

7. Шевлюков А.П. Гармонизация бухгалтерского учета финансовых результатов в планах счетов организаций Республики Беларусь и Российской Федерации/ Бухгалтерский учет и анализ – 2002, № 7 – С. 3-12.

## **ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ КОМИТЕНТОМ И ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ (В СООТВЕТСТВИИ С ДЕЙСТВУЮЩИМ И ПРОЕКТОМ НОВОГО ПЛАНА СЧЕТОВ)**

*Л.С. Воскресенская, канд. экон. наук, БГЭУ*

В соответствии с Законом РБ “О бухгалтерском учете и отчетности” важнейшей задачей бухгалтерского учета является “формирование полной и **достоверной** информации о деятельности организации и ее имущественном положении, полученных доходах и понесенных расходах” [7]. Эта же задача определяется в качестве основной как белорусскими и российскими учеными, так и зарубежными авторами [4, 8, 9]. Ее практическая реализация на современном этапе развития экономики широко обсуждалась в ноябре 2002 г. на Всемирном форуме бухгалтеров, проходившем в Гонконге [1]. Серьезные нарушения в области бухгалтерского учета и отчетности в крупнейших компаниях США, имевшие место в 2002 г., привели к существенным колебаниям фондового рынка и, по мнению некоторых ученых, явились одним из факторов падения курса доллара относительно евро [9, 10].

Одной из важнейших причин, которая может повлиять на достоверность информации, формируемой в бухгалтерском учете и отражаемой в отчетности, является противоречие положений международных учетных стандартов и требований налогового законодательства. В небольших организациях, а также в условиях недостаточной автоматизации, как правило, предпочтение отдается именно последним. Это обусловлено, как стремлением сократить объем учетных работ, так и тем, что длительное время в нашей стране бухгалтерский учет выполнял преимущественно фискальную функцию, формируя данные необходимые для оценки налогооблагаемых величин и правильного исчисления налоговых платежей.

В свете протекающих экономических реформ, развития рыночных механизмов, в условиях введения нового Плана счетов можно предположить, что подобная ситуация постепенно изменится. Однако, в настоящее время любые новации в налоговом законодательстве могут существенно повлиять на достоверность бухгалтерской информации. В частности это касается последних изменений и дополнений, внесенных в инструкцию по исчислению НДС.

До внесения названных изменений датой отгрузки продукции комитентом считалась дата отгрузки продукции комиссионером (поверенным) покупателю. При этом информация о дате отгрузки комиссионером продукции поступала комитенту в составе отчета об исполнении договора комиссии. Соответственно в зависимости от метода определения выручки датой реализации продукции комитентом считался:

- либо день зачисления денежных средств на его счет, но не позднее 60 дней со дня отгрузки продукции комиссионером покупателю;
- либо день отгрузки продукции комиссионером покупателю.

Данный порядок полностью соответствовал сущности договора комиссии. Ведь согласно Гражданскому кодексу РБ “вещи, поступившие к комиссионеру от комитента либо приобретенные комиссионером за счет комитента, являются собственностью последнего” (ст. 886) [2]. Иными словами, передача комитентом имущества комиссионеру еще не влечет отчуждения права собственности на него у комитента. Последнее в общем случае имеет место при отгрузке продукции комиссионером покупателю (ст. 224 ГК РБ) [2].

Таким образом, требования налогового законодательства соответствовали экономической природе договора комиссии и не противоречили методике отражения реализации комитентом в бухгалтерском учете, согласно которой реализация на счетах комитента должна отражаться в зависимости от принятой учетной политикой варианта либо на дату отгрузки продукции, под которой понимается дата отгрузки продукции комиссионером покупателю, либо на дату поступления денежных средств.

В соответствии с новой редакцией Инструкции о порядке исчисления и уплаты НДС датой отгрузки объектов по договорам комиссии (поручения) является дата передачи объектов комиссионеру (поверенному) [3]. Следовательно, при установлении момента реализации по мере оплаты дата реализации продукции по договорам комиссии комитентом определяется по мере ее оплаты, но не позднее 60 дней со дня передачи продукции комиссионеру. При установлении момента реализации по отгрузке дата реализации продукции по договорам комиссии комитентом определяется в том налоговом периоде, в котором передана продукция

комиссионеру. Данный вывод подтверждается специалистами МНС [6].

В результате возникает две существенные проблемы:

- каким образом и когда отражать комитенту в бухгалтерском учете реализацию продукции на условиях комиссии;
- распространяется ли описанный порядок определения даты реализации продукции комитентом на другие платежи из выручки.

Рассматривая первый вопрос, необходимо привести важнейший принцип построения бухгалтерского баланса, в соответствии с которым в нем может и должно отражаться только имущество, принадлежащее организации [8, с. 81], а в соответствии с международными стандартами, также имущество, которое в будущем должно принести экономические выгоды и которое имеет достоверную денежную оценку [5]. Для учета ценностей, не принадлежащих организации, но по каким-либо причинам, находящимся у нее, предназначены забалансовые счета. Так как продукция, переданная для реализации комиссионеру, продолжает находиться в собственности комитента, то комиссионер учитывает ее именно на забалансовом счете 004 "Товары, принятые на комиссию". Факта реализации в момент отгрузки продукции комитентом комиссионеру не наблюдается, так как не происходит смены собственника. Следовательно, несмотря на то, что для целей исчисления НДС датой отгрузки продукции признан день передачи ее комиссионеру, в бухгалтерском учете комитента реализация этой продукции должна отражаться в зависимости от варианта определения выручки либо на день отгрузки продукции комиссионером покупателю, либо на день поступления денежных средств, но не на день отгрузки продукции комитентом комиссионеру. Нарушение этого условия приведет к искажению:

- показателей выручки и прибыли: до факта отгрузки продукции комиссионером покупателю они будут завышены;
- показателей платежеспособности: отражение реализации приведет к уменьшению стоимости готовой продукции и росту дебиторской задолженности, которая в общем случае относится к более ликвидным активам;
- структуры капитала: отражение реализации приведет к завышению показателя прибыли и общей суммы собственного капитала.

Для учета сумм начисленного НДС до момента отражения выбытия продукции на счетах реализации в учете у комитента может использоваться счет "Расходы будущих периодов". Возможная корреспонденция счетов при этом приведена в таблице 1.

Таблица 1

**Корреспонденция счетов учета реализации продукции на условиях комиссии у комитента**

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов согласно Плану счетов			
	действующему		новому	
	д-т	к-т	д-т	к-т
1. Отгружена готовая продукция комиссионеру	45	40	45	43
2. Начислен НДС на стоимость отгруженной комиссионеру готовой продукции	31	68	97	68
3. Получен отчет комиссионера об отгрузке готовой продукции покупателю:				
- на стоимость реализованной готовой продукции	46	45	90/2	45
- на сумму задолженности за реализованную готовую продукцию	62	46	62	90/1
4. Отражается НДС, начисленный при отгрузке готовой продукции комиссионеру	46	31	90/3	97
5. Отражается результат от реализации:				
- прибыль;	46	80	90/5	99
- убыток	80	46	99	90/5

Так как в соответствии с новым Планом счетов предусмотрен только один вариант отражения выручки по отгрузке, то именно этот вариант представлен в таблице 1. Кроме того, для облегчения восприятия материала, касающегося корреспонденции счетов по новому Плану счетов приведем сравнительную характеристику использованных счетов согласно действующему и новому Плану счетов (табл. 2).

Особое внимание необходимо обратить на систему счетов по учету финансового результата в новом Плане счетов. Для предварительного формирования информации о сумме выручки, себестоимости и налогах, уплачиваемых из выручки, предназначены отдельные субсчета, открываемые в развитие счета 90 "Продажи". В конце каждого месяца выявленный финансовый результат списывается с субсчета 90/9 "Прибыль (убыток) от продаж" на счет 99 "Прибыли и убытки". Подобный подход, принятый и в Российской Федерации, позволяет накапливать необходимые данные для заполнения отчета о прибылях и убытках непосредственно в текущем

Таблица 2

Сравнительная характеристика счетов в действующем и новом Плане счетов

Действующий План счетов	Новый План счетов
31 "Расходы будущих периодов"	97 "Расходы будущих периодов"
40 "Готовая продукция"	43 "Готовая продукция"
45 "Товары отгруженные"	45 "Товары отгруженные"
46 "Реализация продукции (работ, услуг)"	—
62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"	62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"
68 "Расчеты с бюджетом"	68 "Расчеты по налогам и сборам"
80 "Прибыли и убытки"	—
—	90 "Продажи", субсчет 90/1 "Выручка"
—	90 "Продажи", субсчет 90/2 "Себестоимость продаж"
—	90 "Продажи", субсчет 90/3 "Налог на добавленную стоимость"
—	90 "Продажи", субсчет 90/5 "Прибыль (убыток) от продаж"
—	99 "Прибыли и убытки"

учете (выручка представляет кредитовый оборот по субсчету 90/1 "Выручка", себестоимость реализованной продукции – дебетовый оборот по субсчету 90/2 "Себестоимость продаж"). В то же время благодаря наличию субсчета 90/9 "Прибыль (убыток) от продаж" в целом сальдо синтетический счет 90 "Продажи" не имеет. Итоговый финансовый результат отражается по кредиту счета 99 "Прибыли и убытки".

Возвращаясь к проблеме учета и расчета налоговых платежей из выручки комитентом, отметим следующее.

Кроме НДС в соответствии с действующим законодательством из выручки уплачиваются:

- отчисления в республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки и налог с пользователей автомобильных дорог;
- целевые сборы на формирование местных целевых бюджетных фондов стабилизации экономики производителей сельскохозяйственной продукции и продовольствия, жилищно-инвестиционных фондов и целевого сбора на финансирование расходов, связанных с содержанием и ремонтом жилищного фонда.

Объектом обложения названными платежами у промышленных организаций является выручка от реализации продукции (работ, услуг), у торговых организаций – валовой доход. Как было показано выше, исходя из экономической природы договоров комиссии реализация продукции и соответственно выручка от реализации должны отражаться комитентом либо на день отгрузки продукции комиссионером покупателю, либо на день поступления денежных средств. Следовательно, в отсутствии дополнительных разъяснений налоговых органов можно предположить, что порядок исчисления этих платежей не претерпел изменений, и их начисление должно производиться в момент отражения реализации ценностей комитентом на счетах бухгалтерского учета.

В заключение данной статьи необходимо отметить, что с введением нового Плана счетов возникнут существенные различия между методикой учета и отражения в бухгалтерской отчетности отдельных показателей и методикой их расчета в целях налогообложения. Это определяет особую актуальность разработки параллельно с реформированием системы бухгалтерского учета рекомендаций по формированию информации необходимой для целей налогообложения.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Всемирный форум бухгалтеров/ Бухгалтерский учет.– 2003.— № 5.— С. 65-70.
2. Гражданский кодекс Республики Беларусь.— Мн.: Национальный центр правовой информации Республики Беларусь, 1999.— 512 с.
3. Инструкция о порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость: Постановление МНС, 31.01.2003 г., № 6/ Информбанк. – 2003.— № 27.— С. 2–34.
4. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: Сравнительный анализ, принципы, трансформации, направления реформирования/ Под ред. С.А. Николаевой/ 2-е изд., перераб. и доп.— М.: Аналитика-Пресс, 2001.— 672 с.
5. Международные стандарты финансовой отчетности 1998.— М.: Аскери-АССА, 1998.— 890 с.
6. Недоступ А. Комментарий к постановлению МНС "О внесении изменений и дополнений в Инструкцию о порядке исчисления и уплаты НДС"/ Информбанк.– 2003.— № 28.— С. 14–19.
7. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон РБ, 08 июня 2001 г., № 42-3/ Информбанк.— 2001.— 20 июля.— С. 5–10.
8. Папковская П.Я. Курс теории бухгалтерского учета.— Мн.: Информпресс, 2001.— 216 с.
9. Henry D., Timmons H. Still spinning the numbers/ Business Week.— 2002.— 11 November.— P. 44–45.
10. Nussbaum B. Can trust be rebuilt?/ Business Week.— 2002.— July.— P. 36–37.