

Тема 2. Признание доходов и расходов

1. Признание дохода до поставки
2. Бухгалтерские проводки по признанию дохода
3. Убытки по долгосрочным контрактам
4. Признание дохода после поставки
5. Метод учета продаж в рассрочку
6. Метод возмещения издержек производства

Доход от продажи товаров и услуг признается тогда, когда удовлетворяются следующие условия:

- 1) компания перевела на покупателя значительные риски и вознаграждения, связанные с владением товарами;
- 2) компания больше не участвует в управлении и не контролирует проданные товары;
- 3) сумма выручки может быть надежно оценена;
- 4) существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят в компанию;
- 5) стадия завершенности операции по состоянию на отчетную дату может быть надежно определена;
- 6) затраты, понесенные для осуществления операции и затраты, необходимые для ее завершения могут быть надежно измерены.

Однако на практике существуют отклонения от принципа признания дохода. Доходы, вследствие разнообразия доходных сделок, иногда признаются в другие моменты процесса заработка. Многие проблемы возникают из-за того, что конечное получение продажной цены товара не достаточно гарантировано или из-за того, что бывает сложно определить момент, когда процесс заработка завершен.

1. Признание дохода до поставки

При учете долгосрочного строительного контракта, когда применяется метод «процента выполнения» доход признается до момента завершения и поставки. Долгосрочные контракты, такие как контракты на строительство объектов, развитие военного и коммерческого самолетостроения, производство военных систем часто предусматривают, что строитель может выставить счета заказчику через определенные интервалы по мере завершения определенных этапов проекта.

МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство» для признания дохода разрешает использовать метод процента выполнения. В соответствии с этим методом доходы и валовая прибыль признаются в каждом периоде по мере продвижения строительства, т.е. на основании процентного соотношения выполненных работ. Затраты на строительство плюс валовая прибыль, полученная на настоящую дату, собираются на счете запасов «Незавершенное строительство», а выставляемые счета собираются на контрсчете «Выставленные счета по незавершенному строительству».

На практике применяются различные методы для определения степени выполнения контракта. Наиболее распространенными являются: **метод затрат, методы затраченных усилий и метод завершенных единиц работы.**

Различные меры определяются и классифицируются как меры затрат на производство и объема производства.

Меры затрат на производство (понесенные затраты) определяются с точки зрения усилий, приложенных для выполнения контракта.

Меры объема производства (количество тонн, число выстроенных этажей, количество километров выстроенной дороги) определяются с точки зрения результатов.

Не существует универсальных мер, которые бы применялись ко всем долгосрочным проектам, их использование требует проведение тщательного отбора на основании существующих обстоятельств и вынесения суждений. Как меры затрат на производство, так и меры объема производства имеют свои недостатки. При использовании меры затрат, некоторые затраты на строительство, понесенные на ранней стадии, следует не принимать в расчет, если они не имеют отношения к выполнению контракта, например, стоимость материалов, которые еще не были установлены или затраты на работы по субподрядам, выполнение которых еще не завершено. Согласно этому методу **процент завершенности**

определяется на основании сравнения понесенных затрат на определенную дату с наиболее поздней оценкой общих затрат на выполнение контракта.

Затраты, понесенные на определенную дату

Процент выполнения = Общие затраты (более поздняя оценка)

Процентное соотношение понесенных затрат к общим оцененным затратам применяется к общей сумме доходов или оцененной сумме общей валовой прибыли по контракту в целях определения дохода или валовой прибыли, признаваемой на определенную дату.

Доход (валовая прибыль), признаваемый на определенную дату (валовая прибыль) = оцененный общий доход x процент выполнения

Чтобы определить сумму дохода и валовой прибыли, признаваемую в каждом периоде, необходимо вычесть общую сумму дохода или валовой прибыли, признанную в предыдущие периоды.

Доход текущего периода (валовая прибыль), признаваемый на определенную дату = доход (валовая прибыль), признаваемые в предыдущие периоды - доход (валовая прибыль), признаваемые в предыдущие периоды

Рассмотрим применение метода процента выполнения на примере.

Строительная компания в июле 2008 года заключила контракт на строительство моста стоимостью 4 500 000 у.е., сдача моста намечается на октябрь 2010 года, с расчетными затратами 4 000 000 у.е.

	<u>2008</u>	<u>2009</u>	<u>2010</u>
Затраты на определенную дату	1 000 000	2 916 000	4 050 000
Расчетные затраты на завершение строительства	3 000 000	1 134 000	-
Промежуточные счета выставленные в течение года	900 000	2 400 000	1 200 000
Денежные средства, полученные в течение года	750 000	1 750 000	2 000 000

Применение метода процента выполнения

	<u>2008</u>	<u>2009</u>	<u>2010</u>
Цена контракта	4 500 000	4 500 000	4 500 000
Затраты на определенную дату	1 000 000	2 916 000	4 050 000
Расчетные затраты на завершение строительства	3 000 000	1 134 000	-
Расчетные общие затраты	4 000 000	4 050 000	4 050 000
Предполагаемая общая сумма валовой прибыли	500 000	450 000	450 000
Процент выполнения	25 %	72 %	100 %
	<u>(1 000 000)</u>	<u>(2 916 000)</u>	<u>(4 050 000)</u>
	(4 000 000)	(4 050 000)	(4 050 000)
Признанный доход в отчетном периоде	1 125 000	2 115 000	1 260 000
Валовая прибыль, признанная в отчетном периоде	125 000	199 000	126 000

Чтобы определить доход за 2008 год необходимо процент выполнения работ за 2008 год умножить на цену контракта, т.е. $4\,500\,000 \times 25\% = 1\,125\,000$. Затраты на конец отчетного периода составили 1 000 000, поэтому валовая прибыль равна $1\,125\,000 - 1\,000\,000 = 125\,000$.

Чтобы определить доход за 2009 год, необходимо процент выполнения работ с момента начала строительства, т.е. 72 % умножить на цену контракта и вычесть доходы, уже признанные в 2008 году.

$$4\,500\,000 \times 72\% = 3\,240\,000 - 1\,125\,000 = 2\,115\,000$$

$$\text{Валовая прибыль за 2009 год} = 2\,115\,000 - (2\,916\,000 - 1\,000\,000) = 199\,000$$

Чтобы определить доход за 2010 год, необходимо процент выполнения работ с момента начала строительства, т.е. 100 % умножить на цену контракта и вычесть доходы, уже признанные в 2008 и 2009 годах.

$$4\,500\,000 \times 100\% = 4\,500\,000 - 1\,125\,000 - 2\,115\,000 = 1\,260\,000$$

$$\text{Валовая прибыль за 2010 год} = 450\,000 - 125\,000 - 199\,000 = 126\,000$$

2. На основании приведенных расчетов сделаем бухгалтерские проводки:

2008 год

Учет затрат на строительство

<i>Незавершенное строительство</i>	<i>1 000 000</i>	
<i>Материалы, денежные средства счета к оплате и т.д.</i>		<i>1 000 000</i>

Учет промежуточных счетов

<i>Счета к получению</i>	<i>900 000</i>	
<i>Выставленные счета по незавершенному строительству</i>		<i>900 000</i>

Учет денежных поступлений

<i>Денежные средства</i>	<i>750 000</i>	
<i>Счета к получению</i>		<i>750 000</i>

Признание дохода и валовой прибыли

<i>Незавершенное строительство</i>	<i>125 000</i>	
<i>Расходы на строительство</i>	<i>1 000 000</i>	
<i>Доход от строительных работ</i>		<i>1 125 000</i>

2009 год

Учет затрат на строительство

<i>Незавершенное строительство</i>	<i>1 916 000</i>	
<i>Материалы, денежные средства счета к оплате и т.д.</i>		<i>1 916 000</i>

Учет промежуточных счетов

<i>Счета к получению</i>	<i>2 400 000</i>	
<i>Выставленные счета по незавершенному строительству</i>		<i>2 400 000</i>

Учет денежных поступлений

<i>Денежные средства</i>	<i>1 750 000</i>	
<i>Счета к получению</i>		<i>1 750 000</i>
Признание дохода и валовой прибыли		
<i>Незавершенное строительство</i>	<i>199 000</i>	
<i>Расходы на строительство</i>	<i>1 916 000</i>	
<i>Доход от строительных работ</i>		<i>2 115 000</i>
2010 год		
Учет затрат на строительство		
<i>Незавершенное строительство</i>	<i>1 134 000</i>	
<i>Материалы, денежные средства счета к оплате и т.д.</i>		<i>1 134 000</i>
Учет промежуточных счетов		
<i>Счета к получению</i>	<i>1 200 000</i>	
<i>Выставленные счета по незавершенному строительству</i>		<i>1 200 000</i>
Учет денежных поступлений		
<i>Денежные средства</i>	<i>2 000 000</i>	
<i>Счета к получению</i>		<i>2 000 000</i>
Признание дохода и валовой прибыли		
<i>Незавершенное строительство</i>	<i>126 000</i>	
<i>Расходы на строительство</i>	<i>1 134 000</i>	
<i>Доход от строительных работ</i>		<i>1 260 000</i>
Учет завершения контракта		
<i>Выставленные счета по незавершенному строительству</i>	<i>4 500 000</i>	
<i>Незавершенное строительство</i>		<i>4 500 000</i>

Обратите внимание на то, что валовая прибыль учитывается по дебету счета «Незавершенное строительство». Разница между суммами, признаваемыми каждый год как

доход и валовая прибыль, отражается по дебету временного счета «Расходы по строительству» (подобно себестоимости продаж в производственных предприятиях), который отражается в отчете о прибылях и убытках. Эта сумма является фактическими затратами на строительство, понесенными в этом периоде.

В течение всего строительства объекта необходимо аккумулировать затраты на счете «Незавершенное строительство», чтобы поддерживать учет общей суммы затрат (плюс признанная прибыль), понесенных на определенную дату. Стоимость запасов не может быть аннулирована до тех пор, пока строительство не будет завершено и объект не будет сдан новому владельцу.

3. Убытки по долгосрочным контрактам

В ходе осуществления долгосрочных контрактов могут возникнуть два вида убытков:

- 1. Убыток текущего периода по рентабельному контракту.** Это условие возникает во время строительства, когда имеет место значительное увеличение в предполагаемых общих затратах по контракту, однако это увеличение не перекрывает всю прибыль по контракту.
- 2. Убыток по нерентабельному проекту.** Расчет затрат на конец текущего периода может указывать на то, что убыток может возникнуть по завершении контракта. Общая сумма ожидаемого убытка по контракту должна признаваться в текущем периоде.

Убыток текущего периода

Предположим, что 31 декабря 2009 года строительная компания оценила затраты на завершение строительства моста в размере 1 468 962 вместо 1 134 000. Учитывая, что все остальные данные остались прежними, компания должна рассчитать процент завершенности и признать убыток.

$$\text{Процент завершенности} = \frac{2916\ 000}{2\ 916\ 000 + 1\ 468\ 962} = 66,5\ \%$$

Процент выполнения работ снизился с 72 % до 66,5 % в результате увеличения расчетных будущих затрат на завершение строительства.

$$\begin{aligned} \text{Признанный доход 2009 года} &= 4\ 500\ 000 \times 66,5\ \% = 2\ 992\ 500 - 1\ 125\ 000 = 1\ 867\ 500 \\ \text{Валовая прибыль (убыток)} &= 1\ 867\ 500 - 1\ 916\ 000 = (-48\ 500) \end{aligned}$$

Убыток за 2009 год в сумме 48 500 у.е. представляет собой кумулятивную корректировку «излишней» валовой прибыли, признанной в 2008 году. Вместо изменения результатов деятельности предыдущего периода, данный убыток отражается в текущем периоде.

Компания должна отразить убыток за 2009 год:

<i>Расходы на строительство</i>	<i>1 916 000</i>
<i>Незавершенное строительство (убыток)</i>	<i>48 500</i>
<i>Доходы от долгосрочного контракта</i>	<i>1 867 500</i>

Убыток по нерентабельному контракту

Предположим, что 31 декабря 2009 года строительная компания оценила затраты на завершение строительства моста в сумме 1 640 250 вместо 1 134 000.

	2009 год
	<u>пересмотренный расчет</u>
Цена контракта	4 500 000
Затраты на определенную дату	2 916 000
Затраты на завершение строительства	<u>1 640 250</u>
Расчетная общая сумма затрат	4 556 250
Расчетная валовая прибыль	(56 250)

Валовая прибыль в размере 125 000 у.е. была признана в 2008 году. Эта прибыль должна быть зачтена в 2009 году, так как ожидается, что контракт будет убыточным. Помимо этого сумма расчетного убытка 56 250 у.е. должна быть признана в 2009 году, так как убытки должны признаваться, когда они допускаются. Поэтому общая сумма убытка 181 250 у.е. (125 000 + 56 250) должна быть признана в 2009 году.

Компания должна отразить убыток за 2009 год:

<i>Расходы на строительство</i>	<i>1 936 250</i>
<i>Незавершенное строительство (убыток)</i>	<i>181 250</i>
<i>Доходы от долгосрочного контракта</i>	<i>1 755 000</i>

4. Признание дохода после поставки

В некоторых случаях не существует разумной гарантии получения выручки от реализации и признание дохода отсрочивается. Обычно, применяется один из двух методов отсрочки признания доходов до тех пор, пока не будут получены денежные средства, а именно: **метод продажи в рассрочку или метод возмещения издержек производства.**

5. Метод учета продаж в рассрочку

Этот метод делает акцент на получении денежных средств, а не на продаже. Он признает прибыль в том периоде, когда поступают денежные средства, а не в том периоде, когда имеет место реализация.

Метод учета в рассрочку может использоваться, если сумма может быть надежно измерена, существует вероятность того, что будущие выгоды и затраты, понесенные или ожидаемые, могут быть измерены надежно.

Выражение «продажа в рассрочку», обычно используется для описания любого вида продаж, оплата за которые производится периодически частичными платежами в течение продолжительного периода времени. Данный метод применяется в сфере розничной торговли, где товары продаются в рассрочку. Так как оплата за реализованную продукцию производится в течение относительно длительного периода времени, риск возникновения убытков в результате непогашенной дебиторской задолженности в случае продаж в рассрочку выше, чем в случае обычной продажи. Следовательно, используются различные способы защиты продавца. В области торговли наиболее распространенными являются:

- 1) использование контрактов по условной продаже, предусматривающих переход права владения на проданные товары покупателю после того, как будут произведены все выплаты;
- 2) использование долговых расписок, обеспеченных закладной на движимое имущество против проданных товаров.

Любой из этих способов позволяет продавцу «восстановить право владения» проданными товарами в том случае, если покупатель не сможет осуществить один или более платежей. Товары, право владения, которыми восстановлено, затем перепродаются по любой цене, которая сможет компенсировать невыплаченные прежним покупателем части суммы и расходы, связанные с восстановлением права владения.

Согласно методу учета в рассрочку признание дохода отсрочивается до тех пор, пока не будут получены денежные средства. Как доходы, так и себестоимость реализуемой продукции признаются в том периоде, когда произошла продажа, а **признание соответствующей валовой прибыли отсрочивается** до тех пор, пока не будут получены денежные средства. Прочие расходы, а именно, расходы по сбыту, административные расходы не переносятся на счета будущих периодов, а списываются на расходы отчетного периода.

Необходимо следовать следующим этапам:

Для продаж в любом году:

1. В течение года обычным способом учитываются как объем реализации, так и себестоимость продаж, при этом используется специальный счет «отсроченная валовая прибыль» и рассчитывается норма валовой прибыли на операции по продажам в рассрочку;
2. В конце года норма валовой прибыли применяется к поступлениям денежных средств от продаж в рассрочку за текущий год и таким образом рассчитывается реализованная валовая прибыль;
3. Нереализованная валовая прибыль переносится на счета будущих периодов.

Для продаж, осуществленных в предыдущие годы:

Норма валовой прибыли от продаж за определенный год должна применяться к сумме полученной дебиторской задолженности за тот же год, чтобы рассчитать реализованную валовую прибыль.

Следовательно, необходимо использовать специальные счета, которые предоставляют информацию необходимую для определения реализованной и нереализованной валовой прибыли за каждый операционный год. Требования, предъявляемые к специальным счетам, следующие:

1. Продажи в рассрочку должны учитываться отдельно от всех остальных видов продаж.
2. Необходимо рассчитывать валовую прибыль от продаж в рассрочку.
3. Необходимо определить общую сумму собранной дебиторской задолженности по продажам в рассрочку за текущий год и за каждый из предыдущих годов.
4. Необходимо установить резерв на перенос отсроченной валовой прибыли за каждый год.

Каждый год обычные операционные расходы относятся на счета расходов и закрываются согласно обычным процедурам учета. Таким образом, единственной особенностью при расчете чистой прибыли согласно методу продаж в рассрочку является **отсрочка валовой прибыли до тех пор, пока она не будет получена в качестве погашенной дебиторской задолженности.**

Пример.

	<u>2008 г.</u>	<u>2009 г.</u>	<u>2010 г.</u>
Продажи в рассрочку	200 000	250 000	240 000
Себестоимость товаров, проданных в рассрочку	150 000	190 000	168 000
Валовая прибыль	50 000	60 000	72 000
Норма валовой прибыли от продаж	25 %	24 %	30 %
Поступления денежных средств			
Продажи за 2008 г.	60 000	100 000	40 000
Продажи за 2009 г.		100 000	125 000
Продажи за 2010 г.			80 000

В **2008** году будут сделаны такие проводки:

Объем продаж в рассрочку за 2008 год

<i>Дебиторская задолженность от продаж в рассрочку за 2008 г.</i>	<i>200 000</i>
<i>Доходы от продаж в рассрочку</i>	<i>200 000</i>

Поступление дебиторской задолженности от продаж в рассрочку

<i>Денежные средства</i>	<i>60 000</i>
<i>Дебиторская задолженность от продаж в рассрочку за 2008 г</i>	<i>60 000</i>

Признание себестоимости продукции, реализованной в рассрочку

<i>Себестоимости продукции, реализованной в рассрочку</i>	<i>150 000</i>
<i>Товарно-материальные запасы</i>	<i>150 000</i>

Заккрытие временных счетов

<i>Доходы от продаж в рассрочку</i>	<i>200 000</i>
-------------------------------------	----------------

<i>Себестоимости продукции, реализованной в рассрочку</i>	150 000
<i>Отсроченная валовая прибыль за 2008 г.</i>	50 000

Признание реализованной валовой прибыли (60 000 x 25 % = 15 000)

<i>Отсроченная валовая прибыль за 2008 г.</i>	15 000
<i>Реализованная валовая прибыль</i>	15 000

Закрытие счета валовой прибыли, реализованной через погашенную дебиторскую задолженность

<i>Реализованная валовая прибыль</i>	15 000
<i>Прибыль/убыток отчетного периода</i>	15 000

Отсроченной валовой прибыли за 2008 год осталось 50 000 – 15 000 = 35 000

Бухгалтерские проводки за 2009 год

Объем продаж в рассрочку за 2009 год

<i>Дебиторская задолженность от продаж в рассрочку за 2009 г.</i>	250 000
<i>Доходы от продаж в рассрочку</i>	250 000

Поступление дебиторской задолженности от продаж в рассрочку

<i>Денежные средства</i>	200 000
<i>Дебиторская задолженность от продаж в рассрочку за 2008 г</i>	100 000
<i>Дебиторская задолженность от продаж в рассрочку за 2009 г</i>	100 000

Признание себестоимости продукции, реализованной в рассрочку

<i>Себестоимости продукции, реализованной в рассрочку</i>	190 000
<i>Товарно-материальные запасы</i>	190 000

Закрытие временных счетов

<i>Доходы от продаж в рассрочку</i>	250 000
<i>Себестоимости продукции, реализованной в рассрочку</i>	190 000
<i>Отсроченная валовая прибыль за 2009 г.</i>	60 000

Признание реализованной валовой прибыли

<i>Отсроченная валовая прибыль за 2008 г. (100 000 x 25 %)</i>	25 000
<i>Отсроченная валовая прибыль за 2009 г. (100 000 x 24 %)</i>	24 000
<i>Реализованная валовая прибыль</i>	49 000

Закрытие счета валовой прибыли, реализованной через погашенную дебиторскую задолженность

<i>Реализованная валовая прибыль</i>	49 000
<i>Прибыль/убыток отчетного периода</i>	49 000

Отсроченная валовая прибыль теперь будет состоять из отсрочки за два периода:

$$2008 \text{ год} = 50\,000 - 15\,000 - 25\,000 = 10\,000$$

$$2009 \text{ год} = 60\,000 - 24\,000 = 36\,000$$

$$\text{Итого за два года} \quad \quad \quad 46\,000$$

В 2010 году проводки будут аналогичны проводкам за 2009 год. Следовательно, нужно вести учет поступления дебиторской задолженности от продаж в рассрочку за каждый год отдельно, так как от этого будет зависеть правильность исчисления реализованной валовой прибыли, которая увеличит чистую прибыль предприятия за отчетный период.

6. Метод возмещения издержек производства

Согласно этому методу **прибыль не признается до тех пор, пока сумма платежей, произведенных покупателем, не превысит себестоимости проданного товара.** После того, как все затраты покрыты, любые дополнительные поступления включаются в прибыль. В отчете о прибылях и убытках за период реализации отражаются доходы от реализации, себестоимость продаж и валовая прибыль – как сумма, признаваемая в течение периода, так и сумма, которая подлежит переносу на счета будущих периодов. Отсроченная валовая прибыль компенсируется за счет соответствующей дебиторской задолженности – уменьшенной на сумму поступлений – в балансе. В последующих отчетах о прибылях и убытках валовая прибыль отражается как отдельная статья дохода, когда она признается полученной.

Пример.

Предположим, что в начале 2008 года компания «А» продала компании «Б» запасы, себестоимость которых составляла 25 000, за 36 000. Согласно контракту купли-продажи оплата должна производиться следующим образом: 18 000 в 2008 году; 12 000 в 2009 году и 6 000 в 2010 году.

Расчет валовой прибыли по методу возмещения издержек производства

	2008 г.	2009 г.	2010 г.
Полученные денежные средства	18 000	12 000	6 000
Признанный доход от продаж	36 000	0	0
Себестоимость продаж	25 000	0	0
Отсроченная валовая прибыль	11 000	11 000	6 000
Признанная валовая прибыль	0	5 000	6 000
Остаток отсроченной валовой прибыли	11 000	6 000	0

При методе издержек производства, общий доход и себестоимость продаж отражаются в отчете в том периоде, когда имела место продажа, так же как и по методу продаж в рассрочку. Однако, в противоположность методу продаж в рассрочку, который признает прибыль в момент поступления денежных средств, метод возмещения издержек производства признает прибыль только тогда, когда сумма денежных поступлений превышает общую себестоимость реализованной продукции.

Рассмотрим бухгалтерские проводки по вышеприведенному примеру.

Объем продаж в рассрочку за 2008 год

<i>Дебиторская задолженность от продаж</i>	<i>36 000</i>
<i>Доходы от продаж в рассрочку</i>	<i>36 000</i>

Признание себестоимости продукции, реализованной в рассрочку

<i>Себестоимости продукции, реализованной в рассрочку</i>	<i>25 000</i>
<i>Товарно-материальные запасы</i>	<i>25 000</i>

Закрытие временных счетов

<i>Доходы от продаж в рассрочку</i>	<i>36 000</i>
-------------------------------------	---------------

<i>Себестоимости продукции, реализованной в рассрочку</i>	25 000
<i>Отсроченная валовая прибыль</i>	11 000

В 2009 г. и 2010 г. отсроченная валовая прибыль становится реализованной валовой прибылью по мере того, как кумулятивные денежные поступления превышают себестоимость.

В **2009** году необходимо признать валовую прибыль в той степени, в которой денежные поступления за 2009 год превышают себестоимость

<i>Отсроченная валовая прибыль</i>	5 000
<i>Реализованная валовая прибыль</i>	5 000

В **2010** году необходимо признать валовую прибыль в той степени, в которой денежные поступления за 2010 год превышают себестоимость

<i>Отсроченная валовая прибыль</i>	6 000
<i>Реализованная валовая прибыль</i>	6 000

Контрольные вопросы:

1. В каких отраслях применяется признание дохода до поставки?
2. Определение процента выполнения с применением меры затрат и начисленного дохода отчетного периода.
3. Бухгалтерские проводки по методу процента выполнения.
4. В каких отчетных периодах признаются убытки по долгосрочным контрактам.
5. В каких отраслях применяется признание дохода после поставки?
6. Отражение в бухгалтерском учете дохода от продаж и себестоимости при учете продаж в рассрочку.
7. Как должна признаваться валовая прибыль при методе продаж в рассрочку?
8. В каких отраслях применяется метод возмещения издержек производства?
9. В чем особенность применения метода возмещения издержек производства?