

АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА РАСХОДОВ НА РЕАЛИЗАЦИЮ ТОВАРОВ В ЗАГОТОВИТЕЛЬНОЙ ОТРАСЛИ

В статье на основе изучения отечественного и зарубежного опыта, результатов научного исследования рассмотрены новые подходы к определению экономической сущности и классификации расходов заготовительных организаций, применение в учете и овладение механизмом их управления.

The paper based on the study of literary sources, domestic and foreign experience and research the problems of economic essence implementation costs of goods blanks applying the appropriate classification for the management and direction of their improvement.

Ключевые слова: расходы; затраты; издержки; доходы; товары; классификация; учет; управление.

Key words: expenditure; expenses; costs; revenues; commodities; classification; accounting; management.

Актуальные проблемы учета расходов на реализацию товаров в заготовительной отрасли, их теоретическая и практическая значимость, недостаточная разработанность в экономической литературе и нормативных документах, регулирующих деятельность субъектов хозяйствования Республики Беларусь, и необходимость адаптации существующих методик их учета к потребностям развития отечественной экономики и отраслевым особенностям организаций потребительской кооперации определили актуальность данной статьи и круг рассматриваемых вопросов.

Результаты исследования позволяют сделать вывод о том, что в отечественной экономической литературе, в нормативно-правовых актах Республики Беларусь, в зарубежной теории и практике нет единого мнения относительно трактовки понятия «расходы». Наряду с этим в качестве синонима понятия «расходы» часто используются термины «затраты» и «издержки». Следует отметить, что их экономическое содержание имеет не только много общего, но и различия. Различия в содержании данных категорий обусловлены целями, для которых они используются в учете, анализе и управлении.

По мнению ряда ученых-экономистов, понятия «затраты» и «расходы» объединяет то, что и то, и другое сопровождается выбытием активов или возникновением долговых обязательств. Но причины, которые приводят к этому, различные. Затраты возникают в момент приобретения организацией товаров, работ и услуг сторонних организаций (отопление, освещение), а также при расчетах с персоналом по оплате труда, социальным и другим обязательствам. Процесс возникновения связан с выплатой денежных средств, другого имущества, ростом долговых обязательств. Но при этом для затрат не характерно уменьшение экономических выгод организации (в виде уменьшения активов или увеличения обязательств). При возникновении затрат один актив (который используется для оплаты) выбывает из организации (или увеличиваются долговые обязательства – кредиторская задолженность), но при этом организация получает на ту же сумму другой актив или услугу. Возникновение затрат сопряжено с выплатой денежных средств или уменьшением дебиторской задолженности и увеличением кредиторской задолженности.

По мнению автора, затраты на закупку сельскохозяйственной продукции заготовительными организациями потребительской кооперации (товаров заготовок) имеют место на различных стадиях создания продукта: при заготовлении (приобретении), длительном их хранении и реализации. Они подразделяются на индивидуальные, накопленные и агрегированные. Индивидуальные затраты – стоимостная оценка потребленных ресурсов на одной отдельной операции, такой как закупка сельскохозяйственной продукции и сырья. Затраты, накопленные в пределах одного вида товаров заготовок на нескольких торгово-закупочных операциях, составляют себестоимость товаров заготовок. Агрегированные затраты – себестоимость, исчисленная для реализации сельскохозяйственной продукции. Затраты могут быть отнесены в активы или списаны как расходы отчетного периода.

Индивидуальные затраты на закупку сельскохозяйственной продукции, обещающие будущие выгоды, в конце отчетного периода капитализируются в такие активы, как товары заготовок. По мере

перехода права собственности на товары заготовок к покупателям, их себестоимость списывается в расходы отчетного периода.

Затраты на организацию управления и затраты на реализацию товаров заготовок (доведение до потребителей) не капитализируются в активы, а списываются в расходы отчетного периода.

Однако далеко не всегда выплаты денежных средств, уменьшение дебиторской задолженности и увеличение кредиторской задолженности приводят к возникновению затрат. Факты хозяйственной жизни не образуют затрат, если в результате их последствий организация не приобретает экономических выгод (погашение кредиторской задолженности предшествующих периодов, по договорам комиссии, выплаченные штрафы, пеня).

Подход современных экономистов к понятию «издержки» основан на определении издержек и их видов с точки зрения влияния на объем реализации. Этот подход учитывает дефицит применяемых ресурсов и возможности их альтернативного использования. Как считает Р. М. Нуриев, все издержки представляют собой альтернативные (или вмененные) издержки. Он делает вывод, что экономические, или вмененные, издержки любого ресурса, выбранного для производства товара, равны его стоимости или ценности при наихудшем из всех возможных вариантов использования. Таким образом, издержки одного блага, выраженные в другом благо, которым пришлось пренебречь (пожертвовать), называются альтернативными издержками, издержками неиспользованных возможностей, или вмененными издержками [1, с. 21].

В бухгалтерском учете применяется и такая категория, как «расходы». С экономической точки зрения расходом считается любое выбытие средств из распоряжения организации, т. е. уменьшение активов. В Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов организации, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 30 сентября 2011 г. № 102, дано следующее определение: «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)». Причем затраты, приводящие к получению в будущем экономических выгод, считаются активами организации и признаются расходами в период получения от них экономической выгоды. Затраты, не приводящие к получению экономических выгод, признаются расходами организации в период осуществления данных затрат [2].

Международные стандарты финансовой отчетности расходы рассматривают как категорию, являющуюся подчиненной категории активов и обязательств. Это связано с тем, что расходы, как и доходы, привязываются к определенному отчетному периоду, формируя тем самым финансовый результат данного периода (прибыль или убыток), и тем самым выступают фактором сокращения капитала, который, в свою очередь, определяется как результат вычитания из активов организации всех ее обязательств. В соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности под расходами понимается уменьшение экономических выгод за отчетный период в форме оттока активов или увеличения обязательств, что выражается в сокращении капитала, не связанном с выплатами участникам капитала. Иными словами, если изменение величины активов или обязательств прямо отражается на величине капитала, что не обусловлено операцией с собственниками организации как таковыми, то организация получила доход или понесла расход [3, с. 171].

На рисунке 1 представлена взаимосвязь рассматриваемых категорий в заготовительной отрасли.

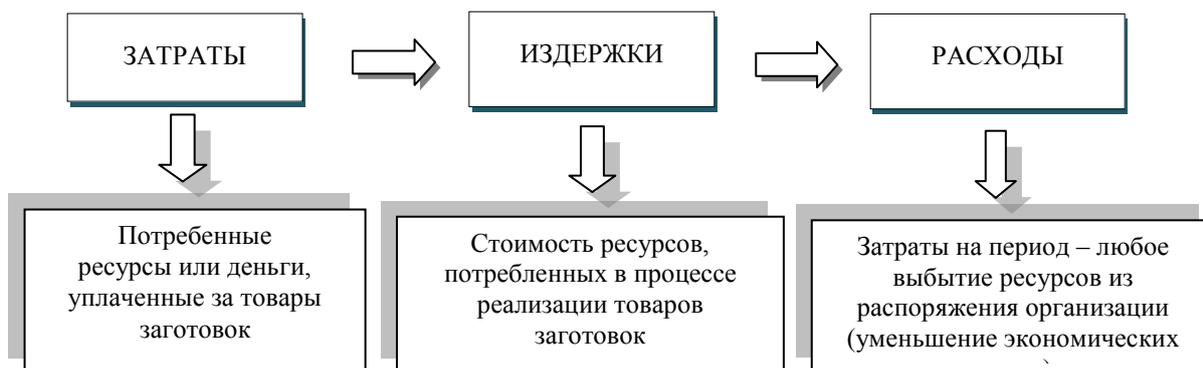


Рисунок 1 – Взаимосвязь экономических категорий «затраты», «издержки», «расходы»

В составе расходов выделяются расходы по текущей деятельности и убытки. Если расходы по текущей деятельности, это, как правило, расходы продуктивные, т. е. принесшие доход (себестоимость проданных товаров заготовок, расходы на оплату труда, амортизация основных средств и нематериальных активов), то убытки, по большей части, обусловлены потерями в связи со стихийными бедствиями, неблагоприятными рыночными или другими внешними условиями. Расходы принимают форму оттока активов (например, при списании реализованных товаров или иного имущества) или прироста обязательств (при начислении расходов по оплате услуг).

Начисление расходов (признание обязательств) не означает единовременного признания расходов, т. е. возникновения отрицательного фактора прибыли. Начисленные проценты за кредит могут быть включены в стоимость основных средств и, таким образом, стать расходами в момент их продажи или по мере амортизации соответствующих объектов. Однако некоторые затраты, например, относящиеся к управленческим, не являющиеся распределяемыми, по окончании отчетного периода всегда включаются в расходы.

Одним из видов расходов в заготовительной отрасли являются расходы на реализацию товаров заготовок.

Расходы на реализацию товаров заготовительной отрасли – выраженные в денежной форме затраты ресурсов на их приобретение, кроме оплаты их закупочной стоимости, на их длительное хранение, поддержанию ассортимента, удовлетворению спроса потребителей и управлению.

Исходя из вышеизложенного, следует, что главное отличие расходов на реализацию от себестоимости закупок заключается в том, что в затратах заготовительной отрасли отсутствует стоимость закупаемых товаров заготовок, она просто сохраняется. Это вытекает из особенностей кругооборота ресурсов в сфере обращения, имеющего форму «деньги – товар – деньги». В ней происходит закупка уже произведенных сельскохозяйственных продуктов и осуществляются дополнительные затраты на доведение их до потребителей. Кроме того, в своей основе все указанные понятия означают одно и то же: это затраты организации, связанные с выполнением определенных операций по осуществлению основного вида деятельности – торгово-закупочной или заготовительно-производственной.

По мнению автора, расходы на реализацию товаров заготовок представляют собой общественно необходимые затраты материальных, трудовых и финансовых ресурсов, обеспечивающие выполнение торгово-заготовительной организацией своих функций и задач по приобретению товаров заготовок (кроме оплаты их закупочной стоимости), длительному хранению и реализации. В состав расходов на реализацию не включают расходы и потери, не связанные с реализацией товаров заготовок и вызванные перераспределением ресурсов между субъектами хозяйствования (штрафы, пеня, неустойки по хозяйственным договорам и другие затраты, учитываемые в составе прочих расходов).

По своему составу расходы на реализацию товаров заготовительных организаций весьма неоднородны, поэтому для более глубокого изучения их сущности, планирования, учета, контроля и обеспечения возможности управлять ими разработана система классификации. Выбор классификации затрат обусловлен целью и задачами управления ими. При классификации расходов на реализацию придерживаются следующего принципа: разные классификации расходов для разных целей управления. Классификация позволяет обеспечить научную организацию синтетического и аналитического учета расходов на реализацию.

В отечественной литературе рассматривается ряд классификаций расходов на реализацию, которые позволяют раскрыть их экономическую сущность (рисунок 2).

Рассмотрим классификацию подробнее:

1. По назначению:

- Чистые, связанные только с процессом купли-продажи товаров заготовок. Они не изменяют стоимости товаров, к ним относят расходы на реализацию товаров и управленческие расходы.

- Дополнительные. К ним относят расходы, связанные с продолжением (завершением) производственных функций в сфере товарного обращения. Это расходы по транспортировке, сортировке, упаковке, фасовке товаров заготовок, осуществляемые заготовительной организацией. Данные расходы включаются в покупную стоимость товаров.

2. По способу распределения по видам деятельности:

- Прямые (расходы, которые непосредственно связаны с закупкой сельскохозяйственной продукции и непосредственно могут быть отнесены на конкретный вид продукции (товаров заготовок).

- Комплексные (расходы, относящиеся к деятельности многоотраслевой организации в целом, т. е. не могут быть отнесены на конкретный вид деятельности, например, расходы по содержанию аппарата управления).

3. По изменению абсолютной величины при изменении объемных показателей:

- Условно-постоянные. В обычных условиях не зависят от выручки от реализации товаров заготовок, т. е. абсолютная сумма остается без изменений, а уровень расходов находится в обратной пропорциональной зависимости.

- Условно-переменные, как правило увеличиваются (уменьшаются) при росте (снижении) выручки, т. е. находятся в прямой от нее зависимости.

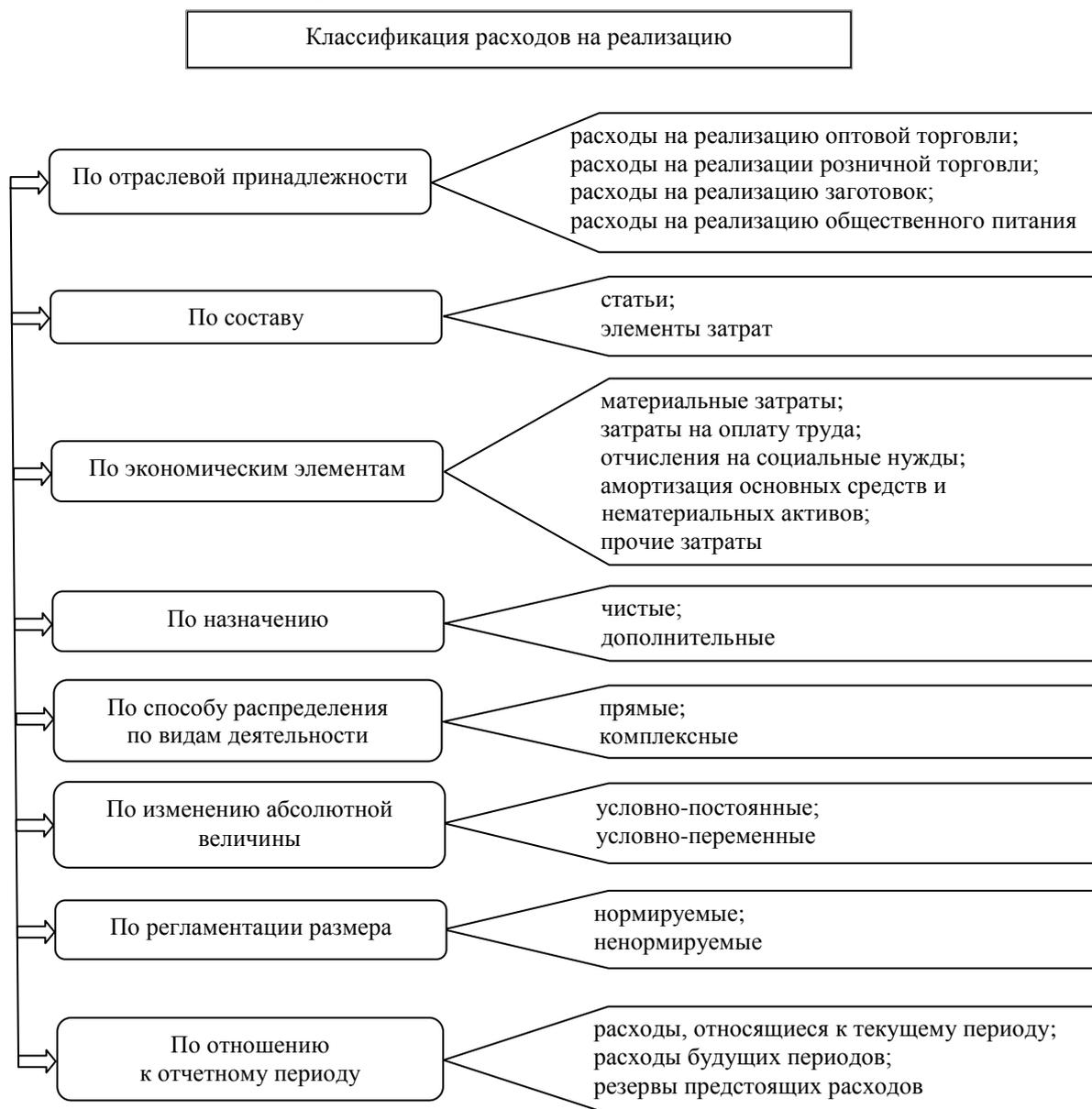


Рисунок 2 – Классификация расходов на реализацию товаров

К условно-переменным относят транспортные расходы, естественную убыль товаров заготовок, затраты на оплату труда заготовителей, работающих по сдельно-премиальной системе оплаты труда и др. К условно-постоянным относят амортизацию основных средств и нематериальных активов, расходы на ремонт основных средств, затраты на оплату труда при повременной системе оплаты труда и др.

4. По регламентации размера:

- Нормируемые.
- Ненормируемые.

К нормируемым расходам относят командировочные расходы, расходы на списание естественной убыли товаров заготовок, расходы на топливно-энергетические ресурсы, отчисления на подготовку кадров, экологический налог, амортизацию основных средств и нематериальных активов с учетом выбранных способов и методов ее начисления, ставки налога на землю и налога на недвижимость.

5. По отношению к отчетному периоду:

- Расходы, относящиеся к текущему периоду.
- Расходы будущих периодов, т. е. начисленные или оплаченные в отчетном периоде, но произведенные в счет получения доходов или обеспечения устойчивой работы в будущем. По мере поступления доходов или при наступлении периодов, к которым они относятся, эти расходы ежемесячно равными частями списываются на расходы на реализацию (платежи по страхованию ценностей, оплата отпусков, приходящихся на следующие месяцы).

- Резервы предстоящих расходов. Начислением резервов обеспечивается равномерность включения предстоящих расходов в расходы на реализацию и создание источника их покрытия. Резервы создаются на оплату отпусков, на списание естественной убыли товаров заготовок и др.

Группировка расходов на реализацию по различным классификационным признакам необходима для целей составления отчетности, управления, налогообложения и проведения текущего и прогнозного анализа. Правильно выполненные группировки расходов на реализацию позволяют выявить закономерности их изменения и дать объективную оценку результативности принятых управленческих решений.

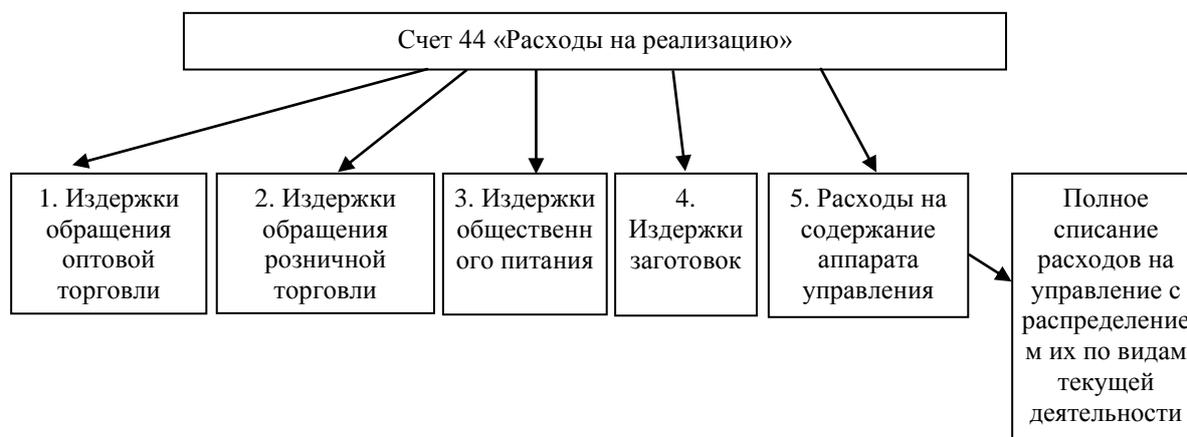
Бухгалтерский учет расходов на реализацию товаров заготовок призван обеспечить их объективное отражение на счетах бухгалтерского учета, правильное распределение по статьям и периодам, своевременное предоставление информации для контроля общей суммы и уровня расходов с целью принятия обоснованных управленческих решений. Синтетический учет расходов на реализацию товаров в организациях потребительской кооперации ведут на счете 44 «Расходы на реализацию», субсчетах в соответствии с Рабочим планом счетов бухгалтерского учета организаций потребительской кооперации Республики Беларусь [4].

Счет 44 «Расходы на реализацию» предназначен для учета текущих затрат, отражаемых в составе краткосрочных активов, по отношению к балансу – активный, по назначению – дополнительный к счету 41 «Товары». Данный счет предназначен для уточнения оценки покупных товаров. Ученные на нем дополнительные расходы увеличивают покупную стоимость, обеспечивая тем самым формирование фактической себестоимости товаров. Сальдо по счету отражает сумму расходов по приобретению товаров, приходящихся на их остаток. По дебету счета учитывают текущие расходы, произведенные в отчетном периоде и признаваемые расходами на реализацию в установленном порядке, а по кредиту счета – операции по уменьшению расходов отчетного периода и списанию расходов на реализацию для формирования финансового результата [4].

Исходя из характеристик данного счета, автор считает его:

- результативным, так как на этом счете сконцентрированы расходы, влияющие самым непосредственным образом на финансовый результат организации;
- материальным, так как на этом счете фиксируются расходы, которые имеют прямое отношение к товарным запасам, и счет, по определению, должен иметь сальдо, которое характеризует расходы на остаток товаров.

Порядок организации расходов на реализацию в потребительской кооперации представлен на рисунке 3.



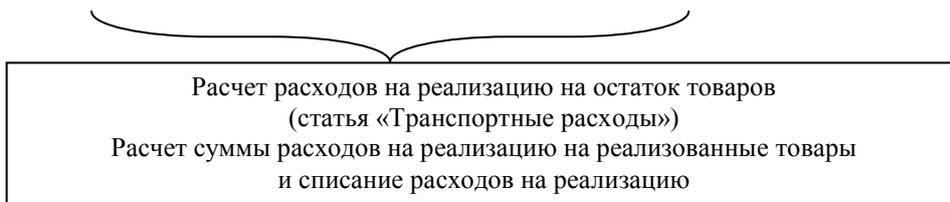


Рисунок 3 – Организация учета расходов на реализацию

На основании проведенного исследования можно сделать вывод, что в отечественной экономической литературе, в нормативно-правовых актах Республики Беларусь, в зарубежной теории и практике нет единого мнения относительно трактовки понятия «расходы», «затраты» и «издержки». Расходы на реализацию товаров заготовок представляют собой общественно необходимые затраты материальных, трудовых и финансовых ресурсов, обеспечивающие выполнение торгово-заготовительной организацией своих функций и задач по приобретению товаров заготовок (кроме оплаты их закупочной стоимости), длительному хранению и реализации. Классификации расходов на реализацию ориентированы на задачи их учета, планирования, управления и экономического анализа. Возникает необходимость расширения классификационных группировок с целью эффективного их управления. Бухгалтерский учет расходов на реализацию должен быть построен так, чтобы по его данным можно было определить валовую прибыль, изучить целесообразность и эффективность каждой совершаемой хозяйственной операции.

Глубокое понимание сущности расходов на реализацию товаров позволяет овладевать механизмом их управления и, следовательно, механизмом регулирования финансовых результатов хозяйственной деятельности заготовительных и иных организаций.

Список использованной литературы

1. **Нуриев, Р. М.** Курс микроэкономики : учеб. для вузов / Р. М. Нуриев. – М. : НОРМА, 2002. – 583 с.
2. **Инструкция** по бухгалтерскому учету доходов и расходов : утв. постановлением М-ва экономики Респ. Беларусь от 30 сент. 2011 г. № 102 // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2016.
3. **Пятов, М. Л.** Концептуальные основы международных стандартов финансовой отчетности / М. Л. Пятов, И. А. Смирнова. – М. : 1-С Пабблишинг, 2008. – 199 с.
4. **Рабочий** план счетов бухгалтерского учета организаций потребительской кооперации Республики Беларусь и методические указания по применению рабочего плана счетов бухгалтерского учета организаций потребительской кооперации Республики Беларусь : утв. постановлением Правления Белкоопсоюза от 12 янв. 2012 г. № 10. – Минск : Белкоопсоюз, 2012.