

КОНСУЛЬТАЦИИ БУХГАЛТЕРУ, АУДИТОРУ, МЕНЕДЖЕРУ, РУКОВОДИТЕЛЮ

2. Исаев, Ю. О. Банки развития как важнейший институт реализации государственной инвестиционной политики / Ю. О. Исаев // Вестник Финансовой академии. – 2006. – № 4(40). – С. 61-68.
3. Солнцев, О. Г. Институты развития: анализ и оценка мирового опыта / О. Г. Солнцев, М. Ю. Хромов, Р. Г. Волков // Проблемы прогнозирования. – 2009. – № 2(113). – С. 3-29.
4. Statistics UNCTAD [Electronic resource]. – UNCTAD. - 2021. - Access mode: <https://unctad.org/en/Pages/statistics.aspx>
5. Герасимов, Г.П. Механизм финансовой стабилизации в современной Европе // Финансовая аналитика: проблемы и решения. – 2016. - № 10. – с. 42-53.
6. Волков, Р.Г. Экономические пути решения проблем государственного долга европейских стран // Финансовая аналитика: проблемы и решения. – 2013. -- 26 (164). – с. 34-38.
7. European Financial Stability Facility [Electronic resource]. European Stability Mechanism. - 2021. – Access mode: https://www.esm.europa.eu/sites/default/files/2016_02_01_efs_faq_archived.pdf
8. Топорнин, Н.Б. Некоторые аспекты правового статуса и деятельности механизмов финансовой помощи в Европейском Союзе // Деньги и кредит. – 2015. - №10.– с. 58-61.
9. The European stability mechanism // Month. bull. of ECB. – Frankfurt a. Main, 2011. – N 7. – Mode of access: <http://www.ecb.int/pub/pdf/mobu/mb201107en.pdf>
10. Annual Report European Stability Mechanism. Luxemburg: ESM, 2020 [Electronic resource]. – Access mode: <https://www.esm.europa.eu/sites/default/files/document/esm-annual-report-2020.pdf>.

THE ROLE OF FINANCIAL DEVELOPMENT INSTITUTIONS IN THE RISE THE FINANCIAL STABILITY OF THE REGION ON THE EXAMPLE OF THE COUNTRIES OF THE EUROPEAN UNION

Osmolovez S.S., Department of Monetary Circulation, Credit and Stock Market, BSEU, Minsk, Belarus.
Gerasim O.Ch., post-graduate student, BSEU, Minsk, Belarus.

Annotation. *The object of research in this article is the financial development institutions used in regional financial markets (the countries of the European Union). The essence of the concept of "financial development institutions" is revealed. The experience of using various instruments of financial stability created within the framework of the European Union in Greece, Spain, Portugal, Cyprus, Ireland to support the national economies of these countries is considered. The conclusion is made about the need to use financial development institutions in the context of financial crises.*

Key words: *Financial development institutions, European Union, European Financial Stability Facility, European Financial Stability Mechanism, European Stability Mechanism.*

УДК 657.4+336.647/.648

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ДОХОДОВ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ: ИСТОРИЯ, СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И РАЗВИТИЕ³

Зарецкий В.О., канд. экон. наук, доцент, УО «БГЭУ»

Аннотация. *В статье исследуются эволюция и современные проблемы бухгалтерского учета и представления в бухгалтерском балансе Республики Беларусь доходов будущих периодов. Данный объект бухгалтерского учета появился еще в советское время и с момента обретения Республикой Беларусь независимости в 1991 году до настоящего времени перманентно меняет состав своих слагаемых. Связано это с тем, что учетными регулятивами не раскрывается экономический смысл данного источника образования имущества, что приводит к некорректному его использованию при исчислении важных микроэкономических индикаторов по оценке платежеспособности, рентабельности, финансовой устойчивости, несоблюдению принципов начисления и соответствия доходов и расходов. Автором предложено реклассифицировать слагаемые доходов будущих периодов, а сам термин «доходы будущих периодов» изъять из категориально-понятийного аппарата учетной практики.*

Ключевые слова: *доходы будущих периодов, активы, обязательства, собственный капитал, доходы, государственная помощь, безвозмездная помощь.*

Введение. Актуальность темы исследования состоит в том, что доходы будущих периодов в течение развития бухгалтерского учета Республики Беларусь (1991 – по настоящее время) постоянно меняют состав своих слагаемых, а также свое экономическое содержание, что проявляется в изменении их расположения в бухгалтерском балансе (обязательства – капитал – снова обязательства), чего не наблюдается в отношении других источников имущества. При этом ни в одном бухгалтерском регулятиве законодатель не раскрывает дефиницию доходов будущих

³ Данная статья публикуется в рамках выполнения НИР по договору с БРФФИ № Г20М-099 от 04.05.2020.

периодов. В свою очередь, показатель «доходы будущих периодов» оказывает влияние на расчет важных экономических индикаторов, характеризующих платежеспособность, финансовую устойчивость, рентабельность организации. Также от величины доходов будущих периодов зависит размер чистых активов субъекта хозяйствования – индикатора, на основе которого принимаются судьбоносные для организации решения, вплоть до ее ликвидации. В Республике Беларусь многие коммерческие организации привлекают государственную помощь, из-за чего в их балансах доходы будущих периодов могут иметь долю более 40 % в общей величине имущества. Принимая во внимание, что в настоящее время время доходы будущих периодов – это привлеченный источник формирования имущества (обязательство), то возникает парадокс: чем больше привлекается государственной помощи, тем больше организация наращивает свои долги, соответственно, по показателям ликвидности, финансовой устойчивости субъект хозяйствования становится более неплатежеспособным и финансово неустойчивым. Хотя именно государственная помощь на практике позволяет многим коммерческим организациям стабилизировать свое финансовое состояние.

При этом, если в белорусских учетных регулятивах происходят перманентные изменения в методике учета дохода будущих периодов, их отдельных слагаемых, а также в порядке представления данных доходов в отчетности, то в отличие от Российской Федерации, где доходам будущих периодов уделяли внимание такие ученые, как Я.В. Соколов [1], В.Я. Соколов, В.В. Патров, В.А. Быков [2], М.И. Кутер [3], К.Ю. Цыганков [4, 5], В.С. Плотников, О.В. Плотникова [6], Д.В. Луговский [3, 7], Г.И. Алексеева [8, 9], А.Е. Иванов [10], О.Е. Качкова [11], Е.Н. Смертина [12] и др., в Республике Беларусь данному учетному объекту не уделяется внимания в теоретических исследованиях.

Отдельно следует отметить, что в Республике Беларусь, Российской Федерации наблюдается и вовсе парадокс между теоретической трактовкой доходов будущих периодов, согласно которой они представляют собой вариант оценки активов, обоснованной Д. Дзаппой [13, с. 165], и учетной практикой, в которой доходы будущих периодов – это источник формирования активов, который раскрывается в пассиве баланса. Такое положение не способствует корректному восприятию пользователями данного учетного объекта и, как следствие, принятию соответствующих управленческих решений.

Основная часть. Доходы будущих периодов появились еще в советской учетной практике. В планах счетов только с 1960 до 1969 года доходы будущих периодов отсутствовали. Изначально в них включались:

1) доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам (квартирная плата, плата за коммунальные услуги, выручка за грузовые перевозки, за перевозки пассажиров по месячным и квартальным билетам, абонементная плата за пользование средствами связи и др.);

2) предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы.

С 1986 года после принятия нового плана счетов к доходам будущих периодов добавилась разница между взыскиваемой с виновных лиц суммой за недостающие материальные и иные ценности и стоимостью, по которой они числятся на балансе предприятия.

В учетной практике Республики Беларусь доходы будущих периодов возникли в 1991 году после принятия Министерством финансов СССР 1 ноября 1991 г. приказа № 56 «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкции по его применению» (введен в действие на территории Республики Беларусь 28 февраля 1992 года). С 1 ноября 1991 до 1 июля 2000 г. доходы будущих периодов учитывались на одноименном синтетическом счете 83 и состояли из следующих слагаемых:

1) доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам: арендная или квартирная плата, плата за коммунальные услуги, выручка за грузовые перевозки, за перевозки пассажиров по месячным и квартальным билетам, абонементная плата за пользование средствами связи и др. Они учитывались на субсчете 83-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов»;

2) предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы. В бухгалтерском учете они учитывались на субсчете 83-2 «Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы»;

3) разница между взыскиваемой с виновных лиц суммой за недостающие материальные и иные ценности и стоимостью, по которой они числятся на балансе предприятия. Ее учет осуществлялся на субсчете 83-3 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей».

С 1 июля 2000 года после принятия Декрета Президента Республики Беларусь от 30 июня 2000 г. № 15 «О порядке проведения переоценки имущества и обязательств в иностранной валюте при изменении национальным банком курсов иностранных валют и отражения в бухгалтерском учете курсовых разниц» по счету 83 «Доходы будущих периодов» могли отражаться курсовые разницы после пересчета валютной стоимости имущества и обязательств. А именно, в состав доходов будущих периодов включались курсовые разницы после:

1) переоценки активов, выраженных в валюте, после роста курса валют по отношению к белорусскому рублю;

2) переоценки обязательств, выраженных в валюте, после снижения курса валют по отношению к белорусскому рублю.

При этом, вплоть до 2004 года сальдо счета 83 «Доходы будущих периодов» в бухгалтерском балансе отражалось исключительно в составе обязательств организации.

С 2004 года после принятия в Республике Беларусь нового Типового плана счетов бухгалтерского учета и новых форм бухгалтерской отчетности в состав доходов будущих периодов были включены суммы безвозмездно полученных активов, а также средства государственной помощи, которые предварительно фиксировались по счету 86 «Целевое финансирование». Отметим, что до 1 января 2004 года и безвозмездная, и государственная помощь отражалась в бухгалтерском балансе в составе раздела «Источники собственных средств», а в бухгалтерском учете учитывались на счете 88 «Фонды специального назначения».

С 2004 до 2007 года бухгалтерский баланс белорусских организаций в пассиве содержал уникальный для учетной теории и практики раздел «Доходы и расходы», в котором, помимо доходов будущих периодов, отражались расходы будущих периодов с минусом; резервы предстоящих расходов; прибыль (убыток) отчетного года – в промежуточных балансах; выявленная недостача имущества с минусом. Однако с 2007 года форма баланса изменилась и до 1 января 2012 года сальдо счета 98 «Доходы будущих периодов» в бухгалтерском балансе отражалось в составе собственного капитала.

С 2004 года 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». Как видим, по сравнению со структурой счета 83 «Доходы будущих периодов», к счету 98 добавился субсчет 98-2 «Безвозмездные поступления». Отметим, что аналогичная структура счета 98 «Доходы будущих периодов» до сих пор сохраняется в российском бухгалтерском учете.

Исследуем экономическое содержание каждого слагаемого, которые учитывались на субсчетах счета 98 «Доходы будущих периодов».

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 (арендная или квартирная плата, плата за коммунальные услуги, выручка за грузовые перевозки, перевозки пассажиров по месячным и квартальным билетам, абонементная плата за пользование средствами связи и др.), по дебету – суммы доходов, списанные на соответствующие счета при наступлении отчетного периода, к которому эти доходы относятся. Как отмечал Я.В. Соколов, отличительной чертой таких поступлений являлось то, что они не будут востребованы плательщиками обратно [1, с. 239-240]. С этим мнением трудно согласиться, так как по любой полученной предоплате, если организация, ее получившая не выполнит свои договорные обязательства, то плательщик имеет полное право потребовать осуществленную предоплату обратно. На это справедливо указывает К.Ю. Цыганков [4, с. 317-318]. Поэтому применять субсчет 98-1 для учета указанных выше объектов было нецелесообразно, поскольку данные факты хозяйственной жизни по сути являются полученными авансами. Этот недостаток был устранен в Республике Беларусь после принятия в 2012 году нового Типового плана счетов и регулятивов по учету доходов и расходов. Однако отдельные хозяйственные операции продолжали отражаться и до сих пор отражаются на счете 98. Так, до 1 января 2019 года, а именно, до вступления в силу Национального стандарта

бухгалтерского учета и отчетности «Финансовая аренда (лизинг)», утвержденного постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 ноября 2018 г. № 73 (далее – стандарт № 73), в бухгалтерском учете лизингодателя начисление причитающихся по договору лизинга платежей отражалось следующим образом:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К-т сч. 98 «Доходы будущих периодов».

При начислении реально заработанных лизингодателем доходов их величина отражалась по дебету счета 98 и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» или 91 «Прочие доходы и расходы». После принятия стандарта № 73 отражение причитающихся лизингодателю доходов на счете 98 не отражается, что является методологически верным. Ведь предыдущая модель отражения доходов лизингодателя нарушала принцип начисления и искусственно завышала величину его имущества. Согласно принципу начисления доходы или расходы отражаются в бухгалтерском учете в том случае, если одна из сторон договорных отношений выполнила свои обязательства. В действующей ранее модели отражения доходов лизингодателя при отражении по счету 98 причитающихся платежей ни одна из сторон свои обязательства не выполнила.

Однако до настоящего времени подобная модель отражения доходов будущих периодов сохранена при отражении в бухгалтерском учете лицензиара причитающихся от пользователей нематериальными активами единовременных платежей по лицензионным договорам:

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

К-т сч. 98 «Доходы будущих периодов».

Отметим, что данная модель учета доходов будущих периодов соответствует учетной методологии признания доходов и расходов в момент заключения договора. Только в данном случае в учетной системе отражаются обязательства следующих сторон: лицензиара и лицензиата. Однако современная учетная модель предусматривает отражение обязательств только в том случае, если одна из сторон договорных отношений выполняет полностью или частично свои договорные обязанности. В противном случае, следовало бы при заключении депозитного или кредитного договора сразу отражать потенциальные платежи процентов; при заключении договоров купли-продажи активов, работ, услуг также было бы необходимо отражать и дебиторскую, и кредиторскую задолженность покупателей и продавцов.

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 «Внереализационные доходы и расходы». По сути, счет 86 использовался для контроля расхода полученных бюджетных средств, а счет 98 выполнял техническую функцию по постепенному списанию полученного финансирования на текущие доходы по мере использования (амортизации) актива, который был приобретен за бюджетные денежные средства. Ниже данная методика будет рассмотрена более детально.

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 [4, с. 64]. В связи с этим, включение доходов будущих периодов именно в рамках величины безвозмездных поступлений в 2007 году в состав доходов будущих периодов и их дальнейшее отражение в составе собственного капитала в бухгалтерском балансе можно считать оправданным шагом.

В определенной степени данный подход реализован в п. 13 Инструкции о порядке определения оценочной стоимости предприятия как имущественного комплекса государственного унитарного предприятия при приватизации, размера уставного фонда открытого акционерного общества, создаваемого в процессе преобразования государственного унитарного предприятия, стоимости имущества присоединяемого государственного унитарного предприятия к открытому акционерному обществу, утвержденной постановлением Государственного комитета по имуществу Республики Беларусь от 04.01.2011 № 1, при определении оценочной стоимости предприятия, размера уставного фонда открытого акционерного общества, стоимости имущества присоединяемого предприятия из **стоимости активов, принятых к расчету, вычитаются**

среди прочего доходы будущих периодов (за исключением безвозмездно полученных основных средств и иных безвозмездно полученных материальных ценностей).

Включение полученной государственной помощи в состав собственного капитала является неоправданным шагом. Ведь в случае использования средств государственной помощи не по целевому назначению, она отзывается. В связи с этим, о чем свидетельствуют и положения МСФО 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи», она является обязательством организации в том смысле, что при ее получении у субъекта хозяйствования возникает обязанность ее строго целевого использования. После выполнения данной обязанности данный источник формирования имущества трансформируются в собственный капитал.

Доходы, которые учитывались на субсчетах 98-3 «Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы» и 98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей», относятся к иным прочим поступлениям, которые должны признаваться в бухгалтерском учете по мере их образования (выявления). Этот недостаток был устранен в бухгалтерском учете Республики Беларусь в 2012 году.

Следует отметить, что до конца 2016 года на счете 98 учитывались и соответствующие курсовые разницы, но с 2017 года признаются в бухгалтерском учете по мере их образования на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Однако Указом Президента Республики Беларусь от 12 мая 2020 г. № 159 «О пересчете стоимости активов и обязательств» вновь разрешено до 31 декабря 2022 года организациям учитывать курсовые разницы на счетах 97 «Расходы будущих периодов» и 98, что противоречит не только мировой учетной практике, но и нарушает экономический смысл фиксируемых курсовых разниц. Так, при их отражении на счете 98 искусственно реально полученные организацией доходы трансформируются в обязательства. Однако эти обязательства не предусматривают выполнения каких-либо обязанностей в будущем, если не считать обязательного их списания на счета по учету текущих доходов не позднее 31 декабря 2022 года.

В итоге, после принятия нового Типового плана счетов в 2011 году и его введение с 2012 года, а также новых форм бухгалтерской отчетности, доходы будущих периодов, учитываемые ранее на субсчетах 98-1, 98-3 и 98-4 были упразднены. В бухгалтерском балансе сальдо счета 98 отражается в составе обязательств организации. На данный момент на счете 98, кроме курсовых разниц и потенциальных единовременных платежей от лицензиатов, можно выделить только два субсчета: 98-1 «Государственная помощь»; 98-2 «Безвозмездная (спонсорская) помощь».

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 данная методика является схоластической, ведь амортизация, входящая в себестоимость продукции, управленческие расходы, расходы на реализацию сопоставляется с выручкой от реализации продукции, которая была получена в т.ч. благодаря полученному безвозмездно долгосрочному активу. Поэтому в настоящее время наблюдается соответствие двух доходов (выручка и часть списанных доходов будущих периодов) и одного расхода (амортизации). Это противоречит всем имеющимся основным положениям МСФО. Более того, как такового сопоставления доходов и расходов, т.е. части дохода будущих периодов, и амортизации, в отчетном периоде (месяце) может и не произойти. Связано это с тем, что амортизация, входящая в себестоимость продукции, отражается не на счетах по учету расходов, а на затратных счетах:

Д-т сч. 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты»

К-т сч. 02 «Амортизация основных средств».

В итоге, часть амортизации может остаться в незавершенном производстве или в составе готовой продукции, которую не успеют до конца месяца реализовать. Как следствие, доходы не будут фактически сопоставлены с расходами, что делает данную методику абсолютно бессмысленной.

Если бы целью получения активов в рамках спонсорской помощи являлось покрытие расходов по амортизации, то саму амортизацию следовало бы отражать следующим образом:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т сч. 02 «Амортизация основных средств».

Однако в этом случае была бы получена недостоверная величина себестоимости продукции. Как справедливо отмечают Я.В. Соколов и В.Я. Соколов, критикуя данную учетную модель: «Воля «дарителя» может быть проконтролирована не по бухгалтерским записям, которые могут включать и вуалирование и фальсификацию, а по ее фактическому выполнению. Важно смотреть не на то, как бухгалтер начисляет амортизацию, а на то, как работает машина...» [1, с. 209-210].

На наш взгляд, необходимо спонсорскую помощь отражать на отдельном синтетическом счете собственного капитала 85 «Безвозмездная (спонсорская) помощь», а сальдо по данному счету представлять по отдельной статье раздела «Собственный капитал» бухгалтерского баланса. В настоящее время безвозмездная помощь в зависимости от вида подаренного актива классифицируется или как доход от текущей, или от инвестиционной деятельности, а по сути дела – прибыль. Однако, как справедливо отмечал Я.В. Соколов: «Безвозмездное получение средств не может рассматриваться как прибыль. Актив в этом случае увеличивается не вследствие усилий работников предприятия, а помимо этих усилий. (Если администрация прикладывает усилия по «выбиванию» средств, то эти усилия «дипломатические», а не хозяйственные.)» [14, с. 442]. Как отмечал К.Ю. Цыганков [4, с. 325], очень важно раскрывать в бухгалтерском балансе источники собственного капитала, чтобы пользователи отчетности могли безошибочно получить на ответ на вопрос: за счет чего вырастает имущество организации. Ведь можно успешно функционировать благодаря усилиям менеджмента, работников организации, или же – спорадической спонсорской помощи, перманентной государственной помощи. Последнее характерно для отечественной экономики.

В итоге, 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».

Записи по дебету счета 85 «Безвозмездная (спонсорская) помощь» необходимо осуществлять только в том случае, если учредитель будет изымать внесенный в уставный капитал свой вклад, поэтому ему следует также выдать часть имущества организации, полученной безвозмездно:

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

К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями».

Недостатки учета активов, полученных в рамках спонсорской помощи, стали проявляться в отношении операций, которые стали разрешенными 5 января 2021 г., когда был принят Закон Республики Беларусь № 95-3 «Об изменении законов по вопросам хозяйственных обществ» (далее – Закон № 95-3). Данный Закон ввел новую статью 29¹ «Вклады в имущество хозяйственного общества, не приводящие к увеличению уставного фонда хозяйственного общества и изменению размера долей (номинальной стоимости акций), принадлежащих его участникам», согласно которой учредители обществ в «целях оказания финансово-экономической поддержки деятельности хозяйственного общества <...> вправе безвозмездно вносить в имущество хозяйственного общества вклады <...>, не приводящие к увеличению уставного фонда хозяйственного общества и изменению размера долей (номинальной стоимости акций), принадлежащих его участникам. Указанные вклады в имущество хозяйственного общества вносятся на основании договора, заключенного между участником и хозяйственным обществом» [15]. Безусловно, данную новеллу можно только приветствовать, так как до сегодняшнего времени учредители обществ, желая оказать им финансовую поддержку, вынуждены были прибегать к увеличению уставного капитала, которое требовало внесения изменений в учредительные документы, проведения собрания учредителей и другие процедуры. Это не способствовало оперативному принятию решений, могло приводить: к штрафным санкциям со стороны кредиторов, если общества не обладали соответствующей сумой денежных средств для погашения своей задолженности; к несвоевременной модернизации основных средств и т.д. Однако данная статья может сыграть роль финансового айсберга, о который может разбиться ни одно хозяйственное общество после оказания им данной безвозмездной помощи учредителями. Причиной этого развития событий как раз и может стать действующая методика бухгалтерского учета безвозмездной помощи.

На конкретном примере исследуем, каковы могут быть последствия для бухгалтерского баланса организации от предоставления безвозмездной помощи от учредителей в виде основных

средств. Так, в таблице 1 представлен баланс организации до предоставления безвозмездной помощи. Собственники решили предоставить организации помощь в виде новых основных средств на сумму 100 млн руб., сроком эксплуатации 10 лет.

Таблица 1. – Бухгалтерский баланс организации до предоставления безвозмездной помощи учредителями в виде основных средств

Активы	Сумма тыс. р.	Собственный капитал и обязательства	Сумма тыс. р.
1. Долгосрочные активы	55 000	3. Собственный капитал	(10 000)
Основные средства	55 000	Уставный капитал	20 000
2. Краткосрочные активы	95 000	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	(30 000)
Материалы	20 000	4. Долгосрочные обязательства	60 000
Незавершенное производство	10 000	Долгосрочные кредиты и займы	60 000
Готовая продукция	30 000	5. Краткосрочные обязательства	100 000
Краткосрочная дебиторская задолженность	25 000	Краткосрочные кредиты и займы	40 000
Денежные средства	10 000	Краткосрочная кредиторская задолженность	60 000
Баланс	150 000	Баланс	150 000

Примечание – Источник: собственная разработка.

В таблице 2 представлен баланс организации после ввода объектов основных средств в эксплуатацию. Часть доходов будущих периодов в размере 10 млн руб. будет перенесено в состав доходов по инвестиционной деятельности по мере начисления амортизации в течение года, поэтому они отражены в разделе V «Краткосрочные обязательства» баланса.

Таблица 2. – Бухгалтерский баланс организации после предоставления безвозмездной помощи учредителями в виде основных средств

Активы	Сумма тыс. р.	Собственный капитал и обязательства	Сумма тыс. р.
1. Долгосрочные активы	155 000	3. Собственный капитал	(10 000)
Основные средства	155 000	Уставный капитал	20 000
2. Краткосрочные активы	95 000	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	(30 000)
Материалы	20 000	4. Долгосрочные обязательства	150 000
Незавершенное производство	10 000	Долгосрочные кредиты и займы	60 000
Готовая продукция	30 000	Доходы будущих периодов	90 000
Краткосрочная дебиторская задолженность	25 000	5. Краткосрочные обязательства	110 000
Денежные средства	10 000	Краткосрочные кредиты и займы	40 000
		Краткосрочная кредиторская задолженность	60 000
		Доходы будущих периодов	10 000
Баланс	250 000	Баланс	250 000

Примечание – Источник: собственная разработка.

Теперь рассчитаем показатели платежеспособности и финансовой устойчивости согласно Инструкции о порядке расчета коэффициентов платежеспособности и проведения анализа финансового состояния и платежеспособности субъектов хозяйствования, утвержденной постановлением Министерства финансов и Министерства экономики от 27 декабря 2011 г. № 140/260. Результаты представлены в таблице 3.

Как видно из таблицы 3, организация практически по всем показателям стала еще более неплатежеспособной и финансово неустойчивой, хотя на самом деле, если бы собственники внесли данные основные средства в виде вклада в уставный капитал, то картина с платежеспособностью и финансовой устойчивостью была бы совершенно иной. Таким образом, можно сформулировать следующий парадокс бухгалтерского учета: **чем больше собственники оказывают организации безвозмездной помощи в виде основных средств и нематериальных активов, тем больше она становится неплатежеспособной и финансово неустойчивой.**

Теперь исследуем баланс организации, которой собственники окажут безвозмездную помощь в виде денежных средств (таблица 4).

Таблица 3. – Коэффициенты платежеспособности и финансовой устойчивости до и после предоставления безвозмездной помощи учредителями в виде основных средств

Показатель	Значение показателей	
	до предоставления безвозмездной помощи	после предоставления безвозмездной помощи
A	1	2
Коэффициент текущей ликвидности	0,95	0,86
Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами	-0,26	-0,37
Коэффициент обеспеченности обязательств активами	1,07	1,04
Коэффициент абсолютной ликвидности	0,10	0,09
Коэффициент капитализации	-16,00	-26,00
Коэффициент автономии	-0,07	-0,04

Примечание – Источник: собственная разработка.

Таблица 4. – Бухгалтерский баланс организации после предоставления безвозмездной помощи учредителями в виде денежных средств

Активы	Сумма тыс. р.	Собственный капитал и обязательства	Сумма тыс. р.
1. Долгосрочные активы	55 000	3. Собственный капитал	90 000
Основные средства	55 000	Уставный капитал	20 000
2. Краткосрочные активы	195 000	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	70 000
Материалы	20 000	4. Долгосрочные обязательства	60 000
Незавершенное производство	10 000	Долгосрочные кредиты и займы	60 000
Готовая продукция	30 000	5. Краткосрочные обязательства	100 000
Краткосрочная дебиторская задолженность	25 000	Краткосрочные кредиты и займы	40 000
Денежные средства	110 000	Краткосрочная кредиторская задолженность	60 000
Баланс	250 000	Баланс	250 000

Примечание – Источник: собственная разработка.

Рассчитаем по данному балансу показатели платежеспособности и финансовой устойчивости (таблица 5).

Таблица 5. – Коэффициенты платежеспособности и финансовой устойчивости до и после предоставления безвозмездной помощи учредителями в виде денежных средств

Показатель	Значение показателей	
	до предоставления безвозмездной помощи	после предоставления безвозмездной помощи
A	1	2
Коэффициент текущей ликвидности	0,95	1,95
Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами	-0,26	0,49
Коэффициент обеспеченности обязательств активами	1,07	0,64
Коэффициент абсолютной ликвидности	0,10	1,1
Коэффициент капитализации	-16,00	1,77
Коэффициент автономии	-0,07	0,36

Примечание – Источник: собственная разработка.

Как видно из таблицы 5, все показатели платежеспособности оказались выше нормы; также значительно улучшились параметры финансовой устойчивости. Однако обратим внимание на следующее: полученная помощь согласно действующим регулятивам была отражена сначала по кредиту субсчета 90/7 «Прочие доходы по текущей деятельности», затем – по кредиту счета 99 «Прибыли и убытки», а по окончании года отразится по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». В нашем примере мы исключили для лучшей иллюстрации данной ситуации другие виды доходов и расходов, поэтому вся помощь в итоге трансформировалась в нераспределенную прибыль. Глядя на такой баланс, у собственников может возникнуть иллюзия успешного функционирования организации, а, следовательно, не исключено появление желания начислить дивиденды. В итоге, часть помощи может вернуться обратно собственникам.

Это позволяет сформулировать следующий парадокс: **чем больше оказано помощи, тем больше она вернется обратно в виде дивидендов**. Хотя должно быть наоборот: помощь должна

способствовать зарабатыванию прибыли, которая уже в дальнейшем может распределяться среди собственников.

На наш взгляд, безвозмездную помощь собственников необходимо отражать, во-первых, только в составе собственного капитала организации, т.к. она является собственным источником формирования активов, за который организация не несет никаких обязательств; во-вторых, целесообразно данную помощь отражать на счете 83 «Добавочный капитал». Счет 83, как отмечает Я.В. Соколов, «... выступает как регулирующий дополнительный счет к счету 80 «Уставный капитал» и записи по счету 83 «Добавочный капитал» показывают прирост или уменьшение средств, вложенных собственником в предприятие...» [1, с. 194]. Безвозмездная помощь учредителей – это и есть по своему содержанию добавочный, дополнительный капитал к тому, который ранее был внесен в организацию в виде уставного капитала.

В итоге, любая безвозмездная помощь должна отражаться по кредиту счета 83, а по дебету она будет списываться в том случае, если собственник будет изымать свою долю имущества, внесенную в организацию. Исследуем, какой вид примут балансы организации в рамках выше приведенных примеров, если применить рекомендованную методику учета безвозмездной помощи собственников (таблицы 6, 7).

Таблица 6. – Бухгалтерский баланс организации после предоставления безвозмездной помощи учредителями в виде основных средств при ее отражении на счете 83 «Добавочный капитал»

Активы	Сумма тыс. р.	Собственный капитал и обязательства	Сумма тыс. р.
1. Долгосрочные активы	155 000	3. Собственный капитал	90 000
Основные средства	155 000	Уставный капитал	20 000
2. Краткосрочные активы	95 000	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	(30 000)
Материалы	20 000	Добавочный капитал	100 000
Незавершенное производство	10 000	4. Долгосрочные обязательства	60 000
Готовая продукция	30 000	Долгосрочные кредиты и займы	60 000
Краткосрочная дебиторская задолженность	25 000	5. Краткосрочные обязательства	100 000
Денежные средства	10 000	Краткосрочные кредиты и займы	40 000
		Краткосрочная кредиторская задолженность	60 000
Баланс	250 000	Баланс	250 000

Примечание – Источник: собственная разработка.

Как видно из таблицы 6, отраженная по строке «Добавочный капитал» безвозмездная помощь собственников позволила корректно представить информацию об источниках образования имущества, а именно, искусственно не сформировать нераспределенную прибыль и не увеличить обязательства организации. Соответственно, показатели платежеспособности и финансовой устойчивости будут, как в таблице 5, т.е. предложенная методика позволила устранить первый сформулированный парадокс по долгосрочной безвозмездной помощи, а заодно избежать и второго парадокса, касающегося роста нераспределенной прибыли из-за полученной помощи.

Таблица 7. – Бухгалтерский баланс организации после предоставления безвозмездной помощи учредителями в виде денежных средств при ее отражении на счете 83 «Добавочный капитал»

Активы	Сумма тыс. р.	Собственный капитал и обязательства	Сумма тыс. р.
1. Долгосрочные активы	55 000	3. Собственный капитал	90 000
Основные средства	55 000	Уставный капитал	20 000
2. Краткосрочные активы	195 000	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	(30 000)
Материалы	20 000	Добавочный капитал	100 000
Незавершенное производство	10 000	4. Долгосрочные обязательства	60 000
Готовая продукция	30 000	Долгосрочные кредиты и займы	60 000
Краткосрочная дебиторская задолженность	25 000	5. Краткосрочные обязательства	100 000
Денежные средства	110 000	Краткосрочные кредиты и займы	40 000
		Краткосрочная кредиторская задолженность	60 000
Баланс	250 000	Баланс	250 000

Примечание – Источник: собственная разработка.

Из таблицы 7 мы видим, что с помощью рекомендованной методики учета безвозмездной помощи удалось нивелировать второй сформулированный нами парадокс.

В итоге, исключив со счета 98 спонсорскую помощь, на нем останется только предоставленная организации государственная помощь. 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» (при получении помощи в виде краткосрочных активов) и 91 «Прочие доходы и расходы» (при получении помощи в виде долгосрочных активов), так как данные доходы не являются заработанными при осуществлении соответствующей деятельности (текущей или инвестиционной), а сразу переносятся на счета собственного капитала, например, на счет 88 «Освоенная государственная помощь». В итоге, данная помощь по мере ее освоения будет списываться следующим образом:

Д-т сч. 98 «Государственная помощь»

К-т сч. 88 «Освоенная государственная помощь».

Составление данной записи должно быть связано с датой реального освоения помощи, после которой она не будет востребована государством обратно. Например, это может быть дата ввода основных средств, профинансированных из государственного бюджета, или дата их ликвидации. Это позволит обеспечить отражение реального обязательства перед государством по предоставленному финансированию. Ведь, если часть помощи будет списана по мере начисления амортизации, а затем будет признано, что средства потрачены нецелевым образом, то подлежит возврату вся помощь, а не та ее часть, которая была не списана на текущие расходы. В этой связи, перед выделением государственного финансирования, следует определить, до какого момента его использование будет контролироваться государством. Это и будет являться датой полноценного освоения полученной государственной помощи. Записи по дебету счета 88 будут осуществляться только в тот момент, когда учредитель будет изымать внесенный в уставный капитал свой вклад, поэтому ему следует также выдать часть имущества организации, сформированного за счет освоенной государственной помощи:

Д-т сч. 88 «Освоенная государственная помощь»

К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями».

В итоге, после сформулированных рекомендаций по реклассификации учетных объектов, отражаемых в настоящее время на счете 98, изменится раскрытие источников формирования имущества в бухгалтерском балансе (таблица 8).

Как видно из таблицы 8, вместо доходов будущих периодов в составе долгосрочных и краткосрочных обязательств отражается полученная, но еще не освоенная государственная помощь. В составе собственного капитала отражается уже освоенная государственная помощь и предоставленная безвозмездная (спонсорская) помощь. При этом в целях полного размещения всех элементов капитала в автономном разделе баланса «Собственный капитал» статьи «Неоплаченная часть уставного капитала» и «Собственные акции (доли в уставном капитале)» были перекодированы (420 – в 411, а 430 – в 412), ведь по своему экономическому содержанию они являются корректирующими статьи «Уставный капитал».

Заключение. Таким образом, по результатам исследования можно сделать следующие выводы:

1) учетный объект, который возник еще во времена СССР, с тем набором слагаемых, который его формировали в 1991 году, полностью выхолостился к настоящему времени. Если бы в 2004 году в состав доходов будущих периодов не были включены безвозмездная (спонсорская) и государственная помощь, а также в целях вуалирования отчетными показателями в их состав не включались бы курсовые разницы, то с 2012 года данного источника формирования имущества не существовало бы. Ведь классические доходы будущих периодов, отражаемые до 2012 года на субсчете 98/1, трансформировались в кредиторскую задолженность, а объекты, отражаемые на субсчетах 98/3 и 98/4 – в текущие доходы;

2) безвозмездная (спонсорская) помощь, которая до 2004 года, а затем с 2007 по 2011 год, отражалась в составе собственных источников имущества (собственном капитале) должна быть перенесена из обязательств в состав капитала. Причем после того, как с 2021 года стало возможным предоставление данной помощи собственниками, рекомендовано помощь от учредителей отражать по счету 83 «Добавочный капитал», а помощь, полученную от третьих лиц, – по счету 85 «Безвозмездная (спонсорская) помощь»;

3) непосредственно на счете 98 рекомендовано отражать предоставленную организациям государственную помощь. При этом предложено трансформировать ее в собственный капитал не по мере начисления амортизации или использования краткосрочных активов, а когда завершается контроль государства за выделенной субъекту хозяйствования помощью;

4) реклассифицировав учетный объект под названием «доходы будущих периодов», была упорядочена терминология источников имущества. В рекомендованной форме бухгалтерского баланса доходы будущих периодов отсутствуют, что не будет вводить в заблуждение пользователей отчетности, а также позволит объективно представлять в бухгалтерском балансе собственный капитал и обязательства.

Таблица 8. – Бухгалтерский баланс после реклассификации счета 98 «Доходы будущих периодов»

Собственный капитал и обязательства	Код строки	На _____ 20__ г.	На 31 декабря 20__ г.
1	2	3	4
III. СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ			
Уставный капитал	410		
Неоплаченная часть уставного капитала	411		
Собственные акции (доли в уставном капитале)	412		
Резервный капитал	420		
Добавочный капитал	430		
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	440		
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	450		
Безвозмездная (спонсорская) помощь	460		
Освоенная государственная помощь	470		
Целевое финансирование	480		
ИТОГО по разделу III	490		
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Долгосрочные кредиты и займы	510		
Долгосрочные обязательства по лизинговым платежам	520		
Отложенные налоговые обязательства	530		
Государственная помощь	540		
Резервы предстоящих платежей	550		
Прочие долгосрочные обязательства	560		
ИТОГО по разделу IV	590		
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Краткосрочные кредиты и займы	610		
Краткосрочная часть долгосрочных обязательств	620		
Краткосрочная кредиторская задолженность	630		
в том числе:			
поставщикам, подрядчикам, исполнителям	631		
по авансам полученным	632		
по налогам и сборам	633		
по социальному страхованию и обеспечению	634		
по оплате труда	635		
по лизинговым платежам	636		
собственнику имущества (учредителям, участникам)	637		
прочим кредиторам	638		
Обязательства, предназначенные для реализации	640		
Государственная помощь	650		
Резервы предстоящих платежей	660		
Прочие краткосрочные обязательства	670		
ИТОГО по разделу V	690		
БАЛАНС	700		

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Соколов, Я.В. План счетов бухгалтерского учета. Комментарии к применению // Я.В. Соколов, В.В. Патров, Г.В. Соболева, Н.Н. Карзаева. – СПб: Питер, 2011. – 272 с.

2. Соколов, В.Я. Финансово-распределительные счета: отражение доходов и расходов по отчетным периодам / В.Я. Соколов, В.В. Патров, В.А. Быков // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 6. – С. 46–52.
3. Кутер, М.И. Актуальные проблемы бухгалтерского учета в коммерческих организациях / М.И. Кутер, Д.В. Луговский // Вестник АГУ. – 2017. – № 4. – С. 119–126.
4. Цыганков, К.Ю. Начала теории бухгалтерского учета, или Баланс, счета и двойная запись / К.Ю. Цыганков. – М.: Магистр: ИНФРА-М, 2011. – 384 с.
5. Цыганков, К.Ю. Доходы и расходы будущих периодов / К.Ю. Цыганков // Бухгалт. учет. – 2010. – № 4. – С. 138–144.
6. Плотников, В.С. Профессиональное мнение об учете формирования и использования резервов / В.С. Плотников, О.В. Плотникова // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 8. – С. 17–27.
7. Луговский, Д.В. Доходы будущих периодов как бухгалтерская категория: архаизм или неологизм / Д.В. Луговский // Экономика устойчивого развития. – 2017. – № 1. – С. 294–303.
8. Алексеева, Г.И. Проблемы учета доходов будущих периодов в условиях реформирования российского бухгалтерского учета / Г.И. Алексеева // Бухгалтер и закон. – 2014. – № 4. – С. 2–6.
9. Алексеева, Г.И. Актуальные проблемы бухгалтерского учета доходов будущих периодов / Г.И. Алексеева, Э.С. Алексеев // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 24. – С. 21–33.
10. Иванов, А.Е. Издержки реформирования отечественного бухгалтерского учета: расходы будущих периодов, доходы будущих периодов, резервы предстоящих расходов / Г.И. Иванов // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 2. – С. 12–16.
11. Качкова, О.Е. Особенности бухгалтерского учета доходов будущих периодов на современном этапе / О.Е. Качкова // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. – 2011. – № 10. – С. 2–5.
12. Смертина, Е.Н. Проблемы учета доходов будущих периодов в условиях реформирования российского бухгалтерского учета / Е.Н. Смертина // Вестник РИНХ. – 2016. – № 3. – С. 191–194.
13. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни / Я.В. Соколов. – М: Магистр; ИНФРА-М, 2010. – 224 с.
14. Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 496 с.
15. Об изменении законов по вопросам хозяйственных обществ: Закон Респ. Беларусь, 5 янв. 2021 г., № 95-3 // Национальный правовой интернет-портал Респ. Беларусь [Электронный ресурс]. – 2021. – Режим доступа: <https://pravo.by/document/?guid=12551&p0=H12100095&p1=1>. – Дата доступа: 19.03. 2021.

ACCOUNTING FOR DEFERRED INCOME: HISTORY, CURRENT STATE AND DEVELOPMENT

Zaretski V.O., Ph.D, assistant professor, BSEU

Annotation. *The article examines the evolution and modern problems of accounting and presentation of deferred income in the balance sheet of the Republic of Belarus. This accounting object appeared in Soviet times and since the moment the Republic of Belarus gained independence in 1991 to the present, it has been permanently changing the composition of its components. This is due to the fact that accounting regulations do not disclose the economic meaning of this source of property formation, which leads to its incorrect use when calculating important microeconomic indicators for assessing solvency, profitability, financial stability, non-compliance with the principles of accrual and compliance of income and expenses. The author proposed to reclassify the terms of deferred income, and the term "deferred income" to be removed from the categorical and conceptual apparatus of accounting practice.*

Keywords: *deferred income, assets, liabilities, equity, income, government assistance, gratuitous assistance.*