

UDK: 336.71. 336.761

**Темирханова Махбуба Жураевна**  
Преподаватель кафедры «Бухгалтерский учет»  
Института Современных финансовых технологий  
Республики Узбекистан

### **УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ВЫРУЧКИ.**

***Аннотация:** В данной статье рассмотрены различные определения понятия доходов, а также актуальные вопросы учета МСФО 15, также изучен вопрос признания выручки и ее учета по международным стандартам. Также приведены направления по трансформации выручки из НСБУ на МСФО.*

***Ключевые слова:** учет, доход, договор, выручка, инвентаризация, переменное вознаграждение, фиксированная сумма эффективность использования, совершенствование учета.*

**Temirkhanova Makhbuba Juraevna**  
Lecturer of the Department of Accounting  
Institute of Modern Financial Technologies  
Republic of Uzbekistan

### **IMPROVING THE ACCOUNTING PRACTICES OF THE REVENUE.**

***Abstract:** This article discusses various definitions of the concept IFRS 15 of income, and also, as well as topical issues of revenue accounting; the issue of revenue recognition and accounting according to international standards is studied. Also given directions for the transformation of revenue from the National Accounting Standards to IFRS.*

***Key words:** accounting, income, contract, revenue, inventory, variable remuneration, fixed amount, efficiency of use, improvement of accounting.*

В качестве стимула для оказания годовых услуг связи интернет-компания оператор передает клиентам в собственность бесплатный модем. С его учетом стоимость пакета услуг для клиента составляет 43,75 тыс. сумов в месяц с оплатой в конце каждого месяца. Компания также продает модемы отдельно по 120 тыс. сумов за штуку. Кроме того, она дает клиентам возможность подключиться и со своим модемом, при этом ежемесячная оплата услуг связи по такому же тарифному плану составит 40 тыс. сумов.

**Таблица 1. - Сравнение критериев признания выручки по IFRS 15 и «Доходы от основной хозяйственной деятельности» (НСБУ № 2) (рег. № 483 от 26.08.1998 г.).<sup>1</sup>**

	<b>(НСБУ № 2)/Выручка 18</b>	<b>IFRS 15</b>
<b>Идентификация транзакции (определение контрактных обязательств и цены)</b>	Стандарт требует учитывать выручку отдельно для каждой транзакции. Однако стандарт уточняет, что некоторые транзакции могут состоять из компонентов товара и услуги. В таком случае, поскольку для каждого компонента должны выполняться свои критерии признания, мы должны поделить транзакцию на компоненты. В нашей транзакции таких компонентов два: компания оказывает услуги и передает клиенту товар (модем)	У компании-оператора два контрактных обязательства: передать модем и оказывать услуги на протяжении 12 месяцев. Общая цена транзакции, описанной в годовом контракте, это 43,75 тыс. сумов в месяц на протяжении 12 месяцев, то есть 525 тыс. сумов за год
<b>Признание и оценка выручки от продажи товара</b>	Если мы уточним, что модем передается безвозвратно* (раз речь идет о передаче в собственность), то при подключении на пакет услуг выполняются все критерии признания выручки от продажи товара. То есть выручку надо признать. Но в какой сумме? Сам стандарт не слишком проливает свет на этот вопрос. Если исходить из изложенного подхода к оценке, то выручка оценивается по справедливой стоимости получаемой компенсации за товар. Так как она равна нулю, то выручки от его передачи клиенту нет. Получается, что модем это просто затраты на привлечение клиента, не	МСФО 15 рекомендует поделить 525 тыс. сумов на два обязательства - модем и услуги на основании цены каждого товара или услуги, продаваемых по отдельности. Продаваемые по отдельности модем и пакет услуг стоили бы 600 тыс. сумов (120 + 12 месяцев x 40). Получается, что, соглашаясь на стимул в виде бесплатного модема, клиент получает скидку в 75 тыс. сумов, или 12,5% (600-525). Как эту скидку распределить на каждое контрактное обязательство? Пропорционально. А теперь самое интересное. Так как контроль над модемом передается в момент подключения, то выручка от его реализации будет признана одномоментно (120 тыс. сумов - 12,5% = 105 тыс. сумов), а выручка от оказания услуг на ежемесячной основе (525 105) / 12 месяцев = 35 тыс. сумов)

<sup>1</sup> [Вся выручка – доход, но не весь доход – выручка \(norma.uz\)](http://norma.uz)

<p><b>Признание и оценка выручки от оказания услуг</b></p>	<p>влияющие на выручку</p> <p>Раз товар выручки не приносит, то с выручкой от оказания услуг все просто: сумма контракта известна, критерии признания выполняются на протяжении года, поэтому признаваться она будет равномерно, то есть каждый месяц в одинаковой сумме 43,75 тыс. сумов</p>	
--	---	--

Следует отметить, что МСФО (IFRS) 15, регламентирующий признание выручки, в отличие от отечественной практики, меняет подход с концепции дохода на концепцию изменения активов/обязательств. Остановимся подробнее на 5 шагах (условиях) признания выручки согласно IFRS 15.

Шаг 1 - определение соответствующего договора с клиентом.

Согласно МСФО (IFRS) 15, договор - это соглашение между двумя и более сторонами, в результате чего возникают права и обязательства, подлежащие исполнению. В отличие от белорусского законодательства, договор должен подразумевать определенные действия сторон. Чтобы он подпадал под действие стандарта, необходимо выполнение всех условий:

- 1) стороны одобрили договор письменно или устно;
- 2) организация может идентифицировать права каждой стороны в отношении товаров, услуг, подлежащих передаче;
- 3) организация может идентифицировать условия платежа в отношении товаров, услуг, подлежащих передаче;
- 4) договор коммерческий, значит, риски, сроки и сумма будущих денежных потоков организации может изменяться в результате исполнения договора;
- 5) существует вероятность, что организация получит вознаграждение, на которое она имеет право в обмен на товары, которые будут переданы покупателю.

При этом, МСФО (IFRS) 15 распространяется только на выручку по договорам с покупателями, и не распространяется, например, на договоры аренды (IFRS 16), страхования (IFRS 17), финансовых инструментов (IFRS 9).

Шаг 2 - определение отдельных обязательств по исполнению договора.

Обязательство по договору должно включать обещание, которое создает правомерное ожидание покупателем того, что организация передаст товар или услугу покупателю, даже если это обещание не является обязательным в правовом смысле. В соответствии с определением в МСФО (IFRS) 15, обязанность к исполнению это:

- отличимый товар или услуга, или пакет из них;

- ряд отличимых товаров или услуг, которые практически одинаковы и имеют одинаковую схему передачи клиенту.

Шаг 3 - определение цены операции.

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

Согласно МСФО (IFRS) 15, если цена включает переменное вознаграждение, организация должна оценить величину вознаграждения с учетом переменной части. Также она должна оценить цену сделки исходя из ожидаемой стоимости, взвесив ожидаемые суммы на вероятность их получения. Иными словами, сумма выручки, которая будет признана, определяется путем дисконтирования всех будущих поступлений с использованием вмененной процентной ставки.

Согласно НСБУ, в Республике Узбекистан такая оценка не производится. Аналогично в отечественной практике учета выручки цена сделки не корректируется на эффект стоимости денег во времени, если договор включает существенный финансовый компонент.

Шаг 4 - распределение цены операции. Для контракта, который содержит более одного обязательства, подлежащего исполнению, компании необходимо распределить цену сделки между каждым обязательством в той пропорции, в которой предполагается исполнить каждое обязательство.

Опять же, согласно НСБУ 2, не применяется в отечественной практике учета.

Шаг 5 - признание выручки в момент выполнения (или по мере выполнения) обязательства по исполнению договора.

Согласно МСФО (IFRS) 15, цена сделки должна быть распределена между каждым обязательством по контракту и признана в момент исполнения обязательства. При этом происходит передача контроля над товаром или услугой покупателю. Обязанность к исполнению может быть выполнена:

- в течение периода - в этом случае контроль передается клиенту в течение некоторого периода времени;

- в определенный момент времени

- в этом случае контроль сохраняется поставщиком, до того, как объект будет передан в какой-то момент.

Таким образом, приведенное сравнение позволяет сделать выводы о том, что стандарт МСФО (IFRS) 15 более четко и структурированно представляет требования к учету выручки организации, освещает значимые области и вопросы, которым ранее не уделялось достаточного внимания. Сближение национальных стандартов

бухгалтерского учета с МСФО (IFRS) 15 позволит организациям объективно формировать информацию о доходах и финансовых результатах, что является положительным фактором, который облегчит внешним пользователям понимание отчетности организаций.

Между тем, МСФО (IFRS) 15 отмечает условный характер отнесения доходов к той или иной группе в зависимости от конкретной деятельности организации и единый характер различных статей доходов по экономической природе, так как все они представляют собой увеличение экономических выгод.

Так, например, доход (выручка) от основной текущей деятельности образуется в процессе систематической деятельности организации в виде доходов от реализации продуктов труда, в суммах полученных вознаграждений, процентов, дивидендов, арендной платы.

Прочие доходы представляют собой нерегулярные доходы, которые могут иметь место или отсутствовать в деятельности организации. Например, к ним относятся доходы от реализации основных средств, производственных запасов, положительные курсовые разницы, полученные штрафы и неустойки. Перечисленные выше статьи доходов являются лишь примером и не обязательно относятся к конкретному виду деятельности.

В то же время в НСБУ 3 „Отчет о финансовых результатах“ - форма и содержание отчета регулируется Приказом Минфина РУз «Об утверждении форм финансовой отчетности и правил по их заполнению» (МЮ №1203 от 24.01.2003г.) регламентирует обязательное деление на текущую (основную и прочую), инвестиционную и финансовую виды деятельности. Отечественная классификация доходов отличается от классификации, составленной согласно МСФО, где доходы организации состоят из выручки и прочих доходов (выигрышей).

Во-первых, в Налоговом кодексе и в стандарте НСБУ 3 Республики Узбекистан приведен перечень статей доходов, согласно которым формируется Отчет о финансовых результатах. А в МСФО определение перечня доходов, относящихся к какому-либо виду деятельности, зависит от профессионального суждения бухгалтера, то есть не регламентировано. Например, к доходам по текущей деятельности относят безвозмездно полученные ценности, начисленные и поступившие штрафные санкции, суммы излишков, выявленные при инвентаризации. Однако, эти операции не постоянные, а лишь периодически имеют место в основной деятельности организации, что снижает роль сформированной прибыли по текущей деятельности, которая представлена в качестве основного оценочного показателя результатов деятельности организации.

Во-вторых, в Республике Узбекистан организации обязаны указывать в учредительных документах основные виды деятельности исходя из перечня,

установленного ОКЭД (Общегосударственный классификатор Республики Узбекистан "Виды экономической деятельности"). Несмотря на то, что термин «профессиональное суждения бухгалтера» применяется в отечественной учетной практике, его использование серьезно ограничено законодательством Республики Узбекистан.

### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» от 13 апреля 2016 года №ЗРУ-404
2. Национальный стандарт бухгалтерского учета №2 «Доходы от основной хозяйственной деятельности»
3. Национальный стандарт бухгалтерского учета №21 «План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов, и инструкция по его применению»
4. Налоговый Кодекс Республики Узбекистан.
5. МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями».
6. Постановлением Президента РУз от 24 февраля 2020 года №ПП-4611 «О дополнительных мерах по переходу на международные стандарты финансовой отчетности».
7. МЖ Темирханова. Вопросы совершенствования финансовой отчетности в туристических компаниях на основе требований международных стандартов (IAS IFRS). Бюллетень науки и практики 4 (3), 217-223
8. Темирханова М.Ж. Проблемы в совершенствовании приближения к международным стандартам отчетности финансовых результатов в туристических компаниях. Калужский экономический вестник. 2018. № 4. С. 59-61.