

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА, АНАЛИЗА, АУДИТА И СТАТИСТИКИ

В. О. ЗАРЕЦКИЙ

КОНЦЕПЦИЯ И МЕТОДИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ВЫРУЧКИ ОТ РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ, РАБОТ, УСЛУГ*

В статье исследуется современное состояние бухгалтерского учета выручки в теории, практике и в действующих регулятивах Республики Беларусь. Выявлено, что передача права собственности на реализуемые продукцию, товары, работы и услуги не является главенствующим критерием как в МСФО, так и в Республике Беларусь. Однако в МСФО предусмотрен более осторожный подход к моменту признания выручки в учете: отсутствует вероятность возврата продукции, а также имеется уверенность в получении возмещения. В Республике Беларусь чаще всего выручка признается после оформления сопроводительных документов. Автором сформулирован новый набор концептуальных положений по определению выручки в системе бухгалтерского учета, и на их основе аргументирована методика бухгалтерского учета выручки. Применение данной методики позволит привести в соответствие дефиницию «доход» и непосредственное отражение выручки в учете: приращенный собственный капитал впоследствии не сократится по причине возврата продукции или признания дебиторской задолженности покупателей безнадежной.

Ключевые слова: выручка; право собственности; отсроченная валовая прибыль (убыток); контроль над активом; дебиторская задолженность.

УДК 657.22:658.8.012.12

Введение. Актуальность исследования обусловлена тем, что выручка от реализации продукции, работ, услуг является одним из основных индикаторов, характеризующим результативность деятельности коммерческой организации и положенным в основу расчета показателей, оценивающих эффективность функционирования субъекта хозяйствования (рентабельность, производительность труда), его платежеспособность и деловую активность. В настоящее вре-

Вадим Олегович ЗАРЕЦКИЙ (horns_and_hoofs_@mail.ru), кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности Белорусского государственного экономического университета (г. Минск, Беларусь).

*Данная статья публикуется в рамках выполнения НИР по договору с БРФФИ № Г20М-099 от 04.05. 2020 г.

мя в теории и практике бухгалтерского учета выручки имеют место следующие проблемы: 1) доминирующим является момент признания выручки по отгрузке продукции (чаще всего после оформления сопроводительных документов), что противоречит не только мировой практике, но и национальным принципам учета в Республике Беларусь. В итоге, это приводит к росту безнадежной дебиторской задолженности, перманентной необходимости применять сторнировочные записи для отражения возврата продукции или использовать механизм обратной реализации, если право собственности на возвращаемую продукцию успеваеет перейти к покупателю; 2) после введения с 01 января 2018 г. Международного стандарта финансовой отчетности (далее — МСФО) 15 «Выручка по договорам с покупателями» выручка в зарубежном учете отражается в бухгалтерском учете на основе перехода контроля на реализуемую продукцию от продавца к покупателю, однако до настоящего времени национальные учетные регулятивы не предложили методик учета выручки, аналогичную МСФО.

Основная часть. Голландский бухгалтер Т. Лимперг (1879—1961) считал, что расходы всегда очевидны (объективны), а доходы всегда сомнительны (субъективны) [1, с. 176]. Данная позиция основывалась на том, что момент признания дохода в бухгалтерском учете может быть различным: в момент оплаты отгруженной продукции, в момент ее отгрузки и предоставления расчетных документов покупателю, в момент перехода права собственности на отгруженную продукцию и другие варианты.

Определяя сущность дохода, Э. С. Хендриксен и М. Ф. Ван Бреда выделяют три концепции: концепция продукта, концепция выбытия, концепция прироста [2, с. 232—234].

Концепция продукта предполагает наличие носителя дохода, а именно, продукции, товара, работы или услуги, которые организация планирует реализовать. Из этой концепции следует, что доходом нельзя признать полученные авансы, предоплату, задатки, а также продукцию, находящуюся на стадии незавершенного производства.

Концепция выбытия базируется на том, что продукция, товары, работы или услуги должны быть непосредственно переданы своим покупателям или заказчикам.

Концепция прироста предполагает поступление активов в организацию и/или погашение ее обязательств в результате передачи продукции, товаров, работ или услуг покупателю. При этом данный приток активов или сокращение обязательств вызывает параллельный рост собственного капитала организации (рис. 1).



Рис. 1. Влияние концепции прироста на собственный капитал организации

По сути, данная концепция прописана в ст. 1 закона Республики Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности». Так, в ней под доходом понимается «...увеличение экономических выгод в результате увеличения активов или уменьшения обязательств, ведущее к увеличению собственного капитала организации, не связанного с вкладами собственника имущества (учредителей, участников) организации» [3].

Если первые две концепции не вызывают особых дискуссий среди теоретиков и практиков учета, то концепция прироста перманентно ставит перед бухгалтерами неразрешимые до настоящего времени вопросы. М. И. Кутер перечисляет следующие варианты признания дохода в рамках концепции прироста, которые известны в теории бухгалтерского учета:

- при получении заказа на продукт;
- производстве продукта;
- завершении производства и складировании продукта;
- отгрузке продукта покупателю;
- получении продукта покупателем (переходе права собственности на объект сделки);
- инкассации продукта (оплате), т. е. окончательной реализации продукта [1, с. 178].

Первые три варианта в мировой бухгалтерской практике не применяются, только лишь в области управленческого и актуарного учета. Связано это с тем, что прирост собственного капитала может реально произойти только после фактического выбытия из организации носителя дохода, а именно продукции, товара, работы или услуги, т. е. сначала должна сработать концепция продукта, затем выбытия и только в последнюю очередь концепция прироста.

Французский ученый Ж. Ришар описывает три возможных варианта признания дохода после выполнения трех концепций:

- получение денег, т. е. оплата (высшая степень осторожности);
- отгрузка ценностей (относительная осторожность);
- сдача продукции на склад (низкая осторожность) [4, с. 79].

Известный российский ученый М. И. Кутер предложил расширить и видоизменить данный перечень:

- получение денег, т. е. оплата (высшая степень осторожности);
- переход права собственности на объект сделки (допустимая осторожность);
- отгрузка ценностей (относительная осторожность);
- сдача продукции на склад (низкая осторожность) [1, с. 179].

Первый вариант (*получение денег*) связан со статической балансовой теорией, согласно которой к признанным доходам относятся только завершившиеся сделки, т. е. оплаченные. Данный вариант безальтернативно применялся во времена СССР. Как отмечал в 1988 г. В. Ф. Палий, готовая продукция «...является реализованной тогда, когда она оплачена и получена покупателем. Процесс реализации не может считаться завершенным, если товар только оплачен потребителем или только передан ему. Двойственность процесса реализации состоит в том, что, с одной стороны, реализация — это передача товаров потребителю, а с другой — их оплата покупателем» [5, с. 144].

Второй вариант (*концепция перехода права собственности на объект сделки*), как пишет М. И. Кутер, «...характерен для переходного периода между статической и динамической концепциями. Он применяется сегодня в Российской Федерации, ограждает признание дохода до момента перехода права собственности на предмет хозяйственной сделки: нет перехода права собственности — нет признания дохода» [1, с. 179]. Однако данный подход не может полноценно нивелировать риск неоплаты за переданную продукцию,

а также ограничивает признание дохода при поэтапной реализации строительно-монтажных работ.

Третий вариант (*концепция отгрузки*) предполагает признание дохода в момент выбытия продукции, а иногда и раньше, например, после оформления сопроводительных документов, но продукция еще может находиться на складе производителя. Данный вариант применяется в настоящее время в Республике Беларусь. При таком варианте увеличивается количество рисков для продавца. Так, кроме риска неоплаты имеется риск гибели продукции до и при транспортировке, риск неперехода права собственности покупателю.

Критерии признания выручки в Республике Беларусь представлены в постановлении Министерства финансов от 30. 09. 2011 г. № 102 «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов» (далее — Инструкция № 102). Так, выручка от реализации продукции признается в бухгалтерском учете при соблюдении следующих условий (критериев):

- 1) «покупателю переданы риски и выгоды, связанные с правом собственности на продукцию, товары;
- 2) сумма выручки может быть определена;
- 3) организацией предполагается получение экономических выгод в результате совершения хозяйственной операции;
- 4) расходы, которые произведены или будут произведены при совершении хозяйственной операции, могут быть определены» [6].

Также в Инструкции № 102 отмечено, что дата признания выручки от реализации продукции определяется исходя из «...условий специфики осуществляемой деятельности, условий заключенных договоров» [6]. В дополнение к перечисленным нормам Инструкции № 102 позволяют отразить в бухгалтерском учете выручку от реализации продукции при соблюдении последних трех условий, т. е. до момента передачи покупателю рисков и выгод, связанных с правом собственности на продукцию. Но самой поздней датой признания выручки должна являться дата передачи покупателю всех рисков и выгод, связанных с правом собственности на продукцию. Отметим, что в белорусском законодательстве не уточняется, что именно представляют собой риски и выгоды, связанные с правом собственности на реализуемую продукцию. В действовавшем до 2018 г. МСФО 18 «Выручка» один из критериев признания выручки от реализации продукции был практически идентичен тому, который прописан в Инструкции № 102: «организация передала покупателю значительные риски и выгоды, связанные с правом собственности на товары» [7]. Далее в МСФО 18 отмечалось, что чаще всего «...передача рисков и выгод, связанных с правом собственности, совпадает с переходом правового титула или передачей владения к покупателю. <...> В других случаях передача рисков и выгод, связанных с правом собственности, происходит в момент времени, отличный от момента перехода правового титула или права владения» [7]. Отдельно в МСФО 18 приводились примеры, когда организация в ряде случаев может сохранять значительные риски, связанные с правом собственности. Ниже приведены примеры, когда у продавца сохранялись значительные риски и выгоды, связанные с правом собственности на реализуемую продукцию, а значит, выручка по этим сделкам не признавалась:

- «1) организация продолжает нести ответственность за неудовлетворительную работу, не покрываемую стандартными гарантийными условиями;
- 2) получение выручки от конкретной продажи зависит от того, возникнет ли выручка от продажи этих товаров у их покупателя;

3) поставленные товары подлежат установке, которая еще не была выполнена организацией, притом, что установка составляет значительную часть договора;

4) покупатель имеет право отказаться от покупки по причине, определенной в договоре купли-продажи, и у организации нет уверенности относительно вероятности такого возврата» [7].

В итоге, следует констатировать, что право собственности может перейти к покупателю, однако существенные риски и выгоды, связанные с правом собственности, остаются у продавца, следовательно, выручка не отражается в учете последнего. Однако возможна и иная ситуация, которая в МСФО 18 описывалась следующим образом: «...продавец может оставить за собой правовой титул на товары только для того, чтобы обеспечить фактическое получение причитающейся ему суммы. В таком случае, если организация передает значительные риски и выгоды, связанные с правом собственности, операция является продажей и выручка признается» [7]. Так, в договоре может быть определено, что переход права собственности на реализуемую продукцию покупателю полностью осуществляется только после оплаты им данной продукции (это предусмотрено в ст. 461 Гражданского кодекса Республики Беларусь [8]). Однако поскольку Инструкцией № 102 предусмотрено, что дата признания выручки не может быть позже момента перехода рисков и выгод, связанных с правом собственности, это означает, что если покупателю переданы значительные риски и выгоды, связанные с правом собственности, то в бухгалтерском учете следует выручку отразить раньше, чем покупателю полноценно перейдет право собственности.

Однако Инструкция № 102 позволяет признавать выручку раньше, чем будут переданы покупателю данные риски и выгоды, что позволяет отражать выручку в системе бухгалтерского учета после выписки сопроводительных документов. Это порождает следующий парадокс отечественного бухгалтерского учета: *отгрузки продукции еще нет, а выручка от ее реализации уже в бухгалтерском учете отражена.*

Четвертый вариант (*сдача продукции на склад*) применяется только в актуарном учете, когда в состав дохода включаются потенциальные выгоды от завершенной производством продукции. Данный вариант расширяет количество рисков покупателя, так как возможен риск порчи или потери продукции на складе, риск отсутствия или падения спроса на продукцию.

В итоге, можно констатировать, что основополагающим аспектом в вопросе идентификации выручки в бухгалтерском учете Республики Беларусь является переход права собственности на отгружаемую продукцию. Институт права собственности в Республике Беларусь основывается на романо-германской (кодифицированной, континентальной) системе, согласно которой собственник наделяется тремя основными правомочиями: правом владения (*abusus*), правом пользования (*usus fructus*) и правом распоряжения (*usus*). Англо-саксонское (общее, прецедентное) право исходит из концепции собственности как сложного пучка правомочий, причем правомочия на один и тот же ресурс могут принадлежать разным людям. Поэтому, как отмечает А. А. Шапошников, в бухгалтерском учете США арендованное имущество может одновременно учитываться в бухгалтерском учете двух, а то и трех организаций одновременно [9, с. 177].

В этой связи после введения с 1 января 2018 г. МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями» концепция признания дохода в зарубежном учете была изменена. Вместо использования понятия «право собственности» стало применяться понятие «контроль над активом» [7]. Он означает возможность определять способ использования актива и получать практически все остав-

шиеся выгоды от него. Контроль также может препятствовать определению способа использования и получения выгод от актива другими организациями. Данное понятие подчеркивает реализацию в МСФО рецепции общего права, когда в момент передачи продукции покупателю одновременно передаются отдельные «пучки» полномочий на данную продукцию. Это особенно характерно на примере продажи продукции с условием выполнения дополнительных работ и услуг, с правом возврата продукции продавцу. В итоге, может образоваться ситуация, когда выполняются все перечисленные концепции признания дохода (продукт, выбытие, прирост), однако отразить выручку в системе бухгалтерского учета продавец не имеет права, так как сомневается в том, что полученная в виде возмещения выгода от продажи является собственностью продавца. Ведь если продукция будет возвращена, продавец обязан вернуть покупателю оплаченные за нее денежные средства. Каким образом реализовать в системе бухгалтерского учета новую концепцию признания выручки, ни одним ученым или практиком в Республике Беларусь не описано. Как считает А. В. Луканина, «...с экономической точки зрения критерий контроля над активом может быть выражен через юридическое ограничение вещных прав, которое наделяет субъекта, контролирующего актив только правом владения и пользования, но исключает право распоряжения данным активом. Указанные ограниченные вещные права по своему содержанию вполне соответствуют понятию подконтрольности актива согласно трактовке МСФО» [10, с. 23]. Данный подход вполне реализуем в отношении арендованных объектов или взятых активов в лизинг. Как уже было отмечено, покупателю может перейти не только право владения и пользования, но и распоряжения, однако этого будет недостаточно, чтобы признать выручку в учете продавца. Таким образом, критерий контроля над активом требует уточнения в отношении сделок по продаже продукции.

В целях устранения выявленных недостатков в белорусском бухгалтерском учете выручки следует перед тем, как обосновать новую методику ее учета, сформулировать концептуальные положения данной методики.

Безусловно, данные положения должны включать в себя концепцию *продукта, выбытия* и *прироста*, поскольку без них ни в одной стране мира не будет признан доход. Однако самая главная проблема заключается в реализации на практике концепции прироста. В новом МСФО 15 практически смогли нивелировать проблемы концепции прироста. Так, при реализации продукции контроль над ней должен полноценно перейти покупателю. Если же покупатель имеет возможность вернуть продукцию обратно продавцу согласно условиям договора или положениям нормативных правовых актов, выручка не должна быть отражена в учете продавца. Однако МСФО 15 все же позволяет фиксировать выручку одновременно с дебиторской задолженностью, если существует уверенность в получении экономической выгоды, а по сути, получении возмещения в виде денежных средств или иных активов. Это положение МСФО увеличивает риск не обеспечить в конечном итоге прирост собственного капитала. Так, в отчетном периоде выручка, несомненно, увеличит капитал собственников, однако если в последующих периодах не будет получено возмещение, то в учете будет показано снижение собственного капитала (рис. 2).

Данное положение также нарушает принцип осмотрительности, согласно которому активы и доходы не должны быть завышены [3]. Поэтому одним из положений в новой концепции учета выручки должно быть следующее: *по договору продавцом должно быть получено возмещение за переданную покупателю продукцию или обеспечение возмещения.*

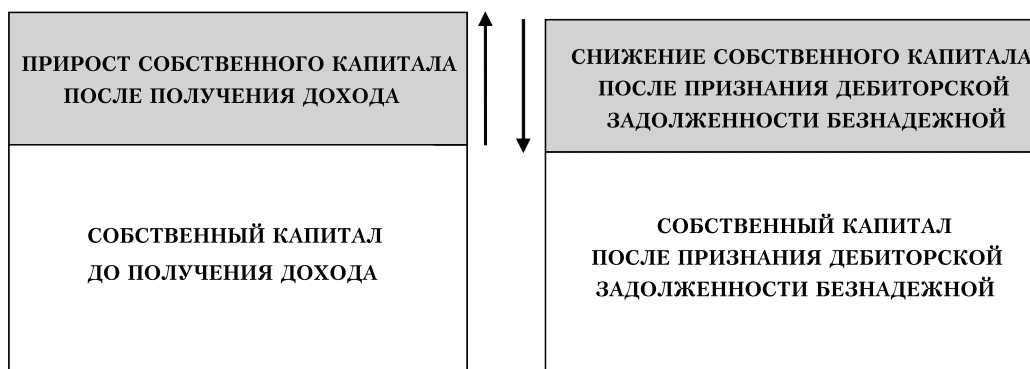


Рис. 2. Необоснованный прирост собственного капитала при признании выручки без возмещения или его обеспечения

Принимая во внимание, что даже после получения возмещения продавцу могут продукцию вернуть обратно или по причине ее ненадлежащего качества, или в результате обратной реализации (например, если продукция не была продана покупателем третьим лицам), то в МСФО 15 предложена модель представления в отчетности информации о переданной продукции покупателю, но по которой не истек срок возврата. В отечественной учетной системе данная модель не применяется, что приводит к нарушению кругооборота активов организации (рис. 3).

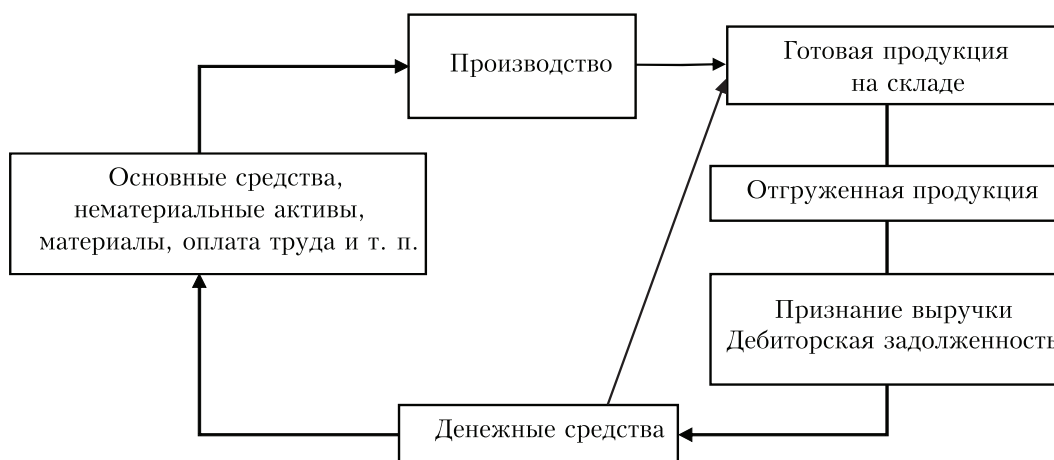


Рис. 3. Нарушение кругооборота активов промышленной организации при возврате продукции, по которой была признана выручка

Как видно на рис. 3, после признания выручки и получения денежных средств возможен возврат продукции продавцу и, соответственно, денежных средств — покупателю. Как следствие, необходимо уменьшать и собственный капитал организации. Чтобы не допустить данную ситуацию, отдельным концептуальным положением учета выручки должно быть следующее: *отсутствие вероятности возврата полученного от покупателя возмещения.*

В итоге, сформулируем окончательные концептуальные положения бухгалтерского учета выручки, которые должны выполняться последовательно, кроме третьего положения, которое может быть выполнено первым в случае получения предварительной оплаты:

- 1) продукт;
- 2) выбытие;
- 3) возмещение или обеспечение возмещения;
- 4) отсутствие возврата возмещения;
- 5) прирост.

Отдельно уточним выполнение второго положения. Выбытие продукции означает не просто отпуск ее со склада или выписку сопроводительных документов, необходимо ее непосредственно передать покупателю или перевозчику, если его услуги оплачивает покупатель.

Литература и электронные публикации в Интернете

1. Теория бухгалтерского учета : учеб. пособие / М. И. Кутер [и др.] ; под общ. ред. М. И. Кутера. — Минск : Новое знание, 2016. — 679 с.
Teorija buhgalterskogo ucheta [Theory of accounting] : ucheb. posobie / M. I. Kuter [i dr.] ; pod obshh. red. M. I. Kutera. — Minsk : Novoe znanie, 2016. — 679 p.
2. Хендриксен, Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда. — М. : Финансы и статистика, 2000. — 576 с.
Hendriksen, Je. S. Teorija buhgalterskogo ucheta [Theory of accounting] / Je. S. Hendriksen, M. F. Van Breda. — M. : Finansy i statistika, 2000. — 576 p.
3. О бухгалтерском учете и отчетности [Электронный ресурс] : Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013 г., № 57-З : в ред. Закона Респ. Беларусь от 17 июля 2017 г. № 52-З // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь. — Режим доступа: <https://pravo.by/document/?guid=3961&p0=H11300057>. — Дата доступа: 26.06. 2022.
4. Ришар, Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика / Ж. Ришар ; под ред. Я. В. Соколова : пер. с фр. — М. : Финансы и статистика, 2000. — 160 с.
Rishar, Zh. Buhgalterskij uchet: teorija i praktika [Accounting: theory and practice] / Zh. Rishar ; pod red. Ja. V. Sokolova : per. s fr. — M. : Finansy i statistika, 2000. — 160 p.
5. Палий, В. Ф. Теория бухгалтерского учета : учеб. / В. Ф. Палий, Я. В. Соколов. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : Финансы и статистика, 1988. — 279 с.
Palij, V. F. Teorija buhgalterskogo ucheta [Theory of accounting] : ucheb. / V. F. Palij, Ja. V. Sokolov. — 2-e izd., pererab. i dop. — M. : Finansy i statistika, 1988. — 279 p.
6. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов и признанию утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов [Электронный ресурс] : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь 30 сент. 2011 г., № 102 : текст по состоянию на 26 июня 2022 г. // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь. — Режим доступа: <https://pravo.by/document/?guid=3961&p0=W21224697>. — Дата доступа: 26.06. 2022.
7. О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности [Электронный ресурс] : утв. постановлением Совета Министров Респ. Беларусь и Нац. банка Респ. Беларусь, 19 авг. 2016 г., № 657/20 // Официальный сайт М-ва финансов Республики Беларусь. — Режим доступа: https://minfin.gov.by/upload/accounting/mfso/post_190816_657_20.pdf. — Дата доступа: 26.06.2022.
8. Гражданский кодекс Республики Беларусь [Электронный ресурс] : принят Палатой представителей 28 окт. 1998 г. : одобр. Советом Респ. 19 нояб. 1998 г. : текст Кодекса по состоянию на 26 июня 2022 г. // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь. — Режим доступа: <https://etalonline.by/document/?regnum=НК9800218>. — Дата доступа: 26.06. 2022.
9. Шапошников, А. А. Достоверность и добросовестность в бухгалтерском учете / А. А. Шапошников // ЭКО. — 2016. — № 4. — С. 174—178.

Shaposhnikov, A. A. Dostovernost' i dobrosovestnost' v buhgalterskom uchete [Reliability and conscientiousness in accounting] / A. A. Shaposhnikov // JeKO. — 2016. — N 4. — P. 174–178.

10. *Луканина, А. В.* Анализ базовых категорий МСФО в рамках принципа приоритета содержания над формой / А. В. Луканина // Междунар. бухгалт. учет. — 2016. — № 2. — С. 19–33.

Lukanina, A. V. Analiz bazovyh kategorij MSFO v ramkah principa prioriteta sodержaniya nad formoj [Analysis of the basic categories of IFRS within the framework of the principle of priority of content over form] / A. V. Lukanina // Mezhdunar. buhgalt. uch. — 2016. — N 2. — P. 19–33.

(Окончание статьи в № 2 2023 г.)

VADZIM ZARETSKI

**THE CONCEPT AND METHODS
OF ACCOUNTING FOR REVENUE FROM
THE SALES OF PRODUCTS, WORKS, SERVICES**

Author affiliation. *Vadzim ZARETSKI* (horns_and_hoofs_@mail.ru), *Belarus State Economic University (Minsk, Belarus)*.

Abstract. The article examines the current state of revenue accounting in theory, practice and in the current regulations of the Republic of Belarus. It was revealed that the transfer of ownership of the products, goods, works and services being sold is not a dominant criterion both in the IFRS, and in the Republic of Belarus. However, the IFRS provides for a more cautious approach to the moment of revenue recognition in accounting: there is no possibility of product return, and there is also certainty of receiving a refund. In the Republic of Belarus, revenue is most often recognized after the execution of accompanying documents. The author has formulated a new set of conceptual provisions for the determination of revenue in the accounting system, and on their basis the methodology of revenue accounting is substantiated. The application of this methodology will make it possible to align the definition of «revenue» and the direct reflection of revenue in accounting: the incremental equity will not subsequently decrease due to the return of products or the recognition of accounts receivable from buyers as uncollectible. In the Republic of Belarus, revenue is most often recognized after the execution of accompanying documents. The author has formulated a new set of conceptual provisions for the determination of revenue in the accounting system, and on their basis the methodology of revenue accounting has been argued. The application of this methodology will make it possible to align the definition of «revenue» and the direct reflection of revenue in accounting: the incremental equity will not subsequently decrease due to the return of products or the recognition of accounts receivable from buyers as uncollectible.

Keywords: revenue; ownership; deferred gross profit (loss); control of an asset; accounts receivable.

UDC 657.22:658.8.012.12

*Статья поступила
в редакцию 28. 06. 2022 г.*