

УДК 657.22

ПРОБЛЕМЫ ПРИЗНАНИЯ ВЫРУЧКИ И ПРИМЕНЕНИЯ МЕТОДИК ЕЕ УЧЕТА И ОЦЕНКИ В  
РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ СОГЛАСНО МСФО

Глинник Е.П., канд. экон. наук, доцент, УО «БГЭУ»

Русикевич Р.С., магистрант, УО «БГЭУ»

**Аннотация.** В статье проанализированы проблемы признания выручки и применения методики ее оценки в национальной системе бухгалтерского учета в сравнении с международными стандартами финансовой отчетности, сформулированы предложения по их сближению в части определения цены сделки с правом на возврат товара, распределению цены сделки между обязательствами по договору.

**Ключевые слова:** выручка, признание выручки, оценка, учет, международные стандарты финансовой отчетности, цена сделки, переменное возмещение, право возврата товаров, распределение цены сделки.

**Введение.** Важными условиями развития любой организации являются повышение её конкурентоспособности, инвестиционной привлекательности, а также рост инновационной активности. В трактате Л. Пачоли сказано: «Целью любого купца является получение законной и правомочной прибыли для обеспечения своих нужд» [1, с. 174]. Источником прибыли для организации являются доходы (выручка), которые должны не только покрывать понесенные организацией затраты, но и способствовать расширению её деятельности.

Как отмечалось нами ранее, выручка – это доход, возникающий в ходе основной текущей деятельности, моментом признания которого является выполнение обязательств организации по договору с покупателем в полном объеме или по мере их выполнения [2].

Проблемы признания, оценки и учета доходов в национальной системе бухгалтерского учета и МСФО рассматривались в трудах многих отечественных и зарубежных ученых, в числе которых Гурко В.Б. [3], Данилкова С.А., Кондраков Н.П., Лемеш В.Н. [4], Маталыцкая С.К. [5], Панков Д.А., Папковская П.Я. и другие. Однако вопросы определения цены сделки как одного из шагов признания выручки согласно МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» [6] в отечественной науке недостаточно изучены.

**Основная часть.** Цена сделки – это сумма возмещения, которую продавец рассчитывает получить взамен поставки товаров или предоставления услуг, за исключением сумм, получаемых в пользу третьих сторон [6]. Цена сделки может быть фиксированной суммой, включая неденежную и переменную часть вознаграждения (в случаях применения бонусов, скидок, поощрительных программ и др.).

Согласно некоторым договорам организация, передав контроль над товаром покупателю, может предоставить покупателю право на возврат товаров по различным причинам (неудовлетворенность товаром, некачественный товар) и любую комбинацию из нижеперечисленного:

- полный или частичный возврат уплаченного возмещения;
- вычет, который может быть использован в отношении сумм, которые причитаются организации;
- другой товар взамен возвращенного (за исключением обмена одного товара на другой такого же вида, качества, состояния и с такой же ценой, – товара одного цвета или размера на такой же товар, но другого цвета или размера, – это не считается возвратами для целей применения МСФО (IFRS) 15) [6, п. В26].

Для учета передачи товаров с правом на возврат организации необходимо признавать:

- выручку от переданных товаров в размере возмещения, право на которое ожидает получить организация;
- обязательство в отношении возврата средств;
- актив в отношении права на получение товаров от покупателей при исполнении обязательства в отношении возврата средств.

При передаче товаров покупателям организация не должна признавать в качестве выручки полученные суммы, право на которые она не ожидает получить, поскольку это

противоречит одному из критериев признания выручки – высокой вероятности возмещения по договору. Эти суммы будут признаваться в качестве обязательства по возврату средств. В конце каждого отчетного периода организации необходимо корректировать:

- оценку сумм, право на которые она ожидает получить в обмен на переданные товары;
- цену сделки и, соответственно, сумму признанной выручки;
- оценку обязательства по возврату средств с учетом изменения ожиданий относительно сумм, подлежащих возврату.

Организации необходимо признавать соответствующие корректировки в качестве выручки (ее увеличения или уменьшения).

Актив, признаваемый в отношении права организации на возврат товаров покупателем при исполнении обязательства по возврату средств, необходимо первоначально оценивать на основе прежней балансовой стоимости товара за вычетом любых ожидаемых затрат, связанных с получением такого товара. В конце каждого отчетного периода организации необходимо корректировать оценку актива в результате изменения ожиданий относительно товаров, которые будут возвращены, и представлять такой актив отдельно от обязательства по возврату средств.

Таким образом, согласно МСФО (IFRS) 15, выручка в части ожидаемой суммы возврата не отражается до момента истечения права на возврат, а в Республике Беларусь выручка отражается полностью, и в случае возникновения возврата, она корректируется методом «красное сторно». Представим в таблице 1 сравнение показателей бухгалтерской финансовой отчетности Республики Беларусь и по МСФО в части учета переменного возмещения в виде права возврата товаров.

**Таблица 1. – Сравнение порядка исчисления показателей бухгалтерской финансовой отчетности в Республике Беларусь и по МСФО**

Показатели	Республика Беларусь	МСФО
Выручка	В полном размере	За вычетом ожидаемых возвратов
Себестоимость продаж	Исходя из выручки от реализации	Исходя из выручки, за вычетом ожидаемых возвратов
Валовая прибыль	Выручка за минусом себестоимости	Выручка за минусом себестоимости
Запасы	-	Стоимость ожидаемых возвратов по себестоимости ед.
Обязательство по возврату	-	Стоимость ожидаемых возвратов по цене реализации

Примечание – Источник: собственная разработка.

При заключении договора продавец должен оценить сумму возмещения, которую он рассчитывает получить, обновляя эту оценку на каждую отчетную дату, пока ожидаемое возмещение не будет полностью выплачено.

Прогнозирование ожидаемых возвратов трудно поддается количественной оценке, и компании может потребоваться изменить системы учета для обеспечения наличия информации о статистике и причинах возврата. При заключении договора продавец должен оценить сумму возмещения, которую он рассчитывает получить по договору, обновляя эту оценку на каждую отчетную дату, пока ожидаемое возмещение не будет полностью выплачено.

Согласно п. 53 МСФО (IFRS) 15 [6], методы оценки переменного возмещения следующие:

- *ожидаемая стоимость* – сумма взвешенных с учетом вероятности возможных значений ожидаемого возмещения из диапазона его возможных значений (надежная оценка возможна при наличии большого количества договоров с аналогичными характеристиками);

- *наиболее вероятная величина* – единственное наиболее вероятное значение ожидаемого возмещения из диапазона возможных значений (надежная оценка возможна при наличии у договора только двух результатов, например, компания либо получает бонус за результат, либо нет).

Независимо от того, какой метод используется, оценка суммы переменного возмещения должна основываться на том, что не произойдет существенного изменения в сумме признанной совокупной выручки по договору.

Таким образом, данная методика учета переменного возмещения, возникающего в связи с наличием у покупателя *права возврата товаров*:

1) повысит роль принципа осмотрительности, который в соответствии с законом «О бухгалтерском учете и отчетности» [7] является обязательным для соблюдения: т.е. лучше не

отражать сразу всю выручку от реализации (не завышать учетную оценку доходов), чем потом ее корректировать.

2) повысит достоверность показателей бухгалтерской финансовой отчетности (таблица 2).

**Таблица 2. – Изменения в оценке показателей в случае применения методики учета переменного возмещения, возникающего в связи с наличием у покупателя права на возврат товара, по IFRS 15**

Показатель	Изменение показателя при применении МСФО	Отчётные показатели
Выручка	Уменьшение выручки	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Снижение доходов по текущей деятельности</li> <li>• Снижение валовой прибыли</li> <li>• Снижение прибыли от реализации</li> <li>• Снижение прибыли по текущей деятельности</li> <li>• Снижение прибыли до налогообложения</li> <li>• Снижение НДС, налога на прибыль</li> </ul>
Себестоимость	Уменьшение себестоимости	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Рост доходов по текущей деятельности</li> <li>• Рост валовой прибыли</li> <li>• Рост прибыли от реализации</li> <li>• Рост прибыли по текущей деятельности</li> <li>• Рост прибыли до налогообложения</li> <li>• Рост налога на прибыль</li> </ul>
Запасы	Увеличение запасов	
Обязательство по возврату	Увеличение обязательства по возврату	

Примечание – Источник: собственная разработка.

Например, розничный магазин продал 100 единиц товара А по цене 300 рублей за каждую в декабре 2020 года. Себестоимость каждой единицы товара А - 200 рублей. Покупатели имеют право вернуть товар в течение четырех месяцев после покупки. По оценке розничной торговой организации, основываясь на исторических данных, из каждых 100 проданных единиц товара А - 10 будут возвращены. Бухгалтерские записи, отражающие применение методики учета переменного возмещения, будут следующими (таблица 3).

**Таблица 3. – Бухгалтерские записи, отражающие применение методики учета переменного возмещения**

Статья баланса	Дебет	Кредит
Денежные средства	30 000 р. (300 р.х100)	
Обязательство по возврату средств		3 000 р. (300 р.х10)
Выручка		27 000 р. (300 р.х90)
Право на получение товара	2 000 р. (200 р.х10)	
Себестоимость продукции	18 000 р. (200 р.х90)	
Запасы		20 000 р. (200 р.х100)

Примечание – Источник: собственная разработка.

Согласно методике учета переменного возмещения, выручка не признается в отношении 10 единиц товара А, которые по оценке розничной организации будут возвращены. Вместо этого розничная организация признает обязательство в отношении возврата средств и актив в отношении права на получение товара А от покупателей. Еще одним значительным отличием от отечественной практики учета выручки является распределение цены сделки между обязательствами по договору (продажи комбинированных товаров – товара вместе с услугой).

Для контракта, который содержит более одного обязательства, подлежащего исполнению, цена сделки распределяется пропорционально ценам обособленной продажи товаров (услуг) [6, п. 73–74]. При этом, цена обособленной продажи – это цена, по которой организация продала бы покупателю обещанный товар или услугу в отдельности [6, п. 77].

Следует отметить, что в Республике Беларусь такое распределение не производится, поскольку в отечественных нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету в настоящее

время нет распределения цены сделки между обязательствами по договору.

Оценка цены обособленной продажи осуществляется в момент заключения договора и не корректируется для отражения изменений, произошедших с момента заключения договора и до момента, когда выполняется обязанность к исполнению.

Если цена обособленной продажи не является наблюдаемой напрямую (например, невозможно установить цену отдельной продажи товара (услуги), т.к. нет установленной цены в прайс-листах, продается впервые или для каждого покупателя цена на этот товар (услугу) существенно отличается), компания должна оценить цену обособленной продажи методами, предложенными в п. 79 МСФО (IFRS) 15, а именно:

1. Скорректированная рыночная оценка на основе проведения анализа рынка, на котором продаются данные товары или оказываются услуги, и определения цены, которую клиент на этом рынке согласился бы уплатить, т.е. на основании цен конкурентов на аналогичные товары или услуги.

2. Прогноз ожидаемых затрат на выполнение обязанности к исполнению с учетом маржи на данный товар или услугу.

3. Остаточный метод, в основе которого общая цена операции за вычетом суммы наблюдаемых цен обособленной продажи других товаров или услуг, обещанных по договору. Организация может использовать данный метод при соблюдении одного из двух условий:

а) один и тот же товар или услуга передается разным клиентам одновременно, при этом организация получает существенно различающиеся суммы (т.е. цена продажи является переменной);

б) организацией еще не установлена цена на такой товар или услугу, а товар или услуга ранее не продавались отдельно (т.е. цена продажи является неопределенной).

При этом оценка обособленной продажи товаров или услуг может осуществляться с использованием комбинации методов, если несколько таких товаров или услуг имеют в высшей степени переменные или неопределенные цены обособленной продажи.

Согласно МСФО (IFRS) 15 организации необходимо распределять на обязанности к исполнению в договоре любые последующие изменения цены операции на той же основе, что и в момент заключения договора. Суммы, распределенные на выполненную обязанность к исполнению, необходимо признавать как выручку или как уменьшение выручки в том периоде, в котором произошло изменение цены сделки.

Рассмотрим на примере методику распределения цены сделки между обязательствами по договору. Сеть магазинов предоставляет карты-бонусы для увеличения продаж. За каждые потраченные в магазине 10 рублей покупателю начисляется на карту 1 бонусный балл, который равен 1 руб. и может быть потрачен на последующие покупки.

В декабре покупатели совершили покупки на 50000 рублей, на карты покупателей было начислено 5000 бонусных баллов. На основании имеющейся у организации информации, установлено, что 85 % баллов будут использованы.

Таким образом, у организации существует две обязанности к исполнению:

- реализация товаров;
- бонусные баллы (существенное право, предоставляемое покупателям).

Цена сделки равна цене обособленной продажи товаров и составляет 50000 руб. Так как организация установила, что 85 % бонусных баллов будут использованы, то есть оценила вероятность использования предоставленных покупателям бонусных баллов, цена их обособленной продажи составляет 5000 руб.  $\times 85\% = 4250$  руб. Распределение цены сделки между обязательствами по договору (таблица 4).

**Таблица 4. – Распределение цены сделки между обязательствами по договору**

Обязанность к исполнению	Цена обособленной продажи	Распределение цены сделки
Товары	50000	$46083 = 50000 / 54250 \times 50000$
Баллы	4250	$3917 = 4250 / 54250 \times 50000$
<b>Итого</b>	<b>54250</b>	<b>50000</b>

Примечание – Источник: собственная разработка.

Признание выручки за реализованные товары будет отражено в бухгалтерском учете следующим образом (таблица 5).

В случае, если покупатели используют больше баллов, чем ожидаемые 85 %, организация не признает выручку в большей сумме и не производит перерасчет, но учитывает больший процент использования баллов для оценки вероятности использования баллов в будущем.

Таблица 5. – Порядок признания и отражения выручки за реализованные товары

	Дебет	Кредит
Денежные средства	50000 р.	
Выручка от реализации		46083 р.
Обязательство по договору		3917 р.
Когда баллы будут использованы или срок их действия истечет, организация признает оставшуюся часть выручки:		
Обязательство по договору	3917 р.	
Выручка от реализации		3917 р.

Примечание – Источник: собственная разработка.

**Заключение.** Исследование подходов к определению и отражению в учете доходов (выручки) согласно национальным и международным стандартам финансовой отчетности позволило обосновать и предложить применение методики учета переменного возмещения для повышения роли принципа осмотрительности, а также методики распределения цены сделки между обязательствами по договору в целях повышения достоверности информации о доходах и финансовых результатах в учете и показателей в бухгалтерской финансовой отчетности организаций, осуществляющих реализацию товаров.

#### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие / М.И. Кутер [и др.]; под общ. ред. М.И. Кутера. – Минск: Новое знание, 2016. – 679 с.
2. Глинник Е.П., Русикевич Р.С. Концептуальные основы учетной категории доходы: национальные и международные стандарты / Е. П. Глинник, Р.С. Русикевич // Бухгалтерский учет и анализ. – 2020. - №11. – С 16-21.
3. Гурко, В.Б. Бухгалтерский финансовый учет в организациях сферы товарного обращения: учебное пособие / под ред. В.Б. Гурко, Минск: БГЭУ, 2018. – 395 с.
4. Лемеш, В.Н. Доходы и расходы организации: бухгалтерский и налоговый учет. – Минск: Регистр, 2018. – 319 с.
5. Маталыцкая, С.К. Современные аспекты исследования экономического содержания финансовых результатов / С.К. Маталыцкая. - // Бухгалтерский учет и анализ. – 2018. - №3. – С 28-32.
6. Международный стандарт финансовой отчетности «Выручка по договорам с покупателями»: постановление Совета Министров и Нац. банка Респ. Беларусь, 19 авг. 2016 г., № 1119/35 // Бизнес-Инфо: Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «Профессиональные правовые системы», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2017. – Дата доступа: 15.02.2021.
7. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013 г., № 57-3: в ред. Закона Респ. Беларусь от 22.07.2017 г., № 52-3 // Бизнес-Инфо: Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «Профессиональные правовые системы», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2017. – Дата доступа: 15.02.2021.
8. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Респ. Беларусь и их отдельных структурных элементов: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 сент. 2011 г., № 102: в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 22.12.2018 г., № 74 // Бизнес-Инфо: Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «Профессиональные правовые системы», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2017. – Дата доступа: 15.02.2021.

#### THE PROBLEMS OF RECOGNITION OF REVENUE AND APPLICATION OF ACCOUNTING METHODS AND EVALUATION IN THE REPUBLIC OF BELARUS ACCORDING TO IFRS

Glinnik E.P., Ph.D., associate professor, BSEU  
 Rusikevich R.S., undergraduate, BSEU

**Annotation.** The article analyzes the problems of revenue recognition and the application of the methodology for its assessment in the national accounting system in comparison with international financial reporting standards, formulates proposals for their convergence in terms of determining the price of a transaction with the right to return goods, the distribution of the transaction price between obligations under the contract.

**Keywords:** revenue, recognition of revenue, evaluation, accounting, international financial reporting standards, transaction price, variable refund, right to return goods, distribution of the transaction price.