

Научная статья

УДК 657.1

EDN [TSIRKJ](#)

DOI 10.17150/2411-6262.2023.14(2).417-428

**Т.Г. Арбатская** , **Я.В. Путырская** *Байкальский государственный университет, г. Иркутск, Российская Федерация*Автор, ответственный за переписку: Я.В. Путырская, [PutyrskayaYV@bgu.ru](mailto:PutyrskayaYV@bgu.ru)

## ДОХОДЫ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ: РАЗВИТИЕ ПРАВИЛ УЧЕТА И ОТРАЖЕНИЯ В ОТЧЕТНОСТИ

**АННОТАЦИЯ.** Одним из наиболее специфических и дискуссионных объектов бухгалтерского учета являются доходы будущих периодов. Цель настоящей работы состоит в том, чтобы на основе анализа нормативных правовых актов и трудов различных авторов выявить особенности и проблемы признания доходов будущих периодов, обосновать применение единого подхода к их учету и отражению в отчетности в коммерческих организациях и организациях бюджетной сферы. В результате проведенного исследования выявлены разнонаправленные тенденции к учету доходов будущих периодов в частном секторе и секторе государственного управления: сокращение оснований для их признания в коммерческих организациях и расширение перечня случаев их возникновения в бюджетной сфере. Выявлены дискуссионные вопросы отражения доходов будущих периодов в ряде случаев, в том числе при признании субсидий на выполнение задания учредителя и доходов от операционной аренды. Предложено отражать субсидии в качестве особого обязательства по выполнению задания с раскрытием информации в отдельной статье раздела «Обязательства» бухгалтерского баланса. Такое представление расчетов с учредителем позволит повысить качественные характеристики отчетной информации для пользователей. Обосновано авторское предложение к выработке единого подхода в отношении учета доходов от операционной аренды в составе доходов текущего периода в рассматриваемых секторах экономики.

**КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА.** Доходы будущих периодов, доходы, ФСБУ, аренда, отчетность.

**ИНФОРМАЦИЯ О СТАТЬЕ.** Дата поступления 28 марта 2023 г.; дата принятия к печати 11 мая 2023 г.; дата онлайн-размещения 5 июня 2023 г.

Original article

**T.G. Arbatskaya** , **Ya.V. Putyrskaya** *Baikal State University, Irkutsk, Russian Federation*Corresponding author: Ya.V. Putyrskaya, [PutyrskayaYV@bgu.ru](mailto:PutyrskayaYV@bgu.ru)

## DEFERRED INCOME: DEVELOPMENT OF ACCOUNTING AND REPORTING RULES

**ABSTRACT.** One of the most specific and controversial objects of accounting are deferred income. The purpose of this article is to, based on the analysis of regulatory legal acts and the works of various authors, identify the features and problems of recognizing deferred income, justify the use of a unified approach to their accounting and reporting in commercial organizations and public sector organizations. As a result of the study, multidirectional trends in accounting for deferred income in the private sector and the public administration sector were revealed. A reduction in the grounds for recognizing deferred income in commercial organizations and expanding the list of cases of their occurrence in the public sector has been established. The article reveals debatable issues of reflecting deferred income, including when recognizing subsidies for the fulfillment of the founder's task and income from operating leases. It is proposed to report subsidies as a special obligation to complete the assignment with disclosure in a separate

© Арбатская Т.Г., Путырская Я.В., 2023

line item in the Liabilities section of the balance sheet. This will improve the quality characteristics of reporting information for users. The author's proposal to develop a unified approach to accounting for operating lease income as part of the current period income in the sectors of the economy under consideration is also substantiated.

**KEYWORDS.** Deferred income, income, FSB, operating lease, financial statements.

**ARTICLE INFO.** Received March 28, 2023; accepted May 11, 2023; available online June 05, 2023.

Доходы и расходы традиционно являются категориями бухгалтерского учета, позволяющими определить финансовый результат деятельности экономического субъекта как в частном секторе, так и в секторе государственного управления. Нормативное правовое регулирование доходов и расходов связано сразу с несколькими документами, определяющими их сущность, порядок и условия формирования.

Основополагающим документом, регламентирующим бухгалтерский учет в Российской Федерации, Федеральным законом от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», — доходы и расходы отнесены к объектам бухгалтерского учета.

Определение доходов и расходов применительно к организациям бюджетной сферы приведено в ФСБУ государственных финансов «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора» (далее — ФСБУ «Концептуальные основы»).

Согласно п. 43 ФСБУ государственных финансов «Концептуальные основы» доходы — это увеличение полезного потенциала активов и (или) поступление экономических выгод за отчетный период, за исключением поступлений, связанных с вкладами собственника (учредителя).

Соответственно п. 44 указанного стандарта расходами признается снижение полезного потенциала активов и (или) уменьшение экономических выгод за отчетный период в результате выбытия или потребления активов, возникновения обязательств, за исключением уменьшения, связанного с изъятием имущества собственником (учредителем).

Для того, чтобы доходы и расходы были признаны объектами бухгалтерского учета необходимо одновременно соблюдение трех условий:

- соответствие объекта определению, установленному в нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету;

- уверенность субъекта учета в будущем повышении (снижении) полезного потенциала либо увеличении (уменьшении) будущих экономических выгод, связанных с признаваемым объектом бухгалтерского учета

- надежная оценка объекта (п. 47 ФСБУ государственных финансов «Концептуальные основы»)<sup>1</sup>.

Начиная с 2019 г. бухгалтерский учет доходов в госсекторе также необходимо осуществлять в соответствии с ФСБУ государственных финансов «Доходы», утвержденным Приказом Минфина России от 27.02.2018 г. № 32н.

Согласно п. 75 указанного стандарта доходы и расходы признаются в бухгалтерской отчетности организаций бюджетной сферы в соответствии с допущением временной определенности фактов хозяйственной жизни.

Признание доходов и расходов организациями частного сектора экономики осуществляется в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации» исходя из аналогичных условий признания (п. 12 ПБУ 9/99, п. 16 ПБУ 10/99)

<sup>1</sup> Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора»: Приказ Минфина России от 31 дек. 2016 № 256н // СПС «КонсультантПлюс».

Согласно п. 2 ПБУ 9/99 доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)<sup>2</sup>.

В свою очередь п. 2 ПБУ 10/99 определяет расходы как уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Доходы и расходы в бухгалтерском учете соотносятся с периодом их получения, поскольку это напрямую влияет на формирование финансового результата в отчетности. Как правило, большая часть доходов и расходов организаций формируется в текущем отчетном периоде. Однако существуют ситуации, когда такая связь неочевидна (п. 19 ПБУ 10/99) или обусловлена принципом равномерности признания доходов и расходов и допущением временной определенности фактов хозяйственной жизни<sup>3</sup>. В таких случаях в бухгалтерском учете используют категории доходов и расходов будущих периодов. Следует отметить, что эти виды доходов и расходов присутствуют только в российском бухгалтерском законодательстве, стандарты МСФО таких учетных объектов не предусматривают.

Отметим, что тенденция на сближение отечественных стандартов с МСФО прослеживается на протяжении всего процесса реформирования бухгалтерского учета. Этот процесс сопряжен с определенными сложностями, вызванными различиями в традициях ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, запросами заинтересованных пользователей на представление информации [1–3].

Доходы и расходы будущих периодов на протяжении долгого времени являлись дискуссионными объектами бухгалтерского учета и вызывали споры в научной среде. Рассмотрению их нормативного регулирования, перечня и проблем признания посвящены труды таких авторов как Т.Г. Арбатская [4], Г.И. Алексеева и Э.С. Алексеев [5], Т.Ю. Дружиловская [6], А.Е. Иванов [7], О.Е. Качкова [8], О.Е. Куликова [9], Я.В. Путырская [10], В.В. Семенихин [11], И.А. Слободняк [12], Т.Ю. Серебрякова [13], К.Ю. Цыганков [14] и др.

Отметим, что в научной среде весьма распространена критическая позиция в отношении доходов и расходов будущих периодов для организаций частного сектора экономики. Так, Т.Ю. Дружиловская, отмечая искусственность этих категорий, указывает на наличие существенных противоречий в методике отражения данных объектов в учете и отчетности, которые приводят к нарушению принципа временной определенности фактов хозяйственной деятельности и искажению финансовых результатов деятельности организаций [6]. А.Е. Иванов полагает, что наличие таких учетных категорий в российском бухгалтерском учете является рудиментом, который необходимо было удалить для дальнейшего сближения отечественных бухгалтерских стандартов с международными [7]. Г.И. Алексеева отмечает, что такая категория, как «доходы будущих периодов», стала спорной и ее исключение из Положения № 34н влечет за собой прекращение использования данной категории в бухгалтерском учете независимо от того, что она по-прежнему упоминается в ранее утвержденных нормативных документах [15].

<sup>2</sup> Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 : Приказ Минфина России от 06 апр. 1999 № 32н // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>3</sup> Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора» : Приказ Минфина России от 31 дек. 2016 № 256н : п. 16 // СПС «КонсультантПлюс».

На очередном этапе реформирования российского бухгалтерского учета считаем необходимым критически осмыслить основания возникновения доходов и расходов будущих периодов, особенности их нормативного регулирования, учета и отражения в отчетности коммерческих организаций и организаций бюджетной сферы.

В данной статье сосредоточимся на особенностях такого учетного объекта как доходы будущих периодов.

Согласно нормам, установленным пп. 28, 39 ФСБУ государственных финансов «Доходы»<sup>4</sup>, отдельные виды доходов (условная группа доходов) в зависимости от отсутствия или наличия условий их получения могут быть признаны доходами текущего отчетного периода или доходами будущих периодов (далее — ДБП).

Перечень и нормативные правовые акты, регулирующие признание и учет ДБП в секторе государственного управления, представлены в табл. 1.

Таблица 1

**Нормативное регулирование доходов будущих периодов в секторе государственного управления**

Вид ДБП	Нормативное регулирование
Доходы, начисленные за выполненные и сданные заказчикам отдельные этапы работ, услуг, не относящиеся к доходам текущего отчетного периода	п. 11 ФСБУ государственных финансов «Долгосрочные договоры», п. 301 Инструкции № 157н
Доходы, полученные от продукции животноводства (приплод, привес, прирост животных) и земледелия	п. 301 Инструкции № 157н
доходы по долгосрочным договорам подряда (за исключением строительного), возмездного оказания услуг	п. 11 ФСБУ государственных финансов «Долгосрочные договоры», разд. III Методические рекомендаций по применению ФСБУ государственных финансов «Долгосрочные договоры», Письмо Минфина России от 28.10.2019 N 02-06-07/84752
Доходы по месячным, квартальным, годовым абонементам	п. 301 Инструкции № 157н
Доходы по операциям реализации имущества казны, если договором предусмотрена рассрочка платежа при условии перехода права собственности на объект после завершения расчетов	п. 301 Инструкции № 157н
Доходы от безвозмездных поступлений денежных средств (включая субсидии и гранты)	п. 40, 54 ФСБУ государственных финансов «Доходы», п. 301 Инструкции № 157н
Доходы от безвозмездно полученных иных активов, предоставленных на условиях при передаче актива	п. 40 ФСБУ государственных финансов «Доходы», п. 301 Инструкции № 157н
Доходы от межбюджетных трансфертов, предоставляемых без условий при передаче активов, в части, относящейся к будущим периодам	п. 28 ФСБУ государственных финансов «Доходы», п. 301 Инструкции № 157н
Доходы от межбюджетных трансфертов, предоставляемых с условиями при передаче активов	п. 28 ФСБУ государственных финансов «Доходы», п. 301 Инструкции № 157н

<sup>4</sup> Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Доходы»: Приказ Минфина России от 27 февр. 2018 № 32н // СПС «КонсультантПлюс».

Окончание табл. 1

Вид ДБП	Нормативное регулирование
Субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания на дату возникновения права на их получение	п. 54 ФСБУ государственных финансов «Доходы», п. 301 Инструкции № 157н
Доходы по соглашениям о предоставлении в очередном финансовом году (годах, следующих за отчетным) безвозмездных перечислений на условиях предоставления активов: межбюджетные трансферты, субсидии юридическим лицам, физическим лицам — производителям товаров, работ, услуг, иным физическим лицам	п. 301 Инструкции № 157н
Доходы по договорам (соглашениям) о предоставлении грантов	п. 40 ФСБУ государственных финансов «Доходы», п. 301 Инструкции № 157н
Доходы от операций с объектами аренды (от предоставления права пользования активом)	п. 24 ФСБУ государственных финансов «Аренда», разд. III. 3 Методических указаний по применению ФСБУ государственных финансов «Аренда», Письмо Минфина России от 12.10.2018 г. № 02-07-10/73616
Доходы от предоставления права ограниченного пользования земельным участком (сервитут)	Письмо Минфина России от 27.11.2020 г. № 02-04-10/104872)
Иные аналогичные доходы, например, ожидаемые доходы от уплаты выставленных учреждением штрафных санкций по договору (контракту) в случаях как судебного, так и досудебного урегулирования, когда сумму поступлений невозможно надежно оценить	Письма Минфина России от 03.09.2021 г. № 02-06-10/73573, от 29.01.2021 г. № 02-06-10/5946
Иные аналогичные доходы	п. 301 Инструкции № 157н

Как видно из табл. 1, перечень доходов будущих периодов в секторе государственного управления значительный и регулируется различными нормативными правовыми актами и письмами Минфина РФ.

В настоящее время для коммерческих организаций упоминание о доходах будущих периодов осталось только в одном действующем нормативном правовом акте — ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи». Пунктом 9 данного ПБУ предусмотрено отражение в составе доходов будущих периодов государственной помощи, полученной на финансирование капитальных затрат и текущих расходов.<sup>5</sup> Других упоминаний о случаях возникновения доходов будущих периодов в федеральных стандартах и положениях по бухгалтерскому учету на сегодняшний день нет.

Действующая редакция Плана счетов и Инструкции по его применению<sup>6</sup> предусматривает счет 98 «Доходы будущих периодов» для отражения таких объектов, как: безвозмездно поступившее имущество, предстоящие поступления задолженности по недостаткам, выявленным за прошлые годы, разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостаткам

<sup>5</sup> Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000 : Приказ Минфина России от 16 окт. 2000 № 92н // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>6</sup> Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению : Приказ Минфина РФ от 31 окт. 2000 № 94н // СПС «КонсультантПлюс».



ценностей. Представленные основания возникновения доходов будущих периодов подвергаются справедливой, на наш взгляд, критике [6; 15].

На наш взгляд, План счетов, являясь документом методического характера, требует актуализации с учетом принятия новых стандартов и изменений, вносимых в действующие нормативные правовые акты. Обновленная редакция Плана счетов должна учитывать новшества, произошедшие в составе объектов бухгалтерского учета.

Для отражения доходов будущих периодов в бухгалтерском балансе организаций частного сектора экономики предусмотрена строка 1 530 «Доходы будущих периодов». По этой строке показываются не использованные на конец отчетного периода остатки средств целевого бюджетного финансирования, предоставленного организации, которые учитываются в бухгалтерском учете на счете 86 «Целевое финансирование» и остатки по счету 98 «Доходы будущих периодов», представляющие собой справедливую стоимость безвозмездно полученного имущества, не признанного в составе прочих доходов на дату составления отчетности. (п. 12 ФСБУ 6/2020, пп. 14, 18 ФСБУ 26/2020, п. 15 ФСБУ 5/2019, Инструкция по применению Плана счетов, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 г. № 94н).

Проведенный анализ действующих нормативных правовых актов позволяет сделать вывод, что перечень оснований для отражения ДБП в учете и отчетности организаций бюджетной сферы намного шире по сравнению с коммерческими организациями. Более того, в структуре пассива баланса государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений статья «доходы будущих периодов» занимает существенный удельный вес. Это связано с отражением субсидий на выполнение задания учредителя на очередные финансовые года.

Поскольку для организаций бюджетной сферы ДБП являются важнейшим учетным объектом, рассмотрим подробнее особенности их учета.

Несмотря на то, что, начиная с 01.01.2018 г., организации бюджетной сферы при отражении объектов в бухгалтерском учете и отчетности руководствуются положениями ФСБУ государственных финансов, полагаем, что в отдельных случаях классифицировать объекты в качестве доходов будущих периодов не целесообразно.

Наиболее значимый вопрос касается признания ДБП в сумме субсидий учредителя на выполнение задания. До вступления в силу ФСБУ государственных финансов «Доходы» в бухгалтерском законодательстве отсутствовали четкие требования в отношении признания в учете бюджетными и автономными учреждениями сумм субсидий на выполнение задания учредителя, что было рассмотрено в более ранних работах автора [16]. В частности, были не урегулированы вопросы относительно даты признания дохода и суммы дохода от субсидии. При этом доходы от субсидии признавались доходами текущего периода.

Начиная с 01.01.2019г. бюджетные и автономные учреждения при отражении в бухгалтерском учете субсидий руководствуются ФСБУ государственных финансов «Доходы». В соответствии с указанным стандартом субсидии признаются в учете учреждения в качестве ДБП на дату возникновения права на их получение, т.е. на дату заключения соглашения о предоставлении субсидии. В бухгалтерском учете учреждение отражает дебиторскую задолженность учредителя по субсидии и ДБП в сумме субсидии. Далее, по мере выполнения задания учредителя ДБП списываются в состав доходов от реализации в текущем периоде. Для учета ДБП Инструкцией № 157н предназначен счет 40 140 «Доходы будущих периодов». Одновременно суммы субсидии учитываются на счетах учета санкционирования 507 «Утвержденный объем финансового обеспечения», 504 «Сметные (плановые, прогнозные) назначения», 508 «Получено финансового обеспечения» в разрезе финансовых периодов. Представим корреспонденцию счетов в табл. 2.

Таблица 2

**Корреспонденция счетов по учету учреждением субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания**

Содержание операций	Дебет	Кредит	Документ-основание
Отражение утвержденных плановых назначений по доходам текущего финансового года в виде субсидии на финансовое обеспечение выполнения задания учредителя	4 507 10 131	4 504 10 131	План ФХД, бухгалтерская справка
Отражение утвержденных плановых назначений по доходам очередного финансового года в виде субсидии на финансовое обеспечение выполнения задания учредителя	4 507 20 131	4 504 20 131	План ФХД, бухгалтерская справка
Отражение утвержденных плановых назначений по доходам первого года, следующего за очередным, в виде субсидии на финансовое обеспечение выполнения задания учредителя	4 507 30 131	4 504 30 131	План ФХД, бухгалтерская справка
Начисление ДБП в сумме субсидии, признаваемых в текущем году	4 205 31 561	4 401 41 131	Соглашение о предоставлении субсидии, бухгалтерская справка
Начисление ДБП в сумме субсидии, признаваемых в очередные года	4 205 31 561	4 401 49 131	Соглашение о предоставлении субсидии, бухгалтерская справка
Поступление субсидии на лицевой счет	4 201 11 510	4 205 31 661	Выписка из лицевого счета
	Забалансовый счет 17		
Отражено полученное финансовое обеспечение в виде субсидии на выполнение задания учредителя	4 508 10 131	4 507 10 131	Выписка из лицевого счета
Начислены доходы текущего финансового года в соответствии с информацией о выполнении задания	4 401 41 131	4 401 10 131	Отчет о выполнении государственного (муниципального) задания, извещение, бухгалтерская справка

Исходя из применяемой корреспонденции счетов при формировании отчетных показателей баланса учреждения (ф. 0503730), сумма субсидии на очередные финансовые года отражается дважды — в активе в составе дебиторской задолженности учредителя по ст. 250 разд. 2 «Финансовые активы» и в пассиве в составе ДБП по одноименной ст. 510 разд. 4 «Обязательства».

Согласно Инструкции по бюджетному учету № 162н и разъяснениям, приведенным в письме Минфина России от 04.02.2020 г. № 02-06-07/6939, в бюджетном учете учредителя субсидии на выполнение задания отражаются на основании выписки из лицевого счета как выданные авансы на счете 1 206 41 562 «Увеличение дебиторской задолженности по авансовым безвозмездным перечислениям текущего характера государственным (муниципальным) учреждениям». Начисление расходов текущего финансового года в бюджетном учете учредителя отражается на счете 1 401 20 241 «Расходы экономического субъекта на безвозмездные перечисления (передачи) текущего характера сектора государственного управления» согласно информации о достижении условий предоставления субсидий — Отчета о выполнении государственного (муниципального) задания или извещение.

Позволим себе критически подойти к признанию суммы субсидии на выполнение задания в составе доходов будущих периодов. Это связано со следующими причинами:

1. Отражение субсидии в составе ДБП нарушается принцип осмотрительности, который гласит, что при ведении бухгалтерского учета должно обеспечиваться приоритетное признание расходов и обязательств над признанием возможных доходов и активов, не завышая активы и (или) доходы и не занижая обязательства и (или) расходы.

2. В бюджетном учете учредителя субсидии, предоставляемые подведомственным учреждениям на выполнение задания, отражаются как выданные авансы. С учетом симметричности представления информации, считаем, что более логичным является отражение учреждением субсидий в качестве особого обязательства по выполнению задания. С этой точки зрения считаем возможным ввести отдельную статью в 3 раздела баланса «Обязательства» для отражения таких расчетов с учредителем (например, «Обязательства по выполнению государственного (муниципального) задания»). По мере выполнения задания эти обязательства будут признаваться учреждением доходами текущего периода. Такое представление расчетов с учредителем не повлияет на структуру пассива баланса, но позволит более достоверно формировать информацию о принятых учреждением обязательствах по выполнению задания для принятия экономических решений и контроля.

3. Дополнительным аргументом в пользу признания обязательства, а не ДБП, до момента выполнения задания является тот факт, что авансы, полученные от иных заказчиков государственных (муниципальных) услуг — юридических и физических лиц, отражаются в балансе по строке 470 «Кредиторская задолженность по доходам» разд. 4 «Обязательства».

4. Считаем, что категории ДБП и обязательства являются принципиально разными, поскольку логичнее рассматривать субсидию в составе обязательств в качестве авансов полученных — как суммы, фактически не принадлежащие учреждению. Учредитель вправе уменьшить размер субсидии или начислить сумму к возврату в бюджет исходя из неполного выполнения задания с учетом допустимых отклонений.

Другой дискуссионный аспект связан с признанием ДБП от операционной аренды в учете арендодателя. Так, согласно ФСБУ государственных финансов «Аренда» (п. 24) и Методических рекомендаций по его применению<sup>7</sup> при заключении договора операционной аренды арендодатель отражает арендные платежи за весь срок действия договора в составе ДБП, с последующим признанием доходов текущего периода в сумме ежемесячной арендной платы. Также в учете и отчетности отражается признание дебиторской задолженности арендатора на всю сумму арендных обязательств по договору. По нашему мнению, при наличии возможности расторжения договора аренды, такое отражение арендных операций приводит к необоснованному завышению валюты баланса и может вводить пользователей отчетности в заблуждение относительно величин дебиторской задолженности и ДБП. Такой подход, на наш взгляд, противоречит основополагающим требованиям и допущениям при ведении бухгалтерского учета (п. 16 ФСБУ государственных финансов «Концептуальные основы»), влияет на качественные характеристики отчетной информации, в частности на ее уместность (релевантность), и может повлиять на решения пользователей при финансовой оценке будущих событий (п. 66 ФСБУ государственных финансов «Концептуальные основы»).

<sup>7</sup> О Методических указаниях по применению СГС «Аренда»: Письмо Минфин РФ от 13 дек. 2017 № 02-07-07/83464 // СПС «КонсультантПлюс».



В то же время для коммерческих организаций, начиная с бухгалтерской отчетности за 2022 г., обязателен к применению ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды». Согласно п. 42 указанного стандарта доходы по операционной аренде у арендатора признаются равномерно или на основе другого систематического подхода, отражающего характер использования арендатором экономических выгод от предмета аренды. Исходя из буквальной трактовки этого пункта прямо не следует указание на необходимость учета арендной платы в составе доходов будущих периодов. При отражении арендной платы мы придерживаемся общепринятой позиции, согласно которой доходы признаются в соответствии с ФСБУ 25/2018 и п. 5, п. 7 ПБУ 9/99 в составе доходов от обычных видов деятельности или прочих доходов текущего периода. Этот подход отвечает требованиям осмотрительности, своевременности, приоритета содержания перед формой и допущению временной определенности фактов хозяйственной деятельности (п. 5, п. 6. ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»).

Для выработки методологического единства считаем возможным распространить такой подход и на практику учета доходов от операционной аренды на организации бюджетной сферы. В случае если условиями договора предусмотрена полная или частичная предоплата, эти поступления являются полученными авансами, поскольку арендатор имеет право расторгнуть договор и затребовать возврат ранее перечисленных сумм. Если авансовые платежи не предусмотрены, то, на наш взгляд, целесообразно признавать доходы от аренды ежемесячно.

На основе вышеизложенного, по мнению авторов, методика отражения доходов будущих периодов в учете и отчетности для организаций бюджетной сферы имеет ряд противоречий, приводящих к нарушению основополагающих требований и допущений бухгалтерского учета и снижению качественных характеристик отчетной информации. В отличие от частного сектора экономики, где происходит существенное сокращение оснований для возникновения доходов будущих периодов, в секторе государственного управления их роль только возрастает. Авторы полагают, что при отражении аналогичных фактов хозяйственной жизни в учете и отчетности подход должен быть единообразным. Единый подход к формированию отчетных показателей финансового характера поможет заинтересованным пользователям выработать общее понимание ценности организации в текущем моменте, в среднесрочной и долгосрочной перспективе [17]. Предложено не использовать доходы будущих периодов при отражении субсидии учредителя на выполнение задания и доходов от операционной аренды.

#### Список использованной литературы

1. Сорокина Е.М. Возможности и проблемы применения Международных стандартов финансовой отчетности в России / Е.М. Сорокина. — DOI 10.17150/1993-3541.2016.26(3).469-477. — EDN [WAOPXZ](#) // Известия Иркутской государственной экономической академии. — 2016. — Т. 26, № 3. — С. 469–477.
2. Левченко Н.Е. Международные стандарты финансовой отчетности: проблемы внедрения / Н.Е. Левченко, Я.В. Путырская. — EDN [ZHXFOZ](#) // Экономика и управление: проблемы, решения. — 2019. — Т. 16, № 3. — С. 101–108.
3. Одаховская Д.А. Бухгалтерский и налоговый учет основных средств, нематериальных активов и амортизационных отчислений в целях развития и совершенствования подходов к оценке имущества компании / Д.А. Одаховская, Г.Г. Печенникова. — DOI 10.17150/2500-2759.2019.29(1).113-122. — EDN [AJHWTF](#) // Известия Байкальского государственного университета. — 2019. — Т. 29, № 1. — С. 113–122.
4. Арбатская Т.Г. Особенности учета доходов от приносящей доход деятельности бюджетных учреждений высшего образования / Т.Г. Арбатская. — EDN [YWQNHL](#) // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. — 2018. — № 8. — С. 2–9.


5. Алексеева Г.И. Актуальные проблемы бухгалтерского учета доходов будущих периодов / Г.И. Алексеева, Э.С. Алексеев. — EDN [UAUECD](#) // Международный бухгалтерский учет. — 2015. — № 24 (366). — С. 21–33.
6. Дружиловская Т.Ю. Доходы и расходы будущих периодов: проблемные аспекты бухгалтерского учета / Т.Ю. Дружиловская. — DOI 10.24891/ia.25.6.606. — EDN [BXFJEV](#) // Международный бухгалтерский учет. — 2022. — Т. 25. — № 6 (492). — С. 606–627.
7. Иванов А.Е. Издержки реформирования отечественного бухгалтерского учета: расходы будущих периодов, доходы будущих периодов, резервы предстоящих расходов / А.Е. Иванов. — EDN [PMKXUJ](#) // Международный бухгалтерский учет. — 2013. — № 2 (248). — С. 12–16.
8. Качкова О.Е. Учет расходов будущих периодов / О.Е. Качкова. — EDN [OWHWSL](#) // Актуальные проблемы социально-экономического развития России. — 2012. — № 1. — С. 13–15.
9. Куликова Л.И. Расходы будущих периодов в бухгалтерской (финансовой) отчетности: современное состояние / Л.И. Куликова. — DOI 10.24891/ia.24.11.1208. — EDN [MGESAL](#) // Международный бухгалтерский учет. — 2021. — Т. 24, № 11 (485). — С. 1208–1224.
10. Путырская Я.В. Расходы будущих периодов — объект бухгалтерского учета? / Я.В. Путырская. — EDN [UVJVET](#) // Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита : материалы междунар. науч.-практ. конф. / под науч. ред. Е.М. Сорокиной. — Иркутск, 2015. — С. 213–220.
11. Семенихин В.В. Отражение расходов будущих периодов в бухгалтерском учете / В.В. Семенихин. — EDN [OJGAXR](#) // Все для бухгалтера. — 2011. — № 12 (264). — С. 7–11.
12. Серебрякова Т.Ю. Расходы, перенесенные на будущее: теория и практика учета / Т.Ю. Серебрякова. — DOI 10.24891/ia.24.9.968. — EDN: [GYQGNV](#) // Международный бухгалтерский учет. — 2021. — Т. 24, № 9. — С. 968–985.
13. Слободняк И.А. Расходы будущих периодов: проблемы идентификации в качестве объектов бухгалтерского учета / И.А. Слободняк, Т.Л. Быкова, Л.В. Елисеева. — EDN [VWSHQZ](#) // Экономика и управление: проблемы, решения. — 2016. — Т. 1, № 4. — С. 179–188.
14. Фаузель Д.С. Проблема определения доходов и расходов будущих периодов в системе бухгалтерского учета / Д.С. Фаузель, К.Ю. Цыганков. — EDN [ZCKPUR](#) // Современные финансовые отношения: проблемы и перспективы развития : материалы IV междунар. науч.-практ. конф. преподавателей, аспирантов и магистрантов. — Новосибирск, 2017. — С. 291–295.
15. Алексеева Г.И. Проблемы учета доходов будущих периодов в условиях реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО / Г.И. Алексеева. — EDN [RYQOWZ](#) // Экономические науки. — 2022. — № 212. — С. 161–164.
16. Арбатская Т.Г. Об особенностях начисления доходов по субсидиям на выполнение государственного (муниципального) задания / Т.Г. Арбатская. — EDN [TDNFJF](#) // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. — 2015. — № 1. — С. 2–9.
17. Сорокина Е.М. Организационные аспекты подготовки отчетности как источника информации для оценки финансового состояния бизнеса / Е.М. Сорокина. — DOI 10.17150/2500-2759.2022.32(2).239-247. — EDN [XCOPLO](#) // Известия Байкальского государственного университета. — 2022. — Т. 32, № 2. — С. 239–247.

## References

1. Sorokina E.M. Opportunities and Challenges for Implementation of International Financial Reporting Standards in Russia. *Izvestiya Irkutskoy gosudarstvennoy ekonomicheskoy akademii = Izvestiya of Irkutsk State Economics Academy*, 2016, vol. 26, no. 3, pp. 469–477. (In Russian). EDN: [WAOPXZ](#). DOI: 10.17150/1993-3541.2016.26(3).469-477.
2. Levchenko N.E., Putyrskaya Ya.V. International Financial Reporting Standards: Problems of Implementation. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya = Economics and Management: problems and solutions*, 2019, vol. 16, no. 3, pp. 101–108. (In Russian). EDN: [ZHXFOZ](#).
3. Odakhovskaya D.A., Pechennikova G.G. Accounting and Tax Accounting of Fixed Assets, Intangible Assets and Depreciation Charges for Development and Improvement of Approaches to Assessing of the Company's Assets. *Izvestiya Baikal'skogo gosudarstvennogo universiteta = Bulletin of Baikal State University*, 2019, vol. 29, no. 1, pp. 113–122. (In Russian). EDN: [AJHWTF](#) DOI: 10.17150/2500-2759.2019.29(1).113-122.

4. Arbatskaya T.G. Income Accounting Features from Income-Generating Activities of Budgetary Institutions of Higher Education. *Bukhgalterskii uchet v byudzhethnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh* = *Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations*, 2018, no. 8, pp. 2–9. (In Russian). EDN: [YWQNHU](#).
5. Alekseeva G.I., Alekseev E.S. Topical Issues of Deferred Income Accounting. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet* = *International Accounting*, 2015, no. 24, pp. 21–33. (In Russian). EDN: [UAUECD](#).
6. Druzhilovskaya T.Yu. Deferred Income and Prepaid Expenses: Problematic Aspects of Accounting. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet* = *International Accounting*, 2022, vol. 25, no. 6, pp. 606–627. (In Russian). EDN: [BXFJEV](#) DOI: 10.24891/ia.25.6.606.
7. Ivanov A.E. Domestic Accounting Reform Costs: Deferred Expenses, Deferred Income, Upcoming Expenses Reserves. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet* = *International Accounting*, 2013, no. 2, pp. 12–16. (In Russian). EDN: [PMKXUJ](#).
8. Kachkova O.E. Accounting for Deferred Expenses. *Aktual'nye problemy sotsial'no-ekonomicheskogo razvitiya Rossii* = *Actual problems of socio-economic development of Russia*, 2012, no. 1, 13–15. (In Russian). EDN: [OWHWSL](#).
9. Kulikova L.I. Deferred Expenses in Accounting (Financial) Reporting: the Current Status. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet* = *International Accounting*, 2021, vol. 24, no. 11, pp. 1208–1224. (In Russian). EDN: [MGESAL](#). DOI: 10.24891/ia.24.11.1208.
10. Putyrskaya Ya.V. Are the Prepaid Expenses — the Object of Accounting? In Sorokina E.M. (ed.). *Current State and Development Prospects of Accounting, Economic Analysis and Audit. Materials of International Research Conference*. Irkutsk, 2015, pp. 213–220. (In Russian). EDN: [UVJVET](#).
11. Semenikhin V.V. Reporting Deferred Expenses in Accounting. *Vse dlya bukhgaltera* = *Everything for the Accountant*, 2011, no. 12, pp. 7–11. (In Russian). EDN: [OJGAXR](#).
12. Serebryakova T.Yu. Deferred Expenses: Theory and Practice of Accounting. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet* = *International Accounting*, 2021, vol. 24, no. 9, pp. 968–985. (In Russian). EDN: [GYQGNY](#). DOI: 10.24891/ia.24.9.968.
13. Slobodnyak I.A., Bykova T.L., Eliseeva L.V. Problems of Identification: Future Periods Expenses as Accounting Objects. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya* = *Economics and Management: Problems and Solutions*, 2016, vol. 1, no. 4, pp. 179–188. (In Russian). EDN: [VWSHQZ](#).
14. Fauzel D.S., Tsygankov K.Yu. The Problem of Determining Income and Deferred Income in the Accounting System. In *Modern Financial Relations: Problems and Prospects for Development. Materials of the IV International Scientific and Practical Conference of Teachers, Postgraduates and Undergraduates*. Novosibirsk, 2017, pp. 291–295. (In Russian). EDN: [ZCKPUR](#).
15. Alekseeva G.I. Problems of Accounting for Deferred Income in the Context of Accounting Reform in Accordance with IFRS. *Ekonomicheskie nauki* = *Economic sciences*, 2022, no. 212, pp. 161–164. (In Russian). EDN: [RYQOWZ](#).
16. Arbatskaya T.G. On Features of Revenue Accounting in Terms of Subsidies for Implementing Governmental (Municipal) Assignments. *Bukhgalterskii uchet v byudzhethnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh* = *Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations*, 2015, no. 1, pp. 2 — 9. (In Russian). EDN: [TDNFJE](#).
17. Sorokina E.M. Organizational Aspects of Reporting Preparation as a Source of Information for Business Evaluation. *Izvestiya Baikalskogo gosudarstvennogo universiteta* = *Bulletin of Baikal State University*, 2022, vol. 32, no. 2, pp. 239–247. (In Russian). EDN [XCOPLQ](#). DOI 10.17150/2500-2759.2022.32(2).239-247.


### Информация об авторах


Арбатская Татьяна Георгиевна — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета и налогообложения, Байкальский государственный университет, г. Иркутск, Российская Федерация, [ArbatskayaTG@bgu.ru](mailto:ArbatskayaTG@bgu.ru),  <https://orcid.org/0000-0003-4500-2176>, SPIN-код: 9672-5213, AuthorID РИНЦ: 505100.

Путырская Яна Владимировна — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета и налогообложения, Байкальский государственный универси-

тет, г. Иркутск, Российская Федерация, [PutyrskayaYV@bgu.ru](mailto:PutyrskayaYV@bgu.ru),  <https://orcid.org/0000-0003-3126-9574>, SPIN-код: 1156-0970, AuthorID РИНЦ: 516714.

### Authors

*Tatyana G. Arbatskaya* — PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation, Baikal State University, Irkutsk, Russian Federation, [ArbatskayaTG@bgu.ru](mailto:ArbatskayaTG@bgu.ru),  <https://orcid.org/0000-0003-4500-2176>, SPIN-Code: 9672-5213, AuthorID RSCI: 505100.

*Yana V. Putyrskaya* — PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation, Baikal State University, Irkutsk, Russian Federation, [PutyrskayaYV@bgu.ru](mailto:PutyrskayaYV@bgu.ru),  <https://orcid.org/0000-0003-3126-9574>, SPIN-Code: 1156-0970, AuthorID RSCI: 516714.

### Вклад авторов

Все авторы сделали эквивалентный вклад в подготовку публикации. Авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

### Contribution of the Authors

The authors contributed equally to this article. The authors declare no conflicts of interests.

### Для цитирования

Арбатская Т.Г. Доходы будущих периодов: развитие правил учета и отражения в отчетности / Т.Г. Арбатская, Я.В. Путырская. — DOI 10.17150/2411-6262.2023.14(2).417-428. — EDN [TSIRKJ](#) // Baikal Research Journal. — 2023. — Т. 14, № 2. — С. 417–428.

### For Citation

Arbatskaya T.G., Putyrskaya Ya.V. Deferred Income: Development of Accounting and Reporting Rules. *Baikal Research Journal*, 2023, vol. 14, no. 2, pp. 417–428. (In Russian). EDN: [TSIRKJ](#). DOI: 10.17150/2411-6262.2023.14(2).417-428.