

УДК 338.242.2

## СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ КРАТКОСРОЧНЫМИ МАТЕРИАЛЬНЫМИ АКТИВАМИ

**П. Г. ПОНОМАРЕНКО**

*Учреждение образования «Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации», г. Гомель*

**Е. П. ПОНОМАРЕНКО**

*Учреждение образования «Гомельский государственный технический университет имени П. О. Сухого», Республика Беларусь*

### **Введение**

В коммерческих организациях, осуществляющих производственную и торговую деятельность, значительную долю составляют затраты по приобретению краткосрочных материальных активов, начисляемые сверх отпускной цены поставщика и не включаемые в их учетную стоимость. Таковыми являются транспортные затраты по доставке, расходы по страховке грузов, командировочные и иные расходы. В настоящее время в большинстве случаев данные затраты учитываются обособленно: в организациях, осуществляющих производственную деятельность, на счете 16 «Отклонение в стоимости материалов»; в организациях, осуществляющих торговую деятельность, на счете 44 «Расходы на реализацию», а затем распределяются по отчетным периодам по среднему проценту, т. е. без учета фактического времени кругооборота тех материальных активов, которые обусловили их возникновение и с оборотом которых они взаимосвязаны. Переход Республики Беларусь на ведение учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности обуславливает необходимость приведения методов учета затрат по приобретению краткосрочных материальных активов, порядка их распределения и списания в соответствии с оборотом тех активов, к которым они относятся.

Эффективность управления затратами организации обуславливается целым рядом факторов и прежде всего качеством его информационного обеспечения. Для финансового менеджмента важны оперативность получения учетной информации, а также ее полнота и достоверность, которые обеспечиваются за счет применения современных методик бухгалтерского учета и опыта зарубежных стран, заключенного в Международных стандартах финансовой отчетности.

Исследования практики учета в организациях, осуществляющих производственную и торговую деятельность, показали, что существующая номенклатура статей затрат по приобретению краткосрочных материальных активов и методы их распределения по отчетным периодам для формирования отчетных финансовых показателей не позволяют в полной мере определить реальную себестоимость потребленных в процессе производства материалов или проданных товаров, а также объективно оценить финансовый результат от производственной или торговой деятельности. Решение проблемы нами видится в изменении методик учета и распределения затрат по приобретению материалов и товаров путем увязки их с реальным временем оборота соответствующих видов активов.

Цель исследования – изучение сущностных характеристик затрат и разработка на этой основе усовершенствованной методики учета затрат по приобретению товаров, уточнение номенклатуры затрат на приобретение краткосрочных материальных активов и научное обоснование методики их распределения и списания по отчетным периодам.

### **Основная часть**

В отечественной и зарубежной экономической литературе используются различные определения затрат, издержек и расходов. Относительно формулировки сущности данных категорий, их взаимосвязи и трансформации на стадиях кругооборота ресурсов организации среди ученых нет единства мнений. Точки зрения полярные – от признания их словами синонимами [1], [2], [9] до установления существенных различий [3], [7], [10].

Большинство исследований сущности этих категорий проведено применительно к производственной сфере хозяйствования. Для производственных предприятий сформулированы экономические категории «производственные затраты», «издержки производства» «производственная себестоимость продукции, работ, услуг». К сожалению, устоявшегося мнения относительно квалификации производственных затрат и издержек производства нет, а потому среди ученых и практиков часто возникает подмена одного понятия другим. К тому же затраты промышленных предприятий по приобретению материалов часто выпадают из контекста производственных затрат.

Торговые издержки (издержки обращения), как экономическая категория, исследованы в меньшей степени, чем производственные. При определении торговых расходов (издержек) большинство ученых придерживаются позиции, изложенной К. Марксом в труде «Капитал», и трактуют их как расходы торговли или расходы на осуществление торгового процесса.

В организациях, осуществляющих торговую деятельность, существуют как чисто торговые расходы на реализацию товаров, так и производительные (дополнительные) затраты, возникающие в сфере товарного обращения (транспортные затраты по доставке, не включенные в отпускную цену, таможенные пошлины, затраты на фасовку и упаковку в тару поставщика и др.). Таким образом, себестоимость приобретаемых товаров включает в себя их стоимость по отпускным ценам поставщиков, а также дополнительные затраты по их приобретению, оплачиваемые сверх отпускной цены.

В системе бухгалтерского учета и финансовой отчетности себестоимость материалов и товаров формируется по совокупности затрат на их приобретение у поставщиков, включая дополнительные издержки (затраты), имевшие место в процессе их приобретения. Поэтому в бухгалтерском учете обособленно учитываются материалы и товары в местах их хранения по учетным ценам, а также транспортно-заготовительные расходы по их приобретению или отклонения в стоимости.

При идентификации издержек производства и обращения мы разделяем точку зрения российского ученого М. И. Кутера о различии понятий «затраты» и «издержки». Следует согласиться с его мнением о том, что в бухгалтерском учете целесообразно выделять «затраты, формирующие производственную себестоимость продукции, товаров, работ и услуг (издержки)» и «затраты отчетного периода» [7]. Затратами отчетного периода, не относящимися к конкретному виду продукции, товаров, выполненных работ или оказанных услуг, являются расходы на управление и расходы на реализацию.

Факторами, обеспечивающими непрерывность хозяйственной деятельности коммерческой организации и выполнения возложенной на нее миссии, выступают

природные ресурсы, труд и функционирующий капитал (активы). В процессе потребления экономических ресурсов коммерческой организации происходит трансформация их в создаваемые продукты (работы, услуги) или приобретаемые товары, от реализации которых хозяйствующий субъект извлекает доход. Взаимосвязанные процессы приобретения краткосрочных материальных активов, производства и реализации вновь созданных или приобретенных продуктов труда обуславливают траты (потребление) ресурсов, которые в зависимости от стадии кругооборота средств (приобретение активов, создание нового продукта, продажа), по нашему мнению, следует квалифицировать как «затраты», «издержки» (производства или обращения) и «расходы».

В экономической литературе встречаются различные толкования затрат. Так, Э. А. Гомонко и Т. Ф. Тарасова считают, что Международные стандарты финансовой отчетности определяют затраты как «потребленные в хозяйственной деятельности ресурсы, еще не признанные расходами и отражаемые в балансе на конец года в виде остатков незавершенного производства, готовой продукции, товаров отгруженных и т. д.» [5]. М. И. Кутер придерживается мнения, что затраты имеют место на всех стадиях создания продукта: заготовления (приобретения), производства, продажи [7]. Следовательно, затраты могут быть включены в стоимость созданных или приобретенных активов или списаны в расходы отчетного периода, если они не образуют активов. М. И. Кутер предлагает подразделять их на активобразующие, увеличивающие стоимость активов и списываемые непосредственно в расходы отчетного периода. Причем активобразующие затраты он определяет как «затраты, обещающие выгоды в будущем и стоимость которых капитализирована в активы, представленные в виде реальных (материальных и неосязаемых активов) объектов (сырье, материалы, права, амортизируемое имущество и т. п.)» [7].

Мы разделяем точку зрения М. И. Кутера по определению существенных характеристик затрат и расходов и считаем, что критерием квалификации затрат должен стать факт их капитализации в активы. По нашему мнению, затратами для целей бухгалтерского учета следует считать средства, вложенные в отчетном периоде в приобретение и на создание тех или иных неденежных активов организации. В качестве объектов финансовой отчетности выступают капитализированные затраты в неденежные активы, которые в отчетном периоде не трансформировались в расходы (не были реализованы и не потеряли способность приносить доход). Они отражаются в бухгалтерском балансе в виде остатков незавершенного производства, готовой продукции, товаров отгруженных и отложенных затрат (расходов будущих периодов и отложенных налоговых активов).

Для осуществления хозяйственной деятельности организацией приобретаются краткосрочные (текущие) материальные активы и долгосрочные нефинансовые активы. По нашему мнению, затраты в отчетном периоде на приобретение краткосрочных материальных (текущих) активов следует квалифицировать как «текущие затраты» (expense), а капитализированные на конец отчетного периода в остатках незавершенного производства, готовой продукции и полуфабрикатов, отражаемые в бухгалтерском балансе – как «запасоемкие затраты» (inventoriable costs). В то же время траты коммерческой организации на приобретение или создание объектов долгосрочных нефинансовых активов квалифицируются долгосрочными вложениями или инвестициями (investment).

По мнению Ч. Т. Хорнгрена и Дж. Фостера, для управления расходами организации менеджерам нужны не просто затраты, а информация об издержках на продукт, его партию, услуги, именуемые «объект учета затрат» [9]. Р. Энтони определяет издержки как денежное выражение суммы ресурсов, использованных с какой-либо це-

лю – для производства продукции или реализации товаров [10]. Я. В. Соколов определяет издержки как часть затрат, связанных с калькуляцией себестоимости продукции (издержки производства) и процессами реализации (издержки обращения) [8]. М. А. Вахрушина считает издержками производства затраты живого и овеществленного (прошлого) труда в денежном выражении на производство и обращение продукции [4].

Суммируя ранее высказанные мнения ученых, можно сделать вывод о том, что издержками (costs) производства или обращения следует считать стоимость потребленных в отчетном периоде ресурсов при осуществлении процесса производства продукции (работ, услуг) или продажи товаров.

Для организаций, осуществляющих производственную и торговую деятельность, проблемным остается вопрос идентификации и распределения затрат по приобретению краткосрочных материальных активов (материалов, товаров). В организациях, осуществляющих производство продукции, выполнение работ и оказание услуг, в учете материалов, приобретаемых у поставщиков, проблемы идентификации затрат, включаемых в их себестоимость, не возникает. Инструкция по бухгалтерскому учету запасов определяет состав затрат по приобретению материалов и методику распределения транспортно-заготовительных расходов или отклонений в стоимости материалов по отчетным периодам. Однако при переходе на Международные стандарты финансовой отчетности актуальным остается вопрос выбора методики распределения транспортно-заготовительных расходов или отклонений в стоимости материалов между остатками материалов на складе и материалами, израсходованными на производство.

Рекомендованная в Инструкции по учету запасов и применяемая в настоящее время на практике методика распределения транспортно-заготовительных расходов (отклонений в стоимости материалов) путем расчета процента (доли) во многом устарела. К сожалению, данная методика распределения не увязана с партионным учетом материалов и такими методами их списания, как ФИФО и ЛИФО. По нашему мнению, в бухгалтерском учете промышленных предприятий должен быть организован партионный учет отклонений в стоимости материалов или транспортно-заготовительных расходов. Распределение отклонений в стоимости материалов (транспортно-заготовительных расходов) должно осуществляться между остатком материалов на складе и израсходованными в производство материалами по каждому их виду и партии, а не в целом по всей группе материальных ценностей, как это принято в настоящее время. Изменение методики распределения отклонений в стоимости материалов (транспортно-заготовительных расходов) позволит объективно исчислять себестоимость израсходованных в производство материалов, увязав ее с оборотом конкретных видов и партий материалов. К тому же такая методика учета и распределения затрат согласуется с методами оценки и списания материалов ЛИФО и ФИФО, рекомендуемыми Международными стандартами финансовой отчетности.

Применительно к сфере торговой деятельности актуальными остаются вопросы идентификации, учета и распределения затрат по приобретению товаров, которые в настоящее время не совсем согласуются с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности.

В экономической литературе издержками обращения (расходами на реализацию) считаются затраты и расходы, возникшие в торговых организациях в процессе хранения, подготовки к продаже и реализации товаров [2], [5]. Традиционно к ним относят затраты по доставке товаров от поставщиков, хранению и реализации товаров. Если придерживаться общепринятого принципа, что издержки на производство и реализацию капитализируются и включаются в стоимость (себестоимость) готовой

продукции, а впоследствии и товаров, то возникают вопросы. Все ли затраты торговой организации, возникающие в процессе реализации товаров, являются издержками обращения? Как квалифицировать затраты, возникшие на стадии приобретения товаров у поставщиков и включаемые в себестоимость товаров, а также затраты по реализации и хранению товаров, не включаемые в их себестоимость?

Мы разделяем точку зрения Дж. Фостера и Ч. Т. Хорнгрена, что все затраты коммерческой организации подразделяются на «затраты на продукт» и «затраты периода» [9]. Можно предположить, что эквивалентом «затрат на продукт» в торговле являются дополнительные (производительные) издержки обращения, возникающие при поступлении товаров от поставщиков и включаемые в себестоимость товаров. Применительно к торговой организации дополнительные (производительные) издержки обращения, капитализированные в стоимости товаров, являются запасоемкими затратами.

Затраты по приобретению товаров включают все производительные затраты, возникающие в сфере товарного обращения. Таковыми являются транспортные расходы по завозу товаров, не включенные прямым способом в стоимость приобретенных товаров, таможенные пошлины, затраты на фасовку и упаковку в тару поставщика, признаваемые в установленном порядке затратами на приобретаемые товары.

Относительно определения содержания затрат торговой организации существуют и иные точки зрения. Так, Э. А. Гомонко и Т. Ф. Тарасова предлагают выделять в составе затрат торгового предприятия «совокупные текущие затраты» [5]. По их мнению, они включают в себя затраты на закупку товаров и текущие затраты по организации процесса торгового обращения.

Мы согласны с точкой зрения данных авторов, однако считаем, что совокупные торговые затраты должны быть разделены на издержки обращения и расходы на реализацию с соответствующей организацией их учета. Издержками обращения в сфере товарного обращения следует считать капитализируемые в стоимости товаров производительные затраты, а расходами на реализацию – все остальные затраты по организации и осуществлению торговой деятельности. Соответственно должен быть организован отдельный учет издержек обращения и расходов на реализацию товаров в торговых организациях.

Инструкция по применению типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 29 июня 2011 г. № 50 допускает два метода отражения затрат по приобретению товаров на счетах бухгалтерского учета [6]. Затраты по приобретению товаров (транспортные расходы по доставке от производителей, расходы на упаковку в тару производителя, затраты по импорту товаров) включаются в цену поступившего товара с отражением в учете по дебету счета 41 «Товары». Если указанные затраты по каким-либо причинам не включены в цену товаров, то они отражаются по дебету счета 44 «Расходы на реализацию». В данном случае и капитализируемые затраты (издержки обращения) и чистые торговые расходы учитываются и систематизируются на одном счете, что не соответствует его назначению.

По нашему мнению, методика учета затрат на приобретение товаров и издержек обращения в Республике Беларусь должна быть усовершенствована. Очевидно, что затраты по приобретению товаров (кроме их стоимости по отпускным ценам поставщиков) не должны отражаться на счете 44 «Расходы на реализацию». Их целесообразно учитывать, по аналогии с промышленными предприятиями, на счетах 15 «Заготовление и приобретение материалов» и 16 «Отклонение в стоимости материалов» и распределять в общеустановленном порядке. Такой порядок учета приобре-

тения товаров не противоречит Инструкции по применению типового плана счетов бухгалтерского учета [6].

Для целей учета издержек обращения и расходов на реализацию может быть использован рекомендованный Министерством финансов Республики Беларусь счет 44 «Расходы на реализацию». Однако полагаем, что данный счет должен называться «Издержки обращения и расходы на реализацию» и к нему должны быть открыты два субсчета: «Издержки обращения» и «Расходы на реализацию».

Существует проблема и в распределении затрат по приобретению товаров, не включенных в их фактическую стоимость и учитываемых в составе дополнительных издержек обращения на счете 44 «Расходы на реализацию» или на счете 16 «Отклонение в стоимости материалов». Она касается двух аспектов – перечня и содержания статей издержек обращения, подлежащих распределению, а также целесообразности применения метода среднего процента при распределении издержек обращения по отчетным периодам, предусмотренного нормативными правовыми актами Республики Беларусь по бухгалтерскому учету.

Возникает вопрос относительно состава статей издержек обращения, подлежащих распределению. Согласно Инструкции по применению типового плана счетов бухгалтерского учета распределению между реализованными товарами и остатком товаров на конец месяца подлежат транспортные расходы по их завозу [6]. Однако дополнительными издержками являются и другие производительные затраты, возникающие в сфере товарного обращения – на фасовку и упаковку товаров в промышленную тару поставщика, затраты по импорту и др. Рекомендации по учету и списанию данных видов издержек обращения в нормативных правовых актах Республики Беларусь отсутствуют. По нашему мнению, такие статьи затрат должны или сразу включаться в стоимость приобретаемых товаров с отражением в момент оприходования товаров по дебету счета 41 «Товары» или систематизироваться на отдельном счете (субсчете) по учету издержек обращения и распределяться в таком же порядке, как и транспортные затраты по завозу товаров.

Объектом дискуссии является и определение состава транспортных затрат. На практике бухгалтеры все транспортные расходы торговой организации учитывают на данной статье и распределяют между реализованными товарами и остатком товаров на конец месяца. Если же следовать логике МСФО 2 «Запасы», то в себестоимость приобретаемых товаров, а соответственно и в состав транспортных затрат, должна включаться только стоимость транспортных услуг по завозу товаров от производителей, оказанных сторонними транспортными организациями, при условии, что поставщиком сформирована отпускная цена на условиях «франко-склад поставщика». Во всех остальных случаях, по нашему мнению, транспортные расходы по доставке товаров, в том числе и собственным транспортом, должны включаться в состав расходов на реализацию и не включаться в расчет распределения.

В организациях, осуществляющих торговую деятельность, доминирующим является метод распределения транспортных затрат между реализованными товарами и остатком товаров на конец месяца по среднему проценту (уровню затрат). Данный метод, по нашему мнению, не совершенен, так как не учитывает время обращения отдельных партий товаров. Возникает парадокс, если единожды имевшие место транспортные затраты по завозу товаров включить в расчет распределения затрат, то их приходится распределять до бесконечно уменьшающегося среднего процента затрат, хотя данные товары уже давно реализованы и отсутствуют их остатки.

Применение усредненного распределения издержек обращения можно было бы признать оправданным, если бы транспортные затраты были систематическими. В настоящее время большинство поставщиков формируют отпускную цену на усло-

виях франко-склад (магазин) покупателя. Равномерное распределение дополнительных издержек на всю стоимость товаров приводит к тому, что затраты на протяжении целого ряда отчетных периодов могут не возникать, но при этом числиться в учете и рассчитываться на остаток товаров и на реализованные товары по убывающему до бесконечности среднему проценту (доле).

Все это происходит из-за отсутствия увязки порядка распределения издержек обращения со временем обращения товаров. Мы считаем, что распределение издержек между реализованными товарами и остатком товаров на конец месяца должно осуществляться с учетом фактического времени обращения товарной массы в организации или отдельных партий товаров – при организации их партионного учета. Проиллюстрируем данную методику на цифровом примере.

*Пример.* Дополнительные издержки обращения в отчетном месяце составили 1800000 р., фактическое время обращения товарной массы на отчетную дату – 45 дней, продолжительность месяца – 30 дней. Соответственно дополнительные издержки отчетного месяца будут распределены следующим образом:

- на реализованные товары – 1200000 р. ( $1800000 \text{ р.} \times 30 \div 45$ );
- на остаток товаров – 600000 р. ( $1800000 \text{ р.} - 1200000 \text{ р.}$ ).

По предложенной нами методике распределения затраты на сумму 1200000 р. будут списаны в расходы отчетного периода, а на сумму 600000 р. станут отложенными затратами следующего месяца. В следующем отчетном месяце отложенные затраты в полной сумме включаются в расходы периода и списываются в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», так как время обращения товаров в приведенном примере не превышает двух месяцев. Дополнительные издержки обращения, возникшие в следующем месяце, будут распределяться по ранее изложенной методике с учетом фактического времени обращения товаров в отчетном периоде. Рекомендуемая нами методика распределения издержек обращения увязана со временем обращения товаров. Она позволяет объективно отразить в учете и своевременно списать неравномерно возникающие в течение отчетного года дополнительные издержки, что не представляется возможным при применении метода равномерного их распределения, используемого в бухгалтерской практике.

### **Заключение**

Раскрытые в статье особенности идентификации затрат, издержек и расходов предприятий, предложенные методы учета и распределения затрат на приобретение краткосрочных материальных активов позволят упорядочить процесс формирования объективной информации о себестоимости потребленных в процессе производства и реализации материальных активов и финансовых результатах хозяйствования. Распределение дополнительных транспортно-заготовительных затрат по приобретению материалов и товаров (отклонений в стоимости) в тесной увязке со временем их оборота дает возможность избежать методологических ошибок при исчислении себестоимости продукции, товаров, работ и услуг. Предложения авторов по совершенствованию учета и распределения дополнительных транспортно-заготовительных затрат по приобретению материалов и товаров (отклонений в стоимости) весьма актуальны для управления затратами и сближения национальных стандартов бухгалтерского учета краткосрочных материальных активов с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности.

### **Литература**

1. Большой толковый словарь бизнеса. Англо-русский. Русско-английский / К. Пасс [и др.]. – М. : Вече : АСТ, 1998. – 688 с.

2. Бухгалтерский учет : учебник / И. И. Бочкарева [и др.] ; под ред. Я. В. Соколова. – М. : ТК Велби : Изд-во Проспект, 2004. – 768 с.
3. Бухгалтерский учет, анализ и аудит : учеб. пособие / П. Г. Пономаренко [и др.] ; под общ. ред. П. Г. Пономаренко. – Минск : Выш. шк., 2013. – 567 с.
4. Вахрушина, М. А. Бухгалтерский управленческий учет : учебник / М. А. Вахрушина. – М. : Финстатинформ, 2000. – 528 с.
5. Гомонко, Э. А. Управление затратами на предприятии : учебник / Э. А. Гомонко, Т. Ф. Тарасова. – М. : КНОРУС, 2010. – 320 с.
6. Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 29 июня 2011 № 50 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2016.
7. Кутер, М. И. Теория бухгалтерского учета : учебник / М. И. Кутер. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 640 с.
8. Соколов, Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 496 с.
9. Хорнгрен, Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект : пер. с англ. / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер ; под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
10. Энтони, Р. Учет: ситуации и примеры / Р. Энтони, Дж. Рис. – М. : Финансы и статистика, 1993. – 560 с.

*Получено 04.10.2016 г.*