об издержках обращения, Положение о службе внутреннего аудита. Разработанные формы рабочих документов аудитора позволяют отражать в систематизированном виде результаты подготовки, проведения и оформления итогов проверки в необходимом объеме.

## **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

**Основные научные результаты диссертации.** Исследование бухгалтерского учета и контроля издержек обращения позволило сделать следующие выводы и сформулировать предложения.

1. Результаты проведенного исследования по вопросам учетной терминологии затратных категорий позволили установить, что не существует единообразного толкования таких понятий, как «затраты», «расходы на реализацию» и «издержки обращения». Действующими нормативными актами в области бухгалтерского учета (в частности, в торговых организациях) законодательно не закреплены единые подходы к взаимоувязке затратных категорий для обеспечения достоверности формирования данных бухгалтерского учета и отчетности. В связи с этим предложен авторский подход к толкованию данных понятий и их взаимоувязки и взаимосвязи. Соискателем определено, что затраты торговых организаций по доведению товаров от производителя до потребителя образуют себестоимость их услуг, которая является издержками процесса обращения товаров. Издержки обращения присущи сфере товарного обращения и представляют собой затраты, произведенные торговой организацией при приобретении, доставке, хранении и реализации товаров. Расходы — это уменьшение затрат

(издержек обращения) по формированию оборотных активов при наступлении периода их признания в сопоставлении с получаемыми доходами, они влияют на формирование финансового результата организации.

Разработанная иерархическая структуризация данных категорий, в отличие от общепринятой, упорядочивает их в соответствии с классификационными признаками по функциональной принадлежности к стадиям процесса товарного обращения, что позволяет получать достоверную информацию об объеме издержек в процессе реализации [6, 7, 14, 20].

2. Разработаны предложения по совершенствованию методик синтетического учета издержек, включающие принципиально новое деление балансового счета 44 «Издержки обращения» на счета второго порядка, и аналитического учета издержек в соответствии с их предложенной классификацией. Целесообразность открытия отдельных субсчетов обоснована номенклатурой рассматриваемых затрат, а также тем, что часть из них (приходящаяся на реализованные товары) становится текущими издержками отчетного периода (они будут отражаться на субсчете 44-1 «Текущие издержки обращения»), а другая — соответствующая остатку нереализованных товаров — трансформируется в отложенные издержки (приходящиеся на следующие отчетные периоды) (она должна найти отражение на субсчете 44-2 «Отложенные издержки обращения»). Это позволит обеспечить достоверное раздельное отражение затрат, обслуживающих процесс товародвижения, по их функциональной и временной принадлежности в соответствии с разработанной классификацией по признаку их прямого отнесения [1— 4, 8, 10, 15, 17, 22].

3. Изучение международных стандартов финансовой отчетности показало, что в международной практике учета и отчетности достаточное внимание уделяется сегментной отчетности. Это обусловило необходимость структуризации принципов, факторов и требований к формированию сегментной отчетности о расходах на реализацию как одному из способов агрегирования учетной информации для целей управления с учетом специфики и особенностей деятельности организации и потребностей ее управленческой структуры. Определено, что сегментная отчетность об издержках обращения представляет собой систему форм представления информации о совокупности упорядоченных показателей, отражающих данные о составе, динамике затрат организации с учетом временного фактора. Автором разработаны и предложены к внедрению в практику учета формы сегментной отчетности [9].

4. В результате изучения литературных источников и законодательных актов по вопросам контроля хозяйственной деятельности установлено, что не существует единого мнения о сущности понятия «система внутреннего контроля», не определены содержание процедур внутреннего контроля и методическое обеспечение системы внутреннего контроля за затратами. В работе

предложено следующее определение системы внутреннего контроля хозяйствующего субъекта — функционально организованная совокупность контрольной среды (объекты и субъекты контроля), ее информационного обеспечения (бухгалтерский учет и внутренняя отчетность) и метода осуществления, включающего приемы и способы изучения объектов контроля с использованием учетно-контрольных процедур.

Для структуризации направлений контрольных процедур предложена следующая их группировка: группа А — контроль транспортных расходов; группа Б — контроль расходов социального характера; группа В — контроль расходов по использованию основных средств; группа Г — контроль расходования ТМЦ; группа Д — контроль прочих расходов. Для оперативного контроля за осуществлением хозяйственной деятельности разработана форма документального оформления отклонений в разрезе видов нарушений, виновников, структурных подразделений — Акт о выявленных нарушениях.

Рассмотрен также вопрос взаимосвязи и взаимообусловленности внутреннего контроля и внутреннего аудита. В литературных источниках содержится недостаточное количество авторских суждений (мнений) на этот счет, а нормативные материалы определяют лишь задачи внутреннего аудита. Это объясняется сложностью иерархической конкретизации данных понятий. Проведенное исследование позволило выделить следующие формы внутреннего контроля: ревизия, внутренний аудит, организационно-технологический (функциональный) контроль, административно-управленческий контроль. Выделение четырех организационных форм внутреннего контроля, которым присущи соответствующие контрольные процедуры, обосновано функциональным назначением каждой из них и разграничением сфер контроля [5, 11, 13, 18].

5. Проведенное исследование позволило предложить авторский подход к формированию методики внутреннего аудита издержек обращения, согласно которому выполнение проверочных процедур осуществляется от первичной документации к учетным записям на счетах бухгалтерского учета и отчетности в виде последовательной четырехуровневой совокупности контрольных действий. С учетом этого разработана общая структура методики внутреннего аудита, включающая последовательность его выполнения на каждом уровне проверки системы бухгалтерского учета и отчетности (определение объектов проверки; определение последовательности контрольных действий; выбор приемов и способов получения аудиторских доказательств), а также рабочую документацию службы внутреннего аудита для каждого уровня проверки.

Разработанные в диссертации формы рабочих документов аудитора позволят отражать в систематизированном виде результаты подготовки, проведения и оформления итогов проверки в необходимом объеме [12, 16, 19, 21].

### **Рекомендации по практическому использованию результатов.**

Выводы и рекомендации, содержащиеся в диссертации, могут быть применены в учетной практике торговых и аудиторских организаций Республики Беларусь, в учебном процессе в вузе.

Результаты исследования приняты к использованию Министерством торговли Республики Беларусь, Министерством финансов Республики Беларусь, апробированы и внедрены в практику учета ЗАО «Универсам “Центральный”», аудиторской компании «Силар», используются в учебном процессе УО «Белорусский государственный экономический университет», что подтверждено актами и справками о внедрении.

## СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ СОИСКАТЕЛЯ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

### *Статьи в научных рецензируемых журналах*

1. Папковская, Д.В. Совершенствование учета расходов на продажу на предприятиях розничной торговли / Д.В. Папковская // Бухгалтерский учет и анализ. — 2003. — № 4. — С. 22—25.
2. Папковская, Д.В. Аналитический учет издержек обращения в торговле: состояние и пути совершенствования / Д.В. Папковская // Бухгалтерский учет и анализ. — 2005. — № 9. — С. 3—7.
3. Папковская, Д.В. Бухгалтерский и налоговый учет расходов: проблемы и решения / Д.В. Папковская // Бухгалтерский учет и анализ. — 2005. — № 10. — С. 7—10.
4. Папковская, Д.В. Бухгалтерский учет для целей налогообложения в торговых организациях / Д.В. Папковская // Бухгалтерский учет и анализ. — 2006. — № 2. — С. 3—7.
5. Папковская, Д.В. Методическое обеспечение системы внутреннего контроля расходов торговой организации / Д.В. Папковская // Бухгалтерский учет и анализ. — 2006. — № 7. — С. 13—16.
6. Папковская Д.В. Издержки обращения: сущность, классификация и значение их снижения / Д.В. Папковская // Бухгалтерский учет и анализ. — 2006. — № 10. — С. 46—50.
7. Папковская, Д.В. Обоснование содержания критериев признания расходов на реализацию в торговых организациях / Д.В. Папковская // Бухгалтерский учет и анализ. — 2007. — № 1. — С. 27—32.
8. Папковская, Д.В. Аналитический и синтетический учет расходов на реализацию: современное состояние и направления совершенствования / Д.В. Папковская // Бухгалтерский учет и анализ. — 2007. — № 3. — С. 18—23.
9. Папковская, Д.В. Методические основы развития сегментной отчетности о расходах организации / Д.В. Папковская // Бухгалтерский учет и анализ. — 2007. — № 4. — С. 10—21.
10. Папковская, Д.В. Бухгалтерский учет расходов на создание, обновление и ликвидацию Интернет-магазинов / Д.В. Папковская // Финансы, учет, аудит. — 2007. — № 6 (161). — С. 53—54.
11. Папковская, Д.В. Внутренний контроль издержек обращения: содержание и основные направления развития / Д.В. Папковская // Бухгалтерский учет и анализ. — 2007. — № 11. — С. 7—13.
12. Папковская, Д.В. Внутренний аудит расходов на реализацию: состояние и направления совершенствования / Д.В. Папковская // Бухгалтерский учет и анализ. — 2008. — № 2. — С. 47—52.



## *Материалы конференций*

13. Папковская, Д.В. Учет и контроль расходов на реализацию / Д.В. Папковская // Актуальные проблемы современной экономики: материалы респ. конф. молодых ученых, Минск, 23 дек. 2003 г. / Белорус. гос. экон. ун-т; редкол.: В.Н. Шимов [и др.]. — Минск, 2004. — С. 238—240.

14. Папковская, Д.В. Учетная и налоговая классификация расходов: содержание и назначение / Д.В. Папковская // Проблемы сацыяльна-эканамічнага, палітычнага і прававога развіцця грамадства ў кантэксце агульнаеўрапейскіх і сусветных інтэграцыйных працэсаў: матэрыялы міжнар. навук.-практ. канф., Мінск, 14 мая 2004 г. / Беларус. ін-т правазнаўства; пад рэд. С.Ф. Сокала, А.У. Ручкага. — Минск, 2004. — С. 247—248.

15. Папковская, Д.В. Отчисления на социальные мероприятия в составе расходов деятельности организации / Д.В. Папковская // Социально-экономическое и гуманитарное развитие белорусского общества в XXI веке: материалы респ. науч. конф. студентов, магистрантов, аспирантов, Минск, 16 дек. 2004 г. / Белорус. гос. экон. ун-т. — Минск, 2005. — С. 182—183.

16. Папковская, Д.В. Методические положения аудита первичного учета расходов на реализацию / Д.В. Папковская // Молодежь в современном обществе: правовые, экономические и социально-культурные проблемы: материалы междунар. науч.-практ. конф. студентов и молодых ученых, Минск, 20 мая 2005 г. / Белорус. ин-т правоведения; под ред. С.Ф. Сокола, С.А. Самаля, В.К. Бонько. — Минск, 2005. — С. 266—267.

17. Папковская, Д.В. Управленческий, бухгалтерский и налоговый учет расходов на реализацию / Д.В. Папковская // Социально-экономическая политика белорусского государства в условиях открытой экономики: материалы междунар. науч.-практ. конф., Минск, 26 окт. 2005 г. / Белорус. гос. экон. ун-т; редкол.: В.Н. Шимов [и др.]. — Минск, 2006. — С. 411—413.

18. Папковская, Д.В. Организация оперативного контроля расходов на реализацию / Д.В. Папковская // Проблемы бухгалтерского учета, анализа, контроля и статистики в инновационной экономике: материалы междунар. науч.-практ. конф., Минск, 24—25 мая 2006 г. / Белорус. гос. экон. ун-т; редкол.: Г.А. Короленок [и др.]. — Минск, 2006. — С. 183—185.

19. Папковская, Д.В. К вопросу о методическом обеспечении аудита расходов на реализацию / Д.В. Папковская // Обліково-аналітичні системи: глобальний і національний аспекти: матеріали міжнар. наук.-практ. конф., Полтава, 16—17 травня 2006 р. / Полтав. ун-т споживч. коопер. України. — Полтава, 2006. — С. 109—111.

20. Папковская, Д.В. Расходы организации: экономическая сущность / Д.В. Папковская // Проблемы развития транзитивной экономики: инновацион-

ность, устойчивость, глобализация: материалы междунар. науч.-практ. конф., Минск, 22—23 мая 2007 г. / Белорус. гос. экон. ун-т; редкол.: В.Н. Шимов [и др.]. — Минск, 2007. — С. 453—454.

21. Папковская, Д.В. К вопросу о методике внутреннего аудита расходов на реализацию / Д.В. Папковская // Актуальные проблемы развития финансово-кредитного механизма в инновационной экономике: материалы междунар. науч.-практ. конф., Минск, 29—30 нояб. 2007 г. / Белорус. гос. экон. ун-т; редкол.: Г.А. Короленок [и др.]. — Минск, 2007. — С. 57—58.

#### *Тезисы докладов конференций*

22. Папковская, Д.В. Налоговые и учетные аспекты распределения расходов торговых организаций / Д.В. Папковская // Становлення та розвиток обліку, контролю і аналізу в Україні: тез. доповідей міжнар. наук. конф., Київ, 16—17 берез. 2006 р. / Київ. нац. экон. ун-т им. В. Гетьмана; редкол.: В.Г. Лінник [и др.]. — Київ, 2006. — С. 300—303.

## РЭЗІЮМЭ

Папкоўская Дзіяна Уладзіміраўна

### **Улік і кантроль расходаў на рэалізацыю ў гандлёвых арганізацыях: стан і напрамкі развіцця на аснове міжнародных стандартаў**

**Ключавыя словы:** улік, улік расходаў на рэалізацыю, затраты, выдаткі абарачэння, расходы, сегментная справаздачнасць аб выдатках, унутраны аўдыт выдаткаў, унутраны кантроль.

**Мэта даследавання:** тэарэтычнае абгрунтаванне і распрацоўка метадычных рэкамендацый па ўдасканаленні ўліку і кантролю расходаў на рэалізацыю гандлёвых арганізацый у адпаведнасці з міжнароднымі стандартамі бухгалтарскага ўліку і справаздачнасці і сістэмы эканамічнага кантролю.

**Метады даследавання:** агульнанавуковыя — сістэмны падыход, аналіз і сінтэз, навуковая абстракцыя, абагульненне; спецыяльныя — параўнанне, абагульненне вопыту, мадэліраванне, экспертыза.

**Атрыманыя вынікі і іх навізна** заключаюцца ў навуковым абгрунтаванні базавых тэарэтычных паняццяў бухгалтарскага ўліку расходаў на рэалізацыю, вызначэнні іх узаемасувязі, распрацоўцы новага падыходу да арганізацыі балансавага рахунку 44 “Расходы на рэалізацыю” на аснове класіфікацыі выдаткаў абарачэння па часоваму перыяду, артыкулах і элементах затрат, абгрунтаванні неабходнасці сістэматызацыі метадычных падыходаў да фарміравання сегментнай справаздачнасці аб выдатках і распрацоўцы яе форм, распрацоўцы і прапанаванні да выкарыстання метадыкі ўнутранага кантролю і ўнутранага аўдыту выдаткаў абарачэння, канкрэтнай рабочай дакументацыі для службы ўнутранага аўдыту.

**Ступень выкарыстання:** вынікі даследавання прыняты для выкарыстання Міністэрствам гандлю і Міністэрствам фінансаў Рэспублікі Беларусь, апрабаваны і ўведзены ва ўлікова-кантрольную і аналітычную работу аўдытарскай кампаніі «Сілар», ЗАТ «Універсам “Цэнтральны”», вучэбны працэс УА «Беларускі дзяржаўны эканамічны ўніверсітэт».

**Сфера ўжывання:** пры распрацоўцы метадычных палажэнняў па бухгалтарскім уліку, у практычнай дзейнасці спецыялістаў улікова-эканамічных службаў, у навучальным працэсе.

## РЕЗЮМЕ

Папковская Диана Владимировна

### **Учет и контроль расходов на реализацию в торговых организациях: состояние и направления развития в соответствии с международными стандартами**

**Ключевые слова:** учет, учет расходов на реализацию, затраты, издержки обращения, расходы, сегментная отчетность об издержках, внутренний аудит издержек, внутренний контроль.

**Цель исследования:** теоретическое обоснование и разработка методических рекомендаций по совершенствованию учета и контроля расходов на реализацию торговых организаций в соответствии с международными стандартами бухгалтерского учета и отчетности и системы экономического контроля.

**Методы исследования:** общенаучные — системный подход, анализ и синтез, научная абстракция, логическое обобщение; специальные — сравнение, обобщение опыта, моделирование, экспертиза.

**Полученные результаты и их новизна** заключаются в научном обосновании базовых теоретических понятий бухгалтерского учета расходов на реализацию, определении их взаимосвязи, разработке нового подхода к организации балансового счета 44 «Расходы на реализацию» на основе классификации издержек обращения по временному периоду, статьям и элементам затрат, обосновании необходимости систематизации методических подходов к формированию сегментной отчетности об издержках, разработке ее форм, разработке и предложении к внедрению методики внутреннего контроля и внутреннего аудита издержек обращения, конкретной рабочей документации для службы внутреннего аудита.

**Степень использования.** Результаты исследования приняты к использованию Министерством торговли и Министерством финансов Республики Беларусь, апробированы и внедрены в учетно-контрольную и аналитическую работу аудиторской компании «Силар», ЗАО «Универсам «Центральный», учебный процесс УО «Белорусский государственный экономический университет».

**Область применения:** при разработке методических положений по бухгалтерскому учету, в практической деятельности специалистов учетно-экономических служб, в учебном процессе.

## SUMMARY

Papkovskaya Diana Vladimirovna

### **Cost Accounting and Controlling at Trade Enterprises: State and Directions of Development in Accordance with International Standards**

**Key words:** accounting, cost accounting, costs, selling expenses, expenditures, segment cost reporting, internal cost audit, internal controlling.

**The purpose of research:** the theoretical foundation and development of methodical recommendations for cost accounting improvement and controlling development in trade enterprises in accordance with international accounting and audit standards.

**Methods of research:** scientific methods — system approach, analysis and synthesis, scientific abstraction, generalization; specific methods — comparison, consolidation of experience, modeling, expertise.

**The obtained dissertation results and their novelty:** The basic theoretical concepts in cost accounting have been scientifically based, their correlation has been defined. The new approach to the structure of balance account 44 “Selling expenses” has been developed. It is based on the expenses classification by time intervals, cost categories, cost elements. The necessity of systematization of the methodic approaches to the segment cost accountancy formation has been substantiated and its forms have been worked out. The methods of internal cost audit and internal cost controlling have been elaborated and proposed for their practical use. The specific working documentation for internal audit service has been created.

**The degree of usage:** The results of the research were proposed to use by the Ministry of Trade, Ministry of Finance of the Republic of Belarus, approved and proposed to use in accounting, control and analytic work of audit company “Silar”, retail trade company “Central’ny” Ltd. and in educational process in the Belarusian State Economic University.

**The area of application:** the findings and methodical recommendations of the dissertation can be applied in for elaborating of practical working guidance for accountants and economic departments specialists, in educational process.

Редактор *Г.В. Андропова*  
Корректор *Е.И. Кожушко*  
Технический редактор *О.В. Амбарцумова*  
Компьютерный дизайн *Е.А. Ревенко*

Подписано в печать 14.05.2008. Формат 60×84/16. Бумага офсетная. Гарнитура Times New Roman. Офсетная печать. Усл. печ. л. 1,4. Уч.-изд. л. 1,2. Тираж 70 экз. Заказ

УО «Белорусский государственный экономический университет».  
Лицензия издательская № 02330/0056968 от 30.04.2004.  
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.

Отпечатано в УО «Белорусский государственный экономический университет».  
Лицензия полиграфическая № 02330/0148750 от 30.04.2004.  
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.