

pISSN 2073-5081
eISSN 2311-9381

Финансовый учет

РАСХОДЫ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ В БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ: СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ

Лидия Ивановна КУЛИКОВА

доктор экономических наук, профессор кафедры учета, анализа и аудита,
Институт управления, экономики и финансов
Казанского (Приволжского) федерального университета (КФУ),
Казань, Российская Федерация
777phd@rambler.ru
<https://orcid.org/0000-0001-7277-9971>
SPIN-код: 3171-1409

История статьи:

Рег. № 503/2021
Получена 06.09.2021
Получена в
доработанном виде
09.10.2021
Одобрена 14.10.2021
Доступна онлайн
15.11.2021

УДК 657
JEL: M41

Ключевые слова:

расходы, будущие
периоды,
бухгалтерская
отчетность,
практика

Аннотация

Предмет. Исследование современного состояния формирования и раскрытия информации о расходах будущих периодов в бухгалтерской (финансовой) отчетности ведущих коммерческих организаций России, решение выявленных проблем.

Цели. Изучение действующей практики формирования информации о расходах будущих периодов в бухгалтерском учете и отчетности организаций, осуществляющих разнообразные виды деятельности, выявление особенностей представления информации, проведение критического анализа на предмет соответствия нормативным правовым документам и определение критериев признания в учете расходов будущих периодов.

Методология. Достоверность результатов статьи основана на применении таких методов, как наблюдение, сравнение, обобщение, систематизация, сравнительный анализ.

Результаты. Рассмотрен практический опыт представления информации о расходах будущих периодов в бухгалтерской отчетности ведущих российских организаций за 2020 г., составленной по российским правилам бухгалтерского учета. Исследованы отчеты организаций, осуществляющих различные виды деятельности, в которых подробно раскрывалась информация о расходах будущих периодов. Обосновано, что расходы будущих периодов (или отложенные расходы) являются особым объектом бухгалтерского учета в силу их уникальности и информационных возможностей. Признание таких расходов в учете и отчетности возможно, если они обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов.

Выводы. В настоящее время представление информации о расходах будущих периодов в бухгалтерской (финансовой) отчетности вызывает множество проблем, структура и содержание расходов различных организаций неоднородны, они зависят от отраслевых особенностей и профессионального бухгалтерского суждения составителей отчетов.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2021

Для цитирования: Куликова Л.И. Расходы будущих периодов в бухгалтерской (финансовой) отчетности: современное состояние // *Международный бухгалтерский учет*. – 2021. – Т. 24, № 11. – С. 1208 – 1224.
<https://doi.org/10.24891/ia.24.11.1208>

Расходы будущих периодов (или отложенные расходы) являются особым объектом бухгалтерского учета. Они представляют собой расходы, произведенные в текущем отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам. Расходы будущих периодов по своей экономической сути не являются ни активами (которые подлежат отражению в бухгалтерском балансе), ни расходами периода (которые показываются в отчете о финансовых результатах).

Тем не менее, в настоящее время в бухгалтерских балансах российских организаций до сих пор имеют место расходы будущих периодов, которые увеличивают стоимость активов организации.

В свое время П. Герстнер, представитель немецкой учетной мысли, говоря о расходах будущих периодов, отмечал, что «при ближайшем рассмотрении публикуемых балансов встречаются обозначения статей актива, непонятные не только профану, но даже и человеку сведущему. Они не являются ни основным, ни оборотным имуществом» [1, с. 130]. Расходы будущих периодов П. Герстнер называл мнимой статьей актива или антиципативной статьей. Он объяснял, что «активные антиципации особенно часто представляют собою издержки, произведенные в одном отчетном периоде, которые, однако, приходится в хозяйственном отношении отнести к следующему» [1, с. 134].

Идея представления расходов будущих периодов в составе активов баланса принадлежит германскому балансоведу Э. Шмаленбаху при описании основ учения о динамике баланса, которое появилось в 1919 г. Разрабатывая концепцию динамического баланса, Э. Шмаленбах обосновывал необходимость отражения в составе активов динамического баланса расходов, относящихся к будущим отчетным периодам, в частности авансовых платежей на расходы будущих лет [2, с. 15].

Вместе с тем, как отмечал французский ученый Ж. Ришар, статья расходов будущих периодов отражалась в составе активов компаний Датини во Флоренции, начиная с 1399 г. По мнению Ж. Ришара, присутствие такого «фиктивного» актива не было ни случайностью, ни ошибкой [3, с. 66].

И.Р. Николаев, рассматривая в 1926 г. проблемы реальности баланса, обосновывал необходимость отражения в составе активов расходов будущих периодов. Он полагал, что в активе баланса «не только могут, но и должны оставаться наряду с подлинными и бесспорными активными статьями, также и такие, которые по своей форме являются не более, как

расходами» [4, с. 25]. И.Р. Николаев подразделял расходы организаций на две основные группы: расходы, полезный эффект которых замыкается в рамках текущего года; расходы, полезный эффект которых простирается за пределы данного отчетного года. По его мнению, критерием для разграничения расходов является время [4, с. 24].

Американский институт присяжных бухгалтеров также придерживался позиции, по которой «в состав активов входят также некоторые виды отложенных расходов (*deferred charges*), не являющиеся ресурсами, но признаваемые и оцениваемые (измеряемые) в соответствии с общепринятыми правилами бухгалтерского учета»¹.

Являются ли расходы будущих периодов активами организации? Научная дискуссия признания или непризнания таких расходов в составе активов организаций ведется среди современных исследователей. Эти вопросы поднимались в работах Е.С. Агеевой [5], В.В. Башкатова и В.Е. Храмовой [6], Э.С. Дружиловской [7], Л.Н. Коровиной, Н.М. Турбиной [8], В.Ю. Петровой [9], В.В. Семенихина [10], М.С. Чубко и А.В. Куленко [11].

Понятие актива и критерии его признания как элемента бухгалтерского баланса даны в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России². Содержание этой Концепции в вопросах признания активов для целей формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности по российским правилам во многом соответствует положениям Концептуальных основ представления финансовых отчетов по МСФО³. В соответствии с названными концептуальными основами расходы будущих периодов должны быть исключены из состава активов, так как не удовлетворяют условиям их признания в качестве активов [12, с. 39].

Тем не менее, некоторые современные авторы полагают, что расходы будущих периодов были, есть и будут [8, с. 53], «растянутые» по времени расходы фирм были, есть и будут возникать в дальнейшем [10, с. 7], и дают рекомендации по отражению этих расходов в бухгалтерском балансе [5, с. 58–59].

Напомним, что расходы будущих периодов рассматриваются в действующих документах нормативного регулирования бухгалтерского учета в нашей стране, представленных в *табл. 1*. Таким образом, признание расходов будущих периодов в учете и отчетности возможно, если они

¹ Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: учеб. для студентов вузов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. С. 263–264.

² Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России.
URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=2249-kontseptsiya_bukhgalterskogo_ucheta_v_rynochnoi_ekonomike_rossii/www.minfin.ru

³ Концептуальные основы представления финансовых отчетов.
URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/standard/conceptual/

обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов.

Для целей формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности Министерство финансов РФ рекомендует подразделять расходы будущих периодов на долгосрочные и краткосрочные. Так, в Рекомендациях за 2011 г.⁴ определялось, что в соответствии с требованиями ПБУ 4/99 в бухгалтерском балансе активы и обязательства в зависимости от срока обращения (погашения) должны представляться с подразделением на краткосрочные и долгосрочные, что следует учитывать при раскрытии в бухгалтерском балансе информации о расходах будущих периодов. В Рекомендациях за 2013 г.⁵ также рассматривались вопросы раскрытия в бухгалтерском балансе данных о расходах будущих периодов, различных по характеру. В случае существенности таких расходов их целесообразно отражать в бухгалтерской отчетности обособленно.

Рассмотрим практику представления информации о расходах будущих периодов в бухгалтерской отчетности ведущих российских организаций за 2020 г., составленной по российским правилам бухгалтерского учета. Исследовались отчеты организаций, осуществляющих различные виды деятельности, в которых довольно подробно раскрывалась информация о расходах будущих периодов. Прежде всего рассмотрим, по каким статьям бухгалтерского баланса организаций показывалась информация об этих расходах (*табл. 2*). Как показывают данные *табл. 2*, расходы будущих периодов, учтенные организациями на одноименном счете, отражаются по разным статьям баланса.

Такие организации, как ПАО «КАМАЗ», ПАО «Лукойл», ОАО «Российские железные дороги», АК «Алроса» для отражения краткосрочных расходов будущих периодов используют статью баланса «Запасы». Нам представляется это нецелесообразным и не отвечающим требованиям ФСБУ 5/2019 «Запасы», в соответствии с которым запасами являются активы, которые потребляются или продаются в рамках обычного

⁴ Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2011 год: письмо Департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности Министерства финансов Российской Федерации от 27.01.2012 № 07-02-18/01. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=15427-rekomendatsii_auditorskim_organizatsiyam_individualnym_auditoram_auditoram_po_provedeniyu_audit_a_godovoi_bukhgalterskoi_otchetnosti_organizatsii_za_2011_god

⁵ Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2013 год: приложение к письму от 29.01.2014 № 07-04-18/01. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=20890-rekomendatsii_auditorskim_organizatsiyam_individualnym_auditoram_auditoram_po_provedeniyu_audit_a_godovoi_bukhgalterskoi_otchetnosti_organizatsii_za_2013_god

операционного цикла организации, либо используются в течение периода не более 12 месяцев⁶.

ПАО «Государственная транспортная лизинговая компания» расходы будущих периодов показывает по строке баланса «Прочие оборотные активы» с разделением на долгосрочные (подлежащие списанию не ранее 12 мес. после отчетной даты) и краткосрочные (подлежащие списанию в течение 12 мес. после отчетной даты). Мы полагаем, что эти расходы целесообразно разграничивать и показывать в разных разделах бухгалтерского баланса.

Многие исследуемые нами организации расходы будущих периодов со сроком списания менее 12 мес. показывают в бухгалтерском балансе по статье «Прочие оборотные активы», со сроком списания более 12 мес. – по статье «Прочие внеоборотные активы».

Вызывает интерес подразделение расходов будущих периодов на внеоборотные и оборотные активы, производимое ПАО «Гипротюменнефтегаз». В соответствии с учетной политикой названной организации, в бухгалтерском балансе такое деление производится исходя из экономической сущности расходов и не зависит от срока их списания. Если расходы будущих периодов относятся к активам, отражаемым в разделе баланса «Внеоборотные активы», то расходы также отражаются в указанном разделе. К таким расходам относятся, например, расходы на приобретение неисключительных прав на использование программных продуктов, расходы на лицензии на определенный вид деятельности и т.д. Расходы будущих периодов, относящиеся к оборотным активам, отражаются в разделе баланса «Оборотные активы». Например, расходы на сертификацию продукции, расходы, понесенные в связи с предстоящими работами по договору подряда. При этом перевод расходов будущих периодов из внеоборотных активов в оборотные по причине достижения оставшегося срока списания значения менее 12 мес. ПАО «Гипротюменнефтегаз» не производит.

Далее рассмотрим состав расходов будущих периодов, показанных в балансе и пояснениях к нему в исследуемых организациях и представим их в табл. 3. Данные таблицы показывают, что состав расходов будущих периодов весьма неоднороден, в некоторых случаях не соответствует нормативным документам бухгалтерского учета.

Так, ПАО «Магнитогорский металлургический комбинат» в составе расходов будущих периодов учитывает расходы в виде регулярных крупных затрат, возникающих через определенные длительные временные

⁶ Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы»: утв. приказом Минфина России от 15.11.2019 № 180н. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=133539-federalnyi_standart_bukhgalterskogo_ucheta_fsbu_52019_zapasy

интервалы (более 12 мес.) на протяжении срока эксплуатации объекта основных средств на проведение его ремонта, проверку технического состояния и иные аналогичные мероприятия. Названные расходы списываются равномерно исходя из периодичности проведенного ремонта, начиная с месяца, следующего за месяцем окончания ремонта. Для раскрытия информации об этих расходах организация использует балансовую статью «Основные средства». Вместе с тем, ФСБУ 6/2000 «Основные средства» определяет, что существенные по величине затраты организации на проведение ремонта, технического осмотра, технического обслуживания объектов основных средств с частотой более 12 мес. или более обычного операционного цикла, превышающего 12 мес., признаются самостоятельными инвентарными объектами⁷. Следовательно, названные капитализируемые расходы по новым правилам надо учитывать не как расходы будущих периодов, а в качестве отдельного компонента объекта основных средств.

Организации применяют разные подходы к учету и отражению в отчетности расходов на страхование. Так, в соответствии с учетной политикой ПАО «Федеральная сетевая компания Единой энергетической системы» платежи по договорам страхования в счет будущих страховых периодов показывает в бухгалтерском балансе по статье «Дебиторская задолженность» в составе прочих дебиторов. При этом в пояснениях к отчетности отмечается, что срок погашения таких расходов обычно не превышает одного года.

Аналогичный подход применяет ПАО «Московская объединенная энергетическая компания», которая суммы, уплаченные по договору страхования, не включает в состав расходов будущих периодов, а отражает в составе расчетов с разными дебиторами и кредиторами.

ПАО «Магнитогорский металлургический комбинат» расходы по страхованию учитывает в качестве расходов будущих периодов. Согласно пояснениям к бухгалтерской отчетности, страховая премия, уплаченная разовым платежом на срок более одного отчетного периода, списывается равномерно в течение срока действия договора пропорционально количеству календарных дней действия договора в отчетном периоде.

АО «Государственная транспортная лизинговая компания» расходы на страхование относит к расходам будущих периодов и в бухгалтерском балансе показывает по строке «Прочие оборотные активы». Названная организация поясняет, что несмотря на то, что с 2011 г. произошло изменение в учете расходов будущих периодов, организация сохраняет

⁷ Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 6/2000 «Основные средства»: утв. приказом Минфина России от 17.09.2020 № 204н. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=133537-federalnyi_standart_bukhgalterskogo_ucheta_fsbu_62020_osnovnye_sredstva

ранее действовавший порядок учета расходов на страхование. По мнению составителей отчетности АО «Государственная транспортная лизинговая компания», принятая в организации методика учета расходов на страхование позволяет наиболее достоверно отразить информацию о заключенных договорах страхования, предусматривающих длительный срок и условия об оплате страховой премии частями. Это обеспечивает соблюдение принципа соответствия доходов и расходов, а также их обоснованное распределение между отчетными периодами получения доходов, к которым относятся расходы на страхование.

Мы полагаем, что для признания в учете расходов на страхование необходимо исходить из того, что данные расходы приводят к образованию дебиторской задолженности, поскольку они являются prepaid расходами. Появляется возможность возврата денежных средств при неисполнении обязательств, предусмотренных условиями договора, или его расторжении.

Следует отметить, что расходы будущих периодов как таковые не имеют дебитора. Профессор Я.В. Соколов отмечал, что неверное отражение расходов будущих периодов в отчетности приводит к ее «затемнению», которое проявляется в сокращении дебиторской задолженности [13, с. 464].

Многие организации расходы на страхование отражают в учете на счете 97 «Расходы будущих периодов», а в балансе показывают в составе дебиторской задолженности, что вполне целесообразно.

Как показывают данные *табл. 3*, многие организации в составе расходов будущих периодов учитывают расходы на приобретение лицензий на определенные виды деятельности. Списание таких расходов в большинстве случаев производится равномерно, исходя из срока действия лицензии. В соответствии со ст. 8 Федерального закона «О лицензировании отдельных видов деятельности» этот срок устанавливается положением о лицензировании конкретного вида деятельности, но не может быть менее чем три года⁸.

Мы полагаем, что такой подход к отражению в учете расходов по лицензированию правомерен, поскольку он обеспечивает соблюдение принципов соответствия расходов и доходов, обоснованного распределения расходов между отчетными периодами. Расходы на лицензирование не могут в полном объеме относиться к расходам текущего периода, поскольку они связаны с деятельностью организации в следующих периодах.

Исключением являются расходы на приобретение лицензий, срок действия которых является бессрочным в соответствии со ст. 9 Федерального закона

⁸ Федеральный закон от 04.05.2011 № 99-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» (с изменениями и дополнениями). URL: <https://base.garant.ru/12185475/>

«О лицензировании отдельных видов деятельности»⁹. Поскольку срок действия лицензии не определен, то расходы на них могут быть учтены единовременно в периоде их осуществления. Такой порядок учета расходов на приобретение бессрочных лицензий применяет ПАО «Федеральная сетевая компания Единой энергетической системы», у которого списанные расходы на приобретение прав пользования (бессрочные лицензии) списываются полностью на текущие расходы и отражаются за балансом.

Рассмотрим порядок списания расходов будущих периодов, применяемый организациями в соответствии с установленной ими учетной политикой.

Так, ПАО «Ростелеком» определяет начальный момент списания расходов. Расходы по приобретению неисключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации списываются с момента фактического использования прав в деятельности организации. Расходы по лицензиям на услуги связи и иные отдельные виды деятельности – с момента начала действия лицензии.

Названная организация определяет, что расходы будущих периодов, включенные в состав внеоборотных активов, в расходы текущего периода списываются с применением статьи «Амортизация расходов будущих периодов».

С точки зрения бухгалтерской концепции, амортизация представляет собой прежде всего процесс распределения по отчетным периодам затрат, связанных с приобретением амортизируемых объектов [14, с. 2]. Термин «амортизация» (depreciation) в бухгалтерии используется в значении систематического, рационального снижения стоимости активов. Поскольку расходы будущих периодов не являются активами как таковыми, то и применение термина «амортизация» в отношении расходов будущих периодов совершенно неприемлемо.

ПАО «Аэрофлот» определяет срок списания расходов будущих периодов следующим образом. Расходы на приобретение программных продуктов (баз данных) по договорам с правообладателями без приобретения на них исключительных прав списываются в течение периода в соответствии с условиями договора. Если условиями договора срок полезного использования не установлен, то он определяется специальными комиссиями, создаваемыми в структурных подразделениях (представительствах, филиалах). При этом оформляется акт, который подписывается председателем комиссии и ее членами.

⁹ Там же.

В соответствии с учетной политикой ПАО «Газпром» списание отдельных видов расходов будущих периодов производится в порядке, приведенном в табл. 4.

Таким образом, в настоящее время формирование и раскрытие информации о расходах будущих периодов в бухгалтерской (финансовой) отчетности вызывает множество проблем, структура и содержание расходов различных организаций неоднородны, они зависят от отраслевых особенностей и профессионального бухгалтерского суждения составителей отчетов.

Таблица 1

Документы нормативного регулирования бухгалтерского учета, в которых определяется порядок учета расходов будущих периодов

Table 1

Accounting legal regulation documents determining the procedure for deferred expenses accounting

Нормативный документ	Расходы будущих периодов в соответствии с нормативным документом
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 производства, а расходы, понесенные в связи с предстоящими работами, – как расходы будущих периодов
ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»**	П. 39. 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
ПБУ 10/99 «Расходы организации»***	П. 19. Расходы признаются в отчете о финансовых результатах: с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов); путем их обоснованного распределения между отчетными периодами, когда расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенно
ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам» ^{4*}	П. 8. Дополнительные расходы по займам могут включаться равномерно в состав прочих расходов в течение срока займа (кредитного договора). П. 15. Начисленные проценты на вексельную сумму отражаются организацией-векселедателем в составе прочих расходов в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления, или равномерно в течение предусмотренного векселем срока выплаты полученных займы денежных средств. П. 16. Начисленные проценты и (или) дисконт по облигации отражаются организацией-эмитентом в составе прочих расходов в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления, или равномерно в течение срока действия договора займа

* Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008). URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=2261-polozhenie_po_bukhgalterskomu_uchetu_uchet_dogovorov_stroitel'nogo_podryada_pbu_22008

** Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007). URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=114735-polozheniya_po_bukhgalterskomu_uchetu_uchet_nematerialnykh_aktivov_pbu_142007

*** Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99). URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=2269-

polozhenie_po_bukhgalterskomu_uchetu_raskhody_organizatsii_pbu_1099

^{4*} Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам»

(ПБУ 15/2008). URL: [https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=2274-](https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=2274-polozhenie_po_bukhgalterskomu_uchetu_uchet_raskhodov_po_zaimam_i_kreditam_pbu_152008)

polozhenie_po_bukhgalterskomu_uchetu_uchet_raskhodov_po_zaimam_i_kreditam_pbu_152008

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 2

Наименование статей баланса организаций, по которым отражаются расходы будущих периодов

Table 2

Items of balance sheet of organizations for deferred expenses recognition

Наименование организации	Наименование статей баланса, по которым отражаются расходы будущих периодов
ПАО «Магнитогорский металлургический комбинат»	Основные средства. Прочие внеоборотные активы
ПАО «Федеральная сетевая компания Единой энергетической системы»	Прочие внеоборотные активы. Прочие оборотные активы. Прочие дебиторы
АО «Государственная транспортная лизинговая компания»	Прочие оборотные активы с подразделением на долгосрочные и краткосрочные
ПАО «КАМАЗ»	Прочие внеоборотные активы.
ПАО «Лукойл»	Запасы
ОАО «Российские железные дороги»	
АК «Алроса»	
ПАО «Туполев»	Прочие внеоборотные активы.
ПАО «Аэрофлот»	Прочие оборотные активы
ПАО «Московская объединенная энергетическая компания»	
ПАО «Ростелеком»	
АО «Концерн Росэнергоатом»	

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 3

Состав расходов будущих периодов, определяемых учетной политикой организаций

Table 3

Deferred expenses breakdown determined by the accounting policy of organizations

Наименование организации	Состав расходов будущих периодов
ПАО «Магнитогорский металлургический комбинат»	Расходы в виде регулярных крупных затрат, возникающих через определенные длительные временные интервалы (более 12 мес.) на проведение ремонта основных средств, проверку технического состояния и иные аналогичные мероприятия. Расходы на страхование. Расходы на лицензии (в том числе лицензии на недропользование). Расходы на приобретение прав доступа к электронным сайтам

ПАО «Федеральная сетевая компания Единой энергетической системы»	Расходы на программное обеспечение. Расходы на страхование
АО «Государственная транспортная лизинговая компания»	Страховые премии по договорам страхования предметов лизинга и аренды. Дополнительные расходы по кредитам и займам (расходы на привлечение заемных средств)
ПАО «Газпром»	Затраты на выполненные пусконаладочные работы, не связанные с приведением объекта основных средств в состояние, пригодное к эксплуатации (использованию). Затраты на предынвестиционные исследования в части разработки предпроектной документации. Затраты на приобретение неисключительных прав на использование программного обеспечения . Расходы на лицензии на право пользования недрами
ПАО «Лукойл»	Платежи за предоставленное Компании право использования объектов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, производимые в виде фиксированного разового платежа. Расходы на приобретение лицензий и аналогичные расходы
ПАО «Туполев»	Затраты на приобретение неисключительных прав на использование программных и информационных продуктов
ПАО «Аэрофлот»	Затраты по приобретению неисключительных прав на использование программных продуктов, лицензий к ним и баз данных (в том числе услуги по внедрению программных продуктов). Затраты на приобретение лицензий или каких-либо прав на осуществление отдельных видов деятельности. Затраты по сертификации воздушных судов и авиадвигателей (в том числе по продлению ресурсов ВС и АД). Затраты по договорам на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, не предусматривающих передачу ПАО «Аэрофлот» полных исключительных имущественных прав на результат таких работ
ПАО «Московская объединенная энергетическая компания»	Расходы на приобретение прав пользования объектами интеллектуальной собственности (программные и информационные продукты). Расходы, связанные с приобретением программных продуктов и баз данных по договорам купли-продажи или договорам мены, если эти активы не соответствуют условиям, установленным для нематериальных активов. Расходы на предынвестиционные исследования, квалифицированные как расходы будущих периодов. Расходы на приобретение лицензий на осуществление отдельных видов деятельности или каких-либо прав пользования
ПАО «Ростелеком»	Расходы на программные продукты и базы данных (затраты на приобретение и внедрение биллинговых систем, предназначенных для ведения расчетов с абонентами). Расходы по сертификации на техническую поддержку программного обеспечения. Расходы на приобретение лицензий на услуги связи. Платежи за использование радиочастотного спектра. Лицензионные соглашения на право использования кино- и видеопродукции
ОАО «Российские железные дороги»	Расходы по приобретению неисключительных прав и лицензий со сроком списания более 12 мес. с момента их приобретения

ПАО «Гипротюменнефтегаз»	Расходы, понесенные в связи с предстоящими работами по договорам строительного подряда, длительность выполнения которых составляет более одного отчетного года (долгосрочный характер) или сроки начала и окончания которых приходятся на разные отчетные годы. Платежи за предоставленное право пользования объектами интеллектуальной собственности, производимые в виде фиксированного разового платежа, включая авторское вознаграждение
-----------------------------	---

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 4

Порядок списания расходов будущих периодов, применяемый ПАО Газпром

Table 4

The procedure for writing off deferred expenses applied by PAO Gazprom

Наименование расходов	Порядок списания
Затраты на выполненные пусконаладочные работы, не связанные с приведением объекта основных средств в состояние, пригодное к эксплуатации (использованию)	Единовременно после выполнения комплекса пусконаладочных работ в состав расходов по обычным видам деятельности
Затраты на предынвестиционные исследования в части разработки предпроектной документации на основании оформленных документов	а) Включаются в состав вложений во внеоборотные активы в случае включения соответствующего проекта в состав Инвестиционной программы ПАО «Газпром». б) Списываются на счета прочих расходов единовременно при досрочном расторжении договора на выполнение предынвестиционных исследований
Затраты на приобретение неисключительных прав на использование программного обеспечения	а) Равномерно в течение срока использования исходя из условий договора. б) При отсутствии срока использования, установленного договором, – в течение ожидаемого срока использования, определяемого Обществом самостоятельно, но не более пяти лет
Затраты на приобретение прав пользования недрами, произведенные до объявления результатов аукциона (конкурса)	Единовременно: а) в состав вложений в нематериальные поисковые активы, в случае заключения лицензионного соглашения по результатам конкурса (аукциона); б) в состав прочих расходов в случае, если по результатам конкурса (аукциона) организация не заключила лицензионное соглашение

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Список литературы

1. Герстнер П. Анализ баланса. 2-е изд. М.: Экономическая жизнь, 1926. 355 с.
2. Бетге Й. Балансоведение. М.: Бухгалтерский учет, 2000. 454 с.
3. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика. М.: Финансы и статистика, 2000. 160 с.
4. Николаев И.Р. Проблема реальности баланса. Л.: Экономическое образование, 1926. 109 с.
5. Агеева Е.С. Формирование информации о расходах будущих периодов в финансовой отчетности предприятий промышленности // Научные ведомости Белгородского государственного университета. Серия: Экономика. Информатика. 2013. № 7. С. 55–60.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/formirovanie-informatsii-o-rashodah-buduschih-periodov-v-finansovoy-otchetnosti-predpriyatiy-promyshlennosti>
6. Башкатов В.В., Храмова В.Е. Актуальные вопросы учета расходов будущих периодов // Научный журнал КубГАУ. 2014. № 95. С. 965–980.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/aktualnye-voprosy-ucheta-rashodov-buduschih-periodov>
7. Дружиловская Э.С. Современные проблемы оценки активов в российском бухгалтерском учете // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. Серия: Социальные науки. 2016. № 1. С. 29–37. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sovremennye-problemy-otsenki-aktivov-v-rossiyskom-buhgalterskom-uchete>
8. 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>
9. Петрова В.Ю. Инвентаризация расходов будущих периодов // Бухгалтерский учет. 2011. № 8. С. 11–14.
10. Семенихин В.В. Отражение расходов будущих периодов в бухгалтерском учете // Все для бухгалтера. 2011. № 12. С. 7–11.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/otrazhenie-rashodov-buduschih-periodov-v-buhgalterskom-uchete>
11. Чубко М.С., Куленко А.В. Расходы будущих периодов – квалификация для целей МСФО // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. 2012. № 5. С. 61–68.

URL: <https://gaap.ru/articles/Rashody-budushih-periodov-kvalifikaciya-dlya-celei-MSFO>

12. Куликова Л.И. Интерпретация активов организации в соответствии с бухгалтерскими концепциями // *Международный бухгалтерский учет*. 2016. Т. 19. Вып. 21. С. 36–45.

URL: <https://www.fin-izdat.ru/journal/interbuh/detail.php?ID=69918>

13. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. 496 с.

14. Куликова Л.И. Бухгалтерская концепция амортизации: история становления и развития // *Международный бухгалтерский учет*. 2015. Т. 18. Вып. 37. С. 2–15.

URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/buhgalterskaya-kontseptsiya-amortizatsii-istoriya-stanovleniya-i-razvitiya>

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.

pISSN 2073-5081
eISSN 2311-9381

Financial Accounting

DEFERRED EXPENSES IN ACCOUNTING (FINANCIAL) REPORTING: THE CURRENT STATUS

Lidiya I. KULIKOVA

Institute of Management, Economics and Finance,
Kazan (Volga Region) Federal University (KFU),
Kazan, Republic of Tatarstan, Russian Federation
777phd@rambler.ru
<https://orcid.org/0000-0001-7277-9971>

Article history:

Article No. 503/2021
Received 6 Sept 2021
Received in revised
form 9 October 2021
Accepted 14 Oct 2021
Available online
15 November 2021

JEL classification:
M41

Keywords: expenses,
future periods,
accounting, practice

Abstract

Subject. This article examines the current state of formation and disclosure of information on expenses of future periods in the accounting (financial) statements of top commercial organizations in Russia.

Objectives. The article aims to study the current practice of forming information on expenses of future periods in the accounting and reporting of organizations engaged in various activities, identify the peculiarities of information presentation, and solve the identified problems.

Methods. For the study, I used a comparative analysis, observation, comparison, generalization, and systematization.

Results. Having considered the practices of presenting information on deferred expenses in the financial statements of the top Russian organizations for 2020, compiled in accordance with the Russian accounting rules, the article substantiates that the expenses of future periods (or deferred expenses) are a special object of accounting due to their uniqueness and information capability. Recognition of such expenses in accounting and reporting is possible if they lead to the receipt of income during several reporting periods.

Conclusions. Currently, the presentation of information on deferred expenditures in the accounting (financial) statements causes many problems, for the structure and content of expenses of various organizations are heterogeneous, they depend on industry characteristics and professional accounting judgment of reporting accountants.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2021

Please cite this article as: Kulikova L.I. Deferred Expenses in Accounting (Financial) Reporting: The Current Status. *International Accounting*, 2021, vol. 24, iss. 11, pp. 1208–1224. <https://doi.org/10.24891/ia.24.11.1208>

References

1. Gerstner P. *Analiz balansa. 2-e izd* [Bilanz-Analyse. Ein Führer durch veröffentlichte Bilanzen]. Moscow, Ekonomicheskaya zhizn' Publ., 1926, 355 p.
2. Baetge J. *Balansovedenie* [Bilanzen]. Moscow, Bukhgalterskii uchët Publ., 2000, 454 p.
3. Richard J. *Bukhgalterskii uchët: teoriya i praktika* [Accounting: theory and practice]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2000, 160 p.
4. Nikolaev I.R. *Problema real'nosti balansa* [The issue of balance sheet reality]. Leningrad, Ekonomicheskoe obrazovanie Publ., 1926, 109 p.
5. Ageeva E.S. [Formation of the information on prepaid expenses in the financial statements of enterprises of industry]. *Nauchnye vedomosti Belgorodskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: Ekonomika. Informatika*, 2013, no. 7, pp. 55–60. (In Russ.)
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/formirovanie-informatsii-o-rashodah-buduschih-periodov-v-finansovoy-otchetnosti-predpriyatiy-promyshlennosti>
6. Bashkatov V.V., Khramova V.E. [Topical issues of the accounting of expenses of future periods]. *Nauchnyi zhurnal KubGAU*, 2014, no. 95, pp. 965–980. (In Russ.) URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/aktualnye-voprosy-ucheta-rashodov-buduschih-periodov>
7. Druzhilovskaya E.S. [Current problems of asset valuation in Russian accounting]. *Vestnik Nizhegorodskogo universiteta im. N.I. Lobachevskogo. Seriya: Sotsial'nye nauki = Vestnik of Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod. Series: Social Sciences*, 2016, no. 1, pp. 29–37.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sovremennye-problemy-otsenki-aktivov-v-rossiyskom-bukhgalterskom-uchete> (In Russ.)
8. 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-sovremennyy-vzglyad> (In Russ.)
9. Petrova V.Yu. [Inventory control of deferred expenses]. *Bukhgalterskii uchët = Accounting*, 2011, no. 8, pp. 11–14. (In Russ.)

10. Semenikhin V.V. [Reflection of deferred expenses in accounting]. *Vse dlya bukhgaltera = All for the Accountant*, 2011, no. 12, pp. 7–11.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/otrazhenie-rashodov-buduschiy-periodov-v-buhgalterskom-uchete> (In Russ.)
11. Chubko M.S., Kulenko A.V. [Deferred expenses – qualification for the purposes of IFRS]. *Korporativnaya finansovaya otchetnost'. Mezhdunarodnye standarty*, 2012, no. 5, pp. 61–68. URL: <https://gaap.ru/articles/Rashody-budushih-periodov-kvalifikaciya-dlya-celei-MSFO> (In Russ.)
12. Kulikova L.I. [Interpretation of corporate assets in line with accounting concepts]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2016, vol. 19, iss. 21, pp. 36–45. URL: <https://www.fin-izdat.ru/journal/interbuh/detail.php?ID=69918> (In Russ.)
13. Sokolov Ya.V. *Osnovy teorii bukhgalterskogo ucheta* [Fundamentals of the theory of accounting]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2000, 496 p.
14. Kulikova L.I. [The accounting concept of depreciation: history and development]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2015, vol. 18, iss. 37, pp. 2–15.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/buhgalterskaya-kontseptsiya-amortizatsii-istoriya-stanovleniya-i-razvitiya> (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.