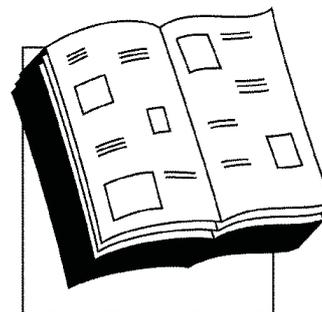


ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА, АНАЛИЗА, АУДИТА И СТАТИСТИКИ



В.О. ЗАРЕЦКИЙ

РАЗВИТИЕ СИНТЕТИЧЕСКОГО УЧЕТА ВАЛОВОЙ ПРИБЫЛИ

Актуальность темы исследования обусловлена тем, что введенный в Отчет о прибылях и убытках коммерческих организаций в 2008 г. после принятия постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 14.02.2008 г. № 19 «Об утверждении форм бухгалтерской отчетности» [1] (далее — постановление № 19) показатель валовой прибыли является единственным показателем финансовых результатов, который не находит отражения в системе счетов бухгалтерского учета, а также не имеет единой научно обоснованной методики формирования в его системе. В связи с тем, что валовая прибыль является первым показателем финансовых результатов, который отражается в Отчете о прибылях и убытках, и от степени точности его формирования зависит величина других финансовых результатов промышленной организации, развитие методики синтетического учета валовой прибыли имеет особую актуальность и практическую значимость.

Показатель «Валовая прибыль» является расчетным, его величина полностью зависит от полноты и достоверности формирования выручки от реализации и себестоимости реализованной продукции. Поскольку себестоимость реализованной продукции отражается на счете 90 «Реализация» только после того, как будет признана соответствующая ей величина выручки, развитие методики синтетического учета выручки от реализации продукции имеет большее значение для формирования величины валовой прибыли.

Выручка от реализации готовой продукции является одним из важнейших источников доходов промышленной организации и способствует притоку основных финансовых ресурсов, обеспечивающих дальнейший воспроизводственный процесс коммерческой организации.

Отражение в бухгалтерском учете выручки от реализации продукции всецело зависит от выполнения условий ее признания. По результатам изучения нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету, специальной экономической отечественной и зарубежной литературы, можно выделить следующие основные условия признания выручки:

1) право собственности на продукцию, согласно договору, перешло от организации-продавца к покупателю;

Вадим Олегович ЗАРЕЦКИЙ, магистр экономических наук, аспирант кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности Белорусского государственного экономического университета.

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

3) сумма выручки от реализации продукции может быть определена в соответствии с договором;

4) вероятно, что экономические выгоды, связанные с операцией продажи, поступят продавцу;

5) расходы, включенные в фактическую себестоимость реализованной продукции, определены и соответствуют полученной или подлежащей получению выручке [2—8].

Считаем необходимым, чтобы переход права собственности на отгруженную продукцию организации-покупателю осуществлялся в момент ее оплаты денежными средствами или их эквивалентами либо в том случае, когда есть гарантии на получение денежных средств, которые могут выступать в виде первичных документов, подтверждающих выставленный покупателем аккредитив, или банковских гарантий. Применение данного подхода в учетной практике субъектов хозяйствования Республики Беларусь позволит существенно повысить их платежную дисциплину при приобретении активов, а также даст возможность сформировать в системе бухгалтерского учета информацию о выручке от реализации продукции и валовой прибыли, обеспеченных денежными средствами или их эквивалентами.

Развитие синтетического учета выручки от реализации продукции затрагивает порядок отражения на счете 90 «Реализация» косвенных налогов, относящихся к выручке от реализации. В настоящее время, согласно Типовому плану счетов бухгалтерского учета, косвенные налоги отражаются по дебету отдельных субсчетов, открытых к счету 90 «Реализация»:

- 90/3 «Налог на добавленную стоимость»,
- 90/4 «Акцизы»,
- 90/5 «Прочие налоги и сборы из выручки»,
- 90/6 «Экспортные пошлины» [9].

В свою очередь по кредиту счета 90 «Реализация», субсчету 1 «Выручка от реализации» отражается сумма выручки от реализации продукции и величины входящих в цену реализации косвенных налогов. Этот подход также предусмотрен в учетной практике Российской Федерации, он является обоснованным с точки зрения заполнения Отчета о прибылях и убытках. Однако данный порядок учета выручки от реализации противоречит международной учетной практике. Так, согласно МСФО: «Выручка — это валовой приток экономических выгод в ходе обычной деятельности компании за период, когда такой приток приводит к увеличению собственного капитала, иному, чем за счет взносов акционеров... Выручка включает только валовые поступления экономических выгод, полученных компанией и подлежащих получению на свой собственный счет.

Суммы, полученные в пользу третьей стороны, такие как налог с продаж, налоги на товары и услуги и налог на добавленную стоимость, не являются экономическими выгодами, поступающими на компанию, и не ведут к увеличению собственного капитала. Поэтому они исключаются из выручки» [6]. Итак, косвенные налоги, входящие в состав выручки от реализации, не являются составной частью доходов организации, в Отчетах о прибылях и убытках стран с развитой рыночной экономикой выручка отражается без косвенных налогов [2].

В отечественной системе бухгалтерского учета показатель выручки от реализации без косвенных налогов не формируется на счетах бухгалтерского учета и определяется расчетным путем только в Отчете о прибылях и убытках. Более того, сформированная информация о косвенных налогах на отдельных субсчетах счета 90 «Реализация» при расчете итогового показателя прибыли (убытка) от реализации продукции путем сопоставления кре-

дитового и дебетового оборотов счета 90 «Реализация» создает иллюзию, что косвенные налоги — это один из видов расходов организации от осуществления основных видов деятельности. Однако косвенные налоги расходами организации не являются, так как они не способствуют выбытию активов и (или) увеличению обязательств, ведущих к уменьшению капитала. Данные налоги способствуют увеличению обязательств организации перед бюджетом с той точки зрения, что их величину оплачивает не сам субъект хозяйствования, а третья сторона — покупатель продукции.

Для того чтобы в бухгалтерском учете формировать показатель выручки от реализации продукции, соответствующий его экономическому содержанию, и чтобы информация, отраженная на счете 90 «Реализация», служила основой для заполнения первого раздела Отчета о прибылях и убытках, считаем целесообразным использовать рекомендации В.Ф. Палия, который предлагает отражать косвенные налоги по дебету субсчета 1 «Выручка от реализации» счета 90 «Реализация» [10, 495]. В итоге, сальдо субсчета 1 «Выручка от реализации» счета 90 «Реализация» будет отражать выручку от реализации без косвенных налогов. Однако несмотря на обоснованность предлагаемой методики, В.Ф. Палий не описывает механизм формирования информации на субсчете 1 «Выручка от реализации» счета 90 «Реализация».

Для формирования достоверных данных о поступающей выручке от реализации продукции и косвенных налогах предлагаем к субсчету 1 «Выручка от реализации» счета 90 «Реализация» открыть следующие субсчета второго порядка:

- 90/1/1 «Выручка-нетто от реализации продукции»;
- 90/1/2 «Налог на добавленную стоимость»;
- 90/1/3 «Прочие налоги и сборы из выручки».

В итоге, на субсчете 90/1 «Выручка от реализации» будут формироваться три независимых факта хозяйственной жизни: выручка-нетто от реализации готовой продукции — на субсчете 90/1/1 «Выручка-нетто от реализации продукции»; косвенные налоги, входящие в цену реализации, — на субсчете 90/1/2 «Налог на добавленную стоимость» и 90/1/3 «Прочие налоги и сборы из выручки». Цена реализации готовой продукции будет представлена непосредственно на субсчете 90/1 «Выручка от реализации» как алгебраическая сумма величин выручки-нетто от реализации продукции и соответствующих ей косвенных налогов.

Целесообразность данного подхода обусловлена как с экономической точки зрения, так и с точки зрения методологии бухгалтерского учета.

С экономической точки зрения это означает, что использование предлагаемого подхода по отражению фактов хозяйственной жизни, связанных с реализацией готовой продукции, позволит полностью сформировать необходимую информацию по ним непосредственно на счетах бухгалтерского учета. В отличие от действующей практики, когда выручка-нетто от реализации продукции определяется расчетным путем в Отчете о прибылях и убытках, будет обеспечено достоверное и объективное формирование данного показателя в системе счетов бухгалтерского учета, что существенно повысит релевантность учетных данных при принятии управленческих решений.

С точки зрения методологии бухгалтерского учета его счета представляют собой замкнутую упорядоченную систему, смысл которой заключается в отражении информации о фазах кругооборота активов организации. В проекции на первые три субсчета второго порядка, открытых к субсчету 90/1 «Выручка от реализации», это означает, что в конце отчетного периода каждый из них должен быть закрыт на соответствующий (суб)счет согласно своему экономическому содержанию. Так, величина выручки от ре-

лизации будет отражена бухгалтерской записью по дебету субсчета 90/1/1 «Выручка-нетто от реализации продукции» в корреспонденции с кредитом счета валовой прибыли. В свою очередь субсчета 90/1/2 «Налог на добавленную стоимость» и 90/1/3 «Прочие налоги и сборы из выручки» будут закрыты на счет 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Когда в системе счетов будет полностью сформирована выручка от реализации продукции, по дебету счета 90 «Реализация» будет сформирован показатель себестоимости реализованной продукции. Нами уже была обоснована целесообразность формирования усеченной себестоимости реализованной продукции вместо показателя себестоимости реализованной продукции для расчета валовой прибыли в системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, а также раскрыто экономическое содержание усеченной себестоимости реализованной продукции и валовой прибыли как объектов бухгалтерского учета [11]. В связи с этим рекомендуем переименовать субсчет 2 счета 90 «Реализация» в «Усеченную себестоимость реализованной продукции». После отражения по дебету счета 90/2 «Усеченная себестоимость реализованной продукции» информации об усеченной себестоимости реализованной продукции на счете 90 «Реализация» будет отражен один и тот же объект реализации (готовая продукция), но в различных стоимостных оценках:

по кредиту субсчета 90/1/1 «Выручка-нетто от реализации продукции» — по цене реализации.

по дебету субсчета 90/2 «Усеченная себестоимость реализованной продукции» — по усеченной себестоимости.

Это позволит обеспечить соблюдение принципа сопоставимости доходов и обусловленных данными доходами расходов, а также будет являться предпосылкой для объективного определения величины валовой прибыли.

В настоящее время показатель валовой прибыли формируется вне системы счетов бухгалтерского учета Республики Беларусь. Аналогичная ситуация также характерна для стран с развитыми рыночными отношениями и государств СНГ. Сложившаяся ситуация противоречит теории бухгалтерского учета, согласно которой каждый показатель, представленный в бухгалтерской отчетности, должен образовываться в системе счетов бухгалтерского учета. Это обуславливает необходимость в формировании показателя валовой прибыли на счете 90 «Реализация».

В настоящее время на данном счете представлен только конечный финансовый результат от осуществления основных видов деятельности — прибыль (убыток) от реализации продукции. Этот результат получен путем сопоставления кредитовых и дебетовых оборотов счета 90 «Реализация». Сформированная между ними разница переносится на финансово-результатный счет 99 «Прибыли и убытки», что в бухгалтерском учете отражается следующими записями:

Д-т сч. 90/9 «Прибыль / убыток от реализации»,

К-т сч. 99 «Прибыли и убытки» — при получении прибыли

или

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки»,

К-т сч. 90/9 «Прибыль / убыток от реализации» — при получении убытка.

В конце отчетного периода все субсчета, открытые к счету 90 «Реализация», закрываются внутренними записями на субсчет 90/9 «Прибыль/убыток от реализации». Следовательно, счет 90 «Реализация» не имеет сальдо на конец отчетного периода. Однако по экономическому содержанию показатель прибыли (убытка) от реализации является имплицитным (подразумеваемым) сальдо. Если бы методологией бухгалтерского учета не предусматривалось закрытие данного операционно-результатного счета, то в

конце отчетного периода выявленная прибыль от реализации являлась бы кредитовым сальдо счета 90 «Реализация», а выявленный убыток — дебетовым сальдо. Основываясь на данной логике и принимая во внимание тот факт, что валовая прибыль является промежуточным финансовым результатом от осуществления основных видов деятельности, можно констатировать, что объект бухгалтерского учета — валовая прибыль является промежуточным имплицитным сальдо счета 90 «Реализация». Необходимо отметить, что М.А. Вахрушина предлагает формировать показатель маржинального дохода как промежуточное сальдо на операционно-результатном счете управленческой бухгалтерии. Однако она не обосновывает необходимость создания маржинального дохода на отдельном счете или субсчете, а также не раскрывает методику этого процесса в разрезе бухгалтерских проводок [12, 378—384].

Непосредственно на счете 90 «Реализация» показатель валовой прибыли считаем целесообразным получать по субсчету 3. Так как валовая прибыль является одним из показателей финансовых результатов, ее значение может быть отрицательным в том случае, когда усеченная себестоимость реализованной продукции превышает выручку от реализации. Следовательно, субсчет 3 целесообразно назвать «Валовая прибыль (валовой убыток)».

Формирование информации о валовой прибыли (валовом убытке) на субсчете 90/3 «Валовая прибыль (валовой убыток)» будет происходить следующим образом:

- по кредиту субсчета 90/3 «Валовая прибыль (валовой убыток)» в корреспонденции с дебетом субсчета 90/1/1 «Выручка-нетто от реализации продукции» отражается величина выручки-нетто от реализации продукции;

- по дебету счета 90/3 «Валовая прибыль (валовой убыток)» в корреспонденции с кредитом субсчета 90/2 «Усеченная себестоимость реализованной продукции» списывается соответствующая выручке-нетто величина усеченной себестоимости реализованной продукции;

- путем сопоставления кредитового и дебетового оборотов субсчета 90/3 «Валовая прибыль (валовой убыток)» определяется величина валовой прибыли (валового убытка);

- если в результате сопоставления выручки-нетто от реализации и усеченной себестоимости реализованной продукции выявлена валовая прибыль, она списывается в кредит субсчета «Прибыль (убыток) от реализации», который рекомендуем отражать по одноименному субсчету 5 счета 90 «Реализация», с дебета субсчета 90/3 «Валовая прибыль (валовой убыток)»;

- если в результате сопоставления выручки от реализации и усеченной себестоимости реализованной продукции будет выявлен валовой убыток, то он спишется в дебет субсчета 90/5 «Прибыль (убыток) от реализации» с кредита субсчета 90/3 «Валовая прибыль (валовой убыток)».

При осуществлении основных видов деятельности промышленная организация несет расходы, которые не включаются в состав усеченной себестоимости реализованной продукции. Данными расходами являются: прямые постоянные производственные расходы, общепроизводственные расходы, общехозяйственные расходы, расходы будущих периодов, потери от брака, прочие производственные расходы, расходы на реализацию. Все эти расходы рекомендуем отражать на отдельном субсчете 4 под названием «Расходы периода», поскольку они имеют отношение именно к отчетному периоду, и их величина зависит от продолжительности отчетного периода, а не от продолжительности процесса создания конкретного вида готовой продукции. Исходя из этого в конце отчетного периода расходы, сформированные на счетах 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяй-

ственные расходы», 28 «Брак в производстве» (в части невозмещенных потерь от брака), 44 «Расходы на реализацию» в полном объеме и на счете 97 «Расходы будущих периодов» (в пределах нормируемой величины данных расходов, утвержденной в учетной политике) переносятся на счет 90/4 «Расходы периода».

По каждому из данных расходов целесообразно открыть отдельные субсчета второго порядка:

- 90/4/1 «Общепроизводственные расходы»,
- 90/4/2 «Общехозяйственные расходы»,
- 90/4/3 «Расходы будущих периодов»,
- 90/4/4 «Потери от брака»,
- 90/4/5 «Расходы на реализацию».

В итоге, после того как данные расходы будут отражены в конце отчетного периода по субсчету 90/4 «Расходы периода», станет возможным определить показатель прибыли (убытка) от реализации продукции. Как было уже отмечено, после определения валовой прибыли (валового убытка) ее величина списывается в кредит (дебет) субсчета 90/5 «Прибыль (убыток) от реализации» с дебета (кредита) субсчета 90/3 «Валовая прибыль (валовой убыток)». После того как по дебету субсчета 90/4 «Расходы периода» будет полностью сформирована величина расходов, не входящих в усеченную себестоимость реализованной продукции, она будет перенесена в дебет субсчета 90/5 «Прибыль (убыток) от реализации». Следовательно, в конце отчетного периода по кредиту субсчета 90/5 «Прибыль (убыток) от реализации» сформируется полученная организацией валовая прибыль, а по дебету данного субсчета — величина расходов периода, а также валового убытка при его наличии. Путем сопоставления кредитового оборота по субсчету 90/5 «Прибыль (убыток) от реализации» с его дебетовым оборотом определяется итоговая величина прибыли (убытка) от реализации продукции, которая списывается в кредит счета 99 «Прибыли и убытки» при наличии прибыли или в дебет счета 99 «Прибыли и убытки» при выявлении убытка.

Схема отражения информации по счету 90 «Реализация» представлена на рисунке.

Итак, по счету 90 «Реализация», согласно предложенной методике синтетического учета валовой прибыли, найдет отражение информация двух независимых видов, но одновременно связанных с осуществлением основных видов деятельности. С одной стороны, по счетам 90/1/1 «Выручка-нетто от реализации продукции» и 90/2 «Усеченная себестоимость реализованной продукции» формируются данные по реализации готовой продукции, результатом сопоставления которых является показатель валовой прибыли (валового убытка), который в данном случае представляет собой оценку результативности осуществления деятельности по производству продукции. С другой стороны, путем сопоставления информации, сгруппированной и обобщенной по счетам 90/3 «Валовая прибыль (валовой убыток)» и 90/4 «Расходы периода» определяется итоговый финансовый результат от осуществления основных видов деятельности — прибыль (убыток) от реализации продукции. В этом случае валовая прибыль выступает в качестве показателя покрытия расходов периода.

Предлагаемый порядок отражения информации на счете 90 «Реализация», по сравнению с действующей, нельзя назвать совершенным, поскольку он заключается в наличии внутренних записей по счету 90 «Реализация» при формировании показателей валовой прибыли (валового убытка) и прибыли (убытка) от реализации, которые приводят к искусственному завышению оборотов по этому счету.

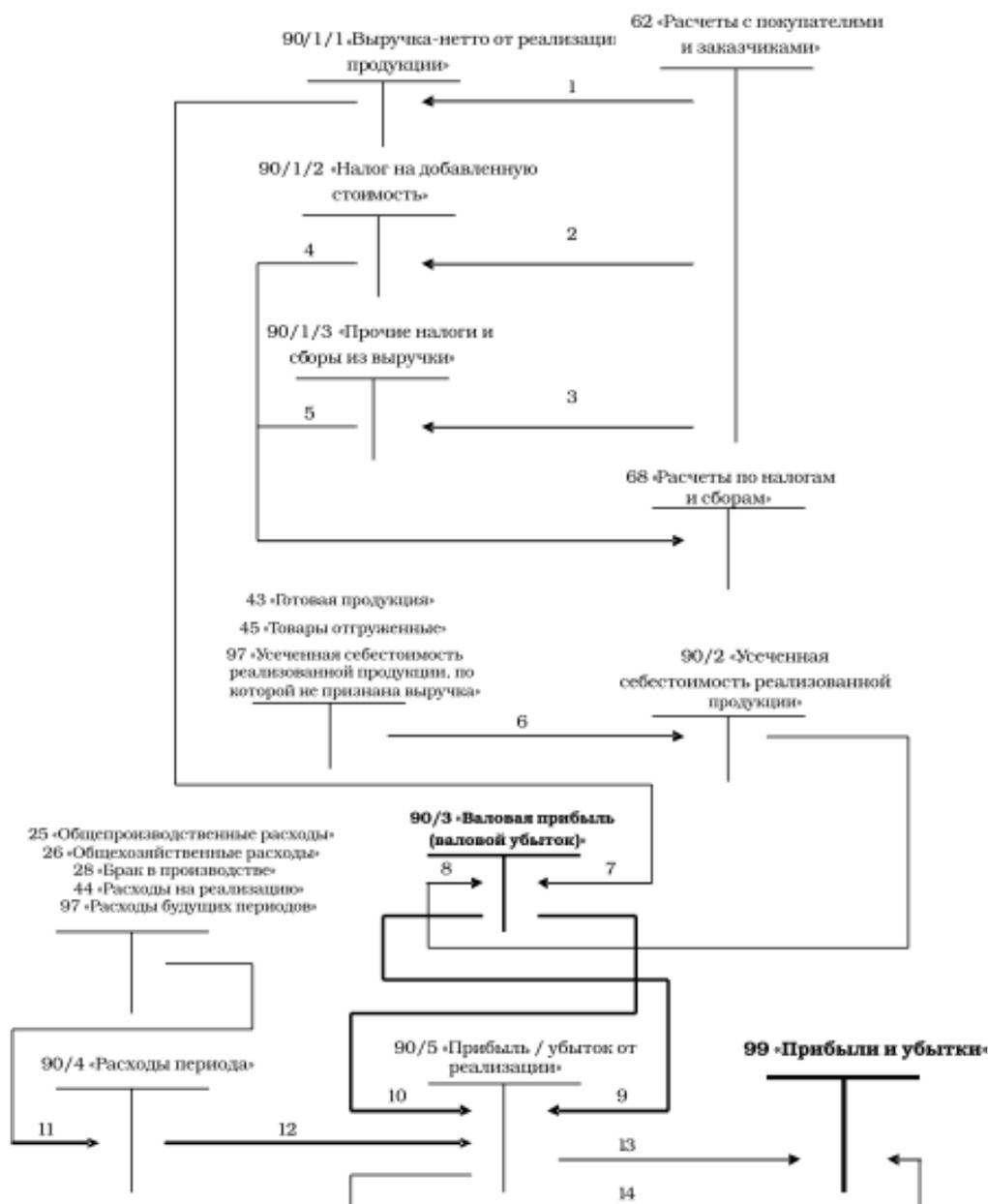


Схема формирования информации на субсчетах, открытых к счету 90 «Реализация»: 1 — отражается выручка-нетто реализованной готовой продукции, по которой выполнены все условия ее признания; 2, 3 — отражается величина косвенных налогов, входящих в отпускную цену реализованной продукции; 4, 5 — отражается величина обязательств перед бюджетом по платежам косвенных налогов; 6 — отражается величина усеченной себестоимости реализованной продукции, по которой признана выручка; 7 — закрывается субсчет второго порядка 90/1/1 «Выручка от реализации продукции»; 8 — закрывается субсчет 90/2 «Усеченная себестоимость реализованной продукции»; 9, 10 — закрывается субсчет 90/3 «Валовая прибыль (валовой убыток)» на сформированную величину валовой прибыли (валового убытка); 11 — в конце месяца списываются общепроизводственные, общехозяйственные расходы, расходы на реализацию, невозмещенные потери от брака, расходы будущих периодов; 12 — закрывается субсчет 90/4 «Расходы периода»; 13, 14 — закрывается субсчет 90/5 «Прибыль / убыток от реализации» на величину прибыли (убытка) от реализации продукции

Однако необходимо отметить, что и в настоящее время данный счет не избавлен от внутренних записей, а значит, от искусственного завышения оборотов, когда в конце отчетного периода на субсчет 90/9 «Прибыль/убыток от реализации» закрываются все субсчета, открытые к счету 90 «Реализация». Данные записи производятся исходя из необходимости закрытия всех субсчетов, открытых к счету 90 «Реализация», т.е., по сути, это обусловлено требованием методологии бухгалтерского учета, а не экономическим содержанием показателей, которые формируются на отдельных субсчетах счета 90 «Реализация». В итоге, на субсчете 90/9 «Прибыль/убыток от реализации» в настоящее время происходит формирование показателя прибыли (убытка) от реализации продукции в обратном порядке. Иначе говоря, сначала рассчитывается сам показатель прибыли путем сопоставления кредитового и дебетового оборотов счета 90 «Реализация» и только в конце отчетного периода на данном субсчете отражаются его факторы: выручка-брутто, косвенные налоги, себестоимость реализации.

В предлагаемом порядке отражения информации на счете 90 «Реализация» все расчетные показатели (валовая прибыль и прибыль от реализации) формируются исходя из их экономического содержания, сначала — информация об их факторах, а затем — сам показатель. Наличие искусственных оборотов по счету 90 «Реализация» объясняется тем, что этот счет объединяет несколько самостоятельных счетов, на которых определяются независимые и однородные показатели. Как справедливо отмечает Я.В. Соколов, счет 90 «Реализация» — «...это только символ, некий группировочный признак. В действительности весь учет ведется на субсчетах» [13, 488]. В итоге, формирование в системе счетов бухгалтерского учета показателей валовой прибыли (валового убытка) и прибыли (убытка) от реализации обуславливает необходимость внутренних записей по счету 90 «Реализация».

Корреспонденция счетов по полному отражению всех операций на счете 90 «Реализация» представлена в табл. 1.

Таблица 1. Формирование информации на счете 90 «Реализация»

Экономическое содержание операции	Корреспонденция счетов		Показатель, млн р.
	Дебет счета	Кредит счета	
1	2	3	4
1. В организацию поступила выручка-нетто от реализации, по которой выполнены все условия признания	62 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	90/1/1 «Выручка-нетто от реализации продукции»	85 184
2. Отражена величина налога на добавленную стоимость, входящего в цену реализованной продукции	62 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	90/1/2 «Налог на добавленную стоимость»	9 376
3. Отражена величина прочих налогов и сборов, входящих в цену реализованной продукции	62 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	90/1/3 «Прочие налоги и сборы»	1 242
4. Отражена величина обязательств перед бюджетом по платежу налога на добавленную стоимость, входящего в цену реализованной продукции	90/1/2 «Налог на добавленную стоимость»	68 «Расчеты по налогам и сборам»	9 376
5. Отражена величина обязательств перед бюджетом по платежу прочих налогов и сборов, входящих в цену реализованной продукции	90/1/3 «Прочие налоги и сборы»	68 «Расчеты по налогам и сборам»	1 242
6. Закрытие субсчета 90/1/1 «Выручка-нетто от реализации продукции»	90/1/1 «Выручка-нетто от реализации продукции»	90/3 «Валовая прибыль (валовой убыток)»	85 184
7. Отражена величина усеченной себестоимости реализованной продукции, по которой признана выручка	90/2 «Усеченная себестоимость реализованной продукции»	43 «Готовая продукция»	54 226

1	2	3	4
8. Закрытие субсчета 90/2 «Усеченная себестоимость реализованной продукции»	90/3 «Валовая прибыль (валовой убыток)»	90/2 «Усеченная себестоимость реализованной продукции»	54 226
Сформирована величина валовой прибыли реализованной продукции (стр. 6 – стр. 8)	—	Сальдо субсчета 90/3 «Валовая прибыль (валовой убыток)»	30 958
9. Закрытие субсчета 90/3 «Валовая прибыль (валовой убыток)»	90/3 «Валовая прибыль (валовой убыток)»	90/5 «Прибыль (убыток) от реализации продукции»	30 958
10. Отражена величина общепроизводственных расходов	90/4/1 «Общепроизводственные расходы»	25 «Общепроизводственные расходы»	5 096
11. Отражена величина общехозяйственных расходов	90/4/2 «Общехозяйственные расходы»	26 «Общехозяйственные расходы»	12 291
12. Отражена величина расходов будущих периодов	90/4/3 «Расходы будущих периодов»	97 «Расходы будущих периодов»	632
13. Отражены потери от брака	90/4/4 «Потери от брака»	28 «Потери от брака»	56
14. Отражены расходы на реализацию	90/4/5 «Расходы на реализацию»	44 «Расходы на реализацию»	2 885
15. Закрытие субсчета 90/4 «Расходы периода»	90/5 «Прибыль (убыток) от реализации продукции»	90/4 «Расходы периода»	20 960
Сформирована величина прибыли от реализации продукции (стр. 9 – стр. 15)	—	Сальдо субсчета 90/5 «Прибыль (убыток) от реализации продукции»	9 998
16. Закрытие субсчета 90/5 «Прибыль (убыток) от реализации продукции»	90/5 «Прибыль (убыток) от реализации продукции»	99/1 «Прибыль (убыток) от реализации продукции»	9 998

Рекомендованная структура счета 90 «Реализация» полностью соответствует структуре первого раздела «Отчета о прибылях и убытках» «Доходы и расходы по видам деятельности». Однако в связи с отражением на едином субсчете 4 счета 90 «Реализация» всех расходов периода, данные расходы общей суммой необходимо отражать в форме № 2 по одноименной строке «Расходы периода». При этом в целях повышения аналитичности Отчета о прибылях и убытках считаем целесообразным раскрывать по отдельным строкам формы № 2 каждый вид расхода периода, отражаемого на соответствующем субсчете второго порядка субсчета 4 «Расходы периода». Пример первого раздела Отчета о прибылях и убытках промышленной организации приведен в табл. 2.

Таблица 2. Фрагмент «Отчета о прибылях и убытках» промышленной организации, млн р.

Показатель	Код стр.	За отчетный период, млн р.
1	2	3
Поступления выручки от реализации продукции и косвенных налогов	010	96 302
Налоги и сборы, включаемые в выручку от реализации товаров, продукции, работ, услуг	011	10 618
Выручка от реализации продукции	020	85 184
Справочно: из строки 010 сумма государственной поддержки (субсидий) на покрытие разницы в ценах и тарифах	021	—
Усеченная себестоимость реализованной продукции	030	54 226
Валовая прибыль (020 – 021 – 030)	040	30 958

1	2	3
Расходы периода	050	20 960
В том числе:		
общепроизводственные расходы	051	5 096
общехозяйственные расходы	052	12 291
расходы будущих периодов	053	632
потери от брака	054	56
расходы на реализацию	055	2 885
Прибыль (убыток) от реализации товаров, продукции, работ, услуг (040 – 050)	060	9 998

Таким образом, в результате проведенного исследования была разработана методика синтетического учета валовой прибыли. Сущность этой методики состоит в отражении ее величины на отдельном субсчете 90/3 «Валовая прибыль (валовой убыток)». Механизм формирования валовой прибыли в системе счетов бухгалтерского учета заключается в том, что первоначально на субсчете 90/3 «Валовая прибыль (валовой убыток)» списываются с соответствующих субсчетов счета 90 «Реализация» данные о факторах валовой прибыли — выручка-нетто от реализации продукции и фактическая усеченная себестоимость реализованной продукции. После этого путем сопоставления величин выручки-нетто (кредитовый оборот субсчета 90/3 «Валовая прибыль (валовой убыток)») и фактической усеченной себестоимости реализованной продукции (дебетовый оборот субсчета 90/3 «Валовая прибыль (валовой убыток)») определяется величина валовой прибыли. В случае если будет получена валовая прибыль, ее величина отразится записью по дебету субсчета 90/3 «Валовая прибыль (валовой убыток)» в корреспонденции с кредитом субсчета 90/5 «Прибыль/убыток от реализации». В противном случае, т. е. при получении убытка, данная величина будет отражена по кредиту субсчета 90/3 «Валовая прибыль (валовой убыток)» в корреспонденции с дебетом субсчета 90/5 «Прибыль/убыток от реализации».

В отличие от существующей практики определения валовой прибыли только расчетным путем непосредственно в Отчете о прибылях и убытках предлагаемая нами методика синтетического учета валовой прибыли позволит:

во-первых, сформировать необходимую информацию о двух показателях финансовых результатов от осуществления основных видов деятельности — валовой прибыли и прибыли от реализации на отдельных субсчетах, открытых к счету 90 «Реализация»;

во-вторых, получить в системе счетов бухгалтерского учета достоверный показатель валовой прибыли, который, с одной стороны, оценивает результативность осуществления деятельности по производству продукции, а с другой — достаточность у коммерческой организации источников для покрытия расходов отчетного периода, не входящих в усеченную себестоимость реализованной продукции;

в-третьих, разграничить на счете 90 «Реализация» прямые переменные производственные затраты, входящие в состав усеченной себестоимости реализованной продукции, и расходы периода, не входящие в состав усеченной себестоимости реализованной продукции;

в-четвертых, обеспечить единство информации о валовой прибыли в системе синтетических счетов бухгалтерского учета и Отчете о прибылях и убытках.

Литература и электронные публикации в Интернете

1. Об утверждении форм бухгалтерской отчетности, инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности и признании утратившими силу некоторых нормативных правовых актов Министерства финансов Республики Беларусь: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 14 февр. 2008 г., № 19: с изм. и доп.: текст по состоянию на 11 окт. 2010 г. // Офиц. сайт М-ва финансов Респ. Беларусь [Электронный ресурс]. — 2010. — Режим доступа: http://www.minfin.gov.by/data/metodolog/postmf140208_19.zip. — Дата доступа: 11.10. 2010.

2. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учеб. / Я.В. Соколов [и др.]; отв. ред. Ф.Ф. Бутынец. — М.: Велби: Проспект, 2005.
3. Бухгалтерский учет: учеб. / И.И. Бочкарев [и др.]; под ред. Я.В. Соколова. — М.: Велби: Проспект, 2004.
4. Вахрушина, М.А. Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. / М.А. Вахрушина, Л.А. Мельникова; под ред. М.А. Вахрушиной. — М.: Омега-Л, 2009.
5. Малей, Е.Б. Учет реализации готовой продукции в организациях промышленности Республики Беларусь: современное состояние и направления развития: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Е.Б. Малей. — Минск, 2009. — 176 л.
6. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 18 Выручка // Сайт Совета по МСФО [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/ru/2009/ias18.pdf>. — Дата доступа: 12.04. 2010.
7. Николаева, С.А. Доходы и расходы организации: практика, теория, перспективы / С.А. Николаева. — М.: Аналитика-Пресс, 2000.
8. Об утверждении инструкции по бухгалтерскому учету «Доходы организации»: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 26 дек. 2003 г., № 181: с изм. и доп.: текст по состоянию на 18 окт. 2010 г. // Офиц. сайт М-ва финансов Респ. Беларусь [Электронный ресурс]. — 2010. — Режим доступа: http://www.minfin.gov.by/data/metodolog/postmf261203_181.zip. — Дата доступа: 18.10. 2010.
9. Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета и инструкции по применению типового плана счетов бухгалтерского учета : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 мая 2003 г., № 89: с изм. и доп.: текст по состоянию на 1 окт. 2010 г. // Офиц. сайт М-ва финансов Респ. Беларусь [Электронный ресурс]. — 2010. — Режим доступа: http://www.minfin.gov.by/gmenu/business-accounting/plans/30_05_03_N89/. — Дата доступа: 01.10. 2010.
10. Палий, В.Ф. Современный бухгалтерский учет / В.Ф. Палий. — М.: Бухгалт. учет, 2003.
11. Зарецкий, В.О. Экономическое содержание и формирование усеченной себестоимости реализованной продукции / В.О. Зарецкий // Весн. Беларус. дзярж. экан. ун-та. — 2011. — № 4 (87).
12. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. / М.А. Вахрушина. — 7-е изд., стер. — М.: Омега-Л, 2008.
13. Соколов, Я.В. Новый план счетов и основы ведения бухгалтерского учета / Я.В. Соколов, В.В. Патров, Н.Н. Карзаева. — М.: Финансы и статистика, 2003.

*Статья поступила
в редакцию 18.10. 2011 г.*

В.Н. ПОЗНЯКЕВИЧ

ПОКАЗАТЕЛИ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ОБОРОТНЫХ АКТИВОВ В ОРГАНИЗАЦИЯХ ТЕКСТИЛЬНОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ

Эффективность использования ресурсов является главным качественным и количественным критерием хозяйственной деятельности организации. В настоящее время вследствие усложнения экономических условий хозяйствования крайне актуально стоит проблема повышения эффективности использования оборотных активов каждым субъектом хозяйствования. Данное обстоятельство требует детального исследования и дальнейшего совершенствования методики анализа как одного из основополагающих этапов управления оборотными активами, направленного на достижение достаточного уровня их ликвидности и рентабельности.

Совершенствование анализа эффективности использования оборотных активов в организациях текстильной промышленности Республики Беларусь, по нашему мнению, должно осуществляться прежде всего по следующим направлениям:

Виктория Николаевна ПОЗНЯКЕВИЧ, преподаватель кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Барановичского государственного университета.

□□□□□□□□ □□□□□□□□ □□□□□□□□ □□□□□□□□. □□□□□□□□.
□□□□□□□□ □□□□□□□□□□□□ □□□□□□□□□□ □□□□□□□□. □□□□□□□□.