

- в-третьих, в условиях сложившихся неплатежей позволит формировать реальную величину прибыли и возможности ее обеспечения денежными средствами;
- в-четвертых, обеспечит возможность на индексированную величину материальных затрат (кормов) увеличить собственные оборотные средства.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Бухгалтерский учет на предприятиях АПК: Учеб. пособие/ Л. И. Стешиц, Г. И. Гринман, М. И. Стешиц и др. ; Под общ. ред. Л. И. Стешица.— Мн.: Ураджай, 2001.— 548 с.
2. Бухгалтерский учет на сельскохозяйственных предприятиях: Учеб. для студентов вузов/ А. П. Михалкевич, П. Я. Папковская, А. С. Федоркевич, А. Н. Егомостьев.— Мн.: БГЭУ, 2000.— 508 с.
3. Новый план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации (предприятия). Комментарии. Рекомендации к применению/ В. Е. Ванкевич, Е. Н. Шебеко, А. Л. Бавдей и др. ; Под общ. ред. Л. Л. Ермолович, В. Е. Ванкевич.— Мн.: Интерпрессервис; Книжный Дом, 2002.— 368 с.
4. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Республики Беларусь, 25 июня 2001 г. , № 42-з/ Бухгалтерский учет и анализ.— 2001.— № 7.— С. 3—11.
5. Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)/ Главный бухгалтер.— 2002.— № 28.— С. 24—40.
6. Папковская П. Я. Производственный учет в АПК: теория и методология.— Мн.: Информпресс, 2001.— 220 с.
7. Рекомендации по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий.— Мн.: ООО «Информпресс», 2000.— 92 с.

**МЕТОДИКА УЧЕТА РОЗНИЧНОГО ТОВАРООБОРОТА В СООТВЕТСТВИИ С НОВЫМ ПЛАНом СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ (ПРЕДПРИЯТИЯ)**

*Е. Г. Мазурова, БГЭУ*

Переход к новому Плану счетов финансово-хозяйственной деятельности предприятий вносит определенные изменения в порядок отражения в бухгалтерском учете реализации продукции, товаров, работ, услуг на территории Республики Беларусь. Он предусматривает не только использование иного счета для отражения реализации, но и ряд особенностей в методике и организации учета по субсчетам.

Счет 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» заменен счетом 90 «Продажи». Как и прежде, счет используется для отражения реализации продукции, товаров (работ, услуг). Нововведением можно считать рекомендацию открывать к счету субсчета по составляющим финансового результата, а не видам основной деятельности. То есть, теперь даже в конце месяца при закрытии счета 90 «Продажи» в целом, по субсчетам продолжают числиться соответствующие остатки, которые сворачиваются соответствующими бухгалтерскими проводками только в конце отчетного года. Проектом нового плана счетов рекомендованы следующие субсчета:

1. «Выручка»;
2. «Себестоимость продаж»;
3. «Налог на добавленную стоимость»;
4. «Акцизы»;
9. «Прибыль/убыток от продаж».

Учет реализации по составляющим финансового результата имеет свои положительную сторону. Теперь нет необходимости осуществлять ежемесячную выборку данных по счету реализации продукции, товаров (работ, услуг) для заполнения финансовой и статистической отчетности. Фактически каждый показатель финансовой отчетности находит свое отражение на отдельном субсчете счета 90 «Продажи», где осуществляется его накопление в течение года.

Поскольку в настоящее время существует только проект плана счетов, разработанный в соответствии с уже используемым планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций Российской Федерации, в нем, на наш взгляд, не учтены особенности налогового законодательства Республики Беларусь. В частности, нельзя забывать о существовании налоговых отчислений от выручки (валового дохода) предприятий и организаций, а также введенного практически на все товары народного потребления налога с продаж, которые являются составляющими продажной цены, а соответственно также включены в выручку от реализации. Поэтому, считаем необходимым дополнительно ввести субсчет 5 «Налог с продаж» и субсчет 6 «Налоговые отчисления от выручки». Это позволит получить основные показатели финансовых отчетов без необходимости осуществления выборок и дополнительных подсчетов.

Однако, по нашему мнению, предложенная методика ведения учета на счете 90 «Продажи» неприменима для организации бухгалтерского учета реализации товаров в розничной торговле. Это объясняется тем, что базой исчисления налоговых отчислений в республиканский и местный бюджеты от выручки розничных торговых предприятий и организаций, источником возмещения издержек обращения и формирования конечного результата выступает не выручка предприятий розничной торговли — розничный товарооборот —, а реализованные торговые надбавки – валовый доход предприятия. Кроме того, в розничной торговле учет товаров, как правило, ведется по розничным (продажным), а не покупным ценам, что не дает фактически показателя себестоимости при их списании на субсчет 2 «Себестоимость» счета 90 «Продажи». Таким образом, предложенный вариант открытия к счету 90 «Продажи» 5 субсчетов в розничной торговле считаем нецелесообразным, поскольку фактически они не будут выполнять никакой информационной функции.

Рассмотрим это положение на условном примере. Допустим, розничное торговое предприятие реализовало товар, покупная цена которого 100 000 000 рублей. Торговая надбавка по данной группе товаров составляет 20%, соответственно розничная цена товара составит  $100 \times 120 / 100 = 120\,000\,000$  рублей. Налог на добавленную стоимость по данной группе товаров составляет 20%. Соответственно розничная цена, включая НДС, составит  $120 \times 120 / 100 = 144\,000\,000$  рубль. Данная группа товара облагается налогом с продаж. Следовательно, окончательно розничная цена составит  $144 \times 100 / (100 - 5) = 152\,000\,000$  рубль.

Рассмотрим последовательность отражения соответствующих операций по реализации этого товара при организации учета в соответствии с новым планом счетов финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций Республики Беларусь.

В соответствии с новым планом счетов выручку от реализации товаров следует отражать на счете 90 «Продажа», субсчете 1 «Выручка». В нашем примере это отразится следующим образом:

Дт 50                      Кт 90/1                      152 000 000 рубль

Соответственно в течение года на субсчете 1 «Выручка» сальдо будет показывать накопленный розничный товарооборот (Брутто выручку предприятия торговли). Однако, в финансовой отчетности требуется указывать нетто-выручку, очищенную от налога на добавленную стоимость и других аналогичных платежей. Получение данного показателя по новому плану счетов предполагается путем сравнения сальдо по субсчету 1 «Выручка» с сальдо по субсчетам 3 «НДС», 5 «Налоговые отчисления от выручки предприятия» и 6 «Налог с продаж». Однако, в розничной торговле по субсчетам 3 «НДС» и 6 «Налог с продаж» сальдо получается нулевое. Это объясняется тем, что, как нами уже было отмечено, источником формирования конечного финансового результата выступает валовый доход, а не товарооборот. Соответственно, и на счете реализации в конечном итоге получают не товарооборот как таковой, а именно сумму реализованных торговых надбавок. Рассмотрим, что получится на субсчетах счета 90 «Продажи» в нашем примере после отражения всех приведенных операций.

Таблица 1

**Корреспонденция счетов по учету розничного товарооборота**

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1	2	3	4
Начислен налог с продаж	90/6	68/5	8 000 000
Сторно налога на продажу по реализованным товарам	90/6	42/4	8 000 000
Начислен НДС	90/3	68/НДС	24 000 000
Сторно НДС по реализованным товарам	90/3	42/3	24 000 000

Продолжение таблицы 1

1	2	3	4
Списана стоимость реализованных товаров	90/2	41/2	152 000 000
Сторно реализованных торговых надбавок	90/2	42/1	20 000 000
Списаны расходы на продажу (издержки обращения)	90/2	44	15 000 000
Произведены отчисления в республиканский фонд	90/5	68/2%	400 000
Произведены отчисления в местный целевой фонд	90/5	68/2,5%	490 000
Получена прибыль от реализации товара	90/9	99	3 710 000

90/1 «Выручка»	90/2 «Себестоимость»	90/3 «НДС»
152 000 000	152 000 000	24 000 000
	-20 000 000	-24 000 000
	15 000 000	
Сальдо 152 000 000	Сальдо 147 000 000	Сальдо 0

90/6 «Налог с продаж»	90/5 «Налоговые отчисления от выручки»	90/9 «Прибыль/убыток от реализации»
8 000 000	400 000	3 710 000
-8 000 000	490 000	
Сальдо 0	Сальдо 890 000	Сальдо 3 710 000

В соответствии с новым планом счетов предполагается, что необходимые данные для заполнения финансовых отчетов будут получаться путем использования данных сальдо по соответствующим субсчетам счета 90 «Продажи». Однако, как видно из приведенного примера, по субсчетам 3 «НДС» и 6 «Налог с продаж», сальдо нулевое. Соответственно, для получения показателя «Отчета о прибылях и убытках» строки 010 «Выручка (нетто) от реализации продукции, работ, услуг (за минусом НДС, акцизов и аналогичных платежей), отчета по форме 5ф «Отчет о финансовых результатах» строки 04 «НДС» и 06 «Другие налоги, сборы и отчисления, уплачиваемые из выручки» бухгалтеру придется отдельно осуществлять выборку и накопление сумм НДС и налога с продаж, поскольку на соответствующих субсчетах они не накапливаются. На субсчете 2 «Себестоимость» получается показатель, не имеющий никакого экономического смысла. По сути дела, как таковой валовой доход получается в результате сопоставления сальдо по субсчету 1 «Продажи» с сальдо по субсчету 2 «Себестоимость» до момента списания на этот субсчет издержек обращения. Также не получается по данному субсчету и показателя «Себестоимость (покупная стоимость) товаров», отражаемого в финансовой отчетности. На самом деле до списания на этот субсчет издержек в качестве сальдо получаем стоимость товаров по розничным ценам, увеличенную еще раз на сумму реализованных торговых надбавок. Тогда при сопоставлении субсчетов сумма стоимость товаров по розничным ценам по дебету перекроется суммой розничного товарооборота по кредиту и в качестве сальдо и останется сумма реализованных торговых надбавок.

Из всего вышесказанного следует, что методика учета реализации продукции (работ, услуг) в соответствии с новым планом счетов для предприятий розничной торговли не совсем применима, поскольку не выполняет заложенную в нее информационную функцию. С нашей точки зрения, целесообразно оставить субсчета 1 «Выручка», 5 «Налоговые отчисления от выручки предприятия» и 9 «Прибыль/убыток от реализации», поскольку на них в течение года будет накапливаться необходимая для составления финансовой отчетности информация. Субсчет 2 «Себестоимость» считаем целесообразным разделить на два субсчета 2 «Реализованные товары» и 3 «Расходы на продажу». На субсчете «Реализованные товары» будут отражаться списанные реализованные товары по учетным (розничным ценам) и определяться реализованные торговые надбавки. На субсчете «Расходы на продажу» — издержки обращения, названные в новом плане счетов расходами на продажу, которые отражаются отдельной строкой в финансовой отчетности и будут накапливаться на этом субсчете в течение года. Субсчета 3 «НДС» и 6 «Налог с продаж» можно объединить, поскольку они оба имеют нулевое сальдо.

**Сравнительная характеристика структуры счета 90 «Продажи» для предприятий розничной торговли в соответствии с новым Планом счетов финансово-хозяйственной деятельности предприятий (организаций) и структуры счета, предложенной автором**

Структура счета 90 «Продажи» в соответствии с новым Планом счетов финансово-хозяйственной деятельности предприятий (организаций)	Структура счета 90 «Продажи», предложенная автором
1. «Выручка»	1. «Выручка»
2. «Себестоимость»	2. «Реализованные товары»
3. «НДС»	3. «Расходы на продажу»
4. «Акцизы»	4. «Налог с продаж и НДС»
	5. «Налоговые отчисления от выручки»
9. «Прибыль/Убыток от реализации»	9. «Прибыль/Убыток от реализации»

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Фридкин Л. Обзор различий Плана счетов/ Национальная экономическая газета.— 2002.— № 77 (15 октября).— С. 15-22.
2. Проект Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации (предприятия)/ Национальная экономическая газета.— 2002.— № 75 (8 октября).— С. 15-18.