

# МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ И УЧЕТА ИЗДЕРЖЕК ОБРАЩЕНИЯ И ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В ТОРГОВЛЕ

Светлана ЗВЕРОВИЧ,  
доцент БГЭУ  
Леонид КРАВЧЕНКО,  
профессор БГЭУ  
Елена МАЗАНИК,  
преподаватель БГЭУ

Издержки обращения являются одним из важнейших качественных показателей в торговле и от их размера во многом зависят конечные финансовые результаты — прибыль и рентабельность. Они представляют собой затраты общественного труда по доведению товаров от производства до потребителей и выражаются в денежной форме. В настоящее время в торговле имеются большие возможности и резервы снижения издержек обращения при повышении качества торгового обслуживания населения. Наши исследования показали, что расходы торговых предприятий можно сократить примерно на одну треть за счет проведения режима экономии в использовании материальных, трудовых и финансовых ресурсов, устранения бесхозяйственности, расточительности, оптимизации хозяйственной деятельности. Снижение уровня издержек обращения в розничной торговле в Республике Беларусь на 1% позволило бы снизить торговые расходы в 1995 году более чем на 343 млрд. рублей. Абсолютному и относительному сокращению издержек обращения способствует научно организованный учет и контроль.

Теоретически в издержки обращения должны включаться только расходы, связанные с нормальным обращением товаров. К сожалению, в практике учетной и другой экономической работы в нашей республике и других странах СНГ это требование не выполняется. Так,

в номенклатуру расходов, установленную для торговых предприятий Республики Беларусь, включены ряд налогов, уплаченные проценты за краткосрочный кредит и другие затраты, которые по своей сути не являются издержками обращения. Как известно, налоги представляют собой перераспределение средств внутри народного хозяйства и, естественно, не являются расходами для экономики в целом. Они представляют собой перераспределение национального дохода через государственный бюджет и внебюджетные фонды. Налоги и другие налоговые платежи должны взиматься за счет доходов или прибыли, как это делается в странах с развитой рыночной экономикой. Уплаченные проценты за краткосрочные и долгосрочные кредиты по экономической сущности также не являются издержками обращения и их, по-видимому, следует списывать на уменьшение конечных финансовых результатов. Согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкции по его применению уплаченные за полученные краткосрочные кредиты проценты отражаются на издержках обращения, а за долгосрочные кредиты — на дебете счетов 80 "Прибыли и убытки" или 81 "Использование прибыли".

В соответствии с действующими нормативными документами полученные от покупателей проценты при продаже товаров населению в кре-

дит списываются на уменьшение издержек обращения по статье "Проценты за пользование кредитами и займами". Полученные от покупателей платежи за доставку им товаров также отражаются в учете по кредиту счета 44 "Издержки обращения", т.е. списываются на уменьшение транспортных расходов. Доходы, полученные по операциям с тарой, идут на уменьшение затрат по статье "Расходы на тару". Полученные проценты за хранение денежных средств на расчетном, валютном и других счетах в банках относятся на доходы от внеэрeализационных операций и отражаются по кредиту счета 80 "Прибыли и убытки". Для обеспечения единства методологии учета доходов и расходов в торговле полученные проценты за хранение денежных средств в банках должны списываться на уменьшение издержек обращения по статье "Проценты за пользование кредитом и займами".

Многие универмаги, оптовые базы и другие крупные торговые предприятия нередко являются одновременно арендаторами и арендодателями. Как арендаторы они уплачивают установленную договором арендную плату, которая отражается в учете на их издержках обращения на статью "Расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря". Поступление арендных платежей, включая плату за долгосрочную аренду, учитывается как доходы от внеэрeализационных операций по кредиту счета 80

"Прибыли и убытки". Экономическая логика подсказывает, что поступившие арендные платежи должны списываться в кредит счета 44 "Издержки обращения". Если по какой-либо статье издержек обращения кредитовый оборот (доходы) превышает дебетовый (расходы), то эта разница по истечении месяца должна переноситься в кредит счета 80 "Прибыли и убытки".

Много нерешенных проблем в синтетическом и аналитическом учете издержек обращения от финансовых результатов. Согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкции по его применению синтетический учет издержек обращения ведется на счете 44 "Издержки обращения" без подразделения их по отраслям и видам деятельности. Такой "котловой" метод учета торговых расходов значительно снижает его информативные возможности и не позволяет проводить анализ издержек обращения по отраслям и видам деятельности. Нами предлагается к счету 44 "Издержки обращения" открыть следующие субсчета:

**44.1 "Издержки обращения предприятий оптовой торговли",**

**44.2 "Издержки обращения предприятий розничной торговли",**

**44.3 "Издержки предприятий общественного питания",**

**44.4 "Издержки обращения овощехранилищ",**

**44.5 "Издержки обра-**

### щения внешнеэкономических торговых предприятий".

Аналитический учет издержек обращения на предприятиях торговли и общественного питания республики ведется в разрезе 15 статей установленной номенклатуры, которая во многом не отвечает предъявляемым к ней требованиям. Некоторые из статей номенклатуры торговых расходов являются укрупненными, что усложняет предварительный, оперативный и последующий контроль за расходованием средств, эффективностью использования экономического потенциала. Для расчета налога на добавленную стоимость и определения полной суммы материальных затрат приходится предварительно делиться по данным учета необходимые выборки и расчеты. Также сложно составить бухгалтерскую и статистическую отчетность. Критическое изучение номенклатуры издержек обращения в государственной и негосударственной торговле, передовой практики учетно-аналитической работы, отечественных и зарубежных литературных источников позволило нам разработать следующие рекомендации по совершенствованию их аналитического учета.

Транспортные расходы учитываются на предприятиях торговли на одной статье "Расходы на железнодорожные, водные, воздушные, автомобильные и гужевые перевозки". В результате невозможно их изучить по видам транспорта, выявить излишние, дальние, встречные, повторные и другие нерациональные перевозки товаров. При перевозках товаров на большие расстояния наиболее экономичными являются железнодорожный и водный транспорт. Однако автомобильный транспорт обеспечивает перевозку товаров без излишних перевалок и значительно ускоряет их доставку грузополучателям. По данным исследований бывшего Института комплексных транспортных проблем СССР автомобильный транспорт целесообразно использовать при перевозках грузов на расстояние до 1000 км. Нами

предлагается транспортные расходы в торговле и общественном питании учитывать на двух статьях "Расходы на железнодорожные, водные и воздушные перевозки" и "Расходы на автомобильные и гужевые перевозки", что позволит изучать транспортные расходы по видам транспорта, выявлять и предупреждать нерациональные перевозки грузов.

В условиях перехода торговых предприятий на финансовую аренду с последующим их выкупом, приватизацией важно иметь подробную информацию об арендной плате и других арендных платежах, что позволит в дальнейшем правильно их учесть при расчетах по разгосударствлению и приватизации предприятий. В связи с этим статью "Расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря" следует разделить на две статьи "Расходы на аренду зданий, сооружений и помещений" и "Расходы на содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря". Необходимо отметить, что эти расходы занимают значительный удельный вес в издержках обращения предприятий торговли и общественного питания. Статью "Прочие расходы" также следует подразделить на две: "Прочие материальные расходы" и "Прочие нематериальные расходы". В результате можно будет без дополнительных выборок из данных учета определять раздельно материальные и нематериальные издержки обращения, в следовательно, проще и легче рассчитывать налог на добавленную стоимость.

В практике учетной работы в государственной и негосударственной торговле Беларуси распределение издержек обращения на реализованные товары и на их остаток на конец месяца производится только по транспортным расходам. По нашему мнению, такое распределение должно производиться и по некоторым другим статьям и видам издержек обращения. В частности, следует производить указанное выше распределение расходов по процентам за кредит, так как полученные

кредиты приходится не только на реализованные товары, но и на их остаток на конец месяца. Распределение расходов по процентам за кредит на реализованные и не реализованные товары может производиться по методике, аналогичной методике распределения транспортных расходов. Предварительное сальдо по расходам по процентам за кредит относят к реализованным товарам за месяц и к их остатку на конец месяца. Полученный средний процент расходов по процентам за кредит умножают на розничную стоимость реализованных товаров и делят на 100. В результате определяют сумму расходов по процентам за кредит, приходящуюся на реализованные товары, расходы по процентам за кредит, относимые к не реализованным товарам, рассчитываются вычитанием из предварительного их сальдо указанных издержек обращения, приходящихся на реализованные товары.

До 1992 года предприятия и организации оптовой и розничной торговли и общественного питания составляли бухгалтерскую отчетность по издержкам обращения, информация которой широко использовалась при проведении анализа хозяйственной деятельности и прежде всего издержек обращения, оценке эффективности хозяйствования. В нем содержались плановые и фактические данные об издержках обращения в разрезе отдельных статей расходов и в целом по предприятию (фактические расходы — в сумме и по их уровню в процентах к товарообороту, плановые — только по их уровню). Нами предлагается для предприятий сферы обращения независимо от форм собственности составлять отчет об издержках обращения (в разрезе отраслей их деятельности). В нем раздельно отражать материальные и нематериальные расходы, что позволит непосредственно по данным отчетности рассчитывать добавленную стоимость и налог на добавленную стоимость. В указанном отчете желательно отражать и плановую ин-

формацию о торговых расходах, что значительно повысит его информационную емкость. В отчете, в частности, предлагается отражать уровни издержек обращения фактически за прошлый год, по плану на отчетный год и фактически за отчетный год, а также показатели затратоотдачи (товарооборот в расчете на один рубль издержек обращения) и рентабельности (прибыль к издержкам обращения). Их использование в практике экономической работы поможет учесть влияние ценностного фактора на изучаемые показатели.

В отчетности по финансовым результатам должны найти отражение показатели рентабельности, что позволит в определенной мере элиминировать влияние на прибыль и другие включаемые в расчет показатели ценностного фактора. В "Отчете о прибылях и убытках" рекомендуется отражать рентабельность продаж (прибыль от реализации продукции, товаров, работ и услуг к их выручке), рентабельность экономического потенциала (прибыль к совокупности долгосрочных, нематериальных и текущих активов и расходов на оплату труда), рентабельность функционирующего капитала (прибыль к функционирующему капиталу), рентабельность собственного капитала (прибыль к собственному капиталу) и др.

Бухгалтерский учет издержек обращения и финансовых результатов должен быть построен таким образом, чтобы по его данным можно было определить маржинальный доход, изучить целесообразность и эффективность каждой совершаемой хозяйственной операции. В связи с этим все расходы должны быть подразделены в учете на постоянные и переменные. К сожалению, методика такого учета до настоящего времени еще не разработана. Разработанные нами рекомендации по совершенствованию и развитию учета издержек обращения и финансовых результатов будут способствовать улучшению практики учетно-аналитической и другой экономической работы на предприятиях сферы обращения.