

## ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА, АНАЛИЗА, АУДИТА И СТАТИСТИКИ

**В. О. ЗАРЕЦКИЙ**

### МЕТОДИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

В статье автор подчеркивает, что в системе счетов бухгалтерского учета не отражается информация о таких важных показателях финансовых результатов, как валовая прибыль и прибыль (убыток) от реализации продукции, товаров, работ, услуг. Предлагается на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» открыть отдельные субсчета или расформировать счет 90 на отдельные счета для каждого дохода, расхода и финансового результата от текущей деятельности.

**Ключевые слова:** операционно-результатный счет; доходы и расходы от текущей деятельности; валовая прибыль; прибыль (убыток) от реализации продукции (работ, услуг); внутренние записи.

**УДК** 657.1:658.15(476)

В 2003 г. в Республике Беларусь был принят Типовой план счетов бухгалтерского учета, который существенно изменил порядок формирования информации о финансовом результате от текущей деятельности [1]. Так, начиная с 2004 г. на отдельных субсчетах операционно-результатного счета 90 «Реализация» в течение года накапливалась информация о доходах и расходах от основного вида деятельности; в конце каждого месяца данный счет приводился в равновесие путем сопоставления дебитового и кредитового оборотов и списания полученного финансового результата на счет 99 «Прибыли и убытки»; по завершении отчетного года производились внутренние записи по закрытию всех субсчетов на субсчет 90/9 «Прибыль (убыток) от реализации». Такая методика формирования финансовых результатов породила существенные недостатки:

- в бухгалтерском учете появились внутренние записи на синтетических счетах, не обладающие ни экономическим, ни юридическим смыслом;
- с 2008 г. в Беларуси в Отчет о прибылях и убытках был введен показатель «валовая прибыль», который на счете 90 не формировался.

*Вадим Олегович ЗАРЕЦКИЙ (horns\_and\_hoofs@mail.ru), кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности Белорусского государственного экономического университета (г. Минск, Беларусь).*

До сих пор обозначенные выше проблемы не решены в бухгалтерском учете Республики Беларусь. Более того, с 2012 г. счет 90 еще раз изменил свою структуру — на нем стали отражать показатели о прочих доходах и расходах по текущей деятельности, а итоговым финансовым результатом стала величина прибыли (убытка) от текущей деятельности. В итоге на счетах бухгалтерского учета Беларуси перестал формироваться показатель прибыли (убытка) от реализации продукции, товаров, работ, услуг, но одновременно он продолжает отражаться в Отчете о прибылях и убытках. Автором предлагаются два направления решения выявленных проблем.

Во времена СССР финансовый результат не являлся тем показателем, которому уделялось столь пристальное внимание, как это делается в рыночной экономике. Тем не менее советской учетной системе удалось разработать весьма стройную и логичную систему учета финансовых результатов от реализации продукции, работ, услуг [2, 28]. Она основывалась на отражении на разных бухгалтерских счетах материально-вещественного (использовался счет 45 «Товары отгруженные») и финансового аспекта (применялся счет 46 «Реализация»). Именно на последнем счете сопоставлялись доходы и расходы от реализации продукции, работ, услуг и выявлялся итоговый финансовый результат от этой операции, который списывался на счет «Прибыли и убытки». В связи с этим, согласно классификации счетов по назначению и структуре, счет 46 являлся сопоставляющим операционно-результатным счетом. На нем сопоставлялись различные оценки (выручка и себестоимость) одного и того же учетного объекта (реализованная продукция, работы или услуги), высчитывался финансовый результат, который в конце месяца приводил в равновесие кредитовые и дебитовые обороты данного счета. С 1991 г. с принятием приказа Министерства финансов СССР от 1 ноября 1991 г., № 56 «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкции по его применению» техника записей на счете 46, который был переименован в счет «Реализация продукции (работ, услуг)», не изменилась [3]. Схема счета 46 представлена на рис. 1.

Дебет	Кредит
НДС и прочие налоги из выручки Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг	Выручка от реализации продукции
Оборот по дебету счета	Оборот по кредиту счета
Списание прибыли	Списание убытка

Рис. 1. Структура счета 46 «Реализация» (с 1991 г. — «Реализация продукции (работ, услуг)»)

С 2004 г. учет хозяйственных операций по финансовым результатам от основной деятельности претерпел существенные изменения. Помимо сугубо технических изменений ввиду переименования счета и изменения его кода в Плане счетов (счет 46 был переименован и перекодирован в счет 90 «Реализация») существенно изменилась техника записей на данном счете. Для каждого показателя, который отражался на счете 90, были предусмотрены отдельные субсчета: 90/1 «Выручка от реализации»; 90/2 «Себестоимость реализации»; 90/3 «Налог на добавленную стоимость»; 90/4 «Акцизы»; 90/5 «Прочие налоги и сборы из выручки»; 90/6 «Экспортные пошлины»; 90/9 «Прибыль / убыток от реализации» [1].

Бухгалтерские записи по данным субсчетам стали осуществляться накопительным образом в течение всего отчетного периода (года). Логика разра-

ботчиков Плана счетов заключалась в том, что использование кумулятивного способа записей на субсчетах счета 90 значительно облегчало заполнение строк Отчета о прибылях и убытках по показателям, которые формировались на счете 90. Однако такая методика учета породила проблемы как в теории учета, так и в учетной практике.

С точки зрения теории бухгалтерского учета система счетов представляет собой замкнутую упорядоченную систему, смысл которой заключается в *отражении информации о фазах кругооборота средств организации*. В свою очередь отдельный счет бухгалтерского учета представляет собой *способ отражения фаз движения конкретного учетного объекта*, а именно его возникновение и исчезновение из учетной системы. На активных счетах появление объектов отражается по дебету, а исчезновение — по кредиту (рис. 2).



Рис. 2. Отражение фаз движения учетных объектов на активных счетах

В пассивных счетах наоборот: появление объекта фиксируется по дебету счета, а исчезновение — по кредиту (рис. 3).

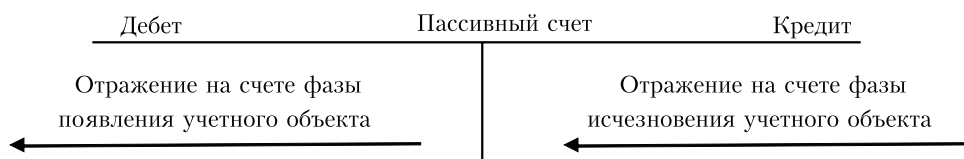


Рис. 3. Отражение фаз движения учетных объектов на пассивных счетах

В случае с субсчетами, открываемыми на счете 90, такого нет. Так, например, выручка от реализации продукции в момент ее признания фиксируется по кредиту субсчета 90/1, что является фазой ее появления в учетной системе. Исходя из экономического содержания выручки фазой ее исчезновения (списания, выбытия) является факт формирования прибыли от реализации продукции, работ, услуг. Однако запись по дебету субсчета 90/1 и кредиту субсчета 90/9 должна была производиться только в конце года (рис. 4).

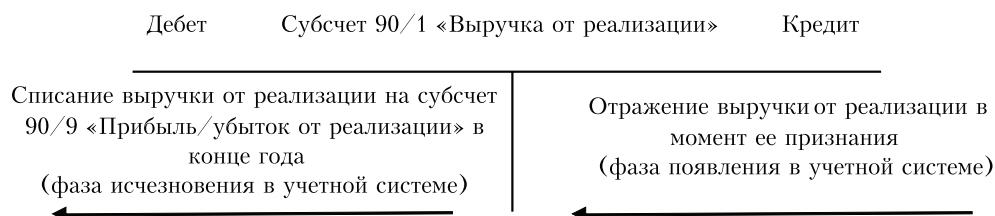


Рис. 4. Отражение фаз появления и исчезновения выручки от реализации на субсчете 90/1

Аналогичная ситуация наблюдается и с другими субсчетами (рис. 5).



Дебет	Субсчета 90/2, 90/3, 90/4, 90/5, 90/6	Кредит
Отражение себестоимости реализации, НДС, акцизов, прочих налогов и сборов из выручки, экспортных пошлин в момент их признания		Списание себестоимости реализации, НДС, акцизов, прочих налогов и сборов из выручки, экспортных пошлин на субсчет 90/9 «Прибыль/убыток от реализации» в конце года
(фаза появления в учетной системе)		(фаза исчезновения из учетной системы)
		

Рис. 5. Отражение фаз появления и исчезновения себестоимости реализации, НДС, акцизов, прочих налогов и сборов из выручки, экспортных пошлин на соответствующих субсчетах (90/2, 90/3, 90/4, 90/5, 90/6)

Однако счет 90 необходимо было в конце каждого месяца закрывать, т. е. рассчитывать финансовый результат от реализации. Счет 90 ежемесячно закрывался точно таким же образом, как в свое время счет 46, т. е. путем сопоставления оборотов по дебету и кредиту и дальнейшего списания полученного финансового результата на счет 99 «Прибыли и убытки». В случае получения прибыли от реализации составлялась следующая бухгалтерская запись:

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

К-т сч. 99 «Прибыли и убытки»,

а при получении убытка — обратная запись:

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки»

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

Теперь разберемся, какая фаза движения финансового результата отражалась в течение года на субсчете 90/9. Так как в конце каждого месяца прибыль или убыток от реализации списывались с субсчета 90/9, следовательно, в течение года на субсчете 90/9 отражалась *фаза исчезновения* данного учетного объекта из учетной системы.

В итоге в конце месяца счет 90 полностью закрывался, сальдо на конец месяца не имел. *Однако открытые к нему субсчета сальдо имели до завершения отчетного периода (года)*. В связи с этим в системе бухгалтерского учета возникла необходимость в конце года закрыть все субсчета, открытые к счету 90. Выходом из сложившейся ситуации стало внедрение в учетную практику внутренних записей на операционно-результатных счетах, в том числе и на счете 90, которые, как справедливо отмечал А. П. Шевлюков, «...имеют техническое значение и не несут реального экономического содержания» [4, 7]. Данные записи предусматривали составление следующих проводок:

1) закрытие субсчета 90/1:

Дебет субсчета 90/1 «Выручка от реализации»

Кредит субсчета 90/9 «Прибыль / убыток от реализации»;

2) закрытие субсчета 90/2:

Дебет субсчета 90/9 «Прибыль / убыток от реализации»

Кредит субсчета 90/2 «Себестоимость реализации»;

3) закрытие субсчета 90/3:

Дебет субсчета 90/9 «Прибыль / убыток от реализации»

Кредит субсчета 90/3 «Налог на добавленную стоимость»;

4) закрытие субсчета 90/4:

Дебет субсчета 90/9 «Прибыль / убыток от реализации»

Кредит субсчета 90/4 «Акцизы»;

5) закрытие субсчета 90/5:

Дебет субсчета 90/9 «Прибыль / убыток от реализации»

Кредит субсчета 90/5 «Прочие налоги и сборы из выручки»;

б) закрытие субсчета 90/6:

Дебет субсчета 90/9 «Прибыль / убыток от реализации»

Кредит субсчета 90/6 «Экспортные пошлины».

Возникновение внутренних (сугубо технических) записей стало беспрецедентным явлением в учетной системе Республики Беларусь. Безусловно, сами внутренние записи активно применялись в бухгалтерском учете и ранее, однако их использование было наполнено смысловым значением. Их составление могло быть связано с операцией по передаче имущества (основных средств, материалов, готовой продукции) от одного материально-ответственного лица другому или же при использовании полуфабрикатного метода сводного учета затрат. Это позволяло контролировать материально-ответственных лиц, но приводило к фиктивным с экономической точки зрения оборотам [5, 71]. Внутренние же записи на счете 90 объясняются только тем, что необходимо было формально показать вторую фазу существования учетных объектов, отражаемых на данном счете: по выручке от реализации, себестоимости реализации, косвенным налогам — это была фаза списания (см. рис. 3, 4), а по прибыли / убытку от реализации — фаза появления (рис. 6). Ведь если бы все показатели, отражаемые по счету 90, учитывались на отдельных счетах, то для формирования прибыли (убытка) от реализации на отдельном счете следовало бы на данный счет списать все факторы ее формирования, т. е. выручку, себестоимость реализации и косвенные налоги, а уже затем сформированный на счете финансовый результат от реализации списывался бы на счет «Прибыли и убытки». Такая методика, к слову, применяется в Украине [6].

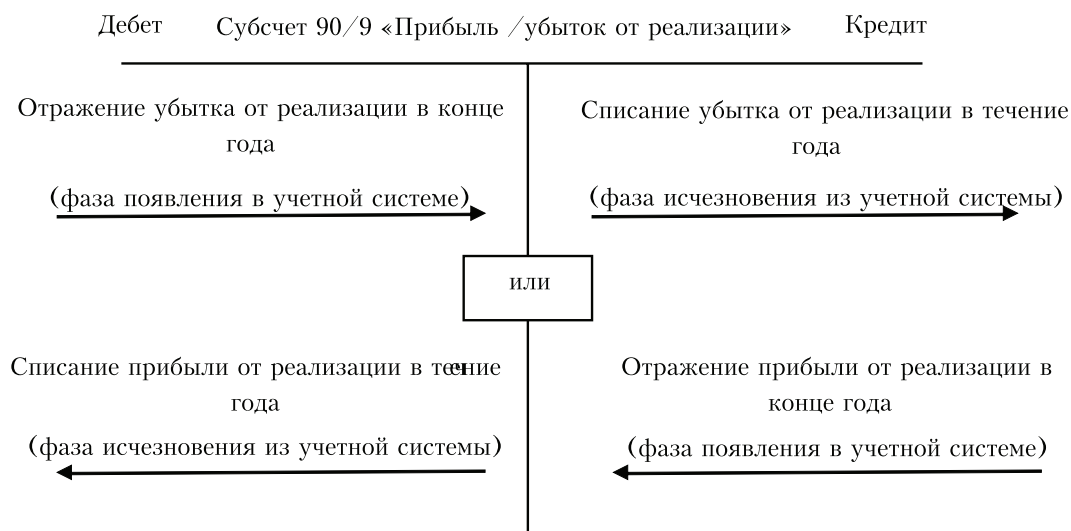


Рис. 6. Отражение фаз появления и исчезновения прибыли / убытка от реализации на субсчете 90/9

После введения в 2012 г. в учетную практику Республики Беларусь нового Типового плана счетов счет 90 был переименован («Доходы и расходы по текущей деятельности»), а также изменены показатели, которые на нем отражаются. Так, показатель, отражаемый ранее по субсчету 90/2 «Себестоимость реализации», был разделен на три субсчета:

90/4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг», на котором отражается производственная себестоимость реализованной про-

дукции, состоящая из прямых материальных, трудовых затрат, прочих прямых затрат, а также общепроизводственных затрат (или только переменных, или всей их величины);

90/5 «Управленческие расходы», на котором отражаются общехозяйственные затраты, списанные в конце месяца со счета 26 «Общехозяйственные затраты», а также условно-постоянные общепроизводственные затраты, если это предусмотрено учетной политикой;

90/6 «Расходы на реализацию», на котором отражаются списанные в конце месяца расходы на реализацию с одноименного счета 44 [7].

На счете 90 стали отражаться на отдельных субсчетах прочие доходы и расходы по текущей деятельности, а также косвенные налоги, исчисляемые из прочих доходов по текущей деятельности. Как следствие произведенных изменений, на счете 90 стал формироваться другой финансовый результат — прибыль / убыток от текущей деятельности. Однако методика его формирования аналогична той, по которой с 2004 по 2012 г. отражались на счете 90 прибыль / убыток от реализации.

Помимо названных выше проблем с 2008 г. в учетной практике возникла проблема формирования показателя «валовая прибыль» в системе счетов. В Республике Беларусь данный показатель был введен с 2008 г. в Отчете о прибылях и убытках и рассчитывается как разность между выручкой и себестоимостью реализованной продукции, работ, услуг, однако в системе счетов он не формируется. С 2012 г. показатель прибыли / убытка от реализации также перестал учитываться на счетах бухгалтерского учета, но рассчитывается в Отчете о прибылях и убытках.

Для решения этой проблемы предлагаем следующие два направления:

открыть для промежуточных финансовых результатов на счете 90 отдельные субсчета и в конце месяца внутренними записями списывать на них соответствующие доходы и расходы;

расформировать счет 90 на отдельные счета, открыв отдельные счета для каждого дохода и расхода от текущей деятельности и финансового результата. Например, для этих целей можно задействовать группу 30-х счетов.

Кратко исследуем каждое направление.

Непосредственно на счете 90 показатель валовой прибыли считаем целесообразным формировать по субсчету 5. Так как валовая прибыль является одним из показателей финансовых результатов, ее значение может быть отрицательным в том случае, когда себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг превышает выручку. Следовательно, субсчет 5 целесообразно назвать «Валовая прибыль (валовой убыток)».

Формирование информации о валовой прибыли (валовом убытке) на субсчете 90/5 «Валовая прибыль (валовой убыток)» будет происходить следующим образом:

- по кредиту субсчета 90/5 «Валовая прибыль (валовой убыток)» в корреспонденции с дебетом субсчета 90/1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» отражается величина выручки от реализации продукции;
- по дебету субсчета 90/5 «Валовая прибыль (валовой убыток)» в корреспонденции с кредитом субсчета 90/2 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» отражается величина НДС, исчисленного из выручки;
- по дебету субсчета 90/5 «Валовая прибыль (валовой убыток)» в корреспонденции с кредитом субсчета 90/3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые



из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» отражается величина прочих налогов и сборов, исчисленных из выручки;

- по дебету субсчета 90/5 «Валовая прибыль (валовой убыток)» в корреспонденции с кредитом субсчета 90/4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг» отражается соответствующая выручке величина себестоимости реализованной продукции;

- путем сопоставления кредитового и дебетового оборотов субсчета 90/5 «Валовая прибыль (валовой убыток)» определяется величина валовой прибыли (валового убытка);

- если в результате сопоставления выручки от реализации, косвенных налогов и себестоимости реализованной продукции выявлена валовая прибыль, она списывается в кредит субсчета 90/8 «Прибыль (убыток) от реализации» с дебета субсчета 90/5 «Валовая прибыль (валовой убыток)»;

- если в результате сопоставления выручки от реализации, косвенных налогов и себестоимости реализованной продукции будет выявлен валовой убыток, то он списывается в дебет субсчета 90/8 «Прибыль (убыток) от реализации» с кредита субсчета 90/5 «Валовая прибыль (валовой убыток)».

Для управленческих расходов и расходов на реализацию предлагаем выделить следующие субсчета:

90/6 «Управленческие расходы»;

90/7 «Расходы на реализацию».

В итоге, в конце месяца по кредиту субсчета 90/8 «Прибыль (убыток) от реализации» сформируется полученная организацией валовая прибыль (при ее наличии), а по дебету данного субсчета — величина управленческих расходов и расходов на реализацию, а также валового убытка (при его наличии). Далее, путем сопоставления кредитового оборота по субсчету 90/8 с его дебитовым оборотом определяется итоговая величина прибыли (убытка) от реализации, которая будет списываться в кредит субсчета «Прибыль (убыток) от текущей деятельности» счета 90 — при наличии прибыли или в дебет данного счета — при выявлении убытка. Субсчету «Прибыль (убыток) от текущей деятельности» рекомендуем присвоить код 90/13. Это обусловливается тем фактом, что другие позиции субсчетов на счете 90 будут заняты для учета иных фактов хозяйственной жизни, имеющих отношение к доходам и расходам по текущей деятельности. Субсчета с 90/1 по 90/8 были описаны выше, на остальных субсчетах будет отражаться следующая информация:

90/9 — прочие доходы по текущей деятельности;

90/10 — налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности;

90/11 — прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности;

90/12 — прочие расходы по текущей деятельности.

Предлагаемая методика предусматривает внутренние записи по счету 90. Однако в отличие от действующей методики бухгалтерского учета доходов и расходов по текущей деятельности в разработанной нами методике все показатели финансовых результатов формируются исходя из их экономического содержания — сначала на субсчета, на которых отражается финансовый результат, списывается информация об их факторах, а затем уже определяется сам показатель.

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

**Таблица 1. Формирование информации на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»**

Экономическое содержание операции	Корреспонденция счетов		Показатель, млн р.
	Дебет	Кредит	
1. В организацию поступила выручка от реализации	62 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	90/1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг»	95 802
2. Отражена величина обязательств перед бюджетом по платежу налога на добавленную стоимость, входящего в цену реализованной продукции	90/2 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»	68 «Расчеты по налогам и сборам»	9 376
3. Отражена величина себестоимости реализованной продукции	90/4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг»	43 «Готовая продукция»	54 226
4. Отражена величина обязательств перед бюджетом по платежу прочих налогов и сборов, входящих в цену реализованной продукции	90/3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»	68 «Расчеты по налогам и сборам»	1 242
5. Заккрытие субсчета 90/1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг»	90/1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг»	90/5 «Валовая прибыль (валовой убыток)»	95 802
6. Заккрытие субсчета 90/2 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»	90/5 «Валовая прибыль (валовой убыток)»	90/2 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»	9 376
7. Заккрытие субсчета 90/3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»	90/5 «Валовая прибыль (валовой убыток)»	90/3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»	1 242
8. Заккрытие субсчета 90/4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг»	90/5 «Валовая прибыль (валовой убыток)»	90/4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг»	54 226
9. Заккрытие субсчета 90/5 «Валовая прибыль (валовой убыток)»	90/5 «Валовая прибыль (валовой убыток)»	90/8 «Прибыль (убыток) от реализации»	30 958
10. Отражена величина управленческих расходов	90/6 «Управленческие расходы»	26 «Общехозяйственные затраты»	12 291
11. Отражена величина расходов на реализацию	90/7 «Расходы на реализацию»	44 «Расходы на реализацию»	5 096
12. Заккрытие субсчета 90/4 «Управленческие расходы»	90/8 «Прибыль (убыток) от реализации»	90/6 «Управленческие расходы»	12 291
13. Заккрытие субсчета 90/5 «Расходы на реализацию»	90/8 «Прибыль (убыток) от реализации»	90/7 «Расходы на реализацию»	5 096
14. Заккрытие субсчета 90/8 «Прибыль (убыток) от реализации»	90/8 «Прибыль (убыток) от реализации»	90/13 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности»	13 571
15. Заккрытие субсчета 90/13 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности»	90/13 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности»	99 «Прибыли и убытки»	13 571



Если последовать второму предлагаемому нами направлению, то необходимо разгруппировать счет 90 на отдельные счета для отражения информации обо всех показателях, формируемых в настоящее время на счете 90. Непосредственно на счете 90 будет учитываться информация только о прибыли (убытке) от текущей деятельности. В действующем плане счетов свободны позиции 30-х счетов. Покажем на их примере, как возможно в рамках действующих кодов счетов реализовать второе направление развития бухгалтерского учета финансовых результатов от текущей деятельности.

Предлагаем следующие наименования счетов: счет 30 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг»; счет 31 «Налоги, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» и субсчета к нему: субсчет 31/1 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг», субсчет 31/2 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»; счет 32 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг»; счет 33 «Валовая прибыль (валовой убыток)»; счет 34 «Управленческие расходы»; счет 35 «Расходы на реализацию»; счет 36 «Прибыль (убыток) от реализации продукции, товаров, работ, услуг»; счет 37 «Прочие доходы по текущей деятельности»; счет 38 «Налоги, исчисляемые из прочих доходов по текущей деятельности» и субсчета к нему: субсчет 38/1 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из прочих доходов по текущей деятельности», субсчет 38/2 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из прочих доходов по текущей деятельности»; счет 39 «Прочие расходы по текущей деятельности»; счет 90 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности».

В табл. 2 приведены бухгалтерские записи по предлагаемой методике.

Такая система формирования счетов позволяет упростить составление бухгалтерской отчетности, не противоречит теории бухгалтерского учета и дает наглядную картину о финансовых результатах от текущей деятельности организации.

**Таблица 2. Бухгалтерские записи по формированию финансовых результатов от текущей деятельности после введения новых счетов**

Экономическое содержание операции	Корреспонденция счетов		Показатель, млн р.
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
1. В организацию поступила выручка-нетто от реализации, по которой выполнены все условия признания	62 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	30 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг»	95 802
2. Отражена величина налога на добавленную стоимость, входящего в цену реализованной продукции	31/1 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»	68 «Расчеты по налогам и сборам»	9 376
3. Отражена величина прочих налогов и сборов, входящих в цену реализованной продукции	31/2 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»	68 «Расчеты по налогам и сборам»	1 242
4. Отражена величина себестоимости реализованной продукции, по которой признана выручка	32 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг»	43 «Готовая продукция»	54 226
5. Заккрытие счета 30 «Выручка от реализации продукции»	30 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг»	33 «Валовая прибыль (валовой убыток)»	85 184

1	2	3	4
6. Заккрытие субсчета 31/1 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»	33 «Валовая прибыль (валовой убыток)»	31/1 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»	9 376
7. Заккрытие субсчета 31/2 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»	33 «Валовая прибыль (валовой убыток)»	31/2 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»	1 242
8. Заккрытие субсчета 32 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг»	33 «Валовая прибыль (валовой убыток)»	32 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг»	54 226
9. Заккрытие счета 33 «Валовая прибыль (валовой убыток)»	33 «Валовая прибыль (валовой убыток)»	36 «Прибыль (убыток) от реализации продукции, товаров, работ, услуг»	30 958
10. Отражена величина управленческих расходов	34 «Управленческие расходы»	26 «Общехозяйственные затраты»	12 291
11. Отражена величина расходов на реализацию	35 «Расходы на реализацию»	44 «Расходы на реализацию»	5 096
12. Заккрытие счета 34 «Управленческие расходы»	36 «Прибыль (убыток) от реализации продукции, товаров, работ, услуг»	34 «Управленческие расходы»	12 291
13. Заккрытие счета 35 «Расходы на реализацию»	36 «Прибыль (убыток) от реализации продукции, товаров, работ, услуг»	35 «Расходы на реализацию»	5 096
14. Заккрытие счета 36 «Прибыль (убыток) от продаж»	36 «Прибыль (убыток) от реализации продукции, товаров, работ, услуг»	90 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности»	13 571
15. Списание прибыли от текущей деятельности в конце месяца	90 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности»	99 «Прибыли и убытки»	13 571

Таким образом, в отличие от существующей практики определения финансовых результатов от текущей деятельности предлагаемые нами методики позволят: во-первых, сформировать необходимую информацию обо всех финансовых результатах от осуществления текущей деятельности или на отдельных субсчетах, открытых к счету 90, или на отдельных счетах, например свободных 30-х счетах;

во-вторых, наполнить экономическим содержанием внутренние записи по счету 90, если в учетной практике будет использоваться первая методика учета финансовых результатов от текущей деятельности с применением счета 90 и субсчетов к нему;

в-третьих, позволит унифицировать показатели доходов и расходов по текущей деятельности, формируемые в системе счетов бухгалтерского учета, с показателями, отражаемыми в Отчете о прибылях и убытках.

### Литература и электронные публикации в Интернете

1. Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по применению типового плана счетов бухгалтерского учета [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 мая 2003 г., № 89 : с изм. и доп. : текст по состоянию на 20 сен. 2015 г. // Консультант Плюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2015.

2. Бухгалтерский учет и налогообложение финансовых результатов в системе управления организацией / А. И. Нечитайло [и др.]. — Ростов н/Д : Феникс, 2014. — 281 с.

Buhgalterskiy uchët i nalogooblozhenie finansovykh rezultatov v sisteme upravleniya organizatsiy [Accounting and taxation of financial results in the management of the organization] / A. I. Nechitaylo [i dr.]. — Rostov n/D : Feniks, 2014. — 281 p.

3. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкции по его применению [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва финансов СССР, 1 нояб. 1991 г., № 56 : текст по состоянию на 20 сен. 2015 г. // Консультант Плюс: Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2015.

4. Шевлюков, А. П. Гармонизация бухгалтерского учета финансовых результатов в планах счетов организаций Республики Беларусь и Российской Федерации / А. П. Шевлюков // Бух. учет и анализ. — 2002. — № 7. — С. 3–12.

Shevlyukov, A. P. Garmonizatsiya buhgalterskogo ucheta finansovykh rezultatov v planakh schetov organizatsiy Respubliki Belarus i Rossiyskoy Federatsii [Harmonization of accounting of financial results in terms of accounts of organizations of the Republic of Belarus and the Russian Federation] / A. P. Shevlyukov // Buh. uchët i analiz. — 2002. — N 7. — P. 3–12.

5. Соколов, Я. В. План счетов бухгалтерского учета. Комментарии к применению / Я. В. Соколов, В. В. Патров, Н. Н. Карзаева. — СПб. : Питер, 2011. — 272 с.

Sokolov, Ya. V. Plan schetov buhgalterskogo ucheta. Kommentarii k primeneniyu [Chart of Accounts. Comments to the application] / Ya. V. Sokolov, V. V. Patrov, N. N. Karzaeva. — SPb. : Piter, 2011. — 272 p.

6. План счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов Украины от 30 нояб. 1999 г. № 291 : текст по состоянию на 20 сен. 2015 г. // Сайт М-ва финансов Украины. — 2015. — Режим доступа: [www.minfin.gov.ua/file/link/402736/file/plan2.pdf](http://www.minfin.gov.ua/file/link/402736/file/plan2.pdf). — Дата доступа: 20.09. 2015.

7. Об установлении Типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения Типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 29 июня 2011 г., № 50 : с изм. и доп. : текст по состоянию на 20 сен. 2015 г. // Консультант Плюс: Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2015.

---

**VADZIM ZARETSKI**

---

## **TECHNIQUES OF ACCOUNTING FOR FINANCIAL PERFORMANCE FROM OPERATING ACTIVITIES**

---

**Author affiliation.** *Vadzim ZARETSKI (horns\_and\_hoofs\_@mail.ru), Belarusian State Economic University (Minsk, Belarus).*

**Abstract.** The author of the article underlines the fact that the system of accounts does not reflect the information about such important indicators of financial performance as gross profit and profit (loss) on sales of products, operations, and services. It is suggested that account 90 «Income and expenses from operating activities» should include separate sub-accounts or should be disbanded into separate accounts for each income, expense and financial result from operating activities.

**Keywords:** operating performance account; income and expenses from operating activities; gross profit; profit (loss) from sales of goods (operations, services); internal records.

UDC 657.1:658.15(476)

---

*Статья поступила  
в редакцию 16.02. 2016 г.*

## REFERENCES

1. Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по применению типового плана счетов бухгалтерского учета [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 мая 2003 г., № 89 : с изм. и доп. : текст по состоянию на 20 сен. 2015 г. // Консультант Плюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2015.
2. Бухгалтерский учет и налогообложение финансовых результатов в системе управления организацией / А. И. Нечитайло [и др.]. — Ростов н/Д : Феникс, 2014. — 281 с. *Buhgalterskiy uchët i nalogooblozhenie finansovyih rezultatov v sisteme upravleniya organizatsiy* [Accounting and taxation of financial results in the management of the organization] / A. I. Nechitaylo [i dr.]. — Rostov n/D : Feniks, 2014. — 281 p.
3. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкции по его применению [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва финансов СССР, 1 нояб. 1991 г., № 56 : текст по состоянию на 20 сен. 2015 г. // Консультант Плюс: Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. Центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2015.
4. Шевлюков, А. П. Гармонизация бухгалтерского учета финансовых результатов в планах счетов организаций Республики Беларусь и Российской Федерации / А. П. Шевлюков // Бух. учет и анализ. — 2002. — № 7. — С. 3—12. *Shevlyukov, A. P. Garmonizatsiya buhgalterskogo ucheta finansovyih rezulta-tov v planah schetov organizatsiy Respubliki Belarus i Rossiyskoy Fe-deratsii* [Harmonization of accounting of financial results in terms of accounts of organizations of the Republic of Belarus and the Russian Federation] / A. P. Shevlyukov // Buh. uchët i analiz. — 2002. — N 7. — P. 3—12.
5. Соколов, Я. В. План счетов бухгалтерского учета. Комментарии к применению / Я. В. Соколов, В. В. Патров, Н. Н. Карзаева. — СПб. : Питер, 2011. — 272 с. *Sokolov, Ya. V. Plan schetov buhgalterskogo ucheta. Kommentarii k pri-meneniyu* [Chart of Accounts. Comments to the application] / Ya. V. Sokolov, V. V. Patrov, N. N. Karzaeva. — SPb. : Piter, 2011. — 272 p.
6. План счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов Украины от 30 нояб. 1999 г. № 291 : текст по состоянию на 20 сен. 2015 г. // Сайт М-ва финансов Украины. — 2015. — Режим доступа: [www.minfin.gov.ua/file/link/402736/file/plan2.pdf](http://www.minfin.gov.ua/file/link/402736/file/plan2.pdf). — Дата доступа: 20.09. 2015.
7. Об установлении Типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения Типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 29 июня 2011 г., № 50 : с изм. И доп. : текст по состоянию на 20 сен. 2015 г. // Консультант Плюс: Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2015.