

# Выручка от реализации продукции. Проблемы признания в учете

Елена МАЛЕЙ,

старший преподаватель  
УО Полоцкого государственного  
университета

Деятельность любого промышленного предприятия направлена на выпуск готовой продукции, следовательно, выручка, полученная в результате ее реализации, оказывает наибольшее влияние на финансовый результат субъектов хозяйствования. 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<sup>1</sup>; определяемости, измеримости, релевантности и надежности в соответствии со стандартами GAAP<sup>2</sup>. С целью соблюдения вышеуказанных 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», согласно которой выручка от реализации в бухгалтерском учете признается при выполнении следующих условий:

*В статье исследованы требования признания выручки от реализации готовой продукции в учете Республики Беларусь, Российской Федерации, а также согласно Международным стандартам финансовой отчетности, на основании чего сформулированы основные условия, необходимые для ее отражения на счетах бухгалтерского учета. Автором проанализированы возможные варианты признания выручки по отношению к моменту отгрузки продукции, что позволило дать определение «прямой» и «отложенной» выручки, а также свести весь спектр возможных вариантов, связанных с невыполнением условий признания выручки от реализации продукции, к двум случаям, в соответствии с принципом обособленного отражения имущества, на основании чего была разработана корреспонденция счетов по учету «отложенной» выручки, соответствующая нормам Международных стандартов финансовой отчетности и общепринятой мировой практике.*

► организация на основании договора или ином основании, предусмотренном законодательством, имеет право на получение выручки;

► сумма выручки определена **в соответствии с принятой организацией учетной политикой;**

► расходы, включенные в фактическую себестоимость реализованных товаров, готовой продукции..., определены и соответствуют полученной или подлежащей получению выручке.

При этом особое внимание следует обратить на второй пункт, в котором указывается, что сумма выручки определяется в соответствии с учетной политикой, то есть одним из методов: «по оплате» либо «по отгрузке». Однако использование метода «по оплате» противоречит основным требованиям к ведению бухгалтерского учета, регламентированным Статьей 8 Закона 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 финансо-

вой отчетности и общепринятой мировой практики.

В отличие от Республики Беларусь в российском учете (ПБУ 9/99 «Доходы организации») определен более полный перечень условий, обязательных для признания выручки от реализации продукции:

а) организация имеет право на получение дохода, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

б) сумма выручки может быть определена;

в) есть уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив или отсутствует неопределенность в отношении получения актива;

г) право собственности (владения, пользования и распоряжения на продукцию, товар) должно перейти к покупателю;

д) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

При сравнении белорусских и российских критериев признания выручки

<sup>1</sup> Международный стандарт финансовой отчетности № 18 «Выручка» / Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Аскери АССА, – 1998 – С. 399 – 422.

<sup>2</sup> Качалин В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP. – М.: Изд.-во Эксмо, 2006. – 400 с.

становится очевидным, что условие (а) соответствует первому условию Инструкции по бухгалтерскому учету «Доходы организации» Республики Беларусь, равно как и условие (д) практически совпадает с третьим условием определенности расходов согласно отечественным стандартам. Второй же критерий, касающийся определенности величины выручки, на взгляд автора, является более приемлемым в интерпретации ПБУ 9/99, поскольку не затрагивает методов определения выручки: «по отгрузке» либо «по оплате», и соответствует международной практике. **В отношении уверенности в увеличении экономических выгод в результате произведенной операции (требование (в) ПБУ 9/99) следует отметить, что, по мнению автора, оно в достаточной мере оговорено в формулировке первого критерия признания выручки Инструкции «Доходы организации», поскольку в данном случае предусмотрены все возможные гарантии получения выручки, а именно «...на основании договора или ином основании, предусмотренном законодательством». Что же касается перехода права собственности (критерий (г) в ПБУ 9/99), то исполнение данного условия для признания выручки в отечественной учетной практике не оговаривается.**

Однако Международные стандарты финансовой отчетности устанавливают следующие требования в отношении права собственности и рисков: «(а) компания перевела на покупателя значительные риски и вознаграждения, связанные с собственностью на товары; (б) компания больше не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, и не контролирует проданные товары...»<sup>3</sup>.

Следует отметить, что условия (а) и (б) в принципе определяют именно переход права собственности, поскольку в соответствии с Гражданским кодексом Республики Беларусь собственнику принадлежат права владения, пользования и распоряжения

своим имуществом; собственник несет бремя содержания принадлежащего ему имущества, если иное не предусмотрено законодательством или договором; риск случайной гибели, случайной порчи или случайного повреждения имущества несет также его собственник, если иное не предусмотрено законодательством или договором.

Многие отечественные и зарубежные экономисты в качестве основополагающего критерия для определения момента реализации выделяют именно изменение права собственности на реализуемую продукцию (выполненные работы, оказанные услуги). Автор также считает, 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.

Говоря о международной практике признания выручки, следует также отметить, что наряду с требованиями перехода права собственности МСФО 18 «Выручка» в качестве обязательных устанавливает также критерии уверенности в получении доходов и определенности расходов, аналогичные применяемым в Республике Беларусь.

Таким образом, дополнив требования признания выручки, установленные в Республике Беларусь Инструкцией «Доходы организации», можно сформулировать следующие основные условия, необходимые для отражения в учете выручки от реализации продукции:

1) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю;

2) сумма выручки может быть определена;

3) организация на основании договора или ином основании, предусмотренном законодательством, имеет право на получение выручки;

4) расходы, включенные в фактическую себестоимость реализованных товаров, готовой продукции, работ, услуг, определены и соответствуют полученной или подлежащей получению выручке.

Следует отметить, что в большинстве случаев все вышеназванные условия будут выполняться в момент отгрузки готовой продукции покупателю. Таким образом, выручку, отражаемую непосредственно в момент отгрузки готовой продукции, автор предлагает определить, как «прямую».

Однако введение в практику бухгалтерского учета расширенного перечня условий признания выручки, нежели просто использование метода «по отгрузке», приведет к обязательному возникновению ситуаций, когда хотя бы одно из вышеперечисленных условий не выполняется, а следовательно, выручка по ним не может быть признана непосредственно в момент отгрузки готовой продукции. **Для такой выручки автор предлагает определение «отложенная», поскольку понятие «отложенный» применяется в экономической литературе в отношении категорий, признание (возмещение) которых происходит по истечении какого-либо времени, как то «отложенные доходы», «отложенные налоги», «отложенные налоговые обязательства», «отложенные налоговые требования».**

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. Следует отметить, что действующее в настоящий момент налоговое законодательство Республики Беларусь применяет в большинстве своем единообразный с бухгалтерским подход к определению момента реализации продукции, устанавливая лишь оп-

<sup>3</sup> Международный стандарт финансовой отчетности № 18 «Выручка» / Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Аскери АССА, – 1998 – С. 399 – 422.

ределенные ограничения в отношении начисления и уплаты налогов и сборов по истечению 60-ти дней с момента отгрузки готовой продукции потенциальному покупателю. В этой связи автор считает 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 и налога с пользователей автомобильных дорог, по нашему мнению, следует поступать в соответствии с действующими 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 условие (1), необходимое для признания выручки от реализации продукции, 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 при этом, поскольку продукция отгружена потенциальному покупателю, 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 отложенную выручку. Указанные обязательства и величина отложенной выручки, по мнению автора, также должны найти отражение в бухгалтерском учете и балансе продавца. Подобной точки зрения придерживается и С.А. Николаева: «...с одной стороны, необходимо отразить в учете «отгрузку», с другой, показать отсрочку выручки»<sup>4</sup>. Однако действующим законодательством порядок отражения рассмотренных обязательств и отложенной выручки на счетах бухгалтерского учета не предусмотрен.

Автором предлагается отражать обязательства по продукции, отгруженной покупателям, но право собственности на которую сохраняется за продавцом до наступления опреде-

ленных обстоятельств, на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции со счетом 98 «Доходы будущих периодов» субсчет «Отложенная выручка плюс налоги и платежи, полученные от покупателей и заказчиков». 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**. При этом в учетной практике указанные доходы расценивались в основном как полученные в качестве платы за определенные услуги, оказываемые позже, а именно: 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. 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.

**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, автор предлагает корреспонденцию счетов по учету отложенной выручки в случае, когда договором предусмотрен иной порядок перехода права собственности на реализуемую продукцию, отличный от общеустановленного, представленную в таблице 1.** Разработанная корреспонденция составлена с учетом субсче-

<sup>4</sup> Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: Сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования / Под. Ред. С.А. Николаевой. Изд. 2-е перераб. и доп. – М.: «Аналитика-Пресс», 2001. – 672 с.

Таблица 1

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

N п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Д-т	К-т
1	Отгружена продукция, право собственности на которую переходит к покупателю в порядке, отличном от общеустановленного, по фактической себестоимости	45 "Товары отгруженные"	43 "Готовая продукция"
2	Отражена задолженность покупателя за отгруженную продукцию по ценам реализации	62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"	98/ Отложенная выручка плюс налоги и платежи, полученные от покупателей и заказчиков
3	Отражена выручка от реализации продукции, когда право собственности перешло к покупателю	98/ Отложенная выручка плюс налоги и платежи, полученные от покупателей и заказчиков	90/11 Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг плюс налоги и платежи, полученные от покупателей и заказчиков
4	Отражена фактическая себестоимость реализованной продукции	90/21 Себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг	45 "Товары отгруженные"
5	Начислены суммы акцизов, поступившие от покупателей и заказчиков и подлежащие перечислению в бюджет	90/13 Акцизы, перечисленные от покупателей и заказчиков	68 "Расчеты по налогам и сборам"
6	Начислены суммы налога на добавленную стоимость, поступившие от покупателей и заказчиков и подлежащие перечислению в бюджет	90/14 Налог на добавленную стоимость, перечисленный от покупателей и заказчиков	68 "Расчеты по налогам и сборам"
7	Начислены суммы прочих налогов и сборов, поступившие от покупателей и заказчиков и подлежащие перечислению в бюджет	90/15 Прочие налоги и сборы, перечисленные от покупателей и заказчиков	68 "Расчеты по налогам и сборам"
8	Отражен финансовый результат от реализации продукции (прибыль)	90/3 "Прибыль/убыток от реализации"	99 "Прибыли и убытки"
9	Отражен финансовый результат от реализации продукции (убыток)	99 "Прибыли и убытки"	90/3 "Прибыль/убыток от реализации"
10	Оплата реализованной продукции	51 "Расчетный счет"	62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"

тов первого и второго порядка к счету 90 «Реализация», открытие которых рассмотрено автором в предыдущих статьях<sup>5</sup>. При отражении налоговых платежей сделано предположение, что выручка отражается в бухгалтерском учете в течение 60-ти дней с момента отгрузки готовой продукции.

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 об-

ратной, когда право собственности перешло к покупателю, но не выполняются другие условия, в таком случае использовать счет 45 «Товары отгруженные» нельзя. Указанная продукция не может числиться в балансе предприятия-продавца, в его учете и отчетности должны 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 предлагаются учитывать на счете 97

«Расходы будущих периодов» субсчет «Расходы по отложенной выручке». Заметим, что учет рассматриваемых расходов по отложенной выручке на счете 97 «Расходы будущих периодов» не противоречит определению указанных расходов. Так, согласно Инструкции по применению Типового плана счетов на счете 97 «Расходы будущих периодов» отражаются расходы, которые произведены в данном отчетном периоде, но относятся к будущим отчетным периодам, определяемым соответствующими службами предприятия либо нормативными правовыми актами. И хотя в Типовом плане сче-

<sup>5</sup> Малей Елена. Выручка как элемент реализации // Финансы, учет, аудит. – 2005. – №9. – С. 61-64.

Малей Елена. Расходы как элемент реализации // Финансы, учет, аудит. – 2005. – №10. – С. 57-59.

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

N п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Д-т	К-т
1	Отгружена продукция, право собственности на которую переходит к покупателю, но выручка не может быть признана, по фактической себестоимости	97/ Расходы по отложенной выручке	43 "Готовая продукция"
2	Отражена задолженность покупателя за отгруженную продукцию по ценам реализации, право собственности на которую переходит к покупателю, но выручка не может быть признана	62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"	98/ Отложенная выручка плюс налоги и платежи, полученные от покупателей и заказчиков
3	Отражена выручка от реализации продукции, когда выполнены все условия ее признания	98/ Отложенная выручка плюс налоги и платежи, полученные от покупателей и заказчиков	90/11 Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг плюс налоги и платежи, полученные от покупателей и заказчиков
4	Отражена фактическая себестоимость реализованной продукции	90/21 Себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг	97/ Расходы по отложенной выручке
5	Начислены суммы акцизов, поступившие от покупателей и заказчиков и подлежащие перечислению в бюджет	90/13 Акцизы, перечисленные от покупателей и заказчиков	68 "Расчеты по налогам и сборам"
6	Начислены суммы налога на добавленную стоимость, поступившие от покупателей и заказчиков и подлежащие перечислению в бюджет	90/14 Налог на добавленную стоимость, перечисленный от покупателей и заказчиков	68 "Расчеты по налогам и сборам"
7	Начислены суммы прочих налогов и сборов, поступившие от покупателей и заказчиков и подлежащие перечислению в бюджет	90/15 Прочие налоги и сборы, перечисленные от покупателей и заказчиков	68 "Расчеты по налогам и сборам"
8	Отражен финансовый результат от реализации продукции (прибыль)	90/3 "Прибыль/убыток от реализации"	99 "Прибыли и убытки"
9	Отражен финансовый результат от реализации продукции (убыток)	99 "Прибыли и убытки"	90/3 "Прибыль/убыток от реализации"
10	Оплата реализованной продукции	51 "Расчетный счет"	62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"

тов не предусмотрена корреспонденция со счетом 90 «Реализация», при этом возможна следующая проводка:

Д-т 92 «Внереализационные расходы»

К-т 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.

Таким образом, на основании

предложенных автором в предыдущих статьях<sup>6</sup> субсчетов первого и второго порядка к счету 90 «Реализация» 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 отра-

жается в бухгалтерском учете в течение 60-ти дней с момента отгрузки готовой продукции.

Внедрение предложенных автором методик 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. ■

**Раздел подготовил О. ВЕНГЕРЕНКО.**

<sup>6</sup> Малей Елена. Выручка как элемент реализации // Финансы, учет, аудит. – 2005. – №9. – с. 61-64.

Малей Елена. Расходы как элемент реализации // Финансы, учет, аудит. – 2005. – №10. – с. 57-59.