

## **17. ПРИЗНАНИЕ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ. ЗАКРЫВАЮЩИЕ ПРОВОДКИ.**

1. Определение дохода и расхода
  2. Критерии признания
  3. Доход
    - 3.1. Состав доходов
    - 3.2. Измерение доходов
    - 3.3. Признание доходов
  4. Признание дохода по оказанию услуг
  5. Признание расходов
  6. Признание прибылей и убытков
  7. Закрывающие проводки
- 

### **1. ОПРЕДЕЛЕНИЕ ДОХОДА И РАСХОДА**

Доходы - это увеличение экономических ресурсов либо путем притока или роста активов, либо путем уменьшения обязательств, в результате обычной деятельности субъекта. Например, реализация товаров, оказание услуг, или использование другими субъектами ресурсов субъекта, приносящих проценты, арендную плату, дивиденды или привилегии.

Расходы - это уменьшение или другое расходование активов, либо возникновение задолженностей или же сочетание того и другого, вследствие поставки или производства товаров, оказания услуг или осуществления других видов деятельности. Другими словами, расходы - это затраты, на производство товаров и оказание услуг, понесенные в ходе получения доходов.

### **2. КРИТЕРИИ ПРИЗНАНИЯ**

**Прибыль** - это увеличение капитала, в результате основной или неосновной деятельности и событий, затрагивающих предприятие, а также в результате всех остальных сделок, событий и обстоятельств, влияющих на предприятие, кроме тех, которые являются взносом в акционерный капитал.

**Убытки** - это уменьшение капитала, посредством сделок и событий, затрагивающих предприятие, а также посредством всех остальных сделок, событий и обстоятельств, влияющих на предприятие, кроме тех, которые являются результатом расходов или распределения акционерного капитала.

**Признание** - процесс включения статьи в финансовые отчеты предприятия. Признание состоит в отражении задействованной суммы в итоговых показателях отчета.

Необходимо помнить, что эти вопросы неотделимы от вопросов измерения и признания активов и обязательств.

## Признание доходов и расходов. Закрывающие проводки

Критерии признания, которым должны удовлетворять статьи доходов и расходов, таковы:

- статья имеет соответствующую основу для измерения и возможность произвести разумную оценку задействованной суммы;
- для статей, задействованных в получении или оттоке будущих экономических выгод, существует вероятность того, что такие выгоды будут получены или уступлены.

Четыре критерия признания:

- определение;
- оценка;
- своевременность;
- достоверность.

### **3. ДОХОД**

Доход – денежное выражение совокупности продуктов или услуг, переданных предприятием своим покупателям в течение некоторого периода времени.

Один из основных критериев признания доходов от продажи товаров, – передал ли продавец покупателю значительные риски и вознаграждения от права собственности на проданные товары. Если продавец сохраняет за собой право собственности, то, как правило, эту сделку нельзя признать как продажу.

При определении передачи покупателю значительных рисков, связанных с правом собственности, необходимо рассмотреть:

1. закончена ли операция;
2. сохраняет ли продавец за собой любой контроль над переданными товарами в той степени, которая, как правило, ассоциируется с правом собственности.

МСФО рассматривает отчет о прибылях и убытках с позиции изменений в балансе, т.е. доходы определяются через сопоставление активов и кредиторской задолженности.

#### **3.1. Состав доходов**

Классификация доходов помогает пользователю понять операции предприятия. Следует разграничивать доходы от основной (операционной) деятельности и прибыли от неосновной (неоперационной) деятельности. Важно различать ценности, созданные в результате деятельности субъекта и их возникновение в результате дара или в случае непредвиденной удачи.

МСФО отдают предпочтение более узкому определению дохода, в соответствии с которым он делится на полученный от операционной и неоперационной деятельности.

### 3.2. Измерение доходов

Доход лучше всего измеряется ценой обмена продукции или услуг предприятия. Эта цена представляет собой денежный эквивалент или текущую дисконтированную стоимость прав на деньги, которые должны быть окончательно получены в результате операции. Во многих случаях эта величина представляет собой просто цену, установленную договором.

Утверждение, что доходы должны быть измерены текущей стоимостью денег или денежного эквивалента, предполагает, что все возвраты, торговые скидки и другие уменьшения предъявленной цены должны вычитаться из дохода. Они должны рассматриваться как уменьшение доходов (уменьшение предъявленной цены), а не как расходы, хотя на первый взгляд такая трактовка может показаться неочевидной.

*Скидки с цены* предоставляются чтобы уравнять оценку денежных средств, полученных в пределах периода действия скидки, с текущей дисконтированной оценкой сумм, которые будут получены по условиям кредита. Но одна из основных целей предоставления скидок при оплате состоит в сокращении потерь от сомнительных долгов с помощью поощрения досрочных или полных платежей. Если уровень скидки при оплате устанавливается рационально, то для продавца не будет иметь значения, получил ли он чистую цену (за вычетом скидки) или полную цену за минусом ожидаемых убытков по сомнительным долгам.

Все вышеизложенное необходимо рассматривать с соблюдением принципа существенности. При коротком периоде ожидания скидка может не приниматься во внимание по трем причинам:

1. При низких ставках сумма скидки мала и не оказывает существенного влияния на оценку общего дохода. Например, если долг должен быть уплачен через 60 дней, сумма скидки по годовой ставке 10% составит меньше 2% от дохода.
2. Проценты должны быть отражены после отражения дохода от исходной сделки, однако, если проценты не существенны по величине, включение их в доход от продаж окажет незначительный эффект на совокупный доход за отчетный период.
3. Если доходы не дисконтируются, фактор ожидания (проценты) будет отсутствовать и доход учитываться как доход от реализации.

### 3.3. Признание доходов

МСФО 18: Выручка от продажи товаров должна признаваться, когда удовлетворяются все перечисленные ниже условия:

- (a) компания перевела на покупателя значительные риски и вознаграждения, связанные с собственностью на товары;
- (b) компания больше не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, и не контролирует проданные товары;

### Признание доходов и расходов. Закрывающие проводки

- (с) сумма выручки может быть надежно оценена;
- (d) существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные со сделкой, поступят в компанию; и
- (е) понесенные или ожидаемые затраты, связанные со сделкой, могут быть надежно оценены.

*Своевременность и достоверность* являются двумя первостепенными качественными характеристиками бухгалтерской информации

#### **Четыре момента признания дохода**

В целом бухгалтерская отчетность улучшается, если, после оценки увеличения стоимости, доход отражается как можно быстрее. На практике эти моменты могут быть:

<b>Время отражения</b>	<b>Критерий</b>	<b>Примеры</b>
В течение процесса производства	Установление цены, основанной на договорных или общих деловых условиях, или существование рыночных цен для различных стадий производства	Начисления; аренда; проценты; долгосрочные договоры; прирост активов
На момент завершения производства	Существование определенной цены продажи или стабильной рыночной цены. Никаких существенных затрат на подготовку к продаже	Драгоценные металлы; сельскохозяйственные продукты; услуги
На момент продажи	Установленная цена на продукт. Обоснованный метод оценки суммы, которую можно получить. Оценка всех существенных расходов	Продажа большей части товаров
На момент получения денег	Невозможность оценить полученные активы с разумной степенью точности. Вероятны дополнительные существенные расходы, которые не могут быть оценены с разумной степенью точности на момент продажи	Продажа в рассрочку; обмен на основные средства без достоверно установленной стоимости

Возможно следующие моменты признания доходов:

1. Доход, признанный при передаче (момент продажи).
2. Доход, признанный после передачи.
3. Доход, признанный до передачи.

#### **Доход, признанный при передаче**

Условия для признания дохода – выполнение договора и возможность получения выручки – обычно выполняются в момент передачи товаров или услуг. Так, доход от продажи продуктов обычно признается *в день продажи*, то есть в тот день, когда продукт вручается клиенту. Доход от оказанных услуг признается тогда, когда услуги были выполнены. Это так называемый *метод момента продажи*.

Некоторые сделки не подходят для признания дохода по методу момента продажи, потому что один из двух критериев не удовлетворен. Например, доход от контрактных соглашений, разрешающих другим пользоваться активами компании (доходы от аренды, процентов, арендных взносов и отчислений) признается в течение времени контракта или использования актива.

### **Признание доходов и расходов. Закрывающие проводки**

Когда товар или услуга продана с гарантией, то издержки, связанные с обслуживанием этого товара, скорее всего будут понесены после передачи. Когда такие издержки могут быть разумно оценены, то доход признается в день продажи (метод момента продажи), а также предусматриваются будущие издержки по гарантии.

#### **Отсроченный доход.**

Компания, продающая подписку на журналы, или авиакомпания, продающая билет на какую-либо будущую дату, получает наличные до того, как происходит доставка товара или услуги. И хотя критерий реализуемости удовлетворен, процесс получения доходов является неполным до тех пор, пока продукт не будет доставлен. В этом случае, приток наличности не является доходом. Напротив, приток порождает обязательство произвести и передать продукт, после чего записывается обязательство. Это обязательство называется *отсроченный доход* или *неполученный доход*. Он не признается как доход до тех пор, пока товар не будет доставлен или услуги оказаны.

#### **Прибыли и убытки.**

Прибыли и убытки, как результат распоряжения активами или других сделок, результаты которых соответствуют определению прибыли или убытка, обычно признаются, как только они реализуются или станут реализуемыми.

В практике встречаются ситуации, когда признание дохода в момент доставки товаров или услуг необходимо отложить. Это обычно происходит потому, что один из двух критериев признания доходов не соблюдается при доставке, или оба критерия соблюдаются до доставки товаров и услуг. Когда один или оба критерия не соблюдены, признание доходов откладывается и происходит после доставки товара или выполнения услуг. Например, когда существует право возврата, может возникнуть трудность при определении:

- конечной суммы дохода, которая будет получена;
- полноты процесса получения прибыли.

#### **Доход, признанный после передачи**

При некоторых обстоятельствах критерии признания доходов не удовлетворяются и после того, как товар или услуга были доставлены клиенту.

В некоторых отраслях промышленности, таких как книгоиздательство или изготовление оборудования, клиентам предоставляются обширные права по возврату товаров при определенных обстоятельствах и на протяжении долгих промежутков времени. После доставки продукта возникает проблема точного определения: какая сумма станет реализуемой в конечном итоге.

#### **Продажа с правом возврата**

В некоторых отраслях промышленности, таких как книгоиздательство или изготовление оборудования, клиентам предоставляются обширные права по возврату товаров при определенных обстоятельствах и на протяжении долгих промежутков времени. В связи с этим возникает возможная проблема в момент,

### Признание доходов и расходов. Закрывающие проводки

когда доставляется продукт, относительно точного определения какая сумма станет реализуемой в конечном итоге.

Если продавец подвергается риску возможного возврата товаров, доход не должен отражаться в бухгалтерской отчетности, пока не удовлетворены следующие условия:

- (a) цена продавца для покупателя твердо зафиксирована или определена на дату продажи;
- (b) имеет место оплата поставки или покупатель обязался заплатить продавцу, и обязательство не является условным при перепродаже продукта;
- (c) обязательство покупателя перед продавцом не изменится в случае кражи, физического разрушения или повреждения продукта;
- (d) продавец не имеет никаких значительных обязательств перед покупателем, связанных с предстоящей перепродажей;
- (e) сумму возвращаемых товаров можно оценить.

Доход не будет признан, если предприятие подвержено значительным и непредсказуемым суммам возвращаемых товаров, а рынок для возвратных товаров не проверен.

Доход от продаж, стоимость проданных товаров, и, следовательно, валовая прибыль откладывается до периода, когда истечет срок права на возврат.

Рассмотрим ситуацию, где обязательство покупателя уплатить продавцу зависит от перепродажи продукта. Если такая зависимость существует, то это – консигнационная отправка продукта. *Консигнация* – это маркетинговое соглашение, по которому грузоотправитель (владелец продукта) отправляет продукт другому лицу, грузополучателю, который действует только в качестве агента по продажам. Грузополучатель не покупает товары, но несет ответственность за их сохранность и перепродажу. При продаже грузополучатель переводит полученные средства (за вычетом указанных расходов и комиссионных) грузоотправителю. Консигнационными товарами грузоотправитель владеет до тех пор, пока они не проданы грузополучателем. Отправка товаров грузополучателю – это еще не продажа; и доход не признается до тех пор, пока товары не будут проданы третьей стороне.

В ситуации, описанной выше, главный вопрос для признания дохода состоит в том, был ли завершен процесс получения прибыли. Когда возможность получения дохода не достаточно гарантирована, возникает необходимость отсрочить признание дохода до тех пор, пока не будет устранена неопределенность. *Метод продаж в рассрочку* и *метод возмещения издержек* являются альтернативой отсрочки признания дохода до тех пор, пока не будут получены наличные денежные средства.

### **Метод продаж в рассрочку**

Многие потребительские товары продаются в рассрочку или по плану отсроченных платежей, однако, это не означает, что учет по ним ведется с использованием метода продаж в рассрочку. При существовании большого количества фирм,

### Признание доходов и расходов. Закрывающие проводки

занимающихся розничной торговлей, высокая процентная доля от всех продаж – это продажи в рассрочку. Мгновенное признание дохода возможно в момент продажи, так как у фирмы есть прочная основа для оценки скидки по счетам. Нельзя путать розничную продажу в рассрочку и признание дохода методом продаж в рассрочку. Продажа в рассрочку случается, когда подписан контракт, призывающий покупателя осуществлять платежи в соответствии с планом периодических платежей. В отличие от него, метод продаж в рассрочку – это метод признания дохода, применяемый в особых случаях, для определенных и очень специфических типов продаж в рассрочку.

Когда применяется метод продаж в рассрочку, доход признается только тогда, когда будут получены деньги, а не в момент продажи. Метод продаж в рассрочку является консервативным методом признания дохода, применяемым только тогда, когда существует неопределенность относительно того, удастся ли осуществить сбор дохода, и когда не представляется возможным определить величину безнадежных долгов. Этот метод имеет очень ограниченное применение. Он используется для ведения учета по продажам недвижимости, когда предоплата является относительно низкой и конечное денежное поступление не совсем гарантировано.

Существуют специальные учетные требования при использовании метода продаж в рассрочку. Должны вестись отдельные счета для продаж в рассрочку, а также отдельные счета для валовой прибыли по продажам в рассрочку для каждого года. Суммы, собранные по каждому году по продажам в рассрочку, должны записываться отдельно, и кроме того, должна определяться сумма отсроченной валовой прибыли по продажам в рассрочку за каждый год.

#### **Метод возмещения издержек**

Этот метод иногда именуется *методом невосполнимых расходов*. Все понесенные расходы (невосполнимые расходы) должны быть возмещены до момента признания прибыли. Метод возмещения издержек следует применять только в случаях с чрезмерно рискованными сделками, в которых конечную реализацию доходов или прибыли предсказать нельзя.

Метод возмещения издержек оправдан, когда была осуществлена продажа в рассрочку, но существует неуверенность относительно конечных денежных поступлений. Если существует неуверенность относительно конечных денежных поступлений, правильным будет признание дохода только после получения наличных денежных средств.

#### **Доход, признанный до передачи**

В некоторых случаях процесс получения доходов является долгим и продолжается в течение нескольких отчетных периодов. Примерами того могут быть строительство больших кораблей, мостов, а также производство оборудования по добыче нефти. Обычно в контрактах закладываются положения о том, что строитель будет выписывать накладную покупателю – так называемые *акты выполненный работ* – как только будут выполнены согласованные этапы. К

### Признание доходов и расходов. Закрывающие проводки

окончанию строительства большинство, если не все, акты выполненных работ будут оплачены. Если строитель (продавец) будет ожидать завершения строительства для того, чтобы признать доход, информация по доходам и расходам, включенным в финансовые отчеты, будет надежной, но несвоевременной. В такой ситуации, обычно, стоит поступиться надежностью для того, чтобы гарантировать своевременную информацию о доходах и потоках наличности. Существует проблема учета доходов и расходов тогда, когда компания заключает в долгосрочный контракт по строительству.

МСФО – 11: **метод процента выполнения** – доходы, расходы и валовая прибыль признаются в каждый отчетный период, на основе оценки процента завершенности строительного проекта. Расходы на строительство и текущая валовая прибыль накапливаются на счете товарно-материальных запасов (текущее строительство). Любые акты выполненных работ накапливаются на счете, противоположном счету товарно-материальных запасов (авансы полученные).

Метод процента завершения признает, что непрерывная продажа происходит по мере проведения работ по контракту, и что если пользователям предоставляется своевременная информация, доходы должны признаваться до завершения контракта.

Критерии использования метода процента завершения сконцентрированы на измеримости доходов и расходов. В строительстве решающими критериями являются те, которые помогают компании оценить:

1. стадию относительно выполнения контрактных обязательств;
2. расходы на завершение проекта.

#### **Измерение стадии завершения**

Стадия завершения долгосрочного проекта по строительству может быть измерена несколькими способами, которые можно отнести к одной из двух основных групп:

1. *Мера затрат* – это сумма затрат по проекту на текущий момент относительно всех ожидаемых затрат, которые потребуются для завершения проекта. Например, расходы, понесенные на текущий момент, в сравнении с общей сметой расходов по проекту, или количество отработанных часов относительно общего количества часов, необходимых для завершения проекта.
2. *Мера выпуска* – это результаты на текущий момент, по сравнению с общими результатами, ожидаемыми по завершении проекта. Например, количество завершенных этажей здания относительно общего числа этажей, которые требуется возвести, или количество проложенных километров шоссе относительно общего километража дороги.

Ни та, ни другая мера не является идеальной. Мера затрат не дает правильного результата, если не существует относительно постоянной связи с производительностью. Предположим, что при строительстве городского небоскреба строительной компании необходимо сначала вырыть котлован глубиной 50 метров. Первые 25 метров идут в соответствии с планом и сметой расходов. Но затем начинает встречаться необычно твердая почва, и темпы снижаются наполовину. Затраты на выемку грунта удваиваются. Если более высокие расходы на выемку грунта не будут включены в исходную смету



### Признание доходов и расходов. Закрывающие проводки

расходов, затраты превысят ожидаемые к моменту завершения. Медленнее, чем ожидалось, будет осуществляться использование вложенных средств.

Понесенные расходы не могут использоваться в качестве меры выполнения, если они включают в себя расходы в начале строительного проекта на покупку большого количества материалов и запасов, которые будут использоваться на протяжении всего процесса строительства. Обычно подрядчик закупает большое количество материалов в начале процесса строительства, чтобы “заблокировать” цены. Но все материалы не будут израсходованы до тех пор, пока проект не будет завершен полностью. Поэтому бухгалтеры должны различать расходы на приобретение и расходы, которые действительно способствуют завершению.

Мера выпуска также может быть неточной. Особенно это относится к различным единицам выпуска, которые требуют различного объема затрат для завершения. Строительство первого этажа 10-этажного здания может потребовать гораздо большего объема затрат (в связи с возведением фундамента и поддерживающих конструкций), чем второго этажа. Использование количества построенных этажей в качестве меры объема выполненных работ, скорее всего, недооценит действительный уровень выполненного объема работ.

Зависимость между затратами и объемом выполнения может быть нелинейной. Чем больше единиц изготовлено, тем менее дорогостоящим становится строительство, так как подрядчик узнает о наиболее эффективных процедурах и методах строительства проекта. Это наиболее типичная проблема, возникающая при строительстве самолетов. Так, производитель самолетов, согласно контракта с покупателем на разработку и изготовление 100 самолетов, скорее всего понесет больше расходов и достигнет меньшего прогресса при изготовлении первых 10 самолетов, нежели при изготовлении последних 10. Использование количества изготовленных самолетов в качестве меры объема выполненных работ, скорее всего недооценит действительный уровень выполнения.

В любой из приведенных ситуаций, необходимо тщательно проанализировать обстоятельства, прежде чем определить какой же тип меры – затрат или выпуска – будет наиболее эффективно измерять доходы и расходы. Чаще всего используются меры затрат (*метод расход-к-расходу*). При использовании этого метода составляется отношение расходов, понесенных на текущий момент, к общей смете расходов, необходимых для завершения проекта. Данная формула позволяет определить процент завершенности проекта:

$$\text{Процент завершенности} = \frac{\text{Понесено затрат на конец отчетного периода, всего}}{\text{Общая смета расходов по проекту}}$$

Как только удастся подсчитать процент завершенности, сумма доходов для признания в текущем периоде, может быть определена следующим образом:

$$\begin{aligned} \text{Доходы текущего периода} &= (\text{Процент завершенности} \times \text{Общий доход от контракта}) - \\ &- \text{Сумма доходов, признанных в предыдущих периодах} \end{aligned}$$

#### 4. ПРИЗНАНИЕ ДОХОДОВ ПО ОКАЗАНИЮ УСЛУГ

До настоящего момента ударение было сделано на учет по сделкам с участием продажи материальных товаров. Многие фирмы, однако, предоставляют услуги, признание доходов по которым является таким же сложным, как и в предыдущих разделах. Конечно, наблюдается значительное сходство в признании доходов по сделкам с продажей услуг и по сделкам с материальными товарами. В настоящем разделе, рассматриваются четыре метода признания доходов от оказания услуг:

- 1) конкретное выполнение;
- 2) пропорциональное выполнение;
- 3) завершённое выполнение;
- 4) инкассация.

**Метод конкретного выполнения** используется для учета доходов за услуги, которые были получены при выполнении одного действия. Например, брокер по недвижимости получит доход от комиссионных по продаже как только он завершит сделку с недвижимостью; стоматолог получит доход после того, как закончит операцию по удалению зуба; прачечная получит доход после того, как будет завершён процесс стирки.

**Метод пропорционального выполнения** используется для признания дохода от многоэтапных услуг. Метод пропорционального выполнения применяется только если выполнение услуги выходит за пределы учетного периода. В соответствии с этим методом доход признается на основе пропорционального выполнения услуг за период. Пропорциональное измерение дохода от услуг производится по разному для разных видов услуг:

1. *Одинаковые этапы выполнения услуг* - признается равная сумма дохода от услуг по каждому такому этапу. Пример: обработка ежемесячных платежей по ипотечным банком.
2. *Неодинаковые этапы выполнения услуг* - признается доход от услуг пропорционально прямым издержкам субъекта, оказывающего услуги по каждому этапу. Пример: проведение занятий, экзаменов, учеба в заочной школе.
3. *Сходные этапы с фиксированным сроком выполнения* - применение обычного метода признания дохода от услуг является более приемлемым. Пример: предоставление услуг по обслуживанию оборудования при установленной периодической оплате.

**Метод завершённого исполнения** применяется для учета дохода от услуг, заработанного производством серии одинаковых или неодинаковых этапов исполнения, заключительный акт из которой настолько важен в связи с общей операцией по оказанию услуги, что доход по оказанию услуги считается заработанным только после того, как произойдет заключительный этап. Например, компания по грузоперевозкам, выполняющая упаковку, погрузку, транспортировку и доставку груза, признает доход от услуги только после доставки груза.

## Признание доходов и расходов. Закрывающие проводки

**Метод инкассирования** - доход признается при получении наличных денежных средств. Метод инкассирования применяется для учета дохода от услуг, когда неопределенность так велика или смета расходов по отношению к доходам настолько ненадежна, что требование надежности не удовлетворяется. Такой метод схож с методом покрытия издержек по реализации товаров.

### 5. ПРИЗНАНИЕ РАСХОДОВ

*Расходы* - это уменьшение экономических ресурсов вследствие расходования или сокращения активов, или возникновения обязательств в результате обычной деятельности хозяйствующей единицы по получению доходов.

После того, как доход за отчетный период измерен и признан в соответствии с принципом дохода, применяется принцип соответствия для измерения и признания расходов за этот же период. Это второй этап в процессе признания дохода.

Принцип соответствия требует, чтобы за любой отчетный период, согласно критериям признания, доходы определялись в соответствии с принципом дохода; затем за этот период определяются расходы, возникающие в ходе получения доходов за период. Суть метода соответствия состоит в том, что, поскольку зарабатываются доходы, определенные активы должны потребляться (например, сырье), продаваться (например, готовая продукция) или использоваться услуги (например, зарплата). Затраты на использование активов и услуг должны признаваться и учитываться в отчете как расходы за период, в течение которого признается относящийся к нему доход.

Расходы можно классифицировать следующим образом:

1. *Прямые расходы* - себестоимость реализованных товаров соответствующая доходу. Такие расходы признаются по признании доходов, возникающих непосредственно и совместно в результате проведения тех же операций, или событий.
2. *Расходы периода* - расходы, связанные с процессом реализации и общие административные расходы. Эти расходы признаются в течение периода, в котором они возникли.
3. *Распределенные расходы* - это такие расходы, как амортизация и страховка. Эти расходы распределяются равномерно на периоды, в течение которых ожидается, что соответствующие активы принесут прибыль.

**Расходы, относящиеся непосредственно к реализации продукции.** Расходы напрямую связанные с продажей продукции в течение периода обычно включают следующие:

- себестоимость материалов и труда, используемого на производство, или расходы на приобретение запасов товаров, сырья, которые реализуются в течение отчетного периода (себестоимость реализованных товаров);
- расходы, связанные с процессом реализации, такие, как комиссионные по продаже, заработная плата, аренда, издержки по перевозке груза;
- расходы по гарантийным обязательствам на проданную продукцию.

### Признание доходов и расходов. Закрывающие проводки

По принципу соответствия расходы, непосредственно относящиеся к продаже продукции следует признавать как расходы в течение отчетного периода, в котором признаются доходы, относящиеся к продаже. Для целей бухгалтерского учета некоторые расходы трудно привести в соответствие с доходами от продаж. Например, расходы на рекламу, исследования и развитие делаются с целью расширить возможности быстрой реализации продукции какой-либо фирмы. Однако, трудно установить прямую связь между этими затратами и конкретными доходами, поэтому такие издержки считаются расходами при их возникновении.

**Расходы, непосредственно относящиеся к реализации услуг.** Расходы, напрямую относящиеся к реализации услуг можно классифицировать следующим образом:

- *Первоначальные прямые издержки* - это издержки, напрямую связанные с переговорами и осуществлением операций по предоставлению услуг. Такие издержки включают комиссионные, гонорары за юридические услуги, компенсации торговым агентам кроме комиссионных, компенсаций персоналу, не участвующему в продаже, относящихся к ведению переговоров и осуществлению операций по предоставлению услуг.
- *Дополнительные прямые издержки* - это издержки, связанные с реализацией услуг. Например, стоимость запасных частей, а также труда по услугам не включенным в контракт по оказанию услуг.

Все прямые издержки следует признавать как расходы за период, в котором соответствующий доход от услуг признается по принципу соответствия доходов и расходов. Таким образом, первоначальные прямые издержки и любые дополнительные прямые издержки, возникающие до признания дохода от выполнения услуг, должны быть отсрочены как предоплата и считаться расходами, когда признается соответствующий доход от услуг.

Если доход от услуг признается в соответствии с методом пропорционального исполнения, первоначальные прямые издержки должны считаться расходами в то время, когда признаются относящиеся к этой услуге доходы. Однако, дополнительные прямые издержки должны считаться расходами при их возникновении.

Если доход от услуг признается по методу инкассирования, все прямые издержки считаются расходами при их возникновении.

Расходы, не связанные напрямую с реализацией продукции или услуг, включают в себя как расходы периода, так и распределенные расходы. Например, определенные виды расходов по рекламе, компенсацию за время, затраченное на оговоренные сделки по продукции или услугам, которые не были завершены, общие административные расходы и амортизация. Так как не существует объективной основы для соотнесения расходов периода и доходов от реализации продукции и услуг периода, такие издержки должны считаться расходами при их возникновении. Таким же образом распределенные расходы должны равномерно распределяться по периодам.

## 6. ПРИЗНАНИЕ ПРИБЫЛЕЙ И УБЫТКОВ

Вид деятельности хозяйствующего субъекта определяет, является ли статья прибылью или убытком или обычным доходом или расходом. Прибыли или убытки отличаются от доходов и расходов. Большинство прибылей и убытков признаются, когда относящаяся к ним сделка завершена.

Когда признается прибыль или убыток, делаются особые проводки для отражения завершенной сделки. Например, проводка для записи продажи земельного участка за деньги будет отражена - дебет "Касса" и кредит "Земля" (по учетной стоимости) и дебет "Убыток" (или кредит "Прибыль") по продаже.

Расчетные убытки признаются до их окончательной реализации. Например, нереализованные убытки по:

1. частичному списанию краткосрочных инвестиций до рыночной стоимости ниже стоимости приобретения;
2. продаже части бизнеса;
3. тяжбам, ожидающим решения;
4. экспроприации активов

признаются, если они вероятны и могут быть обоснованно рассчитаны. Если оба условия удовлетворены, то природа и сумма условного убытка должна быть раскрыта в пояснительной записке к финансовым отчетам.

В противоположность этому, прибыли никогда не признаются до завершения сделки, которая устанавливает факт и сумму прибыли. Например, в случае возможной, но еще не реализованной прибыли от продажи части бизнеса: “если ожидается прибыль, она должна быть признана по реализации, т.е. обычно это дата реализации”. В некоторых случаях прибыль может быть раскрыта в пояснительной записке к финансовым отчетам, при условии, что записка написана внимательно, во избежание “искажения смысла в отношении вероятности реализации”.

Прибыль или убыток может возникнуть в результате чисто внутренних событий, таких, как изменение принципа бухгалтерского учета. Такие прибыли и убытки признаются в период, когда это изменение происходит.

При учете прибылей и убытков необходимо соблюдать принцип консерватизма. Это приводит к тому, что убытки признаются до того, как они в действительности произошли, но предотвращается признание прибылей до завершения сделки или события.

1. Для большинства субъектов процесс получения доходов является непрерывным. Мероприятия, направленные на получение прибыли, обеспечивают непрерывность потоков денежных средств или увеличения активов компании, а также приводят к уменьшению или расходу активов.
2. Процесс получения прибыли не признается в бухгалтерских записях до тех пор, пока не будут соблюдены два критерия по признанию доходов:
  - реализуемость;
  - получение дохода.

### Признание доходов и расходов. Закрывающие проводки

3. Для большинства субъектов, занимающихся реализацией товаров или предоставлением услуг, доход признается когда произошла доставка товаров или оказание услуг. Этот метод называется *методом момента продаж* (или *методом реализации*).
4. При соглашениях о финансировании доход не признается до тех пор, пока продукт не будет продан стороне, с которой нет соглашения о перекупке.
5. Большинство прибылей и убытков признаются после завершения соответствующей сделки. Предполагаемые убытки, а не предполагаемые прибыли, признаются когда они вероятны, и могут быть обоснованно оценены.
6. По *методу завершеного контракта* доходы и расходы признаются, когда выполнены контрактные обязательства. Издержки, возникающие при выполнении данного контракта, начисляются на счет материально-товарных активов и если существуют акты выполнения работ по контракту, то такие расходы начисляются на контрсчет товарно-материальных запасов.
7. По *методу процента завершения контракта* доходы и расходы признаются за каждый отчетный период на основе расчета процента завершения контракта. Расходы, возникающие при выполнении условий контракта, и признанная валовая прибыль зачисляются на счет ТМЗ. В случае с актами выполнения работ такие расходы зачисляются на контрсчет товарно-материальных запасов.
8. Если сметные затраты, необходимые для завершения контракта, достигают уровня, когда этот контракт становится невыгодным, предполагаемый убыток признается полностью в том периоде, где он предполагался, по любому из этих методов.
9. Признание дохода по *методу продаж в рассрочку* отсрочивает признание валовой прибыли до тех пор, пока не будут получены деньги и валовая прибыль признается по уровню валовой прибыли на момент начала продажи в рассрочку.
10. *Метод покрытия издержек* является чрезвычайно консервативным методом, по которому никакая прибыль не признается до тех пор, пока все издержки, связанные со статьей продажи, не будут покрыты наличными денежными средствами. Все последующие кассовые поступления являются прибылью. Этот метод является отступлением от концепции соответствия.

## **7. ЗАКРЫВАЮЩИЕ ПРОВОДКИ**

Счета доходов, прибылей, расходов и убытков – это счета отчета о результатах финансово-хозяйственной деятельности. Остальные счета являются счетами бухгалтерского баланса. Счета доходов, прибылей, расходов и убытков называют еще временными счетами, так как они используются для аккумуляции данных только за текущий отчетный период. В конце каждого периода, обычно составляющего один год, остатки этих счетов переносятся или закрываются. Этот периодический перенос (очистка) остатков счетов отчета о результатах финансово-хозяйственной в отчет о нераспределенной прибыли осуществляется при помощи закрывающих проводок.

Закрывающие проводки служат двум целям:

1. перенести чистую прибыль или убыток в нераспределенную прибыль;
2. установить нулевой остаток в каждом из временных счетов для того, чтобы начать следующий отчетный период.

### Признание доходов и расходов. Закрывающие проводки

Таким образом, эти счета снова готовы к выполнению функции временного накопления данных на следующий год.

Счета бухгалтерского баланса (активы, обязательства, собственный капитал) не подвергаются периодическому закрытию, поэтому их называют постоянными счетами.

Так, конечное сальдо на счете денежных средств одного отчетного периода должно быть начальным сальдо этого счета в следующем отчетном периоде. Нулевое сальдо на постоянном счете может быть только тогда, когда представленный объект (например оборудование) больше не находится в собственности предприятия (или полностью амортизирован). Остаток на конец периода по каждому счету баланса переносится в Главную книгу как начальный остаток следующего периода.

Выполнение закрывающих проводок в конце отчетного периода для переноса остатков со всех счетов отчета о результатах финансово-хозяйственной деятельности является только канцелярской фазой. Закрывать счет - это значит перенести остаток с этого счета на другой счет путем проводки. Например, счет, имеющий кредитовое сальдо (такой, как счет дохода) закрывается дебетованием этого счета на сумму, равную остатку на этом счете, и кредитованием счета на который этот остаток переносится. В процессе закрытия кредитовое сальдо всегда переносится на другой счет по кредиту, а дебетовое сальдо всегда переносится на другой счет по дебету. Закрывающие проводки датируются последним днем отчетного периода, вносятся в журнал в обычном “Дебет = Кредит” формате и немедленно регистрируются в Главной книге.

Специальный сводный счет, называемый свод доходов и расходов, используется в процессе закрытия. Все счета отчета о результатах финансово-хозяйственной деятельности - счета доходов, прибылей, расходов и убытков - закрываются на счет свода доходов и расходов. Разница между итоговыми суммами по кредиту и по дебету является суммой чистой прибыли или чистого убытка, которая потом закрывается на счет нераспределенной прибыли.

После завершения процесса закрытия все счета отчета о результатах финансово-хозяйственной деятельности имеют нулевое сальдо. Затем эти счета готовы для отражения доходов и расходов в новом отчетном периоде. На всех счетах баланса имеется конечный остаток, который переносится как начальный остаток следующего периода.

ПРАКТИЧЕСКАЯ РАБОТА № 1

**ПРИЗНАНИЕ ДОХОДА**

Для каждой из следующих ситуаций:

- 1) Отрадите проводку на дату операции.
- 2) Укажите метод признания дохода, который следует применить.

Три отдельные ситуации произошли за 1997 год. Отчетный период заканчивается 31 декабря.

1. 31 декабря 1997 года компания “ХТ” продала специальную машину за \$100,000 и получила \$40,000 наличными. Оставшаяся сумма \$60,000 плюс 10% будет получена 31 декабря 1998 года. Доставка машины будет произведена компанией “ХТ” 5 января 1998 года. Покупатель полностью кредитоспособен, поэтому получение оплаты представляется гарантированным.
  
2. 15 ноября 1997 года компания “VR” реализовала продукт X за \$500. Покупатель заплатит за продукт двумя единицами собственного товара. Покупатель обещал доставить товары 31 января 1998 года.
  
3. 2 января 1997 года компания “RS Пабблишинг” собрала \$900 за трехгодовую подписку на ежемесячный журнал “Советник инвестора”. Первый выпуск журнала для отправки подписчикам намечен на март 1997 года.



*Признание доходов и расходов. Закрывающие проводки*

**ПРАКТИЧЕСКАЯ РАБОТА № 2**

**ПРИЗНАНИЕ ДОХОДА**

Адвокаты Джоунз и Уилсон заключили контракт с компанией “Браун” на оказание юридических услуг. В контракте оговаривается выплата паушальной суммы в размере \$60,000 15 ноября 1997 года. Предположим, что Джоунз и Уилсон в состоянии достоверно оценить будущие прямые издержки, связанные с выполнением контракта. На основе расчетов Джоунза и Уилсона были предоставлены следующие виды услуг.

Изучение потенциального судебного процесса .....	\$ 5,000	15 декабря 1997
Подготовка и представление документов .....	15,000	1 марта 1998
Адвокатские услуги комп. “Браун” в ходе судебного процесса	15,000	15 октября 1998

Задание:

1. Укажите, какой метод признания дохода уместен для Джоунза и Уилсона?
2. Сделайте проводки для Джоунза и Уилсона для признания доходов, относящихся к данному контракту.

**ПРАКТИЧЕСКОЕ ЗАДАНИЕ № 3**

**ЗАКРЫВАЮЩИЕ ПРОВОДКИ**

ПРОБНЫЙ БАЛАНС «АЛМАТЫ СИТИ МЬЮЗИК» ЗА ГОД,  
ОКАНЧИВАЮЩИЙСЯ 31 ДЕКАБРЯ 1997 Г.

Счет	Название счета	Дебет	Кредит
	Касса	17,000	
	Счета к получению	15,800	
	Товары	23,400	
	Офисное оборудование	23,000	
	Накопленный износ – офисное оборудование		6,400
	Счета к оплате		16,000
	Зарплата к выплате		2,000
	Простые акции		11,500
	Нераспределенный доход прошлых лет		5,800
	Реализация		189,300
	Возврат проданных товаров	1,700	
	Себестоимость реализованных товаров	99,000	
	Расходы на рекламу	7,800	
	Расходы по оплате труда продавцов	17,000	
	Расходы по оплате труда офисных работников	24,000	
	Расход по износу - офисное оборудование	2,300	
		<u>231,000</u>	<u>231,000</u>

**Требуется:** Основываясь на пробном балансе Компании “Алматы Сити Мьюзик” на 31 декабря 1997, подготовьте закрывающие проводки на конец года.

1. Отрадите операции по закрытию всех счетов, необходимые для счета “Итоговый доход (убыток)”.
2. Отрадите операцию по закрытию счета “Итоговый доход (убыток)”.
3. Подготовьте баланс после закрытия счетов Компании “Алматы Сити Мьюзик”.

**ПРАКТИЧЕСКОЕ ЗАДАНИЕ № 1**

**ПРИЗНАНИЕ ДОХОДА**

**Решение**

1. (1) 31 декабря 1997 - Продажа определенного актива:  
Проводка за 1997 г. - признание дохода:

Дт. Денежные средства .....	40,000	
Дт. Счета к получению .....	60,000	
Кт. Доход от реализации .....		100,000

- (2) Метод признания дохода - метод продаж.  
Объяснение - на дату продажи 31 декабря 1997 частично были выручены денежные средства и частично свободно реализуемые неденежные активы (счета к получению).

2. (1) 15 ноября 1997 - Продажа продукта X за \$500; оплата будет произведена путем поставки двух единиц продукции покупателя.

Дт. Счета к получению .....	500	
Кт. Доход от реализации .....		500

- (2) Метод признания дохода - метод продаж.  
Объяснение - хотя такая ситуация, получения оплаты “взамен” не является обычной практикой, не существует причин предполагать, что покупатель не поставит свою продукцию, как было обещано. По-видимому \$500 - это обычная цена продукта X, таким образом сумму реализации можно оценить, признать и получить.

3. (1) 2 января 1997 - Признание собрания денег на подписку:

Дт. Денежные средства .....	900	
Кт. Авансы, полученные от покупателей .....		250
Кт. Авансы, полученные от покупателей .....		650

- 31 декабрь 1997 - Признание дохода от сбора денег за подписку, полученного в 1997.

Дт. Авансы, полученные от покупателей .....	250	
Кт. Доход от реализации .....		250

$\$900 \times 10/36 = \$250$

- 31 декабря 1997 - Корректировка остатков текущих и долгосрочных обязательств

Дт. Авансы, полученные от покупателей .....	300	
Кт. Авансы, полученные от покупателей .....		300

Примечание: Данная корректировка необходима для правильного отражения обязательств, подлежащих уплате в следующем году.

- (2) Метод признания дохода – Отсроченное признание дохода (метод доставки)  
Объяснение - денежные средства были собраны авансом. Доход признается при получении (при доставке). Десять выпусков журнала будут доставлены в 1997.

**ПРАКТИЧЕСКОЕ ЗАДАНИЕ № 2**

**ПРИЗНАНИЕ ДОХОДА**  
**Решение**

1. В данном случае используем метод пропорционального выполнения контракта.
2. 15 ноября 1997 - Отражение получения паушальной суммы за оказанные услуги авансом:

Дт. Денежные средства.....60,000  
Кт. Авансы, полученные от покупателей и заказчиков..... 60,000

- 15 декабря 1997 - признание дохода, за завершённые исследования:

Дт. Авансы полученные ..... 8,572  
Кт. Доход от оказания услуг ..... 8,572\*

\*Общие оцененные прямые издержки:

$\$5,000 + \$15,000 + \$15,000 = \$35,000$ .

Признанный доход от оказания услуг:

$(\$5,000 / \$35,000) \times \$60,000 = \$8,572$  (округлено)

- 1 марта 1998 - признание дохода, полученного за подготовку и предоставление документов:

Дт. Авансы полученные ..... 25,714  
Кт. Доход от оказания услуг ..... 25,714\*

\*Признанный доход от оказания услуг

$(\$15,000 / \$35,000) \times \$60,000 = \$25,714$

- 15 октября 1998 - признание дохода, полученного за оказание адвокатских услуг:

Дт. Авансы полученные ..... 25,714  
Кт. Доход от оказания услуг ..... 25,714\*

\*Признанный доход от оказания услуг

$(\$15,000 / \$35,000) \times \$60,000 = \$25,714$

В каждом случае, когда признается доход, прямые издержки, связанные с признанным доходом, относятся на расходы.

**ПРАКТИЧЕСКОЕ ЗАДАНИЕ № 3**

**ЗАКРЫВАЮЩИЕ ПРОВОДКИ  
РЕШЕНИЕ**

1. Основываясь на пробном балансе Компании “Алматы Сити Мьюзик” на 31 декабря 1997, операции по закрытию всех счетов, необходимые для счета “Итоговый доход (убыток)”:

Дт	Реализация	189,300	
	Кт Возврат проданных товаров		1,700
	Кт Себестоимость реализованных товаров		99,000
	Кт Расходы на рекламу		7,800
	Кт Расходы по оплате труда		17,000
	Кт Расходы по оплате труда		24,000
	Кт Износ – офисное оборудование		2,300
	Кт Итоговый доход (убыток)		37,500

2. Операция по закрытию счета “Итоговый доход (убыток)”:

Дт	Итоговый доход (убыток)	37,500	
	Кт Нераспределенный доход отчетного года		37,500

3. Пробный баланс после закрытия счетов за год, оканчивающийся 31 декабря 1997г.:

Счет	Название счета	Дебет	Кредит
	Касса	17,000	
	Счета к получению	15,800	
	Товары	23,400	
	Офисное оборудование	23,000	
	Накопленный износ – офисное оборудование		6,400
	Счета к оплате		16,000
	Зарплата к выплате		2,000
	Простые акции		11,500
	Нераспределенный доход отчетного года		37,500
	Нераспределенный доход прошлых лет		5,800
	Реализация		
	Возврат проданных товаров		
	Себестоимость реализованных товаров		
	Расходы на рекламу		
	Расходы по выплате зарплаты продавцам		
	Расходы по выплате зарплаты офисным работникам		
	Износ - офисное оборудование		
		<u>79,200</u>	<u>79,200</u>