

целостность учета и контроль за воздействием налоговой системы на учетный процесс.

Первый - применение такой системы отражения на счетах бухгалтерского учета, которая бы не нарушала самостоятельность учета и приводила к системному формированию финансовых результатов, необходимых для целей налогообложения.

Другой механизм - совершенствование отчетности, путем раскрытия соответствующих фактов хозяйственной жизни. Наличие в бухгалтерской отчетности пояснений по формированию и содержанию финансовых показателей позволит сделать ее доступной и понятной для всех пользователей и при этом не исключается возможность ее использования для управленческих решений.

ЛИТЕРАТУРА

1. Закон Республики Беларусь "О бухгалтерском учете и отчетности" от 18 октября 1994 года. - Мн.: БГЭУ. - 1994.

Л.И. Кравченко, доктор экон. наук, профессор БГЭУ

С.Л. Зверович, М.А. Кравченко, кандидаты экон. наук, доценты БГЭУ

МЕТОДИКА АНАЛИЗА ИЗДЕРЖЕК ОБРАЩЕНИЯ ТОРГОВОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

Затраты по доведению товаров от производства до потребителей (покупателей), выраженные в денежной форме, называются издержками обращения. Состав издержек обращения регламентируется "Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)", утвержденными Министерством финансов, Министерством экономики и Министерством статистики и анализа Республики Беларусь. Издержки торговых предприятий измеряются в сумме и по их уровню. Уровень издержек обращения представляет отношение их суммы к товарообороту, выраженное в процентах. Он является одним из важнейших качественных показателей оценки хозяйственной деятельности предприятий и показывает, сколько процентов составляют издержки обращения в розничной (продажной) стоимости товаров. В торговле заложены неисчерпаемые возможности снижения расходов при повышении качества торгового обслуживания населения, сокращении затрат времени покупателей на приобретение товаров. Однако используются эти возможности недостаточно. В связи с этим главной задачей анализа издержек обращения является выявление резервов сокращения расходов путем устранения непроизводительных затрат, бесхозяйственности, расточительства, обеспечения оптимального использования экономического потенциала.

2. Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг). Утв. Министерством экономики Республики Беларусь 26 января 1998 г. № 19-12/397.

3. Положение о порядке формирования и применения цен и тарифов. Утв. Постановлением Министерства экономики № 36 от 27.12.1995 г. // НЭГ. - 1996. - № 3. - С. 3.

4. Дополнение № 2 к Положению о порядке формирования и применения цен и тарифов, утвержденному постановлением Министерства экономики Республики Беларусь от 08.04.97 г. № 32.

5. Валевиц Р.П., Давыдова Г.А. Экономика торгового предприятия. - Мн.: Выш. шк., 1996.

6. Козлов П.А. Производить нужно то, что покупают, а не продавать то, что производят // Республика. - 1997. - 13 мая. - С. 5.

7. Шнейдман Л.З. Бухгалтерский учет и налогообложение // Бухгалтерский учет. - 1995. - № 5. - С. 10-15.

Анализ издержек обращения торгового предприятия обычно начинают с сопоставления фактических данных с плановыми и данными прошлых периодов. Разница между фактической и плановой суммой торговых расходов (или в динамике) представляет собой абсолютное отклонение (экономия или перерасход). На основе абсолютных данных нельзя давать объективную оценку выполнения плана и динамики издержек обращения. С увеличением объема товарооборота растет сумма торговых расходов и, наоборот, уменьшение товарооборота, как правило, приводит к абсолютной их экономии. Следовательно, анализ издержек обращения следует увязывать с изучением товарооборота, т.е. давать оценку не по сумме, а по их уровню в процентах к товарообороту. Отклонение по уровню издержек обращения (от плана или от данных прошлых периодов) называется размером снижения или повышения их уровня. Он показывает, на сколько процентов к товарообороту фактический уровень расходов выше или ниже базисного (планового или фактического за прошлый период). Отношение размера снижения или повышения уровня издержек обращения к базисному уровню, выраженное в процентах, называется темпом изменения (снижения или повышения) уровня издержек. Темп изменения показывает, на сколько процентов снизился или повысился уровень торговых расходов по отношению к базисному (плановому

или фактическому уровню за прошлый период), если последний принять за 100%.

Анализ должен проводиться по всем издержкам обращения и с выделением материальных и приравненных к ним расходов, что позволяет увязать его результаты с данными изучения

формирования и использования доходов и прибыли, действующей системы налогообложения. Расходы анализируемого торгового предприятия за отчетный год характеризуются следующими данными (табл. 1).

ТАБЛИЦА 1

Информация о выполнении плана издержек обращения по торговому предприятию

Показатели	Фактически за прошлый год	Отчетный год		Отклонение		В % к прошлому году	
		план	фактически	% выполнения	от плана		от прошлого года
1. Розничный товароборот в действующих ценах, млрд. р.	337,3	425,0	428,4	100,8	+3,4	+91,1	127,0
2. Общая сумма издержек обращения, млн. р.	55800	68102	69416	101,9	+1314	+13616	124,4
3. Средний уровень издержек обращения в % к обороту	16,543	16,024	16,204	101,1	+0,180	-0,339	98,0
4. Из них материальные и приравненные к ним расходы:							
а) сумма, млн. р.	37144	44089	43712	99,1	-377	+6568	117,7
б) уровень в % к обороту	11,012	10,374	10,204	98,4	-0,170	-0,808	82,7
5. Затратоотдача, р.:							
а) всех издержек обращения (строка 1 : строку 2 x 1000)	6,04	6,24	6,17	98,9	-0,07	+0,13	102,2
б) материальных и приравненных к ним расходов (строка 1 : строку 4а x 1000)	9,08	9,64	9,80	101,7	+0,16	+0,72	107,9

План розничного товарооборота предприятием перевыполнен на 0,8%, а сумма издержек обращения по сравнению с планом возросла на 1,9%, что и обусловило повышение их уровня на 0,180% к обороту (размер повышения уровня расходов). Темп повышения уровня издержек по сравнению с планом составил 1,1% (+0,180 : 16,024 x 100). На практике по размеру снижения (повышения) уровня издержек обращения определяют сумму их относительной экономии или перерасхода и дают оценку соблюдения сметы торговых расходов. Сумма относительной экономии (перерасхода) исчисляются умножением фактического товарооборота на размер снижения (повышения) уровня издержек обращения и делением полученного итога на 100. По торговому предприятию сумма относительного перерасхода издержек за год составила 771 млн. р. [428,4 x (+0,180) : 100 x 1000]. По сравнению с прошлым годом уровень издержек обращения снизился на 0,339% к обороту, что дало экономию 1452 млн. р. [428,4 x (-0,339) : 100 x 1000]. Темп снижения уровня издержек в динамике составил 2,0% (-0,339 : 16,543 x 100).

Уровень материальных и приравненных к ним расходов снизился по сравнению с планом и прошлым годом на 0,170% к обороту и на 0,808% к обороту. Сумма их относительной экономии составила соответственно 728 млн. р. и 3461 млн. р.

Для оценки издержек обращения следует применять также показатель затратоотдачи, определяемый отношением товарооборота к сумме издержек. По торговому предприятию он составил:

фактически за прошлый год $337,3 : 55800 \times 1000 = 6,04$ р.;

по плану на отчетный год $425,0 : 68102 \times 1000 = 6,24$ р.;

фактически за отчетный год $428,4 : 69416 \times 1000 = 6,17$ р.

Затратоотдача снизилась по сравнению с планом на 0,07 р. (6,17-6,24), или на 1,1% (-0,07 : 6,24 x 100), но увеличилась в динамике на 0,13 р. (на 2,2%). Затратоотдача материальных и приравненных к ним расходов по сравнению с планом и в динамике соответственно повысилась на 0,16 р. (на 1,7%) и на 0,72 р. (на 7,9%).

На затратоотдачу большое влияние оказывает изменение розничных цен на товары. При повышении цен растет розничный товароборот, а следовательно, и затратоотдача. Для измерения влияния этого фактора на затратоотдачу определяют ее размер за отчетный год при фактическом товарообороте в сопоставимых ценах, который составил 340 млн. р. Затратоотдача, исчисленная к товарообороту в сопоставимых ценах, составила 4,90 р. (340,0 : 69416 x 1000). Таким образом, повышение розничных цен на то-

вары привело к росту затратоотдачи на 1,27 р. (6,17 - 4,90) или на 25,9% (1,27 : 4,90 x 100).

Для оценки динамики издержек розничного торгового предприятия за последние три года составляют табл. 2.

ТАБЛИЦА 2
Информация о динамике издержек обращения по торговому предприятию

Показатели	Фактически за			Отклонение отчетного года		Отчетный год в % к		Прошлый год в % к предыдущему
	предыдущий год	прошлый год	отчетный год	предыдущего года	прошлого года	предыдущему году	прошлом году	
1. Розничный товароборот в действующих ценах, млрд. р.	250,4	337,3	428,4	+178,0	+91,1	171,0	127,0	134,7
2. Общая сумма издержек обращения, млн. р.	42401	55800	69416	+27015	+13616	163,7	124,4	131,6
3. Средний уровень издержек обращения в % к обороту	16,933	16,543	16,204	-0,729	-0,339	95,7	98,0	97,7
4. Из них материальные и приравненные к ним расходы:								
а) сумма, млн. р.	28572	37144	43712	+15140	+6568	153,0	117,7	130,0
б) уровень в % к обороту	11,411	11,012	10,204	-1,207	-0,808	89,4	92,7	95,5
5. Затратоотдача, р.:								
а) всех издержек обращения (строка 1 : строку 2 x 1000)	5,91	6,04	6,17	+0,26	+0,13	104,4	102,2	102,2
б) материальных и приравненных к ним расходов (строка 1 : строку 4а x 1000)	8,76	9,08	9,80	+1,04	+0,72	111,9	107,9	103,7

В отчетном периоде средний уровень расходов по сравнению с предыдущим и прошлыми годами соответственно снизился на 0,729% к обороту и на 0,339% к обороту. Сумма относительной экономии составила соответственно 3123 млн. р. (428,4 x 0,729 : 100 x 1000) и 1452 млн. р. (428,4 x 0,339 : 100 x 1000). Аналогичная закономерность наблюдается по материальным и приравненным к ним расходам.

Анализ издержек обращения за год дополняют их изучением по месяцам, кварталам и полугодиям. Такой анализ помогает полнее выявить и мобилизовать возможности и резервы сокращения торговых расходов. Результаты анализа равномерности развития торговых расходов оформляются составлением таблиц 3 и 4.

ТАБЛИЦА 3
Информация о выполнении плана издержек обращения торговым предприятием по кварталам и полугодиям отчетного года

Кварталы и полугодия отчетного года	Розничный товароборот в действующих ценах, млрд. р.			Сумма издержек обращения, млн. р.			Средний уровень издержек обращения в % к обороту			Сумма относительной экономии (-), перерасхода (+) издержек обращения, млн. р.
	план	фактически	% выполнения плана	план	фактически	% выполнения плана	план	фактически	отклонение от плана	
I квартал	95,2	95,5	100,3	15975	15690	98,2	16,780	16,429	-0,351	-335
II квартал	98,6	97,0	98,4	15089	15498	102,7	15,303	15,977	+0,674	+654
Итого за I полугодие	193,8	192,5	99,3	31064	31188	100,4	16,029	16,202	+0,173	+333
III квартал	103,7	105,3	101,5	15976	16029	100,3	15,406	15,222	-0,184	-194
Итого за 9 месяцев	297,5	297,8	100,1	47040	47217	100,4	15,812	15,855	+0,043	+128
IV квартал	127,5	130,6	102,4	21062	22199	105,4	16,519	16,998	+0,479	+626
Итого за II полугодие	231,2	235,9	102,0	37038	38228	103,2	16,020	16,205	+0,185	+436
Всего за год	425,0	428,4	100,8	68102	69416	101,9	16,024	16,204	+0,180	+771

ТАБЛИЦА 4

Информация о динамике издержек обращения торгового предприятия по кварталам и полугодиям прошлого и отчетного годов

Кварталы и полугодия	Фактический розничный товарооборот в действующих ценах, млрд. р.			Фактическая сумма издержек обращения, млн. р.			Фактический средний уровень издержек обращения в % к обороту			Сумма относительной экономии (-), перерасхода (+) издержек обращения, млн. р.
	прош-лый год	отчет-ный год	в % к прошло-му году	прош-лый	отчет-ный	в % к прошло-му году	прош-лый год	отчет-ный год	измене-ния в дина-мике	
I квартал	74,3	95,5	128,5	12397	15690	126,6	16,685	16,429	-0,256	-244
II квартал	77,5	97,0	125,2	12734	15498	121,7	16,431	15,977	-0,454	-440
Итого за I полугодие	151,8	192,5	126,8	25131	31188	124,1	16,555	16,202	-0,353	-679
III квартал	82,3	105,3	127,9	13318	16029	120,4	16,182	15,222	-0,960	-1011
Итого за 9 месяцев	234,1	297,8	127,2	38449	47217	122,8	16,424	15,855	-0,569	-1694
IV квартал	103,2	130,6	126,6	17351	22199	127,9	16,813	16,998	+0,185	+242
Итого за II полугодие	185,5	235,9	127,2	30669	38228	124,6	16,533	16,205	-0,328	-773
Всего за год	337,3	428,4	127,0	55800	69416	124,4	16,543	16,204	-0,339	-1452

В первом и третьем кварталах предприятие получило относительную экономию торговых расходов 529 млн. р. (335 + 194). Экономия могла быть значительно большей, если бы во втором и третьем кварталах не был допущен относительный перерасход издержек, который составил 1280 млн. р. (654 + 626). Относительный перерасход издержек обращения обычно является результатом неритмичного развития розничного товарооборота в отдельные месяцы. При невыполнении плана товарооборота относительно возрастают расходы на оплату труда (в связи с доплатой торговым работникам до гарантийного минимума и по другим причинам), расходы на аренду, содержание, амортизацию и текущий ремонт основных средств, и некоторые другие издержки обращения. Относительный рост торговых расходов может быть вызван недостатками в их планировании по месяцам и кварталам. В динамике во всех кварталах отчетного года, кроме четвертого, торговое предприятие получило относительную экономию издержек 1695 млн. р. (224 + 440 + 1011). В четвертом квартале их относительный рост составил 242 млн. р.

Следует отметить, что алгебраическая сумма относительной экономии издержек, исчисленная по кварталам, обычно не равна годовой ее сумме, что объясняется прежде всего округлением данных при расчете уровня торговых расходов. В связи с этим уровни издержек обращения, как и уровни валового дохода и рентабельности продаж необходимо определять с точностью на 0,001% к обороту.

Наряду с анализом издержек обращения по торговому предприятию в целом проводят их изучение в разрезе хозрасчетных структурных подразделений. Для этого составляют таблицы примерно такого же содержания, как и при анализе издержек в поквартальном разрезе. В первую очередь изучают хозяйственную деятельность торговых подразделений, добившихся относительной экономии издержек, что обычно является результатом проведения режима экономии затрат труда и средств. Детально изучают расходы хозрасчетных подразделений, допустивших их относительный рост. По каждому такому подразделению выясняют причины перерасхода и принимают меры по улучшению торговой и другой деятельности, повышению эффективности использования ресурсов.

Далее переходят к анализу состава и структуры издержек обращения, выполнения плана и динамики отдельных статей расходов. Причем оценку выполнения плана и динамики статей и видов издержек, сумма которых находится в прямой зависимости от изменения объема товарооборота (их называют условно-переменными расходами), следует давать по их уровню. Статьи издержек обращения, сумма которых не находится в пропорциональной зависимости от степени выполнения плана и динамики товарооборота (условно-постоянные расходы), изучают прежде всего по абсолютным показателям. Такое постатейное ознакомление с выполнением плана и динамикой расходов покажет, на какие статьи издержек обращения следует обратить особое

внимание. В первую очередь должны изучаться расходы, которые занимают основное место в издержках обращения торгового предприятия и особенно по которым допущен перерасход. В издержках розничной торговли основное место занимают расходы на оплату труда (примерно 30% от всех издержек). Значительный удельный вес в издержках обращения розничной торговли занимают транспортные расходы, расходы на

аренду, содержание, амортизацию и ремонт основных средств, проценты за пользование кредитами и займами, отчисления на социальные нужды, налоги, отчисления и сборы, включаемые в издержки обращения. По анализируемому предприятию торговые расходы в разрезе отдельных статей сложились следующим образом (табл. 5).

ТАБЛИЦА 5
Информация о составе издержек обращения торгового предприятия, млн. р.

Наименование статей издержек обращения	Фактически за		Отчетный год				Отклонение			
	прошлый год		план		фактически		от плана		от прошлого года	
	сумма	в % к обороту	сумма	в % к обороту	сумма	в % к обороту	в сумме	в % к обороту	в сумме	в % к обороту
Расходы на железнодорожные, водные, воздушные, автомобильные и гужевые перевозки	1214	0,360	1411	0,332	1388	0,324	-23	-0,008	+174	-0,036
Расходы на оплату труда	17300	5,129	22304	5,248	24102	5,626	+1798	+0,378	+6802	+0,497
Расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря	7859	2,330	9027	2,124	10534	2,459	+1507	+0,335	+2675	+0,129
Амортизация основных средств	4728	1,402	5959	1,402	5886	1,374	-73	-0,028	+1158	-0,028
Отчисления и затраты на ремонт основных средств	294	0,087	408	0,096	385	0,090	-23	-0,006	+91	+0,003
Износ санитарной одежды, столового белья, малоценных и быстроизнашивающихся предметов	95	0,028	128	0,030	154	0,036	+26	+0,006	+59	+0,008
Расходы на топливо, газ и электроэнергию для производственных нужд	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров	149	0,044	174	0,041	188	0,044	+14	+0,003	+39	-
Расходы на торговую рекламу	172	0,051	238	0,056	270	0,063	+32	+0,007	+98	+0,012
Проценты за пользование кредитом и займами	11634	3,449	12733	2,996	9810	2,290	-2923	-0,706	-1924	-1,159
Потери товаров при перевозке, хранении и реализации в пределах норм	61	0,018	76	0,018	81	0,019	+5	+0,001	+20	+0,001
Расходы на тару	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Отчисления на социальные нужды	5963	1,768	7684	1,808	8144	1,901	+460	+0,093	+2181	+0,133
Налоги, отчисления и сборы, включаемые в издержки обращения	3309	0,981	4297	1,011	4610	1,076	+313	+0,065	+1301	+0,095
Прочие расходы	3022	0,896	3663	0,862	3864	0,902	+201	+0,040	+842	+0,006
Всего издержек обращения	55800	16,543	68102	16,024	69416	16,204	+1314	+0,180	+13616	-0,339
Товарооборот, к которому исчислены издержки обращения, млрд. р.	337,3	x	425,0	x	428,4	x	+3,4	x	+91,1	x

По одним статьям издержек обращения торговое предприятие достигло относительного их снижения, по другим - допустило относительный перерасход. По сравнению с планом произошел относительный рост расходов на оплату труда на 1619 млн. р. $[428,4 \times (+0,378) : 100 \times 1000]$; расходов на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря - на 1435 млн. р.; износ санитарной одежды, столового белья, малоценных и быстроизнашивающихся предметов - на 26 млн. р.; расходам на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров - на 13 млн. р.; затратам на торговую рекламу - на 30 млн. р.; потерям товаров при перевозке, хранении и реализации в пределах норм - на 4 млн. р.; отчислениям на социальные нужды - на 398 млн. р.; на-

логам, отчислениям и сборам, включаемым в издержки обращения - на 278 млн. р. и прочим расходам - на 171 млн. р. Всего относительный перерасход по отдельным статьям издержек составил 3974 млн. р., или 0,928% к обороту $(3974 : 428,4 \times 100 : 1000)$. В процессе дальнейшего анализа следует установить причины выявленных отклонений, изучить и мобилизовать резервы снижения торговых расходов при повышении качества обслуживания покупателей. Для выявления возможностей и резервов оптимизации издержек обращения необходимо детально и глубоко их проанализировать в разрезе статей и видов затрат. Методики анализа и оценки отдельных статей торговых расходов будут рассмотрены в последующих номерах журнала.

М.Ю. Пасюк, канд. экон. наук, доцент БГТУ
Г.Ф. Кузнецова, канд. экон. наук, доцент БГТУ

АНАЛИЗ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ МОЩНОСТЕЙ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ХИМИЧЕСКОЙ И НЕФТЕХИМИЧЕСКОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

В условиях рыночной экономики важнейшими задачами каждого предприятия являются наращивание темпов роста выпуска промышленной продукции, повышение эффективности производства и обеспечение устойчивой работы на длительную перспективу. Решение этих задач приходится осуществлять в условиях неопределенности, непрерывно изменяющейся внешней и внутренней среды предприятий. Однако несмотря на эти трудности предприятия химической и нефтехимической промышленности Республики Беларусь наращивают темпы роста промышленной продукции и повышают эффективность производства, что подтверждается технико-экономическими показателями работы предприятий отрасли за последние три года (табл. 1).

Темпы роста объемов производства промышленной продукции химической и нефтехимической промышленности составили в 1997 г. в сопоставимых ценах 115,3% к уровню 1996 г. При этом все предприятия отрасли имели высокие темпы роста промышленного производства, повысили производительность труда, уровень рентабельности продукции составил 9,3%. Производство важнейших видов продукции в натуральном выражении в 1997 г. по сравнению с 1996 г. увеличилось по минеральным удобрениям на 14,6%, шинам - на 22,9%, полиэтилена - на 26%, по трубам и деталям трубопроводов из термопластов - на 58,4%, волокнам и нитям синтетическим - на 10,2%.

За январь-июль 1998 г. темпы роста объемов производства промышленной продукции по предприятиям химической и нефтехимической

промышленности составили в сопоставимых ценах 107,3% к соответствующему периоду прошлого года. Однако по 4 предприятиям снизились объемы производства промышленной продукции. Так, объем производства промышленной продукции составил 86% у Гродненского ПО "Азот", Белорусского шинного комбината "Белшина" - 98,7%, Минского завода "Крион" - 91,4%, Гродненского механического завода - 90,6% к соответствующему периоду прошлого года. Причины снижения темпов промышленного производства разные. На Гродненском ПО "Азот" - это отсутствие рынков сбыта выпускаемой продукции, что связано с сезонностью потребления минеральных удобрений. Ситуация на мировом рынке азотных удобрений и капролактама продолжает оставаться неблагоприятной. Падение спроса на данную продукцию сопровождается снижением цен, что приводит к неконкурентоспособности производимой продукции и вынужденным остановкам производства. По Белорусскому шинному комбинату - это перебои в снабжении сырьем (каучуком, стеарином и др.), вследствие неритмичной работы предприятий-поставщиков в России. По Минскому заводу "Крион" снижение объемов производства вызвано отказом потребителей Прибалтики от продукции предприятия. Введены ограничения на ввоз продукции предприятия в экономическую зону Калининградской области. В настоящее время предприятие осуществляет поиск новых рынков сбыта в России и других странах СНГ. По Гродненскому механическому заводу снижение объемов производства вызвано отсутствием заказов,