

УДК 657

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА РЕАЛИЗАЦИИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

Е.Б. МАЛЕЙ
(Полоцкий государственный университет)

Обобщены подходы к трактовке понятий «методология», «методология науки», «методология бухгалтерского учета» в научной литературе, в результате чего дано собственное определение методологии бухгалтерского учета и выделены методологические компоненты данной науки. Раскрыта сущность методологических проблем, стоящих перед учетом реализации готовой продукции, решение которых позволит не только гармонизировать применяемые в Республике Беларусь методики определения и отражения в учете и отчетности показателей реализации продукции, являющихся важнейшими индикаторами деятельности предприятия, с общепринятой международной практикой, но и приведет в соответствие методологию бухгалтерского учета современным требованиям трансформационных и интеграционных процессов в экономике страны в целом.

Введение. «Методология бухгалтерского учета является важным инструментом регулирования экономики на микро- и макроуровне» [1, с. 166]. Особую актуальность вопросы методологии бухгалтерского учета приобретают в контексте интеграции Республики Беларусь в международные экономические сообщества, обуславливающие необходимость привлечения инвестиций и предоставления западным инвесторам и кредиторам бухгалтерской отчетности в формате международных стандартов, поскольку решению подлежит проблема гармонизации основных методик, используемых при формировании отчетных показателей для более широкого круга пользователей.

Основная часть. В различных источниках «методологию» определяют как «...принципы построения методов, их научное обобщение» [2, с. 190], «...учение о методах познания и преобразование действительности, совокупность приемов исследования, которые применяются в любой науке» [3, с. 617], «...систему принципов, способов организации и построения теоретической и практической деятельности, а также учение об этой системе» [4, с. 625]. Согласно Большой Советской Энциклопедии, методология (от метод и ...логия) – это «Ученье о структуре, логической организации, методах и средствах деятельности. Методология в широком смысле образует необходимый компонент всякой деятельности, поскольку последняя становится предметом осознания, обучения и рационализации. Методологическое знание выступает как в качестве предписаний и норм, в которых фиксируются содержание и последовательность определенных видов деятельности (нормативная методология), так и описаний фактически выполненной деятельности (дескриптивная методология). В обоих случаях основной функцией этого знания является внутренняя организация и регулирование процесса познания или практического преобразования какого-то объекта» [5, с. 163].

Характеризуя методологию науки как специфический вид человеческой деятельности, в Большой Советской Энциклопедии указывается, что «Методология науки дает характеристику компонентов научного исследования – его объекта, предмета, анализа, задачи исследования (или проблемы), совокупности исследовательских средств, необходимых для решения задачи данного типа, а также формирует представление о последовательности движения исследователя в процессе решения задачи» [5, с. 163].

Следует подчеркнуть широкий подход к определению методологии науки, который не сводится только к совокупности методов, но включает в себя помимо них и объект, предмет, задачи. При этом «Принципиальное значение имеет членение методологии, основанное на представлении о различных уровнях методологического анализа. В общем виде различают философскую и специально-научную методологию» [5, с. 165]. «Специально-научная методология в свою очередь членится на несколько уровней: общенаучные методологические концепции и направления, методология отдельных специальных наук, методика и техника исследования» [6, с. 165 – 166].

Как отмечает И.П. Комисарова, «Применительно к бухгалтерскому учету методология означает совокупность взаимосвязанных специфических правил и способов научно обоснованного исследования организаций бухгалтерского учета. Методологии бухгалтерского учета присущи основные черты, характерные для диалектического метода познания, включая рассмотрение явлений в их взаимосвязи и обусловленности, движении и изменении, обновлении и развитии, превращении постепенных количественных изменений в коренные качественные изменения, достигаемые путем закономерного скачкообразного перехода из одного состояния в другое, свойственных явлениям внутренних противоречий, борьбе противоположностей, борьбе между старым и новым, отжившим и нарождающимся» [6, с. 35].

Исследованию вопросов методологии бухгалтерского учета много внимания уделяется представителями Житомирской бухгалтерской школы. Так, в более ранних публикациях авторы Т.А. Бутынец и Н.М. Малюга (1998 – 1999) определяли методологию применительно к бухгалтерскому учету как «...учение о методах научного, теоретического познания хозяйственных явлений с точки зрения их законности, целесообразности и достоверности» [7, с. 87; 8, с. 9].

Н.М. Малюга отмечает (2001): «Под методологией бухгалтерского учета следует понимать учение про методы научного исследования, а именно знание всей совокупности приемов и способов теоретического познания хозяйственных явлений и процессов, выявления их особенностей, что образуют предмет бухгалтерского учета. Методология определяет, что и как изучается при помощи теории» [9, с. 91]. Позднее, в 2004 году мнение этого ученого уже трансформируется в следующее определение: «Методология бухгалтерского учета является системой знаний, определяющей пути повышения эффективности бухгалтерского учета, изучающей механизм приумножения научных знаний. Она не сводится только к описанию фактов и не выступает только просто методом. Методология бухгалтерского учета является системой знаний об основах и структуре бухгалтерской теории, о подходах к наблюдению и регистрации экономических явлений и процессов, обобщению информации о них, о способах получения знаний, которые истинно отражают постоянно изменяющуюся в условиях развития общества действительность» [1, с. 141].

Методология бухгалтерского учета в широком смысле трактуется также и в трудах российского ученого М.Ю. Медведева, который отмечал: «...элементами метода учета полностью не определяется и в исследовании им не заключается. Разные авторы могут и часто предлагают разные наборы основных методологических приемов, – как и принципов..., – это закономерное отображение права на индивидуальные научные взгляды» [10, с. 22]. Со своей стороны отметим, что в целом мы разделяем точку зрения представителей украинской учетной школы в отношении взглядов на методологию бухгалтерского учета как широкого понятия, включающего в себя совокупность компонентов научного исследования хозяйственных явлений и процессов. Однако считаем необоснованным определение методологии бухгалтерского учета через систему знаний. В свою очередь предлагаем следующую трактовку: *Методология бухгалтерского учета – это учение о структуре, логической организации, методах и средствах познания и преобразования хозяйственных явлений и процессов, являющихся предметом исследования данной науки. Методология определяет, что и как изучается бухгалтерским учетом посредством теории.*

Как отмечает Н.М. Малюга, опираясь на иерархическую структуру специально-научной методологии, «В методологии бухгалтерского учета целесообразно выделять три качественно самостоятельных, но тесно взаимосвязанных уровня: предметно-концептуальный, нормативный и логический» [1, с. 144]. «Такой подход к раскрытию уровней методологии бухгалтерского учета дает возможность систематизировать общенаучные положения (предмет, метод, принципы, правила, задачи), используемые в бухгалтерском учете» [1, с. 145]. При этом, по мнению данного автора, предметно-концептуальный уровень «Включает двойственный характер отношений собственности как предмета бухгалтерского учета и двойственность хозяйственных фактов, а также общенаучные методы, которые обеспечивают исполнение поставленных перед бухгалтерским учетом задач – наблюдение, измерение, систематизация и регистрация, обобщение и также моделирование» [1, с. 144]. Нормативный уровень «Проявляется через регулирование элементов метода бухгалтерского учета (документирование, инвентаризацию, оценку, калькулирование, баланс и бухгалтерскую отчетность); принципы ведения бухгалтерского учета и составления отчетности; бухгалтерские стандарты и учетную политику» [1, с. 144]. Логический уровень методологии в бухгалтерском учете «...представлен последовательностью использования его способов и приемов» [1, с. 144]. Причем «Методология позволяет осмысливать исследуемый предмет, отобразить историю и логику его развития. На практике она конкретизируется до определенной методики (порядка использования методов) и техники действий (приемов)» [1, с. 143].

На основании изложенного применительно к методологии бухгалтерского учета можно выделить ее основные взаимосвязанные и иерархически взаимообусловленные методологические компоненты:

- предмет бухгалтерского учета;
- объект бухгалтерского учета;
- задачи бухгалтерского учета;
- принципы бухгалтерского учета;
- метод бухгалтерского учета;
- методики бухгалтерского учета, составляющие путь познания и преобразования действительности данной наукой.

Методологическая проблематика для бухгалтерского учета в первую очередь определяется особенностями этапа познания, на котором находится современная экономика. Как отмечает еще один представитель Житомирской бухгалтерской школы А.М. Петрук, «Актуальность методологической проблематики в бухгалтерском учете определяется, с одной стороны, общественными потребностями, заданием соответствия бухгалтерского учета требованиям глобализации, с другой – гносеологическими факторами, внутренними потребностями развития самой науки. ... В результате изменения состояния производственных сил и общественных структур изменяются принципы, формы и методики бухгалтерского учета. ... Гносеологический же фактор развития бухгалтерского учета как экономической науки предусматривает, что она будет существовать в течение всего исторического развития цивилизации. Она будет находиться в постоянном поиске способов оптимального решения поставленных перед наукой задач – осуществляя позитивное влияние на хозяйственную деятельность» [11, с. 208 – 209].

«Под методологическими проблемами следует понимать основанные на принципах науки нерешенные задачи, которые относятся к сфере методологии, или же разработку и обоснование такой системы методов (набора методов и порядка их применения), которая обеспечила бы достижение поставленной цели и максимальную достоверность полученных с ее помощью результатов» [1, с. 91].

Следует отметить, что на современном этапе развития экономики Республики Беларусь все более возрастает ответственность каждой организации в достоверности исчисления ею финансовых результатов, поскольку основной целью хозяйственной деятельности является получение прибыли. Причем для любого промышленного предприятия первостепенное значение в ее формировании принадлежит реализации продукции, поскольку, во-первых, в процессе реализации товаров на рынке происходит возмещение затраченных средств производства, пополняются запасы сырья, материалов, работники приобретают предметы и услуги личного потребления, необходимые для воспроизведения рабочей силы; во-вторых, реализация продукции представляет собой самый сложный, критический момент в процессе деятельности предприятия, поскольку именно на рынке произведенный продукт и затраченный на него труд доказывает свою социальную значимость, получает общественное признание.

В настоящий момент в учете реализации продукции существует ряд нерешенных методологических проблем, вызванных в первую очередь коренными преобразованиями, происходящими в экономике страны, и ее интеграцией в общемировое экономическое сообщество. Следует отметить, что реформирование отечественного бухгалтерского учета безусловно не стоит на месте и в учете реализации произошли значительные изменения, вызванные прежде всего введением в действие с 01.01.2004 г. Типового плана счетов, Инструкций по бухгалтерскому учету «Доходы организаций» и «Расходы организаций», аналогов которым до сих пор не существовало в практике отечественного учета, и Налогового кодекса Республики Беларусь. Однако это, с одной стороны, не сняло всех существовавших методологических проблем, а с другой – привело к возникновению новых. Нельзя не согласиться с мнением украинского ученого Н.М. Малюги, которая среди первоочередных методологических проблем, стоящих перед бухгалтерским учетом Украины, выделяет «...унификацию понятийного аппарата, используемого в бухгалтерском учете» [1, с. 143], поскольку такая проблема является актуальной и для Республики Беларусь. Причем, по высказыванию В.В. Селиванова, неустойчивость терминологического языка в области гуманитарных наук наряду с другими факторами выступает признаком кризиса методологии гуманитарных наук в целом [12, с. 128].

Следует отметить, что проблема унификации понятийного аппарата, используемого в бухгалтерском учете актуальна в настоящий момент как для отечественного учета в целом, так и учета реализации продукции в особенности. В этой связи в первую очередь необходимо отметить, что в нормативно-правовых актах по бухгалтерскому учету отсутствует определение понятия «реализация». Более того, те косвенные определения, которые можно вывести из законодательных актов, регламентирующих порядок ведения бухгалтерского учета, полностью противоречат тому, что вкладывается в понятие «реализация» налоговым законодательством. Также остается неясным соотношение терминов «реализация» и «продажа», встречающихся в экономической литературе. Кроме того, остаются неурегулированными вопросы терминологии и в отношении категории «выручка». В специальной литературе и нормативных документах Республики Беларусь встречаются различные, зачастую противоречивые, определения выручки, которые в свою очередь не согласуются с международной практикой, что приводит к искажению ее достоверной величины в учете и отчетности, а также нарушению принципов бухгалтерского учета: обособленного отражения имущества, являющегося собственностью организации от имущества других юридических и физических лиц, и сопоставимости учетной информации различных субъектов хозяйствования.

Не менее актуальным остается вопрос порядка применения терминов «расходы», «расходы по видам деятельности», «себестоимость реализованной продукции», поскольку существующая в отечественной учетной практике неясность в их трактовке приводит к применению различных методик для их расчета, и как следствие к нарушению принципа сопоставимости учетной информации различных субъектов хозяйствования при определении валовой прибыли в отчете о прибылях и убытках, которая «...рассчитывается как разница между показателем статьи «Выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг (за вычетом налогов и сборов, включаемых в выручку)» (строка 020) ...и показателями статьи «Себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг» (строка 030) [13, ст. 92]. В этой связи приведем полностью разделяемое нами высказывание украинского ученого А.М. Петрука: «Различные названия-термины одних и тех же явлений, разнообразные толкования одинаковых терминов и понятий препятствуют правильному применению учетных методик. Неадекватное отображение содержания терминов в нормативных актах разных уровней делает их недействительными. Все это имеет существенное значение при рассмотрении споров, а приведение в соответствие терминологического аппарата позволит избежать противоречий действующего законодательства» [14, с. 42].

Таким образом, отсутствие унифицированного терминологического аппарата для определения как самого процесса реализации продукции, так его составляющих, приводит к неправильному отражению категорий доходов и расходов от основной деятельности промышленной организации на счетах бухгалтерского учета, а также нарушению принципов учета, что в свою очередь подвергает сомнению достоверность учетных данных. Следовательно, определение экономической сущности реализации и ее со-

ставляющих, как объектов бухгалтерского учета, с целью унификации применяемого терминологического аппарата, можно выделить в качестве первой методологической проблемы, стоящей перед бухгалтерским учетом реализации продукции.

Далее, как отмечает А.М. Петрук, «Основной методологической проблемой учета всех ФХЖ (фактов хозяйственной деятельности – Е.Б. Малей), которые являются действиями, является момент их регистрации... Четкое определение и учет последнего нужны для выполнения двух основных задач бухгалтерского учета: определения финансового результата, а также оценки состояния и структуры имущества предприятия. Они выполняются благодаря правильному отображению реализации и поступления ценностей через идентификацию момента осуществления операции...» [14, с. 80]. В этой связи следует отметить, что определение момента признания выручки имеет первостепенное значение в ряду методологических проблем, стоящих перед бухгалтерским учетом реализации продукции. Это обусловлено в первую очередь тем, что существующие критерии признания выручки в бухгалтерском учете организаций Республики Беларусь, определенные инструкцией по бухгалтерскому учету «Доходы организации», по-прежнему предусматривают два варианта ее отражения: 1) в момент отгрузки продукции; 2) по мере оплаты отгруженной продукции.

Использование в учетной практике отечественными предприятиями двухвариантной системы признания выручки приводит, во-первых, к нарушению принципа сопоставимости учетной информации различных субъектов хозяйствования, поскольку показатели выручки, исчисленной разными способами, являются абсолютно несопоставимыми между собой; во-вторых, к возникновению ситуации, когда один и тот же объект, а именно отгруженная продукция, числится на балансе обоих участников сделки купли-продажи, а в масштабах республики приводит к необоснованному увеличению активов хозяйствующих субъектов; в-третьих, к несоблюдению принципа временной определенности фактов хозяйственной деятельности (принципа начисления); в-четвертых, к нарушению принципа обосновленного отражения имущества, являющегося собственностью организации, от находящихся на бухгалтерском учете данной организации активов иных организаций и имущества физических лиц.

При этом если говорить о праве собственности, то критерии признания выручки, определенные вышеизданной Инструкцией по бухгалтерскому учету «Доходы организации», никак не увязывают момент перехода права собственности с моментом отражения выручки, что не только противоречит общепринятой международной практике, но и приводит к тому, что даже если организация страхует себя от недобросовестности покупателей согласно нормам Гражданского кодекса Республики Беларусь, оговаривая в договоре переход права собственности на отгружаемую продукцию после ее оплаты, то прямолинейное использование метода отражения выручки «по отгрузке» в рамках критериев ее признания согласно отечественному законодательству обязывает продавца отражать выручку от реализации этой продукции и уплачивать налоги непосредственно при ее отгрузке, а следовательно, в масштабах страны распределять суммы доходов и прибыли, нереальных по своей сути и не обеспеченных поступлениями активов.

На основании вышеизложенного можно сформулировать вторую методологическую проблему бухгалтерского учета реализации продукции – определение момента признания выручки от реализации продукции путем разработки достоверных условий, необходимых для ее отражения, отвечающих современным трансформационным и интеграционным процессам в экономике Республики Беларусь, и соответствующей им методики учета выручки.

Как отмечалось ранее, реализация изготовленной продукции, отгружаемой в адрес покупателей, является завершающим этапом кругооборота средств предприятия, в результате чего предприятие рассчитывает получить определенные экономические выгоды. Однако в случае возврата указанной продукции покупателями предприятие лишается возможности получения прибыли от такой сделки. Учет операций по возврату продукции осуществляется в настоящий момент с применением метода «красное сторно», при этом сторнируется как величина выручки, так и сумма задолженности покупателей, величина начисленных косвенных налогов и фактической себестоимости реализованной или отгруженной продукции [15, с. 139, 141; 16]. Следует отметить, что применение сторнировочных записей при учете возврата продукции является необоснованным, поскольку, во-первых, противоречит сущности возникающих в этой связи хозяйственных операций, которые не являются исправительными записями, так как «Возврат продукции – это операция, необходимость которой возникла в данный момент в силу определенных обстоятельств: выявления брака, не выдержан гарантый срок и т.д. То есть в момент отгрузки не было допущено никаких ошибок в отражении в учете отгрузки этой продукции» [16, с. 48]. Следовательно, согласно статье 2 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» возврат продукции представляет собой совокупность хозяйственных операций, непосредственно вызывающих изменение в объеме, составе и размещении активов и пассивов организации, подлежащих самостояльному отражению на счетах бухгалтерского учета. Кроме того, использование метода «красное сторно» при учете возврата продукции лишает предприятие-продавца 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.

Таким образом, сложившаяся в учетно-аналитической практике отечественных предприятий ситуация, связанная с отражением операций по возврату продукции, противоречит сразу двум задачам бух-

галтерского учета, определенным Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности»: «...обеспечение при совершении организацией хозяйственных операций внутренних и внешних пользователей своевременной информацией о наличии и движении активов и обязательств...» [17, ст. 4], «предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление резервов ее финансовой устойчивости» [17, ст. 4].

Опираясь на вышесказанное в целом, третью методологическую проблему учета реализации продукции можно сформулировать следующим образом: устранение применения сторнировочных записей при учете возврата продукции покупателями и разработка новой методики отражения возврата, обеспечивающей внутренних пользователей учетными данными о его суммах и причинах, с целью предотвращения отрицательных фактов хозяйственной деятельности и выявления резервов финансовой устойчивости организации.

Возвращаясь к задачам бухгалтерского учета, следует отметить, что они относятся к одной из основополагающих категорий методологии данной науки, ибо, как справедливо заметил известный российский ученый Я.В. Соколов: «...разные задачи приводят ...к разным подходам в осмыслении фактов хозяйственной жизни...» [18, с. 484]. При этом, как отмечает В.Ф. Палий, наиболее важной является именно вторая из выделенных Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» задач, которая заключается в формировании информации для принятия управлеченческих решений [19, с. 130], «...так как бухгалтерский учет – это система, генерирующая информацию о финансово-хозяйственной деятельности» [19, с. 130].

Однако на современном этапе развития бухгалтерского учета в Республике Беларусь данной задаче уделяется необоснованно мало внимания, особенно это касается такого объекта учета, как процесс реализации, поскольку ни в нормативных документах, ни в научной литературе нет конкретных рекомендаций в отношении методик учета реализации готовой продукции, направленных на удовлетворение потребностей управленческого звена, которому важна информация не только о выручке, себестоимости и прибыли от реализации продукции в целом, но и по отдельным ее видам, причинам недополучения прибыли, для принятия соответствующих решений.

Основным документом, регламентирующим ведение аналитического учета реализации готовой продукции в республике, остается Инструкция по ведению журнально-ордерной системы счетоводства, принятая еще в 1960 году с изменениями, утвержденными в 1983 году, которые в свою очередь не затронули порядка учета отгрузки и реализации товарно-материальных ценностей, в части, не противоречащей Инструкции по применению типового плана счетов и другим нормативно-правовым актам, действующим в настоящий момент. Следует отметить, что инструкция, принятая так давно и такой длительный срок не изменявшаяся, в настоящий момент не отвечает требованиям современного законодательства, и поэтому является крайне громоздкой в применении, поскольку бухгалтеру достаточно сложно отделить действующие положения указанной инструкции от уже устаревших. Кроме того, положения Инструкции по ведению журнально-ордерной системы счетоводства, отвечающие целям плановой экономики, не соответствуют по своему содержанию рыночным преобразованиям, происходящим в Республике Беларусь, и новым требованиям, предъявляемым к бухгалтерскому учету на современном этапе развития экономики страны. В этой связи в настоящий момент в методологии отечественного учета назрела острая необходимость разработки системы аналитического учета реализации готовой продукции, с целью повышения его информационной и контрольной функции в современных условиях хозяйствования, что можно сформулировать в качестве четвертой методологической проблемы учета реализации готовой продукции. В первую очередь сложности, возникающие в системе аналитического учета реализации, касаются оценки готовой продукции, поскольку «В течение отчетного периода (месяца) постоянно происходит движение продукции (выпуск, отпуск, отгрузка, реализация и т.п.), поэтому для текущего учета необходима условная оценка продукции» [20, с. 423], и обеспечению прозрачного перехода от стоимости готовой продукции в условной оценке к ее фактической себестоимости, по которой продукция должна оцениваться согласно требованиям Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» [33, ст. 11].

В системе аналитического учета движения готовой продукции и ее реализации законодательством Республики Беларусь для такой условной оценки предусмотрен показатель «учетная цена», в качестве таковых могут выступать либо показатели себестоимости, либо показатели цены. При этом в нормативно-правовых актах существует множество определений ценовых показателей, зачастую нечетких и противоречивых. Наличие многовариантности и отсутствие четкого регламента в выборе учетных цен в некоторых случаях приводит к тому, что на разных стадиях движение готовой продукции предприятиями используются различные показатели учетной цены [21], а это уже влечет за собой искажение фактической себестоимости реализованной продукции и неверное исчисление финансового результата деятельности предприятия в целом. Кроме того, следует отметить, что в системе аналитического учета движения и реализации готовой продукции вообще отсутствует механизм, обеспечивающий четкий и прозрачный переход от оценки по учетным ценам к фактической себестоимости. Далее остановимся на основном принципе отражения себестоимости реализованной продукции – соответствии полученному доходу (выручке) от реализации указанной продукции [22]. В настоящий момент достоверность соответствия доходов и расходов достигается только при помощи соотнесения количественных показателей о реализованной продукции. При этом для проверки соблюдения вышеизложенного принципа необходимо убедиться, что количество продукции, по которой признана выручка, равно количеству продукции, для которой рассчитывается фактическая се-

стоимость реализованной продукции. Иными словами, указанный подход предполагает по существу расчет фактической себестоимости единицы каждого вида реализованной продукции, что является крайне громоздким и трудоемким. Или же, как отмечает В.А. Ищенко «Предполагается таким образом рассчитывать фактическую себестоимость продукции, отраженной в каждом отчетном документе. Для этого необходимо исчислять отклонения по каждой единице продукции, что, на наш взгляд, невозможно» [23, с. 18]. При наличии широкой номенклатуры выпускаемых изделий и различных направлений ее использования вероятность ошибок, в том числе и счетных, достаточно велика. На практике же большинство предприятий используют метод расчета фактической себестоимости реализованной продукции исходя в целом из оборотов по счету 43 «Готовая продукция», а не в разрезе отдельных видов реализованной продукции [24]. В данном случае обеспечить соответствие фактической себестоимости реализованной продукции величине полученной выручки соотнесением количественных данных не представляется возможным.

На основании вышесказанного можно сделать вывод, что существующая система аналитического учета не в состоянии обеспечить необходимый контроль за достоверностью соблюдения принципа соответствия доходов и расходов при реализации продукции.

Согласно Инструкции по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства [24] основными аналитическими регистрами учета реализации продукции являются: ведомость № 16 «Движение готовых изделий, реализация продукции и материальных ценностей», ее производная – ведомость № 16-а. При этом те замечания, которые были ранее высказаны в адрес самой инструкции от 1960 года, в равной степени относятся и к структуре указанных ведомостей: во-первых, их применение является крайне громоздким, вследствие наличия устаревших граф и требований к заполнению, а во-вторых, не отвечает экономическим преобразованиям в республике и современным требованиям максимальной детализации, предъявляемым к учетной информации. Поэтому следующим, не менее важным аспектом в совершенствовании методики аналитического учета реализации продукции с точки зрения повышения его информационной емкости, является разработка регистров аналитического учета, позволяющих получать учетные данные в максимально детализированной форме, обеспечивающей возможность проведения анализа результатов хозяйственной деятельности промышленного предприятия в разрезе показателей выручки, себестоимости и прибыльности по каждому отдельному виду продукции, с целью оптимизации деятельности организации и максимизации прибыли. Достижение такого результата возможно только в рамках автоматизации учетно-аналитического процесса. «Автоматизация обработки экономической информации очень актуальна. Это важное условие увеличения эффективности бухгалтерского учета» [25, с. 221]. При этом совершенствование аналитического учета реализации продукции должно осуществляться во взаимосвязи системы аналитических счетов, аналитических регистров и первичных документов, поскольку их построение является взаимосвязанным и взаимозависимым.

Опираясь на все вышесказанное, можно выделить следующие составляющие четвертой методологической проблемы учета реализации продукции – *разработки системы аналитического учета реализации готовой продукции*:

1) регламентация порядка применения учетных цен, наиболее соответствующих современным условиям хозяйствования, позволяющих упростить учетный процесс, повысить аналитическую емкость учетных данных и обеспечить сопоставимость стоимостных показателей, характеризующих отдельные группы выпускавшей предприятием продукции, а также прогнозировать величину будущих доходов организаций;

2) разработка системы аналитических счетов и модернизация учетных схем по операциям, отражающим реализацию готовой продукции, позволяющих достоверно соблюсти принцип «соответствия доходов и расходов», а также максимально эффективно использовать данные о доходах, расходах и финансовых результатах, возникающих в ходе указанной деятельности, необходимых для управления организацией и составления бухгалтерской отчетности;

3) совершенствование регистров аналитического учета, соответствующих современным условиям автоматизации учетно-аналитического процесса, достоверно отражающих операции по реализации продукции, в разрезе, необходимом для эффективного управления организацией и повышение их контрольной функции;

4) разработка первичных аналитических документов, позволяющих получить исчерпывающую аналитическую информацию для группировки данных по реализации продукции в регистрах аналитического учета.

Заключение. Решение поставленных методологических проблем учета реализации готовой продукции позволит не только гармонизировать применяемые в Республике Беларусь методики определения и отражения в учете и отчетности важнейших показателей деятельности организации с общепринятой международной практикой, но и приведет в соответствие методологию бухгалтерского учета современным требованиям трансформационных и интеграционных процессов в экономике страны в целом.

ЛИТЕРАТУРА

1. Малюга, Н.М. Предметно-концептуальный уровень методологии бухгалтерского учета / Н.М. Малюга // Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля: материалы междунар. науч. конф., Брест 10 – 11 сент. 2004 г. / Житомир. гос. технолог. ун-т; под ред. Ф.Ф. Бутынца, В.С. Кивачука. – Брест, 2004. – С. 139 – 171.

2. Райсберг, Б.А. Современный экономический словарь / Б.А. Райсберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцев. -- М.: ИНФРА-М, 1996. -- 496 с.
3. Короткий тлумачний словник української мови / уклад Д.Г. Гринчишин [та інш.]. -- Київ: Рад. шк., 1978. -- 296 с.
4. Філософський енцикл. словар / гл. ред.: Л.Ф. Ільичев [и др.]. -- М.: Сов. енцикл., 1983. -- 840 с.
5. Большая советская энциклопедия: в 30 т. -- 3-е изд. / гл. ред. А.М. Прохоров. -- М.: Сов. энцикл., 1974.
6. Комисарова, И.П. Трансформация учета расходов организаций: методология и практика / И.П. Комисарова. -- М.: Бухгалтерский учет, 2002. -- 224 с.
7. Бутинец, Т.А. Документування господарських операцій: теорія, методологія, комп'ютеризація / Т.А. Бутинец. -- Житомир: ЖІТІ, 1999. -- 412 с.
8. Малюга, Н.М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи / Н.М. Малюга. -- Житомир: ЖІТІ, 1998. -- 384 с.
9. Малюга, Н.М. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку: навч. посібник для ВНЗ / Н.М. Малюга. -- 3-е изд. -- Житомир: ЧП «Рута», 2003. -- 476 с.
10. Медведев, М.Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы / М.Ю. Медведев. -- М.: Изд-во «Дело и Сервис», 2001. -- 752 с.
11. Петрук, А.М. Теоретико-методологические основы развития бухгалтерского учета в трансформационной экономике / А.М. Петрук // Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля: материалы междунар. науч. конф., Брест 10 – 11 сент. 2004 г. / Житомир. гос. технолог. ун-т; под ред. Ф.Ф. Бутынца, В.С. Кивачука. -- Брест, 2004. -- С. 191 – 210.
12. Методология гуманитарного знания в перспективе ХХI века. К 80-летию проф. М.С. Кагана: материалы междунар. науч. конф., Санкт-Петербург, 18 мая 2001 г. -- СПб.: С-Петербург. филос. о-во, 2001. -- Сер. «Symposium». -- Вып. № 12. -- С. 127 – 129.
13. Об утверждении форм бухгалтерской отчетности Инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности и признании утратившими силу некоторых нормативных правовых актов М-ва финансов Респ. Беларусь: постановление М-ва фин. Респ. Беларусь от 14 февр. 2008 г., № 19 // Консультант Плюс: Беларусь. Технологии 3000 [Электронный ресурс] / ООО «Юрспектр» // Нац. центр. правовой информ. Респ. Беларусь. -- Минск, 2008.
14. Петрук, А.М. Согласование терминологии бухгалтерского и хозяйственного законодательства / А.М. Петрук // Очерки по бухгалтерскому учету и контролю. Результаты дис. исслед. проблем бухгалтерского учета, анализа и контроля Житомир. бухгалтер. науч. школы. -- Житомир: ЧП «Рута», 2005. -- С. 42 – 84.
15. Папковская, П.Я. Рекомендации по корреспонденции счетов бухгалтерского учета / П.Я. Папковская. -- 3-е изд. перераб. -- Минск: ООО «Информпресс», 2004. -- 164 с.
16. Александрова, В. Возврат продукции: Отражение в учете НДС / В. Александрова // Главный бухгалтер. Промышленность. -- 2004. -- № 4 – С. 48 – 52.
17. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь, 18 окт. 1994 г., № 3321-XII в ред. Закона Респ. Беларусь от 29.12.2006 г., № 190-3 // Консультант Плюс: Беларусь. Технологии 3000 [Электронный ресурс] / ООО «Юрспектр», Нац. центр. правовой информ. Респ. Беларусь. -- Минск, 2008.
18. Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. -- М.: Финансы и статистика, 2005. -- 496 с.
19. Палий, В.Ф. Актуальные вопросы теории бухгалтерского учета / В.Ф. Палий // Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля: материалы междунар. науч. конф., Брест 10 – 11 сент. 2004 г. / Житомир. гос. технолог. ун-т; под ред. Ф.Ф. Бутынца, В.С. Кивачука. -- Брест, 2004. -- С. 127 – 138.
20. Бухгалтерский учет / под общ. ред. Н.И. Ладутько. -- 5-е изд. -- Минск: ООО «ФУАинформ», 2005. -- 742 с.
21. Епифанов, А.А. Как правильно выбрать способ расчета себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) / А.А. Епифанов // Экономика. Финансы. Управление. -- № 1 – 2007. -- С. 39 – 44.
22. Расходы организации: Инструкция по бухгалтерскому учету: утв. постановл. М-ва фин. Респ. Беларусь, 26 дек. 2003 г., № 182 // Вестн. М-ва по налогам и сборам. -- 2004. -- № 5. -- С. 41 – 51.
23. Ищенко, В.А. Организация учета материалов и готовой продукции с использованием компьютерных систем: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / В.А. Ищенко; Воронеж. гос. ун-т. -- Воронеж, 1993. -- 24 с.
24. Инструкция по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства: Письмо М-ва финансов СССР, 8 марта 1960 г., № 63: в ред. Письма Минфина СССР от 12.01.1983 № 4 // Консультант Плюс: Беларусь. Технологии 3000 [Электронный ресурс] / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. -- Минск, 2008.
25. Христаускас, Ч.С. Проблемы автоматизации бухгалтерской информации / Ч.С. Христаускас // Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля: материалы междунар. науч. конф., Брест 10 – 11 сент. 2004 г. / Житомир. гос. технолог. ун-т; под ред. Ф.Ф. Бутынца, В.С. Кивачука. -- Брест, 2004. -- С. 221 – 230.

Поступила 08.09.2008