

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ И НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ДОХОДОВ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ

В данной работе рассматривается эволюция методики бухгалтерского учета доходов будущих периодов в Республике Беларусь, проводится выявление существующих методологических проблем и разработка рекомендаций по совершенствованию учета данного объекта.

Актуальность темы исследования состоит в том, что доходы будущих периодов в течение развития бухгалтерского учета Республики Беларусь постоянно меняют состав своих слагаемых, а также свое экономическое содержание, чего мы не наблюдаем в отношении других учетных объектов. Показатель «доходы будущих периодов» оказывает влияние на расчет важных экономических индикаторов, характеризующих платежеспособность, финансовую устойчивость, рентабельность организации.

С 1 ноября 1991 до 1 января 2004 г. доходы будущих периодов учитывались на одноименном синтетическом счете 83, к которому открывались следующие субсчета:

- 1) 83-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов»;
- 2) 83-2 «Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы»;
- 3) 83-3 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей».

С 2004 г. в состав доходов будущих периодов начали включать суммы безвозмездно полученных активов, которые до этого учитывались на счете 88 «Фонды специального назначения», а те в свою очередь были представлены в разделе «Источники собственных средств». С 2007 до 1 января 2012 г. сальдо счета 98 «Доходы будущих периодов» отражалось в бухгалтерском балансе в составе собственного капитала. С 2004 г. к доходам будущих периодов открывались следующие субсчета: 98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов»; 98-2 «Безвозмездные поступления»; 98-3 «Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы»; 98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью недостающих ценностей».

По кредиту субсчета 98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов» в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств, расчетов с разными дебиторами и кредиторами отражались суммы доходов, относящиеся к будущим отчетным периодам (арендную или квартирную плату, плату за коммунальные услуги, абонементную плату за пользование средствами связи), по дебету — суммы доходов, списанные на соответствующие счета при наступлении отчетного периода, к которому эти доходы относятся. Отнесение таких сумм к доходам будущих периодов являлось нецелесоо-

бразным, т.к. по своей сути они представляют собой аванс, и в 2012 г. данная ошибка была устранена после принятия нового Типового плана счетов.

По кредиту субсчета 98-2 «Безвозмездные поступления» в корреспонденции с дебетом счетов 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 41 «Товары» и другими отражалась рыночная стоимость активов, полученных безвозмездно, а в корреспонденции с дебетом счета 86 «Целевое финансирование» — сумма бюджетных средств, направленных коммерческой организацией на финансирование расходов. Согласно Типовому плану счетов суммы, учтенные на субсчете 98-2 «Безвозмездные поступления», списывались с этого счета в кредит счета 92 «Внерезультационные доходы и расходы». На наш взгляд, полученные организацией на безвозмездной форме активы порождают одновременное увеличение собственного капитала. Это в том числе предусмотрено и международной практикой. Так, в США безвозмездные поступления включаются в состав добавочного капитала [1, с. 64]. А вот включение полученной государственной помощи в состав собственного капитала являлось неоправданным шагом. Об этом свидетельствуют и положения МСФО. Государственная помощь является обязательством организации в том смысле, что при ее получении у субъекта хозяйствования возникает обязанность ее строго целевого использования. Если данные требования выполняются, то постепенно обязательства по государственной помощи трансформируются в собственный капитал.

Доходы, учитываемые на субсчетах 98-3 «Предстоящие поступления задолженности по недостаткам, выявленным за прошлые годы» и 98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостаткам ценностей», относятся к иным прочим поступлениям и должны признаваться в бухгалтерском учете в качестве текущих доходов по мере их образования. Этот недочет был устранен в бухгалтерском учете Республики Беларусь в 2012 г.

Следует отметить, что до конца 2016 г. на счете 98 учитывались и соответствующие курсовые разницы, а с 2017 до 2020 г. они признавались в бухгалтерском учете по мере их образования на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Однако 12 мая 2020 г. было принято решение вновь предоставить право до 31 декабря 2022 г. организациям учитывать курсовые разницы на счетах 97 «Расходы будущих периодов» и 98 «Доходы будущих периодов». Однако такой учет курсовых разниц противоречит международной практике, принципу соответствия доходов и расходов, и, как следствие, происходит некорректная трансформация реально образовавшихся доходов в обязательства, если курсовые отражаются на счете 98, или фактически полученных расходов — в активы, если курсовые разницы отражаются на счете 97.

В итоге, на данный момент на счете 98 можно выделить только три субсчета: 98-1 «Государственная помощь»; 98-2 «Безвозмездная (спонсорская) помощь»; 98-3 «Курсовые разницы». Отражение на данном счете спонсорской помощи, на наш взгляд, является неверным решением, поскольку ее получение не предполагает выполнение каких-либо обязательств. Действующая в настоящее время методика учета спонсорской помощи обосновывается тем, что она позволяет обеспечить соблюдение принципа соответствия доходов (безвозмездное получение актива) и расходов (его амортизацией).

Однако амортизация сопоставляется с выручкой от реализации продукции, которая была начислена по полученному безвозмездно долгосрочному активу. Поэтому в настоящее время наблюдается соответствие двух доходов (выручка и часть списанных доходов будущих периодов) и одного расхода (амортизации). На наш взгляд, необходимо спонсорскую помощь отражать на отдельном синтетическом счете 85 «Безвозмездная (спонсорская) помощь», а сальдо по данному счету отражать по отдельной статье раздела «Собственный капитал» бухгалтерского баланса. Так, получение безвозмездной помощи в бухгалтерском учете будет отражаться следующей записью:

Д-т сч. 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы», 41 «Товары», 51 «Расчетные счета» и др.

К-т сч. 85 «Безвозмездная (спонсорская) помощь».

В итоге, на счете 98 «Доходы будущих периодов» остается только предоставленная организации государственная помощь (про некорректность отражения на нем курсовых разниц мы указывали выше). В связи с этим, рекомендуем переименовать счет 98, назвав его «Государственная помощь». При освоении данной помощи рекомендуем отражать ее не на счетах 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и 91 «Прочие доходы и расходы», т.к. данные доходы не являются заработанными при осуществлении соответствующей деятельности, а сразу переносить на счета собственного капитала, например, на счет 88 «Освоенная государственная помощь».

Таким образом, после реклассификации счета 98, объект под названием «доходы будущих периодов» оказался невостребованным, что не будет вводить в заблуждение пользователей отчетности, а также позволит объективно представлять в бухгалтерском балансе собственный капитал и обязательства.

Источник

1. Цыганков, К. Ю. Начала теории бухгалтерского учета, или Баланс, счета и двойная запись / К. Ю. Цыганков. — М.: Магистр: ИНФРА-М, 2011. — 384 с.

<http://edoc.bseu.by>

П. В. Чеченок

Научный руководитель — кандидат экономических наук В. Н. Лемеш

БЛОКЧЕЙН КАК СИСТЕМА УЧЕТА БУХГАЛТЕРСКОЙ И ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ

В тезисах рассматривается содержание и возможности применения технологии блокчейн. Ее применение в бухгалтерском учете, а также учет токенов и криптовалюты.

BlockShow Europe в мае 2018 г. опубликовала топ-10 лучших стран для активного использования технологии «Блокчейн», который учитывает нормативную базу, инициативы и использование блокчейна. Лидерами являются Эстония, Швейцария и Япония. Основными положительными критериями в вышеуказанных странах являются прогрессивно-разрабатываемое