
МЕТОДИКА УЧЕТА РЕАЛИЗАЦИИ ТОВАРОВ С ПРАВОМ НА ИХ ВОЗВРАТ В ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Пономарева Мария Сергеевна, асп.

Маханько Людмила Сергеевна, д-р экон. наук, проф.

Белорусский государственный экономический университет, пр-т Партизанский, 26,
Минск, Республика Беларусь, 220070; e-mail: masha280296@gmail.com

Цель: статья посвящена исследованию определенных несовершенств национальной методики финансового учета процесса реализации товаров с предоставлением покупателям права на возврат в организациях торговли в целях ее совершенствования и организации управленческого учета для эффективного принятия решений и достижения поставленных стратегических задач. *Обсуждение:* в настоящее время проблема возврата товаров существует во всем мире, притом с развитием интернет-торговли количество возвратов значительно увеличилось. Эффективность деятельности организаций во многом зависит от выбранной методики учета основного вида деятельности организаций торговли – процесса реализации товаров, в том числе и операций, связанных с их возвратом. В связи с чем авторами обоснована необходимость изменения существующей методики бухгалтерского учета возврата товаров от покупателей с предложением варианта организации финансового учета на базе методологии международных стандартов финансовой отчетности (далее – МСФО). *Результаты:* авторами рассмотрена методика финансового учета процесса реализации товаров с правом на возврат с отражением на счетах учета Типового плана счетов Республики Беларусь и в бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая в отличие от отечественной методики позволит правильно и своевременно отражать в учете и отчетности все хозяйственные операции. Предложен вариант управленческого учета возврата товаров от покупателей, с помощью которого организация сможет контролировать и своевременно погашать свои обязательства перед покупателями, более точно оценивать переменную составляющую, а также осуществлять анализ и прогнозирование своей деятельности.

Ключевые слова: возврат товаров, переменная составляющая, совершенствование методики учета, финансовый учет, управленческий учет.

DOI: 10.17308/meps.2020.6/2382

Введение

В настоящее время проблема возврата товаров существует во всем мире. С развитием интернет-торговли количество возвратов резко увеличилось. Среди основных причин возврата товаров выделяют следующие:

- покупатели получили не тот товар, который заказывали;
- товар не соответствует описаниям;
- товар поврежден и другие.

В 2019 году британская компания SaleCycle опубликовала данные по товарам, которые больше всего возвращаются покупателями при заказе через Интернет:

- одежда и обувь – 56%;
- аксессуары и ювелирные украшения – 30%;
- электроника – 42%;
- товары, связанные с красотой и здоровьем – 22%;
- товары, связанные с развлечением – 21% [12].

Из вышепредставленных статистических данных видно, что возврат товаров занимает значительную часть в объеме продаж торговых организаций. Информация об ожидаемом количестве, причинах возврата товаров от покупателей, возникающих обязательствах по возврату денежных средств необходима организациям торговли для правильного ведения бухгалтерского учета и планирования своей деятельности. В связи с чем следует отметить, что в этом отношении национальная система учета и отчетности имеет определенные несовершенства, на которых мы и остановимся в нашем исследовании.

Методология исследования

В процессе исследования изучены отечественные нормативно-правовые документы и МСФО, регламентирующие вопросы бухгалтерского учета процесса реализации товаров с правом на возврат. Используются следующие методы, как способы достижения цели и задач исследования: анализ, синтез, сравнение, следствием которых является логический вывод о необходимости совершенствования отечественной методики учета, направленной на получение достоверной информации о величине, причинах возврата товаров, количестве и сроках погашения обязательств, возникающих у организаций торговли перед покупателями.

Обсуждение результатов

Методика финансового учета реализации товаров покупателям с правом на возврат.

При приобретении товаров покупатели имеют право на:

- отказ от приобретения товара;
- возврат товара;
- обмен товара;

- уменьшение стоимости товара ненадлежащего качества;
- ремонт для устранения недостатков;
- гарантийное обслуживание [3, 10].

Исходя из вышеперечисленных прав покупателя, в бухгалтерском учете организации-продавца могут быть отражены следующие ситуации:

- полный возврат реализованного товара;
- обмен реализованного товара на равноценный и неравноценный (с доплатой);
- соразмерное уменьшение стоимости;
- осуществление ремонта.

В соответствии с национальным законодательством процесс реализации товаров покупателям с правом на возврат показывается в бухгалтерском учете следующим образом: в учете организации-продавца отражается выручка от реализации товаров, исчисляется НДС по реализации и списывается себестоимость реализованных товаров, впоследствии в случае возврата товаров записи на счетах учета организации корректируются методом «красное сторно» – сторнируются выручка от реализации, исчисленный НДС и себестоимость в части возвращенных товаров [4, 6].

По нашему мнению, отечественная методика учета возврата товаров не соответствует принципу начисления и не позволяет правильно отражать экономическую сущность происходящего. Прокомментируем вышесказанное.

В соответствии со статьей 3 Закона Республики Беларусь от 12.07.2013 г. № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности» бухгалтерский учет и отчетность основываются на определенных принципах, одним из которых является принцип начисления [9]. Однако на практике он часто не выполняется, например, если покупатель может вернуть товар продавцу, то организация-продавец не должна изначально показывать в учете доходы и расходы в отношении товаров, которые могут быть возвращены. В данном случае происходит завышение доходов организации и занижение обязательств организации-продавца, что в дальнейшем влияет на финансовый результат, а также правильность и своевременность исчисления и уплаты налогов в бюджет.

При реализации товаров покупателям с правом на возврат у продавца в части товаров, которые могут быть возвращены, возникают:

- обязательство перед покупателями по возможному возврату денежных средств;
- товары, ожидаемые к возврату (актив в отношении права на получение товаров от покупателей при исполнении обязательства в отношении возврата денежных средств).

С помощью данных объектов учета организация-продавец может правильно отразить экономический смысл реализации товаров с правом на их

возврат, а также своевременно показать в учете и отчетности полученные доходы и расходы. Далее остановимся на том, откуда эти объекты учета появились.

Обязательство по договору и актив по договору являются новыми учетными единицами, введенными МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями» (далее – МСФО 15) [2, с. 208].

Примечание:

Актив по договору – право организации на возмещение в обмен на товары или услуги, которые организация передала покупателю, когда такое право зависит от чего-либо, отличного от истечения определенного периода времени [5].

Обязательство по договору – обязанность организации передать покупателю товары или услуги, за которые организация получила возмещение либо сумму возмещения, за которые покупатель уже должен заплатить [5].

В МСФО 15 рассмотрены ситуации, когда организация предоставляет покупателю право на возврат товаров по различным причинам, которые приводят к:

- полному или частичному возврату товаров;
- вычету, который может быть использован в отношении сумм, которые причитаются или будут причитаться организации в будущем;
- другому товару взамен возвращенного [5].

Для учета передачи товаров, проданных покупателю с правом на возврат, организация должна признавать следующее:

- выручку от реализации товаров в размере возмещения, право на которое организация ожидает получить;
- себестоимость реализованных товаров без учета ожидаемых к возврату;
- обязательство в отношении возврата денежных средств;
- актив в отношении права на получение товаров от покупателей при исполнении обязательства в отношении возврата денежных средств.

Следует отметить, что в соответствии с МСФО 15 обмен покупателем одного товара на другой товар такого же вида, качества, в таком же состоянии и с такой же ценой не считается возвратом [5].

Теперь рассмотрим процесс отражения новых единиц учета на счетах учета и в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Поскольку МСФО регламентируют правила формирования отчетности, а не бухгалтерский учет, организации могут самостоятельно открывать счета и давать им наименования (с присвоением и без присвоения кодов). Если не использовать коды Типового плана счетов Республики Беларусь, утвержденного постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 г. № 50 «Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана

счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов», новые объекты учета могут быть представлены следующим образом:

- «Обязательство по возврату денежных средств покупателям»;
- «Товары, ожидаемые к возврату».

Однако можно представить новые учетные единицы и на счетах Типового плана счетов Республики Беларусь. Так, для учета расчетов с покупателями предусмотрен активно-пассивный счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». На данном счете, как правило, торговые организации отражают возникновение и погашение дебиторской задолженности. Но может быть отражена и кредиторская задолженность [11].

В случае возникновения обязательств организации перед покупателями по возврату денежных средств их учет можно предусмотреть на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» с отражением по кредиту счета их возникновения, а по дебету – погашение, например, субсчет 62.1 «Обязательство по возврату денежных средств покупателям». Организации могут предусмотреть учет таких обязательств и на любом свободном счете Типового плана счетов, но введение нового счета возможно только с разрешения Министерства финансов Республики Беларусь.

В бухгалтерской (финансовой) отчетности обязательство по возврату денежных средств следует отражать в бухгалтерском балансе в разделе «Краткосрочные обязательства» по строке «Прочие краткосрочные обязательства».

Товары, ожидаемые к возврату, в соответствии с национальной методикой учета на счетах бухгалтерского учета и в отчетности не отражаются. Некоторые отечественные и зарубежные ученые предлагают для учета таких товаров выделять отдельный счет, однако данный процесс является не простым. По нашему мнению, для учета товаров, которые могут быть возвращены от покупателей, можно выделить отдельный субсчет на счете 41 «Товары», например, субсчет 41.7 «Товары, ожидаемые к возврату».

В бухгалтерской (финансовой) отчетности товары, ожидаемые к возврату, следует отражать в бухгалтерском балансе в разделе «Краткосрочные активы» в составе запасов по отдельной строке.

Кроме того, информацию по обязательствам, возникающим у организации перед покупателями, и товарам, ожидаемым к возврату, необходимо раскрыть в примечаниях к бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Оценка переменной составляющей

Определяя цену операции, организация должна принимать во внимание влияние всех перечисленных ниже факторов:

- переменное возмещение;
- ограничение оценок переменного возмещения;

- наличие значительного компонента финансирования в договоре;
- неденежное возмещение;
- возмещение, подлежащее уплате покупателю [5].

Переменное возмещение возникает в случае, когда организация заранее не может точно определить сумму возмещения, право на которое она ожидает получить в обмен на передачу обещанных товаров или услуг. Оценка переменной составляющей может быть учтена по методу ожидаемой стоимости или методу наиболее вероятной величины. Организация может самостоятельно выбрать метод для оценки переменной составляющей.

Примечание:

Ожидаемая стоимость – это сумма взвешенных с учетом вероятности возможных значений ожидаемого возмещения из диапазона его возможных значений. Ожидаемая стоимость может быть надлежащей оценкой величины переменного возмещения, если имеется большое количество договоров с аналогичными характеристиками.

Наиболее вероятная величина – это единственное наиболее вероятное значение ожидаемого возмещения из диапазона. Наиболее вероятная величина может быть надлежащей оценкой величины переменного возмещения, если у договора есть только 2 возможных варианта: например, организация либо получает бонус за результат, либо нет [5].

Торговые организации, которые достаточно долгое время функционируют на рынке, могут сформировать статистическую информацию о возврате товаров от покупателей, в этом случае ожидаемую стоимость определить несложно.

Однако есть организации, которые имеют мало опыта работы с клиентами, тогда в этом случае следует определить минимальную сумму выручки, которую безопасно признать и которую не придется в будущем сторнировать.

В случае полного отсутствия данных о возврате товаров организации не следует вообще признавать выручку от реализации. Признание откладывается до момента надежной оценки возврата, то есть до конца срока, в течение которого покупатель может вернуть товар.

Пример

Оптовая торговая организация «Митралекс» продала 100 единиц товара покупателям по цене 20 руб. на общую стоимость 2000 руб. Организация разрешает покупателям осуществить возврат товаров в течение 30 дней с полным возвратом им денежных средств. Себестоимость единицы товара составляет 10 руб. Оценка переменной составляющей в организации осуществляется по методу ожидаемой стоимости (отдел маркетинга и продаж предоставляет данные об объемах продаж и вероятности возврата товаров). «Митралекс» оценивает, что покупатели в течение 30 дней вернут 10% купленных товаров, то есть 10 единиц товара.

Покажем, как данные операции будут отражены в бухгалтерском учете организации (табл. 1).

Таблица 1

Хозяйственные операции по отражению в учете организации «Митралекс» процесса реализации товаров с правом на возврат

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Сумма, руб.	Кредит	Сумма, руб.
На момент реализации товаров Отражена реализация товаров покупателям – выручка от реализации товаров и обязательство по возврату денежных средств покупателям	«Денежные средства» (счета 50, 51 и другие)	2000	«Выручка от реализации товаров» (субсчет 90.1)	1800
«Обязательство по возврату денежных средств покупателям» (субсчет 62.1)			200	
Списана себестоимость реализованных товаров (без учета товаров, ожидаемых к возврату)	«Себестоимость реализованных товаров» (субсчет 90.4)	900	«Товары» (счет 41)	1000
Отражены товары, ожидаемые к возврату	«Товары, ожидаемые к возврату» (субсчет 41.7)	100		
На момент возврата товаров Осуществлен возврат денежных средств покупателям	«Обязательство по возврату денежных средств покупателям» (субсчет 62.1)	200	«Денежные средства» (счета 50, 51 и другие)	200
Осуществлен возврат 10 единиц товара от покупателей	«Товары» (счет 41)	100	«Товары, ожидаемые к возврату» (субсчет 41.7)	100

Источник: собственная разработка на основе [1, 7, 8].

В рассмотренном примере покупатель могли не вернуть товары или, например, вернуть их в меньшем количестве, чем предполагала организация. В случае невозврата товаров организация «Митралекс» отразила бы в своем учете следующие записи:

– дебет счета «Обязательство по возврату денежных средств покупателям» (субсчет 62.1);

– кредит счета «Выручка от реализации товаров» (субсчет 90.1) на сумму 200 руб.;

– дебет счета «Себестоимость реализованных товаров» (субсчет 90.4);

– кредит счета «Товары, ожидаемые к возврату» (субсчет 41.7) на сумму 100 руб.

Если бы покупатели вернули меньше 10% от приобретенных товаров, то организация отразила бы в учете следующие записи (например, 5%):

– дебет счета «Обязательство по возврату денежных средств покупателям» (субсчет 62.1) на сумму 200 руб.;

- кредит счета «Денежные средства» (счета 50, 51 и другие) на сумму 100 руб. в части возвращенных товаров;
- кредит счета «Выручка от реализации товаров» (субсчет 90.1) на сумму 100 руб. в части невозвращенных товаров;
- дебет счета «Товары» (счет 41) на сумму 50 руб. в части возвращенных товаров;
- дебет счета «Себестоимость реализованных товаров» (субсчет 90.4) на сумму 50 руб. в части невозвращенных товаров;
- кредит счета «Товары, ожидаемые к возврату» (субсчет 41.7) на сумму 100 руб.;
- управленческий учет возврата товаров от покупателей.

Для контроля за количеством и причинами возврата товаров от покупателей, исполнением обязательств по возврату денежных средств, проведения анализа и планирования дальнейшей деятельности организации можно организовать управленческий учет возврата товаров от покупателей с помощью формирования отчета, в котором следует отражать информацию:

- об обязательствах перед покупателями, непогашенных за предыдущий отчетный период;
- о возникающих обязательствах в течение отчетного периода;
- о сроках погашения обязательств (исходя из сроков возврата);
- о погашенных обязательствах в течение отчетного периода;
- об остатках обязательств перед покупателями на конец отчетного периода.

Составлять отчет следует на основе данных, группируемых по счету «Обязательство по возврату денежных средств покупателям», на котором необходимо организовать аналитический учет по видам (причинам) возвратов в разрезе покупателей. Периодичность составления отчета зависит от интенсивности возвратов товаров (день, неделя, месяц).

Такой отчет могут использовать в своей деятельности бухгалтеры, сотрудники аналитического отдела и маркетологи. Кроме того, полученную информацию можно в дальнейшем использовать для расчета ожидаемой стоимости переменной составляющей.

Заключение

Таким образом, в процессе исследования было сделано следующее:

1. Рассмотрена методика финансового учета процесса реализации товаров с правом на возврат с отражением на счетах учета Типового плана счетов Республики Беларусь и в бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая в отличие от отечественной методики позволит правильно и своевременно отражать в учете и отчетности все хозяйственные операции.
2. Даны рекомендации по расчету ожидаемой стоимости переменной

составляющей для торговых организаций, имеющих краткосрочную и долгосрочную историю взаимоотношений с покупателями.

3. Предложен вариант управленческого учета возврата товаров от покупателей, с помощью которого организация сможет контролировать и своевременно погашать свои обязательства перед покупателями, более точно оценивать переменную составляющую, а также осуществлять анализ и прогнозирование своей деятельности.

Список источников

1. Боева Е.С. Учет скидок и программ лояльности в соответствии с МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» // *Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты*, 2019, no. 1, с. 44-51.
2. Гетьман В.Г. *Международные стандарты финансовой отчетности*. Москва, ИНФРА-М, 2019.
3. Защита прав потребителей // Минский городской исполнительный комитет. Доступно: https://minsk.gov.by/ru/org/8728/attach/811ee48/vopros_otvet.shtml (дата обращения: 10.04.2020).
4. Козырев С. Возврат товаров в розничной торговле: правила возврата, учет и создание ЭСЧФ // *Главный бухгалтер*, 2017, no. 25. Доступно: <https://www.gb.by/izdaniya/glavnyi-bukhgalter/vozvrat-tovarov-v-rozничной-torgovle-pr> (дата обращения: 15.04.2020).
5. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» // Министерство финансов Российской Федерации. Доступно: https://www.minfin.ru/common/upload/library/2015/02/main/84877_75588_ru_gvt_ifrs_15_standard_final.pdf (дата обращения: 16.04.2020).
6. Микулич Е. Возврат товаров и их обратная реализация у продавца, применяющего общую систему налогообложения // *Бизнес-Инфо*, 2019. Доступно: <http://bii.by/tx.dll?d=403974> (дата обращения: 16.04.2020).
7. Михеева Е.В. IFRS 15 «Выручка по договорам с клиентами»: готовимся к применению нового стандарта. Часть 1 // *Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты*, 2015, no. 9, с. 32-33.
8. Модеров С.В. IFRS 15 «Выручка по договорам с покупателями». Рекомендации и примеры // *Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты*, 2018, no. 3, с. 56-57.
9. О бухгалтерском учете и отчетности: закон Республики Беларусь от 12.07.2012 № 57-3 (в ред. от 17.07.2017 № 52-3).
10. О защите прав потребителей: закон Республики Беларусь от 09.01.2002 № 90-3 (в ред. от 13.06.2018 № 111-3).
11. Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларуси и их отдельных структурных элементов: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь от 29.06.2011 г. № 50. (в ред. от 22.12.2018 № 74).
12. Ecommerce Returns: 2020 Stats and Trends // SaleCycle. Доступно: <https://www.salecycle.com/blog/featured/e-commerce-returns-2018-stats-trends/>. (дата обращения: 05.04.2020).

METHOD OF ACCOUNTING FOR THE SALE OF GOODS WITH THE RIGHT TO THEIR RETURN IN TRADE ORGANIZATIONS

Ponomareva Mariya Sergeevna, graduate student

Mahan'ko Lyudmila Sergeevna, Dr. Sc. (Econ.), Prof.

Belarusian State Economic University, Partizanskij Av., 26, Minsk, Republic of Belarus, 220070; e-mail: masha280296@gmail.com

Purpose: the article is devoted to the study of certain imperfections of the national methodology of financial accounting for the sale of goods with the provision of buyers the right to return in trade organizations in order to improve it and organize management accounting for effective decision-making and achieving strategic goals. *Discussion:* currently, the problem of returning goods exists all over the world, and with the development of online Commerce, the number of returns has increased significantly. The effectiveness of organizations depends largely on the chosen method of accounting for the main activity of trade organizations – the process of selling goods, including operations related to their return. In this regard, the authors justify the need to change the existing accounting methodology for returning goods from buyers with the offer of a variant of financial accounting based on the methodology of international financial reporting standards (hereinafter – IFRS). *Results:* the authors considered the method of financial accounting of the process of selling goods with the right to return with reflection on the accounting accounts of the Standard plan of accounts of the Republic of Belarus and in the accounting (financial) statements, which, unlike the domestic method, will correctly and timely reflect all economic operations in accounting and reporting. A variant of management accounting for the return of goods from customers is proposed, with the help of which the organization will be able to control and timely repay its obligations to customers, more accurately assess the variable component, as well as perform analysis and forecasting of its activities.

Keywords: return of goods, variable component, improvement of accounting methods, financial accounting, management accounting.

References

1. Boeva E.S. Accounting for discounts and loyalty programs in accordance with IFRS 15 «Revenue from contracts with customers». *Corporate financial reporting. International standards*, 2019, no. 1, pp. 44-51. (In Russ.)
2. Get'man V.G. *International financial reporting standards*. Moscow, INFRA-M, 2019. (In Russ.)
3. Consumer protection // Minsk City Executive Committee. (In Russ.) Available at: https://minsk.gov.by/ru/org/8728/attach/811ee48/vopros_otvet.shtml (accessed: 10.04.2020).

4. Kozyrev S. Return of goods in retail: return rules, accounting, and creating an ESF // *Chief accountant*, 2017, no. 25. (In Russ.) Available at: <https://www.gb.by/izdaniya/glavnyi-bukhgalter/vozvrat-tovarov-v-roznicnoi-torgovle-pr> (accessed: 15.04.2020).
5. International financial reporting standard (IFRS) 15 «Revenue from contracts with customers» // Ministry of Finance of the Russian Federation. (In Russ.) Available at: https://www.minfin.ru/common/upload/library/2015/02/main/84877_75588_ru_gvt_ifrs_15_standard_final.pdf (accessed: 16.04.2020).
6. Mikulich E. Return of goods and their return sale from a seller applying the general taxation system // *Business-Info*, 2019. (In Russ.) Available at: <http://bii.by/tx.dll?d=403974> (accessed: 16.04.2020).
7. Miheeva E.V. Revenue from contracts with customers": we are preparing to apply the new standard. Part 1. *Corporate financial reporting. International standards*, 2015, no. 9, pp. 32-33. (In Russ.)
8. Moderov S.V. Revenue from contracts with customers". Recommendations and examples. *Corporate financial reporting. International standards*, 2018, no. 3, pp. 56-57. (In Russ.)
9. On Accounting and Reporting: Law of the Republic of Belarus no. 57-Z dated 12.07.2012 (ed. 17.07.2017 no. 52-Z). (In Russ.)
10. On Consumer Protection: Law of the Republic of Belarus dated 09.01.2002 no. 90-Z (ed. 13.06.2018 no. 111-Z). (In Russ.)
11. On the establishment of a standard chart of accounts for accounting, approval of the Instruction on the procedure for applying a standard chart of accounts for accounting and invalidation of some decrees of the Ministry of Finance of the Republic of Belarus and their individual structural elements: the decision of the Ministry of Finance of the Republic of Belarus dated 29.06.2011 no. 50. (ed. 22.12.2018 no. 74). (In Russ.)
12. Ecommerce Returns: 2020 Stats and Trends. SaleCycle, Available at: <https://www.salecycle.com/blog/featured/ecommerce-returns-2018-stats-trends/> (accessed: 05.04.2020).