

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ВОПРОСЫ ВЕДЕНИЯ УЧЕТА ДОХОДОВ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ

Эшпулатова Зайнаб Баратовна, PhD

Самарқандский институт экономики и сервиса

Аннотация: Эта статья основана актуальности ведения учета применению правил признания, оценки и отчетности по доходам. В МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями» предлагается модель признания выручки, состоящая из пяти этапов и по совершенствованию отчетности о финансовых результатах

Ключевые слова: Доходы, идентификация, определение цены обязательств, выручка, признание, затраты, себестоимость, прибыль или убытки.

Annotation: This article is based on the relevance of accounting for the application of the rules for recognition, measurement and reporting of income. IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers proposes a five-stage revenue recognition model for improved reporting of financial results

Key words: Income, identification, determination of the price of obligations, revenue, recognition, costs, cost, profit or loss.

На сегодняшний день важно разработать методические рекомендации по практическому применению правил признания, оценки и отчетности по доходам. В МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями» предлагается модель признания выручки, состоящая из пяти этапов (рис. 1).



Рис. 2. Модель признания выручки, состоящая из 5 этапов¹

Исходя из требований международных стандартов, в определении дебиторской задолженности считаем целесообразным использование термина «право на получение возмещения». Термин «активы по договору» не используется в отраслевой

¹ Разработано автором на основе МСФО/IFRS 15 – «Выручка по контрактам с заказчиками»..

литературе и нормативно-правовых актах нашей страны. Это считается новым показателем с точки зрения содержания для нашей практики.

В некоторых отношениях дебиторская задолженность и договорные активы различаются. При их признании данные различия также следует учитывать (табл. 1).

Таблица 1

Критерии, которые должны соблюдаться одновременно при признании дебиторской задолженности и договорных активов²

Критерии	Дебиторская задолженность	Актив по договору
При передаче товара (работ, услуг) покупателю в соответствии с договором возникает право на получение возмещения за предоставленные товары (услуги)	Выполняется	Выполняется
«Истечение срока» получения платы	Выполняется	Выполняется
Условие выполнения иных (обязательств)	Не выполняется	Выполняется

Рассмотрим вопросы совершенствования методических аспектов возникновения и признания активов по договору на основе действующей компании в Турции Murel Yatirim Inshaat АО, которая подписала годовой контракт с иностранной компанией Aksa LLC в Узбекистане на выполнение строительно-монтажных работ. Данный договор подписан 1 апреля 2021 года. Ниже представлена следующая информация по договору и выполненным операциям по состоянию на 31 декабря 2021 года (в тысячах сумов):

Стоимость договора.....580 850 000
 Затраты, понесенные на отчетную дату.....401 240 960
 Затраты, понесенные до завершения.....120 890 300
 Счета, представленные на отчетную дату.....357 478 510

При методе произведенных расходов необходимо определить выручку, себестоимость, прибыль и активы по договору, которые признаются в отчете о прибылях и убытках.

Для нахождения степени завершенности определяется отношение затрат, понесенных до отчетной даты, к общим затратам по договору:

$$\text{Степень завершенности} = \frac{401\,240\,960}{401\,240\,960 + 120\,890\,300} \times 100\% = 76,85\%$$

Отражение показателей выручки, себестоимости и прибыли в отчете о прибылях и убытках за отчетный период (тысяч сумов)

Выручка (585 950 000 x 76,85%).....450 302 575
 Себестоимость [(401 240 960 + 120 890 300) x 76,85%].....401 257 873
 Прибыль (450 302 575 – 401 257 873).....49 044 702

Счета для отражения активов по договору в отчете о финансовом положении (тысяч сумов)

Затраты, понесенные до отчетного периода401 240 960
 Прибыль.....49 044 702
 Счета, представленные на отчетную дату..... 357 478 510
 Активы по договору (401 240 960+49 044 702–357 478 510).....92 807 152

Данный процесс требуется отразить в бухгалтерских счетах. На конец отчетного года работа длилась 9 месяцев. В соответствии с МСФО 15, обязательства к исполнению оценивались на основе метода понесенных затрат. В результате сумма выручки составила 450 285 652 тысяч сумов. В таких случаях счетом кредитора будет счет «Выручка по договорам с покупателями». Дебетовый счет будет счетом договорных активов, а не счетом дебиторской задолженности. Основная причина этого в том, что в конце года,

² Разработано автором на основе исследований.

после 9 месяцев работы, у компании нет безусловного права на получение платы. Чтобы возникло безусловное право на получение возмещения, компания должна будет завершить работу, то есть завершить проект и передать его покупателю. На конец отчетного года договор еще не исполнен, поэтому организация не может признать дебиторскую задолженность по счетам с покупателями. На основании этих принципов дебетуется счет «Договорных активов». Бухгалтерская проводка имеет следующий вид (тыс сумов):

Дебет. 3310 Активы по договору.....92 807 152
 Дебет. 3910 Счета, представленные на отчетную дату.....357 478 510
 Кредит. 9020 Выручка по договорам с покупателями.....450 285 662

Строительная компания будет работать еще 3 месяца в 2022 году, чтобы успешно завершить проект к 1 апреля 2022 года и сдать его покупателю. С этого момента данная организация имеет безусловное право на получение возмещения. В таких случаях также необходимо признать выручку за оставшиеся 3 месяца (тыс сумов).

Дебет. 4010 Расчеты с покупателями (92 807 152+580 850 000–450 285 662)
223 371 480
 Кредит. 9020 Выручка по договорам с покупателями.....130 564 338
 Кредит. 3310 Активы по договору.....92 807 152

В соответствии с требованиями стандарта после идентификации договора на втором этапе признания выручки идентифицируются «Обязательства к исполнению». В договоре с покупателями может быть ряд обязательств, например, *n*-е количество исполнений (рис. 3).

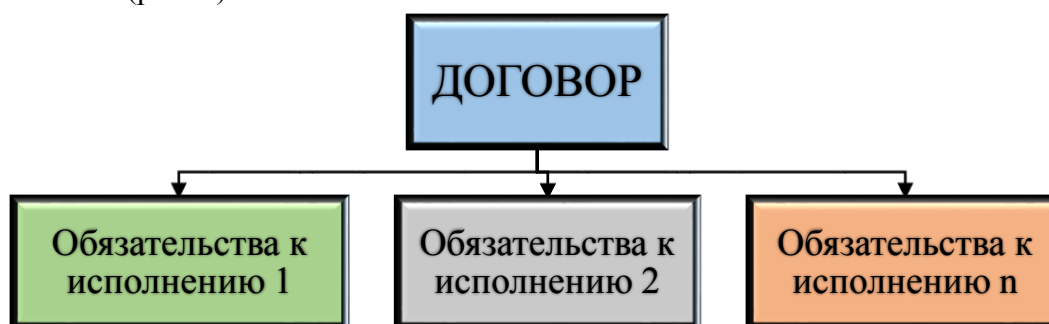


Рис. 3. Обязательства к исполнению по договору³

Значительный компонент финансирования связан с дисконтированием. Это связано с тем, что текущая стоимость денег больше, чем их стоимость через несколько лет. Международные стандарты с течением времени предусматривают учет финансовых активов, включая дебиторскую задолженность и денежные средства. Согласно пункту 63 МСФО 15, если время между поставкой обещанных товаров/услуг покупателям и их оплатой не превышает одного года, то это не позволяет считать наличие значительного компонента финансирования.

ООО «FARM LYUKS» реализовало товаров на начало 2019 года на сумму 65450,8 тыс сумов при условии оплаты 21816,9 млн сумов в течение 3 лет. В соответствии с условиями договора клиент производит оплату в конце каждого года. Ставка дисконтирования составляет 12 процентов. Поскольку суммы выручки выплачиваются в конце каждого года, их необходимо определять в текущих ценах.

В подобном случае договор содержит значительный компонент финансирования. Это связано с тем, что большая сумма выдается при условии, что она выплачивается в конце каждого года. Поэтому стандарт требует оценки суммы выручки по цене, приведенной на текущий день. Для этого в табл. 2 представим результаты расчета по текущей цене, т.е. по формуле оценки приведенной цены.

Таблица 2

³ Разработано автором на основе исследований.

Результаты оценки суммы выручки по текущей приведённой цене⁴

Период	Дисконтиро- ванная сумма	Приведенная (дисконтированная) цена
2019	19 479 375	$\frac{21\ 816\ 900}{(1+0.12)^1} = 21\ 816\ 900 / 1.12 = 19\ 479\ 375$
2020	17 392 299	$\frac{21\ 816\ 900}{(1+0.12)^2} = 21\ 816\ 900 / 1,2544 = 17\ 392\ 299$
2021	15 528 910	$\frac{21\ 817\ 000}{(1+0.12)^3} = 21\ 817\ 000 / 1,404928 = 15\ 528\ 910$
Итого	52 400 584	Дисконтированная сумма выручки
	65 450 800	Стоимость товаров, произведенных на начало года
	13 050 216	Финансовый доход

Результаты оценки дебиторской задолженности по амортизированной стоимости на начало и конец года при реализации товаров в соответствии с требованиями МСФО 9 «Финансовые инструменты» при условии последующей оплаты и наличия значительного компонента финансирования представлены в табл. 3.

Таблица 3

Оценка дебиторской задолженности по амортизированной стоимости (тысяч сумов)⁵

Период	Балансовая стоимость на начало отчетного года	Процентный доход, 12 %	Платеж	Балансовая стоимость на конец отчетного года
2019 год	52 400 584	6 288 070	21 816 900	36 871 754
2020 год	36 871 754	4 424 610	21 816 900	19 479 464
2021 год	19 479 464	2 337 536	21 817 000	0
Всего		13 050 216	65 450 800	

Научное и практическое значение имеет разработка методических рекомендаций по формированию учетной политики предприятий, осуществляющих свою деятельность в стране, при реализации «распределение цены операции обязательств к исполнению», приведенного в МСФО 15.

Степень выполненности имеет важное значение при оценке выручки. Оценка степени выполненности включает: 1) степени завершения договора (методом результатов); 2) произведенных расходов (метод ресурсов).

В методе выполненных работ непосредственно оценивается стоимость сданных заказчику работ и определяется степень выполненности работ. Признание выручки производится на основе степени выполненности. Например, оценивается стоимость выполненной работы, т.е. работы, сданной заказчику, и определяется степень выполненности работы. На основании степени выполненности определяется вклад в общую стоимость договора и выручка признается пропорционально данному вкладу.

⁴ Разработано автором на основе исследований.

⁵ Разработано автором на основе исследований.

Вышеупомянутая методическая процедура может быть практическим примером данного метода.

Степень выполненности метода понесенных затрат (затраченных ресурсов) определяется исходя из понесенных затрат. Этот метод также называют методом затраченных ресурсов.

Постоянное учреждение иностранного предприятия «Murel Yatirim Inshaat» занимается строительством электростанций. Признает выручку пропорционально работе, выполненной в соответствии с условиями договора, и отражает эту выручку в своем отчете о прибылях и убытках.

На основе наших вышеуказанных исследований можно сделать следующие выводы:

1. Сегодня перевод учета доходов на требования международных стандартов - очень важный вопрос. В новой версии Концептуальных основ активы упоминаются как «экономические ресурсы» и определяются как право на получение экономических выгод. Обязательства считаются «обязательными», и ни для одной компании практически невозможно избежать их выплаты.

2. Определение дохода, основанное на изменениях в этих экономических ресурсах и обязательствах, также обогащено содержанием. Утверждалось, что эти изменения должны быть внесены в нормативные акты нашей страны.

3. В международных концептуальных основах финансовой отчетности доходы подразделяются на основные, т.е. выручку (revenue) и прочие доходы, не являющиеся основными, т.е. выгоды (gains). На основании данной классификации отмечается, что доходы следует классифицировать как доходы от обычной деятельности (основной доход) и доходы, не связанные с обычной деятельностью (прочие доходы). В действующих нормативно-правовых актах предлагается включать дивиденды, роялти, проценты, полученные от финансовой деятельности, в состав основного дохода от обычной деятельности предприятия

4. Применение данных методов, определенных в международных стандартах, служит повышению достоверности и объективности показателей прибыли и убытков, признаваемых в бухгалтерской отчетности и обеспечению прозрачности отчетности, а также совершенствованию процедур признания доходов для целей налогообложения

5. На предприятиях предложена модель признания выручки, состоящая из пяти этапов в соответствии с МСФО 15. В соответствии с данной моделью усовершенствованы методические вопросы системы единой цепочки учета выручки «договора – обязательства к исполнению – определение цены операции – распределение цены операции по обязательствам к исполнению – признание выручки». На основе исследования была предложена последовательность из пяти этапов для выполнения стандартных требований по «идентификации обязательств к исполнению».

6. Приведены определения понятий дебиторской задолженности и договорных активов. Раскрыты основные признаки договорного актива и основные его отличия от дебиторской задолженности. Предложен методический порядок признания, оценки и расчета договорных активов. Приведены рекомендации по бухгалтерским проводкам для отражения договорных активов в текущем плане счетов с помощью рекомендованных счетов.

Список использованной литературы

1. Указ Президента Республики Узбекистан от 28.01.2022 г. N УП-60 "О Стратегии развития Нового Узбекистана на 2022-2026 годы"

2. Постановление Президента Республики Узбекистан, от 24.02.2020 г. № ПП-4611 «О дополнительных мерах по переходу на международные стандарты финансовой отчетности»

3. Закон Республики Узбекистан от 12.07.2022 г. N ЗРУ-783 "О внесении дополнений и изменений в Налоговый кодекс Республики Узбекистан" (МСФО/IFRS 15 – «Выручка по контрактам с заказчиками». 1 января 2018 года
4. Эшпулатова З.Б. Совершенствование учёта доходов на предприятиях. 08.00.08 - Бухгалтерский учет, экономический анализ и аудит. Автореферат доктора философии (PhD) по экономическим наукам – Т.: 2022. – 37-41 стр.
5. Учет доходов. https://www.audit-it.ru/terms/accounting/uchet_dokhodov.html
6. Учет доходов и расходов. <https://class365.ru/uchet-tovarov-uslug/uchet-dohodov-i-raskhodov>
7. Положение №54 ОТ 19.02.1999 г «Об утверждении положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов. <https://lex.uz/docs/264422>
8. НСБУ №2 “Доходы от основной хозяйственной деятельности http://bhms.uz/?page_id=20%2
9. Концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности http://bhms.uz/page_id=20%22
10. Eshpulatova Zaynab Baratovna. Other comprehensive income, accounting structure and their improvement. *Thematics Journal of Economics* ISSN 2277-3029 Vol-7-Issue-2-2021 http://thematicsjournals.in/index.php/tje_10.5281/zenodo.5559406
11. Eshpulatova Zaynab Baratovna. Improving the accounting of income from financial activities in accordance with the standards. October special issue. 22 Vol. 11 No.04 SJIF 7.201 & GIF 0.626 ISSN-2249-9512 *Journal of Management Value & Ethics* 187-p
12. Eshpulatova Zaynab Baratovna. Бошқа умумлашган даромадлар тушунчаси, унинг моҳияти ва таркибини такомиллаштириш. “ Eurasian journal of academic research” – Тошкент, 2021. –ISSN 2181-Б-84-89. <https://doi.org/10.5281/zenodo.5501991>
13. Эшпулатова З.Б Роль и значение первого применение международных стандартов финансовой отчётности в Республики Узбекистан. "Экономика и социум" №4(95) 2022 www.iupr.ru
- Ширинов, У. А. (2021). AUDITORY ANALYSIS OF COMMUNICATION ENTERPRISES SEGMENTS. *Экономика и социум*, (7), 550-553.
14. Ширинов, У. А. (2021). CONCEPTUAL ISSUES OF SEGMENTARY AUDIT IN COMMUNICATION ENTERPRISES. *Экономика и социум*, (7), 554-558.
15. ШИРИНОВ, У., & НАРЗУЛЛАЕВ, Н. МОЛИЯВИЙ МАЖБУРИЯТЛАР АУДИТИНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ. *ЭКОНОМИКА*, 810-813.
16. ШИРИНОВ, У. МОБИЛ АЛОҚА ХИЗМАТЛАРИДАН ОЛИНАДИГАН ДАРОМАДЛАР ҲИСОБИНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ. *ЭКОНОМИКА*, 800-803.
17. Ширинов, У. Почта хизматларининг ҳисоб ва аудит объекти сифатидаги таснифий асослари. *Экономика*, 804-809.
18. Ширинов, У., & Нарзуллаев, Н. Молиявий мажбуриятлар аудитини методологик асослари. *Экономика*, 814-817.
19. O'ktamovich, P. L. X., & Voxodirovich, E. F. (2022). RAQAMLI IQTISODIYOTNI RIVOJLANTIRISHDA BUXGALTERIYA HISOBNI O'RNII. *Journal of marketing, business and management*, 1(2), 120-124.
20. . Po'Latov Xudoyberdi, O. K. (2022). BUXGALTERIYA HISOBIGA RAQAMLI TECHNOLOGIYALARNI JORIY ETISH YO'LLARI. *Journal of marketing, business and management*, 1(1), 37-40.
21. Пўлатов, Х. Ў. (2021). ACCOUNTING ACCOUNTS IN WHOLESALE ENTERPRISES. *Экономика и социум*, (4-2), 318-323.
22. Пўлатов, Х. Ў. (2021). DIRECTIONS TO IMPROVE TURNOVER ACCOUNTING IN ENTERPRISES OF DIFFERENT ACTIVITIES. *Экономика и социум*, (5-2), 186-189.

23. Хусанов, М. (2021). Махсус саволлар бўйича ўтказиладиган аудиторлик текширувларининг ташкилий ва методологик асослари. Общество и инновации, 2(4/S), 564-571.

24. Хусанов, М. Ҳ. (2021). THE NEED FOR A SPECIAL QUESTION-LIKED AUDIT. Экономика и социум, (5-2), 539-543.