

ДОХОДЫ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ: ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА В УСЛОВИЯХ РЕФОРМИРОВАНИЯ РОССИЙСКОГО БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

*Алексеева Г.И., к. э. н., доцент
ФГБОУ ВПО «Финансовый университет при
Правительстве Российской Федерации», Россия, Москва
e-mail: consulting777@mail.ru*

В целях сближения российских правил учета с МСФО с 01.01.2011 года вступили в силу изменения, внесенные в Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации № 34н (далее – Положение №34н) Приказом Минфина России от 24.12.2010 № 186н. Одно из них связано с изъятием из текста Положения № 34н определения доходов будущих периодов.

В МСФО выделяют пять элементов финансовой отчетности: активы, обязательства, капитал, доходы и расходы, а такая категория, как «доходы будущих периодов» в них отсутствует, что влечет необходимость реклассификации доходов будущих периодов в доходы либо обязательства при составлении российскими компаниями бухгалтерской финансовой отчетности в формате МСФО (см. табл. 1).

Таблица 1

Сопоставление норм РПБУ и МСФО

Учетная категория	РПБУ	МСФО
Доход	Увеличение экономических выгод в результате поступления активов и (или) погашения обязательств, приводящее к росту капитала организации, за исключением вклада участников (собственников имущества) ¹	Увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме притоков или увеличения активов либо уменьшения обязательств, приводящее к

¹ Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденное Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н.

		увеличению капитала, не связанного с взносами участников капитала ²
Обязательство	Существующая на отчетную дату задолженность организации, которая является следствием свершившихся проектов ее хозяйственной деятельности и расчеты по которой должны привести к оттоку активов ³ .	Текущая задолженность компании, возникающая из событий прошлых периодов, урегулирование которой приведет к выбытию из компании ресурсов, содержащих экономическую выгоду ⁴
Доходы будущих периодов	Доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам ⁵ . (С 01.01.2011 г. в Положении № 34н отсутствует).	Отсутствует

Кроме Положения № 34н, категория «доходы будущих периодов» отсутствует и в Положении по бухгалтерскому учету (ПБУ 9/99) «Доходы организации», утвержденном приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н. В соответствии с ПБУ 9/99 доходы делятся на доходы от обычных видов деятельности и прочие доходы. Доходы, отличные от доходов от обычных видов деятельности, считаются прочими поступлениями.

Из перечня прочих поступлений в составе доходов будущих периодов учитывались и продолжают учитываться на практике следующие:

- 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

² Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 18 «Выручка» (ред. от 02.04.2013) (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н) {КонсультантПлюс}.

³ Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России" (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997).

⁴ Ежова А.Ю. Концепция подготовки и представления финансовой отчетности // Налогообложение, учет и отчетность в страховой компании, 2011, №5.

⁵ Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации».

отчетный период, в котором они имеют место. В соответствии с п. 15 ПБУ 9/99 в данном случае необходимо исходить из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности и условий соответствующего договора. Необходимость соблюдения допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности закреплена и в п. 5 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденного Приказом Минфина России от 06.10.2008 г. № 106н, согласно которому факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами. Это допущение соотносится с принципом начисления в МСФО, согласно которому результаты сделок и прочих событий признаются при их наступлении (а не при получении или выплате денежных средств или их эквивалентов) и учитываются в том отчетном периоде и отражаются в финансовых отчетах тех отчетных периодов, в которых они произошли.

- активы, полученные безвозмездно, в том числе полученные по договору дарения.

Из п. 16 ПБУ 9/99 следует, что подобные поступления признаются в бухгалтерском учете по мере образования (выявления).

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», который в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов, предназначен для учета доходов, полученных (начисленных) в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам, а также безвозмездных поступлений, поступлений задолженности по недостачам, 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. Здесь следует иметь в виду, что согласно абз. 2 преамбулы к Инструкции по применению Плана счетов, 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, хозяйственных операций;

- 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».

По мнению автора, наличие в названных документах упраздненного объекта бухгалтерского учета влечет неоднозначное толкование действующих нормативных и методических документов в части учета доходов будущих

периодов, которые существуют как объект бухгалтерского учета согласно вышеуказанным документам и не существуют в соответствии с Положением №34н. В связи с этим по вопросу учета доходов будущих периодов на практике сформировались разные мнения специалистов.

Крутякова Т.Л. утверждает следующее: «с 1 января 2011 г. п. 81 Положения по ведению бухгалтерского учета, который устанавливал порядок признания тех или иных доходов в составе «доходов будущих периодов», утратил свою силу.

Это не значит, что само понятие «доходы будущих периодов» больше не существует. Просто с 2011 г. использование счета 98 ограничено лишь теми ситуациями, которые прямо прописаны в нормативных документах»⁶.

По мнению Снегирева А.Г., разъяснениями действующих нормативных документов «следует руководствоваться, поскольку методическими указаниями по вопросам бухгалтерского учета наряду с положениями (стандартами) по бухгалтерскому учету установлены правила и способы ведения бухгалтерского учета, и они подлежат применению, пока не будут утверждены федеральные и отраслевые стандарты, предусмотренные Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»⁷.

Иванов А.Е. считает, что «После вступления в силу с 01.01.2011 изменений в Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации в соответствии с Приказом Минфина России от 24.12.2010 № 186н из текста Положения были изъяты определения расходов и доходов будущих периодов ... наличие таких учетных категорий в российском бухгалтерском учете являлось рудиментом, который необходимо было удалить для дальнейшей интеграции отечественных бухгалтерских стандартов с международными ... несмотря на полное изъятие из разд. III «Основные правила составления и представления бухгалтерской отчетности» Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в

⁶ Крутякова Т.Л. Годовой отчет 2013 // АйСи Групп, 2013.

⁷ Снегирев А.Г. Учет «бесплатного» холодильного оборудования // Предприятия общественного питания: бухгалтерский учет и налогообложение, 2013, № 7.

Российской Федерации п. 81, определявшего доходы будущих периодов как доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отдельные нормативные документы по-прежнему предписывают отражать отдельные поступления в качестве этой упраздненной категории бухгалтерского учета».⁸

Таким образом, такая категория, как «доходы будущих периодов» стала спорной.

В случае возникновения подобных ситуаций Минфин России пользуется принципом приоритета нормы, принятой позднее, а именно: в случае возникновения противоречия между нормативными правовыми актами одного иерархического уровня в системе правовых актов Российской Федерации нормативный акт, вступивший в силу позже, имеет приоритет перед актом, вступившим в силу раньше. Это утверждение следует из Письма Минфина России от 23.08.2001 № 16-00-12/15⁹: «... в случае коллизии нормативный акт, вступивший в силу позже, имеет приоритет перед актом, вступившим в силу ранее первого» [12].

Исходя из вышеизложенного, следует, что исключение из Положения №34н категории «доходы будущих периодов» влечет за собой прекращение использования данной категории в бухгалтерском учете независимо от того, что она по-прежнему упоминается в ранее утвержденных нормативных документах. Следовательно, в зависимости от ситуации, в бухгалтерском учете должен признаваться либо доход, либо обязательство. Например:

- такие поступления, как 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, должны учитываться в составе авансов полученных;

⁸ Иванов А.Е. Издержки реформирования отечественного бухгалтерского учета: расходы будущих периодов, доходы будущих периодов, резервы предстоящих расходов // Международный бухгалтерский учет, 2013, №2; Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии, 2013, № 1.

⁹ Письмо Минфина РФ от 23.08.2001 № 16-00-12/15 <О применении ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов»> {КонсультантПлюс}

- выручку от оказания услуг можно признавать способом по мере готовности;

- для отражения в составе доходов будущих периодов предстоящих поступлений задолженности по недостаткам, выявленным за прошлые годы, нормативных оснований также нет;

- разницу между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостаткам ценностей, следует отражать в составе прочих доходов в соответствии с абз. 11 п.7 ПБУ 9/99;

- безвозмездные поступления, относящиеся к категории оборотных активов (материалов, товаров и т.п.) должны учитываться в составе прочих доходов;

- безвозмездные поступления активов договору дарения должны отражаться в составе прочих доходов, поскольку согласно Гражданскому кодексу РФ возврату не подлежат.

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

На взгляд автора, пока не утверждены федеральные стандарты, следует руководствоваться правилами, закрепленными в действующих нормативных документах. При этом следует учитывать, что в соответствии с п. 7 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», в отсутствие непосредственного регулирования организация вправе самостоятельно разрабатывать правила учета по аналогии с нормативными предписаниями либо использовать решения, закрепленные в МСФО, которые введены в действие на территории РФ.

Список литературы:

1. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (одобрена Приказом Минфина

России от 01.07.2004 № 180).

2. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29.12.1997 г.)

3. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ.

4. Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга: Приказ Минфина России от 17.02.1997 № 15.

5. Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов: Приказ Минфина России от 28.12.2001 № 119н.

6. Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств: Приказ Минфина России от 13.10.2003 № 91н.

7. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению: Приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н.

8. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99: Приказ Минфина России от 06.05.1999 г. № 32н.

9. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000: Приказ Минфина России от 16.10.2000 № 92н.

10. 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).

11. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 18 «Выручка» (ред. от 02.04.2013) (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н) {КонсультантПлюс}.

12. Письмо Минфина России от 23.08.2001 N 16-00-12/15 (о применении ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов»).

13. Письмо Минфина России от 15.03.2001 № 16-00-13/05.

14. Приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».
15. Давыдова О.В. Учет товаров, полученных безвозмездно // Торговля: бухгалтерский учет и налогообложение, 2013, № 7.
16. Ежова А.Ю. Концепция подготовки и представления финансовой отчетности // Налогообложение, учет и отчетность в страховой компании, 2011, №5.
17. Иванов А.Е. Издержки реформирования отечественного бухгалтерского учета: расходы будущих периодов, доходы будущих периодов, резервы предстоящих расходов // Международный бухгалтерский учет, 2013, №2; Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии, 2013, № 1.
18. Крутякова Т.Л. Годовой отчет 2013 // АйСи Групп, 2013.
19. Снегирев А.Г. Учет «бесплатного» холодильного оборудования // Предприятия общественного питания: бухгалтерский учет и налогообложение, 2013, № 7.
20. Шахбанов Р.Б. Бухгалтерское дело: учебное пособие / Под.ред. проф. Шахбанова Р.Б. М.: Магистр, ИНФРА-М, 2010.