

РАЗВИТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА РАСХОДОВ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

В статье представлены результаты исследования экономической сущности и методики бухгалтерского учета расходов будущих периодов в Республике Беларусь, даны рекомендации по уточнению их сущности и содержания с целью обеспечения формирования достоверной информации о финансовых результатах по видам деятельности и собственном капитале хозяйствующего субъекта.

The article presents the results of a study of economic essence and methods of accounting for deferred costs in the Republic of Belarus and recommendations for refinement their essence and content to ensure the development of reliable information about the financial results by activities and the equity capital of the business entity.

В современных экономических условиях особое значение приобретает эффективное использование учетной информации как концептуальной базы принятия объективных, своевременных и эффективных управленческих решений. Завершающим этапом бухгалтерского учета является формирование финансовой отчетности, содержащей информацию о финансовом результате (прибыли или убытке) функционирования хозяйствующего субъекта за определенный период.

В формировании прибыли организации участвуют факты хозяйственной деятельности, квалифицируемые в бухгалтерском учете как доходы и расходы, но далеко не все из этих фактов могут быть определены как доходы и расходы, относящиеся к тому отчетному периоду, в котором они имели место. В случае отсутствия четкой связи между доходами и расходами их распределение между текущим и будущими отчетными периодами основано на профессиональном суждении бухгалтера. Это обстоятельство порождает неопределенность в формировании и учете финансовых результатов. Отсутствие критериев отнесения затрат к расходам будущих периодов, четкости в определении их состава и характера влияния на финансовый результат организации, по нашему мнению, делает изучение данной категории бухгалтерского учета актуальной задачей.

В практике работы флорентийских бухгалтеров упоминание о расходах будущих периодов появилось еще в XV в. Однако теоретические аспекты возникшей проблемы стали привлекать внимание только с середины XIX в., когда в странах Европы стала развиваться научная мысль. Зарождение теории учета коренным образом изменило характер представлений об учитываемых объектах.

Необходимость ориентации на концептуальные основы (принципы) бухгалтерского учета и представления финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) обуславливает интеграция и трансформация экономики Республики Беларусь в мировое сообщество. Впервые они были отражены в системе государственного регулирования бухгалтерского учета в Законе Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 12 июля 2013 г. № 57-З. Считаем, что гармонизация базовых принципов учета позволяет не только упорядочить и усовершенствовать учетный процесс в целом, но и выработать универсальный язык бизнеса, адаптировать его к конкретным условиям любой страны, сферы экономики, вида деятельности.

Термины «расходы будущих периодов» и «доходы будущих периодов» не фигурируют в МСФО, поэтому белорусские организации, составлявшие бухгалтерскую отчетность по международным стандартам, сталкивались с необходимостью реклассификации расходов и доходов будущих периодов соответственно в расходы и доходы либо активы и обязательства.

В основе выводов, сделанных Советом по стандартам бухгалтерского учета (Financial accounting standard board) в 1978 г., лежит тезис о том, что чрезвычайно полезным для оценки и прогноза доходности и денежных потоков организации является учет на основе метода начислений (accrual accounting). Как следствие, в МСФО была сформулирована цель, согласно которой финансовая отчетность должна базироваться на данном принципе.

Принцип начисления представлен в МСФО как основополагающее допущение, обеспечивающее выполнение поставленных перед финансовой отчетностью целей – факты хозяйственной жизни признаются и отражаются в бухгалтерском учете в момент их совершения

независимо от момента получения или выплаты денежных средств или их эквивалентов. Результаты операций отражаются в отчетности тех периодов, к которым они относятся.

Суть принципа осмотрительности состоит в большей готовности к учету потенциальных убытков, чем потенциальных прибылей, что выражается в оценке активов и доходов по наименьшей из возможных стоимостей, а обязательств и расходов – по наибольшей.

Особого внимания, по нашему мнению, заслуживает теория соответствия расходов и доходов, представленная в работах В. Э. Патона и профессора А. К. Литтлтона. По их мнению центральной проблемой бухгалтерского учета выступает установление соответствия доходов и расходов отчетного периода, а также взаимосвязи между доходами, признаваемыми в будущем, и соответствующими им расходами. В ходе решения этой проблемы бухгалтеры фактически сопоставляют затраты и взаимосвязанные с ними доходы организации.

Исследование методик учета показывает, что отдельные виды затрат обуславливают доходы отчетного периода. Они рассматриваются как текущие расходы и вычитаются из доходов. Другая группа затрат предполагает получение доходов в будущем. Она квалифицируется как отложенные затраты и рассматривается в качестве активобразующих расходов будущих отчетных периодов. Некоторые виды затрат являются неэффективными как в настоящем, так и в будущем, рассматриваются как расходы отчетного периода, которые должны быть возмещены доходами как естественные потери. Поэтому решение проблемы распределения доходов и расходов по периодам в системе бухгалтерского учета заключается в разбивке непрерывного потока расходов на временные порции и соотношении последних с определенными отчетными периодами, как это предлагают В. Э. Патон и А. К. Литтлтон [1].

Таким образом, в своей хозяйственной деятельности любая организация имеет затраты, относящиеся к текущему и будущим периодам. От того, к какой категории относятся произведенные затраты, зависит их отражение в бухгалтерской отчетности. При формировании методики бухгалтерского учета таких затрат необходимо определить, во-первых, имеют ли затраты статус расходов текущего периода в связи с их потреблением в отчетном периоде; во-вторых, способны ли эти затраты принести экономические выгоды в будущем.

Затраты, которые принесли экономическую выгоду или не предполагают получение таковой, трансформируются в расходы отчетного периода и отражаются в отчете о прибылях и убытках. В процессе их декапитализации происходит уменьшение собственного капитала организации.

Затраты, понесенные в данном отчетном периоде и соответствующие доходам последующих отчетных периодов, капитализируются в качестве активов – материальных, нематериальных и финансовых ценностей, дебиторской задолженности или затрат незавершенного строительства и производства. Отражаясь в бухгалтерском балансе, они квалифицируются активами, так как представляют собой экономические ресурсы организации, способствующие получению экономической выгоды в будущем, но при этом сумма собственного капитала остается неизменной.

Таким образом, если произведенные затраты не отвечают признакам актива (не способствуют притоку экономических выгод в будущих периодах), то они должны учитываться в качестве расходов того отчетного периода, в котором были произведены, и отражаться в отчете о прибылях и убытках, а не в бухгалтерском балансе.

Методики бухгалтерского учета отдельных видов ресурсов и критерии их принадлежности к определенным группам активов следует рассматривать в соответствии с действующими нормативными правовыми актами Республики Беларусь: Инструкцией по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 апреля 2012 г. № 26; Инструкцией по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденной постановлением Министерств финансов Республики Беларусь от 30 апреля 2012 г. № 25 (в редакции постановления от 31 мая 2013 г. № 35); Инструкцией о порядке определения стоимости объекта строительства в бухгалтерском учете, утвержденной постановлением Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 14 мая 2007 г. № 10 (в редакции постановления 22 декабря 2012 г. № 38); Инструкцией по бухгалтерскому учету запасов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 ноября 2010 г. № 133 (в редакции постановления от 30 апреля 2012 г. № 26) и т. п. В каждой из перечисленных инструкций даны определения объектов и порядок формирования их первоначальной стоимости.

Все активы, за исключением денежных средств и их эквивалентов, представляют собой рекапитализированные затраты (основные средства, нематериальные активы, материалы и т. п.) и (или) затраты незавершенного строительства и производства, которые способствуют притоку экономических выгод в будущих отчетных периодах. Денежные средства и их эквиваленты – это денежное выражение экономической выгоды, которая получена в результате совершенных хозяйственных операций с активами.

Исходя из этой посылки рассмотрим подходы к определению отложенных затрат.

В соответствии с Инструкцией о порядке составления бухгалтерской отчетности, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31 октября 2011 г. № 111, в бухгалтерском балансе для учета отложенных затрат предусмотрены статьи «Прочие долгосрочные активы» и «Расходы будущих периодов» [2]. В бухгалтерском учете формирование информации для заполнения этих статей согласно Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50, производится на счете 97 «Расходы будущих периодов». Данный счет включен в раздел VIII «Финансовые результаты» типового плана счетов, относится к группе финансово-распределительных счетов и предназначен для обобщения данных о расходах, произведенных в отчетном периоде, но относящихся к будущим периодам [3].

Исходя из принципов начисления, осмотрительности и соответствия, считаем, что применение термина «расходы», является не совсем корректным. Его следует заменить на «отложенные затраты». Такое название исследуемой категории соответствует определению затрат, представленному в Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 сентября 2011 г. № 102, в соответствии с которым затраты – стоимость ресурсов, приобретенных и (или) потребленных организацией в процессе осуществления деятельности, которые признаются активами организации, если от них организация предполагает получение экономических выгод в будущих периодах, или расходами отчетного периода, если от них организация не предполагает получение экономических выгод в будущих периодах [4].

В настоящее время в Республике Беларусь нет единого стандарта, устанавливающего порядок ведения бухгалтерского учета затрат. Рекомендации по их составу и бухгалтерскому учету разрабатываются министерствами и ведомствами для организаций, входящих в их подчинение. В них, как правило, раскрываются особенности учета затрат на продукт (включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) и издержек обращения). Однако здесь не определены конкретные виды затрат, подлежащие учету на счете 97 «Расходы будущих периодов». Даже в Инструкции о порядке применения типового плана счетов в отличие от Инструкции по применению типового плана счетов бухгалтерского учета, действовавшей до 1 января 2012 г., такой перечень не приведен. Следовательно, при определении состава отложенных затрат бухгалтер должен руководствоваться нормативными правовыми актами, определяющими порядок их бухгалтерского учета на счете 97 «Расходы будущих периодов», и (или) профессиональным суждением, основанным на системообразующих принципах бухгалтерского учета.

По нашему мнению, несмотря на многообразие нормативных правовых актов, действующих в Республике Беларусь и определяющих порядок отражения хозяйственных операций в учете, нельзя предусмотреть все возможные варианты затрат на будущие периоды. В мировой практике предпочтительным является регламентирование бухгалтерского учета на основе применения базовых принципов его ведения. К сожалению, национальная система учета предпочтение отдает нормативным правовым актам, отдельные положения которых не всегда согласуются с основополагающими принципами учета. Одной из иллюстраций такого противоречия является бухгалтерский учет отложенных затрат (расходов будущих периодов).

Инструкцией о порядке определения стоимости объекта строительства в бухгалтерском учете определено, что затраты, понесенные заказчиком (застройщиком) до начала строительства, учитываются по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов». Как правило к таким затратам относится стоимость проектно-сметной документации, затраты заказчика (застройщика), связанные со сносом объекта недвижимости в целях строительства нового объекта и т. п. После начала строительства данные затраты включаются в состав затрат по незавершенному строительству и отражаются в учете по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» и кредиту счета 97 «Расходы будущих периодов» [5].

В данном примере затраты, принимаемые к учету на определенный временной лаг и относимые к одному объекту строительства, квалифицируются по-разному: в составе расходов будущих периодов и в составе вложений в долгосрочные активы. Очевидно, что стоимость ресурсов, использованных до начала строительства, должна учитываться не как расход (так как в данном случае уменьшение собственного капитала не происходит), а как инвестирование капитала в долгосрочный актив – объект строительства, т. е. как затраты по созданию данного объекта, а следовательно, и учитываться аналогично затратам, произведенным во время строительства объекта.

По нашему мнению, все затраты, которые в соответствии с законодательством увеличивают стоимость объекта (части объекта) до даты приемки его в эксплуатацию, должны учитываться на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы» и отражать в бухгалтерском учете стоимость

незавершенного строительства.

В вышеуказанной инструкции счет 97 «Расходы будущих периодов» применяется и в случае принятия к бухгалтерскому учету объекта строительства в качестве готовой продукции, предназначенной для реализации [5]. По нашему мнению, в данном случае должен использоваться счет 47 «Долгосрочные активы, предназначенные для реализации», так как затраты, произведенные на строительство объектов, признаются активом, который подлежит реализации и полной декапитализации.

Необоснованно применение счета 97 «Расходы будущих периодов» и в других случаях (отражение затрат на рекультивацию земель, освоение новых производств, цехов и агрегатов, горно-подготовительные и другие подобные работы). Данные затраты приводят к образованию долгосрочных активов и, по нашему мнению, должны накапливаться до ввода в эксплуатацию объектов на счетах 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» и 08 «Вложения в долгосрочные активы». По завершении всех подготовительных работ и ввода в эксплуатацию объектов затраты рекапитализируются в стоимость основных средств. Декапитализация затрат, связанных с созданием активов, будет производиться по мере начисления амортизации на протяжении расчетного (ожидаемого) срока службы по амортизируемым объектам и (или) при их выбытии.

По нашему мнению, нецелесообразно использовать счет 97 «Расходы будущих периодов» для отражения сумм авансовых платежей выданных, так как они представляют собой актив организации в форме дебиторской задолженности. Признаком аванса служит появление у организации встречного обязательства другой стороны по исполнению договора. К таким суммам чаще всего относятся предварительная оплата подписки на периодические издания, за аренду, за абонентское или консультационное обслуживание и др.

Для затрат, произведенных организацией в текущем периоде и обладающих признаками активов, необходимо определить надлежащее место в бухгалтерском балансе. При этом следует руководствоваться правилом – какой вид объектов будет приносить в будущем экономические выгоды. Если экономическую выгоду ожидается получить от приобретенных (созданных) прав на результаты интеллектуальной деятельности – это будет нематериальный актив; если от использования имущества в качестве средств труда – основные средства; если от реализации или прочего выбытия готовой продукции (товаров, работ, услуг) – запасы или прочие краткосрочные активы; если от владения доходными долговыми обязательствами – финансовые вложения и т. п.

В случаях, когда связь доходов с затратами не может быть определена четко, то бухгалтерам необходимо руководствоваться концептуальными основами бухгалтерского учета. Если затраты не влекут в будущем никаких экономических выгод, не соответствуют условиям признания активов, то они подлежат единовременному включению в состав расходов текущего периода в периоде начисления. К таким затратам можно отнести начисление работнику заработной платы за время отпуска, приходящегося на следующие месяцы, которые в национальных стандартах квалифицируются расходами будущих периодов. Поскольку они являются погашением ранее признанных обязательств организации перед сотрудником по трудовому законодательству (прошлого, а не будущего отчетного периода), то, следуя принципу соответствия, данные затраты должны быть признаны текущими расходами.

Временное распределение доходов и расходов, рисков и множества других объектов в условиях адаптации бухгалтерского учета в Республике Беларусь к МСФО можно обеспечить путем начисления резервов. С применением в бухгалтерском учете принципов начисления, осмотрительности и соответствия при формировании резервов, по нашему мнению, отпадает необходимость счета 97 «Расходы будущих периодов» в типовом плане счетов.

Отложенные затраты и текущие расходы являются показателями финансовой отчетности и факторами, влияющими на финансовый результат организации. В данной статье нами изложены концептуальные особенности их признания, даны предложения по совершенствованию их учета с целью формирования достоверной информации для потенциальных пользователей финансовой отчетности.

Список использованной литературы

1. **Хендриксен, Э. С.** Теория бухгалтерского учета : [пер. с англ.] / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бренда ; под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
2. **Инструкция** о порядке составления бухгалтерской отчетности : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 31 окт. 2011 г. № 111 (в ред. постановления от 10 дек. 2013 г. № 84) // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2015.

3. **Типовой** план счетов бухгалтерского учета и Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50 (в ред. постановления от 30 июня 2014 г. № 46) // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2015.

4. **Инструкция** по бухгалтерскому учету доходов и расходов : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 сен. 2011 г. № 102 (в ред. постановления от 31 дек. 2013 г. № 96) // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2015.

5. **Инструкция** о порядке определения стоимости объекта строительства в бухгалтерском учете : утв. постановлением М-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь от 14 мая 2007 г. № 10 (в ред. постановления от 22 дек. 2012 г. № 38) // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2015.