

**ПУТИ РАЗВИТИЯ УЧЕТА И ОПТИМИЗАЦИИ СПИСАНИЯ
КОММЕРЧЕСКИХ РАСХОДОВ**

О. А. Бурдюк, БГЭУ

Реализация произведенной продукции является завершающей стадией процесса кругооборота средств, где продукция превращается в деньги и происходит удовлетворение производственных потребностей предприятия и потребностей покупателей в тех или иных материальных благах. В процессе реализации предприятию возмещаются в денежной (или иной) форме средства, затраченные на производство и сбыт готовой продукции.

В процессе реализации продукции предприятия производит расходы по ее сбыту и доведению до потребителей — коммерческие расходы, которые в Республике Беларусь отражаются на активном балансовом счете 43 «Коммерческие расходы», специально предназначенном для обобщения информации о расходах, связанных с реализацией (сбытом) продукции.

На счете 43 могут быть отражены следующие расходы:

на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции;

по доставке продукции на станцию (пристань) отправления, погрузке в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства;

комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим предприятиям;

по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее реализации и оплате труда продавцов;

рекламные расходы;

другие аналогичные по назначению расходы.

Ежемесячно коммерческие расходы относят на затраты по реализованной продукции. Следовательно, от того насколько обоснованно организован учет коммерческих расходов, а также насколько правомерно определяется дата реализации продукции (момент, когда продукция считается реализованной), зависит правильность формирования себестоимости продукции и финансовых результатов деятельности предприятия.

Согласно международным принципам организации бухгалтерского учета, доход, полученный от реализации продукции, признается в том периоде, когда она передана покупателям. В соответствии с пунктом 14 Международного стандарта финансовой отчетности МФСО 18 «Выручка» (редакция 1993 г.) выручка от продажи товаров должна признаваться, когда удовлетворяются все перечисленные ниже условия:

компания перевела на покупателя значительные риски и вознаграждения, связанные с собственностью на товары;

компания больше не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, и не контролирует проданные товары;

сумма выручки может быть надежно оценена;

существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные со сделкой, поступят в компанию; и понесенные или ожидаемые затраты, связанные со сделкой, могут быть надежно оценены.

Следовательно, в международной практике дата реализации напрямую связана с переходом права собственности на отгруженную продукцию к покупателю.

Аналогичный порядок признания выручки применяется в Российской Федерации. Так, в соответствии с пунктом 12 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999 г. № 32н, выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

а) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

б) сумма выручки может быть конкретно определена;

в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;

г) *право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);*

д) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Если в отношении денежных средств или иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

Таким образом, и в Российской Федерации основным условием для признания в бухгалтерском учете продавца выручки является переход к покупателю права собственности на отгруженную ему продукцию (товар).

Следует отметить, что указанный выше порядок применяется для определения выручки в целях организации и ведения бухгалтерского учета. Определение выручки в целях налогообложения в Российской Федерации производится в соответствии с пунктом 13 Положения о составе затрат которым определено, что для целей налогообложения выручка от реализации продукции (работ, услуг) определяется либо по мере ее оплаты (по мере поступления средств за товары (работы, услуг) на счета в учреждениях банков или по поступлении средств в кассу), либо по мере отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) и предъявления покупателю (заказчику) расчетных документов. При этом метод определения выручки от реализации продукции (работ, услуг) устанавливается на длительный срок (ряд лет) исходя из условий хозяйствования и заключаемых договоров и указывается в учетной политике на отчетный год.

В Республике Беларусь получение оплаты является основополагающим принципом отражения выручки предприятия. В соответствии с пунктом 3.3 Основных положений по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) предприятия могут определять дату реализации продукции либо по мере ее оплаты, либо по мере отгрузки и предъявления покупателю расчетных документов. Принятый вариант признания выручки должен быть отражен в учетной политике предприятия. Следует отметить, что в соответствии с разъяснениями Министерства финансов Республики Беларусь указанный порядок определения выручки применяется не только для целей налогообложения, но и для целей бухгалтерского учета. Т. е., принятый в международной практике, в том числе и Российской Федерации, принцип признания в бухгалтерском учете выручки после перехода к покупателю права собственности на отгруженную ему продукцию не признается в нашей республике.

В результате игнорирования международного принципа признания выручки возникает такая ситуация, когда отгруженная, но не оплаченная покупателем продукция учитывается как на балансе продавца в составе отгруженных товаров, так и на балансе покупателя.

Следует отметить, что пунктом 3.1 приказа Министерства финансов Республики Беларусь от 20 января 2000 г. № 23 «О годовой бухгалтерской отчетности юридических лиц» установлено, что если договором обусловлен момент перехода права владения, пользования и распоряжения отгруженным имуществом (права собственности) и риска его случайной гибели от организации к покупателю (заказчику) после поступления денежных средств в оплату отгруженного имущества на счета организации в банках либо в кассу организации, то выручка от реализации такого имущества отражается на счетах учета реализации имущества и определяется результат от реализации имущества на дату поступления денежных средств (метод определения выручки от реализации имущества по оплате отгруженного имущества). Если договором предусмотрено, что право владения, пользования и распоряжения отгруженным имуществом (право собственности) и риск его случайной гибели переходит от организации к покупателю (заказчику) по мере отгрузки имущества и предъявления покупателю (заказчику) расчетных документов, то отражение выручки на счетах учета реализации имущества и определение результата от реализации производится на дату предъявления покупателю (заказчику) расчетных документов при условии отгрузки имущества (метод определения выручки от реализации имущества по отгрузке имущества).

Таким образом, если применять указанные положения в целях отражения в бухгалтерском учете выручки, то вышеназванная проблема решается. Однако в соответствии с разъяснениями специалистов Министерства финансов Республики Беларусь «моменты перехода права собственности и риска случайной гибели от поставщика к перевозчику товара или к покупателю рассматриваются при принятии решения по хозяйственным спорам, возникающим между поставщиком и покупателем».

По нашему мнению, переход к международным принципам признания в бухгалтерском учете выручки приведет к формированию обоснованных показателей деятельности предприятий, что в итоге скажется на повышении роли бухгалтерского учета, как инструмента управления деятельностью предприятия. Кроме этого, бухгалтерский учет является источником информации для составления государственной статистической отчетности, которая используется для принятия решений органами государственного управления и правительством Республики Беларусь. Формирование необоснованных показателей деятельности предприятий сказывается на эффективности принимаемых государственными органами решений.

Ранее нами упоминалось о влиянии момента определения в бухгалтерском учете выручки на размер коммерческих расходов, относимых на себестоимость продукции. Рассмотрим как производится определение суммы коммерческих расходов, относимых на себестоимость продукции, в Российской Федерации для целей бухгалтерского учета и налогообложения.

В соответствии с пунктом 1 статьи 223 Гражданского кодекса Российской Федерации право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законом или договором.

Следовательно, порядок списания коммерческих расходов зависит от того, как в договоре определен момент перехода права собственности.

Если в соответствии с договором право собственности на отгруженную продукцию переходит с момента ее отгрузки и предъявления покупателю расчетных документов, то в этом случае сумма коммерческих расходов, относящаяся к реализованной продукции, списывается в дебет счета 90 «Продажи» с кредита счета 44 «Расходы на продажу»*.

Если право собственности на отгруженную продукцию переходит от предприятия к покупателю не в момент передачи продукции (например, после выставления аккредитива или полного расчета за отгруженную продукцию), то в этом случае коммерческие расходы учитываются на счете 44 до указанного в договоре момента перехода права собственности на продукцию. Только после наступления указанного в договоре момента перехода права собственности коммерческие расходы относятся в дебет счета 90 с кредита счета 44.

При этом в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово - хозяйственной деятельности организаций, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н, в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность расходы на упаковку и транспортировку распределяются между отдельными видами отгруженной продукции ежемесячно исходя из их веса, объема, производственной себестоимости или другим соответствующим показателям. Все остальные расходы, связанные с продажей продукции, товаров, работ, услуг, ежемесячно относятся на себестоимость проданной продукции (товаров, работ, услуг).

Коммерческие расходы (расходы на упаковку и транспортировку), относящиеся к остатку нереализованной продукции, остаются на счете 44.

Кроме этого, с 1 января 2000 года предприятия Российской Федерации имеют право применять и другой способ списания коммерческих расходов. Пунктом 9 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999 г. № 33н, установлено, что коммерческие расходы могут признаваться в себестоимости проданной продукции полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности. Т.е., при принятии организацией в учетной политике с начала года порядка признания коммерческих расходов в себестоимости проданной продукции полностью в отчетном году сальдо по счету 44 «Расходы на продажу» будет отсутствовать.

Теперь рассмотрим как в Российской Федерации определяется сумма коммерческих расходов, относящаяся к реализованной продукции, для целей налогообложения.

В соответствии с пунктом 1 статьи 8 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций» (в редакции Федерального Закона от 9 мая 2001 г. № 50-ФЗ) сумма налога определяется плательщиками на основании бухгалтерского учета и отчетности самостоятельно, в соответствии с данным Законом.

Следовательно, если исчисление налоговой базы производится на основании данных бухгалтерского учета и отчетности, то изменение порядка отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете изменяет налогооблагаемую прибыль.

Однако в соответствии с пунктом 3 названного Закона прибыль (убыток) от реализации продукции (работ, услуг) определяется как разница между выручкой от реализации продукции (работ, услуг) без налога на добавленную стоимость и акцизов и затратами на производство и реализацию, включаемыми в себестоимость продукции (работ, услуг).

Далее рассмотрим как производится определение суммы коммерческих расходов, относимых на себестоимость продукции, в Республике Беларусь для целей бухгалтерского учета и налогообложения.

* Наименование счетов указаны в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н

Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, утвержденным приказом Министерства финансов СССР от 1 ноября 1991 г. № 56, установлено, что порядок включения коммерческих расходов в издержки производства предприятий регулируется соответствующими нормативными актами.

В Республике Беларусь основным документом, регламентирующим порядок включения произведенных расходов в себестоимость продукции, являются Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг). В соответствии с пунктом 2.2.22 Основных положений в себестоимость продукции включаются затраты, связанные со сбытом (реализацией) продукции (работ, услуг): упаковкой, хранением, транспортировкой до пункта, обусловленного договором, погрузкой в транспортные средства (кроме тех случаев, когда они возмещаются покупателями сверх цены за продукцию); оплатой услуг банков, иных кредитных организаций по осуществлению в соответствии с заключенными договорами факторинговых операций; рекламой, включая участие в выставках, ярмарках, выставках-продажах, стоимость образцов товаров, переданных в соответствии с контрактами, соглашениями и иными документами непосредственно покупателям или посредническим организациям в целях рекламы и не подлежащих возврату. Затраты на рекламу и маркетинговые услуги включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) в пределах установленных норм.

Пунктом 2.1 Основных положений определяется, что себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, нематериальных активов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию. Следовательно, из указанного документа не ясно необходимо ли в конце отчетного налогового периода коммерческие расходы, приходящиеся на стоимость реализованной продукции, относить с кредита счета 43 «Коммерческие расходы» в дебет счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)».

Однако, пунктом 2.9 Порядка заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности, утвержденным приказом Министерства финансов Республики Беларусь от 20.01.2000 № 23, определено, что по статье «прочие запасы и затраты» показываются запасы и затраты, не нашедшие отражения в предыдущих статьях подраздела «Запасы» раздела II «Оборотные активы» бухгалтерского баланса, в частности не списанная в установленном порядке со счета 43 «Коммерческие расходы» часть коммерческих расходов, относящихся к остатку нереализованной продукции. Пунктом 3.3 Порядка определено, что по статье «Коммерческие расходы» отражаются организацией, занятой производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, — затраты по сбыту, учитываемые на счете 43 «Коммерческие расходы» и относящиеся к реализованной продукции (работам, услугам).

Следовательно, распределение коммерческих расходов на реализованные и нереализованные товары обязательно.

Более точное, на наш взгляд, определение себестоимости дано в статье 3 Закона Республики Беларусь «О налогах на доходы и прибыль предприятий, объединений, организаций». Себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку *использованных* в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, нематериальных активов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

Исходя из изложенного, в нашей республике действует принцип жесткой привязки бухгалтерского и налогового законодательства в отношении определения себестоимости в целях бухгалтерского учета и налогообложения. Причем, в настоящее время в условиях перехода к рыночным отношениям именно налоговое законодательство имеет определяющее значение в этой связке, что в большинстве случаев оказывает негативное влияние на бухгалтерский учет, как систему достоверного отражения хозяйственной деятельности предприятия.

Это негативное влияние видно по нормативным документам, ограничивающим размер расходов, относимых на себестоимость продукции (работ, услуг), например, консультационные, информационные, рекламные и маркетинговые услуги, расходы на подготовку кадров в средних и высших учебных заведениях и т.д. Очевидно, что указанные документы принимаются в целях сокращения расходов (возможно обоснованного сокращения), уменьшающих облагаемую налогом прибыль. В результате невключения указанных расходов в себестоимость продукции в целях бухгалтерского учета искажаются реальные результаты деятельности предприятия.

Исходя из вышеизложенного предлагаем:

1. Отражать в бухгалтерском учете выручку от реализации продукции (товара) по моменту перехода права собственности на продукцию (товар) к покупателю, в соответствии с положениями статьи 224 Гражданского кодекса Республики Беларусь.

2. В Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий предусмотреть перечень коммерческих расходов, включаемых в себестоимость в целях бухгалтерского учета после распределения, а остальные расходы относить на затраты в полном объеме, аналогично порядку, предусмотренному в Плане счетов Российской Федерации.

3. Расходы, не включаемые в себестоимость продукции для целей налогообложения, отражать на отдельных субсчетах счетов учета затрат.

4. В пункте 2.1 Основных положений по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) слово «используемых» заменить словом «использованных».

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бухгалтерский учет на сельскохозяйственных предприятиях: Учебник/ А.П. Михалкевич, П.Я. Попковская, А.С. Федоркевич, А.Н. Егомостьев. 2-е изд., перераб. и доп./ Под общ. ред. А.П. Михалкевича.— Мн.: БГЭУ, 2000.— 508 с.

2. Николаева С.А. Доходы и расходы организации: практика, теория, перспективы.— М.: «Аналитика-Пресс», 2000.— 208 с.

3. Приказ Министерства финансов Республики Беларусь от 20 января 2000 г. № 23 «О годовой бухгалтерской отчетности юридических лиц».

4. Гражданский кодекс Российской Федерации. Принят Государственной думой 21 октября 1994 года.

5. План счетов бухгалтерского учета финансово - хозяйственной деятельности организаций, утвержденный приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н.

6. Закон Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций».

7. Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), утвержденные Министерством экономики, Министерством финансов, Министерством статистики и анализа и Министерством труда Республики Беларусь.

8. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, утвержденный приказом Министерства финансов СССР от 1 ноября 1991 г. № 56.

9. Ванкевич В.Е. Комментарий к постановлению Министерства финансов Республики Беларусь от 6 февраля 2001 г. № 8, Главный бухгалтер, 2001 г. № 9, стр. 9-10.

10. Крупнова А.В. Комментарий к постановлению Министерства финансов Республики Беларусь от 6 февраля 2001 г. № 8, Вестник Государственного налогового комитета Республики Беларусь, 2001 г., № 8, стр. 52-54.

ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ РАЗВИТИЯ УЧЕТА СТОИМОСТИ АМОРТИЗИРУЕМОГО ИМУЩЕСТВА

С. Г. Циркина, БГЭУ

Составной частью конечного финансового результата предприятия является прибыль (убыток) от реализации основных средств, который определяется как разница между выручкой от реализации указанного имущества, уменьшенной на сумму НДС, отчислений, взимаемых из выручки, и остаточной стоимостью основных средств [1, с. 13].

Согласно действующему плану счетов финансово-хозяйственной деятельности предприятия первоначальная стоимость основных средств и нематериальных активов учитывается на счетах 01 «Основные средства» и 04 «Нематериальные активы», а сумма начисленной амортизации на счете 02 «Износ основных средств» и 05 «Износ нематериальных активов» соответственно [2, с. 14—19]. Отдельного счета для бухгалтерского учета остаточной стоимости в плане счетов не предусмотрено и, как отмечено в Пособии к плану счетов «Остаточная стоимость специально не отражается, а определяется расчетным путем» [3, с. 121].

Это, на наш взгляд, является недостатком действующей системы учета, так как нигде не зарегистрированная в учете величина отражается в основной форме бухгалтерской отчетности – балансе и несет информацию о фактическом наличии амортизируемого имущества субъекта хозяйствования, то есть о фактической величине его производственного капитала, а также, как было указано выше, непосредственно влияет на величину финансового результата предприятия.