

Бухгалтерский учет, анализ, аудит и статистика: состояние, проблемы, перспективы
**ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ДОХОДОВ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ В УСЛОВИЯХ
РЕФОРМИРОВАНИЯ РОССИЙСКОГО БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

Алексеев Эдуард Станиславович

Финансовый университет, Москва, Россия

E-mail: eddy09@mail.ru

В целях сближения российских правил бухгалтерского учета с Международными стандартами финансовой отчетности (далее - МСФО) с 01.01.2011 года вступила в действие новая редакция Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации № 34н (далее - Положение №34н).

Прежний текст документа содержал определение доходов будущих периодов, которые отсутствуют в МСФО, а именно: «доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам»[1]. В МСФО же выделяют пять элементов финансовой отчетности: активы, обязательства, капитал, доходы и расходы. Поскольку такая категория, как «доходы будущих периодов» в МСФО отсутствует, то при подготовке российскими компаниями бухгалтерской финансовой отчетности по МСФО возникает необходимость реклассификации доходов будущих периодов в доходы либо обязательства.

Кроме Положения № 34н, категория «доходы будущих периодов» отсутствует и в Положении по бухгалтерскому учету (ПБУ 9/99) «Доходы организации». ПБУ 9/99 выделяют доходы от обычных видов деятельности и прочие доходы.

Несмотря на то, что из Положения № 34н категорию «доходы будущих периодов» исключили, ряд нормативных и методических документов содержат рекомендации отражать отдельные поступления в качестве доходов будущих периодов, а именно:

- в соответствии с п. 9 Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» (ПБУ 13/2000), утвержденного приказом Минфина РФ от 16.10.2000 г. № 92н, целевое финансирование учитывается в качестве доходов будущих периодов;

- в соответствии с п. 29 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Минфина РФ от 13.10.2003 г. № 91н стоимость безвозмездно полученных основных средств отражается по кредиту счета учета доходов будущих периодов;

- в соответствии с п. 4 Указаний об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга, утвержденных приказом Минфина РФ от 17.02.1997 г. № 15, разница между общей суммой лизинговых платежей по договору лизинга и стоимостью лизингового имущества отражается в составе доходов будущих периодов;

- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденный Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н (далее - План счетов), содержит счет 98 «Доходы будущих периодов». В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов данный счет предназначен для учета доходов, полученных (начисленных) в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам, а также безвозмездных поступлений, поступлений задолженности по недостаткам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы, выявленных разниц между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью ценностей, принятых к бухгалтерскому учету при выявлении недостачи и порчи;

- в соответствии с Приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» в бухгалтерском балансе доходы будущих периодов отражаются в разделе V «Краткосрочные обязательства».

Однако следует принимать во внимание, что согласно абз. 2 преамбулы к Инструкции по применению Плана счетов и абз. 3 Письма Минфина России от 15.03.2001 № 16-00-13/05, Инструкция не является документом, устанавливающим принципы, правила и способы ведения организациями бухгалтерского учета отдельных активов, обязательств, финансовых и хозяйственных операций.

Что касается таких поступлений, как арендная плата и лицензионные платежи за пользование объектами интеллектуальной собственности (в случае, когда это не является предметом деятельности организации), поступающие по условиям договора раньше, чем отчетный период, в котором они имеют место, и активы, полученные безвозмездно, в том числе полученные по договору дарения, в соответствии с п. 16 ПБУ 9/99 признаются в бухгалтерском учете по мере образования (выявления).

Поскольку в названных выше документах присутствует понятие «доходы будущих периодов», которое не существует в соответствии с Положением №34н, на практике сформировались разные мнения специалистов по вопросу толкования действующих нормативных и методических документов в части учета доходов будущих периодов.

На наш взгляд, изъятие из Положения №34н определения доходов будущих периодов не означает отмену понятия «доходы будущих периодов», а лишь ограничивает использование счета 98 «Доходы будущих периодов». Он может использоваться только в тех ситуациях, которые прописаны в нормативных документах. Следовательно, нижеуказанные поступления, которые ранее учитывались в составе доходов будущих периодов, должны признаваться в бухгалтерском учете следующим образом:

- 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, относящиеся к будущим отчетным периодам, - в составе авансов полученных:

Дебет 51 «Расчетные счета»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и заказчиками» (76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»), субсчет «Авансы полученные»;

- выручка от оказания услуг - по мере готовности:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 90 «Продажи», субсчет «Выручка»;

- разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей, - в составе прочих доходов:

Дебет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы»;

- безвозмездные поступления активов по договору дарения - в составе прочих доходов, поскольку в соответствии с положениями Гражданского кодекса РФ возврату они не подлежат:

Дебет 10 «Материалы», 41 «Товары» и т.д.

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы»;

- безвозмездные поступления, относящиеся к категории оборотных активов - в составе прочих доходов:

Дебет 10 «Материалы», 41 «Товары» и т.д.

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы».

При этом безвозмездные поступления внеоборотных активов должны отражаться в составе доходов будущих периодов, поскольку они приносят экономическую выгоду организации по мере амортизации в течение срока использования:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит 98 «Доходы будущих периодов» - отражена стоимость полученного безвозмездно объекта основных средств, объекта нематериальных активов,

Дебет 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы»

Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы»,

Дебет счетов учета затрат на производство

Кредит 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов» - начислена амортизация объекта основных средств, объекта нематериальных активов,

Дебет 98 «Доходы будущих периодов»

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы» - часть доходов будущих периодов в сумме начисленной амортизации признана в составе прочих доходов.

На наш взгляд, пока не утверждены федеральные стандарты, следует руководствоваться правилами, закрепленными в действующих нормативных документах. Это указано и в п. 7 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»: если по конкретному вопросу непосредственное регулирование отсутствует, то организация вправе самостоятельно разрабатывать правила учета по аналогии с действующими нормативными требованиями либо использовать решения, закрепленные в МСФО, введенными в действие на территории РФ.

[1] Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: Приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н (в ред. Приказа Минфина России от 24.12.2010 № 186н).

Источники и литература

- 1) Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: Приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н (в ред. Приказа Минфина России от 24.12.2010 № 186н).
- 2) Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99: Приказ Минфина России от 06.05.1999 г. № 32н.
- 3) Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000: Приказ Минфина России от 16.10.2000 № 92н.
- 4) Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».
- 5) Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств: Приказ Минфина России от 13.10.2003 № 91н.