

## Глава 13

# Признание доходов и расходов

## Признание расходов

### Допущение о временной определенности фактов хозяйственной деятельности

Вернемся к рассмотрению операций 2 и 5 из предыдущей главы. Обратим внимание на то, что в операции 2 при начислении к уплате сумм взноса фактическая выплата денежных средств еще не произведена, но организация уже регистрирует наличие расходов. Аналогичным образом, в операции 5 при начислении к получению процентов по займу сами причитающиеся суммы еще не получены, а организация уже фиксирует наличие доходов.

Такой порядок учета доходов и расходов не случаен, он является следствием принятого в бухгалтерском учете *допущения о временной определенности фактов хозяйственной деятельности*. В допущении говорится, что факты хозяйственной деятельности относятся в бухгалтерском учете к тому отчетному периоду, в котором они должны иметь место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами. Принятие допущения о временной определенности фактов хозяйственной деятельности оказывает большое влияние на порядок ведения учета. Рассмотрим влияние данного допущения на порядок учета доходов и расходов.

### Признание расходов

Согласно допущению о временной определенности фактов хозяйственной деятельности, наличие расходов отражается в бухгалтерском учете *независимо от фактического выбытия денежных средств и других активов*. В то же время в бухгалтерском учете установлены определенные условия, которые должны соблюдаться, для того чтобы расходы могли быть приняты к учету. Чтобы однозначно определить дату регистрации расходов, в бухгалтерском учете используется понятие «признание расходов».

*Признание расходов* означает принятие к учету расходов, производимое при выполнении следующих установленных условий:

- 1) расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- 2) сумма расхода может быть определена;

- 3) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация передала актив, либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

Дата, на которую производится признание расхода, называется *датой признания*. Итак, если на определенную дату выполняются все условия для признания расходов, то на эту дату расходы принимаются к учету (признаются). Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, операционные или иные доходы и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и иной).

### Условия для признания расходов

Содержание условий для признания расходов обусловлено действием метода бухгалтерского учета и принципов (требований, допущений) бухгалтерского учета. Первое условие о совершении расхода в соответствии с конкретным договором согласуется с первым элементом метода бухгалтерского учета — документированием, — согласно которому все хозяйственные операции должны оформляться оправдательными документами. Второе условие об определенности суммы расхода согласуется с еще одним элементом метода бухгалтерского учета: оценкой. Напомним, что денежная оценка является единым обобщающим показателем для отражения активов, обязательств, капитала и результатов операций.

Обратим внимание на третье условие признания расхода. В нем нет требования о фактической передаче актива (в виде перечисления денежных средств и пр.). Для признания расхода достаточно отсутствия неопределенности в отношении передачи актива. Эта неопределенность, в частности, отсутствует, если контрагент обладает имущественным правом на данный актив. Итак, третье условие признания расходов согласуется с допущением о временной определенности фактов хозяйственной деятельности, согласно которому расходы могут признаваться (приниматься к учету) независимо от фактического выбытия денежных средств и других активов.

### Пример 13.1 Проверка выполнения условий для признания расходов

В предыдущей главе, отражая операцию 2 «Начисление обязательств по уплате сумм взноса» в учете организации «Изол», мы начислили обязательства по уплате сумм вступительного взноса 3 тыс. руб. и приняли к учету расходы в сумме данного взноса 3 тыс. руб. Основанием для регистрации расходов была необходимость сохранения основного равенства бухгалтерского учета. Покажем, что на дату заключения договора о вступлении в ассоциацию 03.01.X1 выполнялись все условия для признания расходов.

Первое условие о совершении расхода в соответствии с конкретным договором было выполнено, так как одним из условий заключенного договора было требование об уплате вступительного взноса. Если бы в договоре не содержалось данное требование, то организация «Изол» имела бы право не начислять обязательства по уплате взноса и, соответственно, не признавать расход.

Второе условие об определенности суммы расхода было выполнено точным указанием в договоре суммы взноса – 3 тыс. руб. Третье условие об уверенности в уменьшении экономических выгод также выполнялось, так как на дату заключения договора организация «Изол» обязалась уплатить вступительный взнос. Это означает, что неопределенность в передаче денежных средств отсутствовала.

### Операция 6. Перечисление средств в оплату вступительного взноса

Организация «Изол» во исполнение своих обязательств по уплате взноса 08.01.X1 перечислила на счет ассоциации «Новый рынок» 3 тыс. руб. Отразим результаты данной операции по методу двойной записи:

- 1) уменьшились средства на расчетном счете – на 3 тыс. руб.;
- 2) погашены обязательства (кредиторская задолженность) по уплате взноса – в сумме 3 тыс. руб.

#### Операция 6: перечисление средств в оплату взноса (руб.)

Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
08.01	Активы	Уменьшился актив «средства на расчетном счете»	–3000
	Обязательства	Погашена кредиторская задолженность	–3000
	Капитал (постоян.)	–	–
	Фин. результаты	–	–

Данная операция интересна тем, что в ней происходит фактическая уплата денежных средств, но расходы при этом не фиксируются. В соответствии с условиями признания расходов и допущением о временной определенности фактов хозяйственной деятельности, соответствующие расходы были признаны ранее, а именно 03.01.X1 при начислении обязательств.

### Операции 7, 8. Расчеты по уплате штрафа

По результатам проверки ответственных органов в организации «Изол» было выявлено нарушение правил техники безопасности. Соответствующее постановление вместе с квитанцией об уплате штрафа в сумме 1 тыс. руб. было получено организацией «Изол» 09.01.X1. Суммы штрафа были уплачены организацией 12.01.X1. Выделим на основе указанных событий отдельные хозяйственные операции организации «Изол». Определим порядок учета данных операций по методу двойной записи.

На дату получения постановления и квитанции об уплате штрафа 09.01.X1 у организации «Изол» возникли соответствующие обязательства в сумме 1 тыс. руб. На эту дату также выполняются все условия для признания расходов.

Данные расходы являются внереализационными. Отразим по методу двойной записи результаты операции начисления обязательств по уплате штрафа:

- 1) возникли обязательства (задолженность) – в сумме 1 тыс. руб.;
- 2) признаны внереализационные расходы – в сумме 1 тыс. руб.

**Операция 7: начисление обязательств по уплате штрафа** (руб.)

Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
09.01	Активы	–	–
	Обязательства	Начислена кредиторская задолженность	+1000
	Капитал (постоян.)	–	–
	Фин. результаты	Приняты к учету внереализационные расходы	–1000

На дату фактической уплаты штрафа 12.01.X1 организация «Изол» исполнила (погасила) свои обязательства (задолженность). Отразим результаты операции перечисления денежных средств в уплату штрафа по методу двойной записи:

- 1) уменьшились средства на расчетном счете – на 1 тыс. руб.;
- 2) погашены обязательства (задолженность) – в сумме 1 тыс. руб.

**Операция 8: перечисление денежных средств в уплату штрафа** (руб.)

Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
12.01	Активы	Уменьшился актив «средства на расчетном счете»	–1000
	Обязательства	Погашена кредиторская задолженность	–1000
	Капитал (постоян.)	–	–
	Фин. результаты	–	–

В данном случае мы еще раз встречаемся с ситуацией, когда дата признания расходов и дата фактического перечисления денежных средств не совпадают.

## Признание доходов

### Установление даты принятия доходов к учету. Признание доходов

Если спросить работника организации о дате получения заработной платы, он назовет дату фактической выдачи сумм заработной платы из кассы организации. Для юридических лиц дата получения доходов не столь очевидна.

Например, организация, оказывающая рекламные услуги, согласно договору с одним из своих клиентов, в январе оказала клиенту рекламные услуги, а в феврале получила оплату данных услуг. Плата за услуги является для организации доходом от обычных видов деятельности (выручкой). К какому периоду необходимо отнести получение выручки: к февралю, когда оплата была фактически получена, или к январю, когда рекламные услуги были оказаны, и организация получила право на получение выручки?

Допущение о временной определенности фактов хозяйственной деятельности дает ответ на подобные вопросы: доходы регистрируются в бухгалтерском учете тогда, когда они заработаны и когда организация завершила все действия для их получения *независимо от фактического поступления денежных средств*.

Чтобы однозначно определить дату получения доходов, в бухгалтерском учете используется понятие «признание доходов». *Признание доходов* означает принятие доходов к учету, производимое при выполнении установленных условий. Ниже будут рассмотрены условия, выполнение которых необходимо для признания доходов от обычных видов деятельности, или выручки.

### Условия для признания выручки

Основными доходами для организации являются доходы от обычных видов деятельности, получаемые в виде выручки от продажи продукции (товаров, работ, услуг).

*Выручка признается* в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- 1) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- 2) сумма выручки может быть определена;
- 3) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив, либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;
- 4) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);
- 5) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Если на определенную дату выполняются *все* перечисленные выше условия, то на эту дату в бухгалтерском учете отражается получение выручки.

Обратим внимание на третье условие признания выручки. Оно гласит, что выручка может признаваться, если отсутствует неопределенность в отношении получения активов (денежных средств). Это означает, что получение выручки может отражаться в учете тогда, когда денежные средства от покупателей еще не поступили, но организация имеет право на получение выручки.

### Пример 13.2 Признание выручки

Ответим на поставленный выше вопрос о дате признания выручки организацией, оказывающей рекламные услуги. Рассмотрим данную хозяйственную ситуацию более подробно.

Организация «Рекламный агент» оказывает рекламные услуги. Она заключила договор с организацией «Клиент», согласно которому обязалась в январе текущего года провести рекламную акцию. Согласно договору, сумма оплаты акции организацией «Клиент» составляет 10 тыс. руб., причем оплата должна быть перечислена на расчетный счет организации «Рекламный агент» в течение недели после проведения рекламной акции.

Рекламная акция была фактически произведена 25.01.X1. Затраты организации «Рекламный агент» на проведение рекламной акции составили 7 тыс. руб. Организация «Рекламный агент» в тот же день уведомила организацию «Клиент» о выполнении условий договора и предоставила подтверждающие документы, а также предъявила к оплате расчетные документы на сумму 10 тыс. руб. Организация «Клиент» произвела требуемую оплату, суммы которой поступили 02.02.X1 на расчетный счет организации «Рекламный агент».

Для организации «Рекламный агент» суммы оплаты рекламных услуг 10 тыс. руб. являются доходом по обычным видам деятельности, или выручкой. Покажем, что датой признания выручки должна являться дата фактического оказания услуг организацией «Клиент» (проведения рекламной акции) и предъявления расчетных документов 25.01.X1. Для доказательства данного утверждения необходимо проверить, что в учете организации «Рекламный агент» на эту дату выполняются все условия для признания выручки. Действительно:

- 1) организация «Рекламный агент» имеет право на получение выручки, которое вытекает из заключенного с организацией «Клиент» договора;
- 2) сумма выручки 10 тыс. руб. определяется согласно договору и предъявленным расчетным документам;
- 3) у организации «Рекламный агент» отсутствует неопределенность в получении оплаты, так как организация «Клиент» приняла расчетные и другие документы. Следовательно, имеется уверенность в увеличении экономических выгод;
- 4) услуга фактически оказана, о чем имеются подтверждающие документы;
- 5) фактические расходы на проведение рекламной акции определены и составили 7 тыс. руб.

Таким образом, признание выручки должно быть отражено организацией «Рекламный агент» 25.01.X1, то есть на дату фактического оказания услуг и предъявления расчетных документов. Предъявленная к оплате клиенту сумма 10 тыс. руб. будет отнесена организацией «Рекламный агент» в доходы января, несмотря на то, что фактическая оплата поступила в феврале.

Поскольку на дату признания выручки 25.01.X1 оплата от организации «Клиент» еще не поступила, в бухгалтерском учете организации «Рекламный агент» начисляется дебиторская задолженность за организацией «Клиент» в сумме 10 тыс. руб. Итак, согласно методу двойной записи результаты операции начисления выручки 25.01.X1 будут зафиксированы таким образом:

- 1) признание выручки в сумме 10 тыс. руб.;
- 2) начисление дебиторской задолженности за организацией «Клиент» в сумме 10 тыс. руб.

### Общепринятый момент признания выручки

По операциям продажи ценностей (продукции, товаров) *по договорам купли-продажи либо поставки* общепринятым моментом перехода от продавца к покупателю права собственности является момент отгрузки ценностей покупателям и предъявления им расчетных документов. При этом для организации-продавца *на дату отгрузки и предъявления расчетных документов*, как правило, выполняются все условия признания выручки:

- организация обладает правом на получение выручки, поскольку она полностью выполнила свои обязательства перед покупателем, установленные в договоре с ним;
- сумма выручки определяется в соответствии с договором и предъявленными покупателем расчетными документами;
- сделки, как правило, заключаются с такими партнерами, чтобы неопределенность в отношении получения от них оплаты отсутствовала. По этой причине имеется уверенность в том, что в результате операции продажи произойдет увеличение экономических выгод;
- согласно гражданскому законодательству, право собственности переходит к покупателю в момент передачи ценностей, которая была осуществлена посредством отгрузки;
- поскольку отгрузка покупателю уже произведена, то совершены все фактические расходы, связанные с операцией продажи, и их сумма может быть определена.

Таким образом, *общепринятым моментом признания (начисления) выручки* в случае продажи продукции (товаров) по договорам купли-продажи либо поставки может считаться момент *отгрузки ценностей и предъявления покупателям (заказчикам) расчетных документов*. Если по некоторым договорам обусловлен отличный от общего момент перехода права владения, пользования и распоряжения отгруженными ценностями и риска их случайной гибели, то признание (начисление) выручки производится по наступлению указанного момента. Например, согласно особым условиям договоров признание выручки может производиться на дату поступления денежных средств на счета организации в банках либо в кассу организации.

Для организаций, предметом деятельности которых является *выполнение работ*, общепринятым моментом признания выручки может считаться дата, на которую заказчик принял выполненные работы и получил расчетные документы. Для организаций, предметом деятельности которых является *оказание услуг*, общепринятым моментом признания выручки может считаться дата оказания услуги и предъявления расчетных документов.

### Операция 9. Признание выручки при продаже на условиях последующей оплаты

Организация «Изол» 18.01.X1 заключила договор с магазином стройматериалов «Дом» о продаже данной организации 800 кв.м. гидроизоляции продажной стоимостью 80 тыс. руб. Согласно договору, доставка товара осуществляется

покупателем, суммы оплаты должны быть перечислены организацией «Дом» в течение двух недель после получения товара на складе организации «Изол».

В день заключения договора для представителей организации «Дом» были выписаны документы (накладная) на отпуск. По предъявлению накладной на складе организации «Изол» представителям организации «Дом» был выдан требуемый объем гидроизоляции. Продажная стоимость гидроизоляции 80 тыс. руб. была указана в накладной, а также в расчетных документах, оформленных и переданных представителям организации «Дом».

Итак, организация «Изол» осуществила 18.01.X1 операцию продажи товаров (гидроизоляции). Продажная стоимость товаров 80 тыс. руб. есть сумма выручки. По данной операции признание выручки производится в общепринятый момент, то есть на дату отпуска товаров и предъявления расчетных документов 18.01.X1. Отразим результаты операции признания выручки по методу двойной записи:

- 1) принята к учету (признана) выручка – в сумме 80 тыс. руб.;
- 2) начислена дебиторская задолженность за организацией «Дом» – в сумме 80 тыс. руб.

Мы видим, что организация «Изол» отражает в учете наличие выручки, в то время как суммы оплаты еще не получены от покупателя.

#### **Операция 9: признание выручки при продаже на условиях последующей оплаты**

Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
18.01	Активы	Признана дебиторская задолженность за покупателем по оплате проданных товаров	+80000
	Обязательства	–	–
	Капитал (постоян.)	–	–
	Фин. результаты	Принята к учету выручка от продажи	+80000

#### **Операция 10. Поступление сумм выручки на расчетный счет**

Суммы оплаты, перечисленные организацией «Дом», поступили 29.01.X1 на расчетный счет организации «Изол». Отразим результаты операции получения оплаты от покупателя по методу двойной записи:

- 1) увеличилась средства на расчетном счете – на 80 тыс. руб.;
- 2) погашена дебиторская задолженность за организацией «Дом» – в сумме 80 тыс. руб.

#### **Операция 10: получение оплаты от покупателя** (руб.)

Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
29.01	Активы	Погашена дебиторская задолженность за продавцом по оплате проданных товаров	–80000
		Увеличился актив «средства на расчетном счете»	+80000
	Обязательства	–	–
	Капитал (постоян.)	–	–
Фин. результаты	–	–	



По операции 10 никаких доходов не регистрируется, несмотря на фактическое поступление сумм оплаты от покупателя.

### Операции 11, 12. Признание выручки в случае продажи на условиях получения предоплаты

Одним из контрагентов организации «Изол» является строительная организация «Двор», которая приобретает гидроизоляцию на условиях перечисления предоплаты. Организация «Двор» 14.01.X1 запросила расчетные документы на приобретение 500 м<sup>2</sup> гидроизоляции. В этот же день расчетные документы на сумму 50 тыс. руб. были отправлены.

Средства предоплаты 50 тыс. руб., перечисленные организацией «Двор», поступили 20.01.X1 на расчетный счет организации «Изол». Представители организации «Двор» 22.01.X1 прибыли в организацию «Изол», оформили соответствующие документы (накладную), и им был отпущен требуемый объем гидроизоляции со склада организации «Изол».

В данном случае организация «Изол» продала гидроизоляцию покупателю – организации «Двор» – на условиях получения предоплаты. Сначала отразим по методу двойной записи операцию получения предоплаты, совершенную 20.01.X1. Напомним, что при поступлении активов в порядке получения предоплаты доходы не регистрируются.

В результате поступления предоплаты:

- 1) увеличились средства на расчетном счете – на 50 тыс. руб.;
- 2) начислена кредиторская задолженность перед организацией «Двор» по предоплате – в сумме 50 тыс. руб.

Мы еще раз встречаемся с операцией, при которой имеет место поступление денежных средств, но доходы (выручка) не регистрируются.

#### Операция 11: поступление средств предварительной оплаты (руб.)

Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
20.01	Активы	Увеличился актив «средства на расчетном счете»	+50000
	Обязательства	Начислена кредиторская задолженность по поступившей предоплате	+50000
	Капитал (постоян.)	–	–
	Фин. результаты	–	–

Признание выручки будет произведено тогда, когда будут выполнены все установленные для этого условия. Такой датой является 22.01.X1 – дата фактического отпуска (продажи) гидроизоляции покупателю. На эту дату организация приобрела право на получение выручки, так как полностью выполнила свои обязательства перед покупателем. Отразим по методу двойной записи результаты операции признания выручки 22.01.X1:

- 1) принята к учету (признана) выручка – в сумме 50 тыс. руб.;
- 2) погашена кредиторская задолженность перед организацией «Двор» по предоплате – в сумме 50 тыс. руб.

**Операция 12: признание выручки при продаже на условиях предоплаты** (руб.)

Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
22.01	Активы	–	–
	Обязательства	Погашена кредиторская задолженность по поступившей предоплате	–50000
	Капитал (постоян.)	–	–
	Фин. результаты	Признана (принята к учету) выручка от продажи	+50000

В данной главе, анализируя операции продажи, мы обсуждали вопросы установления даты признания выручки, а также рассматривали порядок учета взаиморасчетов продавца и покупателя. Однако при операциях продажи также происходит и выбытие товаров. Порядок *учета выбытия проданных товаров* будет подробно рассмотрен в следующей главе.

**Порядок учета операций при невыполнении условий для признания расходов**

Рассмотрим, каким образом должен производиться учет операций, при которых условия для признания расходов не исполняются в полной мере. Согласно установленному порядку, если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из условий признания расходов, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность.

В качестве примера приведем операцию выдачи денежных средств подотчетному лицу на командировочные и другие административно-хозяйственные расходы. На дату выдачи подотчетных сумм в учете не регистрируются расходы, а начисляется дебиторская задолженность за подотчетным лицом, поскольку не выполняются первые два условия для признания расходов.

**Выданы из кассы средства подотчетному лицу на административные расходы** (руб.)

Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
11.05	Активы	Уменьшился актив «средства в кассе»	–2500
		Начислена дебиторская задолженность за подотчетным лицом	+2500
	Обязательства	–	–
	Капитал (постоян.)	–	–
	Фин. результаты	–	–

Дебиторская задолженность может быть погашена, а расходы признаны только тогда, когда подотчетное лицо предоставит документы, подтверждающие факт совершения расходов, их характер и конкретную сумму.

**Погашена задолженность за подотчетным лицом в сумме согласно документам** (руб.)

Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
15.05	Активы	Погашена дебиторская задолженность за подотчетным лицом	–2350
	Обязательства	–	–
	Капитал (постоян.)	–	–
	Фин. результаты	Признаны расходы	–2350

На дату предоставления подтверждающих документов выполняются все три условия для признания расходов. Сумма принимаемых к учету расходов определяется согласно предоставленным документам, и одновременно в той же сумме погашается дебиторская задолженность за подотчетным лицом.

### Порядок учета операций при невыполнении условий для признания доходов

Возможны ситуации, когда условия для признания доходов и, в частности, выручки, не выполняются в полной мере. Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из условий для признания выручки, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

В качестве примера рассмотрим расчеты за работы по строительству объектов производственного назначения подрядным способом. Перед началом работ заключается договор подряда, в котором устанавливаются стадии приемки законченных этапов работ, требования к приемке, порядок расчетов, сумма стоимости законченных этапов работ, а также общая сумма стоимости работ.

По мере завершения предусмотренных в договоре законченных этапов работ, а также работ по объекту в целом, исполнитель работ (подрядчик) предъявляет объект к приемке. Заказчик или уполномоченное инвестором другое лицо производит приемку, которая должна быть оформлена актом приемки законченного строительством объекта. До момента подписания акта о приемке организация-подрядчик, получая от заказчика любые суммы в порядке расчетов, должна начислять кредиторскую задолженность.

#### Поступили от заказчика суммы в счет оплаты проведенных работ (до приемки) (руб.)

Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
23.11	Активы	Увеличился актив «средства на расчетном счете»	+150000
	Обязательства	Начислена кредиторская задолженность перед заказчиком	+150000
	Капитал (постоян.)	–	–
	Фин. результаты	–	–

Акт приемки является документом, подтверждающим тот факт, что работы приняты заказчиком, и что подрядчик имеет право на получение выручки. На дату подписания акта о приемке для организации-подрядчика выполняются все условия для признания выручки в сумме стоимости соответствующего этапа работ, указанного в заключенном договоре подряда.

#### Принят заказчиком законченный этап работ в объеме согласно договору (руб.)

Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
23.11	Активы	Начислена дебиторская задолженность за заказчиком в сумме стоимости работ по договору	+250000
	Обязательства	–	–
	Капитал (постоян.)	–	–
	Фин. результаты	Признана выручка	+250000

## Доходы будущих периодов

### Доходы будущих периодов

Мы уже знаем, что дата признания выручки и прочих доходов в общем случае не совпадает с датой соответствующего поступления активов. Возможны ситуации, когда имеет место поступление активов, приводящее к увеличению капитала, но, исходя из установленных принципов и требований бухгалтерского учета, соответствующие доходы в текущем периоде не могут быть признаны.

*Доходами будущих периодов* считаются:

- доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам (поступившие суммы арендной платы за предстоящие месяцы и т.п.);
- стоимость активов, полученных организацией безвозмездно;
- суммы предстоящих поступлений в погашение дебиторской задолженности по недостачам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы, и пр.

### Порядок принятия к учету доходов будущих периодов

Доходы будущих периодов учитываются обособленно в составе пассивов организации. Пассив «доходы будущих периодов» увеличивается по факту поступления соответствующих активов:

- сумм арендной платы за предстоящие месяцы и аналогичных поступлений;
- при принятии к учету активов, полученных безвозмездно;
- при начислении дебиторской задолженности по недостачам, выявленным в отчетном периоде за прошлые периоды, и пр.

При исчислении финансового результата текущего периода доходы будущих периодов не принимаются в расчет. При составлении бухгалтерской отчетности доходы будущих периодов показываются в пассиве бухгалтерского баланса отдельной строкой.

**Приняты к учету материалы, полученные безвозмездно, с оценкой 600 руб.** (руб.)

Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
30.07	Активы	Увеличен актив «материалы»	+600
	Обязательства	–	–
	Капитал (постоян.)	–	–
	Фин. результаты	–	–
	Доходы буд-х п-в	Приняты к учету доходы будущих периодов	+600

### Порядок списания доходов будущих периодов

Доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам, будут отнесены на увеличение финансового результата в том периоде, к которому они относятся. Иными словами, данные доходы при наступлении соответствующего периода будут признаны в числе доходов от обычных видов деятельности либо прочих доходов (см. пример 13.3).

Доходы будущих периодов в сумме стоимости безвозмездно полученных основных средств будут признаваться (приниматься к учету) в составе внереализационных доходов в течение нескольких последующих периодов, причем признание будет производиться расчетными частями по мере начисления амортизации. Доходы (внереализационные) в сумме стоимости безвозмездно полученных материальных ценностей будут признаны по мере использования данных ценностей для производственных и хозяйственных нужд.

**Отпущены в производство безвозмездно полученные материалы** (руб.)

Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
21.08	Активы	Уменьшен актив «материалы»	-600
		Увеличен актив «затраты на производство»	+600
	Обязательства	–	–
	Капитал (постоян.)	–	–
	Фин. результаты	–	–

**Признаны прочие доходы в сумме стоимости материалов, полученных безвозмездно по факту их отпуска в производство** (руб.)

Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
21.08	Активы	–	–
	Обязательства	–	–
	Капитал (постоян.)	–	–
	Фин. результаты	Признаны внереализационные доходы	+600
	Доходы буд-х п-в	Списаны (уменьшены) доходы будущих периодов	-600

**Пример 13.3 Учет доходов будущих периодов**

Организация «Ремонтник» заключила договор с организацией «Грузоперевозчик», согласно которому она обязуется осуществлять техническое обслуживание и мелкий ремонт автомобильного парка, принадлежащего организации «Грузоперевозчик». Согласно договору, ежемесячная плата за обслуживание составляет 50 тыс. руб. в месяц и должна выплачиваться ежеквартально: в начале каждого квартала организация «Грузоперевозчик» должна перечислять 150 тыс. руб. в оплату обслуживания за текущий квартал. Договор вступил в силу с 01.04.X1.

Денежные средства в сумме 150 тыс. руб. поступили 05.04.X1 на расчетный счет организации «Ремонтник». Для данной организации полученные средства являются доходом от обычных видов деятельности, или выручкой. Определим, каким образом получение доходов (выручки) должно быть отражено в бухгалтерском учете организации «Ремонтник». Из полученных 150 тыс. руб. только 50 тыс. руб. могут быть признаны в апреле в качестве выручки, так как именно эта сумма является платой за техническое обслуживание в апреле. Поскольку для признания выручки необходимо, чтобы услуга была оказана (четвертое условие признания выручки), то признание выручки в сумме 50 тыс. руб. должно производиться в конце апреля, а на дату поступления средств организация «Ремонтник» должна признать кредиторскую задолженность в сумме 50 тыс. руб.

Часть поступивших средств в сумме 100 тыс. руб. получена в счет оплаты технического обслуживания, которое будет производиться в мае и в июне. Данные средства могут быть признаны в качестве выручки в мае и в июне, то есть в те периоды, когда оплаченные услуги будут фактически оказаны. На дату поступления средств в учете должны быть зарегистрированы доходы будущих периодов в сумме 100 тыс. руб. Данные средства учитываются обособленно и не должны приниматься в расчет при исчислении финансовых результатов деятельности в апреле.

**Поступили средства в счет оплаты услуг, предоставляемых в апреле – июне X1 г.**

Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
05.04	Активы	Увеличен актив «средства на расчетном счете»	+150000
	Обязательства	Начислена кредиторская задолженность по авансу, полученному в оплату стоимости услуг за апрель	+50000
	Капитал (постоян.)	–	–
	Фин. результаты	–	–
	Доходы буд-х п-в	Приняты к учету доходы будущих периодов	+100000

**Признана выручка за услуги, фактически оказанные в апреле X1 г.** (руб.)

Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
30.04	Активы	–	–
	Обязательства	Погашена кредиторская задолженность по авансу, полученному в оплату стоимости услуг за апрель	–50000
	Капитал (постоян.)	–	–
	Фин. результаты	Признана выручка	+50000

В конце мая, фактически оказав услуги по техническому обслуживанию в течение данного месяца, организация «Ремонтник» приобретает право на получение выручки в сумме 50 тыс. руб. Признание выручки будет производиться одновременно с уменьшением доходов будущих периодов на ту же сумму. Таким же образом признается выручка в сумме 50 тыс. руб. в июне X1 года.

**Признана выручка за услуги, фактически оказанные в мае X1 г.** (руб.)

Дата	Элементы ОРБ	Изменения в результате операции	Сумма
31.05	Активы	–	–
	Обязательства	–	–
	Капитал (постоян.)	–	–
	Фин. результаты	Признана выручка	+50000
	Доходы буд-х п-в	Списаны (уменьшены) доходы будущих периодов	–50000

**Вопросы**

1. Перечислите условия для признания выручки.
2. Перечислите условия для признания расходов.
3. Какая дата считается общепринятым моментом признания выручки?
4. Каким образом производится учет операций при невыполнении условий для признания доходов и расходов?
5. Раскройте порядок учета доходов будущих периодов.