

7. Классификация профессионального суждения по назначению является фундаментальной в современной теории и практике бухгалтерского учета.

8. Особая роль в развитии профессионального суждения бухгалтера и становлении бухгалтерской профессии в Республике Беларусь принадлежит общественному объединению «Белорусская ассоциация бухгалтеров» и учреждениям, осуществляющим подготовку бухгалтеров.

ПРИМЕНЕНИЕ ПРИНЦИПА НАЧИСЛЕНИЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ ВЫРУЧКИ ОТ РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ: ИЛЛЮЗИИ И РЕАЛЬНЫЕ ВОЗМОЖНОСТИ (продолжение)

В.О. Зарецкий

канд. экон. наук, доцент БГЭУ

Резюме. В статье проводится исследование реализации в учетно-аналитической практике принципа начисления по отношению к одному из важнейших экономических показателей – выручки от реализации продукции. В результате было выявлено, что многие учетные специалисты продолжают отождествлять с действовавшим раньше методом учетом выручки «по отгрузке». Некорректное понимание принципа начисления негативным образом отражается на формируемых в бухгалтерском учете и представленных в отчетности показателях функционирования коммерческой организации.

Summary. In the article the research implementation in accounting practice accrual basis respect to one of the most important economic indicators «revenue (sales)». As a result it was revealed that many accounting experts continue to identify with the prevailing view of the method used to revenue «the shipment». Incorrect understanding of accrual basis is reflected negatively on the performance indicators of the commercial organization formed in accounting and reporting.

Выручка признается только при наличии вероятности того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие. В некоторых случаях такая вероятность может отсутствовать до тех пор, пока не получено возмещение или не устранена неопределенность» [5].

Итак, согласно МСФО 18 выручка от реализации признается только при выполнении всех условий договора и отсутствия наличия неопределенностей по поводу потенциального получения экономических выгод от реализации продукции. Инструкция № 102 не противоречит МСФО 18, так как дает возможность бухгалтеру определять дату признания выручки на основе условий договора, а это не обязательно может быть дата отгрузки продукции покупателю.

Однако существует еще одна причина использования в учетно-аналитической практике многих промышленных организаций метода учета выручки «по отгрузке», помимо сложившейся ассоциатив-

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013 г., № 57-З // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2015. — Загл. с экр.
2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» [Электронный ресурс] / Тексты МСФО на русском языке. — Режим доступа: http://dipifr.info/lib_files/standards/rus2012/ias8.pdf. — Дата доступа : 10.02.2016.
3. Губайдулина, А.Р. Профессиональное суждение бухгалтера как инструмент формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности : автореф. дис. ... канд. экон. наук. / Губайдулина Альбина Рамилева. — Нижний Новгород, 2014. — 24 с.
4. Казанникова, Е.В. Профессиональное суждение бухгалтера в условиях стандартизации учета: автореф. дис. ... канд. экон. наук. — СПб., 2007. — 17 с.
5. Остренко, Е.В. Формирование профессионального суждения / Е.В. Остренко // Бухгалт. учет. — 2015. — №3. — С. 18—23.
6. Лианский, М.Е. Анализ перспектив профессионального суждения бухгалтера / М.Е. Лианский // Аудит и финансовый анализ. — 2006. — №4. — С. 14—19.
7. Туякова, З.С. Классификация профессионального суждения как современного инструментария бухгалтерского учета / З.С. Туякова, Е.В. Саталкина // Вестник ОГУ. — 2010. — №1 (107). — С. 90—97.
8. Безруких, П.С. Бухгалтерское дело : учебник/ П.С. Безруких, И.П. Комиссарова. — М. : Изд-во «Бухгалтерский учет», 2010. — 368 с.

ности метода начисления с методом «по отгрузке» из-за предыдущих норм актов законодательства. Огромное влияние на учетно-аналитическую практику субъектов хозяйствования оказывает система налогообложения. Это обусловлено тем, что доминирующую роль в управлении собственностью коммерческих организаций продолжает играть государство в виде соответствующих органов власти (министерств, ведомств, концернов). Безусловно, они заинтересованы в том, чтобы изъять из оборота организации как можно больше налоговых платежей. Поэтому для обслуживания интересов названного участника хозяйственных процессов бухгалтерский учет нацелен, прежде всего, на достоверное и своевременное исчисление налогов. Для этого первоначально следует строго придерживаться норм налогового законодательства, а уже затем бухгалтерского. В отношении признания выручки от реализации для целей налогообложения с 2013 года принят единый метод, который, по сути, является методом учета выручки «по отгрузке». В частности, в ст. 100 Налогового Кодекса оговорена дата признания реализации продукции в целях определения НДС. Ей может быть:

- дата отпуска продукции покупателю или организации (индивидуальному предпринимателю), осуществляющей перевозку (экспедирование) товара, или организации связи, если продавец не осуществляет доставку (транспортировку) товаров либо не производит затрат по их доставке (транспортировке);

- дата, определяемая в соответствии с учетной политикой организации (решением индивидуального предпринимателя), но не позднее даты начала их транспортировки – в иных случаях [6].

Практически аналогичный подход предусмотрен по дате признания выручки от реализации в целях исчисления налога на прибыль (ст. 127 НК). Дата отгрузки товаров определяется в соответствии с учетной политикой организации, но не может быть позже:

- даты их отпуска покупателю (получателю или организации (индивидуальному предпринимателю), осуществляющей перевозку (экспедирование) товара, или организации связи), если продавец не осуществляет доставку (транспортировку) товаров либо не производит затрат по доставке (транспортировке);

- в иных случаях – наиболее ранней из следующих дат: даты передачи покупателю (получателю) либо даты передачи организации (индивидуальному предпринимателю), осуществляющей перевозку (экспедирование) товаров, оплату услуг которой производит покупатель [6].

На рисунке 1 эти даты представлены на временной шкале.

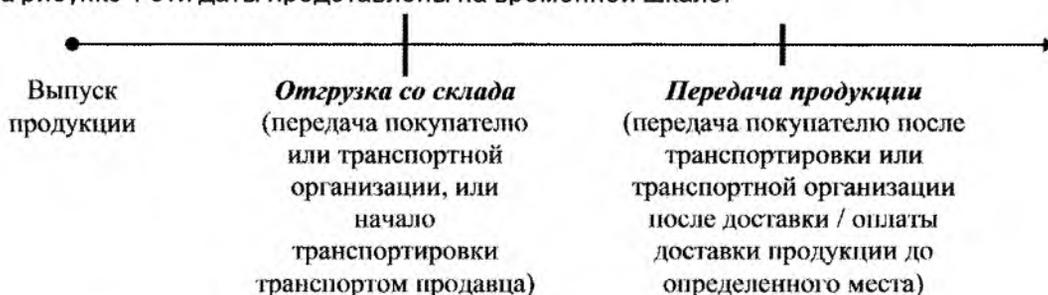


Рисунок 1. Точки идентификации выручки от реализации продукции в налоговом учете

Примечание – источник: собственная разработка.

Знаком (|) отмечены возможные даты признания выручки от реализации продукции в целях налогообложения. Как видно из схемы, в налоговом учете существует только два варианта с датой отражения выручки. Чаще всего этой датой как раз и является дата отгрузки продукции со склада. Дата оплаты отгруженной продукции для налогового учета не имеет никакого значения, так же как и иные условия выполнения договора в части признания выручки.

Теперь представим на временной шкале возможные даты отражения выручки в бухгалтерском учете (рисунок 2).

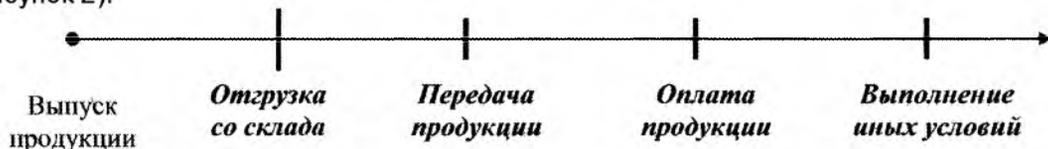


Рисунок 2. Точки идентификации выручки от реализации продукции в бухгалтерском учете

Примечание – источник: собственная разработка.

Сразу отметим, что дата оплаты и дата выполнения иных условий (дата завершения наладки оборудования, установки, продажи третьим лицам покупателем и т.д.) могут располагаться на временной шкале в иной последовательности. Например, оплата может произойти до выпуска продукции или после даты выполнения иных условий. Главный смысл представленных на рисунках 1 и 2 точек идентификации выручки в налоговом и бухгалтерском учетах заключается в следующем:

- самой ранней датой признания выручки может являться только дата отгрузки продукции. А именно, продукция должна быть произведена и передана покупателю, за которую ожидается получение экономических выгод;

- даты признания выручки в налоговом и бухгалтерском учетах не всегда могут совпадать. Так, в целях бухгалтерского учета согласно условиям договора купли-продажи продукции датой признания выручки будет дата оплаты, а для налогового учета – дата передачи продукции покупателю со склада. Или же в бухгалтерском учете выручка будет признаваться при отгрузке продукции со склада, о чем будет свидетельствовать дата выписки товарно-транспортной накладной, а для налогового учета – дата передачи покупателю после окончания транспортировки, так как перевозка продукции осуществлялась или оплачивалась организацией-продавцом. В итоге, будет возникать временная разница, которая, согласно постановлению Министерства финансов Республики Беларусь от 31.10.2011 г. № 113 «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и обязательств», приводит к необходимости отражения в бухгалтерском учете отложенного налогового актива или обязательства.

Поясним это на следующем примере.

24 сентября 2015 года организация отгрузила 1000 штук телевизоров торговому объекту по цене 12 000 тыс. руб. за 1 шт., в т.ч. НДС – 2000 руб., себестоимость 1 шт. – 7000 руб. Согласно договору право собственности на отгруженные телевизоры сохраняется за продавцом до тех пор, пока покупатель их не оплатит. Оплата произведена 15 ноября. В налоговом учете датой признания выручки является дата отгрузки телевизоров торговому объекту. В бухгалтерском учете производителя будут сделаны следующие бухгалтерские записи:

24 сентября 2015 г.

1) На величину отгруженной готовой продукции:

Д–т сч. 45 «Товары отгруженные»	7 000 000
К–т сч. 43 «Готовая продукция»	7 000 000

2) На величину НДС, входящую в цену реализации:

Д–т сч. 97 «Расходы будущих периодов»	2 000 000
К–т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»	2 000 000

3) На величину созданного отложенного налогового актива
(10 000 000 x 18 % / 100 % = 1 800 000):

Д–т сч. 09 «Отложенный налоговый актив»	1 800 000
К–т сч. 99 «Прибыли и убытки»	1 800 000

4) На величину созданного отложенного налогового обязательства
(7 000 000 x 18 % / 100 % = 1 260 000):

Д–т сч. 99 «Прибыли и убытки»	1 260 000
К–т сч. 65 «Отложенное налоговое обязательство»	1 260 000

5) На величину начисленного налога на прибыль ((10 000 000 – 7 000 000) x 18 % / 100 % = 540 000 руб.):

Д–т сч. 99 «Прибыли и убытки»	540 000
К–т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»	540 000

15 ноября 2015 г.

1) На величину поступившего платежа за отгруженную продукцию:

Д–т сч. 51 «Расчетные счета»	12 000 000
К–т сч. 62 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	12 000 000

2) На величину признанной выручки от реализации продукции:	
Д–т сч. 62 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	12 000 000
К–т сч. 90/1 «Выручка от реализации продукции»	12 000 000
3) На величину признанной себестоимости реализованной продукции:	
Д–т сч. 90/4 «Себестоимость реализованной продукции»	7 000 000
К–т сч. 45 «Товары отгруженные»	7 000 000
4) На величину НДС, входящую в цену реализации:	
Д–т сч. 90/2 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»	2 000 000
К–т сч. 97 «Расходы будущих периодов»	2 000 000
5) На величину прибыли от реализации продукции:	
Д–т сч. 90/11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности»	3 000 000
К–т сч. 99 «Прибыли и убытки»	3 000 000

Как видно из примера, все налоги, которые порождает отгрузка продукции (НДС и налог на прибыль) признаются именно в момент отгрузки, однако сама прибыль от реализации формируется только после получения денежных средств. Из-за этого в бухгалтерском учете от величины выручки был создан отложенный налоговый актив, а от величины себестоимости реализованной продукции – отложенное налоговое обязательство. Тем организациям, в которых велика роль частных собственников, целесообразно учитывать выручку от реализации таким образом. Ведь они смогут хотя бы не демонстрировать в системе бухгалтерского учета чистую прибыль, а значит не выплачивать дивиденды.

Если в организации дата признания выручки в налоговом учете будет наступать позже, чем аналогичная дата в бухгалтерском учете, то отложенный налоговый актив будет создаваться по себестоимости реализованной продукции, а отложенное налоговое обязательство – по выручке от реализации продукции.

Выводы. Таким образом, можно сделать следующее заключение:

- 1) принцип начисления не обуславливает применение в бухгалтерском учете метода учета выручки от реализации продукции в момент отгрузки продукции. Он только лишь означает, что датой отражения выручки не обязательно должна быть оплата отгруженной покупателю продукции;
- 2) в настоящее время в Республике Беларусь принцип начисления в налоговом и бухгалтерском учете не совпадают по количеству вариантов дат признания выручки от реализации (рисунок 3).

Принцип начисления
выручки от
реализации в
бухгалтерском учете



Рисунок 3. Соотношение принципов начисления выручки от реализации в бухгалтерском и налоговом учетах

Примечание – источник: собственная разработка.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Гражданский кодекс Республики Беларусь: принят Палатой представителей 28 окт. 1998 г.: одобр. Советом Респ. 19 нояб. 1998 г. : текст Кодекса по состоянию на 28 сен. 2015 г. // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.

В налоговом учете таких вариантов гораздо меньше, чем в бухгалтерском. Однако это дает прекрасные возможности бухгалтеру при разработке учетной политики учесть эти отличия, чтобы регулировать показателями финансовых результатов исходя интересов не только налоговых органов, но и иных заинтересованных пользователей бухгалтерскими данными.

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ ПЧЕЛОВОДСТВА: ЭНЕРГО-ЭКОНОМИЧЕСКИЙ ПОДХОД

Е.Ю. Афанасьева,
Белорусский государственный экономический университет

Аннотация. В статье рассмотрены проблемы действующей методики калькулирования себестоимости продукции пчеловодства, выявлены объективные недостатки применяемой базы распределения затрат между видами продукции. Предложен авторский подход к распределению производственных затрат пропорционально энергоемкости продукции (работ) - показателя, непосредственно отражающего категорию стоимости, который позволит объективно рассчитать затроченный объем ресурсов на создание конкретного вида продукции пчеловодства и определить ее фактическую себестоимость на всех этапах производственного процесса.

Введение. В соответствии с Национальной стратегией устойчивого социально-экономического развития страны на период до 2020 года приоритетным направлением развития сельского хозяйства становится интенсификация производства на основе модернизации производственно-технической базы и внедрения достижений научно-технического прогресса, способных снизить производственную нагрузку на природную среду [1]. Уникальным экологически безопасным агротехническим приемом, способствующим росту объемов производства продукции растениеводства и действующим в рамках законов природы, является опыление сельскохозяйственных энтомофильных культур пчелами. Государственная комплексная программа развития картофелеводства, овощеводства и плодородства на 2011-2015 гг. подтверждает ценность опыления пчелами как действенного способа получения максимальной урожайности культур и улучшения качества их сортов и семян, который требует минимальных затрат и безопасно для окружающей среды и человека [2]. Поэтому широкое использование пчелоопыления в сельском хозяйстве Беларуси вместо химизации земель обеспечит животноводство экологически безопасной кормовой базой, население – качественными продуктами питания, уменьшит затраты на удобрение почв, повышая экономическую эффективность растениеводства и всего агроэкономического комплекса в целом и окажет содействие укреплению органического сель-

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

2. Закон Республики Беларусь от 12.07.2013г. №57–3 «О бухгалтерском учете и отчетности» // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.
3. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов и признанию утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов: утв. постановлением М–ва финансов Респ. Беларусь, 30 сент. 2011, № 102: текст по состоянию на 28 сен. 2015 г. // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.
4. Концептуальные основы финансовой отчетности // Сайт Министерства финансов Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.minfin.ru/common/upload/library/2014/06/main/kontseptualnye_osnovy_na_sayt_bez_predisloviya_-_kopiya.pdf. – Дата доступа: 12.09. 2015.
5. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 18 Выручка // Сайт Совета по МСФО [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/ru/2009/ias18.pdf>. – Дата доступа: 12.09. 2015.
6. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) : принят Палатой представителей 11 дек. 2009 г. : одобр. Советом Респ. 18 дек. 2009 г. : текст Кодекса по состоянию на 28 сен. 2015 г. // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.
7. Об утверждении инструкции по бухгалтерскому учету «Доходы организации»: постановление М–ва финансов Респ. Беларусь, 26 дек. 2003 г., № 181: с изм. и доп.: текст по состоянию на 28 сен. 2015 г. // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.
8. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово–хозяйственной деятельности предприятий и инструкции по его применению: утв. Приказом М–ва финансов СССР, 1 нояб. 1991 г., № 56: текст по состоянию на 28 сен. 2015 г. // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.
9. Палий, В.Ф. Теория бухгалтерского учета: учебник / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. - 2–е изд., перераб. и доп. - М.: Финансы и статистика, 1988. - 279 с.