РАСХОДЫ, ПЕРЕНЕСЕННЫЕ НА БУДУЩЕЕ: ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА УЧЕТА

Татьяна Юрьевна СЕРЕБРЯКОВА

доктор экономических наук, профессор,
профессор кафедры экономики и информационных технологий,
Чебоксарский кооперативный институт, филиал Российского университета кооперации,
Чебоксары, Российская Федерация
tserebryakova@ruc.su
<https://orcid.org/0000-0003-3823-8447>
SPIN-код: 7546-5423

История статьи:

Per. № 492/2021
Получена 30.08.2021
Получена в
доработанном виде
06.09.2021
Одобрена 08.09.2021
Доступна онлайн
15.09.2021

УДК 657.446
JEL: M41

Аннотация

Предмет. В современном бухгалтерском учете остались некоторые хозяйственные операции, методика учета которых вызывает неоднозначное трактование как в научном сообществе, так и в практическом применении. Наиболее распространенным проблемным случаем является перенос расходов на будущее или как принято называть в бухгалтерском российском учете такие хозяйственные операции – расходы будущих периодов. В статье содержится исследование указанных операций на предмет актуальности и необходимости применения особого порядка для отнесения на расходы отчетного периода затрат, имеющих признаки принадлежности к будущим периодам.

Цели. Поиск логически выверенной методики учета затрат, относящихся к текущему и к будущим периодам, и их отражения в финансовой отчетности.

Методология. В работе использовались общенаучные методы познания. Системный подход и логическое обобщение позволили систематизировать приоритетные точки зрения на дефиницию «расходы будущих периодов» и помогли в обобщении основных выводов.

Результаты. Исследование показало, что в хозяйственной жизни организаций имеют место случаи, когда возникает необходимость накопления определенных видов затрат на специальном счете с последующим их списанием на расходы в тех периодах, когда эти затраты начнут приносить экономические выгоды. Для этого такие затраты должны быть существенными по сумме и носить инвестиционный характер. В противном случае имеются риски нарушения принципа (допущения) временной определенности фактов хозяйственной жизни.

Область применения. Представленные в статье результаты исследования предназначены для развития теоретических взглядов на методику учета затрат и расходов организаций и продвижения в практическую деятельность указанного подхода к классификации затрат между текущими и будущими расходами.

Выводы. Ввиду широкого применения счета учета расходов будущих периодов регулятору бухгалтерского учета в РФ

Ключевые слова: затраты, расходы, расходы будущих периодов, расходы, перенесенные на будущее, бухгалтерская (финансовая) отчетность

необходимо внести коррективы в нормативные документы, определяющие порядок классификации, учета и раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности, предусмотрев в первом разделе отчета о финансовом положении однозначно трактуемую статью для расходов будущих периодов, не отнесенных на отчетные годы, а также связанной с этой информацией в иные формы бухгалтерской (финансовой) отчетности. Также необходимо внести коррективы в существующие положения по бухгалтерскому учету, устранив коллизии и разночтения в отношении расходов будущих периодов.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2021

Для цитирования: Серебрякова Т.Ю. Расходы, перенесенные на будущее: теория и практика учета // *Международный бухгалтерский учет*. – 2021. – Т. 24, № 9. – С. 968 – 985. <https://doi.org/10.24891/ia.24.9.968>

В современном российском бухгалтерском учете на фоне сближения с Международными стандартами финансовой отчетности появляются многочисленные неопределенности, связанные с тем, что зарубежные учетные теория и практика не вполне могут быть адаптированы к российским условиям ведения бизнеса и хозяйствования.

Появление каждого федерального стандарта бухгалтерского учета (ФСБУ), вносимые корректировки в российские стандарты бухгалтерского учета (РСБУ) или в Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) вызывают многочисленные отклики, в том числе и критического характера, поскольку симбиоз российской и международной учетных практик, приводит зачастую к неполному переносу в наши стандарты некоторых основополагающих принципов международного учета.

В этой связи хотелось бы упомянуть статью Э.С. Дружиловской [1] о совершенствовании терминологического аппарата в стандарте ФСБУ 5 «Запасы» в сравнении с его международным аналогом и отечественным предшественником – ПБУ 5 «Учет материально-производственных запасов». В указанном исследовании подмечено, что введя термин справедливой стоимости, разработчики стандарта применили к ее учету особый подход и поэтому методы ее учета в российском и международном стандартах разнятся: в МСФО 2 «Запасы» их стоимость доводится до справедливой на счетах учета каждого запаса, а в соответствии с отечественным стандартом справедливая стоимость отражается только лишь в отчетности. В бухгалтерском учете при этом используется резервирование под обесценение, позволяющее на счете учета запасов не изменять первоначальную оценку за счет применения вспомогательного пассивного счета для учета резерва под обесценение запасов, открываемого к основному активному счету учета запасов (счет 10). Э.С. Дружиловской

высказано некоторое сомнение в необходимости такого различия в методиках учета справедливой стоимости.

Однако в контексте нашего исследования этот момент является показательным, иллюстрирующим стремление российского регулятора более плавно сблизить отечественную и международную учетные парадигмы. По нашему мнению, выбранная Министерством финансов РФ модель учета справедливой стоимости позволит формировать необходимые данные об исторической стоимости запасов для целей их контроля и экономического (управленческого) анализа, что было бы затруднительно, если бы справедливая стоимость формировалась непосредственно на счетах учета запасов. Кроме указанных, можно назвать и другие преимущества (причины), включая налоговый учет, который во многих организациях настраивается в системном бухгалтерском учете, профессиональные традиции, слабо развитый финансовый рынок и даже психологический фактор.

Похожая ситуация складывается и в отношении расходов будущих периодов. В нашей стране, наверное, невозможно найти организацию, которая не применяла бы счет учета расходов будущих периодов, не отражала бы в отчете о финансовом положении остатки по счету 97 с одноименным названием во втором разделе актива баланса по статье «Запасы» или, что бывает реже, по статье «Прочие оборотные активы».

В обычной организации, зачастую малого предпринимательства, в качестве расходов будущего периода учитывается следующее: платежи за неисключительные права на программное обеспечение, лицензионные и приравненные к ним платежи, страховки, подписка, банковские гарантии. По подписке, страховкам и неисключительным правам, как правило, срок списания не превышает календарный год. По лицензионным сборам – может быть более длительный период списания.

Анализ публикаций на эту тему показывает, что в научных изданиях встречаются общепринятые практиками взгляды на данные расходы, как на расходы организации, осуществленные в текущем периоде, но относящиеся к нескольким последующим годам. Зачастую к таковым относят платежи за некоторые виды текущих затрат, осуществленные на год вперед. Делая экскурс в историю, можно предположить, что в таких случаях руководствуются, видимо, по старой памяти, социалистическим принципом равномерного отражения на счетах учета расходов организации для нивелирования (сглаживания) влияния единовременного списания всей суммы на финансовый результат организации. Такое распределение затрат действовало внутри финансового (отчетного) года или в течение 12 месяцев в зависимости от конкретного вида затрат и периодичности их возникновения.

Среди таких публикаций можно отметить статью Н.Г. Сапожниковой и Н.Ю. Щипиловой [2]. Авторы полностью принимают точку зрения о том, что расходы будущих периодов должны формироваться по широкому кругу затрат, включая авансовые платежи, которые в соответствии с ПБУ 10 «Расходы организации»¹ расходами не являются, а также необычную трактовку отражения стоимости лизингового имущества на счете учета расходов будущих периодов и лизинговых платежей за него (вместо доходов). В целом эта точка зрения не вполне согласуется с опубликованной ранее профессором Н.Г. Сапожниковой в соавторстве с Ю.Б. Волковой [3] статье на эту же тему. В ней учеными поднимается проблема капитализации расходов будущих периодов и недостаточная методическая проработанность отнесения расходов будущих периодов к запасам в РСБУ, что приводит к сложности классификации таких активов. Предлагается сблизить отечественные подходы к составу запасов с международными.

Учитывая, что вторая рассматриваемая публикация была сделана почти десять лет назад, актуальность предложения о сближении ПБУ с международными стандартами очевидна. В настоящее время это уже произошло с принятием новой редакции ФСБУ 5 «Запасы». Однако в нем категория «Расходы будущих периодов» отсутствует, впрочем, как в ПБУ 5 «Учет материально-производственных запасов». Следует отметить, что в ПБУ 5 «Учет материально-производственных запасов» никогда в качестве актива не упоминались расходы будущих периодов. В статье «Запасы» строка с одноименным названием присутствовала в бухгалтерской (финансовой) отчетности до 2010 г., что никоим образом не увязано с ПБУ 5, в стандарте не упоминаются такие расходы. Единственные два документа, в которых дается определение расходам будущих периодов – это План бухгалтерского учета² и Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов³, при этом последний отменен с 2021 г. Следует заметить также, что расходы будущих периодов к запасам отнести довольно трудно, и не случайно Министерством финансов РФ еще в 2010 г. одноименная строка баланса была исключена из состава запасов⁴.

¹ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99: приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н.
URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/

² Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению: приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н.
URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/

³ Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов: приказ Минфина России от 28.12.2001 № 119н.
URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_35543/

⁴ О формах бухгалтерской отчетности организаций: приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103394/

Авторы Л.Н. Коровина и Н.М. Турбина [4] полагают, что сложившаяся учетная практика противоречит смыслу расходов будущих периодов, заложенному в Инструкции по применению Плана счетов в отношении счета 97 «Расходы будущих периодов». По их мнению, следует придерживаться Инструкции буквально. В ней указан перечень расходов, по сути не являющихся оборотными, поэтому формирующих внеоборотные активы. Они должны списываться на расходы в течение последующих периодов, в которых будет получен доход от их использования. Применение же этого счета для списания текущих расходов, например, подписки, страхования, не соответствует предназначению счета. В целом соглашаясь с такой точкой зрения, необходимо отметить, что отражение остатков по этому счету в составе оборотных активов противоречит тем видам затрат, которые предусмотрены в Инструкции к Плану счетов, поскольку внеоборотные активы и затраты на их создание должны отражаться в разделе 1 «Внеоборотные активы», а не во втором разделе в составе оборотных активов. Этот момент указывает, по нашему мнению, на то, что регулятор бухгалтерского учета недостаточно внимательно формирует бухгалтерские нормативные документы.

Похожих взглядов придерживаются О.А. Кузьменко, А.В. Соболенкова [5]. В своей статье они высказывают мнение о необходимости применения счета 97 «Расходы будущих периодов», полагая, что, например, на этом счете следует учитывать затраты, которые в общем-то образуют актив, но по правилам бухгалтерского учета таковыми не являются. При этом наблюдается некоторая непоследовательность в аргументации, поскольку к таким затратам ими отнесены лицензионные платежи, не имеющие по своей сути ни инвестиционного характера, ни характера актива, а представляющие текущий расход, непосредственно связанный с обычными видами деятельности.

В статье М.Е. Грачёвой совершенно справедливо акцентируется внимание на недостаточном нормативном обеспечении учета и отражения в отчетности расходов будущих периодов и возникающих в связи с этим проблемах в практическом учете и представлении информации в отчетности [6]. Однако, делая вывод о наличии существенного искажения в раскрытии информации из-за отсутствия в учете разделения расходов будущих периодов на краткосрочные и долгосрочные, автор не затронула возникающие вопросы в связи с проблемой обоснованности отнесения затрат организации к расходам будущих периодов в принципе.

Исследователи бюджетного учета, соглашаясь с тем, что в бюджетном учете могут иметь место расходы будущих периодов, сосредоточены в большей степени на методике их учета и списания. В статье С.Н. Иванцовой расходы будущих периодов связываются с допущением определенности фактов хозяйственной жизни, но не оценивается при этом, насколько данный

принцип согласуется с порядком учета и списания расходов бюджетных учреждений в зависимости от периода, в котором они произведены, и периода, к которому они относятся [7]. Автор ссылается на п. 44 СГС «Концептуальные основы» о том, что «для целей бухгалтерского учета, формирования и публичного раскрытия показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности расходами признается снижение полезного потенциала активов и (или) уменьшение экономических выгод за отчетный период в результате выбытия или потребления активов, возникновения обязательств, за исключением уменьшения, связанного с изъятием имущества собственником (учредителем)»⁵. Однако при этом не оценивается соответствие счета «Расходы будущих периодов» допущению временной определенности фактов хозяйственной жизни, приведенному в п. 78 Концептуальных основ: «Допущение временной определенности фактов хозяйственной жизни для целей подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности означает, что объекты бухгалтерского учета отражаются в бухгалтерской (финансовой) отчетности в том отчетном периоде, в котором имели место факты хозяйственной жизни, приведшие к возникновению и (или) изменению соответствующих активов, обязательств, доходов и расходов, иных объектов бухгалтерского учета вне зависимости от поступления или выбытия денежных средств в связи с этими фактами (операциями, событиями)»⁶.

При изучении документов государственного сектора в связи с расходами будущих периодов интересным для нашего исследования оказался факт изъятия из состава расходов будущих периодов затрат, связанных с приобретением неисключительных прав пользования нематериальными активами в течение нескольких отчетных периодов. Это следует из Инструкции 157н⁷ в последней редакции, в которой утвержден Единый план счетов и Инструкция к нему, где из п. 302 исчез указанный вид расходов будущих периодов. Этот момент является своего рода подтверждением нашей позиции о невозможности применения данного счета для учета такого рода операций.

Д.В. Слабинский в своем исследовании констатирует, что субъективизм в вопросах разрешения переноса некоторых расходов на будущие периоды

⁵ Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора»: приказ Минфина России от 31.12.2016 № 256н ФСБУ (СГС). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_216121/

⁶ Там же.

⁷ Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению: приказ Минфина России от 01.12.2010 № 157н (ред. от 14.09.2020). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_107750/

создает основу для возможных манипуляций с показателями финансовой отчетности, которые могут иметь серьезные последствия для заинтересованных лиц, в том числе в виде материального ущерба [8]. Данные выводы совершенно справедливы, тем более, что перенос prepaid расходов на будущие периоды не соответствует основополагающим бухгалтерским допущениям.

Профессор К.Ю. Цыганков, рассматривая в своей статье экономическую суть категорий «расходы» и «затраты», обосновал вывод о том, что расходы будущих периодов не могут существовать в принципе, исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной жизни (п. 5, ПБУ 1 «Учетная политика организаций»): «...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»⁸ [9].

Вполне можно согласиться с выводами этого исследования о том, что виды затрат, поименованные в Инструкции по применению плана счетов к счету 97 «Расходы будущих периодов», носят капитальный характер и не являются расходами отчетного периода в силу этого. Их следует капитализировать, возможно, с использованием счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» с дальнейшим списанием по мере извлечения доходов в связи с их использованием. Совершенно верно в исследовании подмечена терминологическая путаница, присутствующая в нормативных документах Министерства финансов РФ в отношении категорий «затраты» и «расходы», которая не добавляет ясности в вопросы учета затрат и расходов организации, включая и такой непростой случай, когда возникает необходимость осуществлять затраты на несколько лет вперед в текущем году.

В статье Т.М. Медведевой [10] дана всеобъемлющая характеристика нормативно-правовой базы по учету расходов будущих периодов, которая очень ярко иллюстрирует многочисленные противоречия, существующие в различных стандартах и методических указаниях Министерства финансов РФ, что свидетельствует о недостаточно внимательном отношении регулятора к методическим вопросам бухгалтерского учета.

Рассмотрим более подробно возникающие коллизии, возможно, что многие из них таковыми не являются.

Упоминание о расходах будущих периодов в настоящее время есть в следующих отечественных документах по бухгалтерскому учету.

⁸ Об утверждении положений по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008): приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 07.02.2020). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/

1. ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», п. 20, в котором в составе запасов указана строка «Расходы будущих периодов»⁹.
2. План счетов и Инструкция по его применению, счет 97 «Расходы будущих периодов» и Инструкция по его использованию с типовыми проводками изменений не имели с момента утверждения этого документа¹⁰.
3. ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда», п. 16: «Расходы по договору признаются в том отчетном периоде, в котором они понесены. При этом расходы, относящиеся к выполненным по договору работам, учитываются как затраты на производство, а расходы, понесенные в связи с предстоящими работами, – как расходы будущих периодов...»¹¹.
4. ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», п. 39, абз. 2: «...платежи за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, производимые в виде фиксированного разового платежа, отражаются в бухгалтерском учете пользователя (лицензиата) как расходы будущих периодов и подлежат списанию в течение срока действия договора»¹².

Следует иметь в виду, что в 2010 г. приказом Минфина России от 24.12.2010 № 186н в Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ от 29.07.1998 № 34н были внесены изменения, согласно которым пункт 65 был изложен в новой редакции (*табл. 1*).

Одновременно с этим, как было сказано ранее, из статьи бухгалтерского баланса «Запасы» была исключена строка «Расходы будущих периодов» и на тот момент, в 2010 и 2011 гг. Министерство финансов РФ не определило, каким образом отражать остатки по счету 97 «Расходы будущих периодов» в дальнейшем. При этом в Плане счетов и в Методических указаниях по учету МПЗ (п. 94) остались похожие формулировки, определяющие расходы будущих периодов следующим образом (*табл. 2*).

⁹ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99): приказ Минфина России от 06.07.1999 № 43н (ред. от 08.11.2010, с изм. от 29.01.2018). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18609/

¹⁰ Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению: приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/

¹¹ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008): приказ Минфина России от 24.10.2008 № 116н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_82067/

¹² Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007): приказ Минфина России от 27.12.2007 № 153н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63465/

В итоге получается, что в Плане счетов счет 97 «Расходы будущих периодов» присутствует, несмотря на то, что в Положении по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ (приказ Минфина России № 34н) этот вид расходов предложено рассматривать либо в качестве соответствующего актива, либо в качестве соответствующего расхода. Другими словами, исключены варианты применения, притом что конкретные случаи применения расходов будущих периодов не были включены в новую редакцию п. 65, хотя на тот момент, в 2010 г., уже было введено в действие и ПБУ 2 «Учет договоров строительного подряда» и ПБУ 14 «Учет нематериальных активов». Введя новую формулировку в п. 65 приказа № 34н, не откорректировали План счетов. Полагаем, что это обстоятельство и послужило в дальнейшем основанием для издания Министерством финансов РФ разъясняющих писем, которые кладутся в основу деления затрат между отчетным и будущим периодами.

Предположим, что, допуская указанную коллизию, Министерством финансов РФ дается разрешение на применение расходов будущих периодов в практическом учете, и даже можно допустить, что именно в том составе, что указан в Инструкции к этому счету. Тогда возникает вопрос, почему указания к этому счету не были поправлены с учетом положений ПБУ 2 и ПБУ 14? Логично было бы гармонизировать эти документы между собой. Также почему не убрали из описания к счету 97 упоминания о возможности списания неравномерно произведенных ремонтов основных средств с использованием счета 97, ведь эта возможность также была исключена приказом Минфина России от 24.12.2010 № 186н, то есть это запрещено применять с 2010 г.?

Объяснение здесь только одно – поправки в приказ № 34н вводились скоропалительно, для выполнения требований по вступлению России в ВТО, это первое, а второе – с принятием нового Закона «О бухгалтерском учете» предполагалось принять новый План счетов вместе с предусмотренными им федеральными стандартами, поэтому исправлять устаревший План счетов считалось нецелесообразным.

МСФО 11 «Договоры на строительство» не содержит указания на учет каких-либо затрат в качестве расходов будущего периода или расходов, переносимых на будущее, все расходы, которые не могут быть отнесены на расходы текущего периода, должны быть учтены как незавершенное строительство. В таком же контексте следовало нашим специалистам описать п. 16 ПБУ 2 «Учет договоров строительного подряда», поскольку ситуация, описанная в этом пункте, иначе как незавершенными работами не является.

Что касается МСФО 38 «Нематериальные активы»¹⁵, то в нем нет упоминания о разовых и регулярных платежах за приобретаемые права, однако есть п. 20, общий смысл которого говорит о том, что подобные платежи являются расходами периода и признаются в расходах по мере их возникновения. Подтверждение этому мы находим в изъятии из п. 302 Инструкции № 157н упоминания о принадлежности платежей за использование прав к расходам будущих периодов, о чем говорилось ранее по тексту.

Имея в виду указанные обстоятельства, полагаем еще следующее. Поправки в Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности, сделанные в 2010 г., затронули не только расходы будущих периодов и ремонты, они изменили многие устаревшие на тот момент и явно противоречившие международным стандартам положения. Эти поправки нами неукоснительно выполняются за исключением тех, которые сделаны в отношении расходов будущих периодов.

Здесь вполне можно согласиться с Д.В. Слабинским [8], этот счет очень удобен для манипуляций с финансовым результатом. Поскольку изменения в п. 65 Положения по бухгалтерскому учету и отчетности (приказ № 34н) сделаны в более позднее время, чем редактировались соответствующие пункты и разделы Плана счетов, методички по учету МПЗ и стандарты бухгалтерского учета (5 и 14), то документ более поздней редакции имеет приоритет в использовании по отношению к другим документам, освещающим такие же вопросы, но в более ранней редакции. Этот правовой принцип распространяется и на документы нормативного регулирования бухгалтерского учета. В результате то, что зафиксировано в п. 65, должно исполняться в буквальном смысле.

Исследуем еще раз формулировку действующей редакции п. 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ (приказ Минфина России № 34н) по табл. 1. На наш взгляд, формулировка достаточно лаконична и означает, что любые затраты организации формируют актив или расходы. В дальнейшем актив списывается согласно правилам, установленным для активов соответствующего вида. Отсюда следующий вывод – если затраты не формируют стоимость актива, то они являются расходами текущего периода. Этот взгляд вполне согласуется с основополагающим допущением бухгалтерского учета – принципом временной определенности фактов хозяйственной жизни.

¹⁵ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193595/

В *табл. 2* приведено определение расходов будущих периодов из Плана счетов. Мы видим, что основной упор делается на работы инвестиционного, капитального, долгосрочного характера (*табл. 3*).

Как видим из *табл. 3*, все указанные в Плате счетов расходы будущих периодов обрели обоснованную трактовку в стандартах бухгалтерского учета. Остается только дождаться, когда же Министерство финансов изымет упоминание о счете 97 «Расходы будущих периодов» из Плана счетов и ПБУ 2 и ПБУ 14, чтобы бухгалтерское сообщество, наконец, перестало апеллировать к этой устаревшей Инструкции, обосновывая ее положениями свои не вполне легитимные действия.

Теперь рассмотрим те расходы, которые организации любят отражать на счете 97 «Расходы будущих периодов» и распределять их на год (!) или несколько лет (!!), устанавливая это в учетной политике с подачи различных консультантов. Расходы на подписку и страхование – и их тоже – консультанты советуют отражать на счете 60 «Расчеты с поставщиками» в качестве предоплаты.

Расходы на лицензирование и использование прав на ведение деятельности, использование баз данных, программных продуктов вне зависимости от периодичности платежа, если эти права не регистрируются установленным образом, образуют ли они актив? Нет. Никакой вещи, никакого материального предмета не образуется, это затраты периода и должны быть списаны на расходы периода их возникновения. Затраты на получение гарантий – образуют ли актив? Нет, никакого актива. Если связаны с получением актива, то должны быть отнесены на его стоимость, если связаны с получением выручки, то должны быть отнесены на расходы в периоде их возникновения.

Хочется напомнить, что перечисленные затраты в Плате счетов не поименованы и существенно по экономическому смыслу отличаются от приведенных в качестве примера в Плате счетов видов расходов будущих периодов (*табл. 3*). Так на основании какого документа мы можем в учетной политике предусматривать их постепенное списание в течение ряда лет? Следует помнить, что учетная политика организации не может устанавливать правила в обход предусмотренных в нормативных документах по бухгалтерскому учету правил и принципов.

Подводя итог всему сказанному, хочется выразить надежду, что уважаемое Министерство финансов РФ приведет в порядок План счетов и приказ о составе отчетности для исключения любых сомнений по вопросу присутствия в активах так называемых «расходов будущих периодов» в их буквальном понимании.

Таблица 1**Сравнение редакций п. 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ****Table 1****A comparison of editions of Para. 65 of the Regulations on Accounting and Reporting in the Russian Federation**

Старая редакция п. 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ	Новая редакция п. 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ
Затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе отдельной статьей как расходы будущих периодов и подлежат списанию в порядке, устанавливаемом организацией (равномерно, пропорционально объему продукции и др.) в течение периода, к которому они относятся	Затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе в соответствии с условиями признания активов, установленными нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету и подлежат списанию в порядке, установленном для списания стоимости активов данного вида*

* Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20081/

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 2**Сравнение определений категории «Расходы будущих периодов» в различных нормативных документах****Table 2****A comparison of definitions of the category *Deferred Expenses* in different regulatory documents**

План счетов и Инструкция по применению счета 97 «Расходы будущих периодов»	Методические указания по учету МПЗ (отменены с 2021 г.)
Счет предназначен для обобщения информации о расходах, произведенных в данном отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам. В частности, на этом счете могут быть отражены расходы, связанные с горно-подготовительными работами; подготовительными к производству работами в связи с их сезонным характером; освоением новых производств, установок и агрегатов; рекультивацией земель и осуществлением иных природоохранных мероприятий; неравномерно производимым в течение года ремонтом основных средств (когда организацией не создается соответствующий резерв или фонд) и др.*	Стоимость материалов, отпущенных на производство, но относящихся к будущим отчетным периодам (подготовительные работы в сезонных производствах, горно-подготовительные работы, освоение новых предприятий, производств, цехов и агрегатов (пусковые расходы), на подготовку и освоение производства новых видов продукции и новых технологий, рекультивация земель), зачисляется на счет учета расходов будущих периодов. На этот счет стоимость отпущенных материалов может относиться и в других случаях, когда возникает необходимость распределения затрат на ряд отчетных периодов**

* Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению: приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/

** Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-

производственных запасов: приказ Минфина России от 28.12.2001 № 119н.
URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_35543/

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 3

Перечень расходов будущих периодов, предусмотренных Планом счетов

Table 3

A list of deferred expenditures provided for in the Chart of Accounts

Вид расходов	Комментарии
Расходы, связанные с горно-подготовительными работами	Учитываются в соответствии с ПБУ 24 «Учет затрат на освоение природных ресурсов»*
Расходы, связанные с подготовительными к производству работами в связи с их сезонным характером	Учитываются в соответствии с ПБУ 10 «Расходы организации», в качестве текущих расходов периода
Расходы, связанные с освоением новых производств, установок и агрегатов	Учитываются в соответствии с ФСБУ 26 «Капитальные вложения»**
Расходы, связанные с рекультивацией земель и осуществлением иных природоохранных мероприятий	Учитываются в соответствии с ФСБУ 26 «Капитальные вложения»
Расходы, связанные с неравномерно производимым в течение года ремонтом основных средств (когда организацией не создается соответствующий резерв или фонд)	Запрет на списание с использованием счета 97 в 2010 г. через изъятие соответствующего пункта из Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ (34н), учитываются в соответствии с ФСБУ 26 «Капитальные вложения»

* Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011): приказ Минфина России от 06.10.2011 № 125н.
URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122051/

** Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»: приказ Минфина России от 17.09.2020 № 204н.
URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Список литературы

1. Дружиловская Э.С. Совершенствование терминологического аппарата в области оценки при признании запасов в российском и международном учете коммерческих и некоммерческих организаций негосударственного сектора // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2021. № 5. С. 2–12.
2. Сапожникова Н.Г., Щипилова Н.Ю. Доходы и расходы будущих периодов // Вестник Воронежского государственного университета.

Серия: Экономика и управление. 2016. № 3. С. 132–136.

URL: <http://www.vestnik.vsu.ru/pdf/econ/2016/03/2016-03-22.pdf>

3. *Сапожникова Н.Г., Волкова Ю.Б.* Проблемы формирования систематизированной информации о запасах в отечественной и зарубежной финансовой отчетности // *Международный бухгалтерский учет*. 2012. Т. 15. Вып. 29. С. 2–8.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-formirovaniya-sistematizirovannoy-informatsii-o-zaprasah-v-otchestvennoy-i-zarubezhnoy-finansovoy-otchetnosti>
4. *Коровина Л.Н., Турбина Н.М.* Расходы будущих периодов: современный взгляд // *Ученые записки Тамбовского отделения РoCMY*. 2018. № 10. С. 47–52. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/rashody-buduschih-periodov-sovremennyy-vzglyad>
5. *Кузьменко О.А., Соболенкова А.В.* К вопросу о необходимости применения счета «Расходы будущих периодов» в бухгалтерском учете российских компаний // *Академический вестник*. 2012. № 2. С. 224–226. URL: <https://econf.rae.ru/article/6669>
6. *Грачёва М.Е.* Особенности отражения в финансовой отчетности prepaid доходов и расходов // *Международный бухгалтерский учет*. 2010. Т. 13. Вып. 10. С. 29–35.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-otrazheniya-v-finansovoy-otchetnosti-predoplachennyh-dohodov-i-rashodov>
7. *Иванцова С.Н.* Расходы и резервы – общее и различное // *Бюджетный учет*. 2018. № 12. С. 10–15.
8. *Слабинский Д.В.* Методы манипуляции показателями прибыли: манипуляция расходами // *Вестник Белгородского государственного технологического университета им. В.Г. Шухова*. 2012. № 3. С. 110–112.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/metody-manipulyatsii-pokazatelyami-pribyli-manipulyatsiya-rashodami>
9. *Цыганков К.Ю.* Доходы и расходы будущих периодов // *Сибирская финансовая школа*. 2010. № 4. С. 138–144.
URL: <https://www.journal.safbd.ru/ru/content/dohody-i-rashody-budushchih-periodov>
10. *Медведева Т.М.* Расходы будущих периодов // *Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения*. 2014. № 3. С. 27–36.

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

DEFERRED EXPENSES: THEORY AND PRACTICE OF ACCOUNTING

Tat'yana Yu. SEREBRYAKOVA

Cheboksary Cooperative Institute, Branch of Russian University of Cooperation,
Cheboksary, Chuvash Republic, Russian Federation
tserebryakova@ruc.su
<https://orcid.org/0000-0003-3823-8447>

Article history:

Article No. 492/2021
Received 30 Aug 2021
Received in revised
form 6 September 2021
Accepted 8 Sept 2021
Available online
15 September 2021

JEL classification:
M41

Keywords: deferred
expenses, costs,
expenditures,
accounting (financial)
statements

Abstract

Subject. This article examines the issues related to the operations of deferred expenses for the relevance and necessity of applying a special procedure for attributing costs that may belong to future periods, to the expenses of the reporting period.

Objectives. The article aims to find a logically verified methodology for accounting for costs related to the current and future periods and their reflection in the financial statements.

Methods. For the study, I used a systems approach and logical generalization.

Results. The study shows that in the organizations' business life, there are cases of a need to accumulate certain types of costs on a special account with their subsequent write-off for expenses in the periods when these costs begin to bring economic benefits. Such costs must be significant in amount and be of an investment nature. Otherwise, there are risks of the accrual principle (assumption) violation.

Conclusions and Relevance. The accounting regulator in the Russian Federation needs to make adjustments to the regulatory documents that determine the procedure for classification, accounting and disclosure of information in the accounting (financial) statements, providing in the first section of the financial position report an unambiguously interpreted item for deferred expenses not attributable to the reporting years, as well as related information in other forms of accounting (financial) statements. Adjustments also need to be made to existing accounting provisions to eliminate conflicts and discrepancies with respect to deferred expenses. The results of the study are intended to develop theoretical views on the methodology of accounting for costs and expenses of organizations and the promotion in practice of this approach to the classification of costs between current and deferred expenses.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2021

Please cite this article as: Serebryakova T.Yu. Deferred Expenses: Theory and Practice of Accounting. *International Accounting*, 2021, vol. 24, iss. 9, pp. 968–983.
<https://doi.org/10.24891/ia.24.9.968>

References

1. Druzhilovskaya E.S. [Improving the terminological apparatus in the field of assessment when recognizing reserves in the Russian and international accounting of commercial and non-profit organizations of the non-governmental sector]. *Bukhgalterskii uchet v byudzhetykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations*, 2021, no. 5, pp. 2–12. (In Russ.)
2. Sapozhnikova N.G., Shchipilova N.Yu. [Income and expenses of future periods]. *Vestnik Voronezhskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: Ekonomika i upravlenie = Proceedings of Voronezh State University. Series: Economics and Management*, 2016, no. 3, pp. 132–136.
URL: <http://www.vestnik.vsu.ru/pdf/econ/2016/03/2016-03-22.pdf> (In Russ.)
3. Sapozhnikova N.G., Volkova Yu.B. [Problems of forming systematized information about stocks in domestic and foreign financial statements]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2012, vol. 15, iss. 29, pp. 2–8. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-formirovaniya-sistemizirovannoy-informatsii-o-zapasah-v-otchestvennoy-i-zarubezhnoy-finansovoy-otchetnosti> (In Russ.)
4. Korovina L.N., Turbina N.M. [Expenditures of future periods: modern view]. *Uchenye zapiski Tambovskogo otdeleniya RoSMU*, 2018, no. 10, pp. 47–52.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/rashody-buduschih-periodov-sovremenny-vzglyad> (In Russ.)
5. Kuz'menko O.A., Sobol'nikova A.V. [About the problem of the necessity in using calculation "Prospective Periods Expenditures" taking into account consideration of Russian companies]. *Akademicheskii vestnik*, 2012, no. 2, pp. 224–226. URL: <https://econf.rae.ru/article/6669> (In Russ.)
6. Gracheva M.E. [Specifics of the reflection of prepaid income and expenses in the financial statements]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2010, vol. 13, iss. 10, pp. 29–35.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-otrazheniya-v-finansovoy-otchetnosti-predoplachennyh-dohodov-i-rashodov> (In Russ.)
7. Ivantsova S.N. [Expenses and reserves: The common and the different]. *Byudzhetyi uchet*, 2018, no. 12, pp. 10–15. (In Russ.)
8. Slabinskii D.V. [Methods of manipulation of profit indicators: manipulation of expenses]. *Vestnik Belgorodskogo gosudarstvennogo tekhnologicheskogo*

universiteta im. V.G. Shukhova = Bulletin of BSTU named after V.G. Shukhov, 2012, no. 3, pp. 110–112. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/metody-manipulyatsii-pokazatelyami-pribyli-manipulyatsiya-rashodami> (In Russ.)

9. Tsygankov K.Yu. [Deferred income and expenses]. *Sibirskaya finansovaya shkola = Siberian Financial School*, 2010, no. 4, pp. 138–144.
URL: <https://www.journal.safbd.ru/ru/content/dohody-i-rashody-budushchih-periodov> (In Russ.)
10. Medvedeva T.M. [Expenses of future periods]. *Aktual'nye voprosy bukhgalterskogo ucheta i nalogooblozheniya*, 2014, no. 3, pp. 27–36.
(In Russ.)

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.