

ТРАНСАКЦИОННЫЕ ИЗДЕРЖКИ ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

О. С. Плотникова

Воронежский государственный университет (Старооскольский филиал)

Поступила в редакцию 19 февраля 2010 г.

Аннотация: *статья посвящена вопросам учета издержек обращения торговых компаний. Рассматриваются такие направления организации учетного процесса, как открытие субсчетов и создание системы аналитического учета, компьютеризация учетных процедур. Дается обоснование необходимости и целесообразности внедрения указанных вариантов совершенствования учета, затрагиваются практические вопросы введения в учетную практику регистров бухгалтерского учета.*

Ключевые слова: *торговые компании, транзакционные издержки, расходование средств, учетный процесс, субсчет, регистры бухгалтерского учета, компьютеризация учетных процедур, внутренняя учетная информация, пути оптимизации издержек.*

Abstract: *the article is devoted to the questions of cost accounting of the circulation of commercial firms. The author considers such directions of the organization of registration process as opening sub-accounts and creation of the system of analytical accounting. In addition the problem of computerization of registration procedures is also touched upon. The substantiation of necessity and expediency of introduction of the indicated variants of perfection of the account is given and practical questions of introduction of book keeping registers in registration practice are considered.*

Key words: *commercial firms, transaction costs, expenditure of means, registration process, sub-account, book keeping registers, computerisation of registration procedures, internal accounting information, ways of optimisation of costs.*

Категория «транзакция» введена в экономику представителем институционализма, американским экономистом Дж. Коммонсом и представляет собой отчуждение, присвоение права собственности и свобод, созданных обществом. Дж. Коммонс особое внимание уделял необходимости правового контроля и определял суть собственности в законном праве удерживать кем-либо то, что ему необходимо. Передача правового контроля за необходимой вещью осуществляется при совершении транзакций, которые представляют собой сделки или соглашения по обмену правами собственности. По мнению Дж. Коммонса, транзакция представляет собой базовое отношение в ходе экономической деятельности, без которого невозможно производство, потребление, инвестирование и др. [1].

А. Н. Нестеренко возникновение и развитие теории транзакционных издержек относит к 1950–1960 гг. и связывает с резким усложнением экономической жизни. Отмечая их существование в античные времена и средние века, он подчеркивает, что в условиях ограниченности, когда участники обмена были тесно знакомы друг с другом или когда основная часть обмена производилась в

рамках узких общин, транзакционные издержки не играли заметной роли в экономической деятельности [2]. Современное значение транзакционные издержки приобрели с развитием рынка, распространившегося на огромные географические пространства и охватившего многочисленные экономические и социальные отношения по защите прав собственности. Значительное влияние на развитие транзакционных издержек оказали усложнение социальной жизни, углубление разделения труда, появление новых объектов собственности, расщепление прав собственности на частичные полномочия.

Исследуя транзакционные секторы экономики, Норт и Уоллис выделяют оптовую и розничную торговлю, издержки обращения которой с развитием транснациональных корпораций значительно возрастают [3].

Результаты деятельности торговой организации, ее финансовая устойчивость, конкурентоспособность и деловая активность зависят от направлений расходования собственных и заемных средств. Организация бухгалтерского учета, адекватно характеризующая осуществляемые бизнес-процессы, позволяет своевременно отразить факт и целесообразность расходования средств, минимизировать транзакционные издержки.

В настоящее время с целью обобщения информации о расходах, связанных с продажей товаров, Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрено использование синтетического счета 44 «Расходы на продажу» [4]. Аккумулируемые в отчетном периоде расходы подлежат полному или частично отнесению на счет 90 «Продажи». При частичном списании между проданным товаром и остатком на складе на конец месяца распределяются расходы на транспортировку. Организация синтетического и аналитического учета транзакционных издержек на счете 44 «Расходы на продажу» зависит от профессионального суждения бухгалтера и закрепляется распорядительным документом об учетной политике.

На наш взгляд, организация бухгалтерского учета издержек обращения может осуществляться по следующим направлениям: открытие субсчетов и создание системы аналитического учета; компьютеризация учетных процедур.

Варианты организации учетного процесса на счете 44 «Расходы на продажу» представлены в таблице.

Перечень расходов, составляющих совокупность издержек обращения в торговле, значителен

и объемов. Таким образом, отражение, аккумуляция и распределение издержек в разрезе открытых субсчетов – один из основных участков учетной работы организации.

В соответствии с предлагаемым нами вариантом совершенствования учетного процесса на счете 44 субсчет 1 «Расходы на продажу товаров» учитываются расходы, которые непосредственно связаны с процессом реализации товаров потребителям. Все перечисленные статьи издержек, относимые на данный счет бухгалтерского учета, по своей сути являются для организации прямыми и переменными расходами.

На счете 44 субсчет 2 «Расходы по ведению торговой деятельности» учитываются издержки, которые по своей сути необходимы для осуществления процесса товародвижения, а также для поддержания и осуществления предпринимательской деятельности. Указанные группы расходов, присущие процессу товародвижения, связаны с поддержанием на соответствующем уровне работы персонала и функционирования организации.

В свою очередь на счете 44 субсчет 3 «Прочие расходы в торговле» собираются издержки, кото-

Т а б л и ц а

Счет 44 «Расходы на продажу»

Субсчета и объекты аналитического учета		
1. Расходы на продажу товаров	2. Расходы по ведению торговой деятельности	3. Прочие расходы в торговле
Оплата труда Страховые взносы Амортизация Материалы Топливо, электроэнергия, газ, вода Расходы на хранение, подработку и сортировку Услуги связи и интернет Потери товаров и технологические отходы Тара, тарные и упаковочные материалы	Транспортировка, доставка, погрузка и выгрузка товаров Оплата труда управленческого персонала Страховые взносы Амортизация Аренда и содержание активов Ремонт и поддержание эксплуатационных возможностей оборудования Информационные, консультационные, консалтинговые и иные услуги Реклама Представительские расходы Охрана, страхование и обслуживание деятельности Услуги по хранению товаров Маркетинговые расходы Инкассация Услуги связи и интернет Проверка, подготовка, клеймение весоизмерительных приборов Обслуживание контрольно-кассовой техники	Страхование имущества Вознаграждения, выплачиваемые организацией Проведение противопожарных и иных мероприятий Периодические издания и справочная литература для служебного пользования Стоимость предметов и средств по уходу за помещениями Стоимость призов и подарков, распространяемых в рамках промоакций Резерв на оплату отпусков Банковские услуги Аттестация, обучение и переквалификация персонала Тарифы контрагентов Хозяйственные расходы Юридическое и нотариальное оформление сделок и документов

рые не относятся к вышеперечисленным счетам второго порядка. При этом в данную группу относят издержки, которые обычно имеют непостоянный, циклический характер и прямого действия на себестоимость не оказывают.

Учет издержек обращения играет важную роль в управлении торговой компанией, так как представляет собой наиболее полную информационную базу о ее деятельности и финансовых результатах. Сведения, аккумулируемые на счете 44 «Расходы на продажу» в разрезе открытых субсчетов, являются одним из источников экономической информации о рациональном расходовании имеющихся ресурсов и изыскании путей оптимизации издержек обращения.

Решение внутренних управленческих задач на основе данных о расходах на продажу обеспечивает внутренняя учетная информация. Однако в части учета издержек обращения традиционно используемых источников не достаточно. Для отражения специфики аккумулирования и движения издержек, их рациональной оценки, последующего анализа и контроля мы предлагаем использовать в процессе деятельности организации регистры бухгалтерского учета в разрезе открытых счетов второго порядка к счету 44 «Расходы на продажу». Внедрение данных форм внутренней отчетности в учетный процесс повысит информативность и достоверность учетных данных о составе расходов на продажу.

На основании предложенного нами варианта отнесения издержек обращения целесообразно введение в учетную практику следующих регистров бухгалтерского учета.

В данном регистре бухгалтерского учета отражаются дебетовые обороты по счету 44.1 «Расходы на продажу товаров» в корреспонденции со счетами учета возникновения затрат. Внесение сведений в ведомость осуществляется постатейно с выделением отдельной строкой итоговых данных расходования средств в разрезе указанного счета второго порядка. Составление ведомости учета издержек обращения осуществляется по принципу шахматной записи. Таким образом, происходит значительное сокращение учетной регистрации, а бухгалтерский учет издержек обращения, аккумулируемых на данном субсчете, является более наглядным.

Ввиду широкого применения в работе бухгалтерской службы компьютерных технологий предлагаемую форму внутренней отчетности можно составлять в различных аналитических и временных разрезах.

В предлагаемом учетном регистре все расходы, аккумулируемые на активном счете 44.2 «Расходы по ведению торговой деятельности», отражаются в течение отчетного периода накопительно, что обеспечивает дополнительные возможности для руководства торговой организации при проведении комплексного анализа и планирования величины издержек обращения.

ВЕДОМОСТЬ УЧЕТА ИЗДЕРЖЕК ОБРАЩЕНИЯ

по счету 44.1 «Расходы на продажу товаров»

на 31 декабря 2009 г.

Организация ООО «Альфа»

Ед. измерения руб. тыс. руб.

Объекты учета	Корреспонденция счетов				Итого
	02	10	70		
Амортизация	226998				226998
Материалы		12593			12593
Оплата труда и т.д.			3422316		3422316
ИТОГО					3661907

Бухгалтер Иванова Н.А.
подпись *расшифровка подписи*

31 декабря 2009 г.

ВЕДОМОСТЬ УЧЕТА ИЗДЕРЖЕК ОБРАЩЕНИЯ

по счету 44.2 «Расходы по ведению торговой деятельности»

на 31 декабря 2009 г.

Организация ООО «Альфа»

Ед. измерения руб., тыс. руб.

Объекты учета	Корреспонденция счетов				Итого
	60	70	76		
Транспортные расходы	582311				582311
Оплата труда управленческого персонала		331400			331400
Аренда и т.д.			171670		171670
ИТОГО					1085381

Бухгалтер _____ Иванова Н.А.
подпись *расшифровка подписи*

31 декабря 2009 г.

ВЕДОМОСТЬ УЧЕТА ИЗДЕРЖЕК ОБРАЩЕНИЯ

по счету 44.3 «Прочие расходы в торговле»

на 31 декабря 2009 г.

Организация ООО «Альфа»

Ед. измерения руб., тыс. руб.

Объекты учета	Корреспонденция счетов				Итого
	10	76	96		
Стоимость призов и подарков, распространяемых в рамках промо-акций	12646				12646
Вознаграждения, выплачиваемые организацией		195298			195298
Резерв на оплату отпусков и т.д.			1119022		1119022
ИТОГО					1326966

Бухгалтер _____ Иванова Н.А.
подпись *расшифровка подписи*

31 декабря 2009 г.

На основании учетных данных, отражаемых в представленной форме внутренней отчетности, аналитики торговой организации могут проводить

более детальный анализ динамики величины расходов, необходимых для осуществления предпринимательской деятельности. Кроме того, это поз-

волит принять обоснованные управленческие решения относительно оптимизации издержек и изыскать резервы снижения их величины в последующих отчетных периодах.

На основании сведений, содержащихся в предлагаемой ведомости учета издержек обращения по счету 44.3 «Прочие расходы в торговле», менеджмент компании может проследить состав, структуру и динамику прочих расходов организации, без которых невозможна полноценная деятельность экономического субъекта. Аналогично двум предыдущим формам внутренней отчетности данный регистр содержит дебетовые обороты по открытому счету второго порядка и составляется по принципу шахматной записи.

Разработанные формы внутренней отчетности, отражающие специфику движения издержек обращения в разрезе открытых субсчетов к синтетическому счету 44 «Расходы на продажу», позволят менеджерам организации контролировать постоянно изменяющиеся сведения об одном из трудоемких участков учетного процесса – издержках обращения. Информация, отражаемая в предлагаемых нами регистрах бухгалтерского учета, должна быть тесно связана с условиями, спецификой и особенностями процесса обращения товаров в организации, а также потребностями управленческого звена.

Экономическое обоснование необходимости и целесообразности использования в учетном процессе субсчетов к счету 44 «Расходы на продажу», а также составление на их основе регистров бухгалтерского учета заключаются в следующем:

1) при открытии субсчетов к синтетическому счету 44 происходит детализация счета по степени участия расходов в деятельности организации;

2) использование субсчетов позволяет в процессе осуществления хозяйственных операций разделить издержки обращения согласно их образованию в ходе осуществления деятельности (по стадиям работы торговой организации);

3) составление предлагаемых учетных регистров в разрезе открытых субсчетов обеспечивает руководству компании контроль за постоянно изменяющейся информацией о расходах на продажу и позволяет принимать эффективные экономические решения по их оптимизации;

4) повышаются аналитичность, полезность и надежность информации, формируемой на этом участке учета;

5) для нужд управления сведения о расходовании средств формируются исходя из потребностей

заинтересованных внутренних пользователей;

6) оперативный контроль за транзакционными издержками повышает возможность их минимизации и позволяет изыскать резервы по снижению их величины.

Однако наряду с достоинствами системы учета издержек обращения с использованием указанных субсчетов для торговой организации существуют и определенные недостатки:

1) введение в действующий План счетов субсчетов к счету 44 «Расходы на продажу» и последующее ведение на их основе аналитического учета могут привести к повышению трудоемкости учетного процесса, увеличению объема рабочей документации;

2) при разделении затрат по соответствующим субсчетам необходимо проводить объективную их оценку, распределение, осуществлять соответствующие математические расчеты, которые не всегда адекватно отражают реальную действительность;

3) учет в разрезе открытых субсчетов, составление на их основе регистров бухгалтерского учета предусматривают полную автоматизацию работы персонала торговой организации и проведение аттестации, переквалификации, обучения работников.

Согласно ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» каждый факт хозяйственной жизни экономического субъекта подлежит оформлению соответствующим первичным учетным документом [5]. Формы первичных учетных документов утверждает руководитель экономического субъекта по представлению лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета [6]. Использование в повседневной работе бухгалтерской службы компьютерных технологий позволяет не только своевременно отражать все факты хозяйственной жизни компании, но и оперативно составлять различные первичные учетные документы и учетные регистры в зависимости от нужд управленческого звена.

Функционирование торговых организаций как субъектов экономических отношений предполагает осуществление определенного расходования средств на ведение бизнеса. Решение управленческих задач на основе получаемых сведений о величине издержек обращения и их влиянии на экономические показатели деятельности торговой компании обеспечивает внутренняя учетная информация. В части учета издержек обращения традиционно используемых источников в современных условиях оказывается недостаточно. Для

осуществления оперативного контроля за динамикой расходов менеджменту торговой компании необходимо располагать своевременной, достоверной и полной информацией о всех хозяйственных операциях и процессах. Предлагаемые нами направления организации учета издержек обращения способствуют развитию системы бухгалтерского учета, оптимизируют величину расходов на продажу товаров, обеспечивают изыскание резервов их снижения и оказывают непосредственное воздействие на финансовый результат.

ЛИТЕРАТУРА

1. Шаститко А. Е. Новая институциональная экономическая теория / А. Е. Шаститко. – М. : ТЕИС, 2002.

*Воронежский государственный университет
(Старооскольский филиал)*

Плотникова О. С., аспирант кафедры естественно-научных и специальных экономических дисциплин

E-mail: Plotnikova-25@mail.ru

Тел.: (4725) 33-51-28; 8-951-852-10-37

2. Нестеренко А. Н. Экономика и институциональная теория / А. Н. Нестеренко ; отв. ред. акад. Л. И. Абалкин. – М. : Эдиториал УРСС, 2002.

3. Норт Дуглас. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Дуглас Норт ; пер с англ. А. Н. Нестеренко ; предисл. и науч. ред. Б. З. Мильнера. – М. : Фонд экономической книги «Начала», 1997.

4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению : утв. Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

5. О бухгалтерском учете : Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1996. – № 48. – Ст. 5369.

6. Об официальном бухгалтерском учете : проект Федерального закона. URL: <http://www.ipbr.ru>

Voronezh State University (Branch in Stariy Oskol)

Plotnikova O. S., Post-graduate Student of the Natural-Science and Special Economic Department
E-mail: Plotnikova-25@mail.ru

Tel.: (4725) 33-51-28; 8-951-852-10-37