

Перед тем как формировать бухгалтерскую отчетность, нужно удостовериться, что в составе доходов будущих периодов нет остатков средств, которые на сегодняшний день к этой категории уже не относятся. Если они есть, их следует списать.

На основании приказа Минфина России (приказ Минфина России от 24.12.2010 № 186н) начиная с отчетности за 2011 год утратил силу пункт 81 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности (утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н (далее — Положение)), регламентировавший понятие «доходы будущих периодов». Означает ли это, что данная категория больше не может применяться в учетной практике? Очевидно, нет.

Для практического ведения учета финансовое ведомство разрабатывает и утверждает положения (стандарты), нормативные правовые акты и методические указания, формирующие систему законодательного регулирования бухучета (п. 3 Положения). Изъятие положений о доходах будущих периодов из одного нормативного документа не означает полного отказа от данной категории. Важно лишь, чтобы правила учета доходов будущих периодов соответствовали другим документам. Никакого выбора у компаний при этом не появилось. Они обязаны отражать доходы будущих периодов в силу того или иного бухгалтерского стандарта. Если же стандарт не предусматривает отражения актива в виде доходов будущих периодов, делать это фирма не вправе. В журнале «Актуальная бухгалтерия» № 12, 2011 были рассмотрены ситуации отражения доходов будущих периодов.

Длящиеся договоры

Речь пойдет о ситуации, когда фирма обязуется выполнять работу или оказывать услугу в течение длительного времени (как правило, более месяца). Например, реализовывать проездные билеты метрополитена на 3 или 12 месяцев, абонементы на посещение спортивного или концертного зала, телефонные карты и т. д. Договоры на такие услуги чаще всего оплачиваются авансом. Причем ранее уплаченные деньги не возвращаются, даже если заказчик отказался от получения услуг. В этом случае выручку нельзя признать единовременно ни в момент поступления платежа, ни в момент начала или окончания срока действия карты или абонемента. Выручка признается в бухучете при наличии ряда условий. Так, есть требование, чтобы работа была принята заказчиком (услуга оказана), а расходы, которые произведены или будут производиться, могли быть определены (подп. «г», «д» п. 12 ПБУ 9/99, утв. приказом Минфина России

от 06.05.1999 № 32н). Если в отношении денег и иных активов, полученных фирмой в оплату, не исполнено хотя бы одно из этих условий, то в бухучете признается кредиторская задолженность, а не выручка.

Кредиторская задолженность — это признание компанией существования у нее обязательства перед кредитором. В силу этого обязательства должнику нужно совершить в пользу кредитора определенное действие: передать имущество, выполнить работу, уплатить деньги или воздержаться от действий. Кредитор же вправе требовать от должника исполнения его обязанности (п. 1 ст. 307 ГК РФ). Однако мы рассматриваем не однократное исполнение обязательства, а длящееся несколько месяцев. Кредиторская задолженность в данном случае обладает определенной спецификой:

- кредитор может пользоваться услугой, но не имеет права потребовать возврата уплаченных средств в случае отказа в течение срока оказания услуг от их дальнейшего потребления;

- сверка расчетов с таким кредитором невозможна, и величина обязательства на каждый конкретный момент времени точно не определяется.

Ранее все это было достаточным основанием для признания в учете не кредиторской задолженности, а доходов будущих периодов. Сегодня же по длящемуся договору фирма обязана признавать не доходы будущих периодов, а именно кредиторскую задолженность.

Без тщательной проработки учетной политики здесь не обойтись: фирме следует определить, как она будет признавать выручку и списывать имеющуюся кредиторскую задолженность. Учетная политика по данному вопросу может быть единой для бухгалтерского и налогового учета. Если доходы относятся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, а также если связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, доходы распределяются фирмой самостоятельно, с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов (п. 2 ст. 271 НК РФ). Самый достоверный способ — признание выручки по объему оказанных услуг.

Пример:

Компания связи реализует через дилера карты экспресс-оплаты мобильной связи. Объем карты — 1000 единиц, стоимость — 3000 руб. Вознаграждение дилера — 10%, НДС не облагается, так как он находится на УСН. В январе продано 450 карт. По результатам биллинга выяснилось, что услуги связи оказаны в объеме 800 единиц. При этом услуги могли быть оказаны по картам, реализованным в январе и проданным ранее. Оказание услуг с последующей оплатой отражается в аналитическом учете отдельно и в данном примере не рассматривается.

ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 62

– 1 350 000 руб. (450 ед. x 3000 руб.) — отражена реализация дилером карт экспресс-оплаты;

ДЕБЕТ 62 субсчет «НДС» КРЕДИТ 68

– 205 932 руб. (1 350 000 руб. x 18/118) — начислен НДС с авансов;

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 76

– 135 000 руб. (1 350 000 руб. x 10%) — начислено вознаграждение дилера;

ДЕБЕТ 51 КРЕДИТ 76

– 1 215 000 руб. (1 350 000 – 135 000) — поступили средства от реализации карт (за вычетом вознаграждения дилера);

Доходы будущих периодов в учете и отчетности

Автор: Administrator
02.11.2012 18:23 -

ДЕБЕТ 62 КРЕДИТ 90-1

– 2 400 000 руб. (800 ед. x 3000 руб.) — начислена выручка по реализации услуг связи;

ДЕБЕТ 90-3 КРЕДИТ 68

– 366 102 руб. (2 400 000 руб. x 18/118) — начислен НДС по реализованным услугам;

ДЕБЕТ 68 КРЕДИТ 62 субсчет «НДС»

– 366 102 руб. — вычет НДС, начисленного с сумм авансов, полученных в счет будущих услуг (п. 8 ст. 171 НК РФ).

Однако не всегда можно учесть объем оказанных услуг. Иногда это нецелесообразно, а порой просто невозможно. В таком случае кредиторская задолженность списывается линейным способом, то есть пропорционально истекшему времени.

Пример:

Фирма продала в декабре 130 годовых абонементов в бассейн, стоимость каждого — 9500 руб. В ноябре было реализовано 120 годовых абонементов и 30 квартальных стоимостью 4000 руб. До ноября бассейн не работал.

ДЕБЕТ 50 КРЕДИТ 62

– 1 235 000 руб. (130 ед. x 9500 руб.) — отражена реализация абонементов в декабре;

Доходы будущих периодов в учете и отчетности

Автор: Administrator
02.11.2012 18:23 -

ДЕБЕТ 62 КРЕДИТ 90-1

– 237 917 руб. ((130 ед. + 120 ед.) x 9500 руб. : 12 мес. + 30 ед. x 4000 руб. : 3 мес.) — отражена выручка от оказания услуг в декабре.

Услуги бассейна НДС не облагаются (подп. 14.1 п. 2 ст. 149 НК РФ).

Доходы по безвозмездно поступившим активам

К таким активам относятся как минимум основные средства и доходные вложения в материальные ценности (п. 29 Методических указаний, утв. приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н (далее — Методические указания)). Порядок отражения доходов будущих периодов должен признаваться вплоть до отмены Методических указаний либо введения в действие нового ПБУ об учете основных средств. Отмена сделает Методические указания, принятые во исполнение современного ПБУ, недействующими. В налоговом учете в данном случае доходы продолжают признаваться единовременно (п. 8 ст. 250, п. 4 ст. 271 НК РФ).

Пример:

Фирма в ноябре получила безвозмездно автомобиль. Его рыночная стоимость — 1 500 000 руб., срок полезного использования — 37 мес. (за вычетом срока работы у предыдущего владельца). Затраты на ремонт автомобиля и его регистрацию в органах ГИБДД — 202 000 руб.

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 98

– 1 500 000 руб. — отражено безвозмездное поступление автомобиля;

Доходы будущих периодов в учете и отчетности

Автор: Administrator
02.11.2012 18:23 -

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 76

– 202 000 руб. — отражены расходы на ремонт и регистрацию автомобиля;

ДЕБЕТ 01 КРЕДИТ 08

– 1 702 000 руб. — автомобиль принят к учету в составе основных средств;

ДЕБЕТ 09 КРЕДИТ 68

– 300 000 руб. (1 500 000 руб. x 20%) — отражен ОНА.

В декабре автомобиль начинает амортизироваться. Списывается часть ОНА и часть доходов будущих периодов:

ДЕБЕТ 26 КРЕДИТ 02

– 46 000 руб. (1 702 000 руб. : 37 мес.) — начислена амортизация автомобиля;

ДЕБЕТ 98 КРЕДИТ 91

– 40 541 руб. (1 500 000 руб. : 37 мес.) — списана часть доходов будущих периодов;

ДЕБЕТ 68 КРЕДИТ 09

Доходы будущих периодов в учете и отчетности

Автор: Administrator
02.11.2012 18:23 -

– 8108 руб. (300 000 руб. : 37 мес.) — списана часть ОНА.

Доходы по поступившей государственной помощи

Учет средств государственной помощи аналогичен признанию доходов по безвозмездно поступившим активам. Он регламентирован требованиями ПБУ 13/2000 (утв. приказом Минфина России от 16.10.2000 № 92н). Если вопреки этим требованиям фирма признает доходы по поступившей государственной помощи единовременно, это будет считаться нарушением бухгалтерских стандартов и завышением прибыли.

Превышение рыночной стоимости недостающего имущества над учетной

Ранее фирма имела право выбора в учетной политике способа отражения дохода, который получен в случае превышения рыночной стоимости недостающего имущества над его учетной стоимостью. Отражать можно было единовременно — при списании недостачи на счет виновного лица либо позже — по мере погашения виновным лицом нанесенного им ущерба. Такое право предоставлялось компаниям Инструкцией по применению Плана счетов (утв. приказом Минфина России от 13.10.2000 № 94н (далее — Инструкция)).

Но Инструкция не является положением по бухгалтерскому учету. Порядок отражения дохода, который получен в случае превышения рыночной стоимости недостающего имущества над его учетной стоимостью, на сегодняшний день стандартами не регламентирован и применять его нельзя. Поэтому доход должен признаваться фирмой в момент появления у нее дебиторской задолженности виновного лица.

Отражаем в отчетности

Ответ на вопрос, как следует отражать доходы будущих периодов в бухгалтерской отчетности, по-прежнему содержится в ПБУ 4/99 (утв. приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н). Этот показатель вписывают отдельной строкой в раздел «Краткосрочные обязательства» пассива баланса. Аналогичную строку содержит форма

№ 1 (утв. приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н (далее — Приказ № 66н)). В пункте 3 Приказа № 66н специально отмечено, что фирмы самостоятельно определяют детализацию показателей по статьям своих отчетов. Поэтому в общем случае показатель доходов будущих периодов в бухгалтерском балансе компании отсутствует. Выше мы установили, что такой показатель может появиться только у фирм, которые получили безвозмездно основные средства или являются получателями государственной помощи (что происходит не так уж и часто). Но компания должна самостоятельно дополнить типовую форму баланса нужной строкой, если у нее сформирован остаток таких доходов.

Прежде чем формировать отчетность, необходимо удостовериться, что в составе доходов будущих периодов отсутствуют «нелегалы» — остатки средств, которые на сегодняшний день к данной категории уже не относятся. Если они есть, их следует списать:

- в части обязательств по длящимся договорам — в состав кредиторской задолженности, вероятнее всего — краткосрочной задолженности покупателей и заказчиков (как на 31.12.2011, так и на 31.12.2010 и 31.12.2009);

- в части разницы между учетной стоимостью недостающих ценностей и величиной реально нанесенного ущерба — в состав нераспределенной прибыли (аналогично по состоянию на все три отчетные даты). Если по данным доходам ранее был признан ОНА, его также списывают. Это уменьшит объем нераспределенной прибыли.

Такие списания проводятся, чтобы обеспечить сопоставимость показателей отчетности в связи с изменением учетной политики (пп. 13, 15 ПБУ 1/2008, утв. приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н). В нашем случае изменения обусловлены модификацией требований нормативных документов (п. 10 ПБУ 1/2008) и должны отражаться ретроспективным методом.