

УЧЕТ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ ACCOUNTING FOR INCOME AND PREPAID EXPENSES

Аннотация: из пунктов 65 и 81 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Министерства финансов РФ от 29.07.1998 № 34н исчезло упоминание о доходах и расходах будущих периодов, но по-прежнему о них говорится в положениях по бухгалтерскому учету. В статье рассмотрены доходы и расходы будущих периодов с учетом новых норм законодательства.

Abstract: from items 65 and 81 of the Positions on conducting of book keeping and the accounting reporting in the Russian Federation, approved by the Ministry of Finance of the Russian Federation from 7/29/1998 34n the mention of charges and incomes of the future periods has disappeared, but still they are spoken about in the position on book keeping. Charges and incomes of the future periods in view of new norms of the legislation are to be depicted.

Ключевые слова: арендная плата, доходы, дисконт, договор подряда, займы, кредиты, неисключительные права, расходы, кассовый метод.

Key words: rent, incomes, discount, contractual agreement, loans, credits, the non-exclusive rights, charges, cash method.

Постоянно проводимая работа Министерством финансов РФ по совершенствованию системы нормативно-правового регулирования в сфере бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности привела к реклассификации расходов и доходов, учитываемых до 2011 года на счетах 97 «Расходы будущих периодов» и 98 «Доходы будущих периодов». Это обусловлено стратегическими направлениями Концепции на сближение российских стандартов с международными стандартами бухгалтерского учета и отчетности. [1]

В соответствии с пп. 19 п. 1 Приказа Минфина России от 24.12.2010 № 186н «О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету и признании утратившим силу Приказа Министерства финансов Российской Федерации от 15

января 1997 г. № 3» с 2011 г. утратил силу п. 81 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, в котором содержалось определение доходов будущих периодов. При этом Инструкция по применению Плана счетов не претерпела изменений.

Согласно Письму Минфина России от 15.03.2001 № 16-00-13/05 План счетов, в отличие от положений по бухгалтерскому учету, не имеет статуса нормативно-правового документа. Принципы, правила и способы ведения организациями бухгалтерского учета отдельных активов, обязательств, финансовых, хозяйственных операций и др., в том числе признания, оценки, группировки, устанавливаются положениями и другими нормативными актами, методическими указаниями по вопросам бухгалтерского учета (абз. 1, 2 Инструкции по применению Плана счетов). [1]

Поэтому понятие доходов будущих периодов по-прежнему продолжает использоваться. На основании Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000 в доходы будущих периодов списываются бюджетные средства целевого финансирования.

Включение средств целевого финансирования в состав доходов будущих периодов оформляется записью:

Дебет счета 86 «Целевое финансирование»

Кредит счета 98 «Доходы будущих периодов» субсчета 2 «Безвозмездные поступления».

Разницы между общей суммой лизинговых платежей согласно договору лизинга и стоимостью лизингового имущества, предусмотренные п. 4 Указаний об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга также включаются в состав доходов будущих периодов.

При передаче лизингодателем имущества на баланс лизингополучателя его стоимость списывается на счет учета затрат, связанных с реализацией и прочим списанием объектов основных средств. Одновременно на счете учета доходов от указанной реализации отражается задолженность лизингополучателя по лизинговым платежам в размере первоначальной стоимости переданного объекта:

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчета «Задолженность по лизинговым платежам»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчета 1 «Прочие доходы».

Что касается разницы между общей суммой платежей по договору лизинга и

первоначальной стоимостью переданного имущества, то она отражается в составе доходов будущих периодов:

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчета «Задолженность по лизинговым платежам»

Кредит счета 98 «Доходы будущих периодов» субсчета 1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов».

По мере получения лизинговых платежей в течение срока действия договора лизинга эта разница списывается:

Дебет счета 98 «Доходы будущих периодов» субсчета 1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов»

Кредит счета 90 «Продажи» субсчета 1 «Выручка».

На основании п. 29 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств по кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов» отражается первоначальная стоимость безвозмездно полученных основных средств. Первоначальной стоимостью объекта основных средств, полученного по договору дарения, признается его текущая рыночная стоимость на дату оприходования, подтвержденная документально или экспертным путем. [2]

Принятие к учету объекта основных средств, не требующего монтажа, полученного организацией безвозмездно, отражается в бухгалтерском учете записью:

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчета 4 «Приобретение объектов основных средств»

Кредит счета 98 «Доходы будущих периодов» субсчета 2 «Безвозмездные поступления».

Поскольку в налоговом учете рыночная стоимость полученного объекта основного средства признается в составе доходов в месяце подписания акта приемки-передачи имущества, а в бухгалтерском учете - по мере начисления амортизации, в месяце подписания акта в бухгалтерском учете возникают вычитаемая временная разница и соответствующий ей отложенный налоговый актив:

Дебет счета 09 «Отложенные налоговые активы»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Одновременно с начислением амортизации в бухгалтерском учете признается прочий доход, что отражается записью:

Дебет счета 98 «Доходы будущих периодов» субсчета 2 «Безвозмездные поступления»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчета 1 «Прочие доходы».

С 2011 года установлены новые подходы и к отражению расходов будущих периодов, как активов, учитываемых по специальным правилам.

Пункт 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ звучит так: «затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе в соответствии с условиями признания активов, установленными нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету, и подлежат списанию в порядке, установленном для списания стоимости активов данного вида».

Как видно, к расходам будущих периодов относятся только те расходы, которые поименованы в нормативно-правовых актах по бухгалтерскому учету: Положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» ПБУ 2/2008, «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007, «Учет расходов по займам и кредитам» ПБУ 15/2008, Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утв. приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н), Методические указания по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций (утв. приказом Минфина России от 20.05.2003 № 44н).

Рассмотрим специфику учета расходов будущих периодов в рамках данного нормативно-правового поля.

Так, в соответствии с п.16 Положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» ПБУ 2/2008 в составе расходов будущих периодов отражаются расходы, связанные с выполнением договоров строительного подряда, понесенные в связи с предстоящими работами.

Порядок учета предварительных расходов в основном зависит от степени вероятности подписания договора строительного подряда, которые признаются при одновременном выполнении двух условий:

- если в отчетном периоде существует вероятность подписания договора;
- их сумму можно достоверно определить.

При невыполнении хотя бы одного из указанных условий предварительные расходы признаются прочими расходами того периода, в котором они произведены:

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчета 2 «Прочие расходы»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

В бухгалтерском учете подрядной организации для её участия в конкурсе (аукционе) с целью заключения контракта до его подписания будут сделаны следующие записи:

- на стоимость работ по разработке технико-экономического обоснования проекта:

Дебет счета 97 «Расходы будущих периодов»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

- на сумму НДС, предъявленного проектной организацией:

Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

- на величину возмещенного из бюджета налога:

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

Поскольку расходы организации на разработку технико-экономического обоснования проекта в налоговом учете признаются в момент их возникновения, а в бухгалтерском учете – в первом отчетном периоде выполнения работ по договору подряда, возникает налогооблагаемая временная разница, и как следствие – отложенное налоговое обязательство:

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит счета 77 «Отложенные налоговые обязательства».

По мере признания выручки по договору строительного подряда расходы и обязательства, обусловленные данным договором, погашаются в первом отчетном периоде выполнения работ (п. 18 ПБУ 18/02):

- на стоимость разработки технико-экономического обоснования проекта, включенной в расходы по договору подряда:

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 97 «Расходы будущих периодов»;

- списано отложенное налоговое обязательство:

Дебет счета 77 «Отложенные налоговые обязательства»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

В абз. 2 п. 21 Положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» ПБУ 2/2008 фактически приводится расшифровка расходов будущих периодов, к которым относятся:

- стоимость материалов, переданных для выполнения работ, но еще не использованных для исполнения договора;

- арендная плата, перечисленная в отчетном периоде, но относящаяся к будущим отчетным периодам.

По нашему мнению, стоимость материалов, переданных для выполнения работ, но еще не использованных для исполнения договора не обоснованно отнесена к расходам будущих периодов.

При наличии условий, предусмотренных п. 16 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, передача материалов в производство по договору подряда формирует себестоимость подрядных работ:

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 10 «Материалы» субсчета 1 «Сырье и материалы».

При этом понесенные на отчетную дату расходы подсчитываются только по выполненным работам (абз. 2 п. 21 ПБУ 2/2008). Стоимость материалов, переданных для выполнения работ, но еще не использованных для исполнения договора, не включается в сумму понесенных на отчетную дату расходов. Она остаётся числиться на счете 20 «Основное производство».

Себестоимость работ формирует финансовый результат в период признания выручки от выполнения этих работ (п. п. 16, 19 ПБУ 10/99).

При применении метода начисления материальные расходы в составе прямых расходов формируют налоговую базу по налогу на прибыль в период подписания акта приемки-сдачи работ, выполненных с использованием этих материалов (п. п. 1, 2 ст. 318 НК РФ).

Если организация применяет кассовый метод, то для учета стоимости материалов в составе расходов для целей налогообложения прибыли необходимо соблюдение двух условий: материалы должны быть переданы в производство, а обязательство перед поставщиком, которое непосредственно связано с приобретением материалов, – погашено (п. 3, пп. 1 п. 3 ст. 273 НК РФ). Если материалы переданы для выполнения работ в одном месяце, а задолженность перед поставщиком погашена в другом, то их стоимость учитывается в составе расходов на дату погашения задолженности перед поставщиком.

При применении кассового метода учета доходов и расходов в налоговом учете материальные расходы в виде стоимости материалов могут признаваться и раньше, чем

в бухгалтерском учете.

В результате возникнет налогооблагаемая временная разница, а соответственно отложенное налоговое обязательство (п. п. 12, 15 ПБУ 18/02):

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит счета 77 «Отложенные налоговые обязательства».

Для признания выручки «по мере готовности» степень завершенности работ может определяться по доле понесенных на отчетную дату расходов в расчетной величине общих расходов по договору (абз. 3 п. 20 ПБУ 2/2008). При этом понесенные на отчетную дату расходы подсчитываются только по выполненным работам (абз. 2 п. 21 ПБУ 2/2008). В месяце, когда себестоимость выполненных работ, включая использованные материалы, сформирует финансовый результат, составляется запись (п. 16 ПБУ 2/2008):

Дебет счета 90 «Продажи» субсчета 2 «Себестоимость продаж»

Кредит счета 20 «Основное производство».

При этом в бухгалтерском учете погашается отложенное налоговое обязательство (п. 18 ПБУ 18/02):

Дебет счета 77 «Отложенные налоговые обязательства»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Следующий вид расходов - арендная плата, перечисленная в отчетном периоде, но относящаяся к будущим отчетным периодам, на наш взгляд, является предоплатой или авансовым платежом. Это подтверждается пунктом 3 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99: «не признается расходами организации выбытие активов в виде авансов, задатка в счет оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг».

Расходы в бухгалтерском учете признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности). Если же расходы относятся к получению доходов в будущих периодах, то это уже не расходы, а дебиторская задолженность. На наш взгляд, арендная плата, уплаченная заранее, относится к авансам, так как услуга еще не оказана. [2]

Пунктом 39 Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007 платежи за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, производимые в виде

фиксированных разовых платежей, отражаются в бухгалтерском учете пользователя (лицензиата) как расходы будущих периодов и подлежат списанию в течение срока действия договора.

При приобретении экземпляра программы для ЭВМ к приобретателю экземпляра программы не переходят авторские права на использование программы. Поэтому стоимость права на использование программы для ЭВМ отражается на забалансовом счете:

Дебет счета 012 «Права полученные».

Затраты на приобретение права использования программного продукта в бухгалтерском учете оформляется записью:

Дебет счета 97 «Расходы будущих периодов»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

На сумму НДС, выделенную в документах:

Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Суммы НДС, предъявленные при приобретении программы для ЭВМ, расходы по которой в целях исчисления налога на прибыль не нормируются, а учитываются равными долями в течение определенного периода, принимаются к вычету одновременно в полной сумме (Письмо Министерства финансов России от 23.04.2010 № 03-07-11/132):

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

Поскольку права использования программного продукта действует в течение лицензионного соглашения (n), то ежемесячно со счета 97 «Расходы будущих периодов» списывается по $1/n$ суммы затрат на его приобретение:

Дебет счетов 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу»

Кредит счета 97 «Расходы будущих периодов».

В налоговом учете расходы на приобретение неисключительных прав на программные продукты также учитываются равномерно в течение срока действия лицензии на использование программы.

Если по условиям договора на приобретение неисключительных прав нельзя определить срок использования программ для ЭВМ, то, по мнению Министерства финан-

сов России, произведенные расходы распределяются с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов. При этом налогоплательщик в налоговом учете вправе самостоятельно определить период, в течение которого указанные расходы подлежат учету для целей налогообложения прибыли.

В соответствии с п. 4 ст. 1235 ГК РФ срок, на который заключается лицензионный договор, не может превышать срока действия исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации. Когда в лицензионном договоре срок его действия не определен, договор считается заключенным на пять лет, если Гражданским кодексом РФ не предусмотрено иное.

К числу расходов будущих периодов также относятся:

- дополнительные расходы по займам и кредитам;
- начисленные проценты на вексельную сумму;
- начисленные проценты и (или) дисконт по облигации.

Согласно п. 8 Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» ПБУ 15/2008 дополнительные расходы по займам могут включаться равномерно в состав прочих расходов в течение срока займа (кредитного договора), или единовременно.

Поэтому организация-заемщик должна выбрать и закрепить в своей учетной политике порядок включения дополнительных расходов в состав прочих расходов:

- либо относить их к прочим расходам в том отчетном периоде, в котором они произведены;
- либо предварительно учитывать их как дебиторскую задолженность, а затем включать в состав прочих расходов равномерно в течение срока погашения кредита.

Дополнительными расходами по займам являются (п. 3 ПБУ 15/2008):

- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги;
- суммы, уплачиваемые за экспертизу договора займа (кредитного договора);
- иные расходы, непосредственно связанные с получением займов (кредитов).

Так как перечень дополнительных расходов по займам фактически является открытым, то организация-заемщик должна в своей учетной политике подробно перечислить все возможные виды расходов, которые она будет включать в расходы, связанные с выполнением обязательств по полученным займам и кредитам.

Если в учетной политике организации записано, что дополнительные расходы по займам и кредитам предварительно учитываются как расходы будущих периодов, то

в бухгалтерском учете оформляется запись:

Дебет счета 97 «Расходы будущих периодов»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Ежемесячно в течение времени, на которое заключен кредитный договор, организация обязана включать расходы равными долями в состав прочих расходов:

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчета 2 «Прочие расходы»

Кредит счета 97 «Расходы будущих периодов».

Получение займа путем выдачи заимодавцу собственного простого векселя предусматривает начисление процентов. Эти проценты отражаются организацией-векселедателем в составе прочих расходов в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления, или равномерно в течение предусмотренного векселем срока выплаты полученных займы денежных средств (абз. 2 п. 15 ПБУ 15/2008).

На дату получения займа сумму дисконта по векселю отражают записью:

Дебет счета 97 «Расходы будущих периодов»

Кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» субсчета 2 «Расходы по займам».

Сумма дисконта, учтенная на счете 97, равномерно (ежемесячно) в течение срока, на который выдан вексель, списывается:

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчета 2 «Прочие расходы»

Кредит счета 97 «Расходы будущих периодов».

В налоговом учете определяется предельный размер расходов в виде процентов (п. 8 ст. 272, п. 4 ст. 328 НК РФ). Ввиду превышения процентов, признаваемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над суммой процентов, учитываемых при определении налоговой базы (независимо от применяемого организацией метода признания доходов и расходов в налоговом учете) у организации ежемесячно в течение срока, на который выдан вексель, возникает постоянная разница. Исчисленное из него постоянное налоговое обязательство оформляется записью:

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Начисление причитающегося дисконта по размещенным облигациям отражается организацией-эмитентом в составе прочих расходов в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления. В целях равномерного (ежемесячного) включения сумм причитающегося к уплате заимодавцу дохода по проданным облигациям органи-

зация-эмитент может предварительно учесть указанные суммы как расходы будущих периодов.

Методика отражения в бухгалтерском учете данных затрат аналогична вышеприведенной.

Согласно абз. 4, 6 п. 1 ст. 269, п. 8 ст. 270 Налогового кодекса РФ для целей исчисления налога на прибыль организация учитывает только ту часть начисленных процентов, которая не превышает предельную величину процентов, исчисленных исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ, действующей на дату размещения облигаций, увеличенной в 1,8 раза.

Итак, мы рассмотрели расходы будущих периодов, предусмотренные законодательными актами второго уровня системы нормативного регулирования бухгалтерского учета. А теперь остановимся на представителях третьего уровня – актах методического характера, обязательных для исполнения.

В состав расходов будущих периодов согласно п. 94 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов можно относить стоимость материалов, отпущенных на производство, но относящихся к будущим отчетным периодам, в случаях:

- подготовительных работ в сезонных производствах;
- горно-подготовительных работ;
- освоения новых предприятий, производств, цехов и агрегатов (пусковые расходы);
- подготовки и освоения производства новых видов продукции и новых технологий;
- рекультивации земель;
- в других случаях, когда возникает необходимость распределения затрат на ряд отчетных периодов.

При реорганизации хозяйствующих субъектов расходы на приобретение лицензии на осуществление деятельности, права на которую не подлежат передаче в порядке правопреемства, не включаются в передаточный акт. В соответствии с п. 16 Методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций (утв. приказом Минфина России от 20 мая 2003 г. № 44н) они относятся к расходам будущих периодов.

Рассмотренные нами нормативные акты свидетельствуют о том, что в россий-

ском бухгалтерском учете отсутствует специальный документ, в нормах которого заложена методика учета расходов будущих периодов. Международные стандарты финансовой отчетности же вообще не содержат термина «расходы будущих периодов», а соответственно и не регулируют принцип их учета. [3]

Расходы, произведенные организацией, международными стандартами условно делятся на две категории:

расходы текущего периода;

отложенные расходы, то есть затраты, связанные с использованием ресурсов организации для создания или приобретения внеоборотных активов.

Все остальные расходы по своей сути являются предоплатой.

При составлении бухгалтерского баланса в соответствии с международными требованиями расходы будущих периодов не включаются в показатель по строке «Запасы», а показываются отдельной статьёй как предоплаченные расходы.

Их наличие в бухгалтерской отчетности, составленной по российским стандартам, как самостоятельного актива приводит с одной стороны к искажению состава активов, а с другой – финансового результата деятельности хозяйствующего субъекта. [3]

Итак, мы видим, что нормативная база по учету доходов и расходов требует дальнейшего совершенства.

Список литературы:

1. Белова М.В. Направления совершенствования организации управленческого учета и анализа затрат хозяйствующего субъекта // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. – 2006. – № 20. – С. 100-109.
2. Кузнецова И.М. Формирование финансового результата торговыми организациями // Сфера услуг: инновации и качество. – 2012. – № 7.
3. Шарудина З.А. Особенности факторного анализа финансовых результатов деятельности производственных и торговых розничных организаций // Сфера услуг: инновации и качество. - 2012. - № 7. - С.111-115.