

УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ  
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

УДК 657.444:338.45(476)

МАЛЕЙ  
ЕЛЕНА БОРИСОВНА

**УЧЕТ РЕАЛИЗАЦИИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ  
В ОРГАНИЗАЦИЯХ ПРОМЫШЛЕННОСТИ  
РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ: СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ  
И НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ**

Автореферат диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук  
по специальности 08.00.12 — бухгалтерский учет, статистика

Минск, 2009

Работа выполнена в УО «Белорусский государственный экономический университет»

Научный руководитель                      Ермолович Лидия Лукинична, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры, УО «Белорусский государственный экономический университет», кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности

Официальные оппоненты:                      Шевлюков Александр Петрович, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой, УО «Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации», кафедра бухгалтерского учета и финансового менеджмента в отраслях народного хозяйства

Королев Юрий Юрьевич, кандидат экономических наук, доцент, главный бухгалтер, иностранное предприятие «Юнайтед Парсел Сервис «Би Уай»

Оппонирующая организация                      УО «Белорусский государственный аграрный технический университет»

Защита состоится 24 июня 2009 г. в 14.30 на заседании совета по защите диссертаций Д 02.07.01 при УО «Белорусский государственный экономический университет» по адресу: 220070, Минск, просп. Партизанский, 26, ауд. 407 (1-й учеб. корпус), тел. 209-79-56.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке УО «Белорусский государственный экономический университет».

Автореферат разослан 14 мая 2009 года.

Ученый секретарь  
совета по защите диссертаций

Киреева Е.Ф.

## ВВЕДЕНИЕ

В условиях международного финансового кризиса, предъявляющего повышенные требования к управлению финансовыми ресурсами, исследование вопросов бухгалтерского учета реализации готовой продукции, выступающей главным источником доходов в организациях промышленности, имеет актуальное значение. Особую значимость приобретают вопросы повышения достоверности исчисления выручки и реальности финансовых результатов промышленных предприятий Республики Беларусь в условиях существования проблемы неплатежей за отгруженную продукцию. Интеграция Республики Беларусь в общемировое экономическое пространство также обуславливает необходимость реформирования бухгалтерского учета реализации продукции в направлении гармонизации основных методик, используемых при формировании отчетных показателей выручки и прибыли от реализации.

Различным аспектам бухгалтерского учета выпуска и реализации готовой продукции, имеющим практическую значимость до настоящего времени, были посвящены исследования ученых стран СНГ: А.В. Азаренко, А.Н. Азрилияна, А.А. Белова, А.Н. Белова, В.В. Богатыревой, Р.Е. Грачевой, Л.Л. Ермолович, В.В. Качалина, Н.П. Кондракова, А.А. Костоевой, М.И. Куттера, М.Ю. Медведева, С.А. Николаевой, В.В. Паляя, В.Ф. Паляя, Д.А. Панкова, П.Я. Папковской, В.В. Патрова, М.Л. Пятова, Н.В. Семеновой, Л.Г. Сивчик, М.А. Снитко, Я.В. Соколова, В.И. Стражева, А.П. Шевлюкова и др.

Не умаляя важности работы, проделанной как отечественными, так и зарубежными учеными, необходимо отметить отсутствие комплексных исследований по совершенствованию методологических и практических аспектов учета реализации готовой продукции, отвечающих современным требованиям углубления рыночных отношений в экономике Республики Беларусь.

Актуальность вышеизложенных проблем и недостаточность их разработки в нормативных документах министерств и ведомств Республики Беларусь определили выбор темы диссертации, цель, задачи и направления исследования.

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Связь работы с крупными научными программами (проектами) и темами.** Тема диссертации соответствует основным направлениям фундаментальных и прикладных исследований в области бухгалтерского учета. Отдельные результаты исследования нашли отражение в следующих темах научно-исследовательской работы, зарегистрированных и представленных в ГО «Бело-

русский институт системного анализа и информационного обеспечения научно-технической сферы» Государственного комитета по науке и технологиям Республики Беларусь:

- «Научное обоснование и разработка инструкции по планированию, учету затрат, калькулированию себестоимости пива, солода и безалкогольной продукции и формированию финансовых результатов в организациях, производящих указанную продукцию» (ГР 20051018, 2005 г., заказчик — Белорусский государственный концерн пищевой промышленности «Белпищепром»). По результатам исследования разработана Инструкция по планированию, учету затрат, калькулированию себестоимости пива, солода и безалкогольной продукции и формированию финансовых результатов в организациях, производящих указанную продукцию, утвержденная постановлением Министерства экономики и Министерства финансов Республики Беларусь от 24.07.2006 г. № 122/87 (зарегистрирована в Национальном реестре правовых актов Республики Беларусь 22.08.2005 г. под № 8/14886) и опубликованная в 2007 г.;

- «Развитие оценки и учета произведенной, отгруженной и реализованной продукции при формировании их стоимости и себестоимости. Разработка рекомендаций для практического использования» (ГР 20073359, 2007 г., заказчик — ЗАО «Атлант»). По результатам исследования разработаны Рекомендации по оценке и бухгалтерскому учету произведенной, отгруженной и реализованной продукции по средневзвешенным отпускным ценам, согласованные с Министерством финансов Республики Беларусь 27.12.2007 г.

**Цель и задачи исследования.** Целью диссертационного исследования являются научное обоснование методологических принципов и разработка практических рекомендаций по развитию методик синтетического и аналитического учета реализации готовой продукции в организациях промышленности.

Цель работы обусловила постановку и решение следующих задач:

- обосновать методологические принципы учета реализации готовой продукции и уточнить экономическое содержание понятия «реализация» как объекта бухгалтерского учета, характеризующего обеспечение воспроизводственного процесса притоком денежных средств в форме выручки, с целью унификации формирования показателя выручки с общепринятой мировой практикой и обеспечения его реальным денежным покрытием;

- разработать одновариантную методику учета выручки от реализации продукции, основанную на условиях ее признания, обеспечивающую отражение не только признанной, но и отложенной выручки, для объективной оценки инвестиционной привлекательности организаций;

- разработать методику учета возврата продукции покупателями на отдельном синтетическом счете с целью формирования информационной базы о суммах возврата и его причинах для их анализа и устранения;

- разработать комплексную методику аналитического учета реализации готовой продукции на базе одновариантной методики учета выручки и методики учета возврата продукции покупателями, соответствующую современным условиям применения новых информационных технологий, для упрощения порядка получения учетных данных с требуемой степенью детализации с целью обеспечения наибольшей эффективности управления организацией.

Объектом исследования является система бухгалтерского учета и отчетности Республики Беларусь. Предметом исследования выступают методики синтетического и аналитического учета реализации готовой продукции в организациях промышленности. Выбор объекта и предмета исследования обусловлен необходимостью дальнейшего развития методологических и практических аспектов учета реализации готовой продукции, отвечающих современным требованиям углубления рыночных отношений в экономике Республики Беларусь и ее интеграции в мировое сообщество.

#### **Положения, выносимые на защиту.**

1. Научное обоснование методологических принципов бухгалтерского учета реализации продукции:

- неразрывной взаимосвязи и взаимообусловленности экономического содержания объектов бухгалтерского учета реализации и выручки, обеспечивающих приток денежных средств для воспроизводственного процесса;

- одновариантного порядка синтетического и аналитического учета выручки на основе кругооборота средств в процессе отгрузки готовой продукции покупателям и поступления выручки на конечной стадии реализации;

- отражения возврата продукции на отдельном синтетическом счете;

- учета движения продукции в системе аналитических счетов по учетным ценам и их отклонениям от фактической себестоимости и группировки в аналитических регистрах однородных хозяйственных операций.

Эти позволило уточнить экономическое содержание объекта бухгалтерского учета «реализация» как конечной стадии оборота средств организации, направленной на получение выручки в форме денежных средств или их эквивалентов, и разработать методики аналитического и синтетического учета выручки и возврата продукции покупателями, характеризующие неразрывность процесса реализации и формирования реального денежно обеспеченного показателя выручки, что способствует улучшению платежеспособности организаций в условиях финансово-экономического кризиса и повышению достоверности исчисления прибыли от реализации.

2. Одновариантная методика учета выручки от реализации продукции, основанная на общепринятых в мировой практике условиях ее признания: переходе права собственности к покупателю, наличии права на получение выручки, надежности оценки выручки и соответствующих ей расходов, а также на впервые установленном критерии уверенности в поступлении выручки, подтверждаемом первичными документами на оплату либо на получение банковских гарантий, на выставленный покупателем аккредитив. Суть и новизна предлагаемой методики заключаются в отражении не только признаваемой, но и отложенной выручки, по которой в момент отгрузки не выполняются все критерии признания. Для учета отложенной выручки рекомендовано открыть к счету 98 «Доходы будущих периодов» субсчет 98/6 «Отложенная выручка», соответствующих ей косвенных налогов — субсчет 76/7 «Платежи в бюджет, соответствующие отложенной выручке» к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Себестоимость отгруженной продукции до момента признания отложенной выручки отражается на счетах: 45 «Товары отгруженные» — по продукции, принадлежащей продавцу; 97 «Расходы будущих периодов», субсчет 97/1 «Расходы, соответствующие отложенной выручке» — по продукции, право собственности на которую перешло к покупателю. Данная методика, в отличие от существующей двухвариантной системы («по отгрузке» или «по оплате»), позволяет, во-первых, формировать показатели выручки и прибыли от реализации продукции, обеспеченные реальными денежными потоками, во-вторых, предоставить внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности достоверную информацию о перспективах получения прибыли. Это будет способствовать повышению качества учетной информации для объективной оценки финансового положения, кредитоспособности и инвестиционной привлекательности организаций промышленности.

3. Новая методика учета возврата продукции покупателями на синтетическом операционном собирательно-распределительном счете 49 «Возврат продукции», на разных субсчетах которого аккумулируются данные о возвращаемой покупателями продукции в сумме выручки и по фактической себестоимости и одновременно отражается уменьшение выручки, начисленных косвенных налогов и себестоимости реализованной (отгруженной) продукции на учетные суммы возвратов. Это, в отличие от применяемого в действующей практике метода сторнирования, позволит формировать информационную базу о причинах и суммах возврата для их анализа и принятия эффективных управленческих решений по устранению подобных ситуаций, влекущих недополучение прибыли и неудовлетворенность конечных потребителей.

4. Комплексная методика аналитического учета реализации готовой продукции, базирующаяся на разработанных одновариантной методике учета вы-

ручки и методике учета возврата продукции покупателями, элементами которой являются: оценка готовой продукции в течение отчетного периода по отпускным ценам без косвенных налогов, внутренние документы на отгрузку и возврат готовой продукции, система субсчетов и аналитических счетов к счетам учета готовой продукции и ее реализации, совокупность аналитических ведомостей, алгоритм и последовательность их заполнения. Такая методика, в отличие от существующей, во-первых, обеспечивает непосредственно на аналитических счетах формирование данных для заполнения форм статистической отчетности № 1-п и 1-отгрузка и исчисление отклонений фактической себестоимости готовой продукции от ее стоимости по учетным ценам, во-вторых, предусматривает использование разработанных ведомостей для учета новых показателей отложенной выручки и соответствующей ей себестоимости отгруженной продукции, а также возврата продукции по ценам реализации и себестоимости в разрезе причин возникновения, в-третьих, применима в условиях автоматизации в качестве алгоритма движения учетных данных, их группировки на аналитических счетах и отражения в регистрах. Это позволит сократить время, затрачиваемое на получение необходимой информации о реализации продукции, и отражать ее в систематизированном виде, обеспечит прозрачность, полноту и достоверность учета для целей управления.

**Личный вклад соискателя.** Диссертация является самостоятельным научным исследованием в области бухгалтерского учета реализации готовой продукции. В работе содержатся обоснованные научно-практические рекомендации по совершенствованию методик учета выручки от реализации продукции, учета возврата продукции покупателями, аналитического учета реализации готовой продукции, отвечающие современным условиям хозяйствования.

Все теоретические положения и рекомендации по внедрению, содержащиеся в диссертации и выносимые на защиту, разработаны соискателем лично.

**Апробация результатов диссертации.** Основные положения, выводы и результаты исследования докладывались на международных научно-практических конференциях: «Социально-экономическая политика белорусского государства в условиях открытой экономики» (Минск, 2005), «Молодежь в науке — 2006» (Минск, 2006), «Проблемы развития транзитивной экономики: инновационность, устойчивость, глобализация» (Минск, 2007), «Умение и нововведения» (София, 2007), «Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость» (Минск, 2008), «Управление в социальных и экономических системах» (Минск, 2008).

**Опубликованность результатов диссертации.** По теме диссертации опубликовано 18 научных работ, в том числе 10 статей в научных рецензируемых журналах, 6 — в материалах конференций и 2 иные публикации; из них 10 работ, соответствующих п. 18 Положения о присуждении ученых степеней и

присвоении ученых званий в Республике Беларусь (объем — 6 авторских листов), и 8 прочих публикаций (объем — 1,45 авторского листа).

**Структура и объем диссертации.** Диссертация состоит из введения, общей характеристики работы, трех глав, заключения, библиографического списка, включающего 128 наименований использованных источников и 18 публикаций соискателя, и приложений. Работа изложена на 176 страницах. Объем, занимаемый 13 рисунками, 12 таблицами и 20 приложениями, составляет 59 страниц.

## ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ

В первой главе **«Методологические аспекты учета реализации готовой продукции»** на основе изучения специальной экономической литературы, нормативных документов Республики Беларусь и стран СНГ, международных стандартов финансовой отчетности, учетно-аналитической практики организаций промышленности республики впервые сформулированы методологические принципы бухгалтерского учета реализации продукции, позволяющие гармонизировать порядок формирования в учете и отчетности показателей выручки и полной себестоимости реализованной продукции с общепринятой мировой практикой, и уточнено экономическое содержание реализации как объекта бухгалтерского учета.

В результате проведенного исследования было выявлено, что в настоящее время в учете реализации продукции существует ряд нерешенных методологических проблем, связанных в первую очередь с коренными преобразованиями, происходящими в экономике Республики Беларусь, и необходимостью ее интеграции в общемировое экономическое сообщество, заключающихся:

- в отсутствии единого категориального аппарата в определении реализации и выручки как объектов бухгалтерского учета;
- наличии двухвариантной системы учета выручки («по отгрузке» или «по оплате») и несоответствии условий, необходимых для ее признания, общепринятой мировой практике;
- применении при учете возврата продукции сторнировочных записей, не позволяющих аккумулировать данные о его суммах и причинах;
- несоответствии существующей системы аналитического учета реализации продукции современным требованиям детализации предоставления информации для управления организацией и условиям применения новых информационных технологий в учетно-аналитическом процессе.



Выявленные методологические проблемы учета реализации готовой продукции позволили определить следующие методологические принципы, положенные в основу совершенствования бухгалтерского учета данного объекта:

1) неразрывной взаимосвязи и взаимообусловленности экономического содержания объектов бухгалтерского учета реализации и выручки, обеспечивающих приток денежных средств для воспроизводственного процесса;

2) одновариантного порядка синтетического и аналитического учета выручки на основе кругооборота средств в процессе отгрузки готовой продукции покупателям и поступления выручки на конечной стадии реализации;

3) учета возврата покупателями отгруженной продукции на отдельном синтетическом счете в системе бухгалтерских счетов;

4) оценки произведенной, отгруженной и реализованной продукции по учетным ценам и фактической себестоимости и ее отражения на аналитических счетах;

5) построения регистров аналитического учета в разрезе однородных по экономической сущности хозяйственных операций, соответствующего условиям применения новых информационных технологий.

Решение поставленных проблем учета реализации готовой продукции в контексте сформулированных методологических принципов позволит гармонизировать применяемые в Республике Беларусь методики определения и отражения в учете и отчетности показателей основной деятельности организации с общепринятой международной практикой.

В ходе решения первой из поставленных методологических проблем было выявлено, что в нормативно-правовых актах по бухгалтерскому учету отсутствует конкретное определение понятия «реализация». Косвенно его можно вывести из Инструкции по применению типового плана счетов. Налоговое законодательство, наоборот, дает четкое и однозначное определение реализации, которое, в свою очередь, полностью противоречит содержащемуся в Инструкции по применению типового плана счетов бухгалтерского учета, поскольку выделяет абсолютно противоположные черты рассматриваемой категории, такие как:

- отчуждение на возмездной или безвозмездной основе;
- использование для собственного потребления (в случае, если соответствующие затраты не относятся на издержки производства);
- отчуждение любых материальных ценностей вне связи с видами деятельности, отраженными в уставе организации.

Во избежание столь существенных разночтений в определении одного и того же объекта в бухгалтерском и налоговом законодательстве в Российской Федерации с введением в 2001 г. нового плана счетов термин «реализация» был заменен термином «продажи», при этом понятие «реализация» продолжает су-

ществовать в налоговом учете. Кроме того, было выявлено, что различными авторами эти понятия используются как равнозначные.

В связи с этим были исследованы нормы Гражданского кодекса Республики Беларусь, Российской Федерации, всесторонне рассмотрены различные точки зрения экономистов этих стран и Украины на определение категорий «реализация» и «продажа», в результате чего была выявлена их нетождественность. При этом основными критериями различия выступают виды хозяйственных договоров, объекты отчуждения, виды деятельности организации.

Это позволило раскрыть экономическое содержание реализации как объекта бухгалтерского учета на основе выявленного в литературных источниках экономического, юридического и непосредственно бухгалтерского подходов и предложить следующее определение.

*Реализация* — это конечная стадия оборота средств организации, выступающая в виде только возмездного оказания услуг, отчуждения продукции, товаров, результатов выполненных работ, обеспечивающая поступление выручки в форме денежных средств или их эквивалентов (обмен на другие активы).

Научная новизна предлагаемого определения заключается в установлении основополагающей цели реализации — обеспечение воспроизводственного процесса притоком денежных средств в форме выручки.

Изложенный подход к определению реализации позволит привести в соответствие терминологию, применяемую в нормативных документах по бухгалтерскому и налоговому учету, нормам гражданского права, поскольку, во-первых, не ограничивается исключительно положениями договора купли-продажи, который может заключаться только в отношении имущества, а позволяет рассматривать указанные процессы во всей их совокупности, в том числе и применительно к выполнению работ, оказанию услуг, и, во-вторых, отражает обязательное условие, при невыполнении которого сделка не может быть признана реализацией (возмездное отчуждение).

В Налоговом кодексе Республики Беларусь и подзаконных ему актах автор рекомендует заменить термин «реализация» перечнем ситуаций, определяющих налогооблагаемую базу применительно к каждому виду налогов, в состав которых, помимо прочего, будет входить и реализация в ее экономическом смысле.

Такой подход к определению реализации позволил обосновать необходимость применения одновариантной методики ее учета, характеризующей неразрывность процесса реализации и формирования реального показателя выручки в условиях финансового кризиса, что будет способствовать эффективному функционированию предприятий в кратко- и долгосрочном периодах.

Во второй главе **«Развитие методики учета реализации продукции»** на основе проведенного исследования законодательства Республики Беларусь,

Украины, Российской Федерации, а также международных стандартов финансовой отчетности и опыта стран с развитой рыночной экономикой научно обоснованы и разработаны одновариантная методика учета выручки от реализации продукции и методика учета возврата продукции покупателями на отдельном синтетическом счете.

Разработанная взамен существующей системы учета «по отгрузке» или «по оплате» одновариантная методика учета выручки от реализации продукции основана на уточненных условиях признания выручки, включающих помимо законодательно регламентированных дополнительно введенные условие перехода права собственности на отгруженную продукцию к покупателю и впервые установленный критерий уверенности в поступлении выручки, подтверждаемый первичными документами на оплату либо на получение банковских гарантий, выставленный покупателем аккредитив.

Таким образом, выручка от реализации продукции признается и отражается в учете в соответствии с требованием временной определенности фактов хозяйственной деятельности, установленным ст. 8 Закона о бухгалтерском учете и отчетности, на дату их совершения независимо от времени проведения расчетов, в момент, когда выполняются все нижеперечисленные условия:

- 1) право собственности на продукцию согласно договору перешло от организации-продавца к покупателю;
- 2) сумма выручки от реализации продукции может быть определена в соответствии с договором;
- 3) организация на основании договора или ином, предусмотренном законодательством, имеет право на получение выручки;
- 4) есть уверенность в поступлении выручки, подтвержденная первичными документами непосредственно на поступление оплаты, на получение банковских гарантий на оплату, на выставленный покупателем аккредитив;
- 5) расходы, включенные в фактическую себестоимость реализованной продукции, определены и соответствуют полученной или подлежащей получению выручке.

В условиях международного финансового кризиса и существующей в республике проблемы неплатежей внедрение сформулированных условий признания выручки, отрицающих применение двухвариантной системы учета «по оплате» или «по отгрузке», учитывающих переход права собственности и устанавливающих гарантии получения выручки на основании соответствующих первичных документов, подтверждающих оплату либо наличие банковских гарантий, или выставленного аккредитива, позволит обеспечить величину признаваемой выручки реальными денежными потоками. В отличие от имеющихся в науке разработок других авторов, перечень вышеназванных основных условий признания выручки является четко сформулированным и не допускает воз-

возможности неоднозначной интерпретации фактов хозяйственной деятельности с точки зрения мнимой (не) уверенности в получении дохода.

Согласно Инструкции по бухгалтерскому учету «Доходы организации» доходами не считаются суммы, поступившие в качестве авансов, задатков, предварительной оплаты. Таким образом, до момента отгрузки готовой продукции покупателю любые поступления денежных средств от него на счета организации-продавца являются кредиторской задолженностью, а не выручкой. Выручка может признаваться в бухгалтерском учете только после отгрузки готовой продукции в адрес покупателя и выполнения всех вышеназванных условий.

В случае, когда указанные условия, характеризующие переход права собственности на отгруженную продукцию к покупателю, наличие права и уверенности в получении выручки, определенность ее величины и соответствующих выручке расходов, будут выполняться в момент отгрузки готовой продукции покупателю, выручку, признаваемую и отражаемую в бухгалтерском учете непосредственно в момент отгрузки готовой продукции, автор предлагает определять как «выручку на момент отгрузки» и отражать ее непосредственно на счете 90 «Реализация».

Введение в практику бухгалтерского учета уточненного перечня условий признания выручки приведет к обязательному возникновению ситуаций, когда хотя бы одно из условий не выполняется, а следовательно, выручка не может быть признана непосредственно в момент отгрузки готовой продукции. Таковую выручку от реализации продукции соискатель предлагает считать отложенной и дать ей следующее определение.

*Отложенная выручка от реализации продукции* — это выручка, вероятная к получению в будущих отчетных периодах, в отношении которой в момент отгрузки продукции не выполняются одно или несколько условий, необходимых для ее признания, таких как переход права собственности к покупателю, наличие у продавца оговоренных в договоре прав на получение выручки и уверенности в ее поступлении, определенность величины выручки и соответствующих ей расходов.

Введение в научный оборот классификации выручки по факту ее признания в момент отгрузки продукции позволило обосновать принципиально новую одновариантную методику учета выручки, сущность которой заключается в отражении не только признаваемой, но и отложенной выручки до момента ее признания на счете 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 98/6 «Отложенная выручка». При этом показатели косвенных налогов и расходов, соответствующих отложенной выручке, отражаются в следующем порядке:

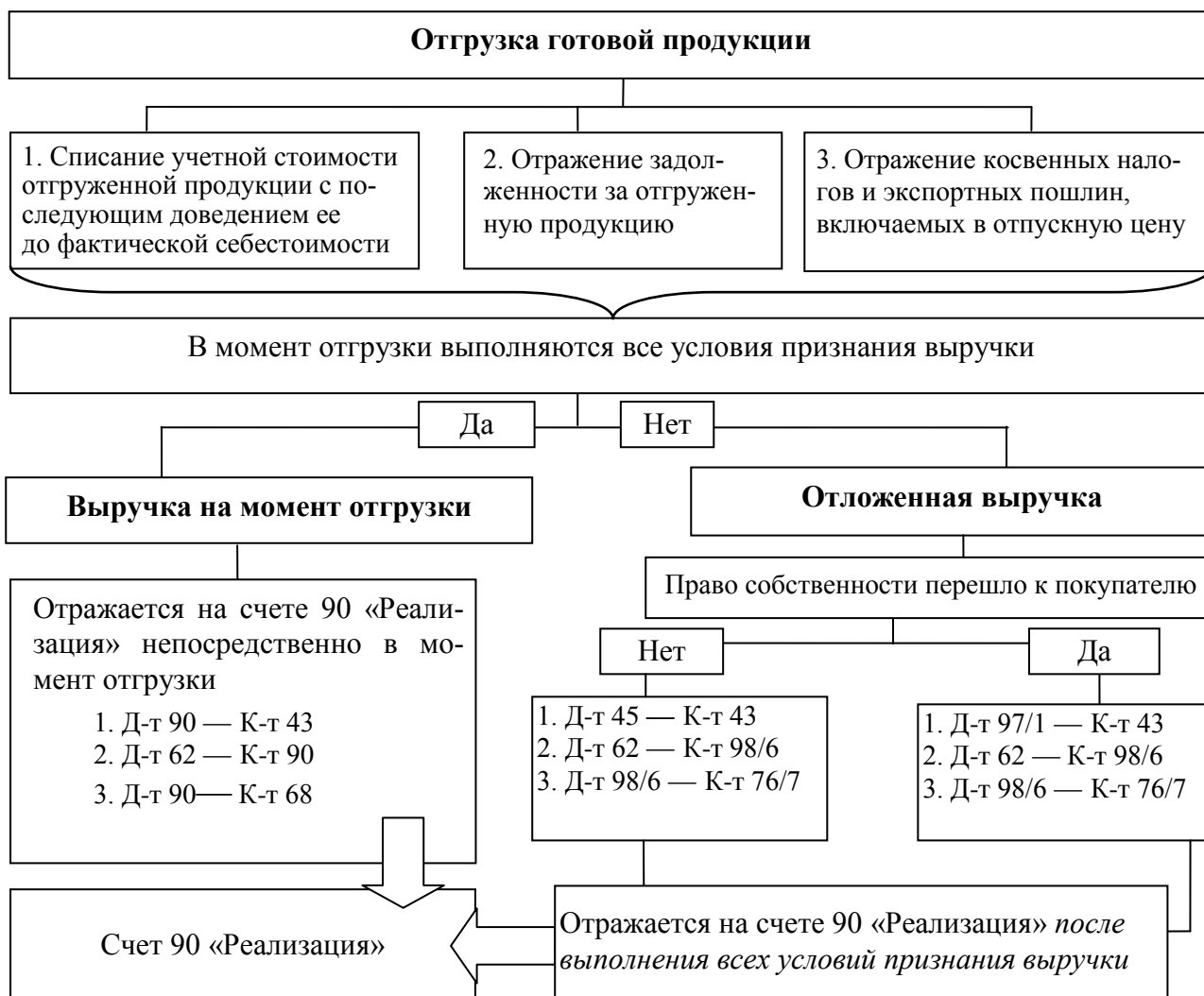
- косвенные налоги аккумулируются на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 76/7 «Платежи в бюджет, соответствующие отложенной выручке» с открытием дополнительных аналитических счетов по видам налогов и платежей;

- себестоимость отгруженной продукции в зависимости от принадлежности права собственности учитывается до момента признания выручки на счетах:

- 45 «Товары отгруженные» — если право собственности на отгруженную продукцию не перешло к покупателям;

- 97 «Расходы будущих периодов», субсчет 97/1 «Расходы, соответствующие отложенной выручке» — если право собственности перешло к покупателям, по видам расходов с открытием соответствующих аналитических счетов.

Сущность предлагаемой принципиально новой методики учета выручки от реализации представлена на рисунке. Ее внедрение гарантирует взаимосвязь и взаимозависимость учета выручки от реализации продукции у продавца и оприходования указанной продукции у покупателя, основанные на переходе права собственности в момент отгрузки реализуемых ценностей, усиление выполнения контрольной функции бухгалтерским учетом на стадии реализации вследствие отражения на счетах и в балансе не только фактической себестоимости отгруженной продукции, но и обязательств покупателей, обеспечение наиболее точной оценки как прогнозируемого, так и действительного финансового состояния субъекта хозяйствования, адаптацию данных бухгалтерского учета отечественных организаций к нормам международных стандартов финансовой отчетности.



### Одновариантная методика учета выручки от реализации продукции

Изучение существующей методики отражения возврата покупателями отгруженной продукции позволило выявить в ней существенный недостаток, заключающийся в применении сторнировочных записей. Это лишает продавца возможности накапливать информацию о величине и причинах возвратов для их анализа и принятия адекватных мер по устранению указанных ситуаций.

С учетом несовершенства существующей методики предложено ввести в типовой план счетов бухгалтерского учета операционный собирательно-распределительный счет 49 «Возврат продукции», предназначенный для аккумуляирования данных о возврате продукции, отгруженной покупателям, и их последующего списания. Указанный счет сальдо на конец отчетного периода не имеет, на суммы возвратов, собираемые по нему в течение месяца, затем корректируются соответствующие счета учета доходов и расходов.

Порядок открытия субсчетов к счету 49 «Возврат продукции» обусловлен спецификой хозяйственных операций, связанных с возвратом. Организация-

поставщик, принимая обратно продукцию, должна отразить ее в своем учете по ценам реализации (субсчет 49/1 «Возврат продукции в сумме выручки») и в сумме фактической себестоимости (субсчет 49/2 «Возврат продукции по фактической себестоимости») с одновременным уменьшением выручки, начисленных косвенных налогов и себестоимости реализованной (отгруженной) продукции (субсчет 49/3 «Списание возврата»). Субсчета 49/1 «Возврат продукции в сумме выручки» и 49/2 «Возврат продукции по фактической себестоимости» закрываются в конце отчетного года заключительными оборотами за декабрь на субсчет 49/3 «Списание возврата».

Также рекомендованы к открытию аналитические счета третьего порядка, предназначенные для группировки возвратов по причинам их возникновения, и четвертого — по критериям признания выручки по возвращаемой продукции и принадлежности права собственности на нее. Последнее позволит формализовать порядок последующего списания возвратов.

В третьей главе **«Совершенствование аналитического учета реализации продукции»** обоснована комплексная методика аналитического учета реализации готовой продукции, базирующаяся на разработанных одновариантной методике учета выручки от реализации продукции и методике учета возврата продукции покупателями. Элементами комплексной методики аналитического учета реализации готовой продукции являются: оценка готовой продукции в течение отчетного периода по рекомендованным отпускным ценам без косвенных налогов, разработанные формы внутренних документов на отгрузку и возврат готовой продукции, предложенная система субсчетов и аналитических счетов к счетам учета готовой продукции и ее реализации, совокупность аналитических ведомостей, алгоритм и последовательность их заполнения, соответствующие современным условиям автоматизации учетно-аналитического процесса, достоверно отражающие операции по реализации продукции.

Исследование видов учетных цен в учетно-аналитической практике организаций Республики Беларусь, Украины и Российской Федерации и критический анализ экономической целесообразности их применения позволил обосновать использование утвержденных отпускных цен без косвенных налогов для оценки готовой продукции в течение отчетного периода в качестве учетных. Это обеспечит исчисление величины прогнозируемых доходов от реализации, даст возможность заполнения показателей форм статистической отчетности № 1-п и 1-отгрузка непосредственно по данным бухгалтерского учета, а также повысит сопоставимость стоимостных показателей, характеризующих отдельные группы выпускаемой продукции на всех стадиях ее движения.

Изучение порядка учета движения готовой продукции в течение отчетного периода выявило существенный недостаток — отсутствие перехода от ее оцен-

ки в учетных ценах к фактической себестоимости непосредственно в системе счетов. Для его устранения автором разработана система субсчетов и аналитических счетов второго порядка к счету 43 «Готовая продукция»:

- 43/1 «Выпуск продукции по учетным ценам и фактической себестоимости»;
- 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 «Выпуск продукции по учетным ценам и фактической себестоимости» предназначен для учета продукции, выпущенной за отчетный период, по учетным ценам и выявления отклонений фактической производственной себестоимости этой продукции от ее стоимости по учетным ценам. По кредиту субсчета произведенная продукция отражается по учетным ценам, а по дебету — по фактической производственной себестоимости. Величина отклонений фактической себестоимости выпущенной продукции от ее стоимости по учетным ценам определяется по окончании месяца путем сопоставления дебетового и кредитового оборотов и списывается внутренней корреспонденцией на субсчет 43/2 «Запасы готовой продукции», аналитический счет 43/2.2 «Отклонения фактической себестоимости запасов готовой продукции от их стоимости по учетным ценам».

Субсчет 43/1 «Выпуск продукции по учетным ценам и фактической себестоимости» в конце месяца закрывается и сальдо на отчетную дату не имеет. Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от ее стоимости по учетным ценам, учтенные на аналитическом счете 43/2.2 «Отклонения фактической себестоимости запасов готовой продукции от их стоимости по учетным ценам», подлежат дальнейшему списанию дополнительными (перерасход) или сторнировочными (экономия) записями по направлениям движения готовой продукции в отчетном периоде.

В современных условиях хозяйствования, характеризующихся применением новых информационных технологий в учетно-аналитической практике, к системе аналитического учета предъявляются повышенные требования в части детализации представляемых данных и унификации порядка их получения. В связи с этим в работе внесены предложения по совершенствованию системы аналитических счетов в рамках применения предложенной одновариантной методики учета выручки от реализации продукции, предполагающей учет не только признаваемой в момент отгрузки, но и отложенной выручки с целью формализации и алгоритмизации порядка составления корреспонденций для автоматизации учетного процесса.

Обоснована необходимость открытия к счету 90 «Реализация» аналитических счетов третьего порядка, позволяющих осуществлять отдельный учет:



- слагаемых выручки отчетного периода: выручки, признаваемой непосредственно в момент отгрузки, и отложенной выручки (в той ее части, по которой в отчетном периоде выполняются все условия признания);
- полной себестоимости реализованной продукции, относящейся к выручке на момент отгрузки и признаваемой в отчетном периоде отложенной выручке;
- финансового результата, соответствующего выручке на момент отгрузки и признаваемой в отчетном периоде отложенной выручке.

В продолжение разработанных одновариантной методики учета выручки от реализации продукции и методики учета возврата продукции покупателями предложена совокупность аналитических ведомостей, позволяющая осуществлять группировку аналитических данных о произведенной и реализованной продукции в отдельных ведомостях, отражающих однородные по своей экономической сущности хозяйственные операции: 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 визуальное восприятие показателей произведенной и реализованной продукции и порядок их систематизации, но и унифицировать последний, а также улучшить информационные качества учетных данных применительно к современным условиям автоматизации учетно-аналитического процесса для принятия эффективных управленческих решений.

Совокупность разработанных ведомостей образует систему аналитических регистров по отражению реализации продукции, обеспечивающую достоверное отражение выручки и себестоимости реализованной продукции, а также осуществление контроля расчетов с покупателями. Для кодировки таких ведомостей автором рекомендован код «Р».

В рамках предлагаемой комплексной методики аналитического учета реализации готовой продукции в диссертации впервые разработаны:

- ведомость № 1-Р «Формирование отложенной выручки» — аналитическая ведомость по счету 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 98/5 «Отложенная выручка»;
- ведомости движения соответствующих отложенной выручке расходов: № 5-Р «Баланс товаров отгруженных» — аналитическая ведомость по счету 45 «Товары отгруженные»; № 6-Р «Баланс расходов, соответствующих отложенной выручке» — аналитическая ведомость по счету 97 «Расходы будущих периодов», субсчет 97/1 «Расходы, соответствующие отложенной выручке»;
- ведомость № 8-Р «Формирование финансового результата от реализации продукции» — аналитическая ведомость по счету 90 «Реализация», субсчет

90/3 «Прибыль (убыток) от реализации», позволяющая определять прибыль или убыток от реализации каждого отдельного вида продукции;

- ведомости, накапливающие показатели по возврату продукции (№ 9-Р «Показатели возврата готовой продукции» — аналитические данные по счету 49 «Возврат продукции», субсчета 49/1 «Возврат продукции в сумме выручки», 49/2 «Возврат продукции по фактической себестоимости») и отражающие порядок его списания (№ 10-Р «Показатели списания возврата готовой продукции» — аналитические данные по счету 49 «Возврат продукции», субсчет 49/3 «Списание возврата»).

Также рекомендовано применение внутренних накладных на отгрузку и возврат готовой продукции, предназначенных для компьютерной обработки первичной информации, получаемой из товарно-транспортных накладных, включающих графы, отражающие новые аналитические признаки, такие как признание выручки, переход права собственности, учетные цены, причины возврата и т.д. В рамках применения новых информационных технологий это позволит однозначно определить место каждой хозяйственной операции в системе аналитического учета с выделенной степенью детализации посредством однократного ввода первичной информации в базу данных.

Для унификации порядка составления предложенных ведомостей аналитического учета реализации готовой продукции разработан алгоритм их заполнения, заключающийся в установлении для каждой из ячеек однозначно определяемой корреспонденции счетов с четко установленным набором аналитических признаков. Благодаря этому рекомендованная комплексная методика аналитического учета реализации готовой продукции, включающая в себя совокупность аналитических счетов, внутренних документов и аналитических ведомостей, может быть внедрена в любую из существующих программ автоматизированного ведения бухгалтерского учета без дополнительных трудовых и финансовых затрат.

## **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

**Основные научные результаты диссертации.** Проведенное исследование теоретических положений и существующей практики ведения синтетического и аналитического учета реализации готовой продукции позволило сделать следующие выводы и сформулировать предложения.

1. В процессе изучения теоретико-методологических основ учета реализации готовой продукции, представленных в научной экономической литературе, учете и отчетности организаций Республики Беларусь, стран СНГ, международных стандартах финансовой отчетности, выявлено, что в настоящее время в учете реализации продукции существует ряд нерешенных методологических проблем, связанных в первую очередь с преобразованиями, происхо-

дящими в экономике страны, и ее интеграцией в общемировое экономическое сообщество.

Это дало возможность обосновать методологические принципы учета реализации готовой продукции: взаимосвязи и взаимообусловленности определения понятий «реализация» и «выручка» как объектов бухгалтерского учета; новариантности учета выручки, основанного на условиях ее признания; учета возврата покупателями отгруженной продукции на отдельном синтетическом счете в системе счетов бухгалтерского учета; оценки произведенной, отгруженной и реализованной продукции по учетным ценам и фактической себестоимости и ее отражения на аналитических счетах; построения регистров аналитического учета в разрезе однородных по экономической сущности хозяйственных операций. Применение этих принципов позволит не только гармонизировать применяемые в Республике Беларусь методики определения и отражения в учете и отчетности важнейших показателей деятельности организации с общепринятой международной практикой, но и привести методологию бухгалтерского учета в соответствие с современными требованиями, предъявляемыми трансформационными и интеграционными процессами в экономике страны.

В ходе исследования выявлено отсутствие единого категориального аппарата в определении процесса реализации. Во-первых, в налоговом и бухгалтерском учете применяются противоречивые определения указанной категории, во-вторых, в экономической литературе используются и термин «реализация», и термин «продажа», зачастую как равнозначные. На базе выявленных отличительных признаков (виды хозяйственных договоров, объекты отчуждения, виды деятельности организации) обоснована нетождественность понятий «реализация» и «продажа», в результате чего уточнена экономическая сущность реализации как объекта бухгалтерского учета — это конечная стадия оборота средств организации, выступающая в виде только возмездного оказания услуг, отчуждения продукции, товаров, результатов выполненных работ, обеспечивающая поступление выручки в форме денежных средств или их эквивалентов (обмен на другие активы).

Научная новизна и отличие предлагаемого определения от существующих в науке трактовок заключаются в установлении единства категорий «реализация» и «выручка» по критерию возмездности и формулировке основополагающей цели реализации (обеспечение воспроизводственного процесса основным финансовым ресурсом — поступлением выручки в денежной форме).

Изложенный подход к определению реализации в контексте сформулированных методологических принципов позволил разработать новариантную методику учета выручки, характеризующую неразрывность процесса реализации и формирования реального показателя выручки, обеспеченного денежным покрытием, методику возврата продукции покупателями, комплексную мето-

дику аналитического учета реализации продукции, что будет способствовать эффективному функционированию организаций промышленности в кратко- и долгосрочном периодах [1, 8, 10, 11, 12, 14].

2. Научно обоснована неприемлемость использования двухвариантной системы учета реализации «по оплате» или «по отгрузке» и разработана одновариантная методика ее учета, основанная на уточненных критериях признания выручки. Существующие условия наличия права на получение выручки, определенности ее величины и суммы фактической себестоимости реализованной продукции дополнены условием перехода права собственности к покупателю (вытекающего из договора) и впервые установленным критерием уверенности в поступлении выручки, подтверждаемым первичными документами на оплату либо на получение банковских гарантий, либо на выставленный покупателем аккредитив.

До выполнения всех критериев признания выручка считается отложенной и учитывается на счете 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 98/6 «Отложенная выручка». При этом показатели косвенных налогов и расходов, соответствующих отложенной выручке, отражаются в следующем порядке:

- косвенные налоги аккумулируются на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 76/7 «Платежи в бюджет, соответствующие отложенной выручке» с открытием дополнительных аналитических счетов по видам налогов и платежей;
- расходы в зависимости от принадлежности права собственности на отгружаемую продукцию учитываются до момента признания выручки на счетах: 45 «Товары отгруженные»; — если право собственности на отгруженную продукцию осталось у продавца; 97 «Расходы будущих периодов», субсчет 97/1 «Расходы, соответствующие отложенной выручке» — если право собственности перешло к покупателям.

Такой подход гарантирует взаимосвязь и взаимозависимость учета выручки от реализации продукции у организации-продавца и оприходования указанной продукции у покупателя, основанные на переходе права собственности, усиление выполнения контрольной функции бухгалтерским учетом на стадии реализации готовой продукции вследствие отражения на счетах и в балансе обязательств покупателей за указанную продукцию по отпускным ценам, а также обеспечение внутренних и внешних пользователей бухгалтерской отчетности достоверной информацией о перспективах получения прибыли в будущих отчетных периодах [2, 3, 4, 9, 10].

3. В сложившейся учетно-аналитической практике организаций промышленности Республики Беларусь возврат продукции покупателями отражается при помощи сторнировочных записей. Это лишает продавца возможности формирования достоверной информационной базы о величине и причинах возвратов для их анализа и принятия адекватных мер по устранению, что является

особенно актуальным в условиях внедрения системы менеджмента качества согласно стандартам ИСО 9001. В результате разработана новая методика учета возврата продукции с использованием операционного собирательно-распределительного счета 49 «Возврат продукции». Сущность и новизна предлагаемой методики заключаются в аккумулировании на субсчетах 49/1 «Возврат продукции в сумме выручки» и 49/2 «Возврат продукции по фактической себестоимости» данных о возвращаемой продукции по ценам реализации и по фактической себестоимости с одновременным отражением по субсчету 49/3 «Списание возврата» уменьшения величины выручки, начисленных косвенных налогов и себестоимости реализованной (отгруженной) продукции на учетные суммы возвратов. Такой подход к отражению возврата продукции покупателями, в отличие от применяемого в действующей практике метода сторнирования, позволяет сформировать базу данных о суммах возврата в разрезе причин их возникновения для анализа и принятия обоснованных управленческих решений по осуществлению контроля за качеством продукции и работой системы сбыта, направленных на максимизацию прибыли и удовлетворение запросов конечных потребителей [7, 13].

4. Разработана новая комплексная методика аналитического учета реализации продукции, соответствующая современным требованиям, предъявляемым к детализации и информационной емкости учетных данных, и включающая:

- оценку готовой продукции в течение отчетного периода по утвержденным организацией-изготовителем отпускным ценам без косвенных налогов, что позволяет исчислять величину прогнозируемых доходов от реализации ее остатков и заполнять формы статистической отчетности № 1-п и № 1-отгрузка непосредственно по данным бухгалтерского учета;
- систему субсчетов и аналитических счетов второго порядка 43 «Готовая продукция», обеспечивающую, в отличие от существующей практики, переход от оценки в учетных ценах к фактической себестоимости непосредственно на открываемых субсчетах;
- аналитические счета и их корреспонденцию, унифицирующие и формализующие порядок отражения в учете слагаемых выручки отчетного периода: выручки в момент отгрузки и отложенной выручки, а также соответствующих им расходов, что дает возможность автоматизировать и упростить данный участок учетных работ;
- совокупность аналитических ведомостей, отражающих однородные по экономической сущности хозяйственные операции, а также алгоритм и последовательность их заполнения, основанные на одновариантной методике учета выручки и методике учета возврата продукции покупателями, в состав которых входят впервые разработанные ведомости учета отложенной выручки и соот-

ветствующей ей себестоимости отгруженной продукции, а также возврата продукции по ценам реализации и себестоимости в разрезе причин возникновения;

- внутренние накладные на отгрузку и возврат готовой продукции с новыми аналитическими признаками (признание выручки, переход права собственности, причины возврата и т.д.), позволяющими однозначно определить место каждой хозяйственной операции в системе аналитического учета.

Предлагаемая комплексная методика аналитического учета реализации готовой продукции может быть внедрена в любую из существующих программ автоматизированного ведения бухгалтерского учета без дополнительных трудовых и финансовых затрат [7, 5, 9, 15—18].

**Рекомендации по практическому использованию результатов.** Результаты исследования апробированы в учетно-аналитической практике организаций (ЗАО «Атлант», завода «Полимир», ОАО «Нафтан»), приняты к внедрению Министерством финансов Республики Беларусь, используются в учебном процессе при чтении лекций и проведении практических занятий в УО «Полоцкий государственный университет», что подтверждено соответствующими актами и справками о внедрении.

## СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ СОИСКАТЕЛЯ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

### *Статьи в научных рецензируемых журналах*

1. Малей, Е.Б. Выручка как элемент реализации / Е.Б. Малей // Финансы, учет, аудит. — 2005. — № 9. — С. 61—64.

2. 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. — С. 88—91.

3. Малей, Е.Б. Выручка от реализации продукции. Проблемы признания в учете / Е.Б. Малей // Финансы, учет, аудит. — 2006. — № 7. — С. 33—37.

4. Малей, Е.Б. Организация аналитического учета реализации продукции / Е.Б. Малей // Финансы, учет, аудит. — 2006. — № 10. — С. 14—17.

5. Малей, Е.Б. Организация аналитического учета реализации продукции на предприятиях химической промышленности согласно принципу соответствия доходов и расходов / Е.Б. Малей // Финансы, учет, аудит. — 2007. — № 2. — С. 66—71.

6. Малей, Е.Б. Развитие методики учета выручки от реализации продукции / Е.Б. Малей // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. Д. Экон. и юрид. науки. — 2007. — № 8. — С. 130—138.

7. Малей, Е.Б. Развитие методики учета возврата продукции, отгруженной покупателям / Е.Б. Малей // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. Д. Экон. и юрид. науки. — 2008. — № 4. — С. 75—82.

8. Малей, Е.Б. Методологические проблемы учета реализации готовой продукции / Е.Б. Малей // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. Д. Экон. и юрид. науки. — 2008. — № 10. — С. 70—77.

9. Малей, Е.Б. Развитие оценки и аналитического учета произведенной и реализованной продукции / Е.Б. Малей // Весн. Беларус. дзярж. экан. ун-та. — 2008. — № 6. — С. 60—68.

10. Малей, Е.Б. Учет выручки и финансовое состояние организации / Е.Б. Малей // Финансы, учет, аудит. — 2009. — № 2. — С. 29—32.

### *Материалы конференций*

11. Малей, Е.Б. Экономическое содержание понятия выручки от реализации товаров, продукции, работ, услуг и совершенствование порядка ее отражения на счетах бухгалтерского учета / Е.Б. Малей // Социально-экономическая политика белорусского государства в условиях открытой экономики : материалы междунар. науч.-практ. конф., Минск, 26—27 окт. 2005 г. / Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: В.Н. Шимов [и др.]. — Минск, 2006. — С. 402—404.

12. Малей, Е.Б. Экономическое содержание понятия расходов как элемента реализации и методика их отражения на счетах бухгалтерского учета / Е.Б. Малей // Социально-экономическая политика белорусского государства в условиях открытой экономики : материалы междунар. науч.-практ. конф., Минск, 26—27 окт. 2005 г. / Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: В.Н. Шимов [и др.]. — Минск, 2006. — С. 404—406.

13. Малей, Е.Б. Учет возврата продукции: проблемы и пути совершенствования / Е.Б. Малей // Проблемы развития транзитивной экономики: инновационность, устойчивость, глобализация : материалы междунар. науч.-практ. конф., Минск, 22—23 мая 2007 г. / Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: В.Н. Шимов [и др.]. — Минск, 2007. — С. 436—438.

14. Малей, Е.Б. Экономическая сущность понятия «реализация» как объекта бухгалтерского учета / Е.Б. Малей // Умение и нововведения : материалы междунар. науч.-практ. конф., София, 16—31 нояб. 2007 г. / редкол.: М.Т. Петков [и др.]. — София, 2007. — Т. 3. — С. 20—22.

15. Малей, Е.Б. Развитие аналитического учета движения готовой продукции / Е.Б. Малей // Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость : материалы междунар. науч.-практ. конф., посвящ. 75-летию БГЭУ, Минск, 20 мая 2008 г. : в 2 т. / Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: В.Н. Шимов [и др.]. — Минск, 2008. — Т. 2. — С. 84—85.

16. Малей, Е.Б. Оценка готовой продукции в системе аналитического учета ее движения и реализации / Е.Б. Малей // Управление в социальных и экономических системах : материалы XVII междунар. науч.-практ. конф., Минск, 2—6 июня 2008 г. / Минск. ин-т управления ; редкол.: Н.В. Суша [и др.]. — Минск, 2008. — С. 231—232.

*Иные публикации*

17. Малей, Е.Б. Расходы как элемент реализации / Е.Б. Малей // Финансы, учет, аудит. — 2005. — № 10. — С. 57—59.

18. Малей, Е.Б. Реализация и продажа: есть различия / Е.Б. Малей // Финансы, учет, аудит. — 2007. — № 1. — С. 68—70.



## РЭЗІЮМЭ

Малей Алена Барысаўна

### **Ўлік рэалізацыі гатовай прадукцыі ў арганізацыях прамысловасці Рэспублікі Беларусь: сучасны стан і напрамкі развіцця**

**Ключавыя словы** — рэалізацыя, продаж, выручка, умовы прызнання выручкі, прынцыпы ўліку, даходы, выдаткі, ацэнка, гатовая прадукцыя, аналітычныя ведамасці.

**Мэта даследавання** — навуковае абгрунтаванне метадалагічных прынцыпаў і распрацоўка практычных рэкамендацый па развіццю метадык сінтэтычнага і аналітычнага ўліку рэалізацыі гатовай прадукцыі ў арганізацыях прамысловасці.

**Метады даследавання** — агульнанавуковы метады пазнання, аналіз і сінтэз, індукцыя і дэдукцыя, навуковая абстракцыя, лагічнае абагульненне, мадэліраванне, параўнанне, вывад па аналогіі, сістэмны падыход.

**Атрыманыя вынікі і іх навізна** – навукова абгрунтаваны метадалагічныя прынцыпы бухгалтарскага ўліку рэалізацыі прадукцыі і ўдакладнены эканамічны змест рэалізацыі як аб’екту бухгалтарскага ўліку праз установа яе галоўнай мэты — забеспячэння ўзнаўлення працэсу прытока грашовых сродкаў у форме выручкі; распрацавана аднаварыянтная метадыка ўліку выручкі ад рэалізацыі прадукцыі, заснаваная на агульнапрынятых ў міравой практыцы ўмовах яе прызнання, дапоўненых упершыню ўстаноўленым крытэрыем упэўненасці, падцвержаным пярвічнымі дакументамі, прапанавана новая метадыка ўліку звароту прадукцыі пакупнікамі на асобым сінтэтычным рахунку, на базе распрацаваных аднаварыянтнай метадыкі ўліку выручкі ад рэалізацыі прадукцыі і метадыкі ўліку звароту прадукцыі пакупнікамі рэкамендавана комплексная метадыка аналітычнага ўліку рэалізацыі гатовай прадукцыі.

**Ступень выкарыстання** — вынікі даследавання прыняты да выкарыстання Міністэрствам фінансаў Рэспублікі Беларусь, апрабаваны і ўкаранены ва ўлікова-аналітычную работу ЗАТ «Атлант», завода «Палімір» ААТ «Нафтан», ужываюцца пры падрыхтоўцы спецыялістаў вышэйшай кваліфікацыі ва УА «Полацкі дзяржаўны ўніверсітэт».

**Вобласць прымянення** — прамысловыя арганізацыі Рэспублікі Беларусь, Міністэрства фінансаў Рэспублікі Беларусь, вучэбны працэс эканамічных ВНУ.

## РЕЗЮМЕ

Малей Елена Борисовна

### **Учет реализации готовой продукции в организациях промышленности Республики Беларусь: современное состояние и направления развития**

**Ключевые слова** — реализация, продажа, выручка, условия признания выручки, учет, принципы учета, доходы, расходы, оценка, готовая продукция, аналитические ведомости.

**Цель исследования** — научное обоснование методологических принципов и разработка практических рекомендаций по развитию методик синтетического и аналитического учета реализации готовой продукции в организациях промышленности.

**Методы исследования** — общенаучный метод познания, анализ и синтез, индукция и дедукция, научная абстракция, логическое обобщение, моделирование, сравнение, умозаключение по аналогии, системный подход.

**Полученные результаты и их новизна** — научно обоснованы методологические принципы бухгалтерского учета реализации продукции и уточнено экономическое содержание реализации как объекта бухгалтерского учета посредством установления ее основополагающей цели — обеспечения воспроизводственного процесса притоком денежных средств в форме выручки; разработана одновариантная методика учета выручки от реализации продукции, основанная на общепринятых в мировой практике условиях ее признания, дополненных впервые установленным критерием уверенности, подтверждаемым первичными документами, предложена новая методика учета возврата продукции покупателями на отдельном синтетическом счете, на базе разработанных одновариантной методики учета выручки от реализации продукции и методики учета возврата продукции покупателями рекомендована комплексная методика аналитического учета реализации готовой продукции.

**Степень использования** — результаты исследования приняты к использованию Министерством финансов Республики Беларусь, апробированы и внедрены в учетно-аналитическую работу ЗАО «Атлант», завода «Полимир» ОАО «Нафтан», применяются при подготовке специалистов высшей квалификации в УО «Полоцкий государственный университет».

**Область применения** — промышленные организации Республики Беларусь, Министерство финансов Республики Беларусь, учебный процесс экономических вузов.

## SUMMARY

Malei Alena Borisovna

### **Accounting of Finished Product Realization at Industrial Enterprises of the Republic of Belarus: Current State and Development Trends**

**Key words:** realization, sale, revenue, revenue recognition principles, accounting, accounting principles, income, costs, finished product, analytical sheets.

**The goal of the dissertation** is to provide scientific substantiation of methodological principles and to give practical recommendations for designing methods of synthetic and analytical accounting of finished product realization at industrial enterprises.

**Methods of research:** general research methods, analysis and synthesis, induction and deduction, scientific abstraction, logical generalization, modeling, comparison, conclusion by analogy, systematic approach.

**Research findings and their scientific novelty** — the research has given scientific substantiation to methodological principles of production realization accounting and specification of the economic contents of realization as an object of accountancy by means of determining its primary purpose — providing reproduction process with cash inflow in the form of revenue. In the research there has been introduced a univariant methodology of accounting production realization revenue based on universally accepted conditions of its recognition but now supplied with a new criterion of reliance assured by primary documents. There has also been designed a new methodology of accounting of refund on a separate synthetic account; on the basis of the introduced univariant methodology and the methods of refund accounting there has been recommended an complex methodology of analytical accounting of finished product realization.

**Application level:** the findings of the research have been accepted for further application by the Ministry of Finance of the Republic of Belarus, tested and implemented in accounting and analytical policies of the CC «Atlant», the factory «Polymir» of the PC «Naftan» and are used for preparation of highly qualified specialists at the educational establishment «Polotsk State University».

**The area of application:** industrial enterprises of the Republic of Belarus, the Ministry of Finance of the Republic of Belarus, education process of economic universities.

Редактор *Г.В. Андропова*  
Корректор *Е.И. Кожушко*  
Технический редактор *О.В. Амбарцумова*  
Компьютерный дизайн *Ю.Н. Лац*

Подписано в печать 06.05.2009. Формат 60×84/16. Бумага офсетная. Гарнитура Times New Roman. Офсетная печать. Усл. печ. л. 1,6. Уч.-изд. л. 1,4. Тираж 66 экз. Заказ

УО «Белорусский государственный экономический университет».  
Лицензия издательская № 02330/0494500 от 08.04.2009.  
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.

Отпечатано в УО «Белорусский государственный экономический университет».  
Лицензия полиграфическая № 02330/0494173 от 03.04.2009.  
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.