

ДОХОДЫ И РАСХОДЫ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ

Н. Г. Сапожникова, Н. Ю. Щипилова

Воронежский государственный университет

Поступила в редакцию 17 августа 2016 г.

Аннотация: в статье рассматриваются вопросы формирования систематизированной информации о доходах и расходах будущих периодов, в частности типология и состав расходов, отражение фактов хозяйственной жизни на счетах, раскрытие в корпоративной отчетности.

Ключевые слова: доходы и расходы будущих периодов, типология и состав доходов и расходов, безвозмездные поступления, бюджетное (целевое) финансирование.

Abstract: the article discusses the formation of systematic information on incomes and expenditures of future periods, in particular the type and composition of expenditure, a reflection of facts of economic life in the accounts, the disclosure in corporate reporting.

Key words: incomes and expenditures of future periods, typology and composition of income and expenses royalty revenues, budget (target) financing.

Корпоративный учет предполагает формирование документированной систематизированной информации о доходах и расходах, в том числе будущих периодов. К расходам будущих периодов относятся расходы, понесенные в связи с предстоящими работами по договорам строительного подряда и списываемые по мере признания выручки для определения финансового результата (горно-подготовительные работы, освоение новых технологий, рекультивация земель).

Отдельными видами деятельности корпорация может заниматься только на основании специального разрешения (лицензии), выдаваемой федеральными органами исполнительной власти либо органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации [1]. Расходы, связанные с лицензированием, предварительно отражаются в составе расходов будущих периодов с последующим отнесением на затраты определенного вида деятельности.

В целях защиты потребителя от недобросовестности изготовителя (продавца, исполнителя), подтверждения безопасности продукции для окружающей среды, здоровья людей, установления соответствия показателей качества продукции, заявленных изготовителем; обеспечения конкурентоспособности продукции на рынке проводится сертификация продукции, услуг. Выполнение работ по сертификации осуществляется органом сертификации – корпорацией или индивидуальным предпринимателем, аккредитованными в установленном порядке [2]. Серти-

фикация может иметь обязательный или добровольный характер. Как правило, сертификат соответствия выдается на определенный период, а расходы, связанные с его получением, признаются расходами будущих периодов и учитываются в составе затрат в порядке, установленном в учетной политике. Расходы на сертификацию включают стоимость услуг органа сертификации, расходы на доставку и хранение образцов продукции, стоимости образцов готовой продукции, используемых для испытаний, при утрате ими потребительских свойств и невозможности использования в дальнейшем. При отрицательных результатах оценки соответствия продукции, работ, услуг орган сертификации выдает решение об отказе в выдаче сертификата с указанием причин, а произведенные расходы включаются в состав прочих.

Правообладатель (лицензиар) может предоставить пользователю (лицензиату) право использования результата интеллектуальной деятельности на основании заключения лицензионного договора, договора коммерческой концессии и других аналогичных договоров. Периодические платежи, исчисляемые и уплачиваемые в порядке и сроки, установленные договором, включаются пользователем (лицензиатом) в расходы по обычным видам деятельности отчетного периода. Фиксированный (разовый) платеж за предоставление права использования результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации отражается в учете пользователя (лицензиата) в составе расходов будущих периодов и подлежат списанию в течение срока действия договора [3].

Затраты на приобретение предмета лизинга, передаваемого на баланс лизингополучателя, отражаются в составе расходов будущих периодов и ежемесячно, в течение срока получения лизингодателем дохода, равными долями включаются в состав расходов по обычным видам деятельности. Срок полезного использования актива устанавливается корпорацией самостоятельно. В составе расходов будущих периодов лизингополучателем отражаются досрочно начисленные лизинговые платежи.

В состав расходов будущих периодов корпорации включают также суммы страховых премий по договорам обязательного и добровольного страхования.

Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации предусматривается отражать в бухгалтерском балансе затраты, произведенные корпорацией в отчетном пе-

риоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам в соответствии с условиями признания активов, и списывать в порядке, установленном для списания стоимости активов данного вида [4]. Отметим, что ПБУ 10/99 «Расходы организации» предполагается признание расходов в отчете о финансовых результатах: с учетом связи между произведенными доходами и расходами (соответствие доходов и расходов); путем их обоснованного распределения между отчетными периодами, когда расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами может быть определена четко или определяется косвенным путем [5]. В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета и инструкцией по его применению информация о расходах будущих периодов систематизируется на счете 97 «Расходы будущих периодов» (табл. 1).

Т а б л и ц а 1

Корреспонденция счетов по учету расходов будущих периодов

№ п/п	Содержание факта хозяйственной жизни	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
<i>Договор строительного подряда</i>			
1	Отражается стоимость материалов, отпущенных на производство строительно-монтажных работ	97	10
2	Начислена оплата труда работникам за производство строительно-монтажных работ	97	70
3	Отражаются отчисления на социальное страхование от сумм оплаты труда работников за производство строительно-монтажных работ	97	69
4	Отражаются общепроизводственные расходы	97	25
5	Отражаются общехозяйственные расходы	97	26
6	Часть расходов будущих периодов отнесена на затраты по договору строительного подряда	20	97
<i>Приобретение лицензии</i>			
7	Отражены в составе расходов будущих периодов платежи по лицензированию деятельности	97	76
8	Отражена в составе расходов будущих периодов стоимость работ на проведение сертификации продукции, работ, услуг	97	76
<i>Использование результатов интеллектуальной деятельности</i>			
9	Начислен фиксированный разовый платеж за право использования результатов интеллектуальной деятельности	97	76
10	Списывается фиксированный разовый платеж за право использования результатов интеллектуальной деятельности	20, 26, 44, 91	97
<i>Расчеты по договорам лизинга</i>			
11	Отражается стоимость актива, переданного на баланс лизингополучателя	97	03
12	Признана в составе расходов по обычным видам деятельности часть затрат на приобретение активов, передаваемых в лизинг	90	97
13	Отражаются досрочно начисленные лизинговые платежи	97	76
14	Признаны в составе расходов по обычным видам деятельности, досрочно начисленные лизинговые платежи	20, 23, 25, 26, 44	97
<i>Страховые премии</i>			
15	Начислена страховая премия по обязательному и добровольному видам страхования	97	76
16	Включена в состав затрат часть страховой премии	20, 26, 44	97

В составе доходов будущих периодов отражаются доходы, полученные в счет будущих периодов, безвозмездные поступления активов, предстоящие поступления задолженности по недостаткам, выявленным в прошлые годы, разницы между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостаткам ценностей.

Планом счетов бухгалтерского учета и инструкцией по его применению предполагается отражение в составе доходов будущих периодов арендной или квартирной платы, оплаты коммунальных услуг, выручки за грузовые перевозки, перевозки пассажиров по месячным или квартальным билетам, абонементной платы за пользование средствами связи и др. Необходимо отметить, что признание дохода предполагает выполнение ряда условий, одним из которых является переход права собственности к покупателю (принятие работы заказчиком, оказание услуг) [6]. Данное условие не соблюдается применительно к фактам хозяйственной жизни, учитываемым в составе доходов, полученных в счет будущих периодов, и вызывает необходимость отражения кредиторской задолженности по полученным авансам.

Активы, полученные безвозмездно, принимаются к учету по рыночной стоимости. При начислении амортизации, ином использовании активов соответствующая сумма затрат отражается в составе прочих доходов, уменьшая доходы будущих периодов.

В составе предстоящих поступлений задолженности по недостаткам, выявленным в прошлые годы, отражаются суммы недостач ценностей, признанных виновными лицами, или суммы, присужденные к взысканию по ним судом. По мере погашения задолженности по недостаткам поступившие суммы отражаются в составе прочих доходов.

В соответствии с Трудовым кодексом Российской Федерации размер ущерба, причиненного работодателю при утрате и порче активов, определяется по фактическим потерям, исчисляемым исходя из рыночных цен, действующих в данной местности на день причинения ущерба, но не ниже стоимости активов по данным бухгалтерского учета с учетом степени их износа [7]. Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и учетной стоимостью отражается в составе доходов будущих периодов [8]. Доходы будущих периодов возникают при учете государственной помощи [9].

При отражении активов, полученных по договору лизинга, на балансе лизингополучателя разница между общей суммой лизинговых платежей и стоимостью активов систематизируется на сче-

те 98 «Доходы будущих периодов» и в течение установленного корпорацией срока включается в состав прочих доходов.

Информация о доходах будущих периодов систематизируется на счете 98 «Доходы будущих периодов» (табл. 2).

Информация о расходах и доходах будущих периодов корпораций систематизируется в учетных регистрах, содержащих статьи аналитического учета, корреспонденцию счетов и обеспечивающих составление форм внутренней и внешней корпоративной отчетности. Содержание статей аналитического учета доходов и расходов будущих периодов представлено в табл. 3.

Стандартизация учетных регистров осуществляется посредством использования обязательных реквизитов, включающих: наименование регистра; наименование корпорации, составившей регистр; дату начала и окончания ведения регистра (период, за который составлен регистр); метод группировки фактов хозяйственной жизни (хронологическая, систематическая); величину натурального или денежного измерения фактов хозяйственной жизни с указанием единицы измерения; наименование должностей лиц, ответственных за ведение регистра; подписи лиц с указанием фамилий и инициалов, ответственных за ведение регистра. Формы регистров корпоративного учета утверждает руководитель корпорации. Регистр может вестись в электронной форме и рассматривается как контрольный носитель информации, за ведение которого несет ответственность лицо, его составившее и подписавшее. Информация регистров позволяет формировать формы внутренней и внешней корпоративной отчетности, а также приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Необходимо отметить, что доходы будущих периодов участвуют в расчете чистых активов корпорации – одного из показателей корпоративной отчетности. Принимаемые к расчету обязательства включают все обязательства корпорации, кроме доходов будущих периодов, признанных в связи с получением государственной помощи, а также безвозмездным получением активов. Остатки на счете 86 «Целевое финансирование» включаются в баланс в состав доходов будущих периодов. По нашему мнению, рабочий план счетов может предусматривать субсчета, систематизирующие информацию о стоимости безвозмездно полученных ценностей и сумм целевого финансирования [10, 11]. Однако обобщение сумм доходов будущих периодов на

Т а б л и ц а 2

Корреспонденция счетов по учету доходов будущих периодов

№ п/п	Содержание факта хозяйственной жизни	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
<i>Безвозмездные поступления активов</i>			
1	Приняты к учету активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения (в оценке по рыночной стоимости)	07, 08, 10	98
2	Отражаются суммы начисленной амортизации по объектам амортизируемых активов	20, 25, 26, 44, 91	02,05
3	Отпущены материалы на производственные и иные нужды	20, 25, 26, 44, 91	10
4	Отражаются прочие доходы в сумме начисленной амортизации и отпущенных материалов	98	91
<i>Поступления по недостаткам активов, выявленным в прошлые годы</i>			
5	Отражаются суммы недостач, выявленные за прошлые отчетные периоды, признанные виновниками (приговоренные судом)	94	98
6	При погашении задолженности по недостаткам	98	91
<i>Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и учетной стоимостью активов</i>			
7	Отражается разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц и числящейся в учете корпорации стоимостью недостающих активов	73	98
8	Отражается уменьшение разницы между стоимостью недостающих ценностей и суммой, подлежащей взысканию с виновного лица при взыскании причитающейся суммы	98	91
<i>Государственная помощь и целевые поступления из государственного бюджета</i>			
9	Учтены в качестве доходов будущих периодов средства целевого финансирования при вводе объектов основных средств, нематериальных активов, приобретении материалов	86	98
10	Отнесена на прочие доходы часть средств бюджетного (целевого) финансирования в сумме начисленной амортизации и отпущенных материалов	98	91
<i>Расчеты по договорам лизинга</i>			
11	Отражается разница между общей суммой лизинговых платежей и стоимостью лизинговых активов	76	98
12	Признанная сумма разницы отражена в составе прочих доходов	98	91

Т а б л и ц а 3

Типология и состав статей аналитического учета доходов и расходов будущих периодов

Типология статей	Состав доходов и расходов
<i>Расходы будущих периодов</i>	
Расходы по договорам строительного подряда, списываемые по мере признания выручки	Оплата горно-подготовительных работ, освоения новых технологий, рекультивации земель
Приобретение лицензий	Оплата лицензий на осуществление отдельных видов деятельности
Сертификация продукции, работ, услуг	Оплата услуг органа по сертификации
Право использования результатов интеллектуальной деятельности	Фиксированный разовый платеж пользователя (лицензиата)
Расходы по договорам лизинга	Досрочно начисленные лизинговые платежи
<i>Доходы будущих периодов</i>	
Безвозмездные поступления	Рыночная стоимость активов, полученных безвозмездно
Погашение задолженности по недостаткам активов	Поступления по недостаткам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы
Разница оценок по недостаткам активов	Разница между взыскиваемой с виновных лиц суммой за недостающие активы и стоимостью, числящейся в учете
Бюджетное (целевое) финансирование	Средства целевого финансирования, использованные на создание внеоборотных активов, финансирование текущих расходов
Доходы по договорам лизинга	Разница между суммой лизинговых платежей и стоимостью лизинговых активов

основании различных счетов вызывает необходимость их постатейного раскрытия в балансе в целях обеспечения расчета стоимости чистых активов с использованием информации внешней корпоративной отчетности (табл. 4).

Т а б л и ц а 4

Бухгалтерский баланс (фрагмент), тыс. руб.

V. Краткосрочные обязательства	Тыс. руб.
Доходы будущих периодов, всего, в том числе:	204 500
безвозмездные поступления активов	50 000
получение государственной помощи	150 000
прочие доходы	4 500

В заключение необходимо отметить, что в настоящее время экономической деятельности корпораций расходы и доходы будущих периодов рассматриваются в качестве фактов хозяйственной жизни и практика ведения корпоративного учета не позволяет исключить их из состава объектов учета и элементов отчетности. Развитие методов учета в части систематизации информации о доходах и расходах будущих периодов позволяет проводить их мониторинг и принимать обоснованные экономические решения.

ЛИТЕРАТУРА

1. О лицензировании отдельных видов деятельности : федер. закон от 4 мая 2011 г. № 99-ФЗ. – Режим доступа: www.mifin.ru
2. О техническом регулировании : федер. закон от 27 января 2002 г. № 184-ФЗ. – Режим доступа: www.mifin.ru
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007 : утв. Приказом Министерства финансов Российской Феде-

рации от 27 декабря 2007 г. № 153н. – Режим доступа: www.mifin.ru

4. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации : утв. Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29 июля 1998 г. № 34н. – Режим доступа: www.mifin.ru

5. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 : утв. Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999 г. № 33н. – Режим доступа: www.mifin.ru

6. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 : утв. Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999г. № 32н. – Режим доступа: www.mifin.ru

7. Трудовой кодекс Российской Федерации от 30 декабря 2001 г. – Режим доступа: www.mifin.ru

8. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению : утв. Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н. – Режим доступа: www.mifin.ru

9. Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000 : утв. Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 16 октября 2000 г. № 92н. – Режим доступа: www.mifin.ru

10. Сапожникова Н. Г. Бухгалтерский учет : учебник. – 3-е изд., перераб. и доп. / Н. Г. Сапожникова. – М., 2009.

11. Сапожникова Н. Г. Особенности определения стоимости чистых активов корпорации / Н. Г. Сапожникова, Э. Б. К. али Мохаммед // Вестник Северо-Осетинского гос. ун-та имени Коста Левановича Хетагурова. – 2016. – № 2. – С. 139–143.

*Воронежский государственный университет
Сапожникова Н. Г., доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой бухгалтерского учета*

*Voronezh State University
Sapozhnikova N. G., Doctor of Economic Sciences, Professor, Head of Accounting Department*

*Щипилова Н. Ю., аспирант кафедры бухгалтерского учета
E-mail: sapozh@yandex.ru
Тел.: 8-952-956-70-83*

*Schipilova N. Y., Post-graduate Student of Accounting Department
E-mail: sapozh@yandex.ru
Тел.: 8-952-956-70-83*