

К ВОПРОСУ О НЕОБХОДИМОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ СЧЕТА «РАСХОДЫ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ» В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ РОССИЙСКИХ КОМПАНИЙ

Кузьменко О.А., к.э.н., доцент кафедры
учета и налогообложения,
ГАОУ ВПО ТО «Тюменская государственная
академия мировой экономики, управления и
права»,
Собольникова А.В., магистр,
Института права, экономики и управления
Тюменский государственный университет

В условиях конвергенции бухгалтерского учета в России в соответствии с МСФО происходит изменение сфер применения различных учетных категорий. Это относится в первую очередь к категории «расходы будущих периодов» (далее — РБП), так как в течение развития современного бухгалтерского учета происходит постоянное ограничение использования РБП. Так, согласно плану счетов, утвержденному Приказом Министерства финансов РФ от 01.11.1991 №56, в качестве расходов будущих периодов могут быть отнесены расходы, связанные с подготовкой к производству, неравномерно производимым в течение года ремонтом основных средств (когда предприятием не создается соответствующий резерв или фонд), взносом арендной платы за последующие периоды. С появлением нового плана счетов в 2000 году исчезло упоминание о возможности применения категории РБП относительно вперед уплаченных расходов. А начиная с 2011 года в связи с изменениями, введенными в Положение по бухгалтерскому учету и отчётности в РФ и вовсе начали говорить о возможности отказа от счета 97 «Расходы будущих периодов», как от счета, «демонстрирующего отступление от МСФО» [Сухарев И.Р., Сухарева О.А. [Новые изменения российских стандартов](#) // Международный бухгалтерский учет. 2009. N 4.]. Целью данного исследования является рассмотрение истории применения РБП в учете и поиск ответа на вопрос, необходим ли счет 97 «Расходы будущих периодов» в современном российском бухгалтерском учете.

Так, изначально категория РБП была связующим элементом между

денежными потоками и финансовыми результатами, то есть помогала связывать кассовый метод с зарождающимся методом начисления. Категория «расходы будущих периодов» начала применяться с конца тринадцатого века в Европе для равномерного отнесения вперед уплаченных арендных платежей в течение периода аренды.

Затем расходы будущих периодов стали применяться в большей степени для отражения расходов, которые при включении в один период могут существенно повлиять на себестоимость выпускаемой продукции. Так, в работе Н. Емельянова «Практическая, коммерческая бухгалтерия» (1854 год), прописано, что, если организация провела и оплатила капитальный ремонт, она отражает его в качестве расходов будущих периодов. Также Большая советская энциклопедия (1969-1978 гг.) указывает, что «размежевание затрат во времени на предприятиях СССР необходимо для правильного калькулирования себестоимости продукции, отражения издержек обращения и финансовых результатов». Однако, помимо текущего ремонта и расходов на освоение новых производств в советской бухгалтерии в качестве РБП учитывались подписная плата за периодические издания, вперед уплаченная арендная плата и т. д.

Такой порядок учета в целом был сохранен и в России до вступления в силу Приказа Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н, предусматривающего новый План счетов. С 2001 года на счете учета РБП стали учитывать лишь то, что относится к будущим периодам — то есть, связано с получением дохода в будущем. Среди них — расходы освоение новых производств и горно-подготовительные расходы, неравномерно производимый ремонт основных средств, единовременный платежи за право пользования программами ЭВМ и т. д. Таким образом, новая редакция Плана счетов не допускала учета сумм дебиторской задолженности в качестве РБП. Затраты, учитываемые как РБП согласно новой редакции Плана счетов можно условно разделить на как затраты, образующие расход (ремонт ОС, отпускные, переходящие на следующий месяц), и затраты, образующие актив (платежи за использование

НМА, лицензии на осуществление какого-либо вида деятельности).

Изменения, внесенный в пункт 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ, заменив указание признания затрат, относящихся к будущим отчетным периодам, на формулировку «в соответствии с условиями признания активов», по нашему мнению, ограничивают применение категории РБП лишь к тем затратам, которые образуют актив, способный оказывать влияние на получение экономических выгод в будущем. Таким образом, в качестве расходов будущих периодов в настоящее время следует учитывать затраты, образующие актив, который согласно российским положениям не может быть учтен в качестве нематериальных активов, запасов, однако, пользователям отчетности информация о наличии таких актив будет полезна. Например, многие предприятия, занимающиеся научной и проектно-исследовательской деятельностью, постоянно приобретают права на использования какими-либо исключительными правами на базы данных, программное обеспечение. Наличие таких затрат обуславливает образование активов — неисключительных прав на НМА, которые согласно российскому законодательству мы не можем отнести к разряду НМА [ПБУ 14/07], однако, в случае, если эти суммы существенны, для повышения достоверности отчетности мы должны показывать данные активы обособленно. Другим примером могут быть платежи за получение лицензии на осуществление какого-либо деятельности. Для некоторых компаний затраты, связанные с лицензированием, являются существенными и образуют актив, без которого невозможно получение дохода. Данные затраты могут также учитываться на счете 97, однако в отчетности показываться обособленно.

Таким образом, состав активов, учитываемых в качестве РБП существенно изменился в соответствии с современными тенденциями развития бухгалтерского учета в России. В настоящее время в качестве РБП следует учитывать лишь те затраты, которые образуют актив, способный приносить экономические выгоды в будущем, а не способ распределения расходов, которые могут существенно повлиять на финансовые результаты. Наличие

счета РБП в такой трактовке позволяет учитывать в качестве активов те затраты, которые по содержанию относятся к активам, однако согласно юридической трактовки признания активов в России не могут быть учтены в качестве традиционных активов. По нашему мнению, наличие счета РБП в современном бухгалтерском учете при условии его правильного применения является средством сближения строго регламентированного российского учета с МСФО.