

Торговля через интернет-магазин в настоящее время трактуется как «торговля по образцам»[1], под которой понимается метод розничной продажи товаров, основанный на ознакомлении с ними с помощью каталогов, проспектов, буклетов, фотографий и других информационных материалов, где содержится описание товаров. Хотя в ближайшем будущем, при реальном внедрении электронных документов, способов их защиты, интернет-магазин станет относиться к электронной торговле.

Анализ развития Интернета последних лет показывает, что, несмотря на ускоренный темп развития, расширение, вовлечение новых потребителей, законы рынка работают точно также в виртуальном мире, как и в реальном. Технология сама по себе не может изменить действие экономических законов, которые не являются результатом чьих-либо сознательных усилий. Поэтому, зная это, составители нормативных актов совершенно верно, на первый взгляд, пытаются приспособить существующие регламентирующие акты бухгалтерского учета к Интернет-торговле. Однако существует достаточно много аспектов, присущих только виртуальной торговле. Они требуют отдельного рассмотрения и разработки новых методик, документов.

С точки зрения анализа документооборота Интернет-магазин можно разделить на три этапа учета: склад, доставка, оплата. Первичные документы складского учета хорошо известны, однако при Интернет-торговле следует максимально автоматизировать учет, особенно базы данных товарно-материальных ценностей, продаваемых через Интернет-магазин.

Во многих странах активно применяются электронные платежные системы. Документы составляются в электронной форме (договора с оператором, договора купли-продажи, акты приема-передачи, счета и пр.) и юридически признаются действительными. При этом стороны могут использовать электронную цифровую подпись для «идентификации» контрагента. Ведь обмен электронными сообщениями, подписанными такой подписью (или другим аналогом собственноручной подписи) рассматривается как обмен документами.

В Республике Беларусь Закон об электронном документе принят достаточно давно[2]. К сожалению, он до сих пор не используется должным образом. Причины - в основном, юридические и организационные. В соответствии с Законом об электронном документе электронным документом является информация, зафиксированная на машинном носителе, создаваемая, обрабатываемая, передаваемая и хранимая с помощью программных и технических средств, имеющая определенную структуру, в т.ч. одну или несколько электронных цифровых подписей, представленная в форме, понятной для восприятия человеком.

В настоящее время электронные документы используются преимущественно в банках. И, как правило, это - электронный расчетный документ; т.е. электронный документ, содержащий все реквизиты первичных расчетных документов клиентов либо первичных расчетных документов по собственным платежам банка, включая текстовые реквизиты.

Необходима правовая квалификация электронного документооборота. Это, прежде всего[3]: соблюдение субъектами электронного документооборота письменной формы сделки; решение проблемы идентификации субъектов электронного документооборота и подтверждения их полномочий на совершение юридически значимых действий; определение подлинности и целостности электронных документов, пересылаемых через телекоммуникационные сети; признание в суде за электронным документом доказательственной силы.

Международная практика выработала ряд механизмов, позволяющих установить факт заключения сделки в интернет-магазинах[4]:

продавец интернет-магазина, выставляя заявки о продаже определенного товара, выступает с публичной офертой (предложением) ко всем желающим приобрести этот товар, принимая тем самым на себя обязанность осуществить доставку товара и его передачу в собственность покупателя в случае его оплаты;

покупатель, осуществив процедуру заказа товара и произведя его оплату, тем самым совершает акцепт публичной оферты продавца, то есть соглашается с теми условиями, которые предлагает ему продавец.

Таким образом, подтверждением заключения сделки в интернет-магазине является факт оплаты товара. Это полностью согласуется с положениями статьи 408 Гражданского Кодекса Республики Беларусь. Так, в частности, пункт 3 указанной статьи устанавливает, что совершение лицом, получившим оферту, действий по выполнению указанных в ней условий (отгрузка товара, предоставление услуг, выполнение работ, оплата соответствующей суммы и т.п.) считается акцептом, если иное не определено законодательством или самой офертой.

Форма договора - это способ выражения воли сторон. Волеизъявление сторон может быть выражено либо устно, либо письменно, то есть с помощью знаков письменной речи. Вид представления документа определяется в зависимости от материала, на котором зафиксирована информация, составляющая содержание документа. Этим материалом может быть как бумага, так и дерево, металл, пластик, магнитные носители и т.д. Главное условие, предъявляемое к ним, это то, чтобы их физические свойства позволяли осуществлять запись и устойчивое хранение информации.

По требованиям бухгалтерского учета все первичные документы должны быть составлены по форме, предусмотренной в альбомах унифицированных форм. Если таковые отсутствуют, то документ составляют по форме, утвержденной руководителем в приложениях к учетной политике организации. При этом он должен содержать обязательные реквизиты. Целесообразно в учетной политике предусмотреть наличие цифровой подписи на конкретных документах. Документы, оформленные и подписанные уполномоченными на то лицами, бухгалтер примет к учету. Использование в первичных учетных документах электронной цифровой подписи лиц, ответственных за совершение хозяйственных операций и правильность их оформления, должно стать нормой не только для банков, но и для остальных лиц, участвующих в электронном документообороте.

#### Литература

1. Постановление Совета Министров РБ от 08.09.2006 № 1161 «О некоторых вопросах осуществления розничной торговли по образцам с использованием сети Интернет»
2. Об электронном документе. [Закон](#) Респ. Беларусь от 10 янв.2000 г. № 357// Звязда – 2000. – 18 января – С.1.
3. Зиссер, Ю. Развитие Байнета: проблемы и перспективы /Ю.Зиссер // [Электронный ресурс]. – 2006. – Режим доступа: [http:// www.it-belarus.net/news/print/628/](http://www.it-belarus.net/news/print/628/) (6Кб). – Дата доступа: 09.10.2006.
4. Дрыганов Вадим. Электронный документооборот и электронная цифровая подпись/В.Дрыганов// Защита информации [Электронный ресурс]. – 2002. – № 5. – Режим доступа:<http://www.kv.by/index2002052201.htm>. – Дата доступа: 03.10.2005.

## БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ РАСХОДОВ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ТОРГОВОЙ ОРГАНИЗАЦИЕЙ

Е.П. Пономаренко

Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации, г. Гомель, Беларусь  
[ponomarenko11@rambler.ru](mailto:ponomarenko11@rambler.ru)

В рыночной экономике перед менеджерами торговых организаций стоят задачи обеспечения их устойчивого развития, увеличения прибыли и повышения рентабельности. Рост рентабельности торговой организации во многом зависит от создания эффективного

механизма управления ее расходами, который позволяет получить прирост прибыли без значительных дополнительных инвестиций. Процесс управления расходами и принятия решений основывается на анализе агрегированной информации о понесенных расходах. Анализ информации предшествует ее сбор, регистрация и обобщение в денежном выражении в системе бухгалтерского учета. Таким образом, организация и методики ведения бухгалтерского учета расходов оказывают влияние на эффективность функционирования всей системы управления торговой организации.

В практике ведения бухгалтерского учета большинства зарубежных стран предусмотрено выделение двух учетных подсистем (финансовой и управленческой), в которых происходит целенаправленное формирование информации для соответствующих категорий ее потребителей (внешних и внутренних пользователей), информационные запросы которых отличаются как по содержанию, так и объему данных, необходимых для принятия решений. Вместе с тем организация и методики бухгалтерского учета расходов в Республике Беларусь не в полной мере обеспечивают реализацию целей управления расходами торговой организации. В связи с этим возникает объективная необходимость в расширении информационной базы управления данным объектом. Решение этой проблемы нам представляется возможным за счет применения компьютерных технологий сбора и обработки данных, расширения аналитических признаков систематизации информации и развития методик бухгалтерского учета соответствующих объектов управления торговых организаций в рамках существующей в каждой организации системы бухгалтерского учета. Такой подход обеспечивает удовлетворение информационных потребностей внутренних и внешних субъектов управления, а также позволяет рационально использовать возможности единой базы данных.

Основную долю в расходах торговой организации занимают расходы по продаже товаров, которые включают в себя себестоимость реализованных товаров и расходы на их реализацию. Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета рекомендует ведение учета данных расходов на субсчете 90-2 «Себестоимость реализации» без подразделения их по видам [4]. Такая методика учета затрудняет составление отчета о прибылях и убытках, в котором предусмотрено отдельное отражение себестоимости реализованных товаров и расходов на их реализацию, а также получение информации для управления чистыми торговыми расходами.

В экономической литературе широко дискутируется вопрос о необходимости отдельного отражения элементов полной себестоимости реализованной продукции на отдельных субсчетах, открываемых к счету 90 «Реализация». Так В.Ф. Палий предлагает учет расходов организаций вести на субсчетах 90-2 «Себестоимость реализации», 90-3 «Расходы по управлению» и 90-4 «Коммерческие расходы» [3, с. 494]. А.Д. Ларионов и А.И. Нечитайло считают необходимым открывать к субсчету 90-2 «Себестоимость реализации» аналитические счета для отдельного учета себестоимости, сформированной по принципам «директ-костинг», управленческих и коммерческих расходов [1, с. 78]. Мы также придерживаемся данной точки зрения и полагаем, что отдельный учет расходов на осуществление торговой деятельности должен быть организован в соответствии с их функциональным назначением. Такой порядок ведения учета позволит контролировать расходы организации по стадиям их возникновения и функциональному назначению.

В процессе хозяйственной деятельности торговые организации выполняют функции снабжения, хранения и реализации товаров, а также управления. Исходя из этого, мы предлагаем к счету 90 «Реализация», помимо субсчета 90-2 «Себестоимость реализации», открыть субсчета: 1) управленческие расходы; 2) расходы на хранение и реализацию товаров. Применение на практике данного предложения требует уточнения порядка ведения аналитического учета затрат на субсчете 44-2 «Издержки обращения» и методики их списания на расходы организации.

Для систематизации информации о расходах на реализацию товаров в соответствии с их функциональным назначением мы предлагаем организовать на субсчете 44-2 «Издержки обращения» двухуровневую систему ведения аналитического учета. По нашему мнению, к данному субсчету необходимо открыть следующие аналитические счета первого порядка: 1) издержки обращения по приобретению товаров; 2) издержки обращения по управлению организацией; 3) издержки обращения по хранению и реализации товаров. На втором уровне аналитического учета каждый из указанных аналитических счетов будет детализироваться по статьям затрат в соответствии с требованиями Методических указаний по составу и учету издержек обращения (производства), финансовых результатов деятельности организаций торговли и общественного питания [2].

В учете должен применяться унифицированный принцип формирования информации о себестоимости реализованных товаров – по ценам их приобретения. В связи с этим мы предлагаем затраты по транспортировке товаров и уплате процентов за пользование кредитами и займами на покупку товаров, приходящиеся на реализованные товары, списывать с аналитического счета «Издержки обращения по приобретению товаров», открываемого к субсчету 44-2 «Издержки обращения», в дебет субсчета 90-2 «Себестоимость реализации». Такие затраты в соответствии с действующим законодательством формируют фактическую стоимость приобретенных товаров, а потому подлежат распределению между реализованными товарами и их остатком. Издержки обращения, учтенные на аналитических счетах «Издержки обращения по управлению организацией» и «Издержки обращения по хранению и реализации товаров» в полной сумме списываются в дебет субсчетов для учета соответствующих расходов, открываемых к счету 90 «Реализация».

Данные рекомендации по систематизации в бухгалтерском учете информации о расходах торговых организаций по продаже товаров позволят решить ряд важных управленческих задач. Во-первых, для повышения контрольной функции учета сформировать информацию о расходах, связанных с доходами исходя из принципа их соответствия, а также о расходах, относящихся к периоду их возникновения. Во-вторых, определить себестоимость реализованных товаров с учетом только расходов по их приобретению. В-третьих, получить сведения о расходах торговой организации, необходимые для проведения их анализа по их функциональному назначению.

#### Литература

1. Ларионов А.Д., Нечитайло А.И. Бухгалтерский и налоговый учет финансовых результатов. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2002. – 318 с.
2. Методические указания по составу и учету издержек обращения (производства), финансовых результатов деятельности организаций торговли и общественного питания: утв. приказом Министерства торговли Республики Беларусь от 20 сентября 2002 г. № 86 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информации Республики Беларусь. – Минск, 2008.
3. Палий В.Ф. Современный бухгалтерский учет. – М.: Бухгалтерский учет, 2003. – 792 с.
4. Типовой план счетов и Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета: утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 мая 2003 г. № 89 // НЭГ. – 2003. – №73-74. – С. 2-64. – (Приложение «Информбанк»).