

КОНСУЛЬТАЦИИ БУХГАЛТЕРУ, АУДИТОРУ, МЕНЕДЖЕРУ, РУКОВОДИТЕЛЮ

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Инструкции о порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость, утвержденная постановлением ГНК от 26.06.2002 года № 94 (с изменениями и дополнениями)/ Нац. экон.газ.– 2002.– № 51.
2. Письмо Белкоопсоюза «О НДС по стеклотаре» №13–1/1–96 от 4.09.2002 года.
3. Правила обращения возвратной деревянной и картонной тары на территории Республики Беларусь, утвержденные постановлением Минэкономики РБ, Министерства торговли РБ, Министерства сельского хозяйства и продовольствия РБ, Белорусского концерна по материальным ресурсам 21.05.2000 г. №104/7/3/2.
4. Владимирова Е. Налог на добавленную стоимость и тара/ Главный бухгалтер.– 2002.– № 31.
5. Лесневская Н. Особенности бухгалтерского учета операций с тарой/ Главный бухгалтер.– 2000.– № 19.– С. 66–74.
6. Новый план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации (предприятия). Комментарии. Рекомендации к применению /под общ. ред. Л.Л. Ермолович, В.Е. Ванкевича.– Мн.: Интерпрессервис; Книжный Дом, 2002.– 368 с.
7. Новый План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций Российской Федерации Бухгалт. учет и анализ.– 2001.– № 8.– С. 31–35
8. Пабухчиянц В.К. Организация и технология торговых процессов.– М.: Экономика, 1987.
9. Организация коммерческой деятельности / под общ. ред. С.Н. Виноградовой.– Мн.: Выш. шк., 2000.
10. Шепелев А.Ф. и др. Торгово-технологическое оборудование.– М.: Приор, 2001.– 224 с.

**ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ РАЗВИТИЯ УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ
В УСЛОВИЯХ АДАПТАЦИИ НОВОГО ПЛАНА СЧЕТОВ**

О. С. Ткаченко, БГЭУ

Интеграционная политика РБ с РФ привела к тому, что принципиальные особенности нового Плана счетов РФ должны лечь в основу построения национального Плана счетов РБ. В силу этого, считаем необходимым критически рассмотреть отражение доходов в бухгалтерском учете по Плану счетов РФ, утвержденному 31 октября 2000 г. № 94н приказом Минфина РФ.

Для отражения доходов в новом Плане счетов предназначены следующие счета:

90 – «Продажи»;

91 – «Прочие доходы и расходы»;

99 – «Прибыли и убытки».

Рассмотрим каждый счет в отдельности.

Счет 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» изменил не только код счета, но и название 90 «Продажи», что более точно определяет суть процесса.

Сравним 2 фразы “Предприятие реализовало товар” и “Предприятие продало товар”. Мысль второго высказывания более определена — товар продан, т. е. отчужден. Первое высказывание более неопределенно и неясно: продан ли товар или реализован как-то иначе. Поэтому важно точно назвать данный процесс продажей, исключив всякую двусмысленность, возникающую при использовании понятия “реализация”.

Подверглась изменению и структура счета. Выявление результата от реализации была представлена в следующем виде (табл. 1).

Таблица 1

Структура счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)»

46 «Реализация продукции (работ, услуг)»			
Д			К
41, 45	Закупочная стоимость товаров	51, 62	Выручка (доход) от реализации товаров с НДС
44	Издержки обращения		
68	Сумма НДС, акцизов; платежи и сборы за реализованную продукцию		
80	Отражение прибыли	80	Отражение убытка

Согласно нового Плана счетов, к счету 90 «Продажи» введены следующие субсчета:

90-1 «Выручка»;

90-2 «Себестоимость продаж»;

90-3 «НДС»;

90-4 «Акцизы»;

90-9 «Прибыль/убыток от продажи».

Схема счета 90 «Продажи» представлена в таблице 2.

Таблица 2

90 «Продажи»	
Д	К
90-1 «Выручка»	
	1. Выручка от реализации продукции (товаров, работ, услуг) 2. Часть доходов будущих периодов (по наступлении периода, к которым эти доходы относятся)
90-2 «Себестоимость продаж»	
1. Фактическая (учетная) себестоимость (стоимость) реализованной готовой продукции (товаров, работ, услуг) 2. Расходы на продажу	
90-3 «НДС»	
1. НДС на сумму стоимости реализованной продукции (товаров, работ, услуг) по ценам реализации	
90-4 «Акцизы»	
1. Акцизы на сумму стоимости реализованной продукции (товаров, работ, услуг) по ценам реализации	
Сумма оборотов по субсчетам 90-2, 90-3, 90-4	Сумма оборотов по субсчету 90-1
90-9 «Прибыль / убыток от продаж»	
Прибыль от реализации продукции (товаров, работ, услуг)	Убыток от реализации продукции (товаров, работ, услуг)

Отражение продаж на счете 90 «Продажи» упростило формирование показателей отчетности, в частности, «Отчет о прибылях и убытках», так как для учета выручки, себестоимости реализованной продукции (работ, услуг), НДС и акцизов предусмотрено открытие самостоятельных субсчетов. Кроме этого, в соответствии с новой Инструкцией, сальдо по субсчетам 90-1 «Выручка», 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «НДС», 90-4 «Акцизы» не закрываются до конца отчетного года. Финансовый результат за отчетный месяц отражается бухгалтерской записью:

- прибыль Д 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»,
К 99 «Прибыли и убытки»;
- убыток Д 99 «Прибыли и убытки»,
К 90-9 «Прибыль/убыток от продаж».

По окончании отчетного года все субсчета открытые к счету 90 «Продажи» (кроме субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»), закрываются внутренними записями на субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж».

Таким образом, в течение года все расходы и затраты, связанные с продажей товаров, собираются по дебетовой стороне соответствующих субсчетов, все доходы и поступления – по кредитовой стороне субсчетов, предназначенных для их учета. Эта информация может быть использована для составления ф. № 2 приложения к балансу без дополнительных расчетов на аналитическом уровне и не только по окончании отчетного периода (года, месяца). Это, в свою очередь, будет способствовать обеспечению контроля за процессом образования финансового результата и даст возможность воздействовать на него экономическими методами.

Остается проблема учета НДС, акцизов и аналогичных платежей, так как они принадлежат третьим лицам и не должны отражаться на счете 90 «Продажи» - это противоречит МСФО № 18 «Выручка».

Поэтому, предлагаем исключить учет НДС и акцизов на счете 90 «Продажи». Их учет следует вести на специальных субсчетах, открытых к счету 68 «Расчеты по налогам и сборам»:

- 68.1 «Отложенный налог»;
- 68.2 «Налог к уплате».

На счетах бухгалтерского учета это будет выглядеть следующим образом (табл. 3, табл. 4).

Предложенная методика позволит:

- денежные средства, принадлежащие третьим лицам, не включать в выручку от реализации товаров организации;
- задолженность по НДС будет обеспечена денежными средствами;
- всегда своевременная оплата НДС.

Учет акцизов и аналогичных платежей можно вести аналогичным образом.

Счета 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств» и 48 «Реализация прочих активов» согласно новому Плану счетов объединены в счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Таблица 3

Отражение в учете реализации по моменту отгрузки товара

Отгрузка предшествует оплате		
Д 90.2 К 41	Отгружены товары по учетной стоимости	70 д. е.
Д 62 К 90.1	Отражается задолженность покупателя (без НДС)	100 д. е.
Д 62 К 68.1	Отражается задолженность покупателя по НДС	20 д. е.
Д 51 К 62	Поступление денежных средств от покупателя в счет погашения задолженности	120 д. е.
Д 68.1 К 68.2	Начислен НДС в бюджет	20 д. е.
Оплата предшествует отгрузке		
Д 51 К 62	Поступление предоплаты от покупателя	120 д. е.
Д 62 К 68.2	Отражается задолженность бюджету по НДС	20 д. е.
Д 62 К 90.1	Отражается реализация (без НДС)	100 д. е.
Д 90.2 К 41	Списываются реализованные товары по учетной стоимости	70 д. е.

Таблица 4

Отражение в учете реализации по моменту оплаты товара

Отгрузка предшествует оплате		
Д 45 К 41	Отгружены товары по учетной стоимости	70 д. е.
Д 51 К 90.1	Поступление выручки от покупателя (без НДС)	100 д. е.
Д 51 К 68.2	Поступление от покупателя НДС с начислением по уплате в бюджет	20 д. е.
Д 90.2 К 45	Списывается отгруженная и оплаченная покупателем продукция	70 д. е.
Оплата предшествует отгрузке		
Д 51 К 90.1	Поступление выручки от покупателя	100 д. е.
Д 51 К 68.2	Отражается НДС подлежащий уплате в бюджет	20 д. е.
Д 46 К 41	Списываются реализованные товары по учетной стоимости	70 д. е.

Счет 91 «Прочие доходы и расходы» предназначен для учета результатов прочей реализации (по видам деятельности, не относящимся к обычным), а также для учета внереализационных доходов и расходов (кроме чрезвычайных, учитываемых непосредственно на счете 99 «Прибыли и убытки»).

Счет 91 «Прочие доходы и расходы» ведется аналогично счету 90 «Продажи». Внереализационные доходы и продажная стоимость реализованных основных средств и прочих активов учитывается на субсчете 91-1 «Прочие доходы». Внереализационные расходы и балансовая стоимость реализованных основных средств и прочих активов, а также затраты, связанные с их реализацией учитывается на субсчете 91-2 «Прочие расходы». Отражение результата от прочих доходов и расходов производится путем следующих записей:

- прибыль Д 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»,
К 99 «Прибыли и убытки»;
- убыток Д 99 «Прибыли и убытки»,
К 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Проблема счета 91 «Прочие доходы и расходы» заключается в том, что на этом счете ведется учет операционных доходов и расходов, а также внереализационных доходов и расходов не обособленно. Эта методика не позволяет получать данные для анализа доходности и убыточности от операционных и внереализационных операций, составления отчетности (в частности, ф. № 2 приложение к балансу) на аналитическом уровне без дополнительных расчетов.

Следовательно, к счету 91 «Прочие доходы и расходы» целесообразно открытие следующих субсчетов:

- 91-1 «Внереализационные доходы»;
- 91-2 «Внереализационные расходы»;
- 91-3 «Сальдо внереализационных доходов и расходов»;
- 91-4 «Операционные доходы»;
- 91-5 «Операционные расходы»;
- 91-6 «Сальдо операционных доходов и расходов».

Введение этих субсчетов упростит составление отчетности и поможет отслеживать прибыльность (убыточность) операционных и внереализационных операций.

Счет 99 «Прибыли и убытки» объединил два счета 80 «Прибыли и убытки» и 81 «Использование прибыли».

На счете 99 «Прибыли и убытки» ведется учет конечного финансового результата, который складывается из результата от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов, включая чрезвычайные.

На дебете счета 99 «Прибыли и убытки» учитываются начисленные платежи налога на прибыль и суммы финансовых санкций за налоговые правонарушения.

Считаем необходимым, исключить учет чрезвычайных доходов и расходов на счете 99 «Прибыли и убытки», а их учет вести на счете 91 «Прочие доходы и расходы» на субсчетах:

91-7 «Чрезвычайные доходы»;

91-8 «Чрезвычайные расходы»;

91-9 «Сальдо чрезвычайных доходов и расходов».

На наш взгляд, название счета 99 «Прибыли и убытки» неточно отображает его суть и вводит в заблуждение пользователей отчетности. Наличие такого названия счета позволяет до сих пор применять устаревшее и совершенно неприемлемое в рыночной экономике понятие «прибыль, остающаяся в распоряжении организации». Оно возникло в социалистической экономике как составляющая моделей хозрасчета, которые с началом рыночных преобразований оказались невостребованы и уже забыты. Понятие «прибыль, остающаяся в распоряжении организации», продолжает активно и совсем неадекватно применяться в условиях рыночной экономики. На самом деле распределяемая прибыль принадлежит акционерным или другим собственникам хозяйственного общества и полностью присваивается ими. Распределяется чистая прибыль на две части: дивиденды, непосредственно присваиваемые акционерами; накопленная прибыль — увеличивающая чистую стоимость имущества, остающегося в коллективной собственности акционеров. Она тоже, по сути, присваивается собственниками.

Все так называемые «расходы на социальные нужды за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации», являются ничем иным, как текущими расходами организации, включаемыми в себестоимость продукции или иначе снижающими показатель ее прибыли до налогообложения, безотносительно к тому, уменьшают ли эти расходы налогооблагаемую прибыль или не принимаются в расчет налогооблагаемой базы. Даже такие формы, как участие персонала в прибылях, выплата дополнительных пенсий и пособий за счет организации, являются расходами, а не распределением прибыли, так как персонал не собственник и не имеет отношения к распределению прибыли.

Счет 99 «Прибыли и убытки» чисто технический, обобщающий доходы и расходы организации в единый показатель. Счет 99 «Прибыли и убытки» должен быть переименован — «Баланс доходов и расходов» или «Баланс прибылей и убытков» с открытием следующих субсчетов:

99-1 «Прибыль от основного вида деятельности»;

99-2 «Убыток от основного вида деятельности»;

99-3 «Прибыль от внереализационных доходов»;

99-4 «Убыток от внереализационных расходов»;

99-5 «Прибыль от операционных доходов»;

99-6 «Убыток от операционных расходов»;

99-7 «Прибыль от чрезвычайных доходов»;

99-8 «Убыток от чрезвычайных расходов»;

99-9 «Налоги и выплаты из прибыли»;

99-0 «Дивиденды присваиваемые акционерами».

Кредитовое сальдо этого счета будет показывать накопленную прибыль или увеличение чистой стоимости имущества акционерами. Дебетовое — убыток акционеров (убыточность предприятия).

Новый План счетов РФ, введенный с 1 января 2001 года, несовершенен. Поэтому необходимо учесть его недостатки при введении собственного Национального плана счетов РБ. Наша модернизация зачастую состояла в детализации учета, что позволяет не только без дополнительных расчетов составлять финансовую и статистическую отчетность, но и проводить собственниками предприятия экономический анализ. Это позволит воздействовать экономическими методами на результат предприятия до подведения итогов за период.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Новый План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению. — М.: Издательство «Дело и Сервис», 2001. — 160 с.

2. Новый план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации (предприятия). Комментарии/ Ванкевич В. Е., Шибеко Е. Н., Бавдей А. Л. и др.; Под общ. Ред. Ермолович Л. Л., Ванкевича В. Е. — Мн.: Интерпрессервис; Книжный дом, 2002. — 368 с.

3. План счетов бухгалтерского учета. — Мн.: Информпресс, 1999. — 156 с.