

ПРОБЛЕМЫ ИДЕНТИФИКАЦИИ ЗАТРАТ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Пономаренко П.Г., кандидат экономических наук, доцент, Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации, Гомель, Республика Беларусь, ponomarenko11@mail.ru

Пономаренко Е.П., кандидат экономических наук, доцент, Гомельский государственный технический университет имени П.О. Сухого, Гомель, Республика Беларусь, eponomarenko@mail.ru

Аннотация. В статье исследованы сущностные характеристики категорий «затраты», «торговые издержки», «расходы», особенности их трансформации по стадиям кругооборота средств коммерческой организации, обоснована авторская позиция по их идентификации. С учетом этого авторами даны рекомендации по совершенствованию методики учета затрат по приобретению товаров в Республике Беларусь.

Ключевые слова: учет, затраты, торговые издержки, расходы, торговля.

PROBLEMS OF COST IDENTIFICATION IN ACCOUNTING

Abstract. In article intrinsic characteristics of categories «costs», «trading costs», «expenses», features of their transformation on stages of a circulation of means of the commercial organization are researched, the author's line item on their identification is proved. Taking into account it authors made recommendations about enhancement of a technique of the cost accounting on purchase of goods in Republic of Belarus.

Key words: accounting, costs, trade costs, expenses, trade.

В экономической литературе, а также в нормативных правовых актах, регламентирующих бухгалтерский учет и налогообложение в Республике Беларусь, наряду с понятием «затраты» используются термины «издержки» и «расходы», отличительные особенности которых и условия применения четко не определены. Отсутствие однозначных критериев разграничения этих экономических понятий приводит к их отождествлению и, как следствие, к ошибкам при их идентификации, а также к искажению учетной и отчетной информации, формируемой для целей управления. Уточнение сущностных характеристик данных понятий весьма актуально для правильной организации их учета.

По нашему мнению, затраты, издержки и расходы являются синонимами, так как обозначают одно и то же – затраты на разных стадиях кругооборота экономических ресурсов организации. Они отличаются друг от друга оттенками лексического значения и используются для идентификации затрат в системе кругооборота активов организации. Различие между ними обусловлено тем, что они отражают затраты на отдельно взятой стадии кругооборота ресурсов или для определенного процесса.

Для целей финансового менеджмента требуется всесторонняя информация о затратах, произведенных организацией для осуществления своей деятельности, которые капитализируются в отдельных видах активов.

Под затратами понимают средства вложенные в приобретенные активы (товары, услуги, сырье) и (или) потребленные ресурсы при осуществлении производственной деятельности по созданию новых видов активов. В общем виде затраты – это суммарные траты хозяйствующего субъекта на приобретение и (или) создание активов.

В экономической литературе термин «издержки» в большинстве случаев квалифицируется как затраты на осуществление чего-либо. По мнению Ч.Т. Хорнгрена и Дж. Фостера, для управления производственным или торговым процессом нужна информация не просто о затратах, а о затратах на что-либо, именуемых издержками. При этом «объект учета затрат» они определяют как некую деятельность, для которой производится сбор и измерение данных об издержках [1, с. 20]. Р. Энтони под издержками понимает денежное измерение суммы ресурсов, используемых с какой-то целью [2, с. 46].

По нашему мнению, издержками целесообразно считать стоимость потребленных экономических ресурсов в процессе создания (производства) новых видов активов (продукции, работ, услуг) или осуществления процесса приобретения товаров. В зависимости от сферы потребления экономических ресурсов различают издержки производственных отраслей деятельности (промышленность, сельское хозяйство, транспорт и т.п.) и издержки торговли. С нашей точки зрения, применительно к торговле, издержками можно считать только производительные затраты на приобретение товаров (транспортные затраты по доставке и др.), которые по какой-либо причине не были включены в стоимость приобретенных товаров и учитываются на затратных счетах. Все остальные торговые затраты не влияют на себестоимость приобретенных товаров и фактически являются расходами на реализацию, относящимися к отчетному периоду формирования финансового результата.

Существует ряд мнений и относительно определения категории «себестоимость». В большинстве случаев мнения ученых-экономистов сводятся к определению себестоимости как суммы затрат на создание или приобретение активов. С этим тезисом вполне можно согласиться, однако в контексте увязки затрат, издержек и себестоимости наша точка зрения несколько иная. С позиций бухгалтерского финансового учета определение себестоимости актива следует увязывать со стадией кругооборота экономических ресурсов.

В бухгалтерском учете производственная себестоимость выпущенной из производства продукции квалифицируется как сумма производственных издержек (затрат, потребленных ресурсов), возникших в отчетном периоде при изготовлении продукции с учетом незавершенного производства на начало и конец отчетного периода. Предприятия с коротким производственным циклом не имеющие незавершенного производства производственную себестоимость выпущенной продукции определяют по сумме производственных затрат (издержек) отчетного периода. Аналогичным образом устанавливается и производственная себестоимость выполненных работ и оказанных услуг. Причем понятие «производственная себестоимость выпущенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг)» в

бухгалтерском учете включает в себе только производственные затраты (производственные издержки). Аналогичный подход соблюдается и при определении производственной себестоимости реализованной готовой продукции. Управленческие расходы и расходы на реализацию не являются производственными издержками, принимаемыми в бухгалтерском учете при расчете себестоимости выпущенной из производства продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

Следует определиться и с квалификацией расходов отчетного периода по текущей деятельности. Понятие расходов по текущей деятельности, изложенное в Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 г. №102, не дает возможности бухгалтеру четко определить содержание данной учетной категории. По нашему мнению, расходы отчетного периода для их понимания следует подразделить на два вида: расходы по текущей деятельности взаимосвязанные с доходами отчетного периода; прочие текущие расходы отчетного периода.

Расходами по текущей деятельности взаимосвязанными с доходами отчетного периода по текущей деятельности являются производственная себестоимость реализованной продукции (выполненных работ, оказанных услуг) и покупная стоимость реализованных товаров, а также управленческие расходы и расходы на реализацию, имеющие отношение к производственному процессу и реализации, но не включаемые в стоимость производимого или приобретаемого актива (готовой продукции, товаров, работ и услуг). Прочими расходами по текущей деятельности следует признавать все иные расходы, образующиеся в отчетном периоде при возникновении фактов хозяйственной жизни с текущими активами, не относящихся к операциям реализации готовой продукции, товаров, работ и услуг. Прочие расходы по текущей деятельности не ведут к капитализации активов и подлежат покрытию доходами отчетного периода как невозвратные расходы отчетного периода.

По нашему мнению, исходя из норм МСФО 2 «Запасы» [3] и Инструкции по бухгалтерскому учету запасов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 ноября 2010 г. №133, затраты на покупку товаров у поставщиков и производительные издержки по их приобретению следует считать капитализируемыми в активы затратами и учитывать их обособленно от чистых торговых расходов. Очевидно, что дополнительные производительные затраты (за исключением отпускной стоимости приобретаемых товаров) – транспортные затраты по доставке от поставщиков (при условии формирования последними отпускной цены франко-склад поставщика), затраты по таможенному оформлению грузов и затраты по доведению товаров в пригодное для реализации состояние, должны учитываться обособленно как активобразующие издержки, включаемые в фактическую себестоимость товаров. Данный вид расходов целесообразно сразу включать в стоимость приобретенных товаров и учитывать на счете 41 «Товары».

В случае невозможности идентификации дополнительных производительных затрат по приобретению товаров в момент их оприходования под отчет материально ответственных лиц, предлагается учитывать их на счете 16 «Отклонение в стоимости материалов», субсчет «Транспортные и иные затраты по приобретению товаров». Причем в организациях оптовой торговли следует организовать партионный учет данного вида затрат и их списание на себестоимость реализованных товаров по мере продажи соответствующей партии товаров.

Аналогичный порядок распределения по отчетным периодам и списания транспортных и иных затрат по приобретению товаров можно использовать и в организациях розничной торговли, применяющих сплошную компьютерную идентификацию товаров с ведением партионного учета. В организациях, осуществляющих розничную торговлю и применяющих только суммовой учет товаров целесообразно увязать распределение и списание транспортных и иных производительных затрат по приобретению товаров на финансовые результаты по текущей деятельности с учетом времени обращения соответствующей группы товаров в отчетном периоде. Транспортные и иные затраты по приобретению товаров, приходящиеся на реализованные в отчетном месяце товары, согласно расчета будут списываться в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» субсчет 4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг».

Затраты на период (некапитализируемые затраты) не связаны с движением физических единиц товаров и являются чистыми торговыми затратами. Они относятся к тому отчетному периоду, в котором были произведены, и сразу участвуют в формировании финансового результата отчетного периода. В торговых организациях управленческие расходы и расходы на реализацию подлежат включению в расходы отчетного периода без распределения.

Чистые торговые расходы возникают при совершении операций по хранению и реализации товаров, а также их транспортировке между торговыми объектами внутри торговой организации. Данные расходы должны учитываться обособленно от расходов по приобретению товаров на счете 44 «Расходы на реализацию» и списываться по окончании месяца в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» субсчет 6 «Расходы на реализацию» без распределения. Для целей управленческого учета чистые торговые расходы, учтенные на счете 44 «Расходы на реализацию», будут распределяться по видам торговой деятельности и торговым объектам.

Изложенные в данной статье рекомендации по идентификации затрат, издержек и расходов в коммерческих организациях, в том числе осуществляющих торговую деятельность, методы их учета и распределения позволят повысить эффективность и оперативность управления затратами. Правильная идентификация затрат по этапам их кругооборота дает возможность избежать многих методологических ошибок при ведении учета и составлении финансовой отчетности. Предложения авторов по совершенствованию учета и распределения издержек обращения весьма

актуальны на современном этапе сближения национальных стандартов бухгалтерского учета с Международными стандартами финансовой отчетности.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ:

1. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
2. Энтони Р.Н. Самоучитель по бухгалтерскому учету (Международный стандарт). – М.: Триада НТТ, 1998. – 292 с.
3. Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Аскери-АССА, 1999. – 1135 с.