

УДК 657

**РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ УЧЕТА ВОЗВРАТА ПРОДУКЦИИ,  
ОТГРУЖЕННОЙ ПОКУПАТЕЛЯМ****Е.Б. МАЛЕЙ***(Полоцкий государственный университет)*

*Обобщена теория и практика учета возврата продукции, отгруженной покупателям, и раскрыто влияние возвратов на финансовый результат деятельности организации. Обоснована необходимость использования отдельного синтетического счета для учета возвратов, в связи с чем рекомендована взамен существующей методика их учета, основанная на аккумулировании данных о возврате продукции, отгруженной покупателям, по моменту признания выручки и видам возврата, с их последующим списанием на соответствующие счета отражения доходов и расходов путем введения в Типовой план счетов собирательно-распределительного, активно-пассивного счета 49 «Возврат продукции». Методика позволит анализировать непосредственно причины возвратов и принимать адекватные меры по устранению указанных ситуаций, связанных с недополучением предприятием прибыли.*

**Введение.** Завершающим этапом кругооборота средств предприятия является реализация изготовленной продукции, отгружаемой в адрес покупателей, в обмен на которую предприятие рассчитывает получить определенные экономические выгоды. Однако в случае возврата указанной продукции покупателями предприятие лишается возможности получения прибыли от такой сделки.

В настоящий момент в практике отечественного учета для возвратов продукции от покупателя применяются сторнировочные записи. Однако их использование, во-первых, не согласуется с теоретической концепцией применения метода «красное сторно», используемого в качестве исправительных, корректировочных записей, а во-вторых, лишает предприятия возможности аккумулирования информации для анализа причин возвратов и принятия соответствующих мер по их устранению. В этой связи развитие методики учета возврата продукции, направленной на получение достоверных данных о величине и причинах возвратов, имеет особую актуальность и практическую значимость, поскольку владение указанной информацией позволит организации не только достоверно определить финансовый результат, но и предотвратить отрицательные факты хозяйственной деятельности.

Кроме того, отдельное исследование понадобилось для обоснования и классификации в случае возврата готовой продукции, оказывающих влияние на финансовый результат деятельности организации.

**Основная часть.** Следует отметить, что не всякое перемещение продукции от покупателя обратно к продавцу может рассматриваться как ее возврат. Как отмечает Ю. Веремейко: «Практически во всех случаях возврат должен иметь правовое обоснование. В случае его отсутствия невозможен и сам возврат. Вернее, само по себе перемещение товара от покупателя обратно продавцу возможно, но в рамках законодательства оно будет рассматриваться как самостоятельное правоотношение, которое влечет совершенно иные последствия для сторон» [цит. по 1, с. 65]. Таким образом, только юридически обоснованные случаи возврата отгруженной покупателям продукции будут оказывать влияние на финансовый результат деятельности организации-поставщика.

Представим перечень юридически обоснованных случаев возникновения права на возврат продукции покупателем продавцу в виде рисунка 1.

Отметим, что только в указанных на рисунке 1 случаях перемещение продукции от покупателя обратно к продавцу должно рассматриваться как возврат продукции, во всех же остальных случаях данное перемещение представляет собой совокупность хозяйственных операций в рамках нового договора купли-продажи. Иными словами, когда покупателем возвращается продукция обратно продавцу и отсутствуют правовые основы данного возврата, в учете стороны, возвращающей продукцию, необходимо отразить ее реализацию по стоимости их приобретения, исчислив при этом соответствующие налоги и сборы. В этом случае для передающей стороны указанная продукция будет выступать в роли товара. Сторона, получающая назад собственную продукцию, в случае отсутствия правового обоснования данного возврата должна оприходовать ее в качестве товаров на счет 41 «Товары» по ценам этой продукции, опущенной покупателям ранее.

Рассмотрим далее порядок отражения возврата продукции, отгруженной покупателям, на счетах бухгалтерского учета организации-поставщика.

В соответствии с существующей в Республике Беларусь практикой при возврате продукции записи на счетах бухгалтерского учета поставщика корректируются методом «красное сторно», при этом сторнируется как величина выручки, так и сумма задолженности покупателей, величина начисленных косвенных налогов и фактической себестоимости реализованной или отгруженной продукции [2, 3].

Так как использование указанных сторнировочных записей четко не прописано в Инструкции по применению типового плана счетов, то их употребление на практике объясняется тем, что возврат отгруженной покупателями продукции трактуется бухгалтерами как «ошибки прошлых отчетных периодов», что подтверждается самим определением проводки «красное сторно» как способа «...исправления ошибок в регистрах бухгалтерского и налогового учета путем составления бухгалтерской проводки с отрицательными числами» [4], данным инструкцией о порядке внесения исправлений в бухгалтерский учет в случае обнаружения ошибок. Аналогичная ситуация прослеживается и в Российской Федерации. Как отмечает В.Ю. Галицкий: «...При возврате товара покупателем организация-продавец для формирования в учете реальной величины выручки, полученной в отчетном периоде от продажи товара, и величины себестоимости проданного товара должна отразить в учете их корректировку путем внесения *исправительных записей* на соответствующих счетах» [5, с. 21].

Однако не все авторы придерживаются такой точки зрения. Так, В. Александрова отмечает, что «операции по возврату продукции нельзя признавать ошибками прошлых отчетных периодов... Возврат продукции – это операция, необходимость которой возникла в данный момент в силу определенных обстоятельств: выявлен брак, не выдержан гарантийный срок и т.д. То есть в момент отгрузки не было допущено никаких ошибок в отражении в учете отгрузки этой продукции» [3, с. 48].

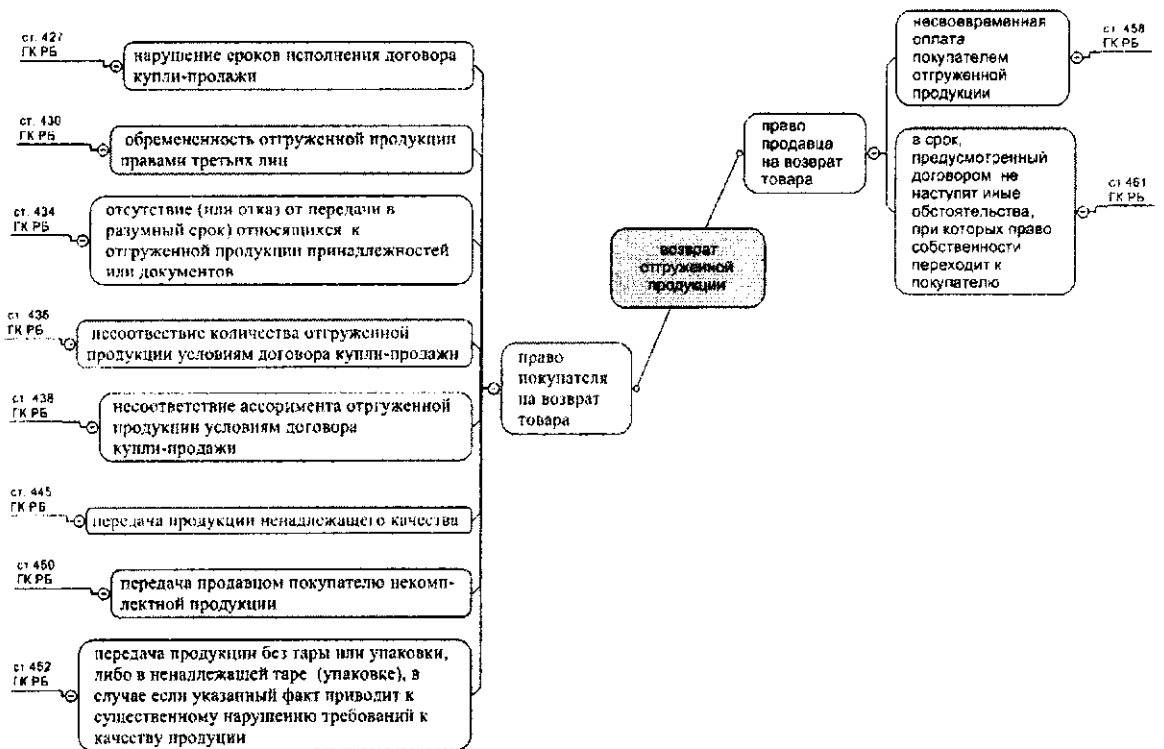


Рис. 1. Юридически обоснованные случаи возникновения права на возврат отгруженной продукции

Мы разделяем точку зрения В. Александровой и считаем, что согласно статье 2 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» возврат продукции представляет собой сложную хозяйственную операцию, непосредственно вызывающую изменение в объеме, составе и размещении активов и пассивов организации, подлежащую самостоятельному отражению на счетах бухгалтерского учета.

Следует отметить, что применение сторнировочных записей для учета возврата продукции лишает предприятие возможности накапливать информацию о величине и причинах возвратов, а следовательно, не позволяет их анализировать и принимать адекватные меры по устранению указанных ситуаций, связанных с недополучением предприятием прибыли от реализации продукции в результате ее возврата покупателями. При этом простая замена сторнировочных записей на «обратные» [6, с. 170] также не решит указанную проблему. Однако, как отмечают Б. Нидлз, Х. Андерсон и Д. Колдуэлл, «Хорошая система учета позволяет администрации получать представление о причинах возврата...» [7, с. 79].

Попытка накопления информации о возвратах продукции, отгруженной покупателям, предпринята в Украине. Так, согласно Инструкции о применении плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций Украины к счету 70 «Доходы от реализации» предусмотрено открытие субсчета 704 «Вычеты из дохода», на котором «...по дебету отражаются суммы поступлений по договорам комиссии, агентским и другим аналогичным догово-

рам в пользу комитентов, принципалов; сумма предоставленных после даты реализации скидок покупателям, стоимость возвращенных покупателем продукции и товаров и другие суммы, подлежащие вычету из дохода, по кредиту субсчета 704 отражается списание дебетовых оборотов на счет 79 «Финансовые результаты» [8, с. 131 – 132]. Однако наличие такого субсчета только к счету доходов для вышеназванных целей определения суммы недополученной прибыли и устранения негативно влияющих на показатели хозяйственной деятельности организации фактов возврата продукции является недостаточным.

Кроме того, в зависимости от момента признания выручки от реализации возвращаемой покупателем продукции различным будет и порядок отражения указанного возврата на счетах бухгалтерского учета. При этом может быть задействован не только счет реализации.

Так, если выручка по возвращенной продукции была признана в учете поставщика в отчетном году, то корректировке подлежит и сумма выручки, и величина начисленных косвенных налогов, и фактическая себестоимость реализованной продукции, учтенных ранее по счету 90 «Реализация». Если же выручка по возвращенной продукции была признана в прошлом отчетном году, то величина недополученной прибыли от возврата покупателями указанной продукции будет признаваться в качестве «убытка прошлых лет» и отражаться на счете 92 «Внереализационные доходы и расходы» [9, с. 99].

В общем виде порядок отражения возврата продукции, по которой признана выручка, представлен на рисунке 2. Рисунок составлен с использованием разработанной нами ранее структуры субсчетов и аналитических счетов второго порядка к счету 90 «Реализация» [10, с. 64; 11, с. 59].

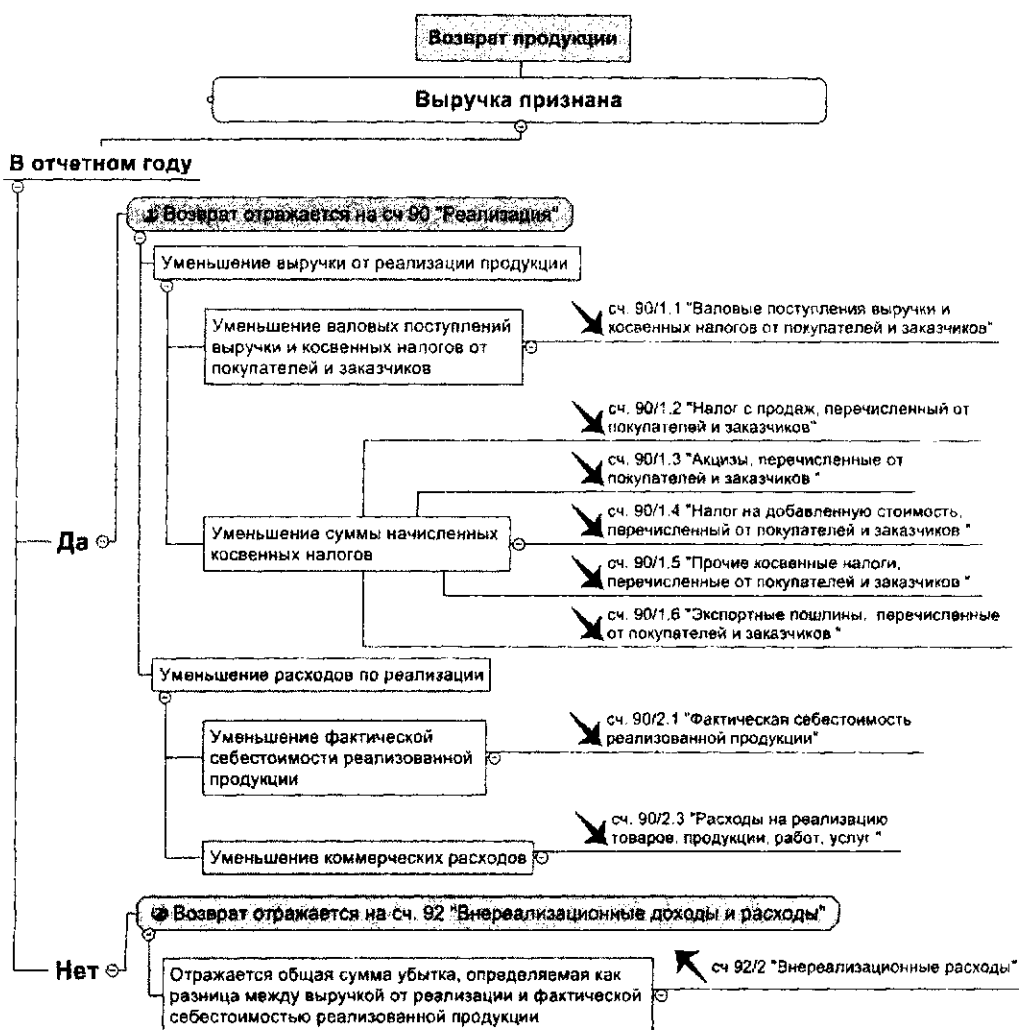


Рис. 2. Порядок отражения возврата продукции у поставщика, по которой признана выручка

Ситуация с возвратом покупателями продукции, по которой выручка не признана, еще более усложняется в условиях применения методики учета отложенной выручки от реализации продукции, предложенной нами ранее [12], с использованием счетов 98 «Доходы будущих периодов», 45 «Товары отгруженные» и 97 «Расходы будущих периодов». В этом случае корректировке подлежат суммы отложенной

выручки и соответствующих им расходов. Порядок отражения возврата продукции, выручка от реализации которой не признана в бухгалтерском учете поставщика, представлен на рисунке 3. Рисунок составлен в рамках предлагаемой нами методики учета «отложенной» выручки с использованием разработанной структуры аналитических счетов к счетам 98 «Доходы будущих периодов» [12, с. 94] и 97 «Расходы будущих периодов» [12, с. 97].

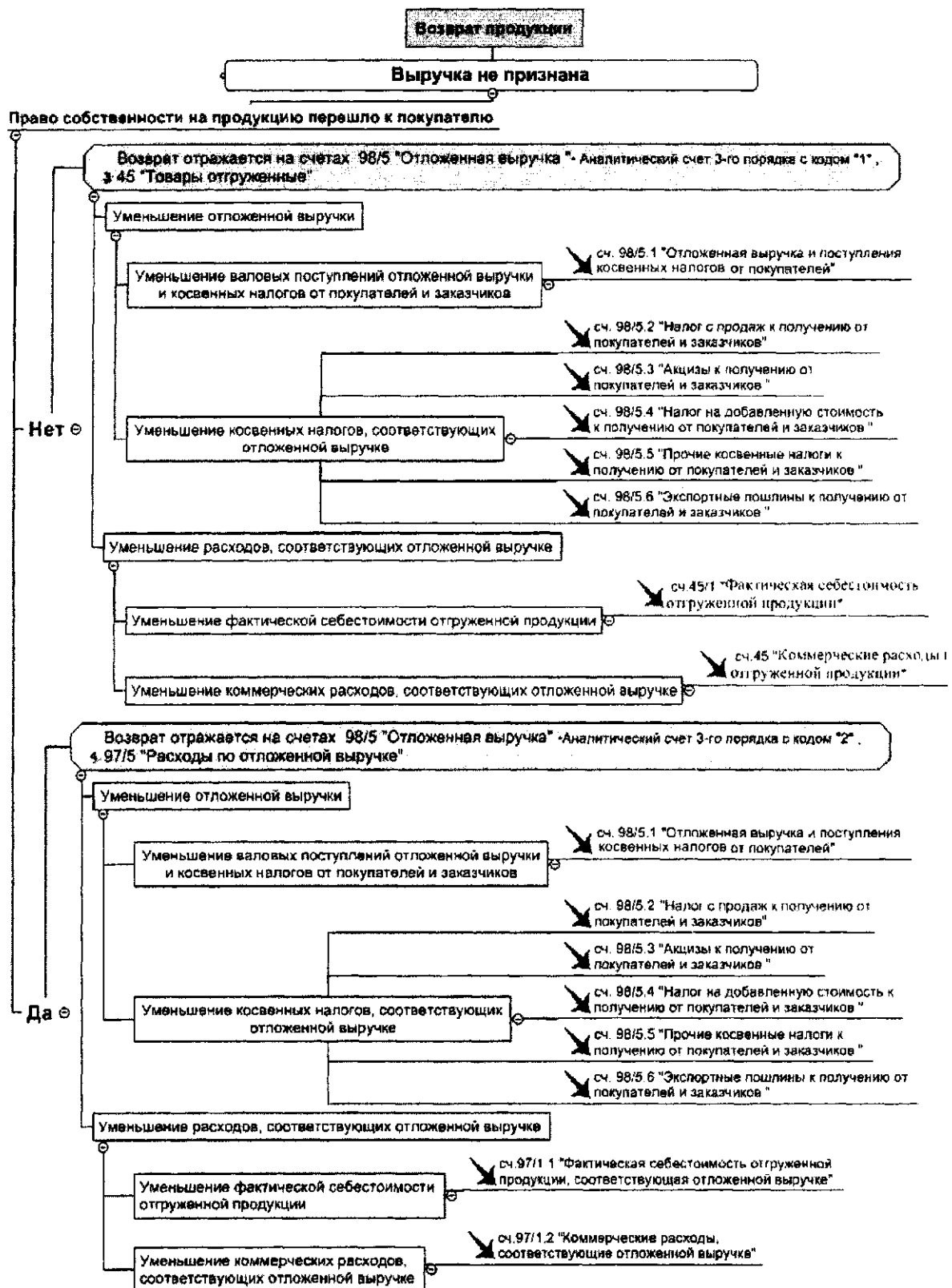


Рис. 3. Порядок отражения возврата продукции у поставщика, выручка по которой не признана

Исходя из вышесказанного можно сделать вывод, что в практике отечественного учета назрела острая необходимость совершенствования учета возврата продукции, отгруженной покупателям, направленной на получение достоверной информации о величине и причинах возвратов вне зависимости от момента признания выручки, что позволит анализировать непосредственно причины возвратов и принимать адекватные меры по устранению указанных ситуаций, связанных с недополучением предприятием прибыли.

В учетной практике США существует специальный счет, предназначенный для учета возвратов и уценки проданных товаров. Как отмечают Б. Нидлз, Х. Андерсон и Д. Колдуэлл: «Каждый случай возврата и уценки товаров записывают в дебет счета «Возврат и уценка проданных товаров» (Sales Returns and Allowances)... Этот счет является контрарным к счету «Реализация» и имеет дебетовое сальдо. Его оборот вычитается из суммы валовой реализации в Отчете о прибылях и убытках» [7, с. 79].

Однако, по нашему мнению, недостатком данного счета является то, что, во-первых, он не корреспондирует непосредственно со счетом реализации и, следовательно, не дает возможности формировать достоверные данные о величине выручки организации на одном синтетическом счете, а во-вторых, показатели возврата формируются на нем только в оценке по продажным ценам, не учитывая при этом себестоимость возвращаемых покупателем товаров.

Таким образом, для аккумуляции данных о возврате продукции, отгруженной покупателям, и их последующего списания на соответствующие счета отражения возврата, предлагаем ввести в Типовой план счетов бухгалтерского учета собирательно-распределительный, активно-пассивный счет 49 «Возврат продукции». Указанный счет сальдо на конец отчетного периода не имеет, а суммы возвратов, собираемые по нему в течение месяца, корректируются затем соответствующими счетами учета доходов и расходов. Непосредственное аккумулярование данных о возврате продукции осуществляется на отдельных открываемых субсчетах, закрытие которых происходит в конце отчетного года.

Система субсчетов и аналитических счетов второго порядка, открываемых к указанному счету, представлена на рисунке 4.

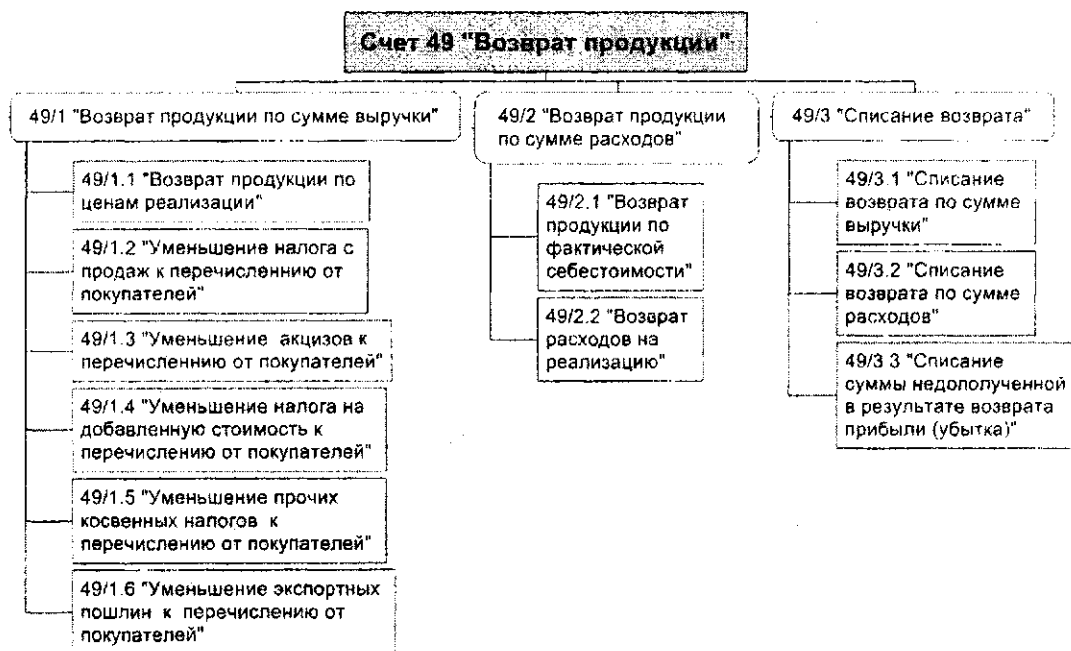


Рис. 4. Система субсчетов и аналитических счетов 2-го порядка к счету 49 «Возврат продукции»

Порядок открытия субсчетов к счету 49 «Возврат продукции» (см. рис. 4) обусловлен спецификой хозяйственных операций, связанных с возвратом продукции, поскольку организация-поставщик, принимая обратно продукцию, должна отразить в своем учете двойную оценку этой продукции, как это было сделано в момент ее непосредственной отгрузки покупателю: в сумме выручки и в сумме соответствующих этой выручке расходов. При этом аналитические счета 2-го порядка к субсчету 49/1 «Возврат продукции по сумме выручки» отражают порядок расчета выручки как разницы между стоимостью продукции по ценам реализации и величиной косвенных налогов. Аналитические счета 2-го порядка к субсчету

49/2 «Возврат продукции по сумме расходов» в свою очередь воспроизводят состав указанных расходов. Структура аналитических счетов соответствует по принципам своего построения предложенной нам ранее структуре субсчетов и аналитических счетов к счетам 90 «Реализация» [10, с. 64; 11, с. 59] 98/5 «Отложенная выручка» [12, с. 94], 97/5 «Расходы по отложенной выручке» [12, с. 97].

Субсчет 49/3 «Списание возврата» предназначен для отражения корректировки счетов учета доходов и расходов по продукции, ранее отгруженной покупателям. Аналитические счета второго порядка нему (см. рис. 4) необходимы для систематизации порядка указанного списания: по сумме выручки, по сумме расходов или в сумме недополученной прибыли.

Кроме того, нами предлагается структура аналитических счетов 3-го и 4-го порядка к счету 49 «Возврат продукции» (рис. 5).



Рис. 5. Система субсчетов и аналитических счетов 3-го и 4-го порядка к счету 49 «Возврат продукции»

Открытие аналитических счетов третьего порядка к счету 49 «Возврат продукции» обусловлено зависимостью способа отражения операций по возврату продукции от момента признания выручки от ее реализации [12]. Группировка возвратов продукции по предлагаемым субсчетам позволит упростить и унифицировать порядок составления корреспонденций по списанию возврата, сведя его к четырем основным ситуациям (см. рис. 2 и 3).

Аналитические счета четвертого порядка предназначены для группировки возвратов отгруженной покупателям продукции по причинам их возникновения. Автором предлагается двухзначная кодировка указанных аналитических счетов, при этом счета, код которых начинается с «1», характеризуют причины возвратов по вине поставщика, а с цифры «2» – по вине покупателя. Непосредственно сами причины, их наименование и количество могут выделяться организацией самостоятельно, исходя из потребностей управленческого характера. Выделение указанных субсчетов 4-го порядка позволит предприятию проводить анализ причин возвратов и принимать соответствующие решения, направленные на их устранение.

Корреспонденция счетов по учету возвратов продукции, отгруженной покупателям с использованием счета 49 «Возврат продукции» представлена в таблице.

Таким образом, записи по субсчетам 49/1 «Возврат продукции по сумме выручки» и 49/2 «Возврат продукции по сумме расходов» осуществляются в течение отчетного периода в хронологическом порядке. По окончании отчетного периода заключительными записями отражается списание величины возвратов по субсчету 49/3 «Списание возврата» в суммах, отраженных как обороты по соответствующим субсчетам 49/1 «Возврат продукции по сумме выручки» и 49/2 «Возврат продукции по сумме расходов» или как величина недополученной прибыли – разница между оборотами по этим же субсчетам, если возвращается продукция, выручка от реализации которой признана в прошлом отчетном году (см. таблицу). Субсчета 49/1 «Возврат продукции по сумме выручки» и 49/2 «Возврат продукции по сумме расходов» закрываются в конце отчетного года заключительными оборотами за декабрь на соответствующие аналитические счета к субсчету 49/3 «Списание возврата».

Корреспонденция счетов по учету возврата продукции

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов							
	Выручка признанная				Выручка отложенная			
	в отчетном периоде		в прошлых периодах		право собственности в момент отгрузки			
					не перешло к покупателю		перешло к покупателю	
	субсч. 49/хх/11		субсч. 49/хх/12		субсч. 49/хх/21		субсч. 49/хх/22	
Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт	
<b>В течение отчетного периода</b>								
1. Отражен возврат готовой продукции по продажным ценам	49/1.1	62	49/1.1	62	49/1.1	62	49/1.1	62
2. Отражено уменьшение начислений косвенных налогов и экспортных пошлин, соответствующих стоимости возвращенной продукции по продажным ценам	68	49/1.2 ...	68	49/1.2 ...	76/7.1 ...	49/1.2 ...	76/7.1 ...	49/1.2 ...
		49/1.6		49/1.6	76/7.5	49/1.6	76/7.5	49/1.6
3. Отражен возврат готовой продукции по фактической себестоимости	43	49/2.1	43	49/2.1	43	49/2.1	43	49/2.1
4. Отражен возврат расходов на реализацию	44	49/2.2	44	49/2.2	44	49/2.2	44	49/2.2
<b>По окончании отчетного периода</b>								
1. Отражено списание возврата продукции по продажным ценам	90/1.1	49/3.1	–	–	98/5.1/1	49/3.1	98/5.1/2	49/3.1
2. Отражено списание уменьшения начислений косвенных налогов и экспортных пошлин, соответствующих стоимости возвращенной продукции по продажным ценам	49/3.1	90/1.2 ...	–	–	49/3.1	98/5.2/1 ...	49/3.1	98/5.2/2 ...
		90/1.6				98/5.6/1		98/5.6/2
3. Отражено списание возврата продукции по фактической себестоимости	49/3.2	90/2.1	–	–	49/3.2	45/1	49/3.2	97/5.1
4. Отражено списание возврата в сумме коммерческих расходов	49/3.2	90/2.3	–	–	49/3.2	45/2	49/3.2	97/5.2
5. Отражено списание недополученной в результате возврата прибыли (убытка) (как разница между оборотом по Дт сч 49/1.1/12 и Кт сч. 49/1.2/12, 49/1.3/12, 49/1.4/12, 49/1.5/12, 49/1.6/12, 49/2.1/12, 49/2.2/12)	–	–	92/2	49/3.3				
<b>По окончании отчетного года субсчета возврата готовой продукции в сумме выручки (49/1) и расходов (49/2) закрываются внутренними проводками на субсчет списания возвратов (49/3)</b>								
1. На сумму возвратов по продажным ценам	49/3.1	49/1.1	49/3.3	49/1.1	49/3.1	49/1.1	49/3.1	49/1.1
2. На сумму уменьшения начислений косвенных налогов и экспортных пошлин, соответствующих стоимости возвращенной продукции по продажным ценам	49/1.2 ...	49/3.1	49/1.2 ...	49/3.3	49/1.2 ...	49/3.1	49/1.2 ...	49/3.1
	49/1.6		43/1.6		43/1.6		43/1.6	
3. На сумму возвратов по фактической себестоимости	49/2.1	49/3.2	49/2.1	49/3.3	49/2.1	49/3.2	49/2.1	49/3.2
4. На сумму возврата коммерческих расходов	49/2.2	49/3.2	49/2.2	49/3.3	49/2.2	49/3.2	49/2.2	49/3.2

**Заключение.** В отличие от существующей практики предложенная методика учета возвратов продукции на отдельном синтетическом счете 49 «Возврат продукции» с выделением рекомендованных суб-счетов и аналитических счетов позволит:

- во-первых, устранить существующее противоречие в применении сторнировочных записей в отношении самостоятельных хозяйственных операций по возврату ранее отгруженной покупателям продукции;

- во-вторых, унифицировать порядок отражения возврата на соответствующих счетах учета доходов и расходов в зависимости от момента признания выручки;

- в-третьих, аккумулировать данные о возвратах продукции по их видам, что даст возможность руководству организации анализировать причины возвратов и принимать адекватные меры по их устранению, направленные на получение максимальной прибыли.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Проданец, Ю. Правовые аспекты и последствия возврата товара / Ю. Проданец // Главный бухгалтер. Торговля. – 2005. – № 3. – С. 65 – 68.
2. Папковская, П.Я. Рекомендации по корреспонденции счетов бухгалтерского учета / П.Я. Папковская. – 3-е изд. – Минск: ООО «Информпресс», 2004. – 164 с.
3. Александрова, В. Возврат продукции: Отражение в учете НДС / В. Александрова // Главный бухгалтер. Промышленность. – 2004. – № 4. – С. 48 – 52.
4. Инструкция о порядке внесения исправлений в бухгалтерский учет в случае обнаружения ошибок: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 29 июня 2005 г., № 83 // Консультант Плюс: Беларусь. Технологии 3000 [Электронный ресурс] // ООО «Юрспектр», нац. Центр. правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2008.
5. Галицкий, В.Ю. Возврат товара / В.Ю. Галицкий. – М.: ГроссМедиа, 2005. – 144 с.
6. Папковская, П.Я. Курс теории бухгалтерского учета: учеб. пособие / П.Я. Папковская. – 4-е изд. – Минск: ООО «Информпресс», 2004. – 236 с.
7. Нидлз Б., Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл; пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова. – 2-е изд., стереотип. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 496 с.
8. Инструкция о применении плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций: утв. приказом М-ва финансов Украины, 30 нояб. 1999 г., № 291 // План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению – Харьков: Фактор, 2006. – С. 22 – 183.
9. Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 мая 2003 г., № 89 // Вестн. М-ва по налогам и сборам Респ. Беларусь. – 2003. – № 34. – С. 20 – 112.
10. Малей, Е.Б. Выручка как элемент реализации / Е.Б. Малей // Финансы, учет, аудит. – 2005. – № 9. – С. 61 – 64.
11. Малей, Е.Б. Расходы как элемент реализации / Е.Б. Малей // Финансы, учет, аудит. – 2005. – № 10. – С. 57 – 59.
12. Малей, Е.Б. Развитие методики учета выручки от реализации продукции / Е.Б. Малей // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. Д. Экономические и юридические науки. – 2007. – № 10. – С. 91 – 99

Поступила 19.02.2008