

МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К РАСПРЕДЕЛЕНИЮ ИЗДЕРЖЕК ОБРАЩЕНИЯ НА ОСТАТОК ТОВАРОВ

Захаров И.А.

*Захаров Иван Александрович – бакалавр экономики,
кафедра бухгалтерского учета,
Государственный университет управления, г. Москва*

Аннотация: в статье анализируется необходимость расчета суммы издержек обращения, которые относятся к реализованным в отчетном периоде товарам. Необходимость данного расчета обусловлена тем, что в формировании финансового результата участвуют только издержки по реализованным товарам.

Ключевые слова: издержки обращения, методология, бухгалтерия.

Для определения конечного финансового результата от продажи товаров в торговле рассчитывают суммы издержек обращения, относящиеся к реализованным в отчетном периоде товарам. Необходимость данного расчета обусловлена тем, что в формировании финансового результата участвуют только издержки по реализованным товарам. При этом величина издержек, приходящихся на остаток товарных запасов, в расчете не учитывается. Данные затраты торговой организации в полном смысле издержками не являются в виду неподтвержденного факта реализации. Кроме того документально не зафиксирован момент перехода права собственности на товар от продавца к покупателю. Поэтому издержки, относящиеся к остатку товаров, не включаются в состав расходов Отчета о прибылях и убытках, а учитываются в качестве переходящего остатка по счету 44 на начало следующего за отчетным периодом.

В процессе распределения издержек обращения по указанному принципу бухгалтеры руководствуются нормами статьи 320 Налогового кодекса РФ, в соответствии с которой сумма прямых издержек, относящихся к остаткам товаров на складе, исчисляется по среднему проценту за текущий месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца в следующем порядке:

- 1) определяется сумма прямых издержек, приходящихся на остаток нерезализованных товаров на начало месяца и сумма данных затрат, осуществленных в текущем месяце;
- 2) определяется стоимость проданных в отчетном периоде товаров и стоимость остатка товарных запасов;
- 3) рассчитывается средний процент издержек обращения, представляющий собой отношение суммы прямых издержек (п. 1) к общей стоимости товаров (п. 2);
- 4) определяется сумма прямых издержек, относящихся к остатку нерезализованных товаров как произведение среднего процента на стоимость остатка товарных запасов на конец текущего месяца [1].

Возникающая разница между суммой всех фактически осуществленных издержек обращения и издержек, относящихся к остаткам товарных запасов, в бухгалтерском учете торговой организации списывается в дебет счета 90 «Продажи» на себестоимость реализуемых товаров. Оставшаяся при расчете сумма издержек (без расходов на остаток товаров в конце месяца) относится непосредственно к реализованным товарам и возмещается посредством валовой прибыли в соответствии с ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» [2].

Согласно ст. 320 Налогового кодекса РФ и ПБУ 5/01 в указанном расчете используются только транспортные расходы при условии их отнесения согласно принятой учетной политике на издержки обращения [1], [3]. Занимая существенный удельный вес в структуре издержек отчетного периода, транспортные расходы по своему назначению являются прямыми затратами, следовательно, выручку торговой организации можно уменьшить только на ту их часть, которая относится к уже проданным товарам [3].

Формируя учетную политику бухгалтеру необходимо принимать экономическое решение по методу распределения издержек обращения. Факторами, вызывающими необходимость данного распределения, являются их тесная взаимосвязь с товарооборотом, а также долговременный характер списания. Возникнув в одном отчетном периоде, издержки обращения способствуют получению торговой организацией в последующих отчетных периодах определенных экономических выгод. При этом обоснованное распределение издержек по отношению к остаткам товарных запасов также обеспечивает достоверность определения финансового результата деятельности организации.

На мой взгляд участие только транспортных расходов в распределении издержек обращения является нецелесообразным. При осуществлении торговой деятельности у организации есть и иные статьи издержек, которые следовало бы распределять подобным образом. В частности мы предлагаем дополнить группу распределяемых издержек следующими статьями: расходы на рекламу; маркетинговые расходы; расходы на хранение, упаковку, подработку и сортировку; расходы на тару.

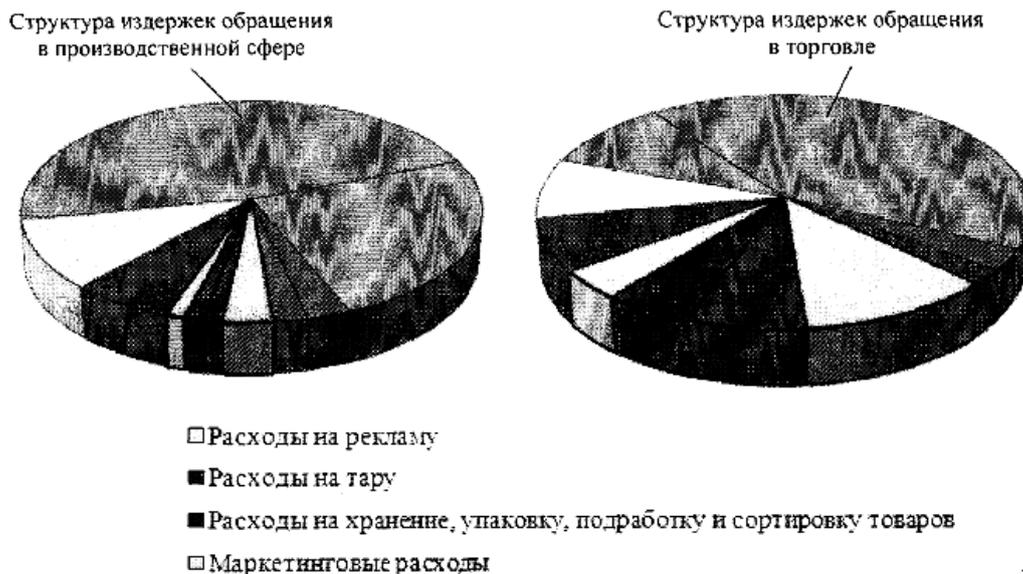


Рис. 1. Структура издержек обращения в производственной сфере и в торговле

Как правило, в производственной сфере совокупное процентное соотношение вышеперечисленных статей издержек не превышает порядка 6-7%. Однако в торговле они являются существенными и необходимы для поддержания на должном уровне работы организации. На рис. 1 графически представлена доля каждой из статей издержек обращения, аккумулируемых отдельно в производственной сфере и в торговле:

Необходимость включения данных статей издержек обращения обусловлена практикой хозяйствования торговых организаций в условиях рынка. Преобразования экономики России и необходимость интеграции в мировую хозяйственную систему требуют от организаций торговли адекватной системы управления, важным элементом которой является управление ее расходами. Формирование достоверных финансовых результатов в этих условиях предполагает уделение повышенного внимания к процессу распределения издержек обращения на остаток товаров. Следовательно, включение дополнительных статей позволит не только минимизировать издержки отчетного периода, осуществить их контроль, но и принимать наиболее рациональные управленческие решения при формировании стратегии дальнейшего развития, обеспечивающие возможность максимизации прибыли организации. Рассмотрим более детально целесообразность включения в процесс распределения каждой статьи издержек обращения.

1. Расходы на рекламу.

В современных условиях ведения бизнеса многие организации уделяют большое внимание построению стратегии своего дальнейшего развития и функционирования, в которой значительная роль отводится рекламе. Разнообразие рекламной продукции и способов ее распространения создают определенные трудности для бухгалтеров при отнесении расходов к рекламным и последующим их признанием в учете. Задачей бухгалтера является экономически обоснованная классификация издержек обращения, а также своевременное и достоверное отражение на счетах бухгалтерского учета данных затрат в том отчетном периоде, в котором они были произведены.

Расходы на рекламу занимают существенную часть издержек обращения. В торговле они имеют гораздо большее значение, чем для организаций сферы материального производства, так как продвижение товаров и обеспечение наибольшей результативности их реализации являются основными направлениями менеджмента торговых организаций. При осуществлении расходов на рекламу происходит значительное отвлечение средств из торгового оборота. Организация при оплате услуг рекламных агентств не получает взамен какие-либо активы, которые можно использовать в последующих отчетных периодах. В этом случае правомерно будет сравнить расходы на рекламу со своего рода инвестициями торговой организации в собственный доходный бизнес. При этом предполагается получение экономических выгод в виде увеличения доходов.

Учитывая характер осуществления подобного рода издержек и особенности оценки их экономической результативности, расходы на рекламу следовало бы распределять в течение всего срока, предполагающего получение доходов. Иными словами, аналогично расходам на транспортировку и заготовление, рекламные расходы могут участвовать в расчете сумм издержек обращения, приходящихся на остаток нереализованных товаров.

2. Маркетинговые расходы.

Для обеспечения конкурентоспособности и поддержания высокого уровня оборачиваемости капитала, торговые организации прибегают к дополнительным услугам по организации товародвижения. При этом важным фактором получения краткосрочной прибыли являются расходы на маркетинг. По сути, маркетинговые исследования предполагают долгосрочный характер действия и получение экономических выгод в виде увеличения дохода и, как следствие, прибыли в будущем.

В структуре издержек обращения данная статья издержек обращения занимает существенную часть. Для крупных торговых организаций они имеют определяющее значение и необходимы для разработки стратегии и тактики организации на рынке, а также для формирования ценовой и товарной политики.

3. Расходы на тару.

Важнейшим звеном механизма перемещения, сохранности и реализации товаров является их затаривание или упаковка. Наряду с транспортировкой и хранением тара рассматривается как нераздельный элемент единого процесса товародвижения.

В организациях торговли по тарным операциям могут иметь место, как доходы, так и расходы. В составе издержек обращения расходы на тару учитываются отдельной статьей. Указанное выделение обусловлено спецификой процесса обращения тары как вида оборотных средств, а также тем, что при определенных условиях она может учитываться в составе объектов основных средств. По данной статье отражаются расходы на приобретение, перевозку, обслуживание, погрузку, выгрузку, ремонт, обработку, очистку тары и т.д. [4]. Кроме того на статью «Расходы на тару» в качестве издержек обращения могут быть отнесены амортизация многооборотной тары, возмещенной поставщикам в соответствии с условиями поставки товаров, а также разница между приемной ценой на тару (при оприходовании) и ее фактической ценой при возврате в порожнем состоянии.

Все расходы на тару в целях бухгалтерского учета признаются косвенными и в полном объеме относятся к издержкам обращения отчетного периода. Данные суммы аккумулируются на счете 44 «Издержки обращения» с последующим их отнесением в дебет счета 90 «Продажи» [5]. Однако, на наш взгляд, отнесение на финансовые результаты расходов по данной статье в полном объеме является экономически нецелесообразным. Расходы на тару аналогично транспортным расходам целесообразно распределять по отношению к остаткам товарных запасов организации.

Предлагаемые в статье исследования направления совершенствования учета издержек обращения не только способствуют достижению основополагающих целей деятельности торговой организации, развитию действующей системы бухгалтерского учета, контроля и управления, но и усиливают конкурентные преимущества организации и позволяют укрепить ее позиции на рынке. В частности, изменение названия синтетического счета 44 и открытие к нему дополнительных субсчетов наиболее обоснованно отражают суть и специфику текущих затрат торговых организаций в учете и отчетности, детализируют совокупность издержек обращения и необходимы для целей аналитического учета, организации и осуществления их действенного контроля. Система информационного обеспечения учета издержек позволит повысить информативность, достоверность и аналитичность учетных сведений об издержках обращения. Наряду с этим использование уточненного алгоритма расчета издержек обращения на остаток товаров на основе включения дополнительных статей затрат и использования единой базы их распределения, позволит минимизировать сумму списываемых в отчетном периоде издержек и обеспечит соблюдение принципа осмотрительности и достоверного определения конечных финансовых результатов.

Список литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ // КонсультантПлюс: [сайт справочной системы]. Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=T22957> / (дата обращения: 03.12.2017).
2. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) Утверждено Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.07.1999 № 43н. КонсультантПлюс [сайт справочной системы]. Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=107971> / (дата обращения 03.12.2017)
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально- производственных запасов» (ПБУ 5/01) Утверждено Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 9 июня 2001 г. № 44н КонсультантПлюс [сайт справочной системы]. Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=107302> / (дата обращения 03.12.2017)
4. *Баканов М.И.* Бухгалтерский учет в торговле: учеб. пособие / М.И. Баканов. М.: Финансы и статистика, 2007. 624 с.
5. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению: утв. Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31.10.2000 №

КонсультантПлюс [сайт справочной системы]. Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=107972> / (дата обращения: 03.12.2017).