

Организация аналитического учета реализации продукции на предприятиях химической промышленности согласно принципу соответствия доходов и расходов

В статье исследован порядок ведения аналитического учета реализации готовой продукции в Республике Беларусь.

Особое внимание автором уделено разработке структуры аналитических субсчетов к счетам 43 «Готовая продукция» и 90 «Реализация» с учетом особенностей оценки попутной продукции на предприятиях химической промышленности, что позволило предложить принципиально новую методику аналитического учета реализации готовой продукции предприятиями данной отрасли в случае признания выручки непосредственно в момент отгрузки, основанную на учете доходов и расходов в единой оценке по учетным ценам и соответствующим отклонениям от учетных цен, направленную на достоверное соблюдение принципа соответствия доходов и расходов.

Елена МАЛЕЙ,
старший преподаватель
УО «Полоцкий государственный
университет»

Одной из основных задач бухгалтерского учета, определенной Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», является формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, полученных доходах и понесенных расходах. Решение указанной задачи невозможно без рациональной организации аналитического учета, который является составляющей частью бухгалтерского учета и предназначен для детализированного отражения его объектов в натуральных, количественных и денежных показателях.

Как отмечалось нами в предыдущей статье, в настоящий момент в практике отечественного учета назрела острая необходимость совершенствования организации аналитического учета реализации продукции с

целью повышения его информационной и контрольной функции в современных условиях хозяйствования [1].

Первым шагом на пути совершенствования аналитического учета реализации готовой продукции на предприятиях химической промышленности является правильный выбор учетных цен, наиболее полно отвечающих принципам и задачам организации аналитического учета, определенным Инструкцией по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета, в соответствии с которой построение аналитического учета активов и обязательств по счетам и субсчетам должно обеспечить возможность получения данных о их наличии и движении, необходимых для управления организацией и составления бухгалтерской отчетности. В этой связи в качестве учетных цен автором обосновано применение действующих отпускных цен без НДС и косвенных налогов [1].

Что касается непосредственно организации аналити-

ческого учета движения готовой продукции, то Инструкция по применению Типового плана счетов разрешает предприятию учитывать движение готовых изделий по учетным ценам с выделением в регистрах по особой позиции отклонений фактической себестоимости этих изделий от их стоимости по учетным ценам (то есть по видам оценки готовой продукции) и, кроме того, оговаривает, что аналитический учет по счету 43 «Готовая продукция» ведется по местам хранения и отдельным видам готовой продукции. На взгляд автора, указанная система организации аналитического учета готовой продукции является недостаточной для химической промышленности, поскольку не охватывает всей совокупности хозяйственных операций по движению готовой продукции и методам ее оценки. Так, согласно отраслевой инструкции по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях химической, нефтехимической и нефтедобывающей промышленности Республики Беларусь, попутная продукция оценивается по ценам, предусмотренным в бизнес-плане (плане развития) предприятия, следовательно, возникает необходимость дополнительно вести аналитический учет по отклонениям плановых цен от учетных применительно к указанной группе продукции. Кроме того, предусмотренная Типовым планом счетов аналитическая группировка готовой продукции не позволяет предприятию получать достаточную исходную информацию



Рис. 1. Структура аналитических счетов к счету 43 «Готовая продукция»

для заполнения раздела 1 ведомости № 16, где записи данных счетов-фактур или заменяющих их документов осуществляются по группам отгруженных продукции и материальных ценностей, установленным для составления отчетности о реализации.

Таким образом, с целью совершенствования аналитического учета движения готовой продукции автором предлагается следующая структура аналитических счетов к счету 43 «Готовая продукция», позволяющая получать достоверные показатели движения готовой продукции по характеру происхождения, группам и видам готовой продукции, а также методам ее оценки и местам хранения, представленная на рис.1.

Далее следует отметить, что основным принципом отражения себестоимости реализованной продукции является ее соответствие полученному доходу (выручке) от реализации указанной продукции, оговоренный в Инструкции по бухгалтерскому учету «Расходы организации» [2] и Правилах составления и представления бухгалтерской отчетности [3]. Поэтому следующим этапом исследования является разра-

ботка системы аналитических счетов по реализации продукции на предприятиях химической промышленности с целью соблюдения указанного принципа соответствия доходов и расходов.

Главным показателем, обеспечивающим сопоставимость фактической себестоимости реализованной продукции с полученной предприятием выручкой от реализации, является стоимость отгруженной продукции в учетных ценах, на основании которой и рассчитывается указанный показатель себестоимости путем умножения на коэффициент отклонения фактической себестоимости от стоимости по учетным ценам согласно Инструкции по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства. Следовательно, от достоверности определения стоимости отгруженной и реализованной продукции в учетных ценах непосредственно зависит величина фактической себестоимости реализованной продукции и ее соответствие величине выручки, полученной от реализации основного вида деятельности предприятиями химической промышленности.

Указанный показатель рассчитывается в бухгалтерском

учете двойко. С одной стороны, он получается в результате ведения аналитического учета движения готовой продукции по учетным ценам и отклонениям фактической себестоимости от учетных цен по счету 43 «Готовая продукция» и отражается в ведомости № 16 *итогом за месяц по данным копий складских документов на отгрузку путем подчета соответствующих частных сумм*, приведенных в указанной документации. А с другой стороны, в ведомости № 16 стоимость отгруженных (отпущенных) готовых изделий по учетным ценам устанавливается путем *умножения выявленных количественных итогов за месяц по отдельным наименованиям отгруженных изделий на их учетную цену*. При этом показатели количества отгруженных готовых изделий за месяц и данные о плановой их себестоимости (либо о стоимости по оптовым ценам) используются при оперативно-бухгалтерском методе учета товарно-материальных ценностей для проверки правильности остатков готовых изделий по сальдовой книге. Таким образом, соизмеримость показателей выручки от реализации продукции и стоимости отгру-

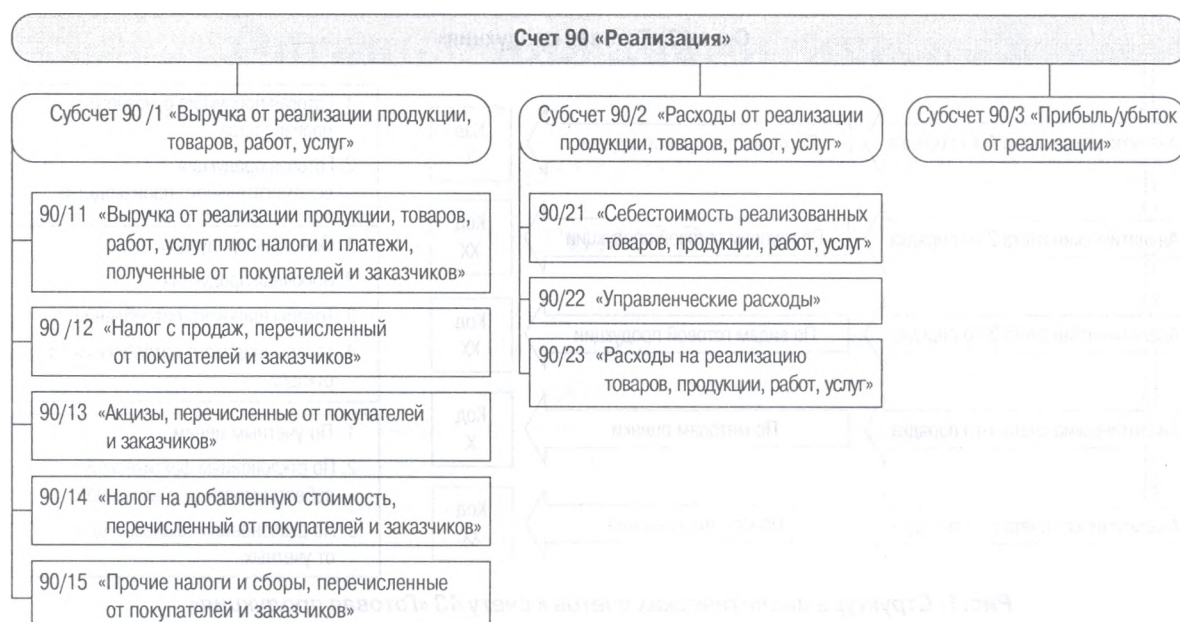


Рис. 2. Структура субсчетов и аналитических счетов 2-го порядка к счету 90 «Реализация»

женной продукции в учетных ценах достигается только путем сопоставления количественных итогов, полученных в результате суммирования данных об отгрузке готовой продукции на основании копий складских документов, с одной стороны, и этих же показателей по видам реализованной продукции, с другой стороны. Однако в условиях большого количества хозяйственных операций в течение отчетного периода, связанных с отгрузкой продукции по различным направлениям, среди которых не только реализация продукции, что особенно характерно для анализируемой отрасли, где преобладают крупные предприятия, вероятность ошибок, в том числе и счетных, достаточно велика.

На основании вышесказанного автором предлагается система аналитических счетов к счету 90 «Реализация», основанная на учете доходов и расходов от реализации в единой оценке по учетным ценам и соответствующим отклонениям от учетных цен, в следующем порядке:

► при отражении выручки и сумм налогов и платежей, по-

лученных от покупателей, — как отклонение стоимости по цене реализации от стоимости по учетным ценам;

► при отражении себестоимости реализованной продукции — как отклонение стоимости по учетным ценам от фактической себестоимости или стоимости по плановым ценам в зависимости от применяемого метода оценки для каждого конкретного вида готовой продукции, позволяющая предприятию с максимальной достоверностью соблюсти принцип соответствия доходов и расходов.

Открытие указанных аналитических счетов предполагается в системе предложенных нами ранее субсчетов и аналитических счетов первого порядка к счету 90 «Реализация» [4, 5], представленной на рис.2.

Таким образом, на субсчетах к счету 90 «Реализация» аккумулируются данные об элементах реализации: выручке и расходах, а также результатах (прибыль или убыток) от реализации. Аналитические счета второго порядка отражают методику определения выручки и составляющие расходов в соответствии с экономи-

ческим содержанием указанных понятий и необходимостью обеспечения счетных работников информацией для составления бухгалтерской отчетности.

Учет реализации продукции, согласно принципу соответствия доходов и расходов, автором предлагается осуществлять на аналитических счетах третьего и четвертого порядка, открываемых к счетам 90/11 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг плюс налоги и платежи, полученные от покупателей и заказчиков» и 90/21 «Себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг» (рис.3). Таким образом, третий порядок аналитических счетов отражает виды выручки в зависимости от вариантов ее признания по отношению к моменту отгрузки продукции, как это было рассмотрено в статье «Выручка от реализации продукции. Проблемы признания в учете» [6]; прямой и отложенной; а также соответствующие указанной выручке расходы. На аналитических счетах четвертого порядка организовывается движение реализованной

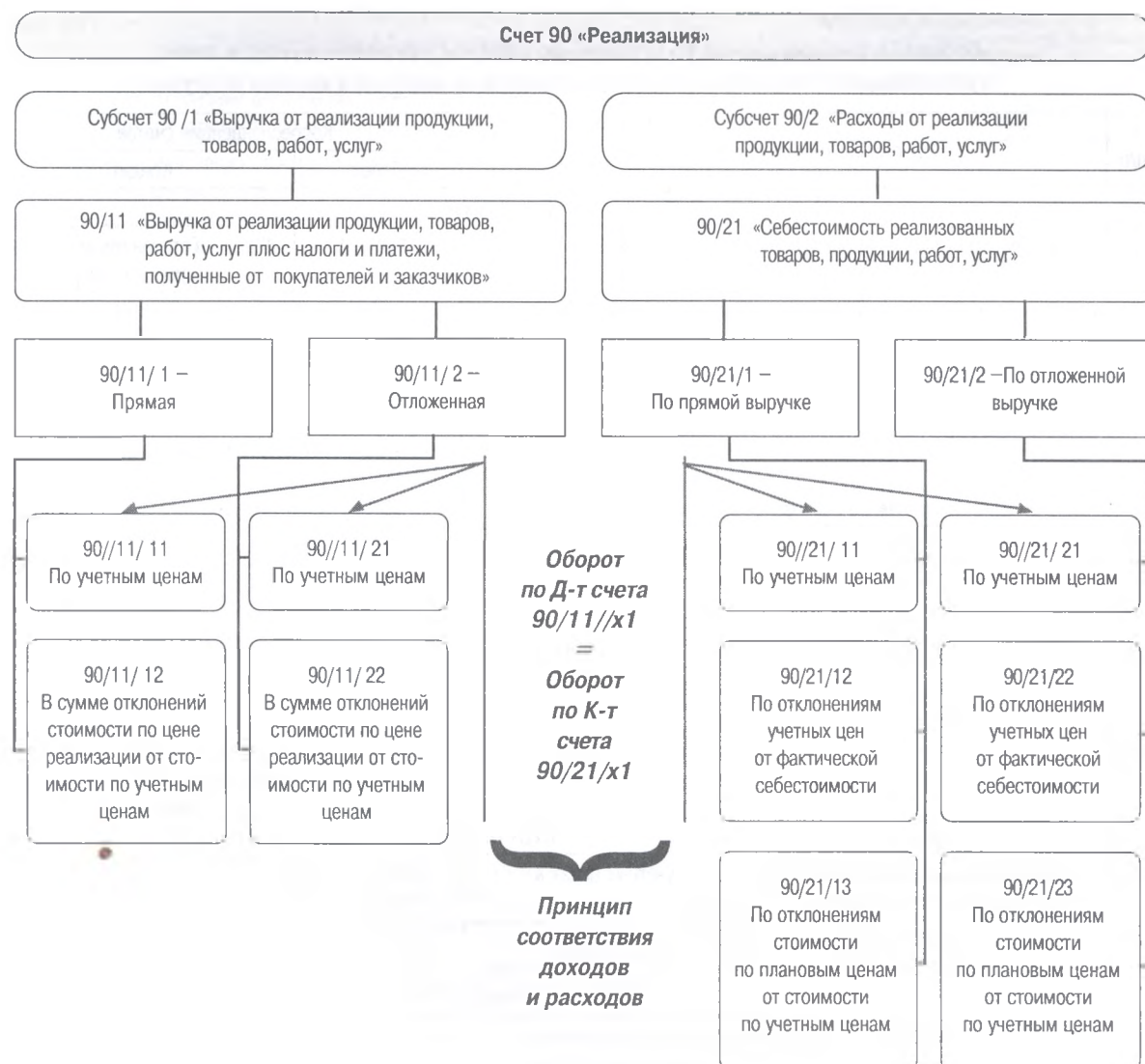


Рис. 3. Структура аналитических счетов 3-го и 4-го порядка к счету 90 «Реализация» согласно принципу соответствия доходов и расходов

продукции в единой оценке по учетным ценам и соответствующим отклонениям от учетных цен.

Достоверность соблюдения принципа соответствия доходов и расходов в рамках разработанной автором системы аналитических счетов к счету 90 «Реализация» базируется на тождестве показателей выручки от реализации продукции в учетных ценах, аккумулируемых по дебету счетов 90/11/х1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг плюс налоги и платежи, полученные от покупателей и заказчиков по учет-

ным ценам», и данных об отгрузке указанной готовой продукции, отражаемых по дебету счетов 90/21/х1 «Себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг по учетным ценам».

Кроме вышеназванных субсчетов и аналитических счетов, Инструкцией по применению Типового плана счетов предусмотрено ведение аналитического учета по счету 90 «Реализация» по регионам реализации и другим направлениям, необходимым для управления организацией, а также по видам деятельности. Таким образом, аналитические счета

пятого порядка должны быть предназначены для отражения вышеназванных элементов реализации по видам деятельности. На аналитических же счетах шестого порядка и далее предприятие имеет возможность отражать реализацию продукции по регионам ее распространения и другим направлениям, необходимым для принятия соответствующих управленческих решений.

В рамках предлагаемой системы аналитических счетов к счету 43 «Готовая продукция» и счету 90 «Реализация» автором разработана методика отражения доходов, расходов и

Таблица 1

Корреспонденция счетов по отражению доходов, расходов и результатов от реализации готовой продукции при отражении выручки в момент отгрузки

N п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
В течение отчетного периода			
1	Отгружена готовая продукция покупателям по учетным ценам	90/21/11	43/...1 - Готовая продукция по учетным ценам
2	Отражена задолженность покупателя в размере выручки по учетным ценам	62	90/11/11
3	Отражена задолженность покупателя в размере разницы между стоимостью продукции по учетным ценам и цене реализации, включая косвенные налоги	62	90/11/12
По окончании отчетного периода			
4	Начислен налог с продаж по реализованной продукции	90/12	68
5	Начислены акцизы по реализованной продукции	90/13	68
6	Начислен НДС по реализованной продукции	90/14	68
7	Начислены прочие налоги и сборы от реализации готовой продукции	90/15	68
8	Отражена дооценка остатков готовой продукции на начало месяца по учетным ценам в случае увеличения учетных цен в течение месяца (кроме побочной)	43/...1 -По учетным ценам	43/...2 - По отклонениям фактической себестоимости от учетных цен
9	Отражена уценка остатков готовой продукции на начало месяца по учетным ценам в случае уменьшения учетных цен в течение месяца (кроме побочной) СТОРНО	43/...1 -По учетным ценам	43/...2 - По отклонениям фактической себестоимости от учетных цен
10	Отражена дооценка реализованной продукции в учетных ценах в случае увеличения учетных цен в течение месяца	90/11/11 90/21/11	90/11/12 43/...1 -По учетным ценам
11	Отражена уценка реализованной продукции в учетных ценах в случае увеличения учетных цен в течение месяца СТОРНО СТОРНО	90/11/11 90/21/11	90/11/12 43/...1 -По учетным ценам
12	Отражены отклонения фактической себестоимости реализованной основной продукции от ее стоимости по учетным ценам (в конце месяца)	90/21/12	43/...2 -По отклонениям фактической себестоимости от учетных цен
13	Отражены отклонения стоимости по плановым ценам реализованной побочной продукции от ее стоимости по учетным ценам (в конце месяца)	90/21/13	43/...2/...2 -Побочная продукция по отклонениям стоимости по плановым ценам от стоимости по учетным ценам
14	Отражены суммы управленческих расходов, относимых в соответствии с учетной политикой организации непосредственно в Д-т счета 90 "Реализация" (условно-постоянные затраты)	90/22	25, 26
15	Отражены суммы расходов коммерческих, связанных с реализацией продукции, товаров, работ, услуг	90/23	44/1
16	Определен финансовый результат от реализации продукции (прибыль)	90/3	99
17	Определен финансовый результат от реализации продукции (убыток)	99	90/3
По окончании отчетного года (отчетного месяца) в соответствии с учетной политикой предприятия субсчета доходов и расходов закрываются внутренними проводками на субсчет прибылей или убытков по каждому виду деятельности			
18	На сумму реализованной продукции по учетным ценам закрываются субсчета выручки и расходов одновременно	90/3 90/11/11	90/21/11 90/3
19	На сумму отклонений стоимости реализованной продукции по цене реализации от стоимости по учетным ценам: - в случае превышения цен реализации над учетными - в случае превышения учетных цен над ценами реализации СТОРНО	90/3 90/3	90/21/12 90/21/12

N п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
20	На сумму отклонений фактической себестоимости реализованной продукции от стоимости по учетным ценам СТОРНО	90/11/12	90/3
21	На сумму отклонений стоимости реализованной продукции по плановым ценам от стоимости по учетным ценам - в случае превышения плановых цен над учетными - в случае превышения учетных цен над плановыми СТОРНО	90/11/13 90/11/13	90/3 90/3
22	На сумму налога с продаж, перечисленного от покупателей и заказчиков	90/3	90/12
23	На сумму акцизов, перечисленных от покупателей и заказчиков	90/3	90/13
24	На сумму налога на добавленную стоимость, перечисленного от покупателей и заказчиков	90/3	90/14
25	На сумму прочих налогов и сборов, перечисленных от покупателей и заказчиков	90/3	90/15
26	На сумму управленческих расходов	90/3	90/22
27	На сумму расходов на реализацию товаров, продукции, работ, услуг	90/3	90/23

результатов от реализации готовой продукции при признании выручки непосредственно в момент ее отгрузки («прямая» выручка), представленная в таблице 1. При этом для упрощения визуального восприятия представленных корреспонденций сделаны следующие допущения:

► в случае когда аналитические счета какого-либо уровня не играют существенной роли при составлении конкретной проводки, они опускаются;

► основной упор сделан на иллюстрацию корреспонденций счетов по реализации продукции согласно предложенной методике соблюдения принципа соответствия дохода и расхода.

Таким образом, проведенное исследование теории и практики учета реализации продукции на предприятиях химической промышленности Республики Беларусь позволило:

► усовершенствовать систему аналитического учета готовой продукции на предприятиях химической промышленности, позволяющую получать достоверные показатели движения готовой продукции по характеру происхождения, группам и видам готовой продук-

ции, а также методам ее оценки и местам хранения, необходимые для достоверной оценки фактической себестоимости реализованной продукции;

► разработать принципиально новую методику аналитического учета реализации готовой продукции при признании выручки непосредственно в момент отгрузки, основанную на учете доходов и расходов от реализации в единой оценке по учетным ценам и соответствующим отклонениям от учетных цен, что даст возможность предприятию с максимальной достоверностью соблюсти принцип соответствия доходов и расходов, основывающийся на тождестве соответствующих показателей в учетных ценах, аккумулируемых по дебету счета 90/11/11 «Прямая выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг плюс налоги и платежи, полученные от покупателей и заказчиков по учетным ценам», корреспондирующего со счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», и данных об отгрузке указанной готовой продукции, отражаемых по дебету счета 90/21/11 «Себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг по

учетным ценам по прямой выручке» в корреспонденции со счетом 43 «Готовая продукция», аналитический счет «По учетным ценам».

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Малей Елена. Порядок применения учетных цен в системе аналитического учета реализации продукции // Финансы, учет, аудит. – 2006. – № 11.
2. По бухгалтерскому учету «Расходы организации»: Инструкция: Утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь, 26.12.2003, № 182// Стандарты бухгалтерского учета: сб. норматив. док. – Мн. – Информпресс. – 2005. – С.82-89.
3. Обухгалтерской отчетности организаций: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 17 февраля 2004 г. № 16. [извлечения с учетом изменений, внесенных постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.12.2005 г. № 169]// Нормативные документы по финансам, налогам и бухгалтерскому учету. – 2006. – № 4 (415). – 72 с.
4. Малей Елена. Выручка как элемент реализации // Финансы, учет, аудит. – 2005. – № 9. – С. 61-64.
5. Малей Елена. Расходы как элемент реализации // Финансы, учет, аудит. – 2005. – № 10. – С. 57-59
6. Малей Елена. Выручка от реализации продукции. Проблемы признания в учете.// Финансы, учет, аудит, – 2006. – № 7. – С.33-37.