



ФОРМИРОВАНИЕ ИНФОРМАЦИИ О РАСХОДАХ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ

Е. С. АГЕЕВА

*Старооскольский
технологический
институт
имени А.А. Угарова,
г. Старый Оскол*

*e-mail:
elena-ageeva28@rambler.ru*

Деятельность любого хозяйствующего субъекта сопряжена с расходами. Расходы признаются в периоде их возникновения, однако существуют расходы, произведенные в текущем периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам. Такие расходы являются «расходами будущих периодов» и требуют особого отражения в бухгалтерской отчетности организаций. В соответствии с изменениями Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности, строка «расходы будущих периодов» исключена из бухгалтерского баланса. Нами определен оптимальный способ отражения расходов будущих периодов на предприятиях горнодобывающей отрасли, учитывающий критерий срочности признания расходов, устранение терминологической неточности при формировании баланса, упрощающий трансформацию бухгалтерской отчетности по МСФО.

Ключевые слова: расходы, расходы будущих периодов, активы, бухгалтерский баланс, запасы.

Деятельность любого хозяйствующего субъекта неизбежно сопряжена с расходами, нормативное регулирование бухгалтерского учета расходов в РСБУ осуществляется требованиями ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденного Приказом Минфина от 06.05.1999 №34н. Данный стандарт устанавливает порядок и способы переноса расходов на будущее [3]. В соответствии с п.18 ПБУ 10/99, расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от фактической выплаты денежных средств или иной формы осуществления, однако в бухгалтерском учете предприятий имеют место расходы, которые организация несет в текущем периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам. План счетов финансово-хозяйственной деятельности предусматривает для учета подобных расходов счет 97 «Расходы будущих периодов» [1, 3].

Для предприятий горнодобывающей отрасли правильный учет и отражение данных расходов в составе бухгалтерской (финансовой) отчетности имеют важное значение, поскольку состав данных расходов разнороден, а суммы, учитываемые в расходах будущих периодов, значительны. Основные положения формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности для предприятий горнодобывающей отрасли РФ установлены ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», утвержденного Приказом Минфина РФ от 06.07.1999 г. №43н.

В бухгалтерской отчетности РФ расходы будущих периодов отражаются в составе оборотных (краткосрочных) активов. На рисунке, разработанном автором, определен состав оборотных (краткосрочных) активов в РФ в соответствии с ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» [4]. В нем представлены группы статей бухгалтерского баланса раздела «Оборотные активы», а также соответствующие им объекты учета и их нормативное регулирование. Так, автором, в соответствии с ПБУ 4/99, были выделены следующие группы статей: запасы, налог на добавленную стоимость, дебиторская задолженность, финансовые вложения, денежные средства. Исследуемый нами объект учета – расходы будущих периодов – включается в группу статей «запасы», которая также включает в себя сырье, материалы и другие аналогичные ценности, затраты в незавершенном производстве, готовая продукция, товары для перепродажи и товары отгруженные [4].

В бухгалтерской отчетности, в соответствии с п. 20 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», расходы будущих периодов являются статьей запасов раздела «Оборотные активы» бухгалтерского баланса [4].



Вследствие исключения понятия «расходы будущих периодов» из п.65 «Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности» (редакция Приказа Минфина России №186н от 24 декабря 2010 г.) произошли изменения порядка отражения расходов будущих периодов (переходящих затрат) в бухгалтерском учете предприятий горнодобывающей отрасли, так новая форма бухгалтерского баланса, утвержденная Приказом Минфина России № 66н от 02.07.2010 г., не содержит строки «Расходы будущих периодов» [2, 5, 6].

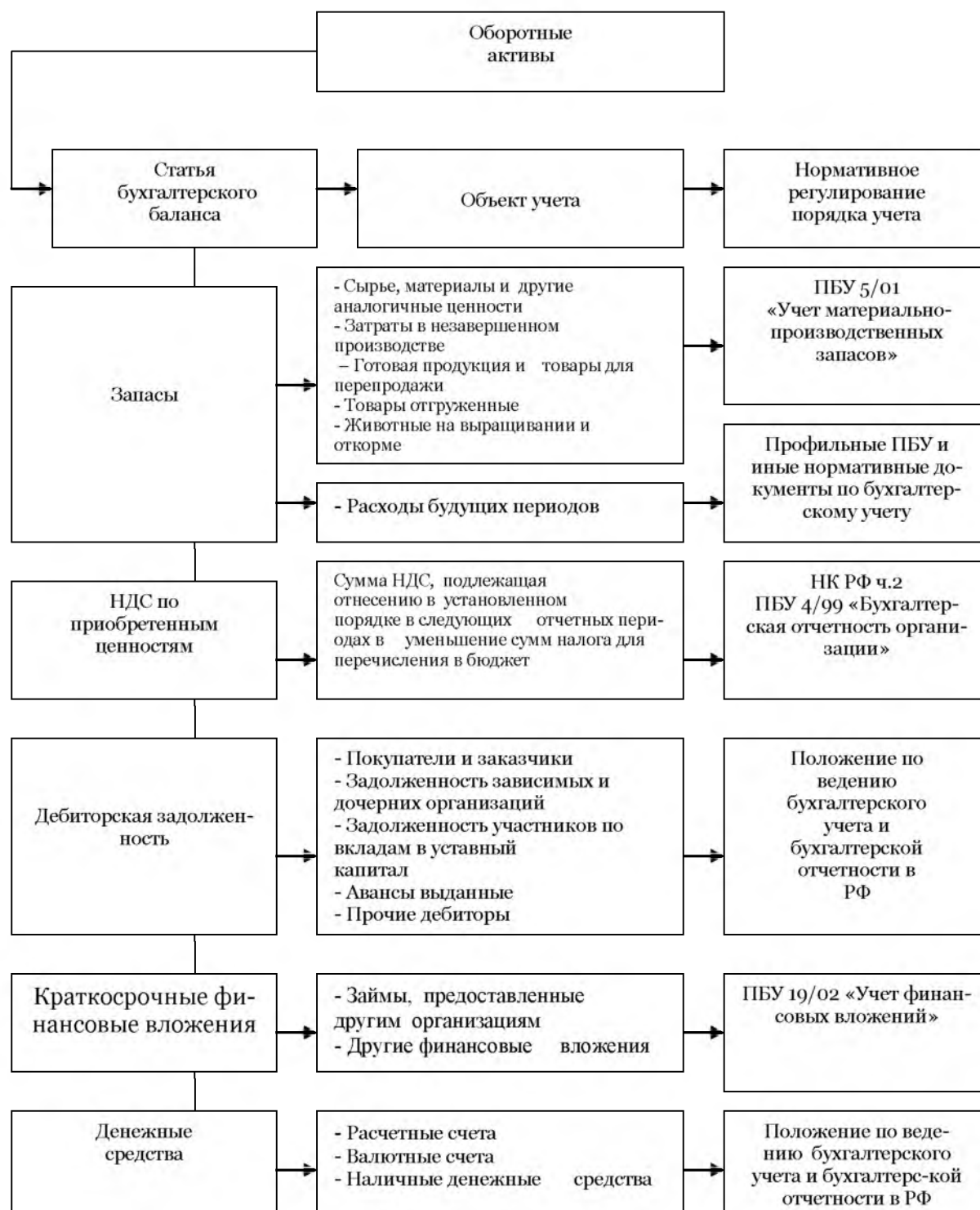


Рис. Состав оборотных (краткосрочных) активов в РФ в соответствии с ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» [4]



Форма бухгалтерского баланса, утвержденная Приказом Минфина РФ от 22.07.2003 г. №67н «О формах бухгалтерской отчетности организации» с изменениями от 18.09.2006г., содержала строку «Расходы будущих периодов» в составе запасов во втором разделе бухгалтерского баланса «Оборотные активы», что соответствует ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» [6]. Сопоставим типовые формы бухгалтерского баланса, представим фрагменты в табл. 1.

Таблица 1

Сопоставление форм бухгалтерского баланса, утв. Приказом Минфина РФ от 22.07.2003 г. и 02.07.2010 г.

Бухгалтерский баланс, утв. Приказом Минфина от 22.07.2003 г.		Бухгалтерский баланс, утв. Приказом Минфина от 02.07.2010 г.	
Актив	Код показателя	Актив	Код показателя
I. Внеоборотные активы	-	I. Внеоборотные активы	-
Нематериальные активы	110	Нематериальные активы	1100
...		...	
II. Оборотные активы:	-	II. Оборотные активы	-
Запасы, в том числе:	210	Запасы	1210
- сырье, материалы и другие аналогичные ценности	211		
- животные на выращивании и откорме	212		
- затраты в незавершенном производстве	213		
- готовая продукция и товары для перепродажи	214		
- товары отгруженные	215		
- расходы будущих периодов	216		
- прочие запасы и затраты	217		
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	220	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1220
...		...	
Баланс	300	Баланс	1600

Строка «запасы» в форме баланса не детализируется на составляющие, однако хозяйствующий субъект вправе самостоятельно разработать удобную в применении форму бухгалтерского баланса, сохранив все необходимые графы и разделы, утвержденные в типовой форме [2].

Исключение строки «расходы будущих периодов» из состава бухгалтерского баланса связано со следующими причинами. Прежде всего, с требованиями ведения бухгалтерского учета в соответствии с МСФО, так как в МСФО отсутствует категория «расходы будущих периодов» и способ переноса расходов на будущее. Во-вторых, наличие терминологической неточности. В момент возникновения расходов будущих периодов происходит трансформация одного актива в другой, обещающий будущую выгоду. По мере зарабатывания дохода определенная часть капитализированных ранее затрат должна признаваться расходом того периода, в котором получен доход, ставший возможным благодаря этим доходам. Следовательно, экономический смысл предписывает обозначать счет 97 «Затраты будущих периодов». Наличие в балансе строки «Расходы будущих периодов» приводит к тому, что в балансе предприятий отражаются показатели, формирующие отчет о прибылях и убытках. Нормы российского законодательства построены так, что невозможно провести четкую границу между понятиями «активы» и «расходы», а также «обязательства» и «доходы», а в данном случае при учете расходов будущих периодов, понятие «расходы» применяется в значении «актива» [7].

Вследствие изменения формы бухгалтерского баланса, суммы, отраженные на счете 97 «Расходы будущих периодов» необходимо правильно отразить в составе бухгалтерской отчетности. Для совершенствования методологии учета и отражения в бухгалтерской отчетности, прежде всего, необходимо организовать дифференцированный



подход к учету расходов будущих периодов, исходя их критерия срочности, подразделив расходы будущих периодов на долгосрочные и краткосрочные активы.

В соответствии с п.19 ПБУ 4/99, «в бухгалтерском балансе активы и обязательства должны представляться с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные и долгосрочные». Активы и обязательства являются краткосрочными, если срок обращения (погашения) по ним не более 12 месяцев после отчетной даты или продолжительности операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. Все остальные активы и обязательства представляются как долгосрочные [4].

В качестве компромисса можно использовать несколько вариантов:

1. Суммы затрат, числящиеся в составе расходов будущих периодов, выделять и показывать в балансе обособленно, отдельно выделенной строкой в разделе «Оборотные активы» актива бухгалтерского баланса. Данный способ не противоречит требованиям ведения бухгалтерского учета (п.6, 11 ПБУ 4/99, п.3 Приказа Минфина России №66 от 2 июля 2010 г.) и составления бухгалтерской отчетности [4].

2. Сальдо расходов будущих периодов на отчетную дату распределить между строками 1170 «Прочие внеоборотные активы» и 1260 «Прочие оборотные активы» в зависимости от срока признания расходов (п.19 ПБУ 4/99). Данный подход основывается на принципе последовательности, требующем единства в методах учета, если та или иная методика применяется в отношении определенных объектов бухгалтерского наблюдения, то она должна использоваться в отношении всех подобных объектов. Таким образом, целесообразно, в первую очередь, руководствоваться сроком, в течение которого организация ожидает признавать расходы. В случае, если срок признания расходов будущих периодов превышает 12 месяцев после отчетной даты, то их следует отразить в бухгалтерском балансе в разделе I «Внеоборотные активы», если не превышает – в разделе II «Оборотные активы» [4, 8, 9].

3. Отразить по строке 1170 «Прочие внеоборотные активы» расходы будущих периодов сроком признания более 1 года, а расходы будущих периодов со сроком признания до 1 года распределить между строками 1210 «Запасы» и 1260 «Прочие оборотные активы» в зависимости от вида (сущности) актива, учитываемого в составе данных затрат. Например: расходы на приобретение материалов, используемых для подготовительных работ в сезонных производствах, или расходы, связанные с выполнением договоров строительного подряда целесообразно отразить в составе строки 1210 «Запасы». А проценты, причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору) в составе строки 1260 «Прочие оборотные активы», так как данный объект учета не включен в состав запасов в соответствии с ПБУ 4/99 [4].

4. Распределить расходы будущих периодов по срокам признания на долгосрочные (свыше 1 года) и краткосрочные (до 1 года) и ввести в бухгалтерский баланс дополнительные строки в раздел «Внеоборотные активы» и «Оборотные активы», что предусмотрено п.6, 11 ПБУ 4/99, п.3 Приказа Минфина РФ №66 от 2 июля 2010 года. Данный способ будет наиболее удобным при трансформации бухгалтерской отчетности, поскольку трансформировать и переклассифицировать активы необходимо будет только по данным строкам, не касаясь иных статей бухгалтерского баланса. При этом расходы будущих периодов будут распределены по срокам списания, что позволит более точно оценивать финансовое состояние организации – показатели ликвидности: чем больше активов отнесено в состав оборотных активов, тем выше показатели ликвидности [4, 5]. Представим варианты отражения расходов будущих периодов в отчетности в табл. 2 [3, 7, 8, 9].

По данным отчетности исследуемого предприятия ОАО «ЛГОК», все затраты, признаваемые расходами будущих периодов, учитываются по строке 1210 «Запасы».

С учетом положений законодательства о возможности хозяйствующим субъектом самостоятельно разработать удобную в применении форму бухгалтерского баланса с сохранением необходимых граф и разделов, утвержденных в типовой форме, ОАО «ЛГОК» детализирует строку «Запасы» на следующие составляющие, представленные в табл. 3.



Таблица 2

**Варианты отражения расходов
будущих периодов в отчетности организаций**

Показатель	Срок признания	Отражение в бухгалтерском балансе			
		Вариант 1	Вариант 2	Вариант 3	Вариант 4
Расходы будущих периодов	свыше 1 года	Строка «Расходы будущих периодов» раздел II «Оборотные активы»	Строка 1170 «Прочие внеоборотные активы» раздел I «Внеоборотные активы»	Строка 1170 «Прочие внеоборотные активы» раздел I «Внеоборотные активы»	Строка «Долгосрочные расходы будущих периодов» раздел I «Внеоборотные активы»
Расходы будущих периодов	до 1 года	Строка «Расходы будущих периодов» раздел II «Оборотные активы»	Строка 1260 «Прочие оборотные активы» раздел II «Оборотные активы»	Строка 1210 «Запасы» раздел II «Оборотные активы» Строка 1260 «Прочие оборотные активы» раздел II «Оборотные активы»	Строка «Краткосрочные расходы будущих периодов» раздел II «Оборотные активы»

Таблица 3

**Отражение расходов будущих периодов
в бухгалтерской (финансовой) отчетности ОАО «ЛГОК»**

№ п/п	Код строки	Наименование строки
1	1211	Сырье, материалы и другие аналогичные ценности
2	1212	Затраты в незавершенном производстве (издержках обращения)
3	1213	Готовая продукция и товары для перепродажи
4	1214	Товары отгруженные
5	1215	Расходы будущих периодов

Данный порядок отражения в финансовой отчетности промышленного предприятия не позволяет распределить затраты, учитываемые в составе расходов будущих периодов, по срокам признания, допускает наличие в бухгалтерском балансе показателя, формирующего отчет о прибылях и убытках, что не соответствует современным требованиям ведения бухгалтерского учета и составления отчетности. В целях устранения терминологической неточности, во избежании наличия в бухгалтерском балансе показателей, формирующих отчет о прибылях и убытках, предложим в табл. 4 следующий вариант отражения расходов будущих периодов в бухгалтерском балансе.

Таблица 4

**Отражение в бухгалтерском балансе предприятий промышленности
расходов будущих периодов**

Показатель	Срок признания	Отражение в бухгалтерском балансе	
		Вариант, разработанный автором	
Расходы будущих периодов	свыше 1 года	Строка «Долгосрочные затраты будущих периодов» раздел I «Внеоборотные активы»	
	до 1 года	Строка «Краткосрочные затраты будущих периодов» раздел II «Оборотные активы»	

Данный вариант удобен для предприятий горнодобывающей отрасли, так как:

- распределяет затраты, учтенные в качестве расходов будущих периодов на долгосрочные и краткосрочные в зависимости от срока признания, вследствие чего данные бухгалтерского баланса объективны в целях анализа финансового состояния;
- упрощает трансформацию бухгалтерской отчетности в международную (при трансформации переключаются активы по конкретным строкам, не затрагиваются иные показатели бухгалтерского баланса);



– в бухгалтерском балансе отсутствуют показатели, формирующие отчет о прибылях и убытках.

Анализируя нормативную базу и законодательство РФ, исследуя сущность расходов, учитываемых в составе расходов будущих периодов, мы проанализировали варианты представления информации об исследуемой категории в бухгалтерской (финансовой) отчетности. С учетом сущности, состава расходов будущих периодов, сроков признания данных расходов нами был предложен оптимальный вариант отражения расходов будущих периодов в отчетности организаций, соответствующий законодательству РФ, целям объективности бухгалтерской (финансовой) отчетности (исключает показатели «Отчета о прибылях и убытках» в бухгалтерском балансе), необходимости представления отчетности по МСФО.

Литература

1. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации от 08.11.2010 №142 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=law;n=107972.
2. Российская Федерация. Министерство финансов. О формах бухгалтерской отчетности организаций: приказ Минфина от 02.07.2010 г. № 66н (в ред. Приказа Минфина РФ от 04.12.2012 N 154н) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=law;n=141042.
3. Российская Федерация. Министерство финансов. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99: приказ Минфина РФ от 06.05.1999 №33н (в ред. Приказа Минфина РФ от 27.04.2012 №55н) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=131604.
4. Российская Федерация. Министерство финансов. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99): приказ Минфина РФ от 06.07.1999 №43н (в ред. Приказа Минфина от 08.11.2010 № 142н) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=107971.
5. Российская Федерация. Министерство финансов. О формах бухгалтерской отчетности организации: приказ Минфина РФ от 22.07.2003г. №67н (с изм. 18.09.2006г.) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=107973.
6. Российская Федерация. Министерство финансов. Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ: приказ Минфина РФ от 29.07.1998г. №34н (в ред. Приказа Минфина от 24.12.2010 №186н) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=111058.
7. Луговской, Д.В. Методика бухгалтерского учета доходов и расходов будущих периодов в условиях перехода на международные стандарты бухгалтерской отчетности / Д.В. Луговской, М.Н. Каргавченко // Все для бухгалтера. 2008. №10. С.24-28.
8. Медведицков, М. Расходы по договорам страхования: бухгалтерский учет в 2011г. / М. Медведицков, Е. Мельникова Е [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.audit-it.ru>.
9. Сухарев, И. МСФО: сближение учета расходов будущих периодов / И. Сухарев // МСФО: Практика применения. 2008. №6. С.18-24.

FORMATION OF THE INFORMATION ON PREPAID EXPENSES IN THE FINANCIAL STATEMENTS OF ENTERPRISES OF INDUSTRY

Y. S. AGEEVA

*Sary Oskol technological
Institute of name
A. A. Ugarov,
Sary Oskol*

*e-mail:
elena-ageeva28@rambler.ru*

The activity of any economic entity may impose costs, expenses are recognized in the period incurred, however, there are costs incurred in the current period, but related to future reporting periods. Such expenses are expenses of the future periods and require special reflection in the accounting organizations. In accordance with the amendments to the Regulations on accounting and reporting in the line of expenses of the future periods excluded from the balance sheet. We determined the optimal method of reflecting the costs of future periods by the mining enterprises, taking into account the criterion of the urgency of the recognition of costs, eliminating the terminological inaccuracies in the formation of the balance, which simplifies the transformation of the accounting reporting according to IFRS.

Keywords: costs, prepaid expenses, assets, balance sheet, inventory.