

ВЫРУЧКА КАК ЭЛЕМЕНТ РЕАЛИЗАЦИИ

Елена МАЛЕЙ,
аспирантка БГЭУ

Основная составляющая финансового результата деятельности предприятия образуется вследствие реализации продукции, товаров, работ, услуг, поэтому изучение экономического содержания понятия «выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» является важным аспектом учета, так как от правильности определения указанного понятия зависит достоверность финансового результата организации в целом.

В Республике Беларусь согласно Типовому плану счетов бухгалтерского учета и Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета для обобщения информации о доходах и расходах организации, а также выявления конечного финансового результата деятельности организации за отчетный период предназначены счета раздела VIII «Финансовые результаты».

При этом определен следующий состав доходов и расходов:

- 1) доходы и расходы по видам деятельности;
- 2) операционные доходы и расходы;
- 3) внереализационные доходы и расходы.

Счет 90 «Реализация» предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с видами деятельности, указанными в уставе организации, а также для определения финансового результата по ним.

На нем отражаются выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг и себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг.

Таким образом, экономическое содержание понятия «выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» неразрывно связано с понятиями «доходы» и «доходы по видам деятельности».

Наиболее полное определение доходов, доходов от видов деятельности и выручки от реализации дается инструкцией по бухгалтерскому учету «Доходы организации», утвержденной постановлением Минфина Республики Беларусь от 26.12.2003 № 181 (далее — Инструкция), в соответствии с которой доход представляет собой экономическую выгоду в денежной или натуральной форме, учитываемую в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить. При этом экономическая выгода — это возможность имущества способствовать притоку денежных средств или иных активов в организацию.

Необходимо отметить, что в приведенном определении экономической выгоды рассмотрена лишь вероятность увеличения активов организа-

ции, в действительности же уменьшение обязательств субъекта хозяйствования также может являться для него экономической выгодой.

Согласно вышеприведенной Инструкции в бухгалтерском учете выделяют доходы от видов деятельности организации (далее — доходы от видов деятельности); операционные доходы; внереализационные доходы.

Пункт 4 Инструкции по бухгалтерскому учету «Доходы организации» определяет суммы, не являющиеся доходом: «...доходами организации не считаются: *поступившие в составе выручки от реализации, операционных и внереализационных доходов суммы налога на добавленную стоимость, акцизов, иных налогов и обязательных платежей, подлежащих перечислению в бюджет; суммы, поступившие от третьих лиц в пользу комитента по договорам комиссии или консигнации, доверителя по договорам поручения и иным аналогичным договорам в их пользу; суммы, поступившие в качестве авансов, задатков, предварительной оплаты за товары, готовую продукцию, работы, услуги; стоимость полученного в залог имущества (если передача заложенного имущества залогодержателю предусмотрена договором); поступления имущества, в том числе денежных средств, ранее переданных третьим лицам на условиях возвратности, в том числе получаемых в качестве погашения ранее предоставленных займов; вклады, внесенные другими организациями в ее уставный фонд, в рамках договора простого товарищества в размерах, установленных договорами*». При этом «...доходами по видам деятельности организации является выручка от реализации за вычетом денежных средств и иного имущества, указанных в пункте 4 настоящей Инструкции».

Что касается выручки от реализации, то в Инструкции дается следующее определение: «выручка от реализации — это денежные средства либо иное имущество в денежном выражении, полученные или подлежащие получению в результате реализации товаров, готовой продукции, работ, услуг по ценам, тарифам в соответствии с договором».

Таким образом, в Республике Беларусь в состав выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг включаются как суммы, принадлежащие организации, так и величины косвенных налогов, подлежащих перечислению в бюджет.

Это подтверждает и структура отчета о прибылях и убытках, утвержденная постановлением Министрства финансов Республики Беларусь 17 февраля 2004 г. № 16 «О бухгалтерской отчетности организаций», в соответствии с которой выде-

ляют следующие статьи, отражающие выручку от реализации продукции, товаров, работ, услуг: «По статье «Выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг» (строка 010) показывается выручка от видов деятельности: от реализации готовой продукции, товаров, работ, услуг, учитываемая по кредиту счета 90 «Реализация» в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств, расчетов и др.

По статье «Налоги, включаемые в выручку от реализации товаров, продукции, работ, услуг» (строка 020) показываются налоги, начисленные в соответствии с законодательством и отраженные по дебету счета 90 «Реализация» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (по соответствующим субсчетам).

По статье «Выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг (за минусом НДС, акцизов и иных аналогичных обязательных платежей)» (строка 030) показывается выручка от реализации готовой продукции, товаров, работ, услуг, указанная по строке 010, за вычетом налогов, указанных в строке 020.

Необходимо отметить, что отражение в составе выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг величин косвенных налогов, полученных от покупателей и заказчиков и подлежащих перечислению в бюджет, противоречит требованию обособленного отражения имущества, определенного законом о бухгалтерском учете Республики Беларусь: «Имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических и физических лиц, находящегося на бухгалтерском учете данной организации».

Кроме того, из определения «доходы по видам деятельности» следует, что:

$$\begin{array}{l} \text{Доходы} \\ \text{по видам} \\ \text{деятельности} \end{array} = \begin{array}{l} \text{выручка от реализации} \\ \text{продукции, товаров,} \\ \text{работ, услуг} \end{array} - \sum A_i$$

где A_i :

A_1 — поступившие в составе выручки от реализации, операционных и внеоперационных доходов суммы налога на добавленную стоимость, акцизов, иных налогов и обязательных платежей, подлежащих перечислению в бюджет;

A_2 — суммы, поступившие от третьих лиц в пользу комитента по договорам комиссии или консигнации, доверителя по договорам поручения и иным аналогичным договорам в их пользу;

A_3 — суммы, поступившие в качестве авансов, задатков, предварительной оплаты за товары, готовую продукцию, работы, услуги;

A_4 — стоимость полученного в залог имущества (если передача заложенного имущества залогодержателю предусмотрена договором);

A_5 — поступления имущества, в том числе денежных средств, ранее переданных третьим лицам на условиях возвратности, в том числе получаемых в качестве погашения ранее предоставленных займов;

A_6 — вклады, внесенные другими организациями в ее уставный фонд, в рамках договора простого товарищества в размерах, установленных договорами.

При этом суммы $A_2 - A_6$ в свою очередь, не являются выручкой, поскольку не соответствуют определению выручки от реализации вообще.

В бухгалтерском учете Российской Федерации доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества). Не признаются доходами организации поступления от других юридических и физических лиц: сумм налога на добавленную стоимость, акцизов, налога с продаж, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей; по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.; в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг; авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг; задатка; в залог, если договором предусмотрено передача заложенного имущества залогодержателю; в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику.

Доходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности подразделяются на: доходы от обычных видов деятельности; операционные доходы; внеоперационные доходы.

Доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг. Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности. Если величина поступления покрывает лишь часть выручки, то выручка, принимаемая к бухгалтерскому учету, определяется как сумма поступления и дебиторской задолженности (в части, не покрытой поступлением).

Исходя из приведенных определений доходов организации и доходов от обычных видов деятельности в составе выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг в учете Российской Федерации не отражаются суммы акцизов, налога с продаж, экспортных пошлин и иных аналогичных обя-

зательных платежей. Однако на практике применяется иной подход, регламентированный Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации 31.10.2002 г. № 94н. В соответствии с указанным нормативным документом к счету 90 «Продажи» предложено открытие субсчетов: «Выручка», «Себестоимость продаж», «Налог на добавленную стоимость», «Акцизы», что свидетельствует об отражении вышеуказанных косвенных налогов (НДС, акцизов, налогов с продаж и т.д.) в сумме полученной выручки.

Принципы подготовки и составления финансовой отчетности МСФО определяют доход как «приращение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме притока или увеличения активов, и уменьшения обстоятельств, что выражается в увеличении капитала, не связанного с вкладами участников акционерного капитала».

При этом определение дохода включает в себя как выручку, так и прочие доходы. Выручка возникает в процессе обычной деятельности компании и называется самыми разными терминами, в том числе «продажи», «вознаграждения», «проценты», «дивиденды», «роялти», «арендная плата».

Согласно Международному стандарту финансовой отчетности 18 «Выручка»: «Выручка – это валовое поступление экономических выгод в ходе обычной деятельности компании за период, приводящее к увеличению капитала, иному, чем за счет взносов акционеров... Выручка включает только валовые поступления экономических выгод, полученных компанией и подлежащих получению на ее счет. Суммы, инкассированные от имени третьей стороны, такие как налог с продаж, налоги на товары и услуги и налог на добавленную стоимость, не являются экономическими выгодами, поступающими в компанию, и не ведут к увеличению капитала. Поэтому они исключаются из выручки».

Согласно бухгалтерским стандартам, применяемым в США, выручка определяется как приток активов предприятия, погашение его обязательств

или комбинация того и другого в результате операций, составляющих основную деятельность, за данный период. Таким образом суммы налога на добавленную стоимость, акцизов, налогов с продаж и иных аналогичных платежей также не отражаются в составе выручки.

Структура отчетов о прибылях и убытках стран Западной Европы и США также позволяет сделать вывод о том, что по статье «выручка» отражаются суммы валовых поступлений экономических выгод, полученных компанией и подлежащих получению на ее счет уже без учета налогов с продаж, налогов на товары и услуги и налога на добавленную стоимость, которые не являются экономическими выгодами, поступающими в компанию, и не ведут к увеличению ее капитала. Таким образом, отражение налогов с продаж, акцизов, налога на добавленную стоимость и иных аналогичных платежей в составе выручки в различных странах можно представить в таблице 1.

Многие отечественные и российские авторы также определяют выручку как сумму экономических выгод, принадлежащих непосредственно самой организации, дают определение выручки от реализации как доход, получаемый в процессе отчуждения принадлежащих организации активов. При этом «Доход включает в себя приток экономических выгод, полученных или подлежащих получению данной организацией. Суммы, взимаемые от имени третьих лиц, поступающие в организацию, такие, например, как налог на добавленную стоимость и т.п., не являются экономической выгодой, приводящей к увеличению капитала, а значит, доходом не являются» (С.А. Николаева).

В.Ф. Палий отмечает «В отчете о прибылях и убытках должна быть показана сумма выручки-нетто, то есть за минусом налога на добавленную стоимость и других аналогичных обязательств, в том числе, например, акцизов для подакцизных товаров. Организация-продавец взыскивает обязательные платежи от имени государства, выступает его налоговым агентом. Поступившие налоги должны быть перечислены в доходы бюджетов».

Таблица 1

Отражение налогов с продаж, акцизов, налога на добавленную стоимость и иных аналогичных платежей в составе выручки

Страны, стандарты	Налоги с продаж, акцизы, налог на добавленную стоимость и иные аналогичные платежи отражаются в составе выручки	Налоги с продаж, акцизы, налог на добавленную стоимость и иные аналогичные платежи не отражаются в составе выручки
Республика Беларусь	+	
Российская Федерация	+	
Бельгия		+
Германия		+
Франция		+
Великобритания		+
США		+

Корреспонденция счетов по отражению в учете выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция	
	Дебет	Кредит
1. Поступили от покупателей и заказчиков суммы оплаты за реализованную продукцию, товары, оказанные работы, услуги	50 "Касса"; 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"	90/11 "Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг плюс налоги и платежи, полученные от покупателей и заказчиков"
2. Начислены суммы налога с продаж, поступившие от покупателей и заказчиков и подлежащие перечислению в бюджет	90/12 - "Налог с продаж, перечисленный от покупателей и заказчиков"	68 "Расчеты по налогам и сборам"
3. Начислены суммы акцизов, поступившие от покупателей и заказчиков и подлежащие перечислению в бюджет	90/13 - "Акцизы, перечисленные от покупателей и заказчиков"	68 "Расчеты по налогам и сборам"
4. Начислены суммы налога на добавленную стоимость, поступившие от покупателей и заказчиков и подлежащие перечислению в бюджет	90/14 - "Налог на добавленную стоимость, перечисленный от покупателей и заказчиков"	68 "Расчеты по налогам и сборам"
5. Начислены суммы прочих налогов и сборов, поступившие от покупателей и заказчиков и подлежащие перечислению в бюджет	90/15 - "Прочие налоги и сборы, перечисленные от покупателей и заказчиков"	68 "Расчеты по налогам и сборам"

На основании анализа преобладающих мнений, оценок, официальных документов можно дать следующие обобщающие определения понятиям «доходы», «доходы от видов деятельности» и «выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг».

Доходы — это приращение экономических выгод, полученных или подлежащих получению данной организацией в течение отчетного периода, происходящее в форме увеличения активов и (или) уменьшения обязательств, приводящее к увеличению капитала не за счет взносов участников (акционеров). Суммы, взимаемые от имени третьих лиц, поступающие в организацию в виде налогов с продаж, акцизов, налога на добавленную стоимость, и другие аналогичные платежи, подлежащие перечислению в бюджет, не являются экономической выгодой, приводящей к увеличению капитала, и в состав доходов не включаются.

Доходы от видов деятельности — это систематические доходы, связанные с видами деятельности, указанными в уставе организации, выступающие в виде выручки от реализации товаров, работ, услуг.

Выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг — это приращение экономических выгод, полученных или подлежащих получению данной организацией в течение отчетного периода, происходящее в форме увеличения активов и (или) уменьшения обязательств, приводящее к увеличению капитала не за счет взносов участников (акционеров), от видов деятельности, указанных в уставе организации, носящее систематический характер. При этом суммы, поступающие от покупателей и заказчиков в виде налогов с продаж, акцизов, налога на добавленную стоимость, и другие аналогичные платежи, подлежащие перечислению в

бюджет, в состав выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг не включаются.

Для формирования на счетах бухгалтерского учета данных о сумме выручки от реализации по видам деятельности указанным в уставе организации, автором предлагается открыть к счету 90 «Реализация» следующие субсчета и счета третьего порядка:

90/1 — «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг»;

90/11 — «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг плюс налоги и платежи, полученные от покупателей и заказчиков»;

90/12 — «Налог с продаж, перечисленный от покупателей и заказчиков»;

90/13 — «Акцизы, перечисленные от покупателей и заказчиков»;

90/14 — «Налог на добавленную стоимость, перечисленный от покупателей и заказчиков»;

90/15 — «Прочие налоги и сборы, перечисленные от покупателей и заказчиков».

Таким образом, корреспонденцию счетов по отражению в учете выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг могут быть представлены в виде таблицы 2.

Предлагаемое определение выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг и методики ее отражения на счетах бухгалтерского учета соответствуют требованию обособленного отражения имущества, являющегося собственностью организации, от имущества других юридических и физических лиц, позволит, на наш взгляд, достоверно определять финансовый результат от видов деятельности, указанных в уставе организации. Оно также не противоречит принципам международных стандартов финансовой отчетности и общепринятой мировой практике. ■

Раздел подготовили С. ТЕРЕХОВИЧ, О. СЕРАФИМОВИЧ.