

УДК 657

О. В. Сидюк, к. э. н., доцент, Донецкий национальный университет;*Е. В. Потепух*, студент, Донецкий национальный университет

ТРАНСФОРМАЦИЯ СТАТЬИ БАЛАНСА «РАСХОДЫ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ» ПРИ СОСТАВЛЕНИИ ОТЧЕТНОСТИ ПО МСФО

В статье исследованы расходы будущих периодов как бухгалтерское понятие, счетная категория и элемент баланса. Рассмотрен порядок трансформации этих расходов в соответствии с принципами составления финансовой отчетности по международным стандартам.

Ключевые слова: расходы будущих периодов, статическая, динамическая концепции баланса, международные стандарты финансовой отчетности, трансформация, реклассификация.

Лит. 6.

О. В. Сидюк, О. В. Потепух

ТРАНСФОРМАЦІЯ СТАТТІ БАЛАНСУ «ВИТРАТИ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ» ПРИ СКЛАДАННІ ЗВІТНОСТІ ЗА МСФЗ

У статті досліджені витрати майбутніх періодів як бухгалтерське поняття, рахункова категорія і елемент балансу. Розглянуто порядок трансформації цих витрат відповідно до принципів складання фінансової звітності за міжнародними стандартами.

Ключові слова: витрати майбутніх періодів, статична, динамічна концепції балансу, міжнародні стандарти фінансової звітності, трансформація, рекласифікація.

O. V. Sidiuk, O. V. Potepukh

TRANSFORMATION OF THE BALANCE SHEET ITEM «PREPAID EXPENSES» FOR REPORTING ACCORDING TO IFRS

Prepared expenses were researched in the article as accounting concept, counting category and item balance. The order of transformation of these costs was considered in accordance with the principles of the financial statements according to international standards.

Keywords: prepaid expenses, static, dynamic balance concept, international financial reporting standards, transformation, reclassification.

Постановка проблеми. В теорії учетна категорія расходи будущих периодов и соответствующий ей элемент баланса всегда были предметом дискуссий, следствие которых весьма значимо по природе своего влияния на финансовый результат деятельности субъекта хозяйствования. Возникший в последнее время научный интерес к расходам будущих периодов вызван необходимостью составления отчетности отечественных предприятий по правилам Международных стандартов, поэтому основной акцент в исследованиях сделан на трансформации этих расходов при отражении в балансе.

Анализ последних исследований и публикаций. Сущность расходов будущих периодов на теоретическом и практическом уровне рассматривалась С. М. Бычковой, Н. В. Вареней, С. Ф. Головым, И. Е. Гушиной, Н. Н. Карзаевой, Т. Н. Мальковой, В. В. Патровым, В. М. Сапрыкиным, Т. О. Терентьевой, Я. В. Соколовым. В их работах затрагивались вопросы трансформации, однако для получения обоснованной уверенности в спра-

ведливости трансформационных действий требуется осмысление учетной категории «расходы будущих периодов» исходя из принципов учета, заложенных в МСФО.

Определение вопросов, которые не решены. В более широком толковании рассматриваемой проблемы необходимо получить ответы на вопросы: исчезнут ли из бухгалтерского учета расходы будущих периодов как понятие, учетная категория, отдельная статья отчетности, самостоятельный счет для текущей группировки информации. Нам представляется, что такого рода исследование должно затрагивать счетоведение и счетоводство.

Цель работы. Цель работы заключается в анализе теоретических подходов к интерпретации содержательной и практической стороны применения понятия и учетной категории «расходы будущих периодов» и обоснования на этой основе подходов к представлению данных расходов в финансовой отчетности исходя из принципов и правил МСФО.

Изложение основного материала исследования. Исследование расходов будущих периодов, как бухгалтерского понятия и бухгалтерской категории лежит в плоскости изучения статистической и динамической модели баланса, их связи с принципами учета и отдаваемых предпочтений в применении на практике положений балансовых концепций под влиянием факторов, изменяющих целевые задачи отчетности.

Как термин и активная статья баланса расходы будущих периодов стали применяться с конца тринадцатого века [1, с. 66]. Основательно в бухгалтерскую терминологию расходы будущих периодов вошли после четко сформулированной теории динамического баланса немецким ученым-экономистом Э. Шмаленбахом в начале XX века. Согласно данной теории активы перестали рассматриваться как средства, под ними стали понимать капитализированные расходы, которые в общей схеме кругооборота капитала в будущем должны превратиться в затраты и быть соотносенными с доходами будущего отчетного периода. Отсюда все капитализированные расходы есть суть расходы будущих периодов. И это вписывается в основу динамического баланса — концепцию непрерывности деятельности. Такие базовые принципы динамической модели как соответствие расходов и доходов, разграничения отчетных периодов для исчисления финансового результата в конечном итоге оправдывают и присутствие в балансе самостоятельной статьи «расходы будущих периодов». Таким образом, в счетоведении, как научной мысли, понятие расходов будущих периодов имманентно динамической теории баланса и исчезнет вместе с ней.

Вместе с тем для статической модели баланса, где в основе лежит принцип «фиктивной ликвидации фирмы», а активы представляют собой конкретные ценности, которые подвергаются инвентаризации, понятие расходов будущих периодов является неприемлемым, а статья баланса, отражающая эти расходы, определяется как «фиктивный» актив. Действительно, в учете фиксируются понесенные расходы, но объект имущества вслед за этим не появляется. По мнению Я. В. Соколова [2, с. 431], исходя из интерпретации статического баланса расходы будущих периодов имеют отношение к категории отвлеченных средств. Данная категория была введена в практику учета советскими бухгалтерами и, следуя широко распространенному ее определению, под отвлеченными средствами понимались средства предприятий изъятые из оборота на цели, не связанные с производственной деятельностью [3, с. 446]. То обстоятельство, что это условный объект, «интеллигибельная категория, познаваемая разумом, но отсутствующая реально» [2, с. 431] роднит расходы будущих периодов с отвлеченными средствами, но не делает их, на наш взгляд, тождественными, поскольку по своему составу расходы будущих периодов связаны с производственной деятельностью и их использование преследовало цель правильного распределения хозяйственных результатов по соответствующим отчетным периодам.

Присутствие в балансе условного объекта активов, расходов будущих периодов, связано с тем, что современный баланс — это эклектика статической и динамической его моделей и в отношении рассматриваемой статьи до разработки МСФО при со-

ставлении данной отчетной формы практически доминировали подходы динамической концепции.

В практике советских предприятий бухгалтерская категория «расходы будущих периодов» выполняла в основном функцию нивелирования существенного влияния единовременных расходов на себестоимость выпускаемой продукции (так называемый «сглаживающий эффект»). Такой подход был важным для методики пофакторного анализа себестоимости в динамике. Состав расходов будущих периодов регламентировался отраслевыми инструкциями по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции, а также другими нормативными актами. Отражались расходы будущих периодов в разделе оборотных активов баланса, и при этом не имело значения, в течение какого периода времени (отчетного года или более) они подвергались списанию в себестоимость продукции.

Нынешнее представление о расходах будущих периодов в украинской законодательной базе и экономической литературе принципиально не отличается от предыдущего.

Так, в среде ученых расходы будущих периодов определяют как расходы, оплаченные в отчетном и предыдущих периодах, которые подлежат включению в себестоимость продукции в следующих периодах [4, с. 221]. В Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций к расходам, учет которых ведется на счете 39 «Расходы будущих периодов», относятся расходы, связанные с подготовительными к производству работами в сезонных отраслях промышленности; с освоением новых производств и агрегатов; уплаченные авансом арендные платежи; оплата страхового полиса, оплата торгового патента; подписка на газеты, журналы, периодические и справочные издания и т. п. [5]. В национальных стандартах (в частности, ПСБУ 16) затраты признаются относящимися к будущим периодам в случае, когда расходы, сформированные этими затратами, обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами определяется лишь опосредствовано. В формате бухгалтерского баланса до 1 января 2013 г. для статьи «Расходы будущих периодов» отводился отдельный третий раздел актива. Начиная с первого квартала 2013 г. данную статью переместили во второй раздел баланса, где сгруппированы оборотные активы. Признать этот подход новым нельзя, т.к. именно так обстояло дело до перехода на национальные положения по бухгалтерскому учету. Исходя из природы расходов будущих периодов, воспользоваться ими в расчетах с кредиторами нельзя, поэтому они в расчет показателей ликвидности не принимались.

Внесенное изменение мотивировано интеграцией отечественного учета и международных стандартов учета и отчетности. Вместе с тем Международные стандарты финансовой отчетности термина «расходы будущих периодов» не содержат. Это связано с тем, что, несмотря на совмещение обеих бухгалтерских идеологий в практике бухгалтерского баланса, в МСФО акценты сместились в сторону статистического направления. Цель финансовых отчетов в МСФО сформулирована таким образом, что на первый план выдвинута информация о финансовом состоянии субъекта хозяйствования, а именно об экономических ресурсах, которые он контролирует, структуре активов и пассивов, ликвидности и платежеспособности. МСФО предусматривает оценку активов на основе справедливых рыночных оценок, учитывающих потенциальные будущие выгоды, а не понесенные затраты. Этот подход укладывается в одну из основных задач создания методологии учета, способной упростить заключение договоров купли-продажи ценных бумаг и обслужить тем самым интересы участников рынка капиталов. Подтверждением тому служит рекомендация Международной организации комиссий по ценным бумагам использовать МСФО для международного листинга. Из отчетности важно получить информацию для формирования цены предприятия либо о достигнутой им рентабельности (в динамике), либо о потенциальной рентабельности, то есть о способности приносить доход. Важно знать, какими ресурсами обладает предприятие, и какую прибыль оно может принести [6, с. 30].

Логическая цепь рассуждений относительно расходов в МСФО такова: чтобы быть активом, расходы должны воплотиться в ресурс, от которого ожидаются будущие экономические выгоды. Если актив не создан или не может найти отражение в балансе по критериям признания, понесенные расходы признаются затратами и включаются в отчет о прибылях и убытках. Затраты в отчете о прибылях и убытках признаются на основе непосредственной связи между понесенными затратами и заработанным доходом от конкретной статьи. Однако применение концепции соответствия в МСФО имеет свои границы, обусловленные базовыми принципами статической модели баланса. Это означает, что расходы никак нельзя признать статьей баланса, если они не отвечают определению активов. В тоже время, если от актива ожидаются экономические выгоды на протяжении нескольких отчетных периодов и его связь с доходом определяется широкими рамками или непрямо, то концепция соответствия реализуется путем признания затрат в отчете о прибылях и убытках на основе процедур систематического и рационального распределения расходов воплощенных в этом активе.

Таким образом, подходить к трансформации статьи отечественного баланса «Расходы будущих периодов» необходимо исходя из алгоритма признания активов и затрат, заложенного в Концептуальную основу составления и представления финансовых отчетов по МСФО. В этой связи начальным этапом трансформации является анализ состава расходов, объединенных в данную статью, что позволяет в дальнейшем исключить из нее те расходы, которые признать активом нельзя, а остальные реклассифицировать. Реклассификация изменит структуру бухгалтерского баланса, т. к. те расходы, которые удовлетворяют критериям капитализации, будут представлены в разделе текущих или долгосрочных активов исходя из срока обращения. Влияние таких действий на ликвидность очевидно, поэтому признание текущих (оборотных) активов требует обоснования по критериям, приведенным в МСФО 1 «Представление финансовых отчетов».

С реклассификацией в обязательном порядке столкнутся предприятия, имеющие специфические отраслевые особенности, например, добывающих отраслей, переработки сельскохозяйственного сырья (переработка сахарной свеклы, семян подсолнуха, зерновых культур) и машиностроения. Здесь расходы будущих периодов представляют собой соответственно затраты на разведку полезных ископаемых (разведочное бурение), подготовку территории к проведению горных работ, вскрышные работы, сезонные затраты на подготовку оборудования, помещений к новому циклу производства, затраты на подготовку и освоение новых технологических процессов, новой продукции.

Расходы на вскрышные работы рассмотрим на примере карьеров по добыче глины. Технология открытой разработки месторождения предусматривает следующие горные работы: вскрышные (выемка, перемещение и размещение вскрышных горных пород); добычные (выемка, перемещение, складирование или разгрузка полезного ископаемого); рекультивация (восстановление нарушенных земель); подготовка товарной продукции (соответствие товарной продукции техническим условиям). Перечисленный выше комплекс работ по добыче глины осуществляется одновременно, но затраты, возникающие при этом, признаются в различные периоды. Так, расходы на вскрышные работы признаются затратами постепенно и по частям списываются на стоимость глины. Такой подход оправдан, так как доходный эффект от этих расходов наблюдается в будущих периодах, по мере выемки полезного ископаемого и исключается опережение, досрочное погашение затрат, поскольку практически никогда не наблюдается равенства объема их добычи. Руководствуясь принципами МСФО расходы на вскрышные работы отраженные в балансе надо перенести со статьи «Расходы будущих периодов» в статью «Незавершенное производство». Основной мотив заключается в следующем: производственный процесс не завершен, недра обнажены, но продукт природы не добыт. При этом никаких особых изменений в текущий учет расходов вносить не потребуется, поскольку действующая практика учета затрат на добычу глины

вытекает из особенностей технологии, которая предусматривает одновременное с помощью одних и тех же машин и механизмов производство работ по вскрышке, добыче и рекультивации. Обобщение и группировка информации происходит в два этапа на субсчетах к счету 23: 2300 «Основное производство», 2301 «Вскрышные работы», 2302 «Глина в незавершенном производстве», 2305 «Лесотехническая рекультивация». На первом этапе по горному цеху или цеху внутриверейного транспорта на счете 2300 изначально собирается информация обо всех затратах, связанных с производством глин: вскрышка, добыча, рекультивация. Аналитически информация формируется в разрезе каждого объекта, которым выступают отдельные машины и механизмы (экскаваторы, машины «Урал», «БелАЗ» и др.). Производственный отдел на основании справки маркшейдеров горного цеха и отработанных часов экскаваторами представляет отчет, где указывается объект учета, с помощью которого выполнялись работы, объем выполненных работ в м³ и процентное соотношение затрат на добычу, вскрышку и рекультивацию. Данные отчеты позволяют на втором этапе распределить и списать затраты со счета 2300 соответственно на счета 2301, 2302, 2305. Аналогичные по смыслу и технике исполнения бухгалтерские записи совершаются при учете и распределении затрат цеха внутриверейного транспорта. Сформированные таким образом затраты на вскрышные работы в карьере (счет 2301) списываются на стоимость глины в незавершенном производстве исходя из расчета погашения горноподготовительных работ. Остаток по данному счету будет интерпретирован как расходы незавершенного производства и показан в статье баланса «Запасы». Руководствуясь тем, что суммы незавершенного производства на предприятиях отрасли существенны, для повышения прозрачности отчетности их целесообразнее представлять отдельной статьей. Тем более, что, при подсчете ликвидности в расчет могут не включать стоимость незавершенного производства (например, в немецкой практике).

Предприятия по переработке сельскохозяйственного сырья в межсезонье проводят комплекс работ по подготовке сезонного производства, куда входят ремонтные работы, позволяющие поддерживать технический уровень оборудования и обеспечить переработку ожидаемых объемов сырья. Так при подготовке к новому сезону на сахарных заводах проводится холодная и горячая обкатка оборудования, подготовка полей фильтрации, проверяется работа оборудования под нагрузкой и др. Сгруппированные на счете расходов будущих периодов затраты списываются равными долями в течение производственного цикла переработки сахарной свеклы. Поскольку этот цикл начинается в сентябре — октябре месяце и заканчивается в декабре, на момент составления годового баланса статья «Расходы будущих периодов» отсутствует. В тоже время в других производствах, где переработка сырья длится более продолжительное время (например, переработка семян подсолнечника) и завершается намного ближе к новому урожаю, затраты на подготовку сезонного производства присутствуют в годовом балансе и статья «Расходы будущих периодов», по которой они находят отражение требует реклассификации. Данная процедура опирается на следующие суждения. Выполненные в период подготовки к новому сезону профилактические работы, текущий и капитальный ремонты основных средств, обслуживающих технологию, являются условием для продолжения производственного процесса и извлечения экономических выгод от основных средств. Расходы на их проведение относятся к общепроизводственным расходам, которые, следуя нормам МСФО 2 «Запасы», должны включаться в затраты на переработку сырья в готовую продукцию на основе систематического распределения. Поэтому до следующего производственного цикла и по мере списания рассматриваемые затраты следует показывать во втором разделе актива баланса по статье «Запасы».

Предприятия машиностроения, добиваясь конкурентных преимуществ, нацелены на обновление параметрических рядов выпускаемой продукции. В связи с этим они выполняют комплекс работ по разработке и подготовке к производству новых видов продукции. В него входят: научно-исследовательские работы прикладного характе-

ра, проектирование и конструирование нового изделия, разработка технологического процесса изготовления нового изделия, проектирование инструментальной оснастки и разработка технологического процесса ее изготовления, разработка и оформление расходных нормативов, изготовление экспериментальных (макетных), опытных образцов, испытание опытного образца, испытание материалов, полуфабрикатов, инструментов и приспособлений для производства нового изделия, техпомощь конструкторов и технологов при испытаниях и изготовлении нового изделия, перепланировка, перестановка и наладка оборудования, расходы на подготовку кадров. Поскольку размеры затрат по данному комплексу работ обычно носят существенный характер и от них ожидаются в будущем экономические выгоды компании откладывают их списание путем капитализации в составе расходов будущих периодов. Постепенное в долгосрочной перспективе списание затрат оправданно тем, что данные затраты, обеспечивая конкурентные выгоды и способствуя по сути эффективности деятельности компании, не снижают показатели этой деятельности в финансовой отчетности. Однако данное рассуждение с точки зрения МСФО оправдано не по всем перечисленным позициям затрат. Так, в соответствии с МСФО 38 «Нематериальные активы» затраты, которые связаны с запуском в производство новой продукции (перепланировка, перестановка, наладка оборудования, техпомощь конструкторов и технологов при изготовлении нового изделия, корректировка технической документации перед переходом на серийный выпуск) должны признаваться в том отчетном периоде, когда имели место. Также не предусмотрено капитализировать расходы на научно-исследовательские работы и подготовку кадров. Затраты на опытно-конструкторские и технологические работы, которые заканчиваются созданием полного комплекта конструкторской документации, действующим образцом, описанием новой технологии в виде пригодном для использования при условии соответствия их критериям признания капитализируются в статье «Нематериальные активы».

По украинскому бухгалтерскому законодательству затраты, связанные с освоением новых производств и агрегатов списываются в отчет о прибылях и убытках через расходы будущих периодов. У этих расходов есть другой более широкий термин «пусконаладочные», которые сопряжены с комплексным опробованием объекта и могут носить капитальный и некапитальный характер. Затраты на пусконаладочные работы включаются в первоначальную стоимость основных средств, когда предусмотрены проектно-сметной, технической документацией и направлены на приведение объекта в состояние пригодное к эксплуатации. Они совершаются до ввода объекта в эксплуатацию и регулируются специальными отраслевыми нормативными актами, раскрывающими состав работ по приемке к эксплуатации законченных строительно-монтажных объектов (например, технологического оборудования и технологических трубопроводов). Кроме того, есть затраты на индивидуальное опробование отдельных видов оборудования с целью проверки качества монтажа. Встречаются ситуации, когда агрегат приобретен готовым к промышленной эксплуатации, но эксплуатация не возможна без проведения работ по настройке, проверке технических параметров на соответствие техническим условиям. Такого рода затраты на ввод объектов в эксплуатацию формируют первоначальную стоимость основных средств согласно МСФО 16 «Основные средства». В тоже время есть работы, которые проводятся после ввода в эксплуатацию, так называемые пусконаладочные работы под нагрузкой (пробная эксплуатация) с пробным выпуском продукции. Они предшествуют открытию цехов, технологических линий. Затраты на эти работы согласно МСФО 38 признаются в момент их совершения. Именно эти затраты в практике отечественных компаний учитываются в составе расходов будущих периодов. Поскольку в учете пусковых затрат часто встречаются ошибочные суждения, трансформация сумм отраженных как расходы будущих периодов требует тщательного аналитического изучения. По результатам анализа часть затрат может быть реклассифицирована в статью «Основные средства», а часть трансформирована в отчет о прибылях и убытках.

В статью баланса «Расходы будущих периодов» могут быть отнесены частичная или полная предоплата по договорам страхования; суммы арендной платы, уплаченные заранее; средства, перечисленные за подписку на периодические издания. По своей экономической природе — это prepaid расходы, которые и должна найти отражение в статье баланса аналогичного наименования.

Выводы:

- расходы будущих периодов как понятие и счетная категория не отвечают философии Международных стандартов финансовой отчетности;
- продвижение в стратегическом направлении на сближение национальных стандартов с МСФО требует внесения изменений в порядок представления информации в балансе, а именно исключения из формата данной отчетной формы статьи «Расходы будущих периодов»;
- при трансформации статьи «Расходы будущих периодов» следует исходить из анализа состава представленных в статье расходов через призму критериев признания активов в балансе и затрат в отчете о прибылях и убытках. При реклассификации расходов необходимо обосновывать их принадлежность к оборотным или внеоборотным активам.

Перспективы дальнейших исследований в рамках рассмотренной проблемы на уровне счетоведения связаны с анализом влияния на методологию учета принципа непрерывности деятельности, временной определенности фактов хозяйственной деятельности и принципом отчетного периода, а на уровне счетоводства с будущим финансово-распределительных счетов.

ЛИТЕРАТУРА

1. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика / Ж. Ришар. — М.: Финансы и статистика, 2000. — 160 с.
2. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. — М.: Финансы и статистика, 2005. — 496 с.
3. Большой бухгалтерский словарь / Под ред. А. Н. Азрилияна. — М.: Институт новой экономики, 1999. — 574 с.
4. Бухгалтерський управлінський облік : [підруч. для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / [Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська]. — Житомир: ПП «Рута». — 2002. — 480 с.
5. О применении Плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций: Инструкция Министерства финансов Украины от 30.11.1999 г. № 291 [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
6. Соколов Я. Опыт изменений в бухгалтерском учете России // Бухгалтерский учет и аудит. — 2004. — № 5. — С. 28-34.

Представлено в редакцію 04.03.2013 р.