

Проблема признания дохода от реализации товара и методика его отражения в учете

Ольга ТКАЧЕНКО,
аспирантка БГЭУ

Таблица 1

46 «Реализация продукции (работ, услуг)»			
Д-т		К-т	
41, 45	Закупочная стоимость товаров	51, 62	Выручка (доход) от реализации товаров с НДС
44	Издержки обращения		
	∑ оборотов		∑ оборотов
80	Списание прибыли	80	Списание убытка

Существует единое мнение, что реализация представляет собой отражение дохода, когда произошли обмен или выбытие продукта. Реализация товаров является основным источником дохода торговых предприятий. В соответствии с Национальным реестром правовых актов Республики Беларусь выручка определяется как все наличные деньги, поступившие в кассу предприятия, предпринимателя, за исключением денежных средств, полученных по чеку в учреждении банка.

Сопоставив определение выручки с доходом, можно утверждать, что выручка отличается от дохода на сумму налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей.

В Беларуси для обобщения информации о процессе реализации товаров, выполненных работ и оказанных услуг, а также для определения финансовых результатов от реализации этих ценностей (работ, услуг) предназначен счет 46 «Реализация продукции (работ, услуг).

В торговых, снабженческих и сбытовых предприятиях по кредиту счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» отражается продажная стоимость реализованных товаров (в корреспонденции со счетами учета денежных средств и расчетов), а по дебету – их учетная стоимость (в корреспонденции счета 41 «Товары»).

Структуру выявления результата от реализации товаров можно представить в следующем виде (табл. 1).

По истечении отчетного периода счет 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» закрывается на счет 80 «Прибыли и убытки» и сальдо не имеет.

Исходя из того, что бухгалтерский учет призван отражать все хозяйственные операции на счетах с целью предоставления достоверной и адекватной информации о состоянии объектов предприятия для контроля и управления, такое понятие, как «выручка» не нашло в чистом виде своего применения. В ф. №2 – Выручка (нетто) от реализации продукции, товаров, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей), в расчете налога на прибыль – валовой доход и т. п.

В соответствии с Международными стандартами бухгалтерской отчетности 18 «Выручка» поступления вместе с выручкой денежных сумм, принадлежащих третьим сторонам, не влекут за собой увеличения капитала организации либо любых иных экономических выгод и должны исключаться из валовой суммы выручки предприятия: налог на добавленную стоимость, акцизы, налог с продаж. Поступающие на счет организации вместе с выручкой должны быть исключены

и перечислены по назначению, т. е. через счета расчетов.

Исходя из этого методика учета выручки в зависимости от момента признания выручки на предприятии (по методу отгрузки или по методу оплаты) может быть представлена следующим образом (табл. 2).

Одним из основополагающих вопросов является момент возникновения дохода от реализации товаров.

В Беларуси существует два момента реализации (признания дохода от реализации товаров, работ, услуг): по методу отгрузки и по методу оплаты. Предприятия самостоятельно выбирают метод признания дохода и закрепляют свое решение в учетной политике организации.

Международная практика и Международные стандарты финансовой отчетности признают момент реализации по отгрузке (метод начисления), и связано это прежде всего с тем, что этот вариант обеспечивает наибольшую достоверность в подсчете результата от реализации продукции, работ и услуг. Доход от реализации сопоставляется с расходом по его продаже в одном отчетном периоде, т. е. реально отражаются как доход, так и затраты.

Существуют и отрицательные моменты – не обеспеченные денежными

средствами задолженности перед бюджетом по налоговым платежам.

Если раньше иностранные эксперты отмечали, что учет выручки от реализации «по оплате» ведет к занижению выручки и прибыли, то сейчас они говорят об их завышении. Для подтверждения или опровержения данного утверждения рассмотрим следующий пример из практики:

- период реализации — декабрь-январь;
- покупная стоимость товара — 70 денежных единиц;
- продажная стоимость товара — 120 денежных единиц (с учетом НДС);
- затраты по реализации товара — 10 денежных единиц.

Ставка НДС — 20%; единый платеж отчислений в республиканский фонд поддержки производителей

сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки и отчислений средств пользователей автомобильных дорог в дорожный фонд — 2%; единый платеж целевых сборов на формирование местных целевых бюджетных фондов стабилизации экономики производителей сельскохозяйственной продукции и продовольствия, жилищно-инвестиционных сборов и целевого сбора на финансирование расходов, связанных с содержанием и ремонтом жилого фонда, — 2,5%.

1. Оплата произведена в декабре:

Д 51 К 64 Σ 120 д. е.

Это операция свидетельствует о получении свободных денежных средств, не обремененных никакими обязательствами, которые будут направлены либо на погашение задолженностей по различным другим хозяйственным операциям, либо на раз-

витие предприятия (закупку нового товара и т. п.).

2. Отгрузка произведена в январе:

Д 44 К 76, 60, 10... Σ 10 д. е.

Д 64 К 46 Σ 120 д. е.

Д 46 К 41 Σ 70 д. е.

Д 46 К 68 Σ 24 д. е. $((120/100 \times 20\%)$

Д 46 К 68 Σ 0,52 д. е. $((120-24-70)/100 \times 2\%)$

Д 46 К 68 Σ 0,637 д. е. $((120-24-70-0,52)/100 \times 2,5\%)$

Д 46 К 44 Σ 10 д. е.

Д 46 К 80 Σ 14,843 д. е. $(120-70-24-0,52-0,637-10)$

Таким образом, на конец января мы имеем реальную картину о полученных доходах и расходах, связанных с их получением. Также у нас есть обязательства, не обеспеченные денежными единицами. Это единственный недостаток при учете данной методикой и при предварительной оплате. В практике нашей республики предварительная оплата имеет незначительный удельный вес. Рассмотрим последующую оплату.

Таблица 2

Отражение реализации в учете по моменту отгрузки товара

Отгрузка предшествует оплате		
Д 46 К 41	Отгружены товары по учетной стоимости	70 д. е.
Д 62 К 46	Отражается задолженность покупателя (без НДС)	100 д. е.
Д 62 К 68	Отражается задолженность покупателя по НДС с начислением по уплате в бюджет	20 д. е.
Д 51 К 62	Поступление денежных средств от покупателя в счет погашения задолженности	120 д. е.
Оплата предшествует отгрузке		
Д 51 К 64	Поступление предоплаты от покупателя	120 д. е.
Д 64 К 46	Отражается реализация (без НДС)	100 д. е.
Д 64 К 68	Отражается задолженность бюджету по НДС	20 д. е.
Д 46 К 41	Списываются реализованные товары по учетной стоимости	70 д. е.

Отражение реализации в учете по моменту оплаты товара

Отгрузка предшествует оплате		
Д 45 К 41	Отгружены товары по учетной стоимости	70 д. е.
Д 51 К 46	Поступление выручки от покупателя (без НДС)	100 д. е.
Д 51 К 68	Поступление от покупателя НДС с начислением по уплате в бюджет	20 д. е.
Д 46 К 45	Списывается отгруженная и оплаченная покупателем продукция	70 д. е.
Оплата предшествует отгрузке		
Д 51 К 46	Поступление выручки от покупателя	100 д. е.
Д 51 К 68	Отражается НДС, подлежащий уплате в бюджет	20 д. е.
Д 46 К 41	Списываются реализованные товары по учетной стоимости	70 д. е.

1. Отгрузка произведена в декабре:

Д 44 К 70, 76, 60, 10... Σ 10 д. е.

Д 45 К 41 Σ 70 д. е.

Возникшие расходы будут списаны на другие финансовые результаты, которые были в декабре месяце.

Д 46 К 44 Σ 10 д. е.

Как видим, прибыль по состоянию на 31.12 будет занижена, что приведет к неправильному исчислению налога на прибыль, отражению общей прибыли в балансе...

2. Оплата произведена в январе:

Д 51 К 46 Σ 120 д. е.

Д 46 К 45 Σ 70 д. е.

Д 46 К 68 Σ 24 д. е. $((120/100 \times 20\%)$

Д 46 К 68 Σ 0,52 д. е. $((120-24-70)/100 \times 2\%)$

Д 46 К 68 Σ 0,637 д. е. $((120-24-70-0,52)/100 \times 2,5\%)$

Д 46 К 80 Σ 24,843 д. е. $(120-70-24-0,52-0,637)$

Сумма прибыли за январь завышена, но есть реальные деньги оплатить налоги по реализованным товарам.

Действительно, если выручку признают по факту оплаты, то информация о доходах предприятия искажена, и не всегда суммы начисленных налогов обеспечены денежными средствами.

Рассмотрим этот же пример, но моментом реализации будет отгрузка.

1. Отгрузка произведена

в январе:

- Д 44 К 70,76,60,10... ∑ 10 д. е.
- Д 46 К 41 ∑ 70 д. е.
- Д 62 К 46 ∑ 120 д. е.
- Д 46 К 68 ∑ 24 д. е. ((120/100x20%)
- Д 46 К 68 ∑ 0,52 д. е. ((120-24-70)/100x2%)
- Д 46 К 68 ∑ 0,637 д. е. ((120-24-70-0,52)/100x2,5%)
- Д 46 К 44 ∑ 10 д. е.
- Д 46 К 80 ∑ 14,843 д. е. (120-70-24-0,52-0,637-10)

2. Оплата произведена в январе:

Д 51 К 46 ∑ 120 д. е.

Таким образом, на 31 декабря (на конец года) имеем реальную прибыль и задолженность перед бюджетом, не обеспеченную денежными средствами.

1. Оплата произведена в декабре:

Д 51 К 64 ∑ 120 д. е.

Получены свободные денежные средства, которые будут использованы предприятием на закупку новой партии товара, нового оборудования и т. д.

2. Произведена отгрузка товара

в январе:

- Д 44 К 70,76,60,10... ∑ 10 д. е.
- Д 46 К 41 ∑ 70 д. е.
- Д 64 К 46 ∑ 120 д. е.
- Д 46 К 68 ∑ 24 д. е. ((120/100x20%)
- Д 46 К 68 ∑ 0,52 д. е. ((120-24-70)/100x2%)
- Д 46 К 68 ∑ 0,637 д. е. ((120-24-70-0,52)/100x2,5%)
- Д 46 К 44 ∑ 10 д. е.
- Д 46 К 80 ∑ 14,843 д. е. (120-70-24-0,52-0,637-10)

Достоинство отражения реализации в учете по моменту отгрузки – это всегда реальное отражение доходов и расходов от сделки; недос-

таток – задолженность перед бюджетом, не обеспеченная денежными средствами.

В связи с этим рекомендуем использовать следующую методику:

- **установить для всех предприятий момент реализации по отгрузке, а начисление налогов – по оплате;**

- **к счету 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» открыть следующие субсчета:**

46.1 «Выручка» (доход от реализации товаров, работ и услуг)

46.2. «Себестоимость продаж» (расходы от реализации и себестоимость реализованных товаров, работ и услуг)

46.3 «Прибыль / убыток от продажи»;

- **к счету 44 «Издержки обращения» открыть два субсчета**

44.1 «Налоги»

44.2 «Расходы на реализацию»

На счетах бухгалтерского учета это будет выглядеть следующим образом:

Отгрузка предшествует оплате:

- Д 44.2 К 76,60,10 ∑ 10 д. е.
- Д 46.2 К 41 ∑ 70 д. е.
- Д 62 К 46.1 ∑ 96 д. е.
- Д 62 К 44.1 ∑ 24 д. е.
- Д 46.2 К 44.1 ∑ 0,52 д. е.
- Д 46.2 К 44.1 ∑ 0,637 д. е.
- Д 46.2 К 44.2 ∑ 10 д. е.
- Д 46.3 К 80 ∑ 14,843 д. е.;

после оплаты:

- Д 51 К 62 ∑ 120 д. е.
- Д 44.1 К 68 ∑ 24 д. е.
- Д 44.1 К 68 ∑ 0,52 д. е.
- Д 44.1 К 68 ∑ 0,637 д. е.;

Оплата предшествует отгрузке:

- Д 51 К 64 ∑ 120 д. е.
- Д 44.1 К 68 ∑ 24 д. е.
- Д 44.1 К 68 ∑ 0,52 д. е.
- Д 44.1 К 68 ∑ 0,637 д. е.;

после отгрузки:

- Д 44.2 К 76,60,10 ∑ 10 д. е.

- Д 46.2 К 41 ∑ 70 д. е.
- Д 64 К 46.1 ∑ 96 д. е.
- Д 64 К 44.1 ∑ 24 д. е.
- Д 46.2 К 44.1 ∑ 0,52 д. е.
- Д 46.2 К 44.1 ∑ 0,637 д. е.
- Д 46.2 К 44.2 ∑ 10 д. е.
- Д 46.3 К 80 ∑ 14,843 д. е.

Закрытие этих счетов предлагаем производить методами, аналогичными используемым в РФ, а именно:

- ежемесячно сопоставлять совокупность дебетового оборота по субсчетам с кредитовыми оборотами и определять финансовый результат (прибыль или убыток) за отчетный месяц. Этот финансовый результат ежемесячно списывать с дополнительных субсчетов 9 «Прибыль / убыток от продажи» («Прибыли / убыток от прочих доходов и расходов») на счет «Прибыли и убытки»;
- по окончании отчетного года все субсчета, открытые к счетам «Реализация продукции (работ, услуг)» и «Прочие доходы и расходы» закрываются внутренними записями на субсчет 9 «Прибыль/убыток от продажи» и «Прибыли/убыток от прочих доходов и расходов» соответственно.

Таким образом, в течение года все расходы и затраты собираются по дебетовой стороне соответствующих субсчетов, все доходы и поступления – по кредиторской стороне субсчетов, предназначенных для их учета. Эта информация может быть использована для составления ф.№ 2 приложения к балансу без дополнительных расчетов на синтетическом уровне и не только по окончании отчетного периода (года, месяца), что, в свою очередь, будет способствовать обеспечению контроля за процессом образования финансового результата и даст возможность воздействовать на него экономическими методами. **Денежные средства, принадлежащие третьим лицам, не будут отражены в товарообороте предприятия.**