

УДК 657.22

КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ УЧЕТНОЙ КАТЕГОРИИ ДОХОДЫ: НАЦИОНАЛЬНЫЕ И МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ

Глинник Е.П., канд. экон. наук, доцент, УО «БГЭУ»
Русицкий Р.С., магистрант, УО «БГЭУ»

Аннотация. В статье проанализированы дефиниции «доходы» и «выручка», а также критерии их признания в национальной системе бухгалтерского учета и в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, сформулировано определение понятия «выручка», а также направления совершенствования учета доходов организации исходя из условий их признания.

Ключевые слова: доходы, выручка, признание доходов, классификация доходов, оценка, международные стандарты финансовой отчетности, виды деятельности, справедливая стоимость, учет доходов.

Введение. Важными условиями развития любой организации являются повышение её конкурентоспособности, инвестиционной привлекательности, а также рост инновационной активности. Источником прибыли для организации являются доходы, которые должны не только покрывать понесенные организацией затраты, но и способствовать расширению её деятельности.

Процесс интеграции белорусской экономики в систему мирового хозяйствования свидетельствует об увеличении требований, предъявляемых к достоверности и объективности информации о величине доходов от всех видов деятельности, и, следовательно, о необходимости дальнейшей гармонизации национальных стандартов бухгалтерского учета с МСФО.

Основная часть. Организация грамотного учета доходов позволяет сформировать достоверную информацию в бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с принятыми принципами бухгалтерского учета и отчетности.

Проблеме учета доходов в национальной системе бухгалтерского учета и МСФО уделяется значительное внимание как со стороны отечественных [4, 15], так и зарубежных ученых [5-12]. Между тем, нет единого мнения относительно трактовки учетной категории «доходы».

Рассмотрим «доходы» с позиции национальной системы бухгалтерского учета (далее НСБУ) и МСФО, а также мнения различных отечественных и зарубежных авторов (таблица 1).

Можно отметить, что фактом сближения с МСФО является то, что определение «доход» в Законе Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» приведено в соответствии с действующим в настоящее время международным стандартом финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями».

Большинство авторов (Лемеш В.Н., Гурко В.Б., Папковская П.Я. Кондраков Н.П., Елицур М.Ю. и др.) придерживается определения «доходы» согласно Закону «О бухгалтерском учете и отчетности» № 57-З и МСФО (IFRS) 15, которое наиболее полно отражает сущность «доходов».

С точки зрения Ю.А. Бабаева, А.М. Петрова и Ж.А. Кеворковой, доходы возникают при осуществлении основной деятельности организации, без учета прочих доходов, что, по нашему мнению, не в полной мере соответствует их экономической сущности.

А.В. Гартвич, Н.А. Каморджанова, И.В. Карташова и ряд других авторов отождествляют доход с понятием выручки, то есть доход по основной текущей деятельности.

Что касается определения «выручки», в белорусском законодательстве оно отсутствует. В Инструкции по учету доходов и расходов [13] указано лишь то, что выручка относится к доходам по текущей деятельности. Рассмотрим понятие «выручки» с точки зрения МСФО и подходов различных авторов (таблица 2).

Исходя из представленных определений категории «выручка» следует отметить, что согласно МСФО (IFRS) 15 сохраняется действие принципа начисления, что не скажешь об определении, представленном в экономической литературе, так как оно больше соответствует принципу учета выручки «по оплате».

С нашей точки зрения, 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.

Таблица 1. – Определение содержания категории «доходы» согласно НСБУ, МСФО, отечественной и зарубежной литературе

Источник 1	Определение «доход» 2
Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 12 июля 2013 года № 57-3 [1]	Доход – это увеличение экономических выгод в результате увеличения активов или уменьшения обязательств, ведущее к увеличению собственного капитала, не связанному с вкладами собственника имущества (учредителей, участников) организации
МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» [2]	Доход – это увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме поступлений или улучшения качества активов или уменьшения величины обязательств, которые приводят к увеличению собственного капитала, не связанному с взносами участников капитала
Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 [3]	Доход – это увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).
Лемеш В.Н. [4], Гурко В.Б., Левкович О.А., Папковская П.Я.	Доход – это увеличение экономических выгод в результате увеличения активов или уменьшения обязательств, ведущее к увеличению собственного капитала, не связанному с вкладами собственника имущества (учредителей, участников) организации
Кондраков Н.П. [5], Мизиковский И.Е. [6], Елицур М.Ю. [7]	Доход – это увеличение экономических выгод в результате увеличения активов или уменьшения обязательств, ведущее к увеличению собственного капитала, не связанному с вкладами собственника имущества (учредителей, участников) организации
Бабаев Ю.А., Петров А.М., Кеворкова Ж.А. [8]	Доход – это валовой приток за определенный период экономических выгод, возникающих в ходе основной деятельности компании, когда такой приток приводит к увеличению капитала, иному, чем за счет взносов владельцев.
Каморджанова Н.А., Карташова И.В., Гартвич А.В. [9]	Доход тождественен понятию выручки
Костюкова Е.И., Ельчанинова О.В., Богаченко В.М. [10]	Доход – это основной показатель, с помощью которого определяется результат деятельности, получаемый как разница между стоимостью реализованной продукции и услуг и произведенными затратами

Примечание – Источник: собственная разработка на основе [1-11].

Таблица 2. – Определение содержания категории «выручка» согласно НСБУ, МСФО и мнению отечественных и зарубежных авторов

Источник 1	Определение «выручка» 2
Инструкция по учету доходов и расходов № 102 [13]	отсутствует
МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» [2]	Доход, возникающий в ходе обычной деятельности организации, который признаётся, когда компания выполняет обязанность к исполнению в течение периода путём передачи обещанного актива покупателю
Кондраков Н.П. [5], Костюкова Е.И. [10], Шевелев А.Е., Шевелева Е.А. [14]	Сумма денежных средств, полученных за отгруженную или отпущенную продукцию, оказанные услуги и выполненные работы

Примечание – Источник: собственная разработка на основе [2, 5, 10, 12-14].

Важным аспектом, оказывающим влияние на отражение выручки в бухгалтерском учете организации, является момент ее признания, что зависит и от особенностей деятельности организации, и соответственно, требует детального изучения.

Следует отметить, что МСФО (IFRS) 15 устанавливает единую модель учета и определения момента признания выручки независимо от типа операций. Другими словами, выручка зарабатывается и признается, когда отчитывающаяся организация исполняет обязательства по договору. Рассмотрим условия признания выручки согласно МСФО (IFRS) 15 и Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов № 102 [13] по следующим критериям (таблица 3).

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).

Таблица 3. – Сравнение критериев признания выручки по IFRS 15 и Инструкции № 102 Республики Беларусь

МСФО (IFRS) 15 1	Инструкция № 102 2	Сходства 3	Отличия 4
1 Идентификация договора с клиентом	1 Организация передала покупателю значительные риски и вознаграждения, связанные с правом собственности на товары	Соблюдаются условия идентификации договора с покупателем	В IFRS 15 договор может быть заключен как в письменной, так и в устной форме. В Республике Беларусь договор заключается только в письменной форме
2 Идентификация обязательств по договору	2 Существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят в организацию	Исходя из условий заключенного договора с покупателем, возникает вероятность выполнения обязательств каждой стороной и получения экономических выгод	Исключением являются случаи продажи комбинированных товаров (товар вместе с услугой).
3 Определение цены сделки	3 Сумма выручки может быть надежно оценена	Цена сделки - фиксированная сумма	В IFRS 15 цена сделки может иметь переменный (бонусы, скидки, штрафы и т.д.) компонент и включать эффект изменения стоимости денег во времени.
4 Распределение цены сделки между обязательствами по договору	4 Понесенные или ожидаемые затраты, связанные с операцией, можно надежно оценить	Отсутствуют	В Беларуси распределение не производится исходя из предыдущего пункта признания выручки.
5 Признание выручки в момент выполнения (или по мере выполнения) обязательства по исполнению договора	5 Выручка признается в момент перехода рисков и вознаграждения, связанного с правом собственности на товар.	Признание выручки в момент выполнения обязательств по договору	В IFRS 15 сумма выручки, которая будет признана, определяется путем дисконтирования всех будущих поступлений с использованием вмененной процентной ставки, что в Беларуси не производится.

Примечание – Источник: собственная разработка на основе [2, 13].

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 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов № 102, в Республике Беларусь 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 Инструкции по учету доходов и расходов № 102, 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 Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов № 102 регламентирует обязательное деление на текущую (основную и прочую), инвестиционную и финансовую виды деятельности. Сравнение классификации доходов согласно НСБУ (Инструкция № 102) и МСФО представлено в таблице 4.

Отечественная классификация доходов отличается от классификации, составленной согласно МСФО, где доходы организации состоят из выручки и прочих доходов (выигрышей).

Во-первых, в Инструкции по учету доходов и расходов № 102 приведен перечень статей доходов, согласно которым формируется Отчет о прибылях и убытках. 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.

Таблица 4. – Классификация доходов по НСБУ и МСФО

КЛАССИФИКАЦИЯ ДОХОДОВ	
по НСБУ	по МСФО
Доходы по текущей деятельности, в том числе:	Доходы от обычной деятельности:
- выручка	- выручка
- прочие доходы по текущей деятельности:	Прочие доходы
Доходы по инвестиционной деятельности	
Доходы по финансовой деятельности	

Примечание – Источник: собственная разработка.

Во-вторых, в Республике Беларусь организации обязаны указывать в учредительных документах основные виды деятельности исходя из перечня, установленного ОКЭД (Общегосударственный классификатор Республики Беларусь ОКРБ 005-2011 "Виды экономической деятельности"). Несмотря на то, что термин «профессиональное суждения бухгалтера» применяется в отечественной учетной практике, его использование серьезно ограничено законодательством Республики Беларусь.

Таким образом, в целях сближения с МСФО предлагаем уточнить классификацию доходов по видам деятельности, включающую доходы по основной (текущей) деятельности и прочие доходы, а также пересмотреть перечень статей доходов по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности с целью их четкого разграничения или предложить организациям самостоятельно указывать их исходя из профессионального суждения бухгалтера и особенностей деятельности организации.

Закключение. В результате проведенного анализа национального и международного подходов к определению учетной категории «доходы» и «выручка» в статье предложено определение «выручки» для целей бухгалтерского учета как 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. Обозначены основные отличия условий (критериев) признания выручки согласно МСФО (IFRS) 15 и НСБУ, а также классификации доходов. Исходя из особенностей национального законодательства в части учета доходов, нами предлагается скорректировать классификацию доходов по видам деятельности, предполагающую деление доходов на доходы по основной (текущей) деятельности и прочие доходы исходя из профессионального суждения бухгалтера и особенностей деятельности организации, что способствует формированию объективной и достоверной информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций Республики Беларусь.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013 г., № 57-З: в ред. Закона Респ. Беларусь от 22.07.2017 г., № 52-З // Бизнес-Инфо: Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «Профессиональные правовые системы», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2017. – Дата доступа: 15.09.2020.
2. О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности : Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «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: 15.09.2020.
3. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99: Приказ Мин-ва финансов РФ, 06 мая 1999 г., № 32-н: в ред. Приказа М-ва финансов РФ от 06.04.2015 г., № 57-н // Бизнес-Инфо: Беларусь [Электронный ресурс] / <http://docs.cntd.ru/document/901735796>. – Дата доступа: 18.10.2020.
4. Лемеш, В.Н. Доходы и расходы организации: бухгалтерский и налоговый учет. – Минск: Регистр, 2018. – 319 с.

5. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: учебник / Н.П. Кондраков. – М.: Проспект, 2019. – 512 с.
6. Мизиковский, И.Е. Проблемы применения международных стандартов финансовой отчетности в российской системе бухгалтерского учета: учеб. пособие / И.Е. Мизиковский, Е.П. Поликарпова, Е.В. Провентьева // Друкеровский вестник. – 2018. – № 1. – с. 146-162. – Дата доступа: 18.10.2020.
7. Елицур, М.Ю. Экономика и бухгалтерский учет. Проф. модули: учебник / М.Ю. Елицур, О.М. Носова, М.В. Фролова. – М.: Форум, 2019. – 190 с.
8. Бабаев, Ю.А. Бухгалтерский учет, анализ и аудит внешнеэкономической деятельности: учебник / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров, Ж.А. Кеворкова и др. – М.: Вузовский учебник, 2018. – 352 с.
9. Каморджанова, Н.А. Бухгалтерский финансовый учет: учеб. пособие / Н.А. Каморджанова, И.В. Карташова. – СПб.: Питер, 2018. – 416 с.
10. Гартвич, А.В. Бухгалтерский учет в таблицах и схемах / А.В. Гартвич. – СПб.: Питер, 2019. – 288 с.
11. Косюкова, Е.И. Бухгалтерский учет и анализ (для бакалавров): учеб. пособие / Е.И. Косюкова, О.В. Ельчанинова. – М.: КноРус, 2018. – 416 с.
12. Богаченко, В.М. Бухгалтерский учет: учебник / В.М. Богаченко. – РнД: Феникс, 2018. – 538 с.
13. 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: 15.09.2020.
14. Шевелев, А.Е. Бухгалтерский учет и анализ: учебник / А.Е. Шевелев, Е.В. Шевелева, Е.А. Шевелева. – М.: КноРус, 2018. – 64 с.
15. Глинник, Е. П. Развитие методик учета и анализа доходов и расходов санаторно-курортных организаций Республики Беларусь: монография / Е. П. Глинник. – Минск: БГАТУ, 2017. – 208 с.
16. Гурко, В.Б. Бухгалтерский финансовый учет в организациях сферы товарного обращения: учебное пособие / под ред. В.Б. Гурко, Минск: БГЭУ, 2018. – 395 с.
17. Левкович, О.А. Бухгалтерский учет: учеб. пособие. – 12-е изд., перераб. и доп. – Минск: Амалфея, 2019. – 603 с.
18. Папковская, П.Я. Бухгалтерский учет: учебник / П.Я. Папковская и др. – 2-е изд., испр. и доп. – Минск: РИПО, 2019. – 375 с.

CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR INCOME ACCOUNTING CATEGORY: NATIONAL AND INTERNATIONAL STANDARDS

Hlinnik E.P., BSEU, Ph.D., associate professor

Rusikevich R.S., BSEU, undergraduate

Annotation. The article analyzes the definitions of "income" and "revenue", as well as the criteria for their recognition in the national accounting system and in accordance with international financial reporting standards, formulates the definition of the concept of "revenue", as well as directions for improving the accounting of an organization's income based on the conditions of their recognition.

Keywords: income, revenue, income recognition, income classification, evaluation, international financial standards, activities, fair value, income accounting.

УДК 657

ИНСТИТУЦИОНАЛИЗАЦИЯ ИНТЕГРИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ В УСЛОВИЯХ ЦИФРОВИЗАЦИИ ЭКОНОМИКИ

Малиновская О.В., аспирантка кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства, УО «БГЭУ»

Аннотация. Для успешного и своевременного решения задач, возникающих при переходе к цифровой экономике в условиях происходящей интеграции и возрастающих потребностях заинтересованных пользователей в расширенной отчетности, отражающей как финансовую, так и нефинансовую информацию о деятельности субъектов хозяйствования, необходима, прежде всего, новая форма отчетности – интегрированная. В связи с тем, что интегрированная отчетность является новым видом отчетности, для минимизации неопределенности необходимо установление устойчивых механизмов взаимодействия в деятельности субъектов хозяйствования, т.е. становление института интегрированной отчетности.

Ключевые слова: институт интегрированной отчетности, интеграция, цифровая экономика, информационное обеспечение.

Введение. Под влиянием интеграционных процессов и изменений в мировой экономике, требования к составу и содержанию отчетности меняются. Очевидной становится необходимость раскрытия информации о текущей деятельности, планах и принимаемых решениях в увязке с