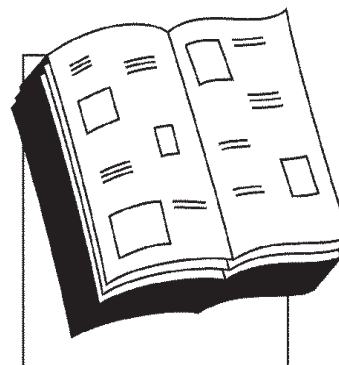


ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА, АНАЛИЗА, АУДИТА И СТАТИСТИКИ



В. О. ЗАРЕЦКИЙ

КОНЦЕПЦИЯ И МЕТОДИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ВЫРУЧКИ ОТ РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ, РАБОТ, УСЛУГ (Часть 2. Начало в № 1 2023 г.)*

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

На основе сформулированных концептуальных положений обоснуем методику отражения фактов хозяйственной жизни, связанных с реализацией продукции и отражением выручки. Первое концептуальное положение (*продукт*) в настоящий момент реализуется в учете без каких-либо методологических изъянов:

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.

Д-т сч. 43 «Готовая продукция»

К-т сч. 20 «Основное производство».

Второе концептуальное положение (**выбытие**) будет реализовываться в учете в зависимости от условий договора:

1) *если продавец осуществляет самостоятельно доставку продукции до покупателя, оплачивает ее или доставляет продукцию до определенного в договоре места*, то в бухгалтерском учете следует данную операцию отражать следующим образом:

Д-т сч. 45 «Товары отгруженные»

К-т сч. 43 «Готовая продукция».

В дальнейшем, при передаче продукции покупателю или перевозчику, услуги которого оплачивает покупатель, могут быть две ситуации:

1.1) *если предварительной оплаты не было или не предоставлено обеспечение возмещения:*

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

К-т сч. 45 «Товары отгруженные»

К-т сч. 92 «Отсроченная валовая прибыль (убыток)»;

1.2) *если была получена предварительная оплата продукции или получено обеспечение возмещения и отсутствует вероятность возврата продукции:*

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

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

Д-т сч. 90/4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг»

К-т сч. 45 «Товары отгруженные»;

2) *если продукция со склада продавца передается непосредственно покупателю или перевозчику, услуги которого оплачивает покупатель:*

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

К-т сч. 43 «Готовая продукция»

К-т сч. 92 «Отсроченная валовая прибыль (убыток)»;

3) *если продукция со склада продавца передается непосредственно покупателю или перевозчику, услуги которого оплачивает покупатель, была получена предварительная оплата продукции или получено обеспечение возмещения и отсутствует вероятность ее возврата:*

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

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

Д-т сч. 90/4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг»

К-т сч. 43 «Готовая продукция».

Третье концептуальное положение (**возмещение**) должно реализовываться в учете, как в настоящее время:

Д-т сч. 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»

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

Если после получения оплаты отсутствует вероятность возврата продукции, то делается следующая запись (для ситуаций 1.1 и 2):

Д-т сч. 90/4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг»

Д-т сч. 92 «Отсроченная валовая прибыль (убыток)»

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

После выполнения четвертого концептуального положения (**отсутствие возврата возмещения**) в бухгалтерском учете следует сделать следующую запись:

Д-т сч. 90/4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг»
 Д-т сч. 92 «Отсроченная валовая прибыль (убыток)»
 К-т сч. 90/1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг».

Данная запись также будет означать выполнение пятого концептуального положения (**прирост**).

Поясним теперь необходимость использования счета 92 «Отсроченная валовая прибыль (убыток)». Подобный счет применяется в США для отражения операций реализации продукции, когда возможен ее возврат. Однако он не применяется в той ситуации, когда выручка фиксируется в учете без получения возмещения, но при отсутствии вероятности на возврат, а также в момент передачи продукции задействуются счета доходов и расходов, которые сразу же «сворачиваются» [11, с. 128–140]. Покажем на примере, как бы отражались хозяйственные операции в белорусском учете, если в нем применялась бы данная «американская» модель учета реализации продукции. При этом возвращаемую продукцию рекомендуем отражать на счете 48 «Возвращенная готовая продукция».

Пример. Организация производит и реализует телевизоры организациям торговли. В договоре продажи отмечено, что, поскольку перспективы реализации продукции не определены, то через полгода торговая организация имеет право вернуть непроданные телевизоры, а производитель обязан компенсировать стоимость их покупки торговой организации. 24 августа 2021 г. организация отгрузила магазину 1 000 телевизоров по стоимости 1 000 р. за 1 телевизор. Себестоимость одного телевизора — 700 р.

30 октября 2021 г. магазин оплатил приобретенные телевизоры организации-производителю (1 000 000 р.). 15 января 2022 г. торговая организация возвратила 150 телевизоров в исправном состоянии. В этот же день производитель компенсировал стоимость возвращенных телевизоров. Больше возврата телевизоров не было.

В бухгалтерском учете производителя были сделаны следующие бухгалтерские записи (в целях упрощения НДС в данном примере не отражается):

24 августа 2021 г.

Д-т сч. 62 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	1 000 000
К-т сч. 90/1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг»	1 000 000
Д-т сч. 90/4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг»	700 000
К-т сч. 43 «Готовая продукция»	700 000
Д-т сч. 90/1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг»	1 000 000
К-т сч. 90/4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг»	700 000
К-т сч. 92 «Отсроченная валовая прибыль»	300 000

30 октября 2021 г.	
Д-т сч. 51 «Расчетные счета»	1 000 000
К-т сч. 62 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	1 000 000
15 января 2022 г.	
Д-т сч. 48 «Возвращенная готовая продукция» (150 шт. х 700 р.)	105 000
Д-т сч. 92 «Отсроченная валовая прибыль»	45 000
К-т сч. 51 «Расчетные счета» (150 шт. х 1 000 р.)	150 000
24 февраля 2022 г. (по окончании права возврата телевизоров производителю)	
Д-т сч. 90/4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг» (850 шт. х 700 р.)	595 000
Д-т сч. 92 «Отсроченная валовая прибыль»	255 000
К-т сч. 90/1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» (850 шт. х 1 000 р.)	850 000

Как видно из приведенного примера, в момент передачи продукции сначала фиксируется выручка и себестоимость реализации, а затем эти показатели сворачиваются с помощью счета «Отсроченная валовая прибыль (убыток)». На наш взгляд, данные операции являются излишними и только создающими искусственные обороты по субсчетам выручки и себестоимости реализованной продукции, товаров, работ, услуг. С экономической точки зрения при передаче продукции покупателю, когда возникает право требования платежа, но выручка при этом не признается, имеет место пермутация активов в балансе, т. е. уменьшение одного актива (готовой продукции) и одновременное увеличение другого (дебиторской задолженности). Однако оценки данных активов отличаются на величину валовой прибыли или убытка. Соответственно, чтобы соблюсти двойную запись и равенство сторон в балансе, следует уравновесить данную трансформацию активов с помощью величины отсроченной валовой прибыли или убытка. Сальдо этого счета по своему экономическому содержанию будет отражаться в балансе как уникального рода источник образования активов. Он не принадлежит к собственному капиталу, так как прибыль или убыток еще реально не получены, но в то же время не является полноценным обязательством.

В настоящее время в бухгалтерском учете Республики Беларусь подобную ситуацию отразить на бухгалтерских счетах невозможно, поскольку согласно законодательству крайней датой отражения выручки является передача рисков и выгод, связанных с правом собственности, покупателю, несмотря на то, что последний имеет право в течение определенного времени вернуть продукцию обратно. Использовать же методику, предложенную в МСФО 15 (согласно этой методике следует раскрывать в отчетности информацию об активе, который могут вернуть), на наш взгляд, также нецелесообразно. Для иллюстрации данного вывода представим в сравнении, как будет видоизменяться баланс организации при использовании рекомендованной методики и методики согласно МСФО 15 (рис. 4). Поясним, что в целях равенства в приведенных на рис. 4 балансах в пассивной части присутствует статья «Уставный капитал».

Отражение информации в балансе при использовании методики МСФО				Отражение информации в балансе при использовании счета 92 «Отсроченная валовая прибыль (убыток)»			
<i>24 августа (до момента реализации)</i>				<i>24 августа (до момента реализации)</i>			
Активы	Сумма	Собственный капитал и обязательства	Сумма	Активы	Сумма	Собственный капитал и обязательства	Сумма
Готовая продукция	700	Уставный капитал	700	Готовая продукция	700	Уставный капитал	700
Итого	700	Итого	700	Итого	700	Итого	700
<i>24 августа (после момента реализации)</i>				<i>24 августа (после момента реализации)</i>			
Активы	Сумма	Собственный капитал и обязательства	Сумма	Активы	Сумма	Собственный капитал и обязательства	Сумма
Товары отгруженные	700	Уставный капитал	700	Дебиторская задолженность	1 000	Уставный капитал	700
Дебиторская задолженность	1 000	Обязательство по возврату	1 000			Отсроченная валовая прибыль	300
Итого	1 700	Итого	1 700	Итого	1 000	Итого	1 000
<i>30 октября (после получения оплаты)</i>				<i>30 октября (после получения оплаты)</i>			
Активы	Сумма	Собственный капитал и обязательства	Сумма	Активы	Сумма	Собственный капитал и обязательства	Сумма
Товары отгруженные	700	Уставный капитал	700	Денежные средства	1 000	Уставный капитал	700
Денежные средства	1 000	Обязательство по возврату	1 000			Отсроченная валовая прибыль	300
Итого	1 700	Итого	1 700	Итого	1 000	Итого	1 000
<i>15 января (возврат части продукции и возврат покупателю денег)</i>				<i>15 января (возврат части продукции и возврат покупателю денег)</i>			
Активы	Сумма	Собственный капитал и обязательства	Сумма	Активы	Сумма	Собственный капитал и обязательства	Сумма
Товары отгруженные	595	Уставный капитал	700	Готовая продукция	105	Уставный капитал	700
Готовая продукция	105	Обязательство по возврату	850	Денежные средства	850	Отсроченная валовая прибыль	255
Денежные средства	850			Итого	955	Итого	955
Итого	1 550	Итого	1 550				

Рис. 4. Влияние хозяйственных операций по реализации продукции, по которой не отражается выручка, на баланс по методике МСФО 15 и предлагаемой методике

Как видно из рис. 4, при применении методики возврата продукции по МСФО 15 искусственно увеличивается итог баланса и искажается информация о структуре активов, в них отражается дважды один и тот же актив только в разных оценках. Более того, такой порядок отражения переданного покупателю актива нарушает принцип контроля. Ведь готовая продукция, переданная покупателю, уже не контролируется продавцом, тем более, когда организация получает возмещение. Данный актив в качестве условного может быть отражен на забалансовых счетах, а обязательство по возврату также является условным, поэтому его также целесообразно отражать на забалансовом счете. Под условным активом, согласно постановлению Министерства финансов Республики Беларусь от 28 декабря 2005 г. № 168 «Об утверждении инструкции по бухгалтерскому учету «Резервы, условные обязательства и условные активы» (далее — постановление № 168), понимается «возможный актив, возникший как результат прошлых событий и существование которого будет подтверждено в будущем наступлением или ненаступлением одного или ряда неопределенных будущих событий, которые находятся вне контроля» [12]. Действительно, при передаче продукции покупателю трудно проконтролировать возможную процедуру возврата продукции обратно продавцу. От данного выгоды ожидает уже покупатель, а не продавец. В свою очередь под условным обязательством, согласно постановлению № 168, понимается «...возможное обязательство, возникшее как результат прошлых событий и существование которого будет подтверждено в будущем наступлением или ненаступлением одного или ряда неопределенных будущих событий, которые находятся вне контроля организации, либо текущее обязательство, не отвечающее критериям признания резерва» [12]. В данном определении так же, как и в дефиниции условного актива, отмечается, что неопределенные будущие события (в нашем случае — возврат продукции) находятся вне контроля организации.

Заключение. Таким образом, по результатам исследования можно сделать следующие выводы:

1) концептуальные положения методологии учета выручки расширены на две позиции: получение возмещения по договору и отсутствие вероятности возврата полученного возмещения. Это позволило разработать новую методику бухгалтерского учета выручки;

2) разработанная методика учета выручки предполагает ее отражение на субсчете 90/1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» только после выполнения всех концептуальных положений. При передаче покупателю продукции, по которой не получено возмещение, следует отражать в бухгалтерском учете дебиторскую задолженность покупателя и отсроченную валовую прибыль (убыток). Если же в момент отгрузки продукции со склада доставку осуществляет продавец или он оплачивает ее транспортировку, то готовую продукцию следует отражать на счете 45 «Товары отгруженные», так как в этом случае не возникает право требования возмещения за отгружаемую продукцию. Данная методика учета выручки позволит обеспечить признание дохода после полноценного завершения сделки, следовательно, будет сформирован объективный финансовый результат. Ведь, как справедливо отмечал А. П. Рудановский, «...превышению доходов над расходами или наоборот в незаконченных операциях нельзя придавать значение прибыли или убытка...» [13, с. 64]. Как следствие, рассчитывать объективные показатели эффективности и платежеспособности.

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. *Пушар, 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 // Офиц. 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. uchet. — 2016. — N 2. — P. 19–33.

11. *Качалин, В. В.* Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP / В. В. Качалин. — М. : Эксмо, 2007. — 400 с.

Kachalin, V. V. Finansovyj uchet i otchetnost' v sootvetstvii so standartami GAAP [Financial accounting and reporting in accordance with GAAP standards] / V. V. Kachalin. — M. : Jeksmo, 2007. — 400 p.

12. Об утверждении инструкции по бухгалтерскому учету «Резервы, условные обязательства и условные активы»: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь 28 дек. 2005 г., № 168 [Электронный ресурс] // Официальный сайт М-ва финансов Респ. Беларусь. — Режим доступа: <https://minfin.gov.by/accounting/methodology/acts/doc/caa5d7015a28f7e1.html>. — Дата доступа: 26.06.2022.

13. Рудановский, А. П. Руководящие начала (принципы) по счетоводству и отчетности в государственных хозяйственных объединениях / А. П. Рудановский. — М. : Академ. изд-во, 1924. — 115 с.

Rudanovskij, A. P. Rukovodjashhie nachala (principy) po schetovodstvu i otchetnosti v gosudarstvennyh hozjajstvennyh ob#edinenijah [Guiding basics (principles) for accounting and reporting in state economic associations] / A. P. Rudanovskij. — M. : Akadem. izd-vo, 1924. — 115 p.

VADZIM ZARETSKI

***THE CONCEPT AND METHODS OF ACCOUNTING
FOR REVENUE FROM THE SALES OF PRODUCTS,
WORKS, SERVICES (Part 2. Part 1 in № 1 2023)***

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.*

Вісник Беларускага дзяржаўнага эканамічнага ўніверсітэта