

УДК 657

РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ УЧЕТА ВЫРУЧКИ ОТ РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ

Е.Б. МАЛЕЙ

(Полоцкий государственный университет)

Обоснована неприемлемость использования метода учета выручки от реализации продукции «по оплате» как несоответствующего основным требованиям к ведению бухгалтерского учета: обособленного отражения имущества и принципу допущения временной определенности хозяйственных операций. Аргументировано введение дополнительного условия признания выручки требованием перехода права собственности от организации-продавца к покупателю. Автором проанализированы возможные варианты признания выручки по отношению к моменту отгрузки продукции, что позволило дать определение «выручки на момент отгрузки» и «отложенной» выручки, являющихся предпосылкой для организации учета в соответствии с нормами международных стандартов финансовой отчетности и мировой практикой. Изложена новая теоретически и практически обоснованная методика учета выручки от реализации продукции, сущность которой состоит в отражении в момент отгрузки продукции покупателю не только признаваемой выручки, но и «отложенной», соответствующих ей косвенных налогов и расходов. Методика максимально приближает учетные данные отечественных предприятий к нормам международных стандартов финансовой отчетности в направлении избегания искажения действительной величины выручки в общепризнанном ее определении.

Введение. Основным видом деятельности любого промышленного предприятия является производство продукции, поэтому выручка, полученная в результате ее реализации, оказывает наибольшее влияние на финансовый результат субъектов хозяйствования. В этой связи развитие учета выручки от реализации продукции имеет большую актуальность и практическую значимость. При этом ключевым моментом в определении прибыли организации, заслуживающим пристального внимания, является решение проблемы признания указанной выручки и достоверного отражения в учете возникающих в этой связи хозяйственных операций.

Несмотря на повсеместное использование в мировой практике метода «начислений» при определении выручки от реализации продукции, его применение сопряжено с обязательным соблюдением критериев признания доходов:

- определенности и надежной оценки согласно международным стандартам финансовой отчетности [1, с. 54];
- определяемости, измеримости, релевантности и надежности в соответствии со стандартами GAAP [2, с. 128].

С целью соблюдения вышеназванных принципов бухгалтерского учета в международной практике распространена многоступенчатая система признания выручки от реализации, основанная на выделении целого ряда условий.

Указанный подход применяется также и в практике бухгалтерского учета в Республике Беларусь с момента вступления в силу Инструкции по бухгалтерскому учету «Доходы организации» [3, с. 39]. При этом в отечественном учете сумма выручки отражается одним из методов: «по оплате» либо «по отгрузке». Исключение составляют лишь товарообменные операции, при совершении которых «...используется метод определения выручки от реализации товаров по мере их отгрузки» [4, с. 34].

Следует, однако, отметить, что использование метода «по оплате» противоречит основным требованиям к ведению бухгалтерского учета, регламентированным Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности»: принципу обособленного отражения имущества, являющегося собственностью организации, от имущества других юридических и физических лиц и принципу допущения временной определенности хозяйственных операций. Кроме того, указанный метод учета выручки неприемлем с точки зрения международных стандартов финансовой отчетности и общепринятой мировой практики.

Условия признания выручки, выделяемые Инструкцией по бухгалтерскому учету «Доходы организации», также никак не оговаривают переход права собственности на реализуемую продукцию от продавца к покупателю, что, согласно требованиям российского учета [5, с. 110] и МСФО [6, с. 405], является обязательным критерием для ее отражения.

Многие отечественные и зарубежные экономисты в качестве основополагающего критерия для определения момента реализации выделяют именно изменение права собственности на реализуемую

продукцию [7, с. 160; 8, с. 41; 9, с. 127 – 128]. Мы также считаем, что фактор правопреемственности, перехода права собственности является необходимым условием для определения момента реализации продукции, поскольку соответствует общепризнанному «методу начисления», а также требованиям обособленного отражения имущества и временной определенности хозяйственных операций.

Таким образом, условия признания выручки от реализации продукции, установленные Инструкцией «Доходы организации» Республики Беларусь, на наш взгляд, необходимо дополнить требованием перехода права собственности от организации-продавца к покупателю.

Следует отметить, что в большинстве случаев все вышеназванные условия будут выполняться в момент отгрузки готовой продукции покупателю. Таким образом, выручку, признаваемую и отражаемую в бухгалтерском учете непосредственно в момент отгрузки готовой продукции, предлагаем определить, как «выручку на момент отгрузки».

Международные стандарты финансовой отчетности отдельно выделяют ряд случаев, в которых выручка не может быть признана в момент отгрузки товара. «Если компания сохраняет значительные риски, связанные с собственностью, сделка не является продажей и выручка по ней не признается. В ряде случаев компания может сохранять значительный риск, связанный с собственностью. К таким случаям относятся следующие:

(а) компания сохраняет ответственность за неудовлетворительную деятельность, не покрываемую стандартными гарантийными обязательствами;

(б) получение выручки от конкретной продажи зависит от получения выручки покупателем в результате продажи его товаров;

(с) отправленные товары подлежат установке, а установка составляет значительную часть контракта, который еще не выполнен компанией;

(d) покупатель имеет право расторгнуть сделку купли-продажи по причине, определенной в договоре купли-продажи, и у компании нет уверенности в получении прибыли» [6, с. 406].

Прогрессивный рост экономики Республики Беларусь и конкурентное отечественных предприятий на международных рынках сбыта обуславливают необходимость представления западным инвесторам и кредиторам бухгалтерской отчетности в формате международных стандартов учета и отчетности, а также внедрение в отечественный учет их принципов. Поэтому, по нашему мнению, в целях адаптации данных учета отечественных предприятий к нормам международных стандартов финансовой отчетности и во избежание искажений действительной величины выручки в общепризнанном ее определении отечественное законодательство также нуждается в указанных поправках, конкретизирующих основные условия признания выручки от реализации продукции.

Однако введение в практику бухгалтерского учета расширенного перечня условий признания выручки, чем просто использование метода «по отгрузке», приведет к обязательному возникновению ситуаций, когда хотя бы одно из условий не выполняется, а следовательно выручка по ним не может быть признана непосредственно в момент отгрузки готовой продукции. Такой выручке предлагаем дать определение «отложенной».

В экономической литературе термин «отложенный» часто применяется в отношении налоговых платежей. Так, широко используются понятия «отложенные налоги», «отложенные налоговые обязательства», «отложенные налоговые требования» и т.д. При этом «отложенные» обычно означает перенесение определенного события на будущее относительно того периода, за который составляется бухгалтерская отчетность.

На основании проведенного нами исследования определений «отложенные налоги», «отложенные налоговые активы», «отложенные налоговые обязательства», «отложенные налоговые требования», приведенных в экономической литературе [10, с. 174 – 176; 11, с. 234; 12, с. 77; 13, с. 17], были выделены следующие основные черты, присущие понятию «отложенный», отражающие его экономическую сущность:

1) отложенная величина *измерима в денежном выражении*, поскольку представляет собой определенную сумму;

2) отложенная величина *должна приводить к уменьшению или увеличению экономических выгод* организации;

3) уменьшение или увеличение экономических выгод организации происходит *в будущих отчетных периодах*.

Следует отметить, что применительно к «отложенной выручке от реализации продукции», определяемой нами как *доходы организации от реализации продукции, вероятные к получению в будущих отчетных периодах, в отношении которых выполняются не все условия признания выручки в момент отгрузки указанной продукции*, все вышеназванные требования также являются верными.

Внесение подобных изменений в бухгалтерский учет выручки от реализации продукции не может не отразиться на налоговом учете, поскольку вместе с выручкой предприятие удерживает с покупателей и суммы косвенных налогов и сборов, заложенных в цену. Действующее в настоящий момент налоговое законодательство Республики Беларусь применяет в большинстве своем единообразный с бухгалтерским подход к определению момента реализации продукции, устанавливая лишь определенные ограничения в отношении начисления и уплаты налогов и сборов по истечении 60-ти дней с момента отгрузки готовой продукции потенциальному покупателю. В этой связи считаем необходимым и в дальнейшем признавать в налоговом учете выручку согласно данным бухгалтерского учета. При этом применительно к акцизам и налогу на добавленную стоимость в случае, если по истечении 60-ти дней с момента отгрузки готовой продукции выручка не отражается в бухгалтерском учете, необходимо начислять указанные налоги, как это происходит и в настоящий момент.

В отношении исчисления сбора в республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки, а также налога с пользователей автомобильных дорог, по нашему мнению, следует поступать в соответствии с действующим нормами – при экспорте в страны бывшего СССР их начисление также должно производиться не позднее 60-ти дней с момента отгрузки продукции.

Возвращаясь к обозначенным выше требованиям признания выручки от реализации продукции в бухгалтерском учете, необходимо отметить, что весь спектр возможных вариантов, связанных с их невыполнением, можно свести к двум, в соответствии с принципом обособленного отражения имущества, являющегося собственностью организации от имущества других юридических и физических лиц:

1) *право собственности* (владения, пользования и распоряжения) на продукцию *не перешло от организации к покупателю*, независимо от того, выполняются ли все остальные условия признания выручки или некоторые из них;

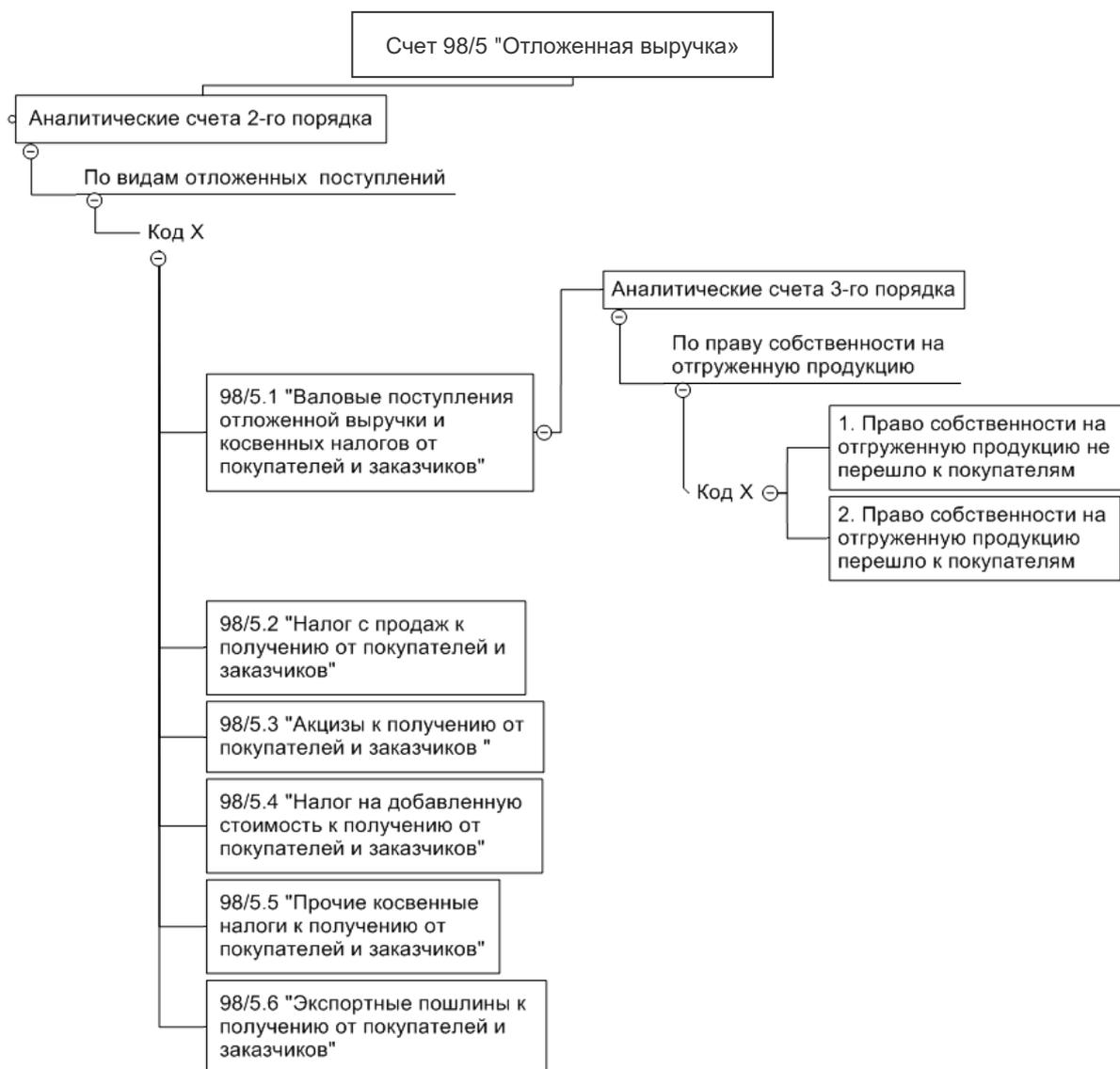
2) *право собственности* (владения, пользования и распоряжения) на продукцию *перешло от организации к покупателю*, но не выполняются одно или несколько остальных условий признания выручки.

Рассмотрим первую из предложенных ситуаций, когда не выполняется требование перехода права собственности от организации-поставщика к покупателю, а именно договором предусмотрен иной порядок перехода права собственности, отличный от общеустановленного. Тогда указанная отгруженная продукция продолжает находиться в собственности продавца, а следовательно, должна отражаться в его балансе в составе товарно-материальных ценностей в соответствующей оценке (по фактической себестоимости), что согласно Инструкции по применению типового плана счетов находит отражение на счете 45 «Товары отгруженные» до момента признания выручки. При фактической отгрузке готовой продукции производится запись по кредиту счета 43 «Готовая продукция» в корреспонденции с дебетом счета 45 «Товары отгруженные». Но поскольку продукция отгружена потенциальному покупателю, следовательно, он несет определенные обязательства (связанные с порчей имущества, необходимостью его возврата либо оплаты после наступления оговоренных в договоре условий, в результате чего продукция перейдет в собственность покупателя), которые в свою очередь представляют собой величину отложенной выручки и соответствующих ей косвенных налогов, заложенных в продажную цену. Указанные обязательства и величина отложенной выручки, по нашему мнению, также должны найти отражение в бухгалтерском учете и балансе продавца. Подобной точки зрения придерживается и С.А. Николаева, Г.А. Безрученко, А.А. Галдина: «...с одной стороны, необходимо отразить в учете «отгрузку», с другой – показать отсрочку выручки» [14, с. 373]. Однако действующим законодательством порядок отражения рассмотренных обязательств и отложенной выручки на счетах бухгалтерского учета не предусмотрен.

Сумму отложенной выручки автором предлагается отражать на счете 98 «Доходы будущих периодов», к которому необходимо открыть дополнительный субсчет 98/5 «Отложенная выручка». Следует отметить, что учет рассматриваемой отложенной выручки на счете 98 «Доходы будущих периодов» не противоречит определению указанных доходов. Так, согласно Инструкции по применению типового плана счетов на счете 98 «Доходы будущих периодов», «...учитывается движение средств и обобщается информация о доходах, полученных (начисленных) в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам...» [15, с. 107]. При этом в учетной практике указанные доходы расценивались в основном как полученные в качестве платы за определенные услуги, оказываемые позже: «К доходам, полученным (начисленным) в отчетном периоде, но относящимся к будущим отчетным периодам, относятся: арендная или квартирная плата, плата за коммунальные услуги, выручка за грузовые перевозки, за перевозки пассажиров по месячным и квартальным билетам, абонементная плата за пользование средствами связи и другие» [15, с. 107]. Причем последующее отражение выручки в рассмотренных случаях

носит столь же вероятностный характер, как и в случае, когда продукция является отгруженной, но не реализованной, как это происходит в рассматриваемой нами ситуации.

При этом нами предлагается следующая структура аналитических счетов 2-го и 3-го порядка к субсчету 98/5 «Отложенная выручка», представленная на рисунке.



Структура аналитических счетов 2-го и 3-го порядка к субсчету 98/5 «Отложенная выручка»

Аналитические счета 2-го порядка к субсчету 98/5 «Отложенная выручка», согласно рисунку, отражают общепринятый в мировой практике порядок расчета выручки как разницы между стоимостью продукции по продажным ценам и величиной косвенных налогов и экспортных пошлин. Следует отметить, что структура указанных аналитических счетов соответствует по принципам своего построения предложенной нами ранее структуре субсчетов и аналитических счетов к счету 90 «Реализация» [16, с. 64; 17, с. 59].

Выделение аналитических счетов 3-го порядка производится с целью упрощения и унифицирования порядка составления корреспонденций по учету отложенной выручки. Кроме того, учет косвенных налогов и экспортных пошлин, включенных в продажную стоимость отгруженной продукции, выручка по которой не признана в момент отгрузки, нами предлагается осуществлять на дополнительно открываемом субсчете к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – 76/7 «Платежи в бюджет до отражения обязательств по ним», с выделением аналитических счетов 2-го порядка по видам налогов и пошлин.

Возвращаясь к счету 45 «Товары отгруженные», следует отметить, что на вышеназванном счете обобщаются на только данные о фактической себестоимости отгруженной продукции, но и иные расхо-

ды, «...подлежащие возмещению покупателями и включенные в счета, предъявленные за отгруженные и отпущенные продукцию и товары...» [15, с. 59]. С целью упорядочения отражения указанных расходов нами предлагается открыть к счету 45 «Товары отгруженные» следующие субсчета:

- 45/1 «Фактическая себестоимость отгруженной продукции» – для отражения фактической себестоимости отгруженной продукции;
- 45/2 «Коммерческие расходы по отгруженной продукции» – для отражения коммерческих расходов, относящихся к отгруженной продукции;
- 45/3 «Прочие расходы, относящиеся к отгруженной продукции» – для отражения иных расходов, подлежащих возмещению покупателями и включенных в счета, предъявленные за отгруженные и отпущенные продукцию и товары.

Таким образом, в отличие от сложившейся практики отражения на бухгалтерских счетах и в балансе продавца отгруженной продукции только по фактической себестоимости без учета обязательств покупателя, а также отложенной выручки от реализации указанной продукции, предлагаем корреспонденцию счетов по учету указанной выручки в случае, когда договором предусмотрен иной порядок перехода права собственности на реализуемую продукцию, отличный от общеустановленного (табл. 1).

Таблица 1

Корреспонденция счетов по учету отложенной выручки в случае,
когда договором предусмотрен иной порядок перехода права собственности на реализуемую продукцию,
отличный от общеустановленного

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дт	Кт
1	2	3
1. Отгружена продукция, право собственности на которую переходит к покупателю в порядке, отличном от общеустановленного, по фактической себестоимости	45/1 «Фактическая себестоимость отгруженной продукции»	43 «Готовая продукция»
2. Отражены расходы на реализацию, соответствующие отложенной выручке	45/2 «Коммерческие расходы по отгруженной продукции»	44 «Расходы на реализацию»
3. Отражена задолженность покупателя за отгруженную продукцию по ценам реализации	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	98/5.1 «Валовые поступления отложенной выручки и косвенных налогов от покупателей и заказчиков»
4. Отражена сумма акцизов, соответствующая величине отложенной выручки	98/5.3 «Акцизы к получению от покупателей и заказчиков»	76/7.2 «Платежи в бюджет до отражения обязательств по ним – Акцизы»
5. Отражена сумма налога на добавленную стоимость, соответствующая величине отложенной выручки	98/5.4 «Налог на добавленную стоимость к получению от покупателей и заказчиков»	76/7.3 «Платежи в бюджет до отражения обязательств по ним – НДС»
6. Отражены суммы прочих косвенных налогов, соответствующие величине отложенной выручки	98/5.5 «Прочие косвенные налоги к получению от покупателей и заказчиков»	76/7.3 «Платежи в бюджет до отражения обязательств по ним – Прочие косвенные налоги»
7. Отражены суммы экспортных пошлин, соответствующие величине отложенной выручки	98/5.6 «Экспортные пошлины к получению от покупателей и заказчиков»	76/7.3 «Платежи в бюджет до отражения обязательств по ним – Экспортные пошлины»
8. Отражена выручка от реализации продукции, когда право собственности перешло к покупателю	98/5.1 «Валовые поступления отложенной выручки и косвенных налогов от покупателей и заказчиков»	90/1.1 «Валовые поступления выручки и косвенных налогов от покупателей и заказчиков»
9. Отражена сумма акцизов, соответствующая величине признанной выручки	90/1.3 «Акцизы, перечисленные от покупателей и заказчиков»	98/5.3 «Акцизы к получению от покупателей и заказчиков»
10. Отражена сумма налога на добавленную стоимость, соответствующая величине признанной выручки	90/1.4 «Налог на добавленную стоимость, перечисленный от покупателей и заказчиков»	98/5.4 «Налог на добавленную стоимость к получению от покупателей и заказчиков»

Окончание таблицы 1

1	2	3
11. Отражены суммы прочих косвенных налогов, соответствующие величине признанной выручки	90/1.5 «Прочие налоги и сборы, перечисленные от покупателей и заказчиков»	98/5.5 «Прочие косвенные налоги к получению от покупателей и заказчиков»
12. Отражены суммы экспортных пошлин, соответствующие величине признанной выручки	90/1.6 «Экспортные пошлины, перечисленные от покупателей и заказчиков»	98/5.6 «Экспортные пошлины к получению от покупателей и заказчиков»
13. Отражена фактическая себестоимость реализованной продукции, соответствующая признанной выручке	90/2.1 «Себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг»	45/1 «Фактическая себестоимость отгруженной продукции»
14. Отражены расходы на реализацию, соответствующие признанной выручке	90/2.3 «Расходы на реализацию товаров, продукции, работ, услуг»	45/2 «Коммерческие расходы по отгруженной продукции»
15. Начислены суммы акцизов, соответствующие величине признанной выручки и подлежащие перечислению в бюджет	76/7.2 «Платежи в бюджет до отражения обязательств по ним – Акцизы»	68 «Расчеты по налогам и сборам»
16. Начислены суммы налога на добавленную стоимость, соответствующие величине признанной выручки и подлежащие перечислению в бюджет	76/7.3 «Платежи в бюджет до отражения обязательств по ним – НДС»	68 «Расчеты по налогам и сборам»
17. Начислены суммы прочих налогов и сборов, соответствующие величине признанной выручки и подлежащие перечислению в бюджет	76/7.3 «Платежи в бюджет до отражения обязательств по ним – Прочие косвенные налоги»	68 «Расчеты по налогам и сборам»
18. Начислены суммы экспортных пошлин, соответствующие величине признанной выручки и подлежащие перечислению в бюджет	76/7.3 «Платежи в бюджет до отражения обязательств по ним – Экспортные пошлины»	68 «Расчеты по налогам и сборам»
19. Отражен финансовый результат от реализации продукции (прибыль)	90/3 «Прибыль/убыток от реализации»	99 «Прибыли и убытки»
20. Отражен финансовый результат от реализации продукции (убыток)	99 «Прибыли и убытки»	90/3 «Прибыль/убыток от реализации»
21. Оплата реализованной продукции	51 «Расчетный счет»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Разработанная корреспонденция составлена с учетом предложенных автором ранее субсчетов первого и второго порядка к счету 90 «Реализация» [16, с. 64; 17, с. 59]. При отражении налоговых платежей сделано допущение, что выручка отражается в бухгалтерском учете в течение 60-ти дней с момента отгрузки готовой продукции. Для упрощения восприятия код аналитического счета третьего порядка не приводятся, при этом подразумевается, что все корреспонденции по счету 98/5 «Отложенная выручка», приведенные в таблице 1, соответствуют аналитическому счету 3-го порядка с кодом «1», т.е. отражают ситуации, когда право собственности на отгруженную продукцию не перешло к покупателям.

Отдельно следует отметить, что у покупателя до момента перехода права собственности на указанную продукцию она учитывается на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».

Однако ситуация может быть и обратной, когда право собственности перешло к покупателю, но не выполняются другие условия признания выручки от реализации продукции, в таком случае использовать счет 45 «Товары отгруженные» нельзя. Указанная продукция не может числиться в балансе предприятия-продавца в составе его активов, в учете и отчетности последнего должна отражаться задолженность за отгруженную продукцию, отложенная выручка и расходы, которые будут признаны в учете одновременно с признанием соответствующей отложенной выручки.

В рамках разработанной автором методики учета отложенной выручки указанные расходы предлагается учитывать на счете 97 «Расходы будущих периодов», субсчет «Расходы по отложенной выручке». Поскольку инструкция по применению типового плана счетов не регламентирует открытие конкретных субсчетов счету 97 «Расходы будущих периодов» [15, с. 105 – 106], то автором предлагается присвоить субсчету «Расходы по отложенной выручке» номер один. Заметим, что учет рассматриваемых расходов по отложенной выручке на счете 97 «Расходы будущих периодов» не противоречит определению указанных расходов, поскольку на указанном счете «...отражаются расходы, которые произведены в данном отчетном периоде, но отно-

сятся к будущим отчетным периодам, определяемым соответствующими службами предприятия либо нормативными правовыми актами» [15, с. 105]. И хотя в типовом плане счетов не предусмотрена корреспонденция со счетом 90 «Реализация», при этом возможна следующая проводка:

ДТ 92 «Внереализационные расходы»

КТ 97 «Расходы будущих периодов»,

следовательно, отнесение расходов будущих периодов по отложенной выручке в дебет счета 90 «Реализация» одновременно с признанием указанной отложенной выручки не противоречит методологии бухгалтерского учета. При этом в соответствии с составом расходов нами предлагается открыть к субсчету 97/1 «Расходы по отложенной выручке» аналитические счета 2-го порядка:

97/1.1 «Фактическая себестоимость отгруженной продукции, соответствующая отложенной выручке»;

97/1.2 «Коммерческие расходы, соответствующие отложенной выручке».

Таким образом, на основании предложенных ранее субсчетов первого и второго порядка к счету 90 «Реализация» [16, с. 64; 17, с. 59] нами разработана следующая корреспонденция счетов по учету отложенной выручки в случае, когда право собственности перешло к покупателю, но не выполняются другие условия, необходимые для признания выручки, представленная в таблице 2. Для упрощения отражения налоговых платежей сделано допущение о том, что выручка отражается в бухгалтерском учете в течение 60-ти дней с момента отгрузки готовой продукции. Код аналитического счета третьего порядка также не приводится, при этом подразумевается, что все корреспонденции по счету 98/5 «Отложенная выручка», приведенные в таблице 2, соответствуют аналитическому счету 3-го порядка с кодом «2», т.е. отражают ситуации, когда право собственности на отгруженную продукцию перешло к покупателям.

Таблица 2

Корреспонденция счетов по учету отложенной выручки в случае, когда право собственности перешло к покупателю, но не выполняются другие условия, необходимые для признания выручки

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дт	Кт
1	2	3
1. Отгружена продукция, право собственности на которую переходит к покупателю, но выручка не может быть признана по фактической себестоимости	97/1.1 «Фактическая себестоимость отгруженной продукции, соответствующая отложенной выручке»	43 «Готовая продукция»
2. Отражены расходы на реализацию, соответствующие отложенной выручке	97/1.2 «Коммерческие расходы, соответствующие отложенной выручке»	44 «Расходы на реализацию»
3. Отражена задолженность покупателя за отгруженную продукцию по ценам реализации	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	98/5.1 «Валовые поступления отложенной выручки и косвенных налогов от покупателей и заказчиков»
4. Отражена сумма акцизов к получению от покупателей и заказчиков, соответствующая величине отложенной выручки	98/5.3 «Акцизы к получению от покупателей и заказчиков»	76/7.2 «Платежи в бюджет до отражения обязательств по ним – Акцизы»
5. Отражена сумма налога на добавленную стоимость к получению от покупателей и заказчиков, соответствующая величине отложенной выручки	98/5.4 «Налог на добавленную стоимость к получению от покупателей и заказчиков»	76/7.3 «Платежи в бюджет до отражения обязательств по ним – НДС»
6. Отражены суммы прочих косвенных налогов к получению от покупателей и заказчиков, соответствующие величине отложенной выручки	98/5.5 «Прочие косвенные налоги к получению от покупателей и заказчиков»	76/7.3 «Платежи в бюджет до отражения обязательств по ним – Прочие косвенные налоги»
7. Отражены суммы экспортных пошлин к получению от покупателей и заказчиков, соответствующие величине отложенной выручки	98/5.6 «Экспортные пошлины к получению от покупателей и заказчиков»	76/7.3 «Платежи в бюджет до отражения обязательств по ним – Экспортные пошлины»
8. Отражена выручка от реализации продукции, когда право собственности перешло к покупателю	98/5.1 «Валовые поступления отложенной выручки и косвенных налогов от покупателей и заказчиков»	90/1.1 «Валовые поступления выручки и косвенных налогов от покупателей и заказчиков»

Окончание таблицы 2

1	2	3
9. Отражена сумма акцизов, соответствующая величине признанной выручки	90/1.3 «Акцизы, перечисленные от покупателей и заказчиков»	98/5.3 «Акцизы к получению от покупателей и заказчиков»
10. Отражена сумма налога на добавленную стоимость, соответствующая величине признанной выручки	90/1.4 «Налог на добавленную стоимость, перечисленный от покупателей и заказчиков»	98/5.4 «Налог на добавленную стоимость к получению от покупателей и заказчиков»
11. Отражены суммы прочих косвенных налогов, соответствующие величине признанной выручки	90/1.5 «Прочие налоги и сборы, перечисленные от покупателей и заказчиков»	98/5.5 «Прочие косвенные налоги к получению от покупателей и заказчиков»
12. Отражены суммы экспортных пошлин, соответствующие величине признанной выручки	90/1.6 «Экспортные пошлины, перечисленные от покупателей и заказчиков»	98/5.6 «Экспортные пошлины к получению от покупателей и заказчиков»
13. Отражена фактическая себестоимость реализованной продукции, соответствующая признанной выручке	90/2.1 «Себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг»	97/1.1 «Фактическая себестоимость отгруженной продукции, соответствующая отложенной выручке»
14. Отражены расходы на реализацию, соответствующие признанной выручке	90/2.3 «Расходы на реализацию товаров, продукции, работ, услуг»	97/1.2 «Коммерческие расходы, соответствующие отложенной выручке»
15. Начислены суммы акцизов, соответствующие величине признанной выручки и подлежащие перечислению в бюджет	76/7.2 «Платежи в бюджет до отражения обязательств по ним – Акцизы»	68 «Расчеты по налогам и сборам»
16. Начислены суммы налога на добавленную стоимость, соответствующие величине признанной выручки и подлежащие перечислению в бюджет	76/7.3 «Платежи в бюджет до отражения обязательств по ним – НДС»	68 «Расчеты по налогам и сборам»
17. Начислены суммы прочих налогов и сборов, соответствующие величине признанной выручки и подлежащие перечислению в бюджет	76/7.3 «Платежи в бюджет до отражения обязательств по ним – Прочие косвенные налоги»	68 «Расчеты по налогам и сборам»
18. Начислены суммы экспортных пошлин, соответствующие величине признанной выручки и подлежащие перечислению в бюджет	76/7.3 «Платежи в бюджет до отражения обязательств по ним – экспортные пошлины»	68 «Расчеты по налогам и сборам»
19. Отражен финансовый результат от реализации продукции (прибыль)	90/3 «Прибыль/убыток от реализации»	99 «Прибыли и убытки»
20. Отражен финансовый результат от реализации продукции (убыток)	99 «Прибыли и убытки»	90/3 «Прибыль/убыток от реализации»
21. Оплата реализованной продукции	51 «Расчетный счет»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Заключение. Проведенное исследование теории и практики учета реализации продукции на предприятиях промышленности Республики Беларусь, Российской Федерации, согласно требованиям МСФО И GAAP, позволило:

- привести в соответствие условия признания выручки в Республике Беларусь с международными стандартами финансовой отчетности и мировой практикой, обосновав неприемлемость использования в учете метода определения выручки «по оплате», несоответствующего основным требованиям к ведению бухгалтерского учета: обособленного отражения имущества и принципу допущения временной определенности хозяйственных операций; и введя дополнительное требование перехода права собственности от организации – продавца к покупателю, что позволит достоверно определить величину выручки в общепринятом ее понимании;

- классифицировать выручку от реализации продукции по факту ее признания в момент отгрузки, что позволило дать определение «выручки на момент отгрузки» – признаваемой и отражаемой в бухгалтерском учете непосредственно в момент отгрузки продукции, и «отложенной выручки», представляющей собой доходы организации от реализации продукции, вероятные к получению в будущих отчетных периодах, в отношении которых выполняются не все условия признания выручки в момент отгрузки указанной продукции, являющиеся предпосылкой для организации учета выручки в соответствии с нормами международных стандартов финансовой отчетности и мировой практикой;

- предложить, в отличие от существующего порядка учета отгруженной продукции, выручка от реализации которой определенное время не может быть признана, только по фактической себестоимости,

методику отражения как отгруженной продукции, так и обязательств покупателя в ценах реализации, отложенной выручки, соответствующих ей косвенных налогов и расходов, при помощи открытия субсчетов 98/5 «Отложенная выручка» и 76/7 «Платежи в бюджет до отражения обязательств по ним», а также использования счета 45 «Товары отгруженные» для отражения фактической себестоимости отгруженной продукции, право собственности на которую не перешло к покупателям, и предлагаемого субсчета 97/5 «Расходы, соответствующие отложенной выручке» для отражения фактической себестоимости отгруженной продукции, право собственности на которую перешло к покупателям.

Внедрение предложенной автором методики учета отложенной выручки максимально приближает учетные данные отечественных предприятий, к нормам международных стандартов финансовой отчетности в направлении избежания искажений действительной величины выручки в общепризнанном ее определении. Кроме того, это позволит пользователям бухгалтерской отчетности получать достоверную информацию не только о сумме признанных доходов, расходов и финансовых результатов от реализации продукции, но и составить достоверную картину о перспективах получения прибыли субъектом хозяйствования в будущих отчетных периодах, оказывающую существенное влияние на их решения.

ЛИТЕРАТУРА

1. Принципы подготовки и составления финансовой отчетности: Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Аскери АССА. – 1998. – С. 24 – 63.
2. Качалин, В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP / В.В. Качалин. – М.: Изд-во Эксмо, 2006. – 400 с.
3. Доходы организации: Инструкция по бухгалтерскому учету: утв. Постановл. Мин-ва финансов Респ. Беларусь 26.12.2003, № 181 // Вестн. Мин-ва по налогам и сборам Респ. Беларусь. – 2004. – № 5. – С. 36 – 40.
4. О порядке отражения в бухгалтерском учете и налогообложении товарообменных операций: Положение, утв. Приказом Мин-ва финансов Респ. Беларусь, ГНК Респ. Беларусь 06.04.99, № 77/63 // Главный бухгалтер. – 2000. – № 29. – С. 33 – 36.
5. Доходы организации: Положение по бухгалтерскому учету, ПБУ 9/99: утв. Приказом Мин-ва финансов Рос. Фед. от 06.05.1999. № 32н // Все положения по бухгалтерскому учету. – М.: ГроссМедия Ферлаг, 2006. – С. 105 – 112.
6. Выручка: Международный стандарт финансовой отчетности № 18 // Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Аскери АССА. – 1998 – С. 399 – 422.
7. Костюк, П.А. Бухгалтерский словарь / П.А. Костюк. – Минск: Выш. шк., 1971. – 161 с.
8. Богатырева, В.В. Развитие учета формирования финансовых результатов на промышленных предприятиях Республики Беларусь: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / В.В. Богатырева. – Минск, 2001. – 119 с.
9. Бетге, Й. Балансоведение / Й. Бетге; пер. с нем.; науч. ред. В.Д. Новодворский; вступл. А.С. Бакаева; прим. В.А. Верховя. – М.: Бухгалтерский учет, 2000. – 454 с.
10. Учет расчетов по налогу на прибыль: Положение по бух. учету ПБУ 18/02: утв. Приказом Мин-ва финансов Рос. Фед. 31.12.2002 г. № 4090 // Все положения по бухгалтерскому учету. – М.: ГроссМедия Ферлаг, 2006. – С. 172 – 182.
11. Налоги на прибыль: Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) № 12 // Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Аскери АССА. – 1998. – С. 223 – 293.
12. Шпакова, Л.В. Как пользоваться МСФО / Л.В. Шпакова, Е.В. Барулина. – М.: Изд-во «Альфа-Пресс», 2006. – 128 с.
13. Будникова, О.Н. Отложенные налоги на прибыль: международный опыт и перспективы внедрения в Республике Беларусь / О.Н. Будникова // Бухгалтерский учет и анализ. – 2006. – № 3. – С. 17 – 20.
14. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования / под ред. С.А. Николаевой. – изд. 2-е переаб. и доп. – М.: Аналитика-Пресс, 2001. – 672 с.
15. Инструкция по применению типового плана счетов бухгалтерского учета: утв. Постановл. Мин-ва финансов Респ. Беларусь 30.05.2003 № 89 // Вестн. Мин-ва по налогам и сборам Респ. Беларусь. – 2003. – № 34. – С. 20 – 112.
16. Малей, Е. Выручка как элемент реализации / Е. Малей // Финансы, учет, аудит. – 2005. – № 9. – С. 61 – 64.
17. Малей, Е. Расходы как элемент реализации / Е. Малей // Финансы, учет, аудит. – 2005. – № 10. – С. 57 – 59.

Поступила 16.03.2007