

теллектуальной собственности. Для этого затраты на инновационные мероприятия рекомендуется распределить по следующим группам затрат:

1) затраты, формирующие стоимость объекта интеллектуальной собственности, отражаемые в составе объектов нематериальных активов по фактической стоимости;

2) затраты, связанные непосредственно с производством инновации;

3) затраты по коммерциализации.

В бухгалтерском учете количественную информацию о затратах первой группы предлагается накапливать на субсчетах 27/1 «Маркетинговые исследования», 27/2 «Научные исследования и разработки», 27/3 «Инновационное проектирование». Таким образом, сумма затрат, отражаемых на данных субсчетах, позволит определить фактическую стоимость новшества как нематериального актива.

На наш взгляд, предложенная модель становления инновационного продукта позволяет комплексно рассматривать механизм формирования инновации, раскрывает ее экономическое содержание, создает предпосылки для формирования единого, непротиворечивого представления об инновации как специфическом объекте бухгалтерского учета. Это обеспечивает основу для развития нового направления в отечественной системе бухгалтерского учета — учета инновационной деятельности. Новая методика отражения в учете затрат на инновационные мероприятия позволит решить проблему достоверной оценки фактической стоимости инновационного продукта, в то время как рациональный учет затрат на инновационные мероприятия позволит давать достоверную оценку эффективности инноваций.

### Литература

Стюарт, Т.А. Интеллектуальный капитал. Новый источник богатства организаций / Т.А. Стюарт; пер. с англ. В. Ноздриной. — М.: Поколение, 2007.

Фатхутдинов, Р.А. Инновационный менеджмент: учеб. / Р.А. Фатхутдинов. — 2-е изд. — М.: Интел-Синтез, 2000.

Фитц-енц, Я. Рентабельность инвестиций в персонал: измерение экономической ценности персонала / Я. Фитц-енц. — М.: Вершина, 2006.

Шумпетер, И. Теория экономического развития / И. Шумпетер. — М.: Прогресс, 1982.

**Е.Б. МАЛЕЙ**

## РАЗВИТИЕ ОЦЕНКИ И АНАЛИТИЧЕСКОГО УЧЕТА ПРОИЗВЕДЕННОЙ И РЕАЛИЗОВАННОЙ ПРОДУКЦИИ

Одной из основных задач бухгалтерского учета, определенной законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», является формирование полной и достоверной информации о деятельности организации, полученных доходах и понесенных расходах. Решение указанной задачи невозможно без рациональной организации аналитического учета произведенной и реализованной продукции, в рамках которого формируются сведения об основных доходах предприятия.

Согласно Инструкции по применению типового плана счетов бухгалтерского учета (далее — Инструкция...) «построение аналитического учета активов и обязательств... должно обеспечить возможность получения данных об их нали-

---

*Елена Борисовна МАЛЕЙ, аспирантка кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности Белорусского государственного экономического университета.*

чии и движении, необходимых для управления организацией и составления бухгалтерской отчетности» [1, 20]. В этой связи особую актуальность приобретает оценка готовой продукции в течение отчетного периода, выступающая неотъемлемой частью аналитического учета произведенной и реализованной продукции.

По закону Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» в редакции от 29.12. 2006 г. оценка стоимости изготовленных активов, к которым относится и готовая продукция, производится исходя из величины фактически произведенных затрат, связанных с использованием в процессе их изготовления основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и иных затрат [2]. Следует отметить, что такая оценка соответствует требованиям международных стандартов финансовой отчетности, которые предусматривают оценивать готовую продукцию «...по наименьшей из двух величин: себестоимости и возможной чистой стоимости реализации» [3, 37].

Однако определить фактическую себестоимость готовой продукции можно лишь по окончании отчетного периода, когда становятся известны все понесенные организацией затраты, связанные с ее изготовлением. В течение же месяца постоянно происходит движение продукции — выпуск, отпуск, отгрузка, реализация, поэтому для текущего учета необходима ее условная оценка. В системе аналитического учета движения готовой продукции и ее реализации законодательством Республики Беларусь, равно как и Российской Федерации, для такой условной оценки предусмотрен показатель «учетная цена».

Следует отметить, что общим в отношении *учетных цен* как для отечественной учетно-аналитической практики, так и для организаций Российской Федерации, является то, что в качестве таковых могут выступать либо *показатели себестоимости*, либо *показатели цены*. Независимо от выбора учетной цены порядок ее применения должен быть отражен в учетной политике организации. Однако, имея право выбора, предприятия сталкиваются с определенным рода проблемой — как наиболее эффективно организовать аналитический учет движения готовой продукции, чтобы удовлетворить потребности не только бухгалтерского, но налогового и статистического учета.

Если применение показателей себестоимости в качестве учетных цен не вызывает у организаций значительных трудностей, то в отношении ценовых показателей ситуация складывается иная, поскольку в нормативно-правовых актах Республики Беларусь существует множество определений различного вида цен, зачастую нечетких и противоречивых. Наличие многовариантности и отсутствие четкого регламента в выборе учетных цен в некоторых случаях приводит к тому, что на разных стадиях движения готовой продукции предприятиями используются различные показатели учетной цены [4, 39–44], а это уже влечет за собой искажение фактической себестоимости реализованной продукции и неверное исчисление финансового результата деятельности предприятия в целом.

Критический анализ применяемых в настоящее время в Республике Беларусь и Российской Федерации видов учетных цен позволил научно обосновать и рекомендовать оценивать готовую продукцию в аналитическом учете *по отпускным ценам предприятия-изготовителя без косвенных налогов*. Это обеспечит исчисление величины прогнозируемых доходов от реализации, даст возможность заполнения показателей форм статистической отчетности 1-п и 1-отгрузка непосредственно из данных бухгалтерского учета, а также повысит сопоставимость стоимостных показателей, характеризующих отдельные группы выпускаемой продукции на всех стадиях ее движения. Применение предложенных учетных цен наиболее полно отвечает принципам и задачам организации аналитического учета на предприятии, определенным Инструкцией...

Относительно учета движения готовой продукции Инструкция... разрешает предприятию «...учитывать движение готовых изделий по учетным ценам (плановой себестоимости, отпускным ценам и т.п.) с выделением в регистрах по особой позиции отклонений фактической себестоимости этих изделий от их стоимости по учетным ценам» [1, 55]. Однако в нормативных актах отсутст-

вуют рекомендации по переходу от оценки в учетных ценах в аналитическом учете к фактической себестоимости в синтетическом, поскольку не разработана методика определения непосредственно на счетах бухгалтерского учета величины отклонений стоимости оприходованной готовой продукции по учетным ценам от ее себестоимости.

С целью совершенствования учета движения готовой продукции предлагаем открыть к счету 43 «Готовая продукция» следующие субсчета и аналитические счета второго порядка, позволяющие обеспечить прозрачный переход от одного метода оценки к другому, а также получать достоверную информацию о движении готовой продукции в учетных ценах и по фактической себестоимости:

- 43/1 «Поступление готовой продукции»;
- 43/2 «Запасы готовой продукции»:
  - 43/2.1 «Запасы готовой продукции по учетным ценам»,
  - 43/2.2 «Отклонения фактической себестоимости запасов готовой продукции от их стоимости по учетным ценам».

Субсчет 43/1 «Поступление готовой продукции» предназначен для учета выпущенной продукции за отчетный период по учетным ценам, а также выявления отклонений фактической производственной себестоимости этой продукции от них. По кредиту субсчета отражается оприходование из производства готовой продукции по учетным ценам, а по дебету — фактическая себестоимость готовой продукции. Величина отклонений фактической себестоимости готовой продукции от ее стоимости по учетным ценам определяется по окончании месяца путем сопоставления дебетового и кредитового оборотов. Итак, субсчет 43/1 «Поступление готовой продукции» в конце месяца закрывается и сальдо на отчетную дату не имеет.

Субсчет 43/2 «Запасы готовой продукции» предназначается для учета запасов готовой продукции по фактической себестоимости. В течение месяца движение готовой продукции по указанному субсчету отражается в учетных ценах с использованием аналитического счета 43/2.1 «Запасы готовой продукции по учетным ценам», с доведением по окончании месяца оборотов и остатка по субсчету 43/2 «Запасы готовой продукции» до фактической себестоимости посредством использования аналитического счета 43/2.2 «Отклонения фактической себестоимости запасов готовой продукции от их стоимости по учетным ценам».

Исследование теории и практики ведения учета реализации продукции отечественными предприятиями позволило сделать вывод, что существующая система аналитического учета, основанная на сопоставлении количественных показателей о реализованной продукции, получаемых, с одной стороны, из первичных документов на отгрузку, в которых отражается выручка, а с другой — из данных складского учета о движении готовой продукции, не в состоянии обеспечить необходимый контроль за достоверностью соблюдения принципа соответствия доходов и расходов при реализации продукции. В этой связи нами была разработана модель аналитического учета реализации продукции, основанная на отражении доходов и расходов в единой оценке и соответствующих отклонений от нее, которая позволит с максимальной достоверностью соблюсти указанный принцип. В качестве критерия, обеспечивающего единую оценку выручки от реализации продукции и ее себестоимости, выступают учетные цены.

Основой разработанной методики аналитического учета реализованной продукции является система аналитических счетов, позволяющая отражать в бухгалтерском учете выручку и расходы от реализации продукции в единой оценке по учетным ценам и соответствующим отклонениям от учетных цен:

- при отражении валовых поступлений выручки и косвенных налогов от покупателей и заказчиков — как отклонения стоимости по цене реализации от стоимости по учетным ценам;
- при отражении себестоимости реализованной продукции — как отклонение стоимости по учетным ценам от фактической себестоимости.

Учет реализации продукции осуществляется на сопоставимом собирательно-распределительном счете 90 «Реализация», к которому рекомендуем открыть субсчета и аналитические счета, представленные на рис. 1.

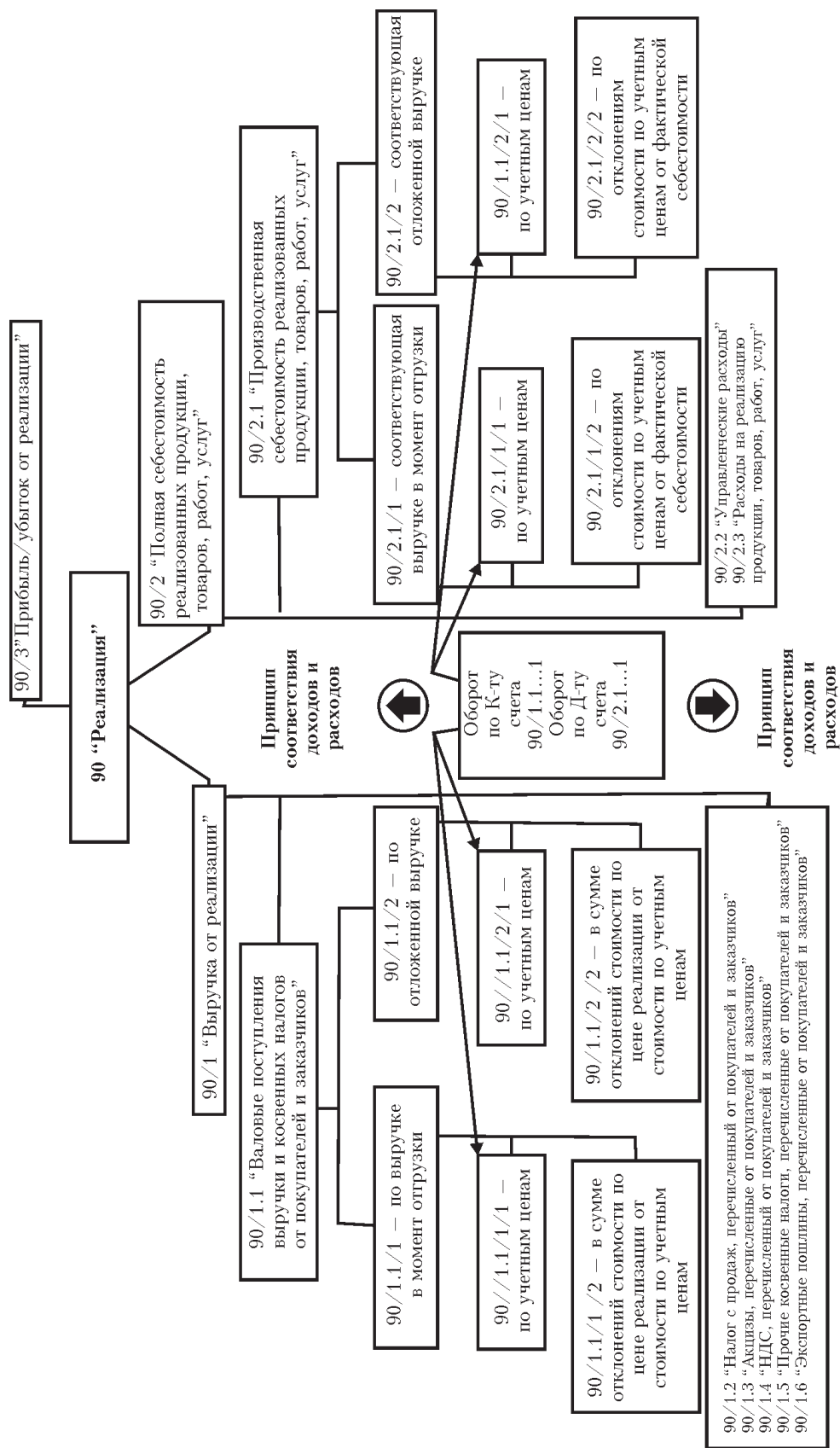


Рис. 1. Рекомендуемые аналитические счета к счету 90 "Реализация"

В соответствии с разработанной нами методикой учета отложенной выручки от реализации продукции [5] выручка отчетного периода, отражаемая на счете 90 «Реализация», включает в себя две составляющие:

во-первых, — выручку, признаваемую непосредственно в момент отгрузки;

во-вторых, отложенную выручку, в той ее части, по которой в отчетном периоде выполняются все условия признания.

Для их раздельного учета нами предложен третий порядок аналитических счетов, отражающий виды выручки в зависимости от вариантов ее признания по отношению к моменту отгрузки продукции, а также соответствующих указанной выручке расходов.

Достоверность соблюдения принципа соответствия доходов и расходов базируется на тождестве оборотов по аналитическим счетам четвертого порядка:

— кредитового по счетам 90/1.1/.../1 «Валовые поступления выручки и косвенных налогов от покупателей и заказчиков по учетным ценам» (как по выручке в момент отгрузки, так и по отложенной выручке);

— дебетового по счетам 90/2.1/.../1 «Производственная себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг по учетным ценам» (соответствующая выручке в момент отгрузки и отложенной выручке).

Однако при учете отложенной выручки отражение признанной в отчетном периоде выручки и соответствующей ей фактической себестоимости реализованной продукции на счете 90 «Реализация» не происходит непосредственно в корреспонденции со счетами 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и 43 «Готовая продукция», а осуществляется при помощи промежуточных субсчетов [3, 35 – 44]:

- 98/5 «Отложенная выручка» — для отражения отложенной выручки до момента ее признания, аналитический счет 98/5.1 «Валовые поступления отложенной выручки и косвенных налогов от покупателей и заказчиков»;

- 45/1 «Производственная себестоимость отгруженной продукции» — для отражения фактической себестоимости отгруженной продукции, право собственности на которую *не перешло* к покупателям;

- 97/5 «Расходы, соответствующие отложенной выручке» — для отражения фактической себестоимости отгруженной продукции, право собственности на которую *перешло* к покупателям.

С целью соблюдения принципа соответствия доходов и расходов при учете второй из выделенных ранее составляющих выручки отчетного периода (отложенной выручки — в той ее части, по которой выполняются все условия признания) и соответствующих ей расходов предлагаем также открыть на выше-названных субсчетах дополнительные аналитические счета, позволяющие учитывать доходы и расходы в единой оценке по учетным ценам и соответствующим отклонениям от учетных цен, представленные на рис. 2.

В настоящее время построение ведомости № 16 и ее производной — ведомости № 16-а (основных регистров аналитического учета реализации — заключительная стадия движения готовой продукции), устарело, так как, во-первых, ориентировано на отражение выручки методом «по оплате», а во-вторых, не позволяет накапливать информацию с требуемой в современных условиях хозяйствования детализацией.

Более того, при автоматизации бухгалтерского учета объединить в одном учетном регистре столь разнородные показатели, как выручка от реализации продукции, ее себестоимость и расчеты с покупателями и заказчиками, является невозможным вследствие наличия абсолютно разных подходов к порядку их формирования в рамках единой базы учетных данных.

Итак, использование ведомости № 16 в настоящее время является громоздким и необоснованным. В этой связи группировку аналитических данных о произведенной и реализованной продукции рекомендуем осуществлять в отдельных, разработанных нами ведомостях, отражающих однородные по экономической сущности хозяйственные операции:

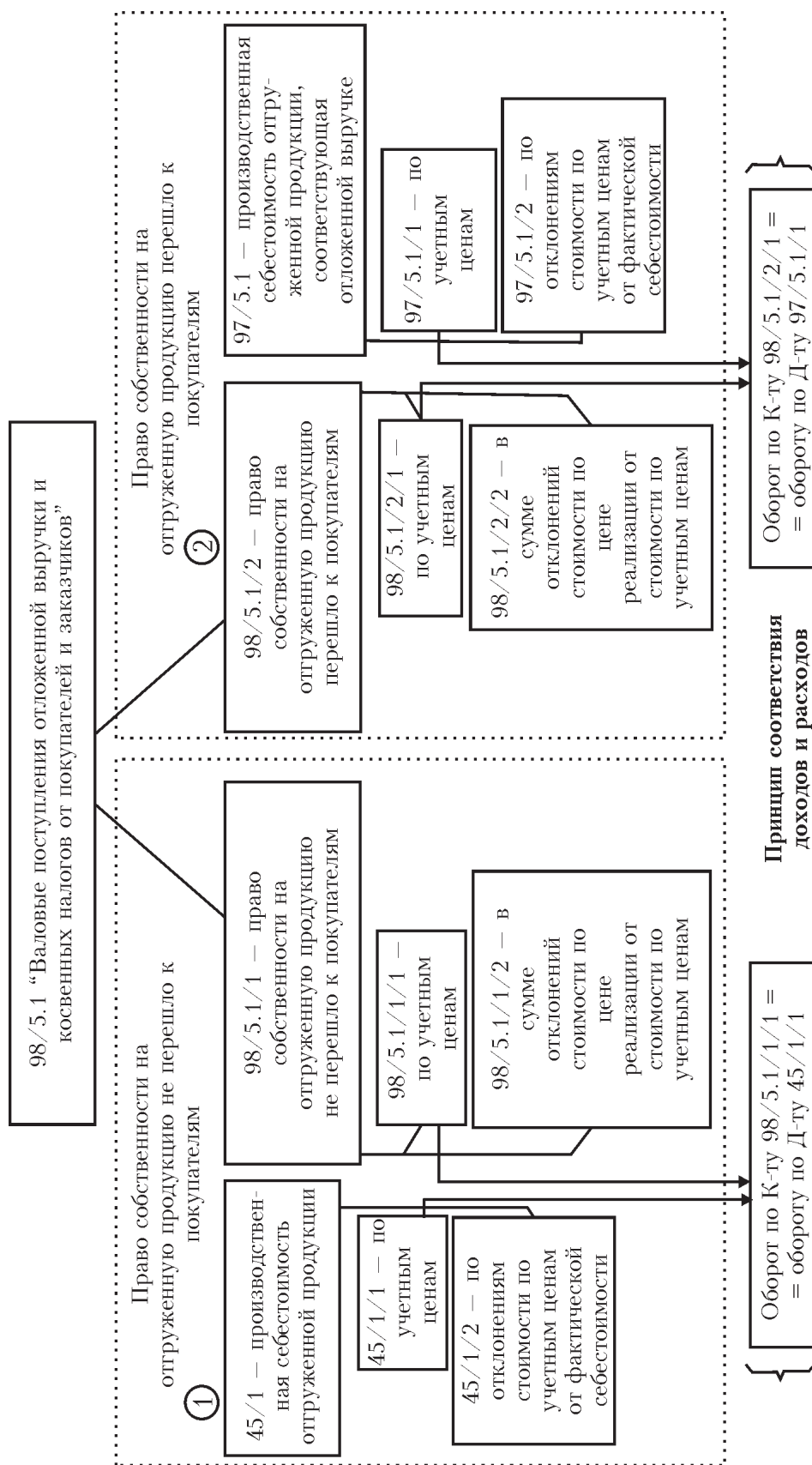


Рис. 2. Рекомендуемые аналитические счета для учета отложенной выручки и соответствующих ей расходов

- учет выручки от реализации (в разрезе составляющих выручки отчетного периода);
- учет полной себестоимости реализованной продукции (по видам расходов и в общей сумме);
- формирование финансового результата от реализации;
- учет возвратов;
- учет расчетов с покупателями.

Такой подход позволит не только упростить и унифицировать порядок систематизации и визуального восприятия показателей произведенной и реализованной продукции, но и повысит информационные качества учетных данных в современных условиях автоматизации учетно-аналитического процесса.

Совокупность разработанных ведомостей образует систему аналитических регистров по отражению реализации продукции, обеспечивающую достоверное отражение выручки и расходов от реализации, а также осуществление контроля расчетов с покупателями.

Построение предлагаемых регистров аналитического учета реализации готовой продукции является продолжением научно обоснованных нами ранее разработок:

- методики учета выручки в момент отгрузки и отложенной выручки [5, 88–91];

- методики учета возврата продукции [6, 75–82],

а также рассмотренных в данной статье:

- методики аналитического учета движения готовой продукции в течение отчетного периода;

- методики аналитического учета реализации готовой продукции, на основе соблюдения принципа соответствия доходов и расходов.

В отличие от существующего порядка введение в учетно-аналитическую практику разработанной нами системы аналитических регистров по отражению реализации готовой продукции позволит:

во-первых, формировать показатель выручки от реализации продукции как признаваемой непосредственно в момент отгрузки, так и сумму отложенной выручки, по которой в отчетном периоде выполняются все условия ее признания;

во-вторых, правильно рассчитать величину расходов от реализации, включающих в себя не только фактическую себестоимость отгруженной продукции, по которой признана выручка в момент отгрузки, но и расходов, соответствующих признанной отложенной выручке;

в-третьих, достоверно отследить соответствие понесенных расходов полученным доходам;

в-четвертых, структурировать информацию о суммах и причинах возврата готовой продукции покупателями;

в-пятых, дает возможность рассчитать финансовый результат от реализации не только в разрезе учетных групп, но и отдельных изделий.

Согласно закону Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» основанием для отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете является первичный документ. Данное требование распространяется не только на систему синтетического, но и аналитического учета. Однако товарные и товарно-транспортные накладные формы ТН-1 и ТТН-2 — первичные документы на отгрузку и возврат готовой продукции содержат недостаточно информации для составления необходимых корреспонденций с требуемой степенью ее детализации в рамках разработанных аналитических счетов, открываемых для отражения произведенной и реализованной продукции. Кроме того, внедрение в учетно-аналитическую практику отечественных предприятий учета отложенной выручки и соответствующих ей расходов обусловило необ-

ходимость отражения информации о признании выручки и критериях собственности в первичных документах на отгрузку и возврат продукции.

В этой связи нами разработаны *внутренние бухгалтерские документы на отгрузку и возврат готовой продукции*, позволяющие однозначно определить место каждой хозяйственной операции в системе аналитического учета.

В отличие от применяемой в настоящее время типовой формы ТГН-1 разработанные внутренние бухгалтерские документы содержат специальные графы, необходимые для аналитического учета реализации продукции согласно методике соблюдения принципа соответствия доходов и расходов (стоимость по учетным ценам, отклонения от стоимости по цене реализации), а также данные о признании выручки и переходе права собственности на отгруженную продукцию.

Итак, *внутренняя накладная на отгрузку готовой продукции* позволит одновременно использовать отражаемые в ней данные для:

- аналитического учета движения готовой продукции в учетных ценах и отклонениях фактической себестоимости от стоимости по учетным ценам;
- аналитического учета валовых поступлений выручки, включая налоги и платежи, от покупателей, по учетным ценам и их отклонениям от цен реализации;
- контроля за соблюдением принципа соответствия доходов и расходов;
- оформления документов, подтверждающих отгрузку продукции установленного образца, согласно типовым формам, утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 14.05. 2001 г. № 53 [7].

В разработанной форме *внутренней накладной на возврат продукции* дополнительно предусмотрены необходимые реквизиты для аналитической группировки показателей по причинам возвратов, а также для расчета непосредственно в первичном документе фактической себестоимости возвращаемой продукции.

В результате проведенного исследования разработана принципиально новая целостная система аналитического учета произведенной и реализованной продукции, сущность которой состоит в отражении на аналитических счетах движения готовой продукции в течение отчетного периода по отпускным ценам без косвенных налогов, в учете выручки и расходов от реализации в единой оценке по учетным ценам и соответствующим отклонениям от нее, в группировке аналитической информации в разработанных регистрах аналитического учета с использованием внутренних документов на отгрузку и возврат готовой продукции. В отличие от существующей практики применение рекомендованной системы аналитического учета произведенной и реализованной продукции позволит:

- обеспечить прозрачный переход от оценки в учетных ценах к фактической себестоимости, поскольку величина отклонений фактической себестоимости выпущенной продукции от ее стоимости по учетным ценам будет определяться непосредственно на счетах бухгалтерского учета сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по субсчету 43/1 «Поступление готовой продукции»;
- повысить контрольную функцию учета готовой продукции на каждой стадии ее движения путем отражения в единой оценке данных складского и бухгалтерского учета;
- заполнять показатели форм статистической отчетности 1-п и 1-отгрузка непосредственно из данных бухгалтерского учета;
- получать на аналитических счетах данные о величине прогнозируемых доходов от реализации остатков готовой продукции;
- достоверно соблюсти принцип соответствия доходов и расходов при расчете фактической себестоимости реализованной продукции;
- однозначно определить место каждой хозяйственной операции в системе аналитического учета;



- унифицировать порядок систематизации и визуального восприятия показателей произведенной и реализованной продукции;
- повысить информационные качества учетных данных в современных условиях автоматизации учетно-аналитического процесса и рассчитать финансовый результат от реализации в разрезе отдельных изделий.

Разработанная система аналитического учета произведенной и реализованной продукции может быть внедрена в любую из существующих программ автоматизированного ведения бухгалтерского учета без дополнительных трудовых и финансовых затрат.

### Литература и электронные публикации в Интернете

1. Инструкция по применению типового плана счетов бухгалтерского учета: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 мая 2003 г., № 89 // Вестн. М-ва по налогам и сборам Респ. Беларусь. — 2003. — № 34.
2. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь, 18 окт. 1994 г., № 3321-ХП: в ред. Закона Респ. Беларусь от 29.12. 2006 г. // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2008.
3. Международный стандарт финансовой отчетности МСФО № 2 «Запасы» // Междунар. стандарты финансовой отчетности 2006: изд. на рус. яз. — М.: Аскери-АССА, 2006.
4. Епифанов, А.А. Как правильно выбрать способ расчета себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) / А.А. Епифанов // Экономика. Финансы. Управление. — 2007. — № 1.
5. Малей, Е.Б. Совершенствование бухгалтерского учета выручки от реализации продукции / Е.Б. Малей // Изв. Нац. акад. наук Беларуси. Сер. гуманитар. наук. — 2006. — № 5. — Ч. 1.
6. Малей, Е.Б. Развитие методики возврата продукции, отгруженной покупателям / Е.Б. Малей // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. Д, экон. и юрид. науки. — 2008. — № 4.
7. Инструкция по заполнению бланков товарно-транспортной накладной формы ТТН-1, товарной накладной на отпуск и оприходование товарно-материальных ценностей формы ТН-2: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 14 мая 2001 г., № 53 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2008.

**Е.П. ПРИЁМКО**

## БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ОБОРОТНЫХ АКТИВОВ ПО ИСТОЧНИКАМ ИХ ФОРМИРОВАНИЯ: МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЙ АСПЕКТ

Актуальность данного исследования обусловлена отсутствием методологических принципов формирования собственных и заемных оборотных активов. В теории и практике не существуют какие-либо подходы к бухгалтерскому учету собственных и заемных оборотных активов. Определяемая расчетным путем величина собственных оборотных активов в системе бухгалтерского учета не отражается. Нет и самого метода, а также методики формирования и учета собственных и заемных оборотных активов. В связи с этим возникла потребность в научном обосновании единых методологических подходов к формированию и учету собственных и заемных оборотных активов.

---

*Елена Петровна ПРИЁМКО, аспирантка кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности Белорусского государственного экономического университета.*