**Инвентаризация** [**счета 97**](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=107972;fld=134;dst=102523) **"Расходы будущих периодов"**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Активы/расходы,  учитываемые ранее  как РБП | Суть актива/расхода  и порядок его учета | | Строка в отчетности  (подстрока - если  сумма существенная) |
| Компьютерные  программы,  приобретенные  для использования  (не рассматриваем  оплату периодических  платежей  и приобретение  исключительных прав  на программное  обеспечение) | Это права пользования  объектами интеллектуальной собственности  (нематериальными активами - НМА).  НМА, полученные в пользование, надо  учитывать на забалансовом счете. Сумму фиксированного разового платежа  за пользование НМА надо отражать как расходы будущих периодов и списывать в течение срока действия договора. К счету 97 можно открыть субсчет "Программное обеспечение" | | Подстрока "Права  пользования  программным  обеспечением":  (или) строки 1170  "Прочие внеоборотные  активы" разд. I  баланса - если срок  использования  программы более  12 месяцев;  (или) строки 1210  "Запасы" разд. II  баланса - если срок  использования  программы менее  12 месяцев |
| а) у вас есть  лицензионный договор  (подписанный вами  и правообладателем)  или же сублицензионный договор | Разовый платеж за использование программы  надо списывать:  (или) в течение срока использования, указанного  в договоре, - если он есть;  (или) в течение 5 лет – если в договоре не указан срок | |
| б) у вас лишь  "оберточная"  ("упаковочная")  лицензия. Это диск  с программой,  на упаковке которого  указаны условия  использования  программы. Начало  использования  такого диска означает  заключение  с правообладателем  договора присоединения | Если срок использования установлен, признаем расходы в течение этого срока.  Но срок использования программы, как правило,  не ограничен - ни условиями присоединения,  ни Гражданским кодексом (правило о пятилетнем сроке здесь не применяется).  Поэтому можно:  (или) самостоятельно определить срок  использования программы и распределять расходы  между отчетными периодами (если стоимость программы существенна);  (или) вспомнить требование о рациональности бухучета и списать стоимость  программы (если она невелика) сразу на расходы  в момент начала использования | |
| При расчете налога на прибыль (по мнению  контролирующих органов) стоимость прав использования программного обеспечения надо признавать в течение срока действия лицензии или в течение 5 лет (если такого срока нет). Но есть решения судов,  которые считают, что расходы на приобретение прав на использование ПО можно списать единовременно | | | |
| Разовые платежи  по договорам  страхования | Это типичный аванс, то есть дебиторская  задолженность. Ведь условиями договоров  предусматривается, что в случае их досрочного  расторжения страховая компания должна вернуть  часть страховых платежей (пропорциональную  оставшемуся сроку действия договора). Расходы будут появляться постепенно - по мере истечения срока страхования.  Страховки со счета 97 лучше убрать - их безболезненно можно перенести на счет 76  "Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами",  заведя для них отдельный субсчет - к примеру,  "Страховые платежи" | | Формирует показатель по строке 1230 "Дебиторская  задолженность"  в разд. II баланса.  В зависимости от срока  задолженности ее можно отразить по двум разным  подстрокам:  - долгосрочная дебиторская  задолженность (срок - более  12 месяцев);  - краткосрочная дебиторская  задолженность (срок - менее  12 месяцев) |
| В налоговом учете, если платежи по конкретному договору страхования можно учесть в расходах при расчете налога на прибыль, это надо делать так:  (или) разовый платеж нужно признавать равномерно в течение срока действия договора пропорционально количеству календарных дней действия договора в отчетном периоде;  (или) периодические платежи - равномерно в течение срока, соответствующего периоду уплаты взносов, пропорционально количеству календарных дней действия договора в отчетном периоде | | | |
| Расходы, связанные  с выполнением  договоров  строительного подряда | По сути это незавершенное производство (НЗП). Но их можно продолжать учитывать на счете 97, так как в ПБУ 2/2008 "Учет договоров строительного подряда" содержится прямая норма  о том, что в составе расходов будущих периодов  должны отражаться "расходы, связанные с выполнением договоров строительного  подряда, понесенные в связи с предстоящими работами". Лучше открыть субсчет 97-"Расходы  на выполнение предстоящих работ по договорам  строительного подряда" | | Подстрока "Расходы  на выполнение  предстоящих работ  по договорам  строительного  подряда" строки 1210  "Запасы" разд. II  баланса |
| Пусковые и подготовите-льные расходы:  - при подготовительных работах в сезонных  производствах;  - при горно-подготовите-льных работах;  - при освоении новых производств, цехов и агрегатов (пусковые расходы);  - при подготовке и освоении производства новых видов продукции  и новых технологий;  - при рекультивации  земель | По сути это НЗП. Расходы, связанные с подготовкой нового производства, по-прежнему можно учитывать как расходы будущих  периодов на счете 97 "Расходы будущих периодов". Основание - общий принцип  распределения расходов ч то, что эти суммы учтутся в дальнейшем в себестоимости выпускаемой продукции. Кроме того, для учета в составе РБП материалов, отпущенных на пусковые  и подготовительные работы, есть прямая норма.  Для каждой группы таких расходов можно открыть отдельный субсчет | | Можно предусмотреть  подстроку  к строке 1210  "Запасы" разд. II  баланса для каждой  группы таких  расходов. К примеру:  "Затраты на освоение  природных ресурсов",  "Затраты на освоение  новых производств" |
| Отложенные расходы  прошлых лет.  К примеру:  - лишь для избежания  убытка в одном периоде часть обычных расходов "спрятана" на счет 97  как расход будущих  периодов;  - отнесли убыток от продажи основного  средства на счет 97  для его равномерного  списания до истечения  срока полезного  использования ОС;  - какие-то затраты  списываются через  счет 97 для сближения  с налоговым учетом | Такие затраты не должны  учитываться как РБП.  Их надо списать. Вариантов  списания несколько:  (или) как расходы текущего  периода;  (или) как несвоевременно  учтенные ранее расходы,  то есть вы признаете свою  ошибку <36>:  (если) сумма существенная -  исправлять ошибку надо  используя счет 84  "Нераспределенная прибыль  (непокрытый убыток)" (и надо сделать ретроспективный  пересчет);  (если) сумма  несущественная - списываем  на счет 91 | | (если) расходы  признаем текущим  периодом как прочие - отражаем их по  строке 2350 "Прочие  расходы" Отчета  о прибылях и убытках; (если) вы списываете  расходы со счета 97  в ходе исправления  существенной ошибки  прошлых лет - надо  заполнить разд. 2  "Корректировки  в связи с изменением  учетной политики и  исправлением ошибок"  Отчета об изменениях  капитала |
| Расходы на ремонт  основных средств | Затраты на ремонт основных средств надо признавать в текущих расходах.  Никакого отношения к следующим отчетным  периодам они не имеют.  Ни одно ПБУ прямо не подтверждает возможность  учета расходов на ремонт в качестве РБП.  Недосписанные суммы можно учесть в текущих расходах сразу. С 01.01.2011 не должно быть и резервов на ремонт ОС | | В зависимости от характера  использования ОС в Отчете о прибылях и убытках списанные суммы расходов  попадут:  (или) в строку 2120  "Себестоимость продаж";  (или) в строку 2220  "Управленческие расходы" |
| Часть отпускных,  приходящихся  на следующий месяц | Выплаченные отпускные надо признавать сразу. Ведь сумма расхода определена, она обоснованна, и выплата ее регулируется Трудовым кодексом. Кроме того, по правилам нового ПБУ 8/2010 "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы" (оно не распространяется на малые предприятия) отпускные надо списывать за счет оценочного обязательства на оплату отпускных, учитываемого  на счете 96 "Резервы предстоящих расходов".  Следовательно, со счета 97 отпускные надо списать на текущие расходы | | В зависимости от подразделения, где трудятся ушедшие в отпуск работники,  в Отчете о прибылях и убытках списанные суммы расходов попадут:  (или) в строку 2120  "Себестоимость продаж";  (или) в строку 2210  "Коммерческие расходы";  (или) в строку 2220  "Управленческие расходы" |
| Минфин рекомендует в налоговом учете делить переходящие суммы отпускных между двумя месяцами. Поэтому, используя счет 97, бухгалтеры сближают бухгалтерский учет с налоговым.  В противовес тому, что под отпускные надо создавать резерв, некоторые бухгалтеры уже заявляют, что ПБУ 8/2010 никакого отношения к отпускным иметь не может. Ведь по правилам ПБУ 8/2010 оно не может применяться к договорам, по которым не выполнены все обязательства сторон. А трудовые договоры, на основе которых считаются отпускные, как раз подходят под это определение. Тем самым бухгалтеры считают, что они нашли лазейку для того, чтобы не создавать оценочное обязательство по отпускам. Однако специалисты Минфина против такого подхода и настаивают на том, что в бухучете надо отражать оценочное обязательство на выплату отпускных К тому же есть проект следующего нового ПБУ "Учет вознаграждений работникам". И в нем четко прописано, как надо создавать оценочное  обязательство (то есть резерв на оплату отпусков) и когда | | | |
| взносы вносы в СРО | Членство в СРО бессрочное,  передать его другому  (продать) нельзя. Уплата  взносов в компенсационный  фонд (несмотря на довольно  внушительный размер -  от 300 тыс. до 30 млн руб. ) вполне подходит  под определение расходов | | (если) расходы признаем текущим периодом:  (или) как прочие -  отражаем их по строке 2350  "Прочие расходы"  Отчета о прибылях и убытках;  (или) как обычные производственные  расходы – отражаем по строке 2120 "Себестоимость  продаж" Отчета о прибылях и убытках; (если) вы списываете расходы со счета 97 в ходе исправления существенной ошибки прошлых лет - надо  заполнить разд. 2 "Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок" Отчета об изменениях капитала <43> |
| По мнению Минфина России, при расчете налога на прибыль расходы на уплату взносов в СРО можно и нужно учитывать единовременно ([*Письмо*](consultantplus://offline/main?base=QUEST;n=78857;fld=134) *Минфина России от 11.02.2010 N 03-03-06/1/63;* [*пп. 3 п. 7 ст. 272*](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=113313;fld=134;dst=3069)*,* [*пп. 29 п. 1 ст. 264*](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=113313;fld=134;dst=102239) *НК РФ).* | | | |
| Расходы на получение  лицензии на тот  или иной вид  деятельности | У лицензии есть срок  действия, но продать ее  кому-то другому нельзя.  Так что это - расход. К тому же в большинстве случаев  стоимость лицензии состоит  из одной лишь уплаченной  при ее получении госпошлины, и часто ее сумма - всего  2600 руб. Так что  растягивать на несколько  лет стоимость лицензии  смысла нет - только  усложните себе жизнь  и прибавите работы | (если) расходы признаем текущим  периодом:  (или) как прочие - отражаем их  по строке 2350 "Прочие расходы"  Отчета о прибылях и убытках;  (или) как обычные производственные  расходы - отражаем по строке 2120  "Себестоимость продаж" Отчета  о прибылях и убытках; (если) вы списываете расходы со счета 97  в ходе исправления существенной ошибки прошлых лет - надо  заполнить разд. 2 "Корректировки  в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок" Отчета об изменениях капитала | |
| Если же лицензия дорогая и стоит несколько миллионов рублей (скажем,  госпошлина за лицензию на производство этилового спирта, которая  обойдется в 6 млн руб., то можно вспомнить, что такие  затраты упоминаются в Методических указаниях по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций, утв. Приказом Минфина России от 20.05.2003 N 44н.  в качестве РБП.  И тогда, если вы будете списывать их равномерно, к вам не должно быть  претензий со стороны проверяющих (ведь вы руководствовались действующим  нормативным документом).  При признании стоимости лицензий в налоговом учете есть две точки зрения  (причем обе они подкрепляются письмами Минфина).  Учитывая серьезные аргументы, приводимые Минфином в защиту  единовременного признания стоимости лицензий в налоговых расходах,  вы можете руководствоваться именно ими. К тому же, даже если проверяющие  не будут согласны с вашим подходом, от штрафов и пеней ссылка на Письма  Минфина вас убережет ([Подпункт 3 п. 1 ст. 111](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=108642;fld=134;dst=883), [п. 8 ст. 75](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=108642;fld=134;dst=487), [п. 1 ст. 34.2](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=108642;fld=134;dst=1087) НК РФ; [Письмо](consultantplus://offline/main?base=QUEST;n=79371;fld=134) Минфина России от 24.02.2010 N 03-04-05/10-67) | | | |