

## Глава 12

# Группировка и оценка доходов и расходов

### Основания для регистрации расходов и доходов

#### Уточненное определение расходов и доходов

В главе 3 «Капитал. Доходы и расходы. Финансовые результаты деятельности» мы говорили, что расходы могут иметь место в результате выбытия активов, а доходы – в результате поступления активов. Сейчас мы уже знакомы с понятием обязательств и знаем, что наличие обязательств является источником будущего уменьшения экономических выгод. Уточним определение доходов и расходов, добавив, что расходы могут иметь место в результате возникновения обязательств, а доходы могут иметь место в результате погашения обязательств.

*Доходами* организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, но не за счет вкладов участников (собственников).

Полученные доходы оцениваются по стоимости, на которую увеличился капитал в результате поступления активов и (или) погашения обязательств.

*Расходами* организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации (за исключением изъятий вкладов собственниками).

Полученные расходы оцениваются по стоимости, на которую уменьшился капитал в результате выбытия активов и (или) возникновения обязательств.

#### Показатели сквозного примера

Покажем, каким образом выявляются и группируются доходы и расходы при совершении хозяйственных операций. Для этого в качестве сквозного примера мы рассмотрим операции, совершаемые в течение января XI года некоторой оптовой торговой организацией «Изол», занимающейся перепродажей гидроизоляционных материалов (гидроизоляции). В дальнейшем мы будем использовать термин «гидроизоляция», для того чтобы не складывалось впечатление о принадлежности данного товара к активу «материалы».

Организация «Изол» приобретает большую партию гидроизоляции у завода-изготовителя на условиях последующей оплаты. Для доставки товара организация «Изол» пользуется услугами транспортной организации. Складское и офисное помещение организация «Изол» арендует на условиях ежемесячной выплаты арендной платы в сумме 4 тыс. руб. Организация «Изол» продает гидроизоляцию юридическим лицам: строительным организациям – на условиях получения предоплаты; магазинам стройматериалов – на условиях последующей оплаты. В таблице 12.1 представлен бухгалтерский баланс организации «Изол» на конец года, предшествовавшего отчетному (на 31 декабря Х0 г.).

**Таблица 12.1 Исходный бухгалтерский баланс организации «Изол»**

Баланс организации «Изол» на 31 декабря Х0 года  
Единица измерения: руб.

№	Актив	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
<b>1</b>	<b>Внеоборотные активы</b>		
	Основные средства	68000	56000
	Итого по разделу 1	68000	56000
<b>2</b>	<b>Оборотные активы</b>		
	Товары	33000	16800
	Дебиторская задолженность	7000	1200
	Краткосрочные финансовые вложения	-	30000
	Касса	500	300
	Расчетные счета	94500	140000
	Итого по разделу 2	135000	188300
	<b>БАЛАНС</b>	<b>203000</b>	<b>244300</b>

№	Пассив	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
<b>3</b>	<b>Капитал и резервы</b>		
	Уставный капитал	85000	85000
	Резервный капитал	9000	14000
	Нераспределенная прибыль прошлых лет	73000	67000
	Нераспределенная прибыль отчетного года	-	37300
	Итого по разделу 3	167000	203300
<b>4</b>	<b>Долгосрочные обязательства</b>		
	Займы и кредиты	18000	18000
	Прочие долгосрочные обязательства	2000	-
	Итого по разделу 4	20000	20000
<b>5</b>	<b>Краткосрочные обязательства</b>		
	Займы и кредиты	9000	20000
	Кредиторская задолженность	7000	3000
	Итого по разделу 5	16000	21000
	<b>БАЛАНС</b>	<b>203000</b>	<b>244300</b>

**Пояснения к бухгалтерскому балансу организации «Изол»**

Поясним некоторые статьи бухгалтерского баланса организации «Изол» на 31.12.X0. Значения представленных показателей на отчетную дату 31.12.X0 показаны в колонке «На конец отчетного периода».

Основными средствами организации «Изол» являются средства оргтехники (персональный компьютер, принтер, факс) и производственный инвентарь. Первоначальная стоимость указанных объектов составляет 72 тыс. руб., общая сумма начисленной амортизации по состоянию на 31.12.X0 – 16 тыс. руб.

Актив «краткосрочные финансовые вложения» в сумме 30 тыс. руб. представляет собой право требования по денежному займу, предоставленному организации «Заемщик». Согласно договору, срок погашения займа установлен не позднее 31 января X1 года, доходы по займу должны выплачиваться при его погашении из расчета 36% годовых.

В качестве актива «дебиторская задолженность» учтено право требования к организации «Заемщик» по доходам (процентам), причитающимся к получению по займу. Сумма доходов, причитающихся на отчетную дату, составила 1200 руб. Хотя доходы по займу должны выплачиваться при его погашении, указанная сумма доходов была заработана организацией в X0 отчетном году. Поэтому право на получение доходов по займу в сумме 1200 руб. представлено в бухгалтерском балансе за X0 год.

Долгосрочными обязательствами организации является долгосрочный кредит в сумме 18 тыс. руб., проценты по которому из расчета 15% годовых должны выплачиваться ежеквартально. Краткосрочные обязательства организации представлены краткосрочным беспроцентным кредитом, сумма которого на 31.12.X0 составила 20 тыс. руб., а также кредиторской задолженностью общей суммой 3 тыс. руб. Срок погашения краткосрочного кредита – до 15.02.X1.

**Операция 1. Списание на доходы неустребованной кредиторской задолженности**

В данной главе мы уточнили определение доходов, добавив, что доходы могут иметь место в результате погашения обязательств. В качестве примера рассмотрим следующую хозяйственную операцию.

Организация «Изол» имеет кредиторскую депонентскую задолженность в сумме 2 тыс. руб. перед физическим лицом, работавшим по трудовому договору и не явившимся для получения оплаты труда в установленный срок. Депонированные суммы не были востребованы в течение трех лет, что составляет установленный срок исковой давности. По истечении срока исковой давности 02.01.X1 организация списала с учета (погасила) неустребованную кредиторскую задолженность.

Определим изменения в активах и пассивах, произошедшие 02.01.X1 в результате операции списания депонентской задолженности:

- 1) погашены обязательства в части кредиторской задолженности – на 2 тыс. руб. Других изменений в обязательствах нет;
- 2) поскольку изменения в активах не имеют места, то для сохранения основного равенства общая сумма пассивов (обязательств и капитала) должна остаться без изменений. Следовательно, одновременно с уменьшением обязательств должен увеличиться капитал – на ту же сумму 2 тыс. руб.

Действительно, в результате операции списания кредиторской задолженности произошло увеличение экономических выгод, приводящее к увеличению капитала на 2 тыс. руб., другими словами, имели место *доходы*. Сумма полученных доходов составляет 2 тыс. руб. и соответствует сумме списанной задолженности.

#### Операция 1: списание на доходы не востребовавшей кредиторской задолженности

Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
02.01	Активы	–	–
	Обязательства	Уменьшилась кредиторская задолженность	–2000
	Капитал (постоян.)	–	–
	Фин. результаты	Приняты к учету доходы	+2000

#### Операция 2. Начисление обязательств по уплате сумм взноса

В данной главе мы уточнили определение расходов, добавив, что расходы могут иметь место в результате возникновения обязательств. В качестве примера приведем следующую хозяйственную операцию.

Организация «Изол» 03.01.X1 подписала договор о вступлении в ассоциацию «Новый рынок». Вступительный взнос в ассоциацию составляет 3 тыс. руб. и должен быть перечислен не позднее 15.01.X1. На дату подписания договора 03.01.X1 у организации «Изол» возникли обязательства (задолженность) в сумме 3 тыс. руб., следовательно, имела место хозяйственная операция. Отразим результаты данной операции по методу двойной записи:

- 1) возникли обязательства (кредиторская задолженность) – в сумме 3 тыс. руб. Других изменений в обязательствах нет;
- 2) изменений в активах данная операция не произвела, следовательно, для сохранения основного равенства общая сумма пассивов (обязательств и капитала) должна остаться без изменений. Таким образом, одновременно с увеличением обязательств уменьшился капитал – на ту же сумму 3 тыс. руб. Таким образом, в результате возникновения обязательств у организации имеют место расходы в сумме 3 тыс. руб.

#### Операция 2: начисление обязательств по уплате взноса

(руб.)

Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
03.01	Активы	–	–
	Обязательства	Начислена кредиторская задолженность	+3000
	Капитал (постоян.)	–	–
	Фин. результаты	Приняты к учету расходы	–3000

### Поступления активов, по которым не признаются доходы

Как говорилось выше, доходы признаются в результате поступления активов и (или) погашения обязательств. Тем не менее, не всякое поступление активов является источником доходов. Например, по операциям получения от покупателей денежных средств в порядке предварительной оплаты либо авансов организация отражает увеличение активов, но не регистрирует получение доходов. Аналогичный порядок учета применяется при поступлении средств от заемщика в погашение предоставленного ему кредита либо займа.

Почему при указанных поступлениях активов организация не фиксирует получение доходов? Причина в том, что *в результате этих поступлений не происходит увеличения капитала*. Например, в результате операции получения денежных средств от покупателя в порядке аванса либо предоплаты происходят следующие изменения в активах и пассивах:

- увеличиваются активы;
- возникают обязательства (кредиторская задолженность) по предоплате, при этом капитал остается без изменений.

Поскольку в результате операции получения предоплаты не происходит увеличение капитала, то и доходы не имеют места.

**Таблица 12.2 Поступления активов, по которым не признаются доходы**



### Операция 3. Поступление средств в погашение предоставленного займа

Приведем пример операции, при совершении которой происходит поступление активов, но доходы не имеют места.

На расчетный счет организации «Изол» 04.01.X1 поступило 30 тыс. руб., перечисленных организацией «Заемщик» в погашение основной суммы предоставленного ей краткосрочного займа. Напомним, что предоставленные другим организациям займы отражаются в учете как активы вида «финансовые вложения». Определим, какие изменения произошли в результате этой операции в активах и пассивах организации «Изол»:

- 1) увеличились средства на расчетном счете – на 30 тыс. руб.;
- 2) списаны с учета краткосрочные финансовые вложения (прекращено признание актива) в сумме 30 тыс. руб.

**Операция 3: получение средств в погашение предоставленного займа** (руб.)

Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
04.01	Активы	Увеличился актив «средства на расчетном счете»	+30000
		Прекращено признание актива «краткосрочные финансовые вложения»	-30000
	Обязательства	–	–
	Капитал (постоян.)	–	–
	Фин. результаты	–	–

Итак, при операции погашения заемщиком основной суммы предоставленного ему займа поступление активов не приводит к увеличению капитала, следовательно, доходы не имеют места.

**Выбытие активов, по которому не признаются расходы**

Итак, не всякое поступление активов является источником доходов. Аналогично, не всякое выбытие активов влечет за собой возникновение расходов. Расходы не признаются в следующих случаях выбытия активов:

- в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов, приобретение акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи);
- в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- в виде авансов, задатка в счет оплаты;
- в погашение основной суммы полученных кредитов и займов;
- по некоторым другим основаниям.

**Таблица 12.3 Выбытия активов, по которым не признаются расходы**



При совершении соответствующих операций выбытие активов не приводит к уменьшению капитала, поэтому расходы не имеют места.

**Операция 4. Перечисление средств в погашение полученного кредита**

Приведем пример операции, при совершении которой происходит выбытие активов, но расходы не имеют места.

Организация «Изол» 05.01.X1 списала со своего расчетного счета 20 тыс. руб. в порядке частичного погашения основной суммы долгосрочного кредита, предоставленного обслуживающим банком. Напомним, что полученные от других организаций кредиты и займы отражаются в учете как обязательства. Определим изменения, произошедшие в результате этой операции в активах и пассивах организации «Изол»:

- 1) уменьшились средства на расчетном счете – на 20 тыс. руб.;
- 2) погашены (частично) обязательства по долгосрочному кредиту – в сумме 20 тыс. руб.

**Операция 4: погашение основной суммы полученного кредита** (руб.)

Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
05.01	Активы	Уменьшился актив «средства на расчетном счете»	-20000
	Обязательства	Погашены кредитные обязательства	-20000
	Капитал (постоян.)	–	–
	Фин. результаты	–	–

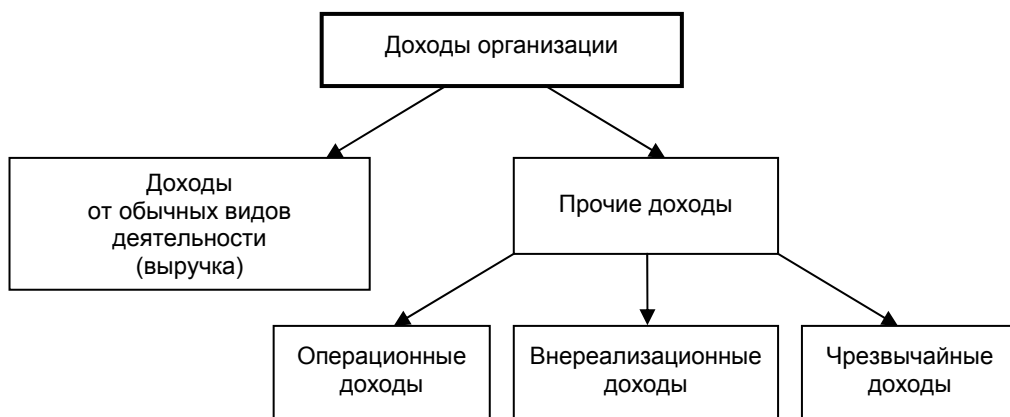
Итак, при операции перечисления средств в погашение основной суммы полученного кредита (займа) выбытие активов не приводит к уменьшению капитала, следовательно, расходы не имеют места.

## Группировка доходов и расходов

### Виды доходов

В целях анализа и контроля доходы сгруппированы по видам и подразделены на доходы от обычных видов деятельности и прочие доходы. Прочие доходы в свою очередь подразделяются на операционные доходы, внереализационные доходы и чрезвычайные доходы.

**Таблица 12.4 Группировка доходов организации**



Для организаций, предметом деятельности которых является изготовление и продажа продукции, продажа товаров, выполнение работ и оказание услуг доходом от обычных видов деятельности является *выручка от продажи* продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг.

### Прочие доходы

Доходы, не являющиеся доходами по обычным видам деятельности, составляют группу *прочих доходов*. В состав прочих доходов включаются:

- операционные доходы;
- внереализационные доходы;
- чрезвычайные доходы.

К *операционным доходам* относятся:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации (если подобные операции не являются предметом деятельности организации);
- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам);
- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;
- проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации; а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке,
- другие аналогичные доходы.

Ко *внереализационным доходам* относятся:

- штрафы, пени, неустойки, полученные (причитающиеся к получению) от контрагентов за нарушение условий договоров;
- стоимость активов, полученных безвозмездно, в том числе по договору дарения;
- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- поступления в возмещение причиненных организации убытков;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году и другие доходы.

*Чрезвычайными доходами* считаются поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т.п.): страховое возмещение, стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т.п.

### Операция 5. Начисление к получению процентов по предоставленному займу

Приведем пример операции, при совершении которой имеют место операционные доходы. Как уже говорилось, организация «Заемщик» 04.01.X1 погасила свои обязательства перед организацией «Изол» по возврату 30 тыс. руб. ос-



новой суммы предоставленного ей краткосрочного займа, при этом сумма причитающихся доходов по займу перечислена не была. Тем не менее, на дату погашения предоставленного займа организация «Изол» приобрела право на получение доходов по займу в полной сумме.

На сумму доходов по займу, причитающихся за предыдущий X0 год, организация «Изол» 31.12.X0 уже начисляла дебиторскую задолженность за заемщиком. За период от начала года до даты погашения займа 01.01.X1 – 04.01.X1 сумма доходов по займу составила 90 руб. Итак, оценка имущественного права организации «Изол» на получение доходов по займу на дату погашения займа 04.01.X1 увеличилась на 90 руб. Это означает, что организация «Изол» 04.01.X1 должна увеличить на 90 руб. дебиторскую задолженность за организацией «Заемщик» по уплате доходов по займу.

Отразим результаты данной операции по методу двойной записи:

- 1) увеличен актив «дебиторская задолженность» – на 90 руб. Других изменений в активах нет;
- 2) объем активов организации увеличился на 90 руб., следовательно, для сохранения основного равенства общая сумма пассивов (обязательств и капитала) также должна увеличиться на 90 руб. Поскольку движение обязательств организации «Изол» не имело места, то должен увеличиться капитал. Таким образом, в результате увеличения активов у организации «Изол» увеличился капитал, другими словами, имеют место доходы в сумме 90 руб. Данные доходы являются операционными.

**Операция 5: начисление процентов по предоставленному займу** (руб.)

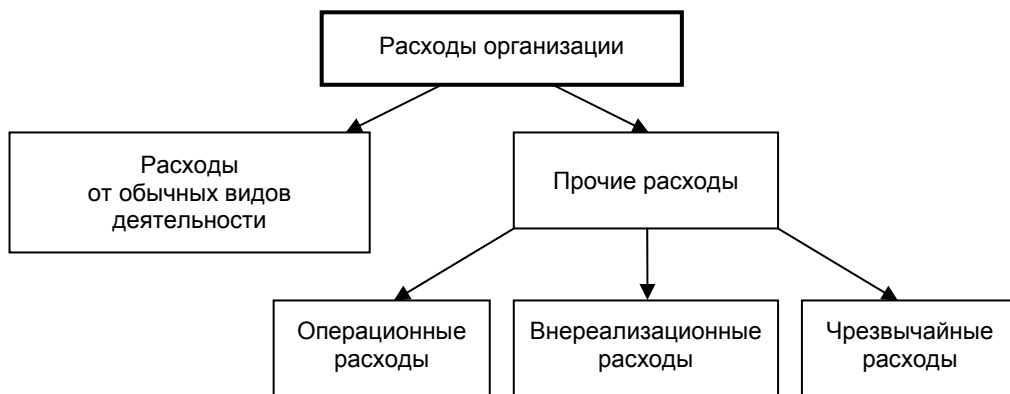
Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
04.01	Активы	Принята к учету дебиторская задолженность	+90
	Обязательства	–	–
	Капитал (постоян.)	–	–
	Фин. результаты	Приняты к учету доходы (операционные)	+90

Мы будем продолжать анализ операций организации «Изол» в последующих двух главах. Итоги деятельности организации «Изол» в течение месяца мы рассмотрим в главе 14 «Порядок учета расходов по обычным видам деятельности». Мы определим финансовый результат деятельности организации и составим в упрощенном виде отчет о прибылях и убытках данной организации, а также бухгалтерский баланс.

### Группировка расходов организаций. Расходы по обычным видам деятельности

В целях анализа и контроля расходы организации сгруппированы аналогично группировке доходов и подразделяются на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы. Прочие расходы в свою очередь подразделяются на операционные расходы, внереализационные расходы и чрезвычайные расходы.

Таблица 12.5 Группировка расходов организации



Анализируя принятую группировку доходов, мы могли сказать, что организации, осуществляющие различные виды деятельности, имеют один и тот же вид дохода от обычных видов деятельности, а именно выручку. Этого ни в коей мере нельзя сказать про расходы по обычным видам деятельности, состав которых многообразен и весьма отличается у организаций, занимающихся различными видами деятельности.

Для организаций, предметом деятельности которых является изготовление и продажа продукции, перепродажа товаров, выполнение работ и оказание услуг *расходами по обычным видам деятельности* являются:

- расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции;
- расходы, связанные с приобретением и продажей товаров;
- расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.

Указанные расходы в свою очередь подразделяются на отдельные виды в зависимости от того, какие именно ресурсы (материальные, трудовые либо природные) и с какой целью были использованы при осуществлении предмета деятельности организации.

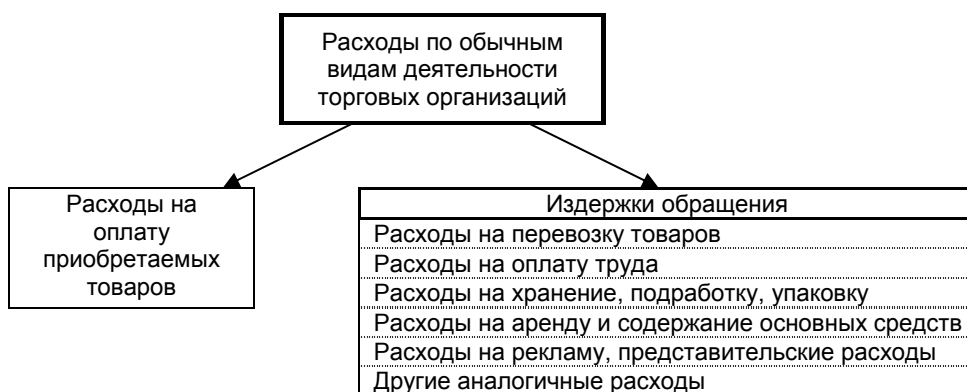
### Состав расходов по обычным видам деятельности торговых организаций

Покажем состав расходов по обычным видам деятельности для торговых организаций. Напомним, что под торговыми организациями понимаются организации, которые продают материальные ценности (товары) в той же физической форме, в которой приобретают. Как говорилось выше, расходами по обычным видам деятельности для торговых организаций являются расходы, связанные с приобретением и продажей товаров.

Основная масса расходов по обычным видам деятельности приходится на *расходы на оплату приобретаемых товаров* в сумме покупной стоимости товаров, уплачиваемой поставщикам (продавцам). Остальные расходы по обычным видам деятельности торговых организаций в совокупности называются *издержками обращения* и включают в себя:

- расходы на перевозку товаров;
- расходы на оплату труда;
- расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров;
- расходы на аренду и содержание зданий, помещений, оборудования и инвентаря;
- расходы на рекламу;
- представительские расходы;
- другие аналогичные по назначению расходы.

**Таблица 12.6 Состав расходов по обычным видам деятельности для торговых организаций**



### Состав расходов по обычным видам деятельности строительных организаций

Строительные организации представляют собой пример организаций, предметом деятельности которых является выполнение работ (строительных). Для строительных организаций расходы по обычным видам деятельности группируются следующим образом:

- расходы на оплату строительных материалов;
- расходы на оплату труда рабочих;
- расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов;
- накладные расходы.

*Накладные расходы* связаны с обслуживанием организации в целом и ее подразделений (бригад и пр.), а также с управлением ими. В состав накладных расходов строительных организаций входят: административно-хозяйственные расходы, расходы на обслуживание работников строительства, расходы на организацию работ на строительных площадках и прочие аналогичные расходы.

Итак, на примере торговых и строительных организаций мы видим, что состав расходов по обычным видам деятельности организации зависит от предмета ее деятельности.

### Состав прочих расходов

Расходы, не относящиеся к расходам по обычным видам деятельности, составляют группу *прочих расходов*. В состав прочих расходов включаются:

- операционные расходы;
- внереализационные расходы;
- чрезвычайные расходы.

К *операционным* расходам относятся:

- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, и другие расходы.

Ко *внереализационным* расходам относятся:

- суммы штрафов, пеней, неустоек, уплаченных (причитающихся к уплате) организацией за нарушение условий договоров;
- суммы, уплаченные (причитающихся к уплате) организацией в возмещение причиненных убытков;
- суммы долгов, нереальных для взыскания, и другие расходы.

В составе *чрезвычайных расходов* отражаются расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.).

## Оценка доходов и расходов по обычным видам деятельности

### Порядок оценки расходов

Расходы возникают в результате выбытия активов и (или) начисления обязательств (кредиторской задолженности). Выбытие активов, как правило, имеет характер оплаты, осуществляемой в денежной и иной форме в пользу контрагентов. Сумма расходов по обычным видам деятельности, принимаемых к учету, исчисляется в денежном выражении и равна величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности. Например, в операции 2, рассмотренной выше, сумма принимаемых к учету расходов (3 тыс. руб.) была равна сумме начисленной кредиторской задолженности.

Если же имевшее место выбытие активов (начисление обязательств) в некоторой части не может быть признано расходом, то оценка принимаемого к учету расхода уменьшается на соответствующую величину. Применение данного требования раскрыто в примере 12.1. Если оплата покрывает лишь часть признаваемых расходов, то расходы, принимаемые к бухгалтерскому учету, определяются как сумма оплаты и кредиторской задолженности (в части, не покрытой оплатой).

### Пример 12.1 Оценка расходов по обычным видам деятельности

Организация «Завод» воспользовалась услугами ремонтного предприятия «Рем» для осуществления ремонта и модернизации производственного оборудования. Организация «Рем» произвела ремонт 5 станков и модернизировала 2 станка, предъявив организации «Завод» счет на произведенные работы в общей сумме 5 тыс. руб. (3 тыс. руб. за ремонт и 2 тыс. руб. за модернизацию).

Заметим, что расходы на ремонт являются расходами по содержанию производственного оборудования. Данные расходы включаются в состав расходов, связанных с изготовлением и продажей продукции, другими словами, в состав расходов по обычным видам деятельности организации «Завод».

В результате модернизации улучшаются (повышаются) ранее принятые нормативные показатели функционирования оборудования. Поэтому затраты на модернизацию относятся к затратам, имеющим место в связи с созданием внеоборотных активов. В начале данной главы говорилось, что по подобным операциям расходы не регистрируются. После окончания работ по модернизации на сумму совершенных затрат увеличивается балансовая стоимость модернизированного оборудования.

Итак, отразим результаты операции принятия работ, выполненных организацией «Рем», в бухгалтерском учете организации «Завод»:

- начислена кредиторская задолженность перед организацией «Рем» в сумме 5 тыс. руб.;
- приняты к учету расходы по обычным видам деятельности в сумме стоимости ремонта производственного оборудования в сумме 3 тыс. руб.;
- увеличена балансовая стоимость модернизированного оборудования на сумму затрат на модернизацию 2 тыс. руб.

Таким образом, расход по обычным видам деятельности признан в оценке, равной части начисленной кредиторской задолженности.

### Порядок оценки расходов

Оценка имеющих место расходов влияет на величину финансового результата деятельности организации, а также на сумму налога на прибыль, причитающегося к уплате в бюджет. Поэтому порядок оценки расходов строго регламентирован. Ниже мы приводим основные правила оценки расходов по обычным видам деятельности, установленные в Положении по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99).

1. Величина расходов определяется *исходя из цены и условий, установленных договором между организацией и поставщиком* (подрядчиком) или иным контрагентом. Если цена не предусмотрена в договоре и не может быть установлена исходя из условий договора, то для определения величины оплаты или кредиторской задолженности принимается цена, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет расходы в от-

ношении аналогичных материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг либо в отношении предоставления во временное пользование (временное владение и пользование) аналогичных активов.

2. При оплате приобретаемых материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг *на условиях коммерческого кредита*, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки платежа, расходы принимаются к бухгалтерскому учету в полной сумме кредиторской задолженности.
3. Величина расходов по договорам, предусматривающим *исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами*, определяется стоимостью товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, величина расходов по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, определяется стоимостью продукции (товаров), полученной организацией. Стоимость продукции (товаров), полученной организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретает аналогичная продукция (товары).

4. В случае *изменения обязательства по договору* первоначальная величина расходов корректируется исходя из стоимости актива, подлежащего выбытию. Стоимость актива, подлежащего выбытию, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.
5. Величина расходов определяется *с учетом* всех предоставленных организации согласно договору *скидок (накидок)*.

### **Денежная оценка выручки. Выручка-нетто**

Денежная оценка выручки равна суммам, полученным организацией от покупателей продукции (товаров, работ, услуг) в соответствии с расчетными документами, договорами с покупателями и заказчиками, кассовыми чеками и прочее. Выручка может быть получена поступлением имущества, отличного от денежных средств. Если денежные средства и иное имущество причитаются к получению, но еще не поступили, то сумма выручки приравнивается к величине дебиторской задолженности, начисленной за покупателем (заказчиком).

Итак, выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, и равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности. Если величи-

на поступления покрывает лишь часть выручки, то выручка, принимаемая к бухгалтерскому учету, определяется как сумма поступления и дебиторской задолженности (в части, не покрытой поступлением).

При определении доходов от обычных видов деятельности в составе выручки не учитываются суммы налога на добавленную стоимость и других специальных налогов, полученные (причитающиеся к получению) от покупателей и заказчиков с целью последующего перечисления в бюджет. Данные суммы выделяются в расчетных документах обособленно и *не признаются доходами*. При исчислении финансового результата от обычных видов деятельности суммы специальных налогов полученные (причитающиеся к получению) от покупателей и заказчиков, не учитываются.

Другими словами, в качестве дохода от обычных видов деятельности принимается *выручка-нетто*. Показатель выручки-нетто определяется вычитанием из общей суммы поступившей (начисленной) выручки соответствующих величин НДС и других специальных налогов.

$$\boxed{\begin{array}{c} \text{Выручка-нетто} \\ \text{от продаж} \end{array}} = \boxed{\begin{array}{c} \text{Поступления +} \\ \text{дебиторская} \\ \text{задолженность} \end{array}} - \boxed{\begin{array}{c} \text{Налог на} \\ \text{добавленную} \\ \text{стоимость} \end{array}} - \boxed{\begin{array}{c} \text{Акцизы по} \\ \text{подакцизным} \\ \text{товарам} \end{array}}$$

Организации, осуществляющие внешнеэкономическую деятельность, при определении выручки-нетто исключают из суммы выручки уплаченные экспортные пошлины.

### Порядок оценки выручки

Ниже мы приводим основные правила оценки выручки, установленные в Положении по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99).

1. Величина выручки определяется исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем (заказчиком) или пользователем активов организации. Если цена не предусмотрена в договоре и не может быть установлена исходя из условий договора, то для определения величины поступления и (или) дебиторской задолженности принимается цена, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичной продукции (товаров, работ, услуг) либо предоставления во временное пользование (временное владение и пользование) аналогичных активов.
2. При продаже продукции и товаров, выполнении работ, оказании услуг на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки оплаты, выручка принимается к бухгалтерскому учету в полной сумме дебиторской задолженности.

3. Величина выручки по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, принимается к бухгалтерскому учету по стоимости товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией. Стоимость товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), полученных организацией, величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется стоимостью продукции (товаров), переданной или подлежащей передаче организацией. Стоимость продукции (товаров), переданной или подлежащей передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичной продукции (товаров).

В случае изменения обязательства по договору первоначальная величина выручки корректируется исходя из стоимости актива, подлежащего получению организацией. Стоимость актива, подлежащего получению организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

4. Величина выручки определяется с учетом всех предоставленных организацией согласно договору скидок (накидок).

## Вопросы

1. На основании каких фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете регистрируются доходы либо расходы?
2. По каким поступлениям активов не регистрируются доходы?
3. По каким выбытиям активов не регистрируются расходы?
4. На какие группы подразделяются доходы и расходы организации?
5. Какие виды расходов относятся к расходам по обычным видам деятельности?
6. Укажите состав расходов по обычным видам деятельности торговых организаций.
7. Раскройте порядок оценки выручки.
8. Раскройте порядок оценки расходов.
9. Какой показатель называется выручкой-нетто?