

УДК 659.1

РЕФОРМИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ДОХОДОВ И ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В УСЛОВИЯХ КОНВЕРГЕНЦИИ РОССИЙСКИХ СТАНДАРТОВ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**К.Ю. Абрамов, Н.С. Пласкова**

ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г.В. Плеханова», Москва, email: crdpo@rea.ru, plaskova@rambler.ru

***Аннотация.** Рассматриваются вопросы реформации российского законодательства в части регулирования бухгалтерского учета доходов и их отражения в финансовой отчетности. Проанализированы особенности, сходства и различия положений предшествующих нормативных источников и нового проекта федерального стандарта учета доходов. Проведено сравнение национального законодательства с международными нормативными источниками по финансовому учету доходов и их отражению в отчетности. Описанный в статье материал может быть полезен организациям крупного и среднего бизнеса, которые обязаны публиковать финансовую отчетность как по национальным, так и по международным стандартам финансовой отчетности.*

***Ключевые слова:** финансовая отчетность, бухгалтерский учет, выручка, учет доходов, прочие доходы, федеральные стандарты бухгалтерского учета и отчетности, международные стандарты финансовой отчетности.*

REFORMING INCOME ACCOUNTING AND FINANCIAL REPORTING IN THE CONTEXT OF CONVERGENCE OF RUSSIAN STANDARDS WITH INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS**K.U. Abramov, N.S. Plaskova**

Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, email: crdpo@rea.ru, plaskova@rambler.ru

***Abstract.** The issues of reformation of Russian legislation regarding the regulation of income accounting and their reflection in financial statements are considered. The features, similarities and differences of the provisions of previous regulatory sources and the new draft federal income accounting standard are analyzed. The comparison of national legislation with international regulatory sources on financial accounting of income and their reporting is carried out. The material described in the article may be useful to organizations of large and medium-sized businesses that are required to publish financial statements according to both national and international financial reporting standards.*

***Keywords:** financial reporting, accounting, revenue, income accounting, other income, federal accounting and reporting standards, international financial reporting standards.*

Дата поступления статьи в редакцию: 23.05.2025

Дата принятия статьи в печать: 15.07.2025

Введение

Бухгалтерский учет в Российской Федерации продолжает трансформироваться и сохраняет тенденцию по внедрению изменений по направлению к международным стандартам финансовой отчетности (МСФО). Так, с 2027 года вступает в силу новый федеральный стандарт бухгалтерского учета – ФСБУ 9/2025 «Доходы» [1], который вводит новые положения по регулированию учета доходов в российской практике и заменяет ПБУ 9/99 «Доходы» [2]. Новый стандарт локального учета был подготовлен в конце апреля 2025 года и был официально опубликован Министерством финансов РФ.

Бухгалтерский учет доходов в Российской Федерации с вступлением в силу нового федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 9/2025 сблизится с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Данная тенденция, безусловно, является положительным аспектом в развитии национального законодательства в части учета операций по отражению доходов от основной и прочей деятельности.

ФСБУ 9/2025 кардинально изменяет подход к моменту признания выручки, а также сделает показатель доходов от основных видов деятельности более расчетным и будет учитывать экономическую сущность операций. А также внедряются такие новые понятия как переход контроля покупателю, спра-

ведливая стоимость в рамках неденежного возмещения и другие. Помимо этого, скорректированы требования по раскрытию информации и доходах в финансовой отчетности.

Учет операций по отражению выручки и прочих доходов является важным сегментом бухгалтерского учета в России, поскольку каждая коммерческая организация непосредственно имеет данные показатели в своей финансовой отчетности. Помимо этого, выручка является основным показателем операционной деятельности и в валовом выражении является самым крупным индикатором в финансовой отчетности.

Стоит отметить, что изменения в соответствии с ФСБУ 9/2025 также затронут строительные компании в части учета и отражения выручки, начисляемой по методу процента готовности. На текущий момент выручку по договорам строительного подряда регулирует отдельное положение по бухгалтерскому учету – ПБУ 2/2008 [3].

Внедрение ФСБУ 9/2025 установлено законодательством на 2027 год с возможностью досрочного применения стандарта в бухгалтерском учете, изменения учетной политики и отражения модификаций в финансовой отчетности. Компании, готовящие отчетность за 2027 год, должны будут перейти на новый стандарт и осуществить ретроспективный пересчет данных за сравнительные периоды. Несмотря на то, что стандарт вступит в силу с 2027 года, его актуальность на сегодняшний момент высока, поскольку необходимо заранее перестраиваться под требования нового законодательного акта. Бухгалтерии необходимо будет учитывать экономическую сущность операций, а не только опираться на юридическую форму документов. Также поскольку раздел выручки является наиболее массивным, то потребуется больше времени на корректировку операций по отражению доходов от основной деятельности. Экономическим отделам необходимо будет изменить подходы к анализу начисления выручки, а также скорректировать бюджетные модели и плановые показатели по выручке.

Стоит отметить, что российский бухгалтерский учет доходов помимо нового разработанного федерального стандарта требует составления и публикации дополнительных разъяснений и методических рекомендаций, которые позволят российским компаниям более точно и эффективно с точки зрения временных затрат осуществить ретроспективный переход на новые положения законодательства, учесть все нюансы законодательного акта и корректно представить финансовую отчетность перед внешними и внутренними пользователями.

Цель исследования

Представить и проанализировать отличия положений между ПБУ 9/99, ПБУ 2/2008 и новым стандартом ФСБУ 9/2025 в отношении бухгалтерского финансового учета доходов и их представлению в финансовой отчетности. Помимо этого, проанализировать сходства и отличия российского финансового учета и отражения доходов от основной и прочей деятельности в финансовой отчетности с международными нормативными источниками. Подвести итоги нововведений в области бухгалтерского законодательства в сфере учета и отражения доходов в российской практике и осуществить оценку степени схожести с международными источниками финансового учета доходов.

Материал и методы исследования

В рамках данного исследования использованы нормативные и аналитические материалы министерства Финансов Российской Федерации, научно-аналитические материалы крупнейших аудиторских компании России. При выполнении исследования использовался метод сравнительно анализа, метод системного подхода, а также расчетно-аналитические методы для моделирования конкретных учетных задач и нахождения вариантов их решения.

Результаты исследования и их обсуждение

С 2027 года в силу вступает ФСБУ 9/2025, который описывает новые подходы и методы отражения доходов от основной и прочей деятельности в бухгалтерском учете и раскрытия информации в финансовой отчетности. Данный федеральный стандарт заменяет положения по бухгалтерскому учету №9 и №2. Также стоит отметить, что ФСБУ 9/2025 был разработан на основании международного стандарта финансовой отчетности (IFRS) №15 «Выручка по договорам с покупателями» [4].

Кардинальным изменением, которое внедряет ФСБУ 9/2025, является момент признания выручки. ПБУ 9/99 определяет момент признания выручки как временной период, в который осуществляется переход права-собственности на товар или услугу, работы, выполненные организациями, от продавца к покупателю. ФСБУ 9/2025, в свою очередь, определяет момент признания выручки как переход контроля от продавца к покупателю по приобретенной продукции, оказанным услуги и выполненным работам.

ФСБУ 9/2025 конкретизирует понятие перехода контроля к покупателю в рамках пункта №19. Понятие перехода контроля совпадает с положениями МСФО 15, которые указаны в рамках пункта №35. Однако, стоит отметить, что ФСБУ 9/2025 не копирует пятиэтапную систему признания выручки, которую описывает МСФО 15. Другие положения в рамках признания выручки совпадают между ПБУ 9/99 и ФСБУ 9/2025. По-прежнему для признания выручки необходимо:

- точное юридическое право на получение данной выручки;
- сумма выручки и соответствующих расходов должны быть конкретно определены;
- организация уверена в увеличении экономических выгод от реализации товаров, оказания услуг, выполнения работ.

В части определения понятия выручки и прочих доходов между ПБУ 9/99 и ФСБУ 9/2025 различия отсутствуют. Выручка отражает доходы, полученные непосредственно от основной деятельности организации, а прочие доходы являются доходами, полученными от иной внеоперационной деятельности.

В рамках процесса выручки в соответствии с ФСБУ 9/2025 необходимо отметить описание степени готовности и способа определения готовности. Данные положения полностью упразднят отдельный законодательный акт – ПБУ 2/2008, в рамках которого описан учет договоров строительного подряда. При этом, методы по определению степени готовности остаются аналогичными: метод результатов (по стоимости переданных товаров или оказанных услуг) и метод ресурсов (по объему расходов для выполнения обязанности к исполнению) [5].

Метод результатов предполагает оценку степени завершённости проекта (определение конкретного процента готовности) и проведение следующих операций:

В части учета выручки:	
Дебет	– «Дебиторская задолженность»
Кредит	– «Выручка»
В части учета себестоимости:	
Дебет	– «Себестоимость»
Дебет/Кредит	– «Актив по договору с покупателем»/ «обязательство по договору с покупателем»
Кредит	– «Основное производство: запасы, основные средства и др.» (фактические затраты по договору)

Фактические затраты по договору включают в себя стоимость материалов, амортизацию объектов основных средств, заработную плату сотрудников, социальные взносы и другие затраты, которые в рамках российского законодательства формируют счет №20 «основное производство» [6].

Метод ресурсов предполагает определение процента готовности путем расчета соотношения фактически понесенных затрат за период к ожидаемым затратам за период, и операции в рамках данного метода имеют следующий вид:

В части выручки:	
Дебет	– «Дебиторская задолженность»
Дебет/Кредит	– «Актив по договору с покупателем»/ «обязательство по договору с покупателем»
Кредит	– «Выручка»
В части учета себестоимости:	
Дебет	– «Себестоимость»
Кредит	– «Основное производство: запасы, основные средства и др.» (фактические затраты по договору)

Важно отметить, что с упразднением ПБУ 2/2008, организации строительной сферы смогут учитывать расходы в рамках отчетного периода, которые были понесены в связи с выполнением работ и оказанием услуг по предстоящим этапам работ по договорам. Данное изменение является положительным моментом в рамках локального законодательства, поскольку бухгалтерия сможет проводить полученные документы в отчетном периоде и отражать операцию в финансовой отчетности в том же периоде, исключая временные разрывы между датой документа и фактической датой проведения операции в учетной системе.

Далее осуществим переход к анализу изменений в рамках оценки выручки. Одним из изменений в части оценки выручки является корректировка подхода в части признания доходов на основании отсрочки платежа. В соответствии с требованиями ФСБУ 9/2025 в случае предоставления отсрочки платежа на период более чем 12 месяцев – выручку и актив в форме дебиторской задолженности необходимо признать по дисконтированной стоимости. Далее за счет прироста процентных доходов будет увеличиваться размер дебиторской задолженности до ее валового значения и фактического денежного

потока. При этом, выручку запрещено увеличивать на величину процентных расходов, соответственно, размер выручки определяется при первоначальном признании в размере приведённой стоимости. В рамках МСФО 15 данная методика трактуется как компонент финансирования. В рамках положений в соответствии с ПБУ 9/99 при предоставлении отсрочки платежа требований дисконтирования величины выручки и дебиторской задолженности отсутствовали – размер выручки и актива признаются в валовой стоимости, и процентный прирост не предусмотрен. Операции по признанию выручки с условием отсрочки платежа более чем на 12 месяцев выглядят следующим образом:

При первоначальном признании выручки:	
Дебет	– «Дебиторская задолженность»
Кредит	– «Выручка»
Отражение процентного прироста при дисконтировании величины актива:	
Дебет	– «Дебиторская задолженность»
Кредит	– «Процентные доходы»

В случае авансовой оплаты поставки товаров или услуг, оказание которых запланировано на срок более чем через 12 месяцев, операции будут иметь следующий вид:

При первоначальном признании аванса полученного:	
Дебет	– «Денежные средства»
Кредит	– «Авансы полученные»
Отражение процентного прироста величины обязательства:	
Дебет	– «Финансовый расход»
Кредит	– «Авансы полученные»
Отражение начисления выручки:	
Дебет	– «Авансы полученные»
Кредит	– «Выручка»

Как результат, учет дисконтированной стоимости позволяет более точно отразить экономическую сущность операции и учесть фактор временной стоимости денежных средств. Таким образом, величина выручки перед пользователями будет отражена корректнее, и риск превышения доходов от основной деятельности будет нивелирован в части операций с отсрочкой платежа на период более чем 12 месяцев.

Также важным нововведением в рамках ФСБУ 9/2025 является изменение оценки в рамках операции по расчетам неденежными средствами. С новыми требованиями стандарта выручку, начисленную при расчетах неденежными средствами, необходимо оценить по справедливой стоимости переданного актива или по справедливой стоимости переданного товара от продавца покупателю. Поскольку в российской практике нет описания понятия справедливая стоимость, то ФСБУ 9/2025 дает точную ссылку на международный стандарт финансовой отчетности №13 «Оценка справедливой стоимости» [7]. В рамках ПБУ 9/99 стоимость неденежного возмещения определяется как стоимость аналогичных ценностей, переданных покупателю от продавца, то есть понятие справедливой стоимости отсутствовало.

В чем же заключается суть операции неденежными средствами? Операция неденежными средствами предполагает расчеты за оказанные услуги/выполненные работы/переданные товары от продавца покупателю в форме определенного вида актива. Например, компания А занимается обработкой металлов и непосредственно конечной своей продукцией является выпуск стали – сплав железа с углеродом и другими химическими элементами. Компания Б занимается добычей железной руды и имеет необходимость закупки стали для внутренних потребностей. В свою очередь, расчеты между Компанией А и Компанией Б могут иметь следующий вид: компания Б за получение стали от компании А производит плату в форме железной руды. Для определения справедливой стоимости железной руды используются котировки с официальных торговых бирж.

Еще одним отличием между ПБУ 9/99 и ФСБУ 9/2025 в части оценки выручки является разъяснение условий принятия стоимости выручки с учетом скидок. С точки зрения МСФО 15 данный аспект трактуется как переменное возмещение. В соответствии с ФСБУ 9/2025 для признания размера выручки с учетом всех предусмотренных скидок необходимо удовлетворение всех условий одновременно, а именно:

- точное определение размера скидки;
- высокая вероятность и ожидаемость получения скидки от продавца покупателю.

Методы оценки переменного возмещения в рамках ФСБУ 9/2025 аналогичны с МСФО 15. Первым методом является оценка ожидаемой стоимости, то есть средневзвешенная величина всех возможных

значений. Второй метод – наиболее вероятный исход, который заключается в том, что существует единственное наиболее вероятное значение. Отличие методов заключается в разнице, что при первом методе необходимо осуществить дополнительные математические расчеты оценки вероятности, при последнем методе дополнительных расчетов не требуется.

Следующей реформой в части оценки выручки в соответствии с ФСБУ 9/2025 является корректировка отражения операций по возмещению, подлежащего уплате покупателю. Фактически при данном типе операции требования между российским и международным законодательством одинаковы. В практике частым случаем возмещения, подлежащего уплате покупателю, являются ретро-бонусы. В своей научной работе С. В. Модеров отмечает, что затруднения в части отражения ретро-бонусов возникают на отчетную дату между отчетными периодами [8]. Например, компания А при условии покупки 1000 единиц продукции предоставляет покупателям приобрести товар по цене 90 рублей за единицу вместо 100 рублей (10% скидка). В декабре 2024 года Компания Б приобрела 700 единиц товара, 300 единиц товара компания Б докупила в январе 2025 года. В данном случае необходимо отразить следующие корректировки на 31.12.2024 года:

Дебет	– «Дебиторская задолженность» на сумму 700 000 тыс. руб.
Кредит	– «Задолженность перед покупателем» на 70 000 тыс. руб.
Кредит	– «Выручка» на сумму 630 000 тыс. руб. (700 000*(1-10%))

При отражении ретро-бонусов в дату между двумя отчетными периодами необходимо ориентироваться на статистику прошлых периодов и на события после отчетной даты.

Важным положением ФСБУ 9/2025, которое не освещается на текущий момент в рамках ПБУ 9/99, но также представлено в рамках МСФО 15, является распределение цены сделки по передаче продукции, оказанию услуг, выполнению работ между несколькими обязанностями к исполнению. Зачастую компании заключают договоры, в рамках которых они должны исполнить несколько обязанностей. Например, Компания А заключила договор с компанией Б по продаже одежды и ее поставки на склад покупателя – в договоре указана цена исключительно за предметы одежды. Таким образом, Компания А для корректного отражения выручки в учете должна распределить размер дохода между обязанностями по продаже одежды и по ее доставке. Для распределения цены сделки между обязанностями к исполнению можно использовать несколько методов – наиболее часто применяемыми с точки зрения практики в рамках МСФО-отчетности является метод скорректированных рыночных цен или метод ожидаемых затрат с учетом расчета процента маржинальности.

Наглядно распределение цены сделки будет выглядеть следующим образом: общая сумма договора составляет 1000 руб., а цена доставки, которую предлагают логистические компании, составляет 100 руб. Компании А необходимо посчитать общую сумму при учете отдельных цен за услуги, которая в данном случае составляет 1100 рублей (1000 руб. + 100 руб.). Далее рассчитать долю, которая приходится на продажу одежды: $1000/1100 = 0,91$ или 91%. Соответственно, на долю услуги по доставке приходится 9%. Общая выручка, которая приходится на продажу одежды, составит 910 рублей ($1000*0,91$), а выручка по доставке одежды составит 90 рублей. Распределение цены сделки между несколькими обязанностями к исполнению позволяет корректно представить, от каких конкретных услуг, компания получает свой доход от основной деятельности.

Выводы

По мнению авторов статьи, реформация бухгалтерского учета доходов в связи с внедрением нового федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 9/2025 является положительной тенденцией в области российского законодательства, регулирующего финансовый учет. Российские локальные нормативно-правовые акты сближаются с международными источниками. Помимо этого, российский бухгалтерский учет стремится изменить ориентир от юридической (документальной) формы к экономической сущности операций, учесть временной фактор стоимости денежных средств. Данные изменения повлияют на более точное представление выручки и прочих доходов в финансовой отчетности.

Литература

1. Проект Приказа Министерства финансов Российской Федерации «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 9/2025 «Доходы» [Электронный ресурс]. URL: <https://base.garant.ru> (дата обращения: 10.06.2025).
2. Положение по бухгалтерскому учету «доходы организации» ПБУ 9/99 [Электронный ресурс]. URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 10.06.2025).

3. Положение по бухгалтерскому учету «учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008) [Электронный ресурс]. URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 10.06.2025).
4. «Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15. Выручка по договорам с покупателями» [Электронный ресурс]. URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 10.06.2025).
5. Хахонова Н.Н., Алексеева И.В., Бахтеев А.В. и др. Бухгалтерский учет и отчетность: учебник / под ред. проф. Н.Н. Хахоновой. М.: РИОР: ИНФРА-М, 2022. 554 с.
6. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению [Электронный ресурс]. URL: <https://base.garant.ru/12121087> (дата обращения: 10.06.2025).
7. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» [Электронный ресурс]. URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 10.06.2025).
8. Модеров С.В. Выручка по договорам с покупателями [МСФО (IFRS) 15]. рекомендации и примеры // Корпоративная финансовая отчетность международные стандарты. 2018. № 3. С. 54-67.