

19. Экономика организации(предприятия): пособие для реализации содержания образовательной программы высшего образования I ступени и переподготовки руководящих работников и специалистов/ авт.-сост.: В.А. Мищенко, Л.В. Мищенко, Н.Г. Афанасенкова. – Гомель: учреждение образования «Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации», 2015. – 140 с.

20. Экономика организации (предприятия): учеб. пособие / Л.Н. Нехорошева [и др.]; под ред. Л.Н. Нехорошевой. – Минск: БГЭУ, 2014. – 573с.

21. Экономика фирмы: учеб. пособие/ под ред. проф. А.Н. Ряховской. – М.: Магистр: ИНФРА-М, 2013. – 511 с.

22. Энциклопедия главного бухгалтера. Часть 2. О – Я/ Серия: «Право», приложение к журналу «Право и экономика». – Минск, 2000. – 530 с.

23. Экономический словарь / Е.Г. Багудина [и др.]; отв. ред. А.И. Архипов. – М.: Велби, Изд-во Проспект, 2005. – 624 с.

УДК 657.44 (476)

Зарецкий В.О.

Храмович В.С.

Белорусский государственный экономический университет,

Минск, Республика Беларусь

e-mail: horns\_and\_hoofs\_@mail.ru

## **ИДЕНТИФИКАЦИЯ ВЫРУЧКИ ОТ РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ В БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЕ- ТАХ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ**

*В статье проводится исследование нормативных правовых актов, регулирующих порядок признания в бухгалтерском и налоговом учете Республике Беларусь выручки от реализации продукции. По результатам исследования авторы выявили возможности использования в учетной практике комбинаций дат признания выручки в целях бухгалтерского и налогового учета, причем в рамках последнего существует возможность различного признания выручки для НДС и налога на прибыль.*

*Ключевые слова: принцип начисления; соответствие доходов и расходов; финансовый результат; отложенные налоговые активы; отложенные налоговые обязательства; право собственности.*

Zaretsky V.,  
Khramovich V.  
Belarusian State Economic University,  
Minsk, Republic of Belarus

## **IDENTIFICATION OF PROCEEDS FROM SALES OF PRODUCTION IN ACCOUNTING AND TAX ACCOUNTS OF REPUBLIC OF BELARUS**

*In article the research of the regulations regulating a recognition order in accounting and tax accounting of Republic of Belarus of proceeds from sales of production is conducted. By results of a research authors have revealed possibilities of use in registration practice of combinations of dates of recognition of revenue for accounting and tax accounting, and within the last there is a possibility of various recognition of revenue for the VAT and income tax.*

**Keywords:** *accrual basis; compliance costs and revenue; financial results; deferred tax assets; deferred tax liabilities; property rights; escrow.*

Актуальность исследования обусловлена тем, что выручка от реализации готовой продукции является одним из важнейших источников доходов коммерческой организации и способствует притоку основных финансовых ресурсов, обеспечивающих дальнейший воспроизводственный процесс коммерческой организации. Проблемам бухгалтерского учета выручки от реализации в контексте принципа начисления уделяли внимание различные авторы [1-7], однако в их работах не была решена проблема сочетания различных критериев идентификации выручки в бухгалтерском и налоговом учетах.

В соответствии с Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» узаконен один из фундаментальных принципов МСФО – принцип начисления, согласно которому «...хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, в котором они совершены, независимо от даты проведения расчетов по ним». Необходимо отметить, что трактовки данного принципа как в национальном, так и в между-

народном стандарте схожи. Однако остановимся подробнее на условиях признания выручки согласно национальному бухгалтерскому законодательству и положениям МСФО. В соответствии с постановлением Министерства финансов №102 от 30.09.2011 г. «Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов и признанию утрачившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов» (далее – Инструкция №102), выручка от реализации продукции признается в бухгалтерском учете при соблюдении ряда условий:

- 1) покупателю переданы риски и выгоды, связанные с правом собственности на продукцию, товары;
- 2) сумма выручки может быть определена;
- 3) имеется вероятность увеличения экономических выгод организации в результате хозяйственной операции;
- 4) расходы, которые произведены или будут произведены при совершении хозяйственной операции, могут быть определены.

Первый указанный критерий может быть полностью реализован, если имущество принадлежит организации на праве собственности и ином вещном праве.

Необходимо обратить внимание, что стандартом МСФО 18 предусмотрено следующее: «Если предприятие сохраняет значительные риски, связанные с правом собственности, операция не является продажей и выручка по ней не признается. При различных обстоятельствах предприятие может сохранять значительный риск, связанный с правом собственности. Ситуации, когда у предприятия остаются существенные риски и вознаграждения, связанные с правом собственности, включают следующие обстоятельства:

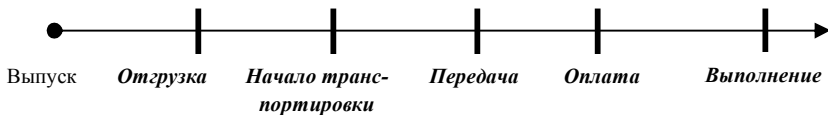
- предприятие продолжает нести ответственность за неудовлетворительную работу, не покрываемую стандартными условиями гарантии;
- получение выручки от конкретной продажи зависит от получения выручки покупателем в результате дальнейшей продажи товаров;
- поставленные товары подлежат установке, а установка составляет значительную часть контракта, который предприятие еще не выполнило;
- покупатель имеет право расторгнуть сделку купли-продажи по причине, определенной в договоре купли-продажи, и у предприятия нет уверенности в получении дохода».

Зачастую на практике предприятия не учитывают данные обстоятельства, так как они не указаны в Инструкции №102, и признают выручку на момент отгрузки продукции покупателю, тем са-

мым завышая доходы организации и нарушая как принцип начисления, так и принцип осмотрительности, прописанный в Законе Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» № 57-3 от 12.07. 2013 г.

Также необходимо обратить внимание на Инструкцию №102, в которой определено следующее: «Организация вправе определить в качестве даты признания выручки от реализации продукции, товаров дату, по состоянию на которую соблюдены условия... (условия 2–4 – *Прим. авторов*), и которая не может быть позднее даты передачи покупателю рисков и выгод, связанных с правом собственности на продукцию, товары». Это означает, что в каждом конкретном случае момент признания выручки определяется содержанием договора, идентифицирующего факт хозяйственной деятельности, а при отсутствии в нем соответствующих указаний – Гражданским кодексом Республики Беларусь (далее – ГК). Согласно п. 1 ст. 224 ГК право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законодательством или договором. Соответственно риск случайной гибели, порчи или повреждения имущества несет его собственник, если иное не предусмотрено законодательством или договором (ст. 212 ГК). Отметим, что ст. 461 ГК предусмотрена возможность сохранения права собственности за продавцом и после физической передачи товара покупателю до момента оплаты товара или наступления иных обстоятельств, что отдельно оговаривается в условиях договора.

Представим на временной шкале возможные даты отражения выручки в бухгалтерском учете.



**Рисунок 1 – Возможные даты отражения выручки в бухгалтерском учете**

Поясним более подробно даты признания выручки в бухгалтерском учете на рисунке 1:

- **отгрузка** – это передача продукции покупателю на складе продавца или самому покупателю, или транспортной организации. На практике момент отгрузки соответствует дате выписки сопроводительных документов (товарных накладных, товарно-транспортных накладных и др.);

- **транспортировка** – начало перевозки продукции или продавцом, или покупателем, или транспортной организацией;
- **передача** – передача продукции в оговоренном договором месте самому покупателю, или транспортной организации;
- **оплата** – получение денежных средств за реализуемую продукцию;
- **выполнение иных условий** – окончание установки и (или) наладки продукции продавцом; окончание срока возможного возврата продукции продавцу или иных условий, прописанных в договоре.

При признании выручки в организации так же необходимо руководствоваться налоговым законодательством. Рассмотрим даты признания выручки от реализации в целях исчисления НДС и налога на прибыль (ст.100 и 127 НК).



**Рисунок 2 – Возможные даты отражения выручки в налоговом учете**

В частности, датой признания выручки от реализации продукции в целях определения НДС 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.

В соответствии со статьей 127 Налогового Кодекса Республики Беларусь, датой признания выручки от реализации в целях исчисления налога на прибыль могут быть:

- 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 (ин-

дивидуальному предпринимателю), осуществляющей перевозку (экспедирование) товаров, оплату услуг которой производит покупатель.

Данные даты различны между собой. Общим для них является то, что дата оплаты отгруженной продукции, как и иные условия договора не имеют значения.

В итоге, если в учетной политике будут прописаны разные даты признания выручки от реализации продукции для бухгалтерского и налогового учета, то будет возникать временная разница, которая согласно постановлению Министерства финансов от 31.10. 2011 г. № 113 «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и обязательств» (далее – Инструкция № 113) приводит к необходимости отражения в бухгалтерском учете отложенного налогового актива или обязательства.

Рассмотрим данную ситуацию на следующем примере.

Организация 15.02.2016 г. отгрузила стулья торговому объекту на сумму 1200 рублей, в том числе НДС – 200 рублей, себестоимость которых составила 700 рублей. Согласно договору, право собственности на отгруженный товар сохраняется за продавцом до момента оплаты его покупателем. Оплата произведена 20.03.2016 г. В налоговом учете датой признания выручки является дата отгрузки товара торговому объекту.

15.02.2016 г.

1) На величину отгруженной готовой продукции:

Д-т сч. 45 «Товары отгруженные» 700 руб.

К-т сч. 43 «Готовая продукция» 700 руб.

2) На величину НДС, входящего в цену реализации:

Д-т сч. 97 «Расходы будущих периодов» 200 руб.

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 200 руб.

3) На величину созданного отложенного налогового актива ( $1000 * 18\% / 100\% = 180$  руб.):

Д-т сч. 09 «Отложенный налоговый актив» 180 руб.

К-т сч. 99 «Прибыли и убытки» 180 руб.

4) На величину созданного отложенного налогового обязательства ( $700 * 18\% / 100\% = 126$  руб.):

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» 126 руб.

К-т сч. 65 «Отложенное налоговое обязательство» 126 руб.

5) На величину начисленного налога на прибыль:

( $1200 - 200 - 700$ ) $18\% / 100\% = 54$  руб.):

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» 54 руб.

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 54 руб.

20.03. 2016 г.

- 6) На величину поступившего платежа за отгруженную продукцию:  
Д-т сч. 51 «Расчетные счета» 1200 руб.  
К-т сч. 62 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 1200 руб.
- 7) На величину признанной выручки от реализации продукции:  
Д-т сч. 62 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 1200 руб.  
К-т сч. 90/1 «Выручка от реализации продукции» 1200 руб.
- 8) На величину признанной себестоимости реализованной продукции:  
Д-т сч. 90/4 «Себестоимость реализованной продукции» 700 руб.  
К-т сч. 45 «Товары отгруженные» 700 руб.
- 9) 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» 200 руб.  
К-т сч. 97 «Расходы будущих периодов» 200 руб.
- 10) На величину прибыли от реализации продукции:  
Д-т сч. 90/11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности» 300 руб.  
К-т сч. 99 «Прибыли и убытки» 300 руб.
- 11) На величину списанного отложенного налогового актива:  
Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» 180 руб.  
К-т сч. 09 «Отложенный налоговый актив» 180 руб.
- 12) На величину созданного отложенного налогового обязательства:  
Д-т сч. 65 «Отложенное налоговое обязательство» 126 руб.  
К-т сч. 99 «Прибыли и убытки» 126 руб.

В рассмотренном примере НДС и налог на прибыль признаны на дату отпуска продукции покупателю, в то время как выручка от реализации продукции отражается в бухгалтерском учете после получения оплаты за нее. Данное несоответствие дат в бухгалтерском и налоговом учете приводит к созданию отложенного налогового актива на величину выручки от реализации и отложенного налогового обязательства на величину себестоимости реализованной продукции.

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.

Например, в практике бухгалтерского учета может сложиться ситуация, когда покупателем получен на складе товар у поставщика собственным грузовым автотранспортом, однако перевозка товара

может начаться только через несколько дней после его прибытия. В учетной политике организации может быть прописано: в целях бухгалтерского учета датой признания выручки является дата передачи продукции покупателю, а в целях налогового учета – начало транспортировки. Учитывая, что товар получен покупателем на складе поставщика, условия договора поставки товара выполнены, соответственно у покупателя возникает право собственности на него. Также, в соответствии со ст. 429 ГК, на покупателя переходит риск его случайной гибели или случайного повреждения. Следовательно, можно считать, что данная продукция находится на ответственном хранении у организации-поставщика.

В бухгалтерском учете имущество, принятое на ответственное хранение, учитывается на забалансовом счете 002 «Имущество, принятое на ответственное хранение» по стоимости, указанной в первичных документах. Аналитический учет по забалансовому счету 002 «Имущество, принятое на ответственное хранение» ведется по организациям, от которых это имущество получено, видам имущества и местам их хранения.

В ситуации опережения даты признания выручки в бухгалтерском и налоговом учете возникает проблема отражения в бухгалтерском учете величины НДС. В нашем случае в момент отгрузки продукции следует на субсчете 90/2 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» отразить сумму НДС, но не отражать ее на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам», так как обязательство перед бюджетом возникнет только при наступлении даты признания выручки в целях налогообложения (НДС и налога на прибыль). Если не отразить НДС на счете 90, то исказится итоговая величина прибыли от реализации продукции. Тем более НДС может быть признан только в следующем месяце, а счет 90 в конце каждого месяца следует закрывать. На наш взгляд, выходом из этой ситуации будет использование счета 65 «Отложенное налоговое обязательство», на отдельном субсчете которого следует показать начисление отложенного НДС. А когда наступит дата признания выручки для НДС, списать эту величину со счета 65 на счет 68.

Рассмотрим данную ситуацию на следующем примере.

Организация 15.02.2016 г. в соответствии с договором произвела погрузку стульев на грузовой автотранспорт организации-



покупателя на сумму 1200 рублей, в том числе НДС – 200 рублей, себестоимость которых составила 700 рублей. Согласно ТТН-1 автотранспорт убыл из организации 17.02. 2016 г. Между организациями было заключено дополнительное соглашение об ответственном хранении товаров организацией-поставщиком на момент нахождения автотранспорта с грузом на их территории. Доход от ответственного хранения составил 60 рублей, в том числе НДС – 10 рублей.

Так, в рассматриваемой ситуации, в бухгалтерском учете организации-поставщика делаются следующие бухгалтерские записи:

15.02. 2016 г.

1) Отражена сумма выручки от реализации продукции:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

1200 руб.

К-т сч. 90/1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» 1200 руб.

2) Отражена сумма созданного отложенного налогового обязательства по НДС:

Д-т сч. 90/2 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» 200 руб.

К-т сч. 65 «Отложенные налоговые обязательства» 200 руб.

3) Списана себестоимость реализованной продукции:

Д-т сч. 90/4 «Себестоимость реализованной продукции» 700 руб.

К-т сч. 43 «Готовая продукция» 700 руб.

4) На величину прибыли от реализации продукции:

Д-т сч. 90/11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности» 300 руб.

К-т сч. 99 «Прибыли и убытки» 300 руб.

5) На величину созданного отложенного налогового актива:

Д-т сч. 09 «Отложенный налоговый актив» 126 руб.

К-т сч. 99 «Прибыли и убытки» 126 руб.

6) На величину созданного отложенного налогового обязательства:

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» 180 руб.

К-т сч. 65 «Отложенное налоговое обязательство» 180 руб.

7) Отражена стоимость товара, принятого на ответственное хранение:

Д-т сч. 002 «Имущество, принятое на ответственное хранение» 1200 руб.

- 8) Предъявлено покупателю за хранение товара:  
Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» 60 руб.  
К-т сч. 90/1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» 60 руб.
- 9) Отражена сумма НДС, входящего в стоимость хранения:  
Д-т сч. 90/2 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» 10 руб.  
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 10 руб.
- 17.02.2016 г.
- 10) Снят товар с ответственного хранения  
К-т сч. 002 «Имущество, принятое на ответственное хранение» 1200 руб.
- 11) Отражена сумма НДС, входящего в цену реализации  
Д-т сч. 65 «Отложенное налоговое обязательство» 200 руб.  
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 200 руб.
- 12) На величину списанного отложенного налогового актива:  
Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» 126 руб.  
К-т сч. 09 «Отложенный налоговый актив» 126 руб.
- 13) На величину списанного отложенного налогового обязательства:  
Д-т сч. 65 «Отложенное налоговое обязательство» 180 руб.  
К-т сч. 99 «Прибыли и убытки» 180 руб.
- 14) На величину начисленного налога на прибыль:  
Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» 54 руб.  
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 54 руб.
- 15) Оплачено покупателем за продукцию и ответственное хранение  
Д-т сч. 51 «Расчетные счета» 1260 руб.  
К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» 1260 руб.

Отраженные методики бухгалтерского учета дает возможность бухгалтеру при разработке учетной политики воспользоваться отличиями в принципах начисления в налоговом и бухгалтерском учете для регулирования показателей финансовых результатов исходя из интересов организации. Многие организации во избежание дополнительных расчетов совмещают дату признания выручки в налоговом и бухгалтерском учете, в то время как тем организациям, в которых велика роль частных собственников, целесообразно учитывать выручку от реализации позже. Также организации, у которых дата признания выручки в бухгалтерском учете значительно

опережает дату признания выручки в налоговом учете, могут экономить на налоге на прибыль, демонстрируя одновременно финансовый результат в бухгалтерской отчетности.

Таким образом, в целях совершенствования существующего порядка признания выручки от реализации продукции необходимо:

1) в учетной практике использовать в учетно-аналитической практике организаций такой инструмент учетной политики, как отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства, что послужит законным инструментом корректировки финансовых результатов от реализации в зависимости от целей организации;

2) Министерству финансов Республики Беларусь внести корректировки в Инструкцию № 113, позволив использовать счет 65 «Отложенные налоговые обязательства» не только для отражения налогооблагаемых временных разниц, возникающих при налогообложении прибыли налогом на прибыль, но и при налогообложении выручки НДС.

#### **Список использованных источников:**

1. Бухгалтерский учет и аудит: современная теория и практика: Учебник для магистров всех экономических специальностей / Я.В. Соколов [и др.]; под ред. Я.В. Соколова и Т.О. Терентьевой. – М.: ЗАО «Издательство «Экономика», 2009. – 438 с.

2. Зарецкий, В.О. Применение принципа начисления в бухгалтерском учете выручки от реализации продукции: иллюзии и реальные возможности / В. О. Зарецкий // Бухгалтерский учет и анализ, 2016. – № 2. – С. 51–54; № 3. – С. 30–34.

3. Зарецкий, В.О. Влияние выбора даты признания выручки в бухгалтерском и налоговом учете Республики Беларусь на финансовый результат от реализации продукции / В.О. Зарецкий // Бухгалтерский учет, анализ и аудит в современных условиях: материалы Международной научно-практической конференции, Кизляр: филиал СПбГЭУ. – 2016. – С. 29–37.

4. Малей, Е.Б. Методологические проблемы учета реализации готовой продукции / Е.Б. Малей // Вестник Полоцкого государственного университета. Серия D: экономические и юридические науки, 2008. – № 10. – С. 70–76.

5. Палий, В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебник / В. Ф. Палий. – 6-е изд. Москва: ИНФРА-М, 2013. – 506 с.

6. Пятов, М.Л. Бухгалтерская прибыль как стимул к экономическому рефлексу / М.Л. Пятов // Бух. 1С – Интернет-ресурс для бух-

галтеров [Электронный ресурс]. – 2016. –Режим доступа: <http://buh.ru/articles/documents/14550>. – Дата доступа: 14.11.2016.

7. Шафранский, В. Учет товара на ответственном хранении / В. Шафранский // Экономическая газета. Информбанк. – 2016. – № 81. – С. 6–7.

УДК 338.984

Кайдановская Т.В.

Брестский государственный технический университет

Брест, Республика Беларусь

e-mail: tvvolchik@tut.by

## **ИСТОРИЧЕСКИЕ ПРЕДПОСЫЛКИ ВОЗНИКНОВЕНИЯ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ**

*В статье представлены этапы становления и развития бюджетирования в контексте экономической науки. Обосновано применение бюджетирования для решения задач эффективного распределения ограниченных ресурсов на уровне государства и предприятия. Для осмысления роли бюджетирования в системе финансового менеджмента рассмотрена эволюция его взаимодействия с главными функциями управления. Выделены два современных подхода к бюджетированию, основанные на финансовом моделировании и мнении экспертов. Результаты данного исследования помогут менеджерам в осознании, что синергия теоретических положений и практического опыта позволит внедрить систему бюджетирования.*

**Ключевые слова:** бюджет, бюджетирование, исторические предпосылки, доходы и расходы, планирование, контроль, моделирование, управление бизнесом, стратегия.

Kaidanovskaia T.V.

Brest State Technical University,

Brest, the Republic of Belarus

## **HISTORICAL PREREQUISITES BUDGETINGS GENESIS**

*The stages of formation and development of budgeting in the context of economic science are systematized. There are shown budgeting ap-*