

К ВОПРОСУ ОБ ЭВОЛЮЦИИ УЧЕТНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ТОРГОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

© Михайлова Г.В., 2012

Рассмотрены истоки бухгалтерского учета в российской торговле и исследовано, как старые идеи повлияли на сегодняшнюю учетную практику торговых организаций. Проанализированы качественные особенности ведения учета торговых операций.

In article accounting sources in trade are considered and is investigated, as old ideas have affected registration practice of trading organizations of today. Qualitative features of conducting the account of trading operations are analysed.

Постановка проблемы. На данный момент одна из важных проблем, которая волнует бухгалтерскую мировую общественность – это проблема стандартизации бухгалтерских норм и правил учета в международном масштабе. Глобализации экономических, финансовых, политических и общественных отношений, перспективы вступления России в ВТО приводят к тому, что создается мировой рынок, для которого не существует национальных границ. Признаком экономических отношений являются создание предприятий со смешанным капиталом, привлечение в национальную экономику иностранных инвестиций и кредитов.

Анализ исследований и публикаций. Многие современные исследования строятся на попытках создания некоего единого способа представления финансовой информации, источником которой является бухгалтерский учет. В связи с этим основной задачей становится разработка и адекватное применение в отдельных странах таких стандартов бухгалтерского учета и отчетности, которые бы соответствовали международным. Однако при всем этом нельзя не учитывать особенности национальных учетных систем каждой страны. Более того разрабатывать новые подходы оценки, регистрации фактов хозяйственной жизни нельзя без осмысления исторического опыта, пути развития, который прошла отечественная учетная мысль. Если посмотреть из настоящего в прошлое бухгалтерской науки, то предстанет следующая картина: одни знания нарастают, другие обрываются и теряются во времени, третьи возникают вновь [4].

Цели статьи. Для целей нашей работы определим сферу деятельности, которую будем исследовать. В современной трактовке под торговлей понимается вид экономической деятельности, объектом которого является товарообмен, купля-продажа товаров, а также обслуживание покупателей в процессе продажи товаров и их доставки, хранение товаров и подготовка к продаже. Это определение прошло определенный путь своей логической эволюции. Так, например, в своем труде «Торговое счетоводство и сношения с банками» (1913 г.), известный русский бухгалтер Е.Е. Сиверс пишет: «Торговое счетоводство, как одна из специальных счетных наук, есть наука, исследующая учет ценностей в разного рода торговых предприятиях, а потому для полного установления понятия о торговом счетоводстве необходимо выяснить понятие: 1) о торговле; 2) о торговых сделках; 3) о торговых предприятиях и 4) о предмете торговых сделок...»

Торговля состоит в покупке всевозможных ценностей у одних лиц и в продаже их другим с целью получения от подобной перепродажи известной прибыли, следовательно, с целью спекулятивной; подобные ценности называются товаром.

Торговля не производит никаких видоизменений в товаре; забота торговца состоит лишь в приобретении и сортировке товаров и в их сохранении с целью распределения их в пространстве и во времени» [3].

Как видно из рассмотренных определений, суть изучаемых бухгалтерским учетом хозяйственных операций многие годы остается неизменной. Это дает нам возможность спроецировать

некоторые подходы, методы оценки, принципы бухгалтерского учета, свойственные российской торговой деятельности прошлых веков, на современную реальность.

В этом отношении представляет интерес тот период, в котором торговая деятельность осуществлялась коммерческими предприятиями. Именно это является важнейшим условием, позволяющим говорить о некоей эквивалентности учетных систем (современной и исторической). Нетрудно и определить период, в котором могла осуществляться такая деятельность. Сюда следует отнести дореволюционный период, а именно тот его временной отрезок, в котором можно проследить элементы двойной записи, НЭП, и современный период (начиная с 1995 г., года появления частного предпринимательства). К сожалению, фундаментальных трудов, позволяющих провести исследование по оценке влияния национальных исторических особенностей бухгалтерского учета на состояние современных учетных принципов, в торговле немного. Одним из таких трудов по праву считается работа Е.Е. Сиверса «Торговое счетоводство и сношения с банками» (1913 г.), именно ее мы возьмем за базу для нашего анализа. С другой стороны, рассмотрим обычаи современной учетной практики, нормативные инструкции, положения по бухгалтерскому учету, отражающие нынешние реальности.

В торговом счетоводстве XIX в. текущие обороты Главной книги приводились только по счетам первого порядка. Обороты по кредиту каждого синтетического счета отражаются одной записью, а обороты по дебету – в сумме по каждому соответствующему журналу – ордеру в целом, безотносительно к корреспонденции счетов.

Главная книга предназначается для систематической записи всех операций по счетам, которые устанавливаются двоякого рода: простые и общие или коллективные. В дополнение к простым счетам никаких вспомогательных книг не заводилось, а потому счета эти велись подробно, т. е. с указанием всех составных частей журнальных статей. В дополнение к каждому общему или коллективному счету заводилась предварительная или дополнительная вспомогательная книга того же наименования, а потому счета эти велись кратко, т. е.: во 1-х, без текста; во 2-х, с обозначением одной лишь общей суммы по статье и в 3-х, с обозначением в заглавии: всех кредиторов – словами «Счет разным», а всех дебиторов – словами «Счета разные», против каковых слов на той же строчке и выставляется общая сумма по статье.

В Главную книгу операции переносятся не иначе, как из Журнала, с отметкою в последней странице Главной книги, на которой каждая операция перенесена. Ежемесячно Главная книга обыкновенно не заключалась; однако было полезно на следующей после последней суммы строчке вписывать красными чернилами общий итог на 1-е число, включенный в Оборотную ведомость.

Чаще всего в современных торговых организациях есть несколько сотрудников, выполняющих обязанности, связанных с приемом и выдачей денежных средств. Во-первых, это кассир – работник организации, занимающийся выполнением кассовых операций. В его обязанности среди прочего входят выдача и прием денежных средств из кассы предприятия, ведение кассовой книги. Кассиры-операционисты – лица, осуществляющие работу на контрольно-кассовой технике.

Напомним, что все организации, включая торговые, при осуществлении ими наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт в случаях продажи товаров в обязательном порядке должны применять контрольно-кассовую технику (за небольшим исключением).

Теперь вернемся к практике совершения кассовых операций в российских торговых организациях дореволюционного периода. Существенных отличий в порядке отражения кассовых операций мы здесь не найдем. Однако было два способа совершения кассовых оборотов: в одних предприятиях кассир имел право получать и выдавать деньги по установленным для того ордерам, а в других предприятиях подобных ордеров не имелось и разрешение на получение и уплату денег давалось с помощью соответственных надписей на подлинных документах. В любом случае кассир являлся только исполнителем распоряжений других лиц.

Кассовые ордера были двух родов: приходные и расходные. Они отличались друг от друга цветом бумаги: первые обыкновенно бывали красные, а вторые – белые.

Каждый приходный ордер составлялся в трех экземплярах: 1) корешок, 2) ордер и 3) квитанция. Корешок оставался у составителя, ордер и квитанция передавались через плательщика

кассиру, который по получении денег оставлял у себя ордер, наложив на него штампель «получено», а квитанцию передавал плательщику.

Представляет интерес процесс учета выручки в розничной торговле. Здесь почти повсюду употреблялись чеки, небольшие листики, тоже отрываемые от корешков (эквивалент современных кассовых чеков). Они имели назначение: во 1-х, контролировать ручную продажу, так как там, где они имелись, деньги уплачивались покупателями в кассу, а не приказчикам, и без чеков деньги в кассу не принимались и, во 2-х, вычислять, где это принято, особое комиссионное вознаграждение в пользу приказчиков; в таком случае у каждого приказчика имелись чековый книжки особого цвета, или с отпечатанною фамилией его, или с каким-либо иным знаком и в конце дня выводилась по ним общая сумма выручки от продажи товаров каждым приказчиком в отдельности, с этой суммы и начислялась обусловленная комиссия, получаемая им сверх жалованья. Для вычисления этой комиссии заводили особые месячные Ведомости, которые давали возможность проводить ее по книгам один раз в месяц. Как видно из этого, предпосылки для применения контрольно-кассовой техники созрели достаточно давно, и были успешно решены в то время чеками.

В предприятиях с развитыми кассовыми оборотами приходилось иметь две кассы: приходную и расходную, а иногда и каждая из них имела еще дальнейшее подразделение по операциям. В таких случаях, кроме младших кассиров, заведующих отдельными кассами, имелся еще главный кассир. Каждый из младших кассиров вел по порученным ему операциям или только Приходную, или только Расходную Кассовую книгу, а главный кассир вел Сводную Кассовую книгу. Из них первая графилась по образцу приходных, а вторая— расходных страниц. Что касается Сводной Кассовой книги, то к ней применялась обыкновенная форма счетной бумаги.

По окончании дня кассир выводил остаток по Кассовой книге, сверял его с действительною наличностью, в случае ошибок исправлял их, а если наличность верна, то составлял суточный отчет, который с приложением всех относящихся к этому дню кассовых документов (ордеров или подлинных документов) он передавал бухгалтеру.

Бухгалтер, сверив отчет с документами и найдя его верным, расписывался в Кассовой книге в получении кассовых документов, с указанием общего количества и общей суммы их отдельно по приходу и расходу, а также удостоверял правильность выведенного остатка.

Подводя итог эволюции развития кассовых операций, отметим, что бухгалтера XXI века с успехом применяют многие принципы кассового документооборота XIX–XX вв. без существенных изменений.

Назначение Книги Движимого имущества. В Счете Движимого имущества в Главной книге сосредоточивалась целая масса приобретаемых вещей и, чтобы не загромождать ими Главную книгу, в дополнение к этому счету заводилась особая дополнительная вспомогательная книга под названием Книга Движимого имущества, или Книга Предметов обзаведения, или Книга Обзаведения и устройства, или Книга Инвентарного имущества, или просто Инвентарная книга. Движимому имуществу дается следующее определение: «Движимое имущество не составляет предмета торга, тем не менее необходимо для ведения дела; сюда относятся меблировка контор, магазинов и складов, разные хозяйственные принадлежности, экипажи, инструменты, разного рода приспособления и пр.»[3]

В настоящий момент учет такого имущества ведется по несколько иным правилам. В качестве первичных документов используются Инвентарная карточка учета объекта основных средств и группы объектов основных средств. В инвентарной карточке по форме ОС-6 отражается информация об объекте основных средств – о принятии его к учету, перемещении внутри организации, реконструкции, модернизации, капитальном ремонте, а также о выбытии или списании. Записи в карточке делаются на основании акта о приеме-передаче объекта основных средств и других документов (например, технического паспорта завода-изготовителя и т. п.). Иногда к учету принимается группа основных средств, в этом случае на них оформляется одна инвентарная карточка по форме ОС-6а.[2]

Товарные книги. Товарные книги в XIX–XX вв. были двоякого рода: предварительные и дополнительные. Предварительными товарными книгами назывались такие, в которых обороты с товарами записываются еще до занесения их в основные книги, а дополнительными — в которые они записывались после такового занесения. При той и другой системе в значительных товарных

складах велись еще амбарные книги, который относятся к разряду справочных или так называемых внесистемных книг.

В дополнение к каждому товарному счету, открытому в Главной книге, заводится особая товарная книга, которая носит такое же название, как и тот счет, к которому она относится. Если, например, в Главной книге открыт всего лишь один счет под названием «Счет Товаров», то относящаяся к нему книга тоже называется просто «Товарною книгою»; если же в Главной книге открыты счета под названием «Счет Оптовой торговли», «Счет такого-то магазина», «Счет Мануфактурных товаров», «Счет Хлебных товаров» и т. д., то и относящиеся к ним книги называются соответственно «Книга Оптовой торговли», «Книга такого-то магазина», «Книга Мануфактурных товаров», «Книга Хлебных товаров» и т. д.

При таком способе каждая товарная книга имеет свой отдельный, контролирующую ее, счет; и действительно: каждая сумма, которая записывается в Дебет какого-нибудь товарного счета Главной книги, вместе с тем записывается и в Дебет одного из счетов относящейся к нему товарной книги; то же самое и по Кредиту, следует общий итог Дебета по данному товарному счету Главной книги.

Читая названия товарных книг, отметим, что названия некоторых из них пережили эпохи. Сегодня в качестве первичной документации по участку Товарных операций используются: Товарный отчет (форма № ТОРГ-29), Отчет по таре (форма № ТОРГ-30). Их главное назначение – учет материально ответственным лицом поступления и выбытия товаров и тары. Эти документы составляются при сальдовом методе учета товаров, один экземпляр передается в бухгалтерию, второй экземпляр остается у материально ответственного лица. В приходной части товарного отчета отражается в стоимостном выражении остаток товаров на дату составления предыдущего товарного отчета и поступление товаров и тары по сопроводительным документам. Каждый приходный документ записывают отдельно. При этом указывают наименование поставщика, вид приходного документа, его дату и номер. Затем рассчитывают общую сумму оприходованных товаров за отчетный период и итог прихода с остатком на начало периода.

В расходной части товарного отчета определяют общую сумму расхода товаров и тары за отчетный период. Каждый расходный документ отражается отдельной строкой (выручка по чекам ККМ, выручка мелкорозничной торговли по приходным ордерам, возврат поставщику некачественного товара, перемещение товаров, отпуск мелким оптом и т.д.). Товарный отчет составляется для подтверждения товарного остатка.

Деятельность торговых организаций связана с постоянными расчетными операциями. Эти операции совершаются между предприятием и покупателями, поставщиками, персоналом, бюджетом и другими контрагентами. Изначально все такие расчеты были объединены в Книги личных счетов. В дополнение к каждому личному счету, открытому в Главной книге, заводилась особая книга личных счетов, которая носила такое же название, как и тот счет, к которому она относится.

При таком способе каждая книга личных счетов имела свой отдельный, контролирующей ее, счет; и действительно: каждая сумма, которая записывается в Дебет какого-нибудь личного счета Главной книги, вместе с тем записывалась и в Дебет одного из счетов относящейся к нему Книги Личных счетов; то же самое и по Кредиту. Каждому отдельному лицу и учреждению открывался особый счет в соответственной книге в зависимости от рода совершаемых с ним оборотов, например, в Книге Покупателей или в Книге Служащих и т. д. Если же с одним и тем же лицом или учреждением совершаются разнородные обороты и по тем или другим причинам представляется необходимым иметь отдельные сведения о каждом роде их, то ему открывали два или более счетов, а именно отдельный счет по каждому роду оборотов. В таком случае получается наглядное представление о каждом из них в отдельности без необходимости делать выборки, неизбежные при соединении всех расчетов с тем или другим лицом или учреждением в одном счете.

Схемы книг личных счетов. Для таких расчетов каждый подрядчик или поставщик должен иметь 3 счета: 1) по подряду или поставке; 2) по авансам и 3) по залогам.

Все эти счета открываются обыкновенно в Книге Разных лиц и учреждений, так как, вследствие малочисленности подрядчиков и поставщиков в торговом деле, не представляется необходимости иметь для них особую книгу.

Ввиду изложенного, каждый служащий должен иметь отдельный счет: или в особой Книге Служащих, если их много, или в общей Книге Разных лиц и учреждений, если их немного.

Лица же, которые, по роду своей службы, всегда должны иметь деньги под отчетом для безостановочного исполнения возложенных на них обязанностей, представляют отчеты периодически в установленные сроки, например, ежемесячно, или еженедельно, или 2 раза в месяц—на 1-е и 16-е число,—в зависимости от того, где какой заведен порядок. При такой периодической отчетности остаток наличных денег не возвращается; напротив, подобные лица, по мере израсходования денег, вновь получают необходимую им сумму под отчет.

Рассматривая современную учетную практику, отметим, что современные средства информатизации позволили полностью отказаться от ведения таких книг. Нужную информацию о состоянии расчетов с контрагентами торговая организация получает, сформировав соответствующую карточку счета, проведя анализ счета с элементами различной детализации.[1] Это существенно упрощает процесс получения информации и устраняет проблему соотношения расчетов в случаях, когда одним и тем же лицом или учреждением совершаются разнородные обороты.

В заключение остановимся на порядке отражения в первичных документах расходов торгового предприятия. Представляет интерес группировка расходов дореволюционного торгового предприятия. Для обобщения расходов была предусмотрена специальная книга – Книга Торговых расходов. Каждый отдельный вид расходов назывался расходной статьёй. Для любого предприятия, в том числе и для современного, весьма важно знать не только общую сумму денег, затраченных на все торговые расходы вообще, но и сколько затрачено на каждую статью в отдельности. Это дает возможность определить, на что израсходовано слишком много и на чем следует и можно сделать сбережение, найти возможные резервы и сократить расходы.

Ввиду этого в Книге Торговых расходов открывается особый счет для каждой отдельной расходной статьи. Номенклатура расходных статей могла быть различна и зависела от характера предприятия, его организации и в значительной степени от личного усмотрения заведующего счетоводством. Е.Е. Сиверс приводит в качестве примера следующие статьи (табл. 1).

Весьма интересно, на наш взгляд, замечание, высказанное им к данной таблице: «При всей осмотрительности весьма легко пропустить какую-нибудь статью, а потому при всякой номенклатуре следует всегда иметь статью под общим названием «Разные расходы» и относить на нее такие расходы, которые не подходят к остальным статьям. Статья эта вместе с тем дает указания о необходимости в следующем году образовать дополнительной статьи для расходов, часто повторяющихся, но ранее не предусмотренных» [3].

Таблица 1

Номенклатура расходных статей

| Статья | Наименование расходов |
|--------|---|
| 1 | 2 |
| 1. | Вознаграждение директоров и управляющего. |
| 2. | Жалованье служащим. |
| 3. | Награды служащим. |
| 4. | Наем помещения (со включением платы за занятие помещения в собственных зданиях) |
| 5. | Отопление. |
| 6. | Освещение. |
| 7. | Книги, бланки и канцелярские принадлежности. |
| 8. | Почтовые расходы. |
| 9. | Телеграфные расходы. |
| 10. | Телефон. |
| 11. | Гербовые марки и бумага. |
| 12. | Нотариальные расходы. |
| 13. | Страхование. |
| 14. | Суточные и разъездные. |
| 15. | Харчевое довольствие служащих. |
| 16. | Налоги. |
| 17. | Судебные расходы. |
| 18. | Разные расходы. |

Сегодня важное значение имеет группировка издержек обращения по элементам, видам расходов. Для этих целей главный бухгалтер определяется с перечнем статей расходов и заполняет соответствующий справочник.

Причем все наименования расходов должны быть идентифицированы с одним из видов расходов (табл. 2).

Классификация издержек обращения предполагает их группировку по элементам, статьям; по группам расходов, разделяемым по отношению к товарообороту (переменные, постоянные); группировка в зависимости от способа их отнесения на затраты отдельных видов товарных групп и структурных подразделений; группировка по периодам; по отношению к остаткам товаров; разделение затрат в зависимости от их влияния на налогооблагаемую прибыль и др.

Таблица 2

Виды расходов торгового предприятия

| |
|--|
| Вид расходов |
| 1 |
| Пользование правами на результат интеллектуальной деятельности |
| Амортизация |
| Оплата труда |
| Другие расходы, применяемые для целей налогообложения |
| Подготовка и переподготовка кадров |
| Расходы на командировки |
| Расходы на рекламу |
| Представительские расходы |
| Не принимаемые для целей налогообложения |

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) расходы от обычных видов деятельности, к которым следует относить издержки обращения, группируются по следующим элементам: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты [5].

Обобщая полученные результаты исследования, отметим, что сущность бухгалтерских регистров в торговле во многом осталась неизменной, изменилась лишь техника их заполнения, а техника видоизменилась под воздействием современного нормативного регулирования.

1. Микицкий М.В. *Учет и отчетность в торговле*. – Ростов-на-Дону: Феникс. – 200 с. 2. Николаева Г.А. *Бухгалтерский учет в торговле*. – М.: Инфра-М, 2008. 3. Сиверс Е.Е. *Торговое счетоводство и сношения с банками // Книжный склад и типолитографии*. – СПб., 1913. – 387 с. – Код доступа: Российская государственная библиотека – электронная библиотека – <http://rsl.ru> 4. Соколов Я.В., Соколов В.Я. *История бухгалтерского учета*. – М.: Магистр, 2009. 5. *Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99*. – Код доступа: сайт МинФина РФ – <http://minfin.ru>.