**Содержание.**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 1 | Структура и порядок формирования финансовых результатов |   |
| 2 | Изменение учетной политики |   |

**1. Структура и порядок формирования финансовых результатов.**

Чтобы определить финансовый результат деятельности фирмы, нужно закрыть отчетный период. В бухучете отчетным периодом признается месяц (п. 48 ПБУ 4/99).

Общий финансовый результат (прибыль или убыток) за месяц складывается из результатов:

– по обычным видам деятельности (формируется на счете 90 «Продажи»);

– по прочим операциям (формируется на счете 91 «Прочие доходы и расходы»).

Финансовый результат за текущий отчетный период суммируется с общим финансовым результатом за предыдущие отчетные периоды.

Прибыль (убыток) от обычных видов деятельности определяется как разница между:

– выручкой от реализации продукции (товаров, работ, услуг) (без учета НДС и акцизов);

– расходами, связанными с производством и реализацией.

Это следует из положений пункта 5 ПБУ 9/99 и пункта 5 ПБУ 10/99.

Результат от прочих операций определяется как разница между:

– прочими доходами;

– прочими расходами.

Перечень прочих доходов установлен в пункте 7 ПБУ 9/99, а прочих расходов – в пункте 11 ПБУ 10/99.

Процедура закрытия отчетного периода включает в себя:

списание на реализованную продукцию общей суммы расходов, связанных с производством и реализацией (к моменту закрытия отчетного периода эта сумма должна быть сформирована);

– сопоставление итоговых данных по дебетовым и кредитовым оборотам на субсчетах, открытых к счету 90 «Продажи» и счету 91 «Прочие доходы и расходы»;

– списание положительной разницы между этими данными в кредит счета 99 «Прибыли и убытки» (если получена прибыль);

– списание отрицательной разницы между этими данными в дебет счета 99 «Прибыли и убытки» (если получен убыток).

Синтетический счет 90 «Продажи» предназначен для учета доходов и расходов по обычным видам деятельности (п. 5 ПБУ 9/99, п. 5 ПБУ 10/99). Однако непосредственно на этом счете никакие операции не отражаются. Все показатели, необходимые для определения финансового результата, формируются на субсчетах, открытых к нему. Поэтому на любую дату отчетного периода синтетический счет 90 не может иметь ни дебетового, ни кредитового сальдо.

К счету 90 открываются субсчета:

– 90-1 «Выручка». По мере отгрузки по кредиту этого субсчета отражается выручка от реализации продукции (товаров, работ, услуг) с учетом НДС и акцизов;

– 90-2 «Себестоимость продаж». В дебет этого субсчета списываются все расходы, связанные с производством и реализацией;

– 90-3 «Налог на добавленную стоимость». По дебету этого субсчета отражаются суммы НДС, включенные в цену проданной продукции (товаров, работ, услуг);

– 90-4 «Акцизы». По дебету этого субсчета отражаются суммы акцизов, включенные в цену проданной продукции (товаров, работ, услуг);

– 90-9 «Прибыль/убыток от продаж». На этом субсчете отражается финансовый результат по обычным видам деятельности. Если совокупный оборот по кредиту субсчета 90-1 больше суммы дебетовых оборотов по субсчетам 90-2, 90-3 и 90-4, то разница между ними списывается в кредит субсчета 90-9 (формируется прибыль). Если совокупный оборот по кредиту субсчета 90-1 меньше суммы дебетовых оборотов по субсчетам 90-2, 90-3 и 90-4, то разница между ними списывается в дебет субсчета 90-9 (формируется убыток).

При закрытии отчетного периода сальдо, сформированное на субсчете 90-9, списывается на счет 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Прибыль (убыток) до налогообложения»:

Дебет 90-9  Кредит 99 субсчет «Прибыль (убыток) до налогообложения»

– отражена прибыль по обычным видам деятельности за отчетный период;

Дебет 99 субсчет «Прибыль (убыток) до налогообложения»  Кредит 90-9

– отражен убыток по обычным видам деятельности за отчетный период.

Записи по субсчетам 90-1, 90-2, 90-3, 90-4, 90-9 выполняются нарастающим итогом с начала года. В течение года эти субсчета не закрываются. Их закрытие происходит при реформации баланса.

Синтетический счет 91 «Прочие доходы и расходы» предназначен для учета доходов и расходов по прочим операциям (п. 7, 9 ПБУ 9/99, п. 11, 13 ПБУ 10/99). Однако непосредственно на этом счете никакие операции не отражаются. Все показатели, необходимые для определения финансового результата, формируются на субсчетах, открытых к нему. Поэтому на любую дату отчетного периода синтетический счет 91 не может иметь ни дебетового, ни кредитового сальдо.

К счету 91 открываются субсчета:

– 91-1 «Прочие доходы». По мере поступления по кредиту этого субсчета отражаются доходы по прочим операциям;

– 91-2 «Прочие расходы». В дебет этого субсчета списываются все расходы по прочим операциям;

– 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов». На этом субсчете отражается финансовый результат по прочим операциям. Если совокупный оборот по кредиту субсчета 91-1 больше дебетового оборота по субсчету 91-2, то разница между ними списывается в кредит субсчета 91-9 (формируется прибыль). Если совокупный оборот по кредиту субсчета 91-1 меньше дебетового оборота по субсчету 91-2, то разница между ними списывается в дебет субсчета 91-9 (формируется убыток).

При закрытии отчетного периода сальдо, сформированное на субсчете 91-9, списывается на счет 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Прибыль (убыток) до налогообложения»:

Дебет 91-9  Кредит 99 субсчет «Прибыль (убыток) до налогообложения»

– отражена прибыль по прочим операциям за отчетный период;

Дебет 99 субсчет «Прибыль (убыток) до налогообложения»  Кредит 91-9

– отражен убыток по прочим операциям за отчетный период.

Записи по субсчетам 91-1, 91-2, 91-9 выполняются нарастающим итогом с начала года. В течение года эти субсчета не закрываются. Их закрытие происходит при реформации баланса.

Если фирма применяет ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль", то одновременно с закрытием отчетного периода нужно отразить в учете условный расход (доход) по налогу на прибыль.

Для расчета этого показателя используется формула:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Условный расход (доход) по налогу на прибыль | = | Бухгалтерская прибыль (убыток) за отчетный период (суммарное сальдо по субсчету 90-9 и субсчету 91-9) | × | 24% |

Сумма условного расхода (дохода) по налогу на прибыль отражается в бухучете на одноименном субсчете, который открывается к счету 99 «Прибыли и убытки».

Такой порядок следует из положений пункта 20 ПБУ 18/02.

В бухучете сумма условного расхода (дохода) отражается проводкой:

Дебет 99 субсчет «Условный расход по налогу на прибыль»  Кредит 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»

– начислена сумма условного расхода за отчетный период;

Дебет 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»  Кредит 99 субсчет «Условный доход по налогу на прибыль»

– начислена сумма условного дохода за отчетный период.

Если по итогам отчетного (налогового) периода в налоговом учете отражен убыток, то дополнительно нужно сделать проводку:

Дебет 09 Кредит 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»

– отражен отложенный налоговый актив с убытка, который будет погашен в следующих отчетных (налоговых) периодах.

Это следует из положений пункта 14 ПБУ 18/02, статьи 283 Налогового кодекса РФ и письма Минфина России от 14 июля 2003 г. № 16-00-14/219.

Сумма налога на прибыль, отраженная в бухучете на конец отчетного (налогового) периода по налогу на прибыль, должна совпадать с суммой, отраженной в налоговой декларации. Поэтому, выполняя такие проводки, нужно проверить, правильно ли закрыт отчетный период. Для этого нужно сопоставить суммарные (с начала года) обороты по счету 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» в корреспонденции со счетами:

 09 «Отложенные налоговые активы»;

– 77 «Отложенные налоговые обязательства»;

– 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Условный расход (доход) по налогу на прибыль»;

– 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Постоянные налоговые обязательства (активы)».

Если разница между дебетовыми и кредитовыми оборотами по этим счетам совпадает с суммой, отраженной по строке 180 листа 02 декларации по налогу на прибыль, то расчеты по налогу на прибыль отражены в бухучете правильно. Это означает, что отчетный период закрыт корректно.

В зависимости от того, с какой периодичностью фирма отчитывается по налогу на прибыль, такую проверку она должна делать либо по итогам каждого месяца, либо по итогам каждого квартала.

Финансовые результаты деятельности фирмы отражается в форме № 2 «Отчет о прибылях и убытках», утвержденной приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н. Она включается в состав промежуточной и годовой бухгалтерской отчетности (п. 1 приказа Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н). Отчет о прибылях и убытках формируется по данным субсчетов к счетам 90, 91, 99. Доходы, расходы, финансовые результаты отражаются в форме № 2 нарастающим итогом с начала года до конца отчетного периода.

**2. Изменение учетной политики.**

Со следующего 2009 года вводится в действие новая редакция Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), а также совсем новое Положение по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008).

Пунктом 3 приказа Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н установлено, что новые положения по бухгалтерскому учету вступают в силу с 1 января 2009 года. Это значит, что учитывать установленные в них правила нужно уже при подготовке годовой бухгалтерской отчетности за 2008 год.

Кроме того, новые требования к учетной политике необходимо применять уже в этом году при разработке учетной политики организации на 2009 год.

**Обновленное Положение по учетной политике.**

Новое ПБУ 1/2008 будет применяться вместо ПБУ 1/98, просуществовавшего практически без изменений 10 лет.

Общие положения, которыми открывается ПБУ 1/2008, не претерпели существенных изменений. По-прежнему оно предписывает формировать учетную политику всем организациям.

А компании, публикующие свою бухгалтерскую отчетность, должны раскрывать положения учетной политики в пояснительной записке.

**Изменение и дополнение учетной политики.**

Изменить свою учетную политику, согласно пункту 10 ПБУ 1/2008, компания может:

— если внесены поправки в законодательство России или нормативные акты по бухгалтерскому учету;

— если организация разработала новые способы бухгалтерского учета;

— в случае существенного изменения условий хозяйствования, к которым относятся реорганизация, переход к новым видам деятельности и т. п. Ранее в данный список входила также смена собственника организации. Однако теперь это основание исключено.

Измененная учетная политика вводится в действие с начала следующего отчетного года, «если иное не обусловливается причиной такого изменения» (п. 12 ПБУ 1/2008). То есть новое ПБУ разрешает это сделать и в текущем году. Такая оговорка весьма логична, учитывая, что смена деятельности или реорганизация может произойти в начале или середине текущего года.

По-прежнему допускается без ограничения вносить дополнения в учетную политику. Это актуально, например, в случае, если организация в отчетном году впервые возьмет кредит у банка.

Внося изменения в учетную политику, необходимо дополнительно оценить в денежном выражении то влияние, которое окажет это изменение на финансовое положение организации.

При существенном характере такого влияния организация обязана будет скорректировать бухгалтерскую отчетность на начало года, с которого произошли изменения в учетной политике. Если в бухгалтерской отчетности приводятся данные за несколько лет, то отразить изменения необходимо и за более ранний период. Такой метод получил в новом ПБУ 1/2008 название «ретроспективный».

При этом впервые введен алгоритм действий при ретроспективном методе. Предлагается корректировать входящий остаток по статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» за самый ранний представленный в отчетности период, а также значения связанных с этой статьей показателей бухгалтерской отчетности. При этом нужно исходить из предположения, что вносимые изменения применялись с самого начала. То есть с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида.

Нередко изменения в учетную политику трудно, а то и просто невозможно оценить. В этом случае предлагается применять новый способ бухучета только в отношении тех хозяйственных операций, которые совершены уже после нововведений, то есть «перспективно». Очевидно, что в связи с существенной трудоемкостью корректировки показателей бухгалтерской отчетности при ретроспективном методе большинство малых и средних организаций будут использовать именно перспективный метод.

**Формирование учетной политики**

Принципиально новым в ПБУ 1/2008 является то, что теперь формированием учетной политики вправе заниматься не только главный бухгалтер. Эту обязанность можно возложить и на иное лицо, которое ведет бухучет в организации. Напомним, что в соответствии с пунктом 2 статьи 6 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» руководитель организации может:

— учредить бухгалтерскую службу, возглавляемую главным бухгалтером;
— ввести в штат должность бухгалтера;

— передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета специализированной организации или бухгалтеру-специалисту;

— вести бухгалтерский учет лично.

В свою очередь руководитель организации своим приказом должен утвердить подготовленный документ и ввести его в действие.

В учетной политике необходимо утвердить:

— рабочий план счетов бухгалтерского учета;

— формы первичных учетных документов;

— формы регистров бухгалтерского учета;

— формы документов внутренней бухгалтерской отчетности;

— порядок проведения инвентаризации;

— способы оценки активов и обязательств;

— правила документооборота и технологию обработки учетной информации;

— порядок контроля за хозяйственными операциями;

— иные решения по организации бухгалтерского учета.

Новшеством ПБУ 1/2008 является требование утвердить в учетной политике все формы первичных документов, которые применяются организацией, а не только те, по которым нет унифицированных форм, как было предусмотрено ранее. При этом по-прежнему все первичные учетные документы организации должны создаваться по унифицированным формам, приведенным в соответствующих альбомах.

А документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать обязательные реквизиты, установленные Законом о бухучете (наименование документа, дату составления, содержание хозяйственной операции, личные подписи и т. д.).

В дальнейшем планируется предоставить компаниям право разрабатывать и утверждать все формы «первички» самостоятельно. Но пока действуют унифицированные формы, в учетной политике придется их перечислить.

Другим существенным новшеством ПБУ 1/2008 является требование раскрывать в учетной политике формы регистров бухгалтерского учета. К таковым можно отнести журнал регистрации хозяйственных операций, журналы-ордера, вспомогательные ведомости, мемориальные ордера, Главную книгу, оборотную ведомость и т. д.

Важный нюанс: если по конкретному вопросу в российском законодательстве не установлены способы ведения бухучета, при формировании учетной политики организация может исходить из принципов МСФО (п. 7 ПБУ 1/2008). Такого положения в ПБУ 1/98 нет. При этом, как и раньше, если правила бухучета допускают несколько вариантов учета, организация должна выбрать один, наиболее оптимальный с ее точки зрения. Если же в учете тех или иных операций никакой вариантности нет, дублировать в учетной политике положения нормативных актов не следует.

Учетная политика действует с 1 января года, следующего за годом ее утверждения. На это следует обратить особое внимание, так как зачастую приказ об утверждении учетной политики на текущий год регистрируют началом года (например, 9 января). Очевидно, что юридически утвержденная таким приказом учетная политика начнет действовать только с 1 января следующего года.

Вновь созданные организации должны разработать и утвердить учетную политику в течение 90 дней с момента государственной регистрации (п. 9 ПБУ 1/2008). И применять ее с момента регистрации.

Учетную политику должны применять все филиалы, представительства и обособленные подразделения организации независимо от их местонахождения. Разработка для них отдельной учетной политики не допускается.