Бухгалтерский учет, анализ, аудит и статистика: состояние, проблемы, перспективы

Проблемы бухгалтерского учета расходов будущих периодов в современных условиях

Тузлукова Анастасия Сергеевна
Финансовый университет, Москва, Россия
E-mail: anastasia_tuzlukova@mail.ru

В последнее время возникает множество вопросов, связанных с отражением различных хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета. Так, например, с 2011 года п. 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности действует в новой редакции и не устанавливает понятие расходов будущих периодов, что приводит к некоторым неопределенностям в отношении одноименного счета. Фактически, данное понятие отменили, но не изменили другие нормативные документы, упоминающие о расходах будущих периодов. Например, ПБУ 14/2007 предписывает относить в бухгалтерском учете пользователя (лицензиата) на расходы будущих периодов платежи за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности, производимые в виде фиксированного разового платежа. Такая же ситуация возникает с расходами, понесенными в связи с предстоящими работами по договору строительного подряда (п. 16 ПБУ 2/2008). Таким образом, возникают некоторые противоречия относительно того, существует ли понятие расходов будущих периодов или нет, и могут ли бухгалтеры использовать соответствующий счет в учете.

Согласно Плану счетов бухгалтерского учета счет 97 «Расходы будущих периодов» предназначен для обобщения информации о расходах, произведенных в данном отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам. Раньше к расходам будущих периодов чаще всего относили стоимость лицензий и различных программ, исключительные права на которые не принадлежали организации. Помимо этого, на данный счет относили суммы, перечисленные на страхование и отпускные, относящиеся к следующим месяцам. Но на данный момент не все вышеперечисленное можно рассматривать как расходы будущих периодов.

Для того, чтобы понять алгоритм решения данной проблемы, отметим, что затраты предприятия можно квалифицировать, как расходы или как активы. Для признания расхода согласно ПБУ 10/99 должно выполняться несколько условий:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- сумма расхода может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

Если эти условия не соблюдаются, то затраты относятся к активам, которыми могут быть:

1. основные средства, нематериальные активы;
2. дебиторская задолженность;
3. расходы будущих периодов.

Условия отнесения затрат на активы, указанные в п. 1, подробно отражены в ПБУ 6/01 Учет основных средств и 14/07 Учет нематериальных активов и не вызывают вопросов,

поэтому не будем подробно останавливаться на них. А вот определить, при каких условиях затраты относятся к дебиторской задолженности, а при каких на расходы будущих периодов, не всегда просто. Дабы понять природу таких трудностей, рассмотрим пример: организация выплатила аренду за шесть месяцев вперед. На каком счете отразить эти затраты?

Как уже было сказано выше, одним из условий признания расхода является уверенность в том, что произойдет уменьшение экономических выгод организации. Но невозможно точно знать выполняется ли данное условие в отношении аренды. Выплатив определенную сумму на шесть месяцев вперед, мы не можем быть уверены в том, что не расторгнем договор через три месяца к примеру. При расторжении договора арендодатели вернут часть выданных им денег, что означает, что сумма расхода не может быть определена, так как нет уверенности в том, что договор действительно продлится шесть месяцев, и вся сумма будет выплачена. Из всего вышеизложенного можно сделать вывод, что уплаченную за шесть месяцев вперед аренду можно отнести скорее к авансам, то есть дебиторской задолженности, а, следовательно, отразить на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Почему некоторые расходы признаются расходами единовременно, а признание некоторых растягивается на определенный период? Ответ на этот вопрос можно опять же найти в ПБУ 10/99 пункт 18. Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место. Большинство расходов относятся к одному отчетному периоду, однако существуют ситуации, при которых документально расход подтверждается в одном отчетном периоде, а относится к другим. В качестве примера рассмотрим приобретение неисключительного права использования программ ЭВМ. Фактически расход происходит единовременно, но срок использования данной программы определяется, как правило, лицензионным договором, и соответственно расходы признаются равномерно на протяжении срока действия лицензионного договора. Если в лицензионном договоре не указан срок использования, согласно п. 4 ст. 1235 ГК РФ, договор считается заключенным на пять лет, либо срок использования может быть установлен приказом руководителя. Таким образом, для данного примера выполняются все условия признания расхода, но поскольку расход не может быть признан единовременно, то он относится на расходы будущих периодов.

Существуют расходы, отнесение которых к РБП или дебиторской задолженности вызывает серьезные затруднения, например, как учесть страховую премию, выплаченную по договору имущественного страхования или страхования гражданской ответственности. При расторжении договора со страховой компанией сумма, выплаченная ей, будет пересчитана и частично возвращена, таким образом может нарушиться одно из условий признания расходов: наличие уверенности в том, что в результате конкретной ситуации произойдет уменьшение экономических выгод организации. Но, с другой стороны, страховую премию нельзя считать авансом в отличии от случая с арендой. Аванс - это денежные средства, выплачиваемые в счет предстоящих платежей за поставки товаров, оказание работ, услуг. Как правило, согласно договору страхования страховая премия выплачивается страховщику единовременно при заключении договора, и в действительности после ее выплаты никакой задолженности по поставке товаров и услуг страховой компании перед страхователем не возникает. Получается, расходом ее признать нельзя на основании того, что при расторжении договора страхователю будет возвращена часть денег, но и к расчетам с поставщиками и подрядчиками страховую премию не отнести. Решением может быть отражение страховой премии в составе прочей дебиторской задолженности на счете 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами», хотя и его можно поставить под сомнение. В результате вопрос все равно остается открытым.

Рассмотренные выше случаи являются примером ситуации, когда изменение российского бухгалтерского учета приводит к возникновению некоторых проблем. На данный момент лучшим решением, наверное, будет отражать такие спорные вопросы в Учетной политике предприятия. Таким образом, для каждого отдельного случая, для каждой компании ответы могут быть разными, учитывая, сколько тонкостей возникает в данном виде деятельности. В будущем, возможно, появятся более четкие указания относительно того, как поступать в рассмотренных ситуациях. Но в настоящее время вряд ли можно найти другое решение описанной проблемы.

Источники и литература

1) Положение по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов"ПБУ 14/2007 (утверждено приказом Минфина РФ от 27 декабря 2007 г. N 153н)
2) Положение по бухгалтерскому учету "Учет договоров строительного подряда"ПБУ 2/2008 (утверждено приказом Минфина РФ от 24 октября 2008 г. N 116н)
3) Положение по бухгалтерскому учету "Расходы организации"ПБУ 10/99 (утверждено приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. N 33н)
4) Анненкова Е.Ф. Составляем Бухгалтерский баланс за 2011 год. // Клерк.Ру. – 2012.
5) Сердюк М.М. На что надо обратить внимание, учитывая расходы будущих периодов // ГлавБух. – 2012. - № 23.