

УЧЕТ РАСХОДОВ НА РЕАЛИЗАЦИЮ В ОРГАНИЗАЦИЯХ ТОРГОВЛИ: ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ

*Г.Г. Завилейский, канд. экон. наук, доцент БГЭУ,
Н.В. Мартынов, зам. директора по финансам ООО "Викос", доцент БГЭУ*

Пунктом 5.18 Правил перехода на Типовой план счетов бухгалтерского учета, утвержденных постановлением Минфина РБ от 16.12.2003г. № 174, предусмотрено, что счет 44 "Издержки обращения" переименовывается в счет 44 "Расходы на реализацию".

В Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета (утверждена постановлением Минфина РБ от 30.05.2003г. № 89) приведена краткая характеристика синтетического счета 44 "Расходы на реализацию", раскрыта его структура и назначение.

Этот счет предназначен для обобщения информации о расходах, связанных с реализацией продукции, товаров, работ и услуг, и они группируются по статьям типовой номенклатуры, представленным в таблице 1.

Таблица 1

Статьи типовой номенклатуры расходов на реализацию

по инструкции Минфина РБ	по методическим указаниям Минторга РБ	
наименование статей	номера статей	наименование статей
Транспортные расходы	1	Транспортные расходы, связанные с доставкой товаров в организации торговли и общественного питания
	2	Транспортные расходы по доставке товаров покупателям
Расходы на оплату труда	3	Расходы на оплату труда персонала
Расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, оборудования и инвентаря	4	Расходы по аренде (лизингу основных средств и нематериальных активов)
	5	Расходы на содержание сооружений, помещений и инвентаря
Амортизация основных средств	6	Амортизация основных средств и нематериальных активов
Расходы на ремонт основных средств	7	Затраты и отчисления на ремонт основных средств
Расходы на спецодежду, белье, посуду, приборы	8	Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов
Расходы на топливо, газ, электроэнергию для производственных нужд	9	Расходы на топливо, газ и электроэнергию для производственных нужд в организациях общественного питания
Расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров	10	Расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров
Расходы на рекламу	11	Расходы на торговую рекламу
-	12	Проценты за пользование кредитами и займами
Потери товаров и технологические отходы	13	Потери товаров при транспортировке, хранении и реализации в пределах норм, технологические расходы.
Расходы на тару	14	Расходы на тару
Отчисления на социальные нужды	15	Налоги, отчисления и сборы, включаемые в издержки обращения (производства)
-	16	Прочие нормируемые затраты, включаемые в издержки обращения (производства)
-	17	Расходы по обеспечению условий труда персонала
-	18	Расходы по управлению и функционированию торговой организации
Прочие расходы	19	Прочие расходы

Из данных таблицы 1 следует, что номенклатура расходов на реализацию на предприятиях торговли, представленная в Инструкции Минфина и Методических указаниях Минторга, имеет значительные различия, как по наименованиям, так и количеству статей.

Вместе с тем с 1 января 2004 г. действует новая методика формирования и учета финансовых результатов деятельности организаций торговли и общественного питания и она существенным образом отличается от методики, изложенной в методических указаниях Минторга РБ.

Вышеизложенные изменения в организации учета расходов на реализацию и финансовых результатов повлекли необходимость переработки Минторгом Методических указаний. Принятие их в новой редакции будет способствовать упорядочению бухгалтерского учета и учетной политики, на предприятиях торговли и общественного питания.

С учетом этих обстоятельств в статье предоставлена информация об основных законодательных и нормативных актах, регламентирующих учет расходов на реализацию и о порядке отражения в бухгалтерском учете таких расходов в торговле.

Основные нормативные акты, регламентирующие расходы на реализацию в торговле следующие:

1. Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг). В редакции постановлений Минэкономики, Минфина, Минстата, Минтруда Республики Беларусь от 31.12.2003 г. № 258/186/256/166 (журнал "Главный бухгалтер", 2004, № 6, с. 36-38).

2. Особенности состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) по предприятиям торговли и общественного питания, (утверждены Минторгом РБ 17.07.1998 г. № 12-01-01/210 и согласованы с руководством министерств, указанных в п. 1). (Бюллетень нормативно-правовой информации 1998 г. № 17).

3. Методическое указания по составу и учету издержек обращения (производства), финансовых результатов деятельности организаций торговли и общественного питания (утверждены приказом Минторга РБ от 20.09.2002 г. № 86).

В некоторых законодательных и нормативных актах предусмотрены предельные нормы списания затрат на дебет счета № 44 "Расходы на реализацию". К ним относятся:

- премия – не более 30% тарифной ставки (оклада) в расчете на одного работника организации в месяц. Основание: Декрет Президента Республики Беларусь от 18.07.2002 г. № 17;
- расходы на подготовку и переподготовку кадров — не более 2% от суммы расходов на оплату труда работников организации, относимых на счетах № 44. Основание: постановление Совета Министров Республики Беларусь от 10.06.1994 г. № 429;
- консультационные и информационные услуги — не более 0,5% валового дохода от реализации товаров по каждому виду затрат. Установлено Минэкономики и Минфином РБ 10.12.1998 г.;
- нормативы расходования средств на рекламу и маркетинговые услуги установлены постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 16.12.2002 г. № 1758 в размерах, указанных в таблице 2.

Таблица 2

Нормы расходов на рекламу и маркетинговые услуги

Объем выручки от реализации продукции (работ, услуг) в год с учетом налога на добавленную стоимость	Предельный размер расходов на рекламу и маркетинговые услуги
До 1740 млн. рублей включительно	7,5 процента от объема выручки
Свыше 1740 млн. рублей	130,5 млн. рублей + 3,75 процента от объема выручки, превышающей 1740 млн. рублей
Свыше 17400 млн. рублей	717,75 млн. рублей + 1,5 процента от объема выручки превышающей 17400 млн. рублей.

- нормы расходов на обслуживание иностранных делегаций утверждены постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 10.05.2001 г. № 676;
- нормы расходов на содержание только одной единицы служебного легкового автотранспорта утверждены постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 03.05.1999 г. № 638;
- нормы расходов на служебные командировки периодически подтверждаются постановлением Минфина РБ. Положение по служебным командировкам утверждены постановлениями Минфина РБ от 12.04.2000 г. № 35, а также Минтруда РБ от 14.04.2000 г. № 55;
- нормы расхода топлива на автомобили и оборудование подтверждаются постановлением Минтранса РБ;
- нормы затрат на техобслуживание и ремонт автотранспорта утверждены постановлением Минтранса РБ от 01.11.2002 г. № 35.

Указом Президента Республики Беларусь от 12.02.2004 г. № 68 "О внесении изменений и дополнений в Указ Президента Республики Беларусь" от 25.05.2000 г. № 293 установлено, что: "Затраты юридических лиц и индивидуальных предпринимателей на проведение аудита организациями, осуществляющими ведомственный контроль, относятся на себестоимость продукции (работ, услуг) и включаются в состав расходов в пределах норм, утвержденных Советом Министров Республики Беларусь" (журнал "Главный бухгалтер", 2004, № 11, с. 12-13). Эти нормы затрат утверждены постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 14.04.2004 г. № 425 "Об утверждении норм затрат организаций и индивидуальных предпринимателей (заказчиков) на проведение обязательного аудита, относимых на себестоимость продукции (работ, услуг), включаемых в состав расходов" (журнал "Главный бухгалтер", 2004 г., № 19, с. 58).

В соответствии с постановлением Минэкономики, Минфина, Минстата, Минтруда от 30.12.2003 г. № 258/186/256/166 в состав расходов на реализацию включаются следующие дополнительные затраты:

- п. 2.2.10.3 затраты на командировки, связанные с производственной деятельностью. К расходам на командировки относятся также фактические расходы по оформлению заграничных паспортов и других выездных документов, уплате государственной пошлины, сборы иностранных представительств, комиссионные при обмене чеков в банке на иностранную валюту;
- п. 2.2.10.6 оплата консультационных, информационных, а также аудиторских услуг на проведение обязательной аудиторской проверки в соответствии с законодательством;

п. 2.2.10.10 представительские расходы, связанные с приемом и обслуживанием иностранных делегаций и отдельных лиц, участвующих в переговорах в условиях установления и поддержания сотрудничества.

Одним из видов затрат, включаемых в расходы на реализацию в организациях, на предприятиях торговли и общественного питания, является износ инвентаря, хозяйственных принадлежностей, специальной оснастки и специальной одежды.

Правилами перехода на Типовой план счетов бухгалтерского учета, утвержденными постановлением Минфина РБ от 16.12.2003 г. № 174, предусмотрено, что организации могут учитывать предметы в эксплуатации по первоначальной стоимости с отражением суммы начисленного износа на отдельном субсчете "Износ предметов" к счету 10 "Материалы".

В организациях и на предприятиях с 01.04.2004 г. установлен порядок начисления износа предметов в соответствии с постановлением Минфина РБ от 23.03.2004 г. №41 "Об установлении лимита отнесения имущества к отдельным предметам в составе оборотных средств" (Вестник МНС РБ, 2004 г., № 17, с. 23).

Стоимость предметов переносится на затраты по производству и реализации продукции, работ, услуг, расходы на реализацию товаров в следующем порядке:

по специальным инструментам и специальным приспособлениям (инструменты и приспособления целевого назначения, штампы, пресс-формы и подобные им предметы) – в соответствии с нормативными ставками, рассчитанными исходя из сметы расходов на их изготовление (приобретение) и срока их полезного использования до двух лет; стоимость специальных инструментов и специальных приспособлений, предназначенных для индивидуальных заказов, погашается в момент передачи их в производство данного заказа;

по предметам, по которым установлены сроки службы (спецодежда, спецобувь и др.) – погашается ежемесячно исходя из сроков их службы;

по временным (нетитульным) сооружениям и приспособлениям – ежемесячно исходя из срока их эксплуатации (в зависимости от продолжительности строительства) с учетом стоимости возвратных материалов от разборки;

по остальным предметам – в соответствии с учетной политикой организации:

в размере 50 процентов стоимости предметов – при передаче их со складов в эксплуатацию и 50 процентов стоимости (за вычетом стоимости этих предметов по цене возможного использования) – при выбытии их за непригодностью; или в размере 100 процентов – при выбытии их за непригодностью;

по предметам до одной базовой величины списывается единовременно на затраты по производству и реализации продукции, работ, услуг, расходы на реализацию товаров по мере передачи их в эксплуатацию. Материально ответственными лицами учет указанных предметов осуществляется в количественном выражении.

В соответствии с Инструкцией о порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыль, утвержденной постановлением МНС от 31.01.2004 г. № 19, на предприятиях должны правильно отражаться в учете финансовые результаты.

С этой целью необходимо обеспечить выполнение следующих трех правил:

1) ежемесячно исчислять расходы на реализацию на остаток товаров по следующим расходам: транспортные (если транспортные расходы не включаются в установленном законодательством порядке в цену приобретения товара) и проценты по кредитам, займам (включаемые в состав затрат, учитываемых при налогообложении прибыли). В расчет включают стоимость товаров без НДС и налога с продаж (основание: статья 15 Закона Республики Беларусь "О налоге на добавленную стоимость"). Порядок определения сумм затрат, приходящихся на фактически реализованные товары и относящихся к остаткам товаров на конец отчетного месяца, установлен подпунктом 1.4. постановления МНС РБ от 29.04.2004 г. № 57 "О внесении дополнений и изменений в Инструкцию о порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыль и о порядке представления уточненных налоговых деклараций (расчетов) (журнал "Вестник МНС РБ", 2004 г., № 19, с. 11-12);

2) осуществлять учет на счете № 97 "Расходы будущих периодов" и ежемесячно, равными частями, исходя из сроков погашения, списывать на дебет счета № 44 нижеперечисленные расходы:

- стоимость годовой или квартальной подписки на газеты, журналы, справочные, информационные издания;

- расходы на рекламу, подготовку кадров;

- арендную плату, плату за коммунальные услуги, платежи по страхованию, оплачиваемые согласно договору вперед за квартал или более длительный срок;

- затраты по ремонту основных средств в случае, если они составляют значительную сумму, а согласно учетной политике в организации не создан резерв на эти цели (или не начисляется ремонтный фонд);

КОНСУЛЬТАЦИИ БУХГАЛТЕРУ, АУДИТОРУ, МЕНЕДЖЕРУ, РУКОВОДИТЕЛЮ

- расходы по приобретению бланков строгой отчетности и т.п.

3) предусмотреть в учетной политике организации создание за счет расходов на реализацию следующих резервов предстоящих расходов и платежей, учитываемых по кредиту счета № 96 "Резервы предстоящих расходов":

- резерв на списание потерь товаров в пределах норм естественной убыли (норм потерь от боя, лома, порчи товаров);
- резерв на списание процентов, взимаемых банком за пользование предоставленным торговой организацией кредитов;
- резерв на списание затрат по капитальному ремонту собственных основных средств, проводимому в конце отчетного периода (года);
- резерв на списание затрат по ремонту арендованных основных средств, если по условиям договора аренды эти затраты несет торговая организация;
- резерв на оплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет.

Суммы фактических затрат, по мере их возникновения, относят затем на дебет счета № 96, а излишне начисленная сумма резерва сторнируется.

Отражение в бухгалтерском учете расходов на реализацию.

В течение отчетного месяца бухгалтера предприятий торговли и общественного питания отражают расходы на реализацию в журналах-ордерах с кредита соответствующих счетов в дебет счета 44 "Расходы на реализацию", субсчет 44/2 "Издержки обращения" и указывают номера статей.

Основные хозяйственные операции по учету расходов на реализацию и бухгалтерские проводки по ним представлены в таблице 3.

Таблица 3

Основные операции по счету 44 "Расходы на реализацию"

№ операции	Содержание операции	Проводка	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1	Начисление транспортных расходов, связанных с доставкой товаров поставщиками	44-2-2*	60
* Здесь и далее по тексту статьи указаны номера статей издержек обращения по данным таблицы 1.			
2	Отражение транспортных расходов по доставке товаров покупателям:		
2.1	начисление расходов	44-2-2	45; 60
2.2	списание транспортных расходов, относящихся к реализованным товарам	90-2	44-2-2
2.3	списание расходов при отражении момента реализации по мере поступления <i>платежа за товары от покупателей</i>	90-2	44-2-2
3	Начисление расходов на оплату труда в соответствии с законодательством Республики Беларусь	44-2-3	70
4	Отражение расходов по аренде (лизингу) основных средств и нематериальных активов	44-2-4	60 (76)
5	Начисление расходов на содержание сооружений, помещений и инвентаря	44-2-5	10; 60; 76
6	Отражение в учете:		
6.1	амортизации основных средств	44-2-6	02
6.2	амортизации нематериальных активов	44-2-6	05
7	Списание фактических затрат на ремонт основных средств:		
7.1	при подрядном способе его проведения	44-2-7	60; 76
7.2	при хозяйственном способе его проведения	44-2-7	10; 68; 69; 70 и др.
8	Начисление расходов на технический осмотр и обслуживание объектов основных средств	44-2-7	10; 60; 76
9	Отнесение затрат на содержание инвентаря, хозяйственных принадлежностей, специальной оснастки и специальной одежды:		
9.1	<i>начисление износа</i>	44-2-8	10-12
9.2	расходы на ремонт	44-2-8	10
9.3	расходы на стирку, химчистку	44-2-8	10; 76
9.4	потери от утраты инвентаря, списанные на затраты	44-2-8	10-9; 10; 11
10	Списание расходов на топливо, газ и электроэнергию для производственных нужд в организациях общественного питания	44-2-9	60; 76
11	Отнесение расходов на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров	44-2-10	10; 60; 76
12	Отражение расходов на торговую рекламу	44-2-11	10; 41; 51; 60; 76
13	Начисление процентов за пользование кредитами и займами в сроки, предусмотренные договорами	44-2-12	51; 66; 67
14	Списание потерь товаров при транспортировке, хранении и реализации в пределах норм естественной убыли.	44-2-13	60; 94
15	Списание нормируемых отходов по колбасным изделиям, мясокопченостям	44-2-13	41
		41*	44-2-13
16	Начисление расходов на тару	44-2-14	10; 41-3; 45; 60
17	Отражение налогов, отчислений и сборов, включаемых в издержки обращения	44-2-15	68; 69

Окончание таблицы 3

1	2	3	4
18	Списание прочих нормируемых затрат, включаемых в расходы на реализацию (информационные, консультационные, маркетинговые, аудиторские (оказываемые ведомственными ревизионными службами) услуги, расходы на подготовку кадров в средних и высших учебных заведениях, представительские расходы, затраты на командировки, на содержание служебного автотранспорта).	44-2-16	51; 76
19	Отражение расходов по обеспечению надлежащих условий труда персонала	44-2-17	51; 76
20	Отражение расходов по управлению и функционированию организации, предприятия	44-2-18	10; 51; 76
21	Списание прочих расходов, включаемых в состав расходов на реализацию	44-2-19	10; 41; 51; 60; 76
22	Списание расходов на реализацию по окончании отчетного месяца	90-2	44-2
* Один из способов списания на практике нормируемых отходов на основании акта, утвержденного руководителем организации, предприятия торговли.			

На практике бухгалтера ежемесячно составляют к журналам-ордерам ведомости аналитического учета расходов на реализацию, группируя в них данные по статьям номенклатуры расходов, предусмотренной учетной политикой организации, предприятия. По окончании отчетного месяца данные о расходах из журналов-ордеров главный бухгалтер (заместитель) переносит в ведомость по дебету субсчета 44-2 в разрезе кредитовых счетов и статей номенклатуры расходов. Итоговая сумма в ведомости по дебету субсчета 44-2 должна совпадать с суммой оборота по дебету этого субсчета, полученной за отчетный месяц в Главной книге после записей в нее данных из всех журналов-ордеров.

Синтетический учет расходов на реализацию ведется в целом по организации, предприятию. По окончании отчетного месяца эти расходы распределяют по их структурным подразделениям с использованием методики, предусмотренной в учетной политике, либо рекомендованной Минторгом в Методических указаниях по составу и учету издержек обращения (производства), финансовых результатов деятельности организаций торговли и общественного питания.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании: Учеб.-практ. пособие/ Под ред. Л.И.Кравченко.– Мн.: ФУАинформ, 2001.
2. Ванкевич В.Е., Шибeko Е.Н., Сушкевич А.Н. Типовой план счетов бухгалтерского учета: Инструкция по его применению. Типовые бухгалтерские записи по основным операциям хозяйственной деятельности.– Мн.: Фонд "Редакция журнала" Финансы, учет, аудит", 2003.
3. Латыпова О.В. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продаж: Учеб. пособие.– Мн.: БГЭУ, 2001.
4. Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг).– Мн.: НПП "Финансы, учет, аудит"; ПКФ "Экаунт", 2001.
5. Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь № 89 от 30.05.2003 г.– Мн.: Белорусская ассоциация бухгалтеров, 2003.

ФРАГМЕНТАРНЫЕ ИНВЕСТИЦИИ ПРИ БИЗНЕС-ПЛАНИРОВАНИИ СОЦИАЛЬНО-ЗНАЧИМОГО ИНВЕСТИЦИОННОГО ПРОЕКТА В УСЛОВИЯХ САНАЦИИ

В.С. Кивачук, канд. экон. наук, доцент, зав. кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита БГТУ, Т.М. Драган, ст. преподаватель, БГТУ

*Особо актуальной в настоящее время является проблема оздоровления (санации) белорусских предприятий. В этой связи важно изучение принципов трансформации предприятий, применяемых зарубежными странами. Одним из примеров крупномасштабных санационных процессов в экономике является Германия. Около 80% восточногерманских предприятий при объединении оценивались специалистами неперспективными с точки зрения экономической эффективности. Несмотря на это, почти половина из них прошли процедуру санации, средства на которую привлекались большей частью от **внутренних инвесторов**. Зарубежное участие в германской собственности составило около 6% [5]. Приоритетом проводимой политики явилось **сохранение рабочих мест, недопущение увеличения безработицы в стране, повышение эффективности использования капитала**. В данном случае социальная эффективность инвестиций послужила стимулом санации при отсутствии экономических выгод. Планомерное и систематическое проведение санационных процедур позволило выявить резервы увеличения рентабельности указанных предприятий, а постепенное высвобождение рабочей силы было востребованным на рынке трудовых ресурсов, не вызвав глубокого диссонанса в социальной сфере.*