

© Н.В. ВИКТОРОВА

vik.nat@mail.ru

УДК 657.1

ФОРМИРОВАНИЕ ОТЧЕТА О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ ТОРГОВОЙ ОРГАНИЗАЦИИ В ПЕРИОД СЕЗОННЫХ РАСПРОДАЖ

АННОТАЦИЯ. В статье исследованы и проанализированы проблемы информативности отчета о финансовых результатах в торговых организациях в период сезонных распродаж. Предложены мероприятия для организации бухгалтерского учета, документального оформления скидок и раскрытия информации о скидках в бухгалтерской отчетности. Изучены требования российских стандартов бухгалтерского учета и международных стандартов финансовой отчетности к порядку составления, содержанию и срокам представления бухгалтерской отчетности. В статье представлен порядок детализации строк отчета о финансовых результатах по сегментам, которыми в торговой организации могут выступать сезоны и коллекции. Предложен порядок распределения выручки от реализации товаров, себестоимости и издержек обращения, относящихся к разным сезонам. Представлен вариант формирования отчета о финансовых результатах с детализацией статей по сезонам.

Раскрытие информации по сегментам позволит формировать достоверную и понятную для пользователей бухгалтерскую отчетность, позволит проводить анализ рентабельности как в целом по предприятию, так и отдельно по сезонам.

SUMMARY. The article examines and analyzes the problems of informative report on financial results in trade organizations during seasonal sales. Measures proposed for the organization of accounting, documentation and disclosure of information on discounts in the financial statements. Requirements researched into Russian accounting standards and international financial reporting standards for order preparation, content and deadline for financial statements. The article studied the order of detail lines in the report on the financial results of segments, for which in the trade organizations seasons and collections may be agents. Procedure proposed for the distribution of proceeds from the sale of goods, the cost and distribution costs related to different seasons. Presents the option to generate income statement detailing the seasonal items. Segment disclosures will help to shape more accurate and understandable for users financial statements; it will also assist in the cost-effectiveness analysis of an enterprise on the whole, and separately according to seasons.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА. Бухгалтерский учет, торговые организации, издержки, скидки, бухгалтерская отчетность.

KEY WORDS. Accounting, trade organizations, costs, discounts, accounting statements.

В условиях конкуренции и подверженности организаций торговли большим рискам, развитие бизнеса достигается стимулированием сбыта, например, посредством систем скидок. Под скидкой понимается уменьшение базовой (начальной) цены товара (услуги), подлежащего продаже в соответствии с заключенными контрактами [1; 182]. Завышение цен на продаваемые товары с одновременным предоставлением покупателям различных видов скидок на них позволяет стимулировать и спрос, и увеличить товарооборот. При такой ситуации улучшаются показатели прибыльности и рентабельности предприятий торговли. Однако введение в практику скидок создает также и определенные трудности и для их отражения в бухгалтерском учете, и для анализа финансово-хозяйственной деятельности. Кроме того, от способа отражения фактов продаж товаров со скидками зависит величина финансового результата организации, а также возможность проведения экономического анализа целесообразности, своевременности предоставленных скидок и их размера и т.д. Следовательно, для пользователей торговая организация должна формировать отчетность, содержащую показатели, характеризующие размер скидок.

Валовая прибыль торговой организации равна разнице между валовым доходом и издержками обращения [2; 123]. Под валовым доходом понимается разница между продажной и покупной ценой реализованных товаров или сумма торговой наценки за вычетом налогов [3; 217]. А под издержками обращения понимают совокупные затраты, связанные с процессом обращения товаров [4; 370]. Как правило, в управленческом учете большое внимание уделяется расходам, затратам и издержкам, но скидки стимулируют продажу товара, увеличивая выручку и соответственно прибыль. Таким образом, на предприятиях торговли необходимо управлять и размерами предоставляемых скидок, а также и периодичностью их предоставления.

Это проблема частично решается при формировании маркетингового плана торговой организации, но при анализе его исполнения возникает потребность в информации по фактически предоставленным скидкам, которая может аккумулироваться в бухгалтерском учете посредством составления регистра бухгалтерского учета по скидкам, сформированного на основании первичного документа по скидкам. Главным условием для принятия документа в бухгалтерском учете является наличие обязательных реквизитов первичного документа, перечисленных в пункте 2 статьи 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» [5]. А для регистра бухгалтерского учета обязательным является наличие реквизитов перечисленных в пункте 4 статьи 10 закона «О бухгалтерском учете» [5]. Первичный документ может формировать данные бухгалтерского учета по предоставленным скидкам, например, по счету 90 «Продажи». В настоящее время бухгалтерский учет не предусматривает формирование информации по предоставленным скидкам на счете 90 «Продажи». Для этого предлагается ввести в учет отдельные счета по учету скидок полученных и предоставленных. Обороты по счетам будут корректировать финансовый результат торговой организации за отчетный период, то есть отражаться в отчете о финансовых результатах. Таким образом, отчет целесообразно дополнить строками, характеризующими размер предоставленных и полученных скидок.

Вместе с тем, следует более детально изучить формирование финансового результата не только по времени формирования, но и по сезонам, так как на

отчетную дату он может включать в себя как прибыль от продажи товара по сезону, а также убыток от продажи товара с учетом скидки, по предыдущему сезону. Таким образом, проблема состоит в том, что при формировании отчетности строго по отчетным периодам: 1 квартал, полугодие, 9 месяцев и год, в разных периодах может быть получен финансовый результат, который характеризует только итоговую сумму прибыли или убытка, полученного торговой организацией. Но для анализа и получения выводов об эффективности маркетинговой политики этого не достаточно. Например, по сезону осень-зима за отчетный год получена прибыль, а при распродаже в январе, то есть за 1 квартал следующего отчетного периода, получен убыток. По факту получается, что результат, корректирующий прибыль отчетного года, указывается в отчетности следующего отчетного периода.

В соответствии с пунктом 4 и пунктом 13 ПБУ (Положение по бухгалтерскому учету) 4/99 «Бухгалтерская отчетность организаций» отчетным периодом является период, за который организация должна составлять бухгалтерскую отчетность и отчетным годом является календарный год с 1 января по 31 декабря включительно [6]. Таким образом, в российской практике организация обязана формировать годовую бухгалтерскую отчетность строго по периоду, указанному в положении.

В международном стандарте отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» предусмотрена возможность представления отчетности предприятием за период больше или меньше одного года. В этом случае предприятие должно раскрыть причину использования более продолжительного или короткого периода, и тот факт, что суммы, представленные в финансовой отчетности, не являются в полной мере сопоставимыми [7]. Таким образом, согласно международным стандартам финансовой отчетности торговые организации могли бы установить периодичность подготовки бухгалтерской отчетности по сезонам.

Также для решения этой проблемы организация может формировать бухгалтерскую отчетность по сегментам. Организации в случае принятия ими решения о раскрытии информации по сегментам в бухгалтерской отчетности применяют ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам». В соответствии с пунктом 4 ПБУ 12/2010 раскрытие информации по сегментам должно обеспечивать заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности организации информацией, позволяющей оценить отраслевую специфику деятельности организации, ее хозяйственную структуру, распределение финансовых показателей по отдельным направлениям деятельности. Для пользователей бухгалтерской отчетности торговых организаций целесообразно подготавливать информацию в разрезе отдельных сезонов, коллекций.

Выделение сегментов заключается в обособлении информации о части деятельности организации:

а) которая способна приносить экономические выгоды и предполагающая соответствующие расходы (включая подразумеваемые выгоды и расходы от операций с другими сегментами);

б) результаты которой систематически анализируются лицами, наделенными в организации полномочиями по принятию решений в распределении ресурсов внутри организации и оценке этих результатов;

в) по которой могут быть сформированы финансовые показатели отдельно от показателей других частей деятельности организации.

В зависимости от организационной и управленческой структуры организации, а также ее системы внутренней отчетности основой выделения сегментов могут быть, в частности, производимая продукция, закупаемые товары, выполняемые работы, оказываемые услуги [8]. Так на предприятиях торговли можно выделить сегменты по отдельным сезонам (зима, весна, лето, осень). Пример раскрытия информации по сезонам в отчете о финансовых результатах представлен в таблице 1.

Таблица 1

**Пример раскрытия информации по сезонам в отчете
о финансовых результатах в розничной торговле одеждой**

Наименование показателя	За 2012 г.	За 2011 г.
Выручка всего, в том числе:	1 710 000	1 650 000
Выручка по сезону осень-зима 2010 г.	—	100 000
Выручка по сезону весна-лето 2011 г.	—	800 000
Выручка по сезону осень-зима 2011 г.	120 000	750 000
Выручка по сезону весна-лето 2012 г.	780 000	—
Выручка по сезону осень-зима 2012 г.	810 000	—
Себестоимость всего, в том числе:	1 500 000	1 450 000
Себестоимость по сезону осень-зима 2010 г.	—	150 000
Себестоимость по сезону весна-лето 2011 г.	—	690 000
Себестоимость по сезону осень-зима 2011 г.	130 000	610 000
Себестоимость по сезону весна-лето 2012 г.	710 000	—
Себестоимость по сезону осень-зима 2012 г.	660 000	—
Валовая прибыль всего, в том числе:	210 000	200 000
Валовая прибыль по сезону осень-зима 2010 г.	—	(50 000)
Валовая прибыль по сезону весна-лето 2011 г.	—	110 000
Валовая прибыль по сезону осень-зима 2011 г.	(10 000)	140 000
Валовая прибыль по сезону весна-лето 2012 г.	70 000	—
Валовая прибыль по сезону осень-зима 2012 г.	150 000	—
... И другие показатели отчета о финансовых результатах	—	—

Введение такой детализации в торговой организации возможно еще на основании пункта 3 Приказа Министерства Финансов «О формах бухгалтерской отчетности организаций», в соответствии с которым организации самостоятельно определяют детализацию показателей по статьям отчетов [9].

Согласно ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам» при выделении сегментов может учитываться управленческие документы по планированию, например, маркетинговый план. Сегмент считается отчетным, если выполняется хотя бы одно из следующих условий:

а) выручка сегмента от продаж покупателям (заказчикам) организации и подразумеваемая выручка от операций с другими сегментами составляет не менее 10% общей суммы выручки всех сегментов;

б) финансовый результат (прибыль или убыток) сегмента составляет не менее 10% от наибольшей из двух величин: суммарной прибыли сегментов, финансовым результатом которых является прибыль, или суммарного убытка сегментов, финансовым результатом которых является убыток;

в) активы сегмента составляют не менее 10% суммарных активов всех сегментов.

Показатели отчетного сегмента приводятся в оценке, в которой они представляются полномочным лицам организации для принятия решений (по данным управленческого учета) [8]. Следовательно, в торговых организациях должна быть подготовлена информация по выручке от реализации товаров и размерам предоставляемых скидок. Размер скидок может восприниматься как упущенная экономическая выгода, хотя без предоставления скидки, организация могла бы получить убыток в размере стоимости товара и издержек на его доставку и хранение, если бы данный товар не был бы продан покупателям.

Согласно пункту 19 ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам» выручка, расходы, активы и обязательства, относящиеся к двум и более отчетным сегментам, подлежат обоснованному распределению между данными сегментами. Способ распределения определяется организацией в зависимости от характера объектов учета, видов деятельности организации, степени обособленности отчетных сегментов. Организация должна последовательно применять основу распределения показателей между отчетными сегментами [8].

В торговых организациях распределению между сегментами подлежат себестоимость проданных товаров и издержки обращения. Себестоимость напрямую связана с выручкой от реализации товара, поэтому ее достаточно легко распределить по сегментам. Процесс распределения издержек обращения более сложен. Мы считаем, что их целесообразно сгруппировать калькуляционному признаку на прямые издержки обращения и косвенные [10; 150]. К прямым издержкам можно отнести транспортно-заготовительные расходы, относящиеся к конкретному товару, данный товар может быть в составе как одной коллекции, так и другой. В данном случае базой распределения может служить покупная стоимость товара. Для косвенных издержек обращения, например, заработная плата управленческого и торгового персонала, по нашему мнению, при выборе способа распределения, необходимо учитывать доходность товара, то есть размер торговой наценки. Тем не менее, базой распределения косвенных издержек обращения могут выступать:

- покупная стоимость товара;
- выручка от реализации товара;
- размер торговой наценки;
- размер предоставляемых скидок.

Распределенные выручка и расходы включаются в раскрываемый в бухгалтерской отчетности финансовый результат (прибыль, убыток) отчетного сегмента в том случае, если такие данные используются уполномоченными лицами организации для принятия решений. Наличие информации о полученных и предоставленных скидках в отчете о финансовых результатах даст возможность пользователям отчетности использовать информацию для:

- 1) проведения анализа выполнения маркетингового плана на основании бухгалтерской отчетности;
- 2) принятия решений по предоставлению скидок. Какие формы предоставления скидок наиболее эффективны, обоснованы ли размеры скидок или они завышены, вследствие чего организация недополучила выручку от продажи товара;
- 3) расчета размеров налогов, уплачиваемых с выручки и прибыли от продажи товаров.

Таким образом, для подготовки качественной информации для пользователей бухгалтерской отчетности в торговой организации необходимо:

- 1) внедрить в рабочий план счетов отдельные синтетические счета для учета полученных и выданных скидок, а также открыть субсчета к счетам учета финансовых результатов для отражения прибыли и убытка от получения и предоставления скидок;
- 2) разработать первичный документ и учетный регистр в бухгалтерском учете для группировки данных по скидкам;
- 3) дополнить отчет о финансовых результатах показателями, характеризующими размер прибыли (убытка) от полученных и предоставленных скидок;
- 4) раскрыть информацию по способам, размерам, правилам предоставления скидок в пояснениях бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах;
- 5) формировать отчет о финансовых результатах с выделением сегментов по сезонам продажи товаров.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Словарь делового человека: справочное издание / Под ред. О.В. Амуржуева. М.: Экономика, 1992. 238 с.
2. Торговля. Справочник бухгалтера от А до Я / Сост. Б.Н. Ивашкин. М.: Издатель-Дело и Сервис, 1998. 480 с.
3. Слепак Л.И., Дементьева В.М., Сахон А.П. Бухгалтерский учет в торговле: Учебник для сред. спец. учеб. заведений. М.: Экономика, 1991. 240 с.
4. Микицей М.В. Учет и отчетность в торговле: учебное пособие для учащихся профессиональных лицеев, училищ и учебно-курсовых комбинатов. Изд. 3-е., доп. и перераб. Ротов н/Д: Феникс, 2007. 384 с.
5. «О бухгалтерском учете». Федеральный закон № 402-ФЗ от 06.12.2011г. // Электронный ресурс — нормативно-справочная база «Консультант плюс».
6. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99). Приказ Министерства финансов РФ № 43н от 06.07.1999 г. // Электронный ресурс — нормативно-справочная база «Консультант плюс».
7. Международный стандарт отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности». Приказ Министерства финансов РФ № 160н от 25.11.2011 г. // Электронный ресурс — нормативно-справочная база «Консультант плюс».
8. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегметам» (ПБУ 12/2010). Приказ Министерства финансов РФ № 143н от 08.11.2010 г. // Электронный ресурс — нормативно-справочная база «Консультант плюс».
9. «О формах бухгалтерской отчетности организаций» Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н // Электронный ресурс — нормативно-справочная база «Консультант плюс».
10. Бухгалтерский учет в торговле: учеб. пособие / Под ред. М.И. Баканова. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 2007. 624 с.

REFERENCES

1. *Slovar' delovogo cheloveka: spravochnoe izdanie* [Dictionary businessman: a reference book] / Ed. by O.V. Amurzhuev. Moscow, 1992. 238 p. (in Russian).
2. *Torgovlja. Spravochnik buhgaltera ot A do Ja* [Trade. Accountant Directory from A to Z] / Comp. Ivashkin B.N. Moscow, 1998. 480 p. (in Russian).
3. Slepak, L.I., Dement'eva, V.M., Sahon, A.P. *Buhgalterskij uchet v trgovle: Uchebnik dlja sred. spec. ucheb. zavedenij* [Accounting and others in the trade: Textbook]. Moscow, 1991. 240 p. (in Russian).

4. Mikicej, M.V. *Uchet i otchetnost' v trgovle: uchebnoe posobie dlja uchashhihsja professional'nyh liceev, uchilishh i uchebno-kursovyh kombinatov. Izd. 3-e., dop. i pererab* [Accounting in trade: a textbook for students of vocational schools, colleges and training centers. Ed. 3rd, Ext. and rev.]. Rostov-on-Don, 2007. 384 p. (in Russian).

5. «On Accounting». Federal Law № 402- FL of 06.12.2011 // Electronic resource — normative reference base «Consultant Plus». (in Russian).

6. Accounting Regulations «Accounting of Organizations» (AR 4/99). Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 06.07.1999 № 43n // Electronic resource — normative reference base «Consultant Plus». (in Russian).

7. International accounting standards (IAS) 1, «Presentation of Financial Statements» Order of the Ministry of Finance № 160n of 25.11.2011 // Electronic resource — normative reference base «Consultant Plus». (in Russian).

8. Accounting Regulations «Segment & Application Information» (AR 12/2010). Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation № 143n of 08.11.2010 // Electronic resource — normative reference base «Consultant Plus». (in Russian).

9. «On forms of accounting of organizations» Order of the Ministry of Finance of Russia from 02.07.2010 № 66n // Electronic resource — normative reference base «Consultant Plus». (in Russian).

10. *Buhgalterskij uchet v trgovle: ucheb. posobie* [Accounting in trade: Textbook manual] / Ed. by M.I. Bakanova. 2nd ed., Rev. and add. Moscow, 2007. 624 p. (in Russian).