

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ИЗДЕЖЕК ОБРАЩЕНИЯ В ЦЕНТРАЛИЗОВАННЫХ БУХГАЛТЕРИЯХ

Р БАРТАШКА

За последние годы в системе Министерства торговли Литовской ССР значительно увеличилось число централизованных бухгалтерий. Их создание выдвигает новые, более сложные задачи, решение которых заставляет пересмотреть теоретические и практические положения, сложившиеся в учете издержек обращения. Автоматическое перенесение в централизованную бухгалтерию форм и методов организации учета издержек обращения, применявшихся при децентрализованном учете и ручном труде, могут отрицательно сказаться на этой прогрессивной форме учета.

Практика централизованных бухгалтерий системы Министерства торговли Литовской ССР показала, что во многих из них учет ведется при помощи устаревших форм первичных документов, не отвечающих требованиям механизированного учета и централизованной их обработки, отсутствуют графики документооборота, по-разному рассматриваются права и обязанности учетных работников, не определены параметры и сроки представления учетно-экономической информации и др. Указанные недостатки существенно снижают роль учета издержек обращения в руководстве хозяйством и качество учетной информации в условиях централизованных бухгалтерий.

На основании изучения и анализа работы централизованных бухгалтерий в торговле республики, а также накопленного положительного опыта в централизованных бухгалтериях нашей страны, по нашему мнению, к наиболее важным направлениям совершенствования учета издержек обращения в условиях централизованных бухгалтерий следует отнести: построение рационального документооборота, совершенствование методики расчета издержек обращения на остаток товаров, определение издержек обращения по хозрасчетным магазинам, применение прогрессивных форм и методов учета и повышение эффективности использования счетно-вычислительной техники.

В условиях централизованной бухгалтерии порядок и сроки происхождения первичных документов по издержкам обращения имеет ряд особенностей. Значительная часть первичных документов поступает непосредственно в финансово-расчетный отдел централизованной бухгалтерии при выписках Госбанка по расчетному счету и кассовых отчетов. В финансово-расчетный отдел также поступают авансовые отчеты, счета организаций и предприятий за услуги, не оплаченные в текущем месяце. Некоторые виды расходов отражаются в учете на основании справок и расчетов, составляемых бухгалтериями этого отдела. Справками оформ-

ляется начисление резервов на оплату Госбанку процентов за кредит и услуги по инкассации выручки, на текущий ремонт собственных и капитальный ремонт арендованных основных средств, списание расходов будущих периодов на издержки отчетного месяца, отчисления на подготовку кадров и т. п.

Данные из первичных документов до разноски в регистры аналитического учета издержек обращения в централизованной бухгалтерии проходят несколько ступеней обработки (проверка, регистрации и обобщение), сопровождаемых возвратными движениями. Для записей в регистрах аналитического учета издержек обращения по статьям номенклатуры и предприятиям также используются документы и журналы — ордера, составленные в других отделах централизованной бухгалтерии. Например, в отделе учета товаров и тары по счетам: «Товары», «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы», «Сырье и материалы», «Топливо», «Запасные части». В отделе расчетов с рабочими и служащими — по счетам: «Расчеты с рабочими и служащими», «Расчеты по социальному страхованию» и др.

Для того, чтобы организовать рациональный документооборот между централизованной бухгалтерией и обслуживаемыми предприятиями, следует установить порядок, сроки и пути прохождения документов от места их составления до места обработки и хранения. В разработанной схеме должны быть указаны конкретные исполнители, время исполнения каждого вида работ и очередность движения первичных документов и учетных регистров.

Кроме того, для работников централизованной бухгалтерии следует установить комплексные и индивидуальные графики выполнения учетных работ. Наличие графиков дисциплинирует исполнителей, способствует повышению производительности труда счетных работников.

Комплексные графики выполнения работ отделом следует разрабатывать на основе установленной схемы прохождения и обработки документов между предприятиями и централизованной бухгалтерией и установленных сроков выдачи учетно-экономической информации для материально-ответственных лиц.

Индивидуальные графики для каждого работника централизованной бухгалтерии следует устанавливать на основе комплексного графика отдела (сектора) и в нем предусматривать для счетных работников следующие обязанности: приемка и проверка документов, встречная сверка документов; их кодирование (шифровка); передача документов на машинно-счетное бюро (станцию) для составления регистров синтетического и аналитического учета или составление отдельных регистров ручным способом при нецелесообразности использования для этой цели средств механизации; проверка учетных регистров и сверка их с другими отделами централизованной бухгалтерии, например, если итоги сводных ведомостей аналитического учета издержек не совпадают с итогами оборотов по счету «Издержки обращения» в Главной книге, нужно произвести сверку итогов по каждой статье издержек с расшифровками при журналах-ордерах. В графике также устанавливаются сроки выполнения работ. Индивидуальные графики способствуют улучшению работы центрального аппарата и повышают ответственность бухгалтеров за своевременное выполнение установленных заданий.

Для материально-ответственных лиц следует определить сроки сдачи документов в учетно-контрольные группы или централизованную бухгалтерию. При определении сроков представления документов следует исходить из необходимости равномерной загрузки МСБ и счетных работников в течение отчетного периода. Обработка документов строго в хро-

ки, установленные графиками, имеет большое организующее значение в деятельности централизованной бухгалтерии, создает условия для равномерной заранее продуманной работы каждого счетного работника и обеспечивает синхронность в ведении всего комплекса учета в торговле. Соблюдение сроков представления документов материально-ответственными лицами должен контролировать начальник финансово-расчетного отдела, в котором ведется учет издержек обращения путем регистрации принятых документов в специальном журнале. Например, по форме, применяемой в централизованных бухгалтериях розничной торговли г. Ленинграда [21, с. 32].

Далее, для обеспечения сохранности и своевременности сбора документов следует установить график заезда транспорта в предприятие. В нем следует указывать день и точное время заезда. Экспедитор, собирающий первичные документы, должен ежедневно вести маршрутный лист по следующим реквизитам: наименование (номер) предприятия, время заезда, количество отчетов, за какие числа, подписи экспедитора и работника учетно-контрольной группы. После получения документов начальник отдела центральной бухгалтерии, которому сданы документы, ставит в маршрутном листе свою подпись.

В предприятиях также следует вести учет отправки и возврата документов. Для этого целесообразно использовать специальную ведомость со следующими реквизитами: количество и время отправки документов, через кого документы отправлены и отметки о возврате, сколько возвращено, дата возврата, кто принял.

Таким образом организованный сбор документов обеспечивает контроль их движения между централизованной бухгалтерией и обслуживаемыми предприятиями.

Совершенствование методики расчета издержек обращения на остаток товаров также является важным направлением улучшения учета издержек обращения. От правильности распределения издержек обращения между реализованными товарами и остатком товаров на конец отчетного периода зависит точность определения их уровня и финансовых результатов, фактическое отражение стоимости товаров в балансе и исчисление размера влияния факторов на величину расходов, достоверность результатов экономического анализа и т. д.

Методика расчета издержек обращения, падающих на остаток в розничной торговле, предлагаемая Основными положениями [19, с. 32—34], предусматривает распределение только транспортных расходов. Транспортные расходы, приходящиеся на реализованные товары и товарный остаток на конец отчетного периода, предлагается определять по среднему проценту.

В экономической литературе есть и другие предложения распределения издержек обращения. Так, А. Лихварь [15, с. 19—24] предлагает распределять издержки обращения между товарными остатками на складах, товарами, отгруженными и реализованными без исчисления среднего процента расходов на остаток товаров. Распределение, по его предложению, следует производить по предлагаемым формулам.

Распределение издержек обращения, относящихся к товарным остаткам на складах, производится по следующей формуле:

$$I_{с.н} = \frac{(I_{с.н} + I_{с.т}) \cdot T_c}{T_p + T_n + T_c},$$

$I_{с.н}$ — издержки обращения на остаток товаров
месяца;

$I_{с.т}$ — издержки обращения, относящиеся к товарным остаткам на складах на начало отчетного месяца;

$I_{сн}$ — издержки обращения, произведенные в отчетном товарным остаткам на складах;

T_p — объем реализованных со складов товаров за отчетный месяц;

T_o — объем отгруженных со складов товаров на конец месяца;

T_c — объем товарных остатков на складах.

Расчет суммы издержек обращения на остаток товаров на складах по такой формуле, по мнению А. Лихваря, дает более точные результаты, поскольку здесь исключаются ошибки, допущенные в результате округления среднего процента расходов.

Для определения суммы издержек обращения, относящейся к товарам, отгруженным и реализованным за отчетный месяц, предлагается формула:

$$I_{po} = I_{сн} + I_v - I_{ск},$$

I_{po} — сумма издержек обращения, падающая на объем реализованных отгруженных товаров;

$I_{сн}$ — издержки обращения, относящиеся к товарным остаткам на складах на начало отчетного месяца;

I_v — все издержки обращения за отчетный месяц;

$I_{ск}$ — издержки обращения на остаток товаров на складах месяца.

Л. Кравченко [12, с. 52—53] отмечает, что перевозка различных товаров требует неодинаковых затрат труда и средств. Поэтому там, где это возможно, он предлагает рассчитывать издержки обращения на остаток товаров не по среднему проценту, а по отдельным товарам и группам. Для этого он предлагает использовать данные статистического отчета Ф. № 3-торг, составляемого в розничной торговле. Средний процент транспортных расходов, по мнению Л. Кравченко, следует определить как отношение общей суммы транспортных расходов (в том числе и на остаток товаров на начало месяца) к расходу товаров и остаткам их в пути, на складах, базах, в торговой сети, на предприятиях общественного питания и товаров, отгруженных покупателям.

Однако эти методы распределения издержек обращения на остаток товаров, предложенные А. Лихварем и Л. Кравченко, связаны с большой трудоемкостью.

Методика расчета издержек обращения на остаток товаров, предлагаемая основными положениями, также не совсем обоснована. При исчислении издержек обращения, падающих на остаток товаров, по нашему мнению, необходимо распределять все расходы по заводу товаров и расходы на их хранение, подработку, подсортировку и упаковку.

Фактически же при расчете издержек обращения на остаток товаров участвуют не все издержки, относящиеся к заводу товаров. Так, расходы по погрузке и разгрузке товаров грузчиками списочного состава учитывают в статье «Заработная плата (основная и дополнительная)». При расчете не принимают также во внимание суммы расходов по недостаткам товаров, возникшим при транспортировке в пути, как в пределах норм естественной убыли, так и сверх норм, и списанным в установленном порядке на издержки обращения. Эти расходы отражаются в статьях «Недостачи товарно-материальных ценностей в пути и при хранении в пределах норм убыли» и «Недостачи товарно-материальных ценностей сверх норм убыли и потери от порчи товаров и сырья, а также потери по недостаткам и растратам в связи с отказом суда за необоснованностью исков, принятые за счет предприятия в установленном порядке».

К издержкам обращения на товарные остатки имеют прямое отношение расходы также и по хранению, подработке, подсортировке и упа-

ковке. Но на практике при расчете издержек обращения на остаток товаров они не принимаются в расчет и, как отмечает М. Баканов [1, с. 184], это делается в целях упрощения расчетов.

Однако, если в оптовой торговле, где удельный вес транспортных расходов составляет две трети всех издержек, такое упрощение вследствие относительно небольших расходов на хранение, подсортировку, подработку и упаковку имеет незначительное влияние на точность расчета издержек обращения, падающих на остаток товаров, то в розничной торговле положение иное. Например, в издержках обращения оптовых организаций Министерства торговли Литовской ССР за 1969 год удельный вес транспортных расходов составил 33,3% (2869 тыс. руб.), а расходов на хранение, подработку, подсортировку и упаковку — 1,6% (106 тыс. руб.), их доля в транспортных расходах равна 3,7%. В издержках обращения розничных предприятий и организаций системы Министерства торговли Литовской ССР за тот же период удельный вес транспортных расходов составил 12,4% (4247 тыс. руб.), а расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку — 3,8% (1293 тыс. руб.). Их доля в транспортных расходах равна 30,4%.

По нашему мнению, распределение издержек обращения будет правильным в том случае, если учитывать все расходы, подлежащие распределению. Поэтому, при расчете издержек обращения, падающих на остаток товаров в розничных торговых предприятиях и организациях, следует брать не только транспортные расходы, но и расходы на хранение, подсортировку, подработку и упаковку товаров. Это позволит точнее отражать в балансе товарные запасы в оценке по себестоимости и правильнее выявлять размер чистой прибыли.

По применяемой методике исчисления издержек обращения на остаток товаров сумма издержек обращения на остаток товаров занижается, а сумма издержек обращения, относящаяся к объему реализованных товаров, следовательно, завышается, что приводит к недостоверным результатам анализа издержек обращения и занижению суммы прибыли, полученной от реализации. Это подтверждает сделанный нами расчет издержек обращения на остаток товаров по методике, применяемой на практике, и по предложенной нами методике. Например, фактическая сумма издержек обращения на остаток товаров на 1 января 1971 г. в Вильнюсском горпродторге составила 11,7 тыс. руб., в горпромторге — 21,5 тыс. руб., в универмаге — 6,1 тыс. руб. По сделанным нами расчетам, издержки обращения на остаток товаров за соответствующий период составили в Вильнюсском горпродторге — 14,4 тыс. руб., в горпромторге — 30,2 тыс. руб., в универмаге — 7,6 тыс. руб.

Сравнение исчисленных сумм издержек обращения на остаток товаров по методике, применяемой на практике предприятий и организаций системы Министерства торговли Литовской ССР, и по предложенной нами методике выявляет значительные расхождения между однозначными показателями (таблица 1).

Из полученных данных видно, что сумма издержек обращения на остаток товаров в торговых организациях г. Вильнюса, исчисленная без расходов по хранению, подработке, подсортировке и упаковке товаров, только за один месяц будет меньше на 12,9 тыс. руб., следовательно, величина издержек обращения, относящаяся к объему реализованных товаров, будет завышена на эту же сумму. Это влечет за собой снижение прибыли, неправильное исчисление относительных показателей издержек обращения.

Исчисление суммы издержек обращения на остаток товаров с учетом всех расходов по их заводу, хранению, подработке, подсортировке и

Таблица 1

Сравнение сумм издержек обращения на остаток товаров
в розничных торговых организациях г. Вильнюса, рассчитанных
по разным методикам
(тыс. руб.)

	Издержки обращения на остаток товаров, рассчитанные по мето- дике, применяемой в системе Министерства Лит. ССР	Издержки обращения на остаток товаров, установленные по на- шим расчетам	
1	2	3	4
Горпродторг	11,7	14,4	+2,7
Горпромторг	21,5	30,2	+8,7
Универмаг	6,1	7,6	+1,5
Итого	39,3	52,2	+12,9

упаковке дает возможность не только точно распределить издержки между реализованными товарами и товарными остатками, но и правильно установить фактическую стоимость таких остатков.

Наиболее сложной частью работы по учету результатов деятельности отдельных магазинов является правильное определение суммы расходов по каждому из них. Однако в условиях централизованной бухгалтерии нет единой методики учета издержек обращения, до настоящего времени не решен вопрос, какие издержки обращения учитывать по хозрасчетным магазинам, дискуссионным вопросом остается их распределение. Поэтому на местах его ведут по-своему, нет единого мнения и в учетной литературе. Так, В. Васильев [5, с. 49—51] предлагает подразделять издержки обращения хозрасчетных предприятий на два вида — относительно зависящие и не зависящие от деятельности магазина. К издержкам обращения, зависящим от деятельности магазинов, он предлагает относить расходы, учитываемые на статьях: заработная плата (основная и дополнительная), содержание помещений и инвентаря, износ малоценного инвентаря и быстроизнашивающихся предметов, дополнительная обработка и подсортировка товаров, нормируемые потери в пути и при хранении, потери сверх норм, потери по таре, прочие расходы. К издержкам обращения, не зависящим от деятельности магазинов, — все остальные статьи, которые он предлагает распределять пропорционально товарообороту в соответствии с группами товаров и учитывать одной строкой «отчисление торгу».

В централизованной бухгалтерии Брестского горпищеторга [2, с. 10—15] применяется схожая с рекомендуемой В. Васильевым методика учета издержек обращения. Различается только число статей расходов, учитываемых в целом по торгу. В частности расходы по аренде зданий, помещений, сооружений, инвентаря и амортизации основных средств, расходы по торговой рекламе относятся прямо по хозрасчетным магазинам.

По мнению С. Борисова [3, с. 50], по хозрасчетным магазинам следует учитывать только заработную плату, а расходы по статьям: расходы по аренде зданий, помещений, сооружений, инвентаря и амортизации основных средств, расходы по торговой рекламе, потери по таре — учитывать по частям, т. е. часть, зависящую от работы магазина, учитывать в отдельности по магазинам, другую часть — в целом по торгу. Все же

остальные статьи издержек он предлагает учитывать по торгу в целом. Практически здесь автор предлагает обезличенный метод учета издержек обращения.

Некоторые экономисты [22, с. 41—44; 23, с. 50—52] предлагают основную часть издержек обращения учитывать отдельно по магазинам, а остальные — в целом по торгу.

Однако в этих предложениях упущен один из основных принципов организации учета издержек обращения по предприятиям, заключающийся в максимальном выделении в учете прямых расходов, так как чем выше их удельный вес в общей массе издержек обращения какого-либо хозрасчетного магазина, тем достовернее данные о прибыли этого магазина, чем больше оперативность и аналитичность учета издержек, тем шире и действеннее внедряется внутрихозяйственный расчет.

Опыт многих торговых организаций показывает, что для более широкого и действенного внедрения внутрихозяйственного расчета в условиях централизованных бухгалтерий необходимо учитывать издержки обращения по всем статьям в разбивке по предприятиям. Например, по такому пути пошли в Донецком горпищеторге [9, с. 25—28]. Все магазины этого торгового предприятия перевели на внутрихозяйственный расчет и каждому из них стали доводить не только план товарооборота, но и издержки обращения по всем статьям, реализованное наложение и план накоплений. Показатели внутрихозяйственного расчета учитывают в торговле по 80 магазинам. Раздельный учет по предприятиям всех издержек обращения также применяется, например, в централизованной бухгалтерии Ильичевского пищеторга Одессы [6, с. 16—18], Фрунзенского райпищеторга Москвы [7, с. 50—55], Хабаровского промторга [13, с. 32—35]. Опыт внутрихозяйственного расчета магазинов нашел также применение в централизованной бухгалтерии Ряданского райплодоовощторга г. Киева [14, с. 17], где на хозрасчет переведены все магазины (даже мелкие, с товарооборотом до 10 тыс. руб. в месяц). Расширение сферы внутрихозяйственного расчета при централизации учета происходило и в Винницком горпродторге, розничной фирме «Мебель» [14, с. 18], где на внутрихозяйственный расчет переведены все торговые предприятия.

В розничных предприятиях Литовской ССР тенденция к расширению сферы внутрихозяйственного расчета довольно редко наблюдается на практике. Во многих случаях отмечается обратная тенденция. Существенный ущерб внутрихозяйственному расчету наносится не до конца продуманной организацией централизованных бухгалтерий. Так, в указаниях об организации централизованных бухгалтерий, разработанных Комитетом по торговле [18], действующих и поныне, содержится и справедливое, на наш взгляд, положение, ограничивающее развитие внутрихозяйственного расчета. В указаниях предусматривается, что хозяйственный расчет должен быть сохранен лишь на тех предприятиях, которые ко времени создания централизованной бухгалтерии находились на отдельном балансе. Следовательно, это дезориентирует практиков в их борьбе за соблюдение режима экономики, формирует у них мнение о необходимости внедрения внутрихозяйственного расчета, приводит их к недооценке раздельного планирования и учета основных показателей хозяйственной деятельности предприятий в условиях централизованных бухгалтерий.

Главные бухгалтеры централизованных бухгалтерий, опираясь на указанное выше Положение и опасаясь некоторого увеличения технической работы, сужают сферу применения хозрасчета, не учитывают раздельно по магазинам основные показатели их деятельности. Так, в Каунасском промторге с организацией централизованной бухгалтерии отме-

нили учет основных показателей (кроме товарооборота) на большинстве обслуживаемых ею предприятий.

При организации внутривозвратного расчета в системе Министерства торговли Литовской ССР в связи с тем, что в ближайшее время будут созданы централизованные бухгалтерии, которые станут обслуживать все предприятия системы, надо исходить из того, что, чем глубже хозрасчет проникает в мелкие «ячейки» (магазины, филиалы), тем выше общий экономический эффект от его применения.

Обобщение и изучение практики применения хозяйственного расчета на предприятиях страны показывает, что, в основном, все издержки обращения делятся на две группы — прямые и косвенные. Прямые издержки относятся непосредственно на определенный объект (отдел, магазин, торг), косвенные предполагают распределение какой-то общей суммы расходов между несколькими объектами. Имеются различные методы распределения косвенных расходов, при этом каждый метод дает новые результаты.

По нашему мнению, все издержки обращения должны учитываться там, где они возникают. Всякое перераспределение издержек следует рассматривать критически, так как при распределении расходов нельзя выбрать единый критерий для распределения, можно в равной степени пользоваться товарооборотом, площадью помещений, суммой прибыли, суммой прямой заработной платы и т. п. В зависимости от выбора критерия будет меняться полученный результат, если какой-то критерий будет выделен в директивном порядке, то от этого выбор не изменит своей субъективной основы, а если не устанавливать его директивно, то роль субъективного фактора в искажении действительного положения вещей станет еще большей. Также, во всех случаях, распределение издержек приводит к большой дополнительной работе.

Важным мероприятием совершенствования учета издержек обращения в централизованных бухгалтериях является также выбор наиболее совершенных форм и методов учета, соответствующих условиям использования счетно-вычислительной техники. Прогрессивные при ручном труде формы учета не следует механически переносить в условия машинной технологии учета.

Практический опыт показывает, что журнально-ордерная форма учета в централизованных бухгалтериях не отвечает требованиям эффективного применения счетно-перфорационных машин, а тем более электронных машин. При этой форме данные об издержках обращения накапливаются во многих учетных регистрах. В каждый регистр показатели заносятся из разных документов, причем в ряде случаев эти показатели подвергаются предварительной счетной обработке и попадают в журналы-ордера и ведомости в разное время, в несколько приемов. Кроме того, в регистрах журнально-ордерной формы записи накапливаются не сразу, а постепенно. Все это не обеспечивает рациональной эксплуатации табеляторов и сортировок, так как создается прерывность машинного процесса, остается большой простор для ручного труда. Иначе говоря, механизированная обработка учетной информации в условиях централизованной бухгалтерии требует принципиально иного подхода к построению и системе регистров, взаимосвязи хронологических и систематических записей, показателей счетов синтетического и аналитического учета.

Широкая творческая дискуссия по вопросам журнально-ордерной формы счетоводства, проводимая за последние годы, привела к положительным результатам, достигнуто некоторое упрощение ее регистров, более современной стала техника учетных записей.

В 1973 г. кафедра бухгалтерского учета Ленинградского Института советской торговли им. Ф. Энгельса совместно с НТО торговли проводила конкурс на лучшую организацию централизованных бухгалтерий [16]. В 1966 году центральная бухгалтерия Министерства торговли СССР совместно с центральной бухгалтерией Министерства торговли РСФСР и кафедрой бухгалтерского учета Института народного хозяйства им. Г. В. Плеханова переработала формы журналов-ордеров с целью приспособления их для хозяйственных операций в централизованных бухгалтериях [17]. Новые формы журналов-ордеров, по нашему мнению, имеют существенные преимущества по сравнению с ранее действовавшими формами, так как они рассчитаны для записей с помощью счетных машин. Также сократилось количество журналов-ордеров (место 22 — 14). Однако авторы указаний не уделили достаточного внимания учету издержек обращения. Указаниями не предусмотрена ведомость для постепенного накопления издержек обращения ежемесячно или нарастающим итогом с начала года. Также в указаниях не приведены и формы разработочных таблиц. В частности, нет типичных форм расчетов к журналу-ордеру № 14, которые служат основанием для записи, например, сумм начисленного износа. Все это ведет к разному в построении разработочных таблиц, затрудняет унификацию бухгалтерского учета издержек обращения в торговле и его механизацию, так как во многих торговых предприятиях вместо унифицированных таблиц, которые можно обрабатывать с помощью счетно-вычислительной техники, применяют всевозможные вспомогательные книги, рассчитанные на заполнение вручную.

Намеченные дополнения к указаниям особого труда не составляют. Некоторое же увеличение объема счетной работы и связанные с этим дополнительные расходы в значительной степени перекрываются экономией, полученной в результате повышения аналитичности учета издержек обращения. Кроме того, это способствует переводу на хозрасчет большой группы предприятий торговли.

С внедрением в практику учета единой журнально-ордерной формы счетоводства не заканчивается работа по дальнейшему ее совершенствованию. Дальнейшее развитие и совершенствование форм бухгалтерского учета идут по пути комплексной механизации учетных работ. Комплексная механизация учетных и вычислительных работ требует создания новой формы учета, существенно отличающейся от применяемых форм, основанных на ручном труде.

В настоящее время некоторые предприятия и организации розничной торговли и общественного питания страны, как, например, Алма-Аты [19, с. 136—231], Киева [24, с. 5—16] и др., внедрили комплексную механизацию учета на основе таблично-перфокарточной формы учета. Практический опыт показывает, что применение таблично-перфокарточной формы учета в розничной торговле, по сравнению с журнально-ордерной формой, дает ряд преимуществ. Комплексная механизация всех этапов учетного процесса повышает производительность труда счетных работников, ускоряет и облегчает работу и сокращает затраты на содержание учетного аппарата. По расчетам Н. Соколовой [20, с. 13—15] в продовольственном магазине примененные счетно-перфорационные машины уменьшают затраты труда на ведение учета на 15%, а в непродовольственном магазине — на 32%. Различные размеры экономии объясняются тем, что производительность счетно-перфорационных машин резко возрастает при увеличении удельного веса затрат труда на хронологическую и систематическую регистрацию операций в общем объеме учетных работ. Стоимостные показатели экономии от перевода учета на счетно-пер-

форационные машины, по ее расчетам, составляют: в продовольственном магазине — 568 рублей, а в непродовольственном магазине — 2507 рублей годовой экономии. Равномерная машинная обработка первичных документов на протяжении всего месяца и быстрое получение на высокопроизводительных счетных машинах сводных табуляграмм по окончании месяца позволяют вести учет ритмично по твердому графику, сокращая сроки составления отчетности и улучшая ее качество. Использование в учете счетно-перфорационных машин способствует унификации первичных документов, ускорению документооборота, упрощению учетных регистров. При этом значительно расширяются контрольно-аналитические возможности учета и его действенность, поскольку при помощи счетных машин можно быстро получить все необходимые для оперативного руководства и контроля сведения.

Автоматическое получение на основе перфокарт сводных табуляграмм, содержащих экономическую информацию во всех нужных разрезах и с любой степенью детализации, дает возможность применять более совершенные методы контроля и анализа издержек обращения.

Практика показывает, что механизация учета издержек обращения на розничных предприятиях и организациях в условиях централизованной бухгалтерий организуется различно в зависимости от характера и объема учетно-вычислительной работы, состава используемых счетных машин, применяемых форм учета и ряда других условий.

По мнению В. Давыдова [8, с. 151], в централизованных бухгалтериях, осуществляющих синтетический учет расчетных, денежных и товарных операций с применением счетно-перфорационных машин, учет издержек обращения целесообразно вести механизированным способом попутно с основными операциями. Для этого он предлагает в соответствующих схемах перфорации предусмотреть номера статьи издержек обращения, а на первичных документах, фиксирующих расходы, проставлять номера статьи по каждой операции, отражающей затраты. Аналитический учет издержек обращения он предлагает вести по каждому хозрасчетному предприятию в разрезе статей.

Я. Фирер [21, с. 136—232] предлагает в схеме перфорации документов по издержкам обращения, кроме шифров синтетических счетов, предусмотреть шифры статей аналитического учета. В конце месяца для каждого хозрасчетного предприятия аналитический учет издержек обращения он предлагает вести в разработанной табуляграмме-ведомости. Общая сумма издержек обращения получается по данным табуляграмм синтетической регистрации оборотов. Расходы и доходы по операциям с тарой он предлагает отражать отдельно на счете 99-5 «Результаты по операциям с тарой», и только в конце месяца расходы и потери по таре за вычетом доходов перечислять на издержки обращения.

Некоторые экономисты [10, с. 181; 11, с. 198] предлагают синтетический учет издержек обращения осуществлять с помощью бухгалтерской машины типа «Аскота» класса 170, а аналитический учет издержек обращения — с помощью счетно-перфорационных машин.

Синтетический учет они предлагают вести на специальной ведомости, записи в которой производятся из соответствующих журналов-ордеров в основном в конце отчетного месяца. Эту ведомость ведут по хозрасчетным предприятиям нарастающим итогом с начала года. Таким образом получают сведения о размерах издержек обращения по хозрасчетным предприятиям за месяц и с начала года. Они предлагают аналитический учет издержек обращения вести с помощью счетно-перфорационных машин, существующую номенклатуру аналитического учета издержек обращения — расширить до 35 субстатей, а данные табуля-

граммы аналитического учета (по статьям и субстатьям) — сверять с синтетической ведомостью издержек обращения.

В деле создания технологии механизированного учета издержек обращения в условиях централизованных бухгалтерий заслуживает внимания опыт механизации учета в торговле за рубежом.

Опыт применения ЭВМ в наиболее развитых капиталистических странах — США, Англии, Франции — показывает, что они дают большой экономический эффект: уменьшаются затраты труда, снижаются административно-управленческие расходы, повышается оперативность и эффективность управления. «С помощью ЭВМ можно сократить продолжительность учетного периода до одних суток и после обработки в ночной смене получить на следующее утро полный отчет о состоянии хозяйства за предыдущий день. Использование ЭВМ обеспечивает возможность объединения всех трех форм учета (оперативного, бухгалтерского и статистического) в одно целое» [4, с. 50]

Сейчас почти всеми торговыми предприятиями США для экономических расчетов и анализа используются счетно-аналитические вычислительные, перфорационные и электронные машины. При механизации всегда руководствуются прежде всего тем, что машина может заменить человеческий труд при наличии большого количества повторяющихся операций, не требующих умственных усилий.

Для механизации учета в розничных торговых предприятиях США характерно то, что они не покупают ЭВМ, а берут их во временное пользование (в аренду) за ежемесячную плату у производителя, который обеспечивает их консервацию и ремонт [25, с. 52—62]. В этом случае отпадает необходимость торговому предприятию иметь свою ремонтную мастерскую. В США для переноса информации с первоисточника на перфокарту или перфоленту применяется метод многократного использования одной и той же информации. Механизация учета в целом строится на трех основных документах: платежной ведомости, кассового отчета и счета-фактуры. Обработка данных по ним производится на ЭВМ отдельно. Учет расходов и доходов ведется в разрезе каждого, даже мелкого магазина.

Обобщая опыт механизации учета издержек обращения в некоторых централизованных бухгалтериях нашей страны, можно сделать вывод, что только создав централизованные бухгалтерии и оснастив их высокопроизводительной счетной техникой, можно организовать автоматизированную систему учета, значительно усовершенствовать учет издержек обращения и снизить расходы на его ведение.

Однако было бы неправильно сосредоточить все внимание только на перспективах автоматизации учета и недооценивать вопросы использования тех средств счетно-вычислительной техники, которыми располагают торговые предприятия и организации на современном этапе.

Создание автоматизированной системы учета в торговле нашей республики будет осуществляться постепенно. По нашему мнению, ближайшей задачей следует считать совершенствование организации учета на базе имеющейся счетно-вычислительной техники и наиболее полное использование всех возможностей счетных машин.

Торговые предприятия системы Министерства торговли Литовской ССР при использовании счетно-вычислительной техники не реализуют многих возможностей для улучшения организации учета и повышения его эффективности.

Наличный парк счетных машин в торговле еще во многих случаях используется неудовлетворительно. В предприятиях и организациях Министерства торговли Литовской ССР в отдельные периоды времени не

использовалось от 8 до 23% всего парка счетных машин вследствие технической неисправности, отсутствия операторов и по другим причинам. Счетные машины, как правило, загружены неполностью. Среднесуточная загрузка счетных машин в среднем составляет не более 4—5 часов. Счетные машины работают в первой половине месяца с перегрузкой, а в остальные дни загружены неполностью. Не ведется учет простоя счетных машин. Создание централизованных бухгалтерий во всей системе Министерства торговли Литовской ССР позволит устранить этот недостаток и создаст возможности для более эффективного использования вычислительной техники, улучшения организации труда счетного аппарата и повышения его производительности. Вместе с тем, построение рационального учета издержек обращения в централизованных бухгалтериях позволит повысить объективность и достоверность учетных данных, расширить экономическую информацию о деятельности торговых предприятий, усилить контроль над сохранностью товарно-материальных ценностей и денежных средств, над расходами и доходами, как торговой организации в целом, так и отдельных предприятий.

Вильнюсский государственный университет им. В. Касюкаса
Кафедра бухгалтерского учета

Редколлегии вручено
в феврале 1974 г.

ЛИТЕРАТУРА

1. Баканов М. И. и др. Основы бухгалтерского учета в торговле. М., «Экономка», 1970.
Белобжецкий И. Централизованные бухгалтерии в торговле.— «Бухгалтерский учет», 1966, № 11.
3. Борисов С. За действительный хозяйственный расчет.— В кн.: Проблемы хозяйственного расчета в торговле и общественного питания. М., 1965.
4. Бутов Ю., Хелемский В. Электронно-вычислительная техника в торговле.— «Советская торговля», 1964, № 6.
5. Васильев В. Учет в хозрасчетных магазинах.— «Бухгалтерский учет», 1968, № 5.
6. Виденко А. Централизованная бухгалтерия пищеторга.— «Бухгалтерский учет», 1968, № 5.
Гончарук В. Централизованная бухгалтерия в торговле.— «Бухгалтерский учет», 1969, № 2.
8. Давыдов В. Централизация учета в торговле. М., «Финансы», 1969.
9. Жилин В. и др. Хозрасчет и централизация учета.— «Бухгалтерский учет», 1967, № 11.
10. Койфман И. И., Макаренко А. М. Централизация и механизация учета в общественном питании. М., «Экономка», 1967.
11. Койфман И. И. Централизованная бухгалтерия в общественном питании. М., «Экономка», 1970.
12. Кравченко Л. Новое в методике распределения издержек обращения на остаток товаров.— «Бухгалтерский учет», 1968, № 8.
13. Кудикова М. Централизация учета в торговле.— «Бухгалтерский учет», 1967, № 6.
14. Лейв И. О. Укрепление хозяйственного расчета на предприятиях розничной торговли в условиях централизованных бухгалтерий.— В сб.: Актуальные вопросы учета, статистики и экономического анализа в торговле. М., 1969.
15. Лихарь А. Совершенствовать методику распределения издержек обращения.— «Бухгалтерский учет», 1970, № 10.
16. Мезенцев П. В. Содружество науки и практики.— «Бухгалтерский учет», 1974, № 1.
17. Министерство торговли СССР «Указания о порядке ведения централизованного бухгалтерского учета по журнально-ордерной форме в организациях розничной торговли и общественного питания и формы журналов-ордеров». М., 1966.
18. Основные положения о централизованных бухгалтерских предприятиях и организаций государственной торговли и общественного питания. Утвержденные письмом 6. Государственного комитета Совета Министров СССР по торговле от 22/VI 1965, № 074-75.

19. Основные положения по учету и планированию издержек обращения в предприятиях и организациях государственной розничной торговли. М., Министерство торговли СССР, 1966.
20. Соколова Н. Вопросы улучшения учета в розничной торговле в связи с научной организацией труда счетных работников. Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук. М., 1969.
21. Централизованные бухгалтерии в торговле. М., «Экономика», 1968.
22. Шлиг А. О хозрасчете в торговле.— «Бухгалтерский учет», 1969, № 1.
23. Шлиг А., Подоселик И. Хозрасчет в торговле.— «Бухгалтерский учет», 1966, № 3.
24. Экспресс-информация. Торговля. Издание Министерства торговли СССР ЦВНТИ и НИИТОП, М., 1970, № 8.
25. Chabarin W. Mechanizacja obrachunku amerykańskim handlu detalicznym. „Handel wewnętrzný”, 1968, Nr 3.

CIRKULIACIJOS KAŠTŲ APSKAITOS TOBULINIMAS CENTRALIZUOTOSE BUHALTERIJOSE

R. BARTASKA

Re z i u m ė

Straipsnyje nagrinėjami kai kurie cirkuliacijos kaštų apskaitos tobulinimo klausimai centralizuotose buhalterijose. Centralizuota buhalterija yra kokybiškai nauja apskaitos organizavimo forma, keičianti rodiklių sistemą, aparato struktūrą bei informacijos surinkimo ir apdorojimo metodus, todėl negalima čia automatiškai perkelti tuos pačius cirkuliacijos kaštų apskaitos organizavimo formas ir metodus, kurie buvo naudojami, esant decentralizuotai apskaitai.

Straipsnyje siūloma centralizuotose buhalterijose sudaryti tikslų dokumentų apyvartos grafiką, nustatyti racionalius informacijos rinkimo bei apdorojimo būdus ir informacijos perdavimo schemą. Taip pat rekomenduojama nustatyti dokumentų priėmimo tvarką, užmegzti glaudžius ryšius su įmonėmis.

Darbe siūloma diegti naująją cirkuliacijos kaštų, tenkančių prekių likučiui, apskaičiavimo metodiką. Nuo to, kaip teisingai paskirstyti cirkuliacijos kaštai, tenkantys realizuotoms prekėms ir prekių likučiui, žymia dalimi priklauso ir prekybinės organizacijos finansinių rezultatų nustatymo tikslumas. Straipsnyje pateikiamas cirkuliacijos kaštų, tenkančių prekių likučiui, apskaičiavimo pavyzdys pagal šiuo metu naudojamą ir pagal naujai siūlomą metodiką.

Straipsnyje nagrinėjami vidinės ūkiskaitos ir cirkuliacijos kaštų apskaitos mechanizavimo klausimai centralizuotose buhalterijose, apibendrinamas patyrimas šiais klausimais šalies centralizuotose buhalterijose.