СОДЕРЖАНИЕ

Введение

1. Сущность, значение, задачи учета доходов и расходов организации и их классификация

1.1 Доходы и расходы организации: их сущность и значение

1.2 Классификация доходов и расходов организации

2. Учет доходов и расходов предприятия

2.1 Учет доходов и расходов от обычных видов деятельности

2.2 Учет прочих доходов и расходов

2.3 Учет формирования финансового результата

Заключение

Список использованной литературы

ВВЕДЕНИЕ

Новые условия хозяйствования, реформа бухгалтерского учета в России обусловили существенные изменения методологии и организации бухгалтерского учета. Значительно расширились полномочия организаций по отражению собственных хозяйственных операций. Они самостоятельно выбирают методы оценки производственных запасов и способы исчисления себестоимости работ, разрабатывают учетную политику, определяют конкретные методики, формы и технику ведения и организации бухгалтерского учета. Иными словами, в настоящее время централизованно устанавливаются только общие правила бухгалтерского учета, а конкретизация их и механизм выполнения разрабатываются в каждой организацией самостоятельно, исходя из условий его деятельности.

Актуальность темы данной работы можно объяснить тем, что поддержание необходимого уровня прибыльности – объективная закономерность нормального функционирования организации в рыночной экономике. Систематическая нехватка прибыли, и ее неудовлетворительная динамика свидетельствуют о неэффективности и рискованности бизнеса. Таким образом, конечным объектом бухгалтерского учета являются финансовые результаты деятельности организации и факторы, влияющие на качество (прибыль или убыток) и размер финансовых результатов, а именно, доходы и расходы организации.

Целью работы является изучение доходов и расходов организации, их сущности, классификации и порядка учета.

К задачам работы можно отнести:

- дать характеристику доходам и расходам организации, выявить их сущность, значение и задачи учета;

- провести классификацию доходов и расходов организации;

- охарактеризовать особенности и порядок учета доходов и расходов по обычным видам деятельности;

- изучить порядок учета прочих доходов и расходов;

- описать порядок формирования финансового результата.

Тема работы получила достаточно широкое развитие описание в нормативно-правовых актах по бухгалтерскому учету, а также в работах таких авторов как Н.П. Кондраков, Н.А. Лытнева и др.

1. СУЩНОСТЬ, ЗНАЧЕНИЕ, ЗАДАЧИ УЧЕТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ОРГАНИЗАЦИИ И ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ

1.1 ДОХОДЫ И РАСХОДЫ ОРГАНИЗАЦИИ: ИХ СУЩНОСТЬ И ЗНАЧЕНИЕ

Начиная с 2000 года организации формируют в бухгалтерском учете информацию о доходах и расходах согласно порядку, установленному Минфином России в Положениях по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (далее ПБУ 9/99) и «Расходы организации (далее – ПБУ 10/99), утвержденных Приказами от 06.05.1999 г. № 32н и № 33. Данные Положения устанавливают методологические основы формирования и отражения в бухгалтерском учете достоверной информации о полученном доходе от предпринимательской деятельности организации. Это позволяет решать такие задачи, как оперативное управление и контроль за деятельностью организации со стороны лиц, имеющих прямой или косвенный интерес в ее делах. Концепция доходов и расходов, лежащая в основе упомянутых ПБУ, состоит в том, что не всякие затраты относятся к расходам, так же как не всякие поступления являются доходами.

Итак, «под доходами организации понимается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, нематериальных активов и иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)»[4].

Иными словами, поступившие за определенный период денежные средства или иное имущество образуют доход организации, увеличивая ее активы. Но поступления следует разделять, и это отмечено в п.3 ПБУ 9/99, поскольку существуют такие хозяйственные операции, которые увеличивают активы на определенный период времени, но доходами не являются. Это, например, получение залога, задатка, авансов и предоплаты, поступления по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала, сумм НДС, акцизов, экспортных пошлин и других аналогичных обязательных платежей. Не признаются доходами и суммы, полученные в счет погашения кредитами займа.

Все эти поступления хотя и пополняют расчетный счет (или кассу) организации, но не являются ее доходами, т.к. принадлежат другим юридическим лицам (или бюджету разных уровней) и не способствуют увеличению ее капитала. Вместе с тем не каждое увеличение капитала бывает следствием роста доходов. Например, если собственник вкладывает дополнительные средства, капитал организации увеличивается, но к ее доходам эти поступления не относятся (по своему определению).

Поскольку доходы признаются при определенных условиях, в п.12 ПБУ 9/99 приведены пять таких условий:

1) организация имеет право на получение 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 либо отсутствует неопределенность в их получении;

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.

Без обязательного исполнения этих условий доход является не признанным в конкретном отчетном периоде, а отражается в бухгалтерском учете либо как дебиторская задолженность (когда денежные средства или иное имущество не получено), либо как кредиторская задолженность (когда денежные средства или иное имущество получено).

Под фразой «организация имеет право на получение выручки» понимается наличие юридически значимых документов при соблюдении требований действующего законодательства. Это могут быть заключенные договоры, извещения комиссионера или поверенного об отгрузке товара покупателю, действующие лицензии, ограничения на ведение каких-либо видов деятельности и т.п.

Для признания в бухгалтерском учете выручки от продажи продукции и товаров, выполнения работ и оказания услуг, т.е. когда ясно, что условие для перехода права собственности должно быть обязательным для исполнения, необходимо выполнить все пять перечисленных условий.

Для признания доходов, получение которых не связано с переходом права собственности и (или) при отсутствии расходов, связанных с их получением, должны быть исполнены соответственно три либо четыре условия признания.

Такими доходами могут быть как доходы от обычных видов деятельности (выручка), так и прочие поступления (операционные, внереализационные, чрезвычайные), полученные:

- от предоставления за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов (имущества) организации;

- предоставления прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности;

- участия в уставных капиталах других организаций;

- предоставления денежных средств другим организациям по договору займа.

Говоря о признании доходов, необходимо также отметить, что наряду с коротким циклом создания готовой продукции, выполнения работ и оказания услуг (до 12 мес.) существует и такая продукция (работа, услуга), для которой обычный операционный цикл превышает 12 мес., например при определении дохода в строительстве или при проведении НИОКР. Правила признания таких доходов приводятся в п.13 ПБУ 9/99. Организация может отражать в бухгалтерском учете выручку от продажи продукции (выполнения работ, оказания услуг) с длительным циклом изготовления либо по завершении ее изготовления, либо постепенно по мере готовности, если на основании первичных учетных документов можно определить величину (или процент) готовности продукции (работы, услуги).

Если сумма выручки от продажи продукции (выполнения работы, оказания услуги) не может быть определена (например, нет мировых аналогов выпускаемой продукции), выручка принимается к бухгалтерскому учету в размере признанных в бухгалтерском учете расходов по изготовлению этой продукции, выполнению этой работы, оказанию этой услуги. Причем для отличных по характеру и условиям изготовления продукции, выполнения работ и оказания услуг организация может применять в одном отчетном периоде разные способы признания выручки. Информацию о выбранном методе следует отразить в учетной политике организации.

Внереализационные и чрезвычайные поступления признаются в следующем порядке:

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещения причиненных организации убытков - в отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании (или покупатель (заказчик) признан должником);

- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которой истек срок исковой давности, - в отчетном периоде, в котором срок исковой давности истек;

- суммы дооценки имущества - в отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую произведена дооценка;

- иные поступления - по мере выявления.

Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (далее ПБУ 10/99) устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о расходах коммерческих организаций (кроме кредитных и страховых организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству РФ.

«Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)»[3].

В систему нормативного регулирования бухгалтерского учета вводится категория расходов организации, под которой понимаются прежде всего действия, приводящие к уменьшению ее капитала. Данное определение сопряжено с понятием доходов организации, под которым в свою очередь понимается увеличение экономических выгод, приводящее к росту капитала (за исключением вкладов участников).

Тем не менее, главным в понимании определения «расходы» должна быть цель, которую призвана реализовать данная категория. Такой целью следует считать достижение возможности исчисления финансового результата организации как разницы между ее доходами и расходами за определенный период. Исходя из этого ПБУ 10/99 содержит ряд ограничений по видам расходов, которые, являясь по существу стопроцентными затратами, не признаются таковыми применительно к его целям, поскольку непосредственно не влияют на формирование финансовых результатов.

Для целей ПБУ 10/99 не признается расходами организации выбытие активов:

- в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т.п.);

- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций Акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи);

- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;

- в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов (далее МПЗ) и иных ценностей, работ, услуг;

- в виде авансов, задатка в счет оплаты МПЗ и иных ценностей, работ, услуг;

- в погашение кредита, займа, полученных организацией.

Для целей ПБУ 10/99 выбытие активов именуется оплатой.

При этом действует еще один не менее важный критерий характеристики расходов, использованный в ПБУ 10/99, а именно переход от продавца (владельца имущества) права собственности на его активы к новому собственнику или полная уверенность в их окончательной потере:

- при перепродаже (продаже) финансовых вложений, когда вклад, ценные бумаги и т.п. одной организации безвозвратно переходят к другой, понесенные первой организацией затраты признаются расходами;

- выбытие активов по договорам комиссии, агентским договорам в пользу комитента, принципала и т.п., т.к. вещи, поступившие от комитента либо приобретенные комиссионером за счет комитента, являются собственностью комитента;

- погашение кредита, займа, полученных организацией. В данном случае речь идет об основной сумме долга по кредиту или займу, а не о процентах (дисконте), причитающихся кредитору или заимодавцу. При этом получение кредита или займа не может считаться доходом, поскольку его предоставление, а следовательно, и использование носит срочный характер. То же относится и к возврату суммы основного долга, потому что это восстановление средств кредитора;

- выбытие в порядке предварительной оплаты МПЗ и иных ценностей, работ, услуг, поскольку нет абсолютной уверенности в том, что работы будут выполнены, материально-производственные ценности поступят, и, наконец, на момент оплаты нет доходной составляющей;

- выбытие в виде авансов, задатка в счет оплаты МПЗ и иных ценностей, работ, услуг - по тем же причинам, что и предварительная оплата.

Величина оплаты и (или) кредиторской задолженности определяется исходя из цены и условий, установленных договором между организацией и поставщиком (подрядчиком) или иным контрагентом. Если цена не предусмотрена в договоре, то для определения этой величины принимается цена, по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно определяет расходы в отношении аналогичных МПЗ и иных ценностей (работ, услуг) либо предоставления во временное пользование (временное владение и пользование) аналогичных активов (пп.6.1 ПБУ 10/99).

В условиях высокой инфляции стороны могут предусмотреть возможность изменения как уровня цен (их величины), так и условий расчетов. Величина оплаты и (или) кредиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок).

Величина оплаты определяется (уменьшается или увеличивается) с учетом суммовых разниц, которые возникают при оплате в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах). Под суммовой разницей понимается разница между рублевой оценкой фактически произведенной оплаты, выраженной в иностранной валюте (условных денежных единицах), исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату принятия к бухгалтерскому учету соответствующей кредиторской задолженности, и рублевой оценкой этой задолженности, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату признания расхода в бухгалтерском учете.

Таким образом, повышение курса иностранной валюты или условной денежной единицы по отношению к рублю ведет к увеличению расходов организации, а снижение курса - к уменьшению.

Для того чтобы определить финансовый результат от обычных видов деятельности, нужно рассчитывать себестоимость проданных товаров, продукции (работ, услуг), которая формируется на базе расходов по обычным видам деятельности, признанных в отчетном и в предыдущих отчетных периодах, а также переходящих расходов, имеющих отношение к получению доходов в последующие отчетные периоды (с учетом корректировок в зависимости от особенностей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров).

При этом коммерческие и управленческие затраты могут полностью признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров (работ, услуг) в том отчетном году, когда они были признаны расходами по обычным видам деятельности.

Другими словами, себестоимость проданной продукции, товаров, (работ, услуг) складывается из расходов, понесенных в предыдущие периоды (это прежде всего затраты по незавершенному производству на начало месяца и по приобретению материально-производственных запасов), а также расходов отчетного периода (которые непосредственно связаны с процессом производства и сбыта в отчетном периоде), уменьшенных на сумму расходов, переходящих на последующие отчетные периоды (объем незавершенного производства на конец отчетного периода).

Коммерческие и управленческие расходы, являющиеся неотъемлемой частью фактической себестоимости проданной продукции, товаров (работ, услуг), могут полностью включаться в себестоимость продаж отчетного периода или распределяться. Как правило, они распределяются в производствах с длительным циклом изготовления продукции (работ, услуг) и существенными остатками незавершенного производства. В этом случае управленческие расходы могут распределяться между стоимостью (ценой) продаж и незавершенным производством, а часть коммерческих расходов - между стоимостью проданной продукции и остатками отгруженной, если порядок выручки от продаж признается не по мере передачи прав владения (пользования, распоряжения) на поставленную продукцию (отгруженный товар), а после поступления оплаты.

Выбранный вариант распределения коммерческих и управленческих расходов должен быть закреплен в учетной политике организации.

Правила учета затрат на производство продукции (продажу товаров, выполнение работ, оказание услуг) по элементам и статьям и исчислению себестоимости устанавливаются отдельными нормативными актами и методическими указаниями.

В составе чрезвычайных расходов отражаются расходы, возникающие в результате стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.

Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещение причиненных организацией убытков принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных организацией.

Дебиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности, и другие долги, не реальные для взыскания, включаются в расходы организации в сумме, в которой задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации.

Однако для того, чтобы списать эти затраты, нужно сначала документально подтвердить невозможность их возмещения. В частности, если речь идет о списании дебиторской задолженности, то организация-кредитор должна обратиться с письменными запросами к должникам, подать соответствующие заявления в правоохранительные и судебные инстанции и т.п. И если это не принесет результатов, руководитель организации издает приказ о списании долгов.

Суммы уценки активов определяются в соответствии с правилами, установленными для проведения переоценки активов.

Для материально-производственных запасов такие правила утверждены Приказом Минфина России от 28.12.2001 N 119н. Согласно этим правилам, материально-производственных запасы, на которые в течение отчетного года рыночная цена снизилась или которые морально устарели либо полностью или частично потеряли свои первоначальные качества, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости с учетом физического состояния запасов.

В отношении основных средств действуют нормы Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденное Приказом Минфина № 26н от 30.03.2001, где обозначено, что сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток). Сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Превышение суммы уценки объекта над суммой дооценки его, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток).

Прочие расходы зачисляются на счет прибылей и убытков организации, кроме случаев, когда законодательством или правилами бухгалтерского учета установлен иной порядок.

В п.16 разд. IV ПБУ 10/99 «Признание расходов» в качестве условий признания названы следующие:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;

- сумма расхода может быть определена;

- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации.

Расходы признаются в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, операционные или иные доходы и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и др.), т.е. для признания расхода не имеет значения не только фактор рационального использования ресурсов организации (намерение получить доход), но и характер (форма) фактического осуществления расходов. При этом необходимо помнить, что в бухгалтерском учете любая форма расхода отражается в стоимостном выражении.

Чрезвычайно важной является норма, заложенная в абз. 2 п.18 ПБУ 10/99, которая устанавливает, что если организация признает выручку от продажи продукции, товаров (выполнения работ, оказания услуг) не по мере передачи прав владения, пользования и распоряжения на поставленную продукцию, отпущенный товар, выполненную работу, оказанную услугу, а после поступления данных средств и иных форм оплаты, то и расходы признаются после погашения задолженности.

В разделе V «Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности» ПБУ 10/99 указано, что в составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности нужно раскрыть порядок признания коммерческих и управленческих расходов.

Управленческие расходы разделяются на условно-постоянные, не зависящие от объема производства, и условно-переменные, величина которых связана с объемом производства. Первые можно сразу списать на счета продаж, а вторые лучше распределить между объемом выпущенной продукции (работ, услуг, товаров) и остатками незавершенного производства. Кроме того, часть расходов по управлению может быть связана с производством определенных изделий (работ). Эти затраты следует относить непосредственно на себестоимость указанных изделий и работ. На практике к подобным расходам относятся затраты на содержание специальных служб, отделов, лабораторий, на проведение испытаний, опытов, на совершенствование технологии и др.

В отчете о прибылях и убытках расходы организации отражаются с подразделением на себестоимость проданных товаров (продукции, работ, услуг), коммерческие, управленческие, операционные, внереализационные и чрезвычайные расходы.

Такая группировка расходов соответствует перечню показателей, предусмотренных в аналогичных отчетах по Международным стандартам финансовой отчетности (далее МСФО). Разумеется, установленный набор показателей не случаен, а связан с потребностями пользователей бухгалтерской отчетности. Действительно, информация о себестоимости проданной продукции позволяет сделать вывод об уровне рентабельности производства, величина коммерческих и управленческих расходов - определить эффективность управления предприятием, размер операционных и внереализационных расходов - установить общую структуру расходов организации, а также выявить нерациональные расходы.

Если в отчете о прибылях и убытках показаны виды доходов, каждый из которых в отдельности составляет 5% и более от общей суммы доходов организации за отчетный год, в нем показывается и соответствующая каждому виду часть расходов.

Указанная норма вытекает из требования существенности, согласно которому в бухгалтерской отчетности должна присутствовать информация, позволяющая ее пользователям иметь полное и достоверное представление о финансовом положении и результатах хозяйственной деятельности организации.

Таким образом, соблюдается требование рациональности ведения бухгалтерского учета. Ведь при таком подходе нужно соизмерять величину затрат на ведение учета с тем экономическим эффектом, который получит организация от использования отчетной информации.

В бухгалтерской отчетности также следует отразить расходы по обычным видам деятельности по элементам затрат, изменение величины расходов, не имеющих отношения к исчислению себестоимости, проданной продукции (товаров, работ, услуг) в отчетном году, расходы, равные величине отчислений в связи с образованием в соответствии с правилами бухгалтерского учета резервов (предстоящих расходов, оценочных резервов и др.).

Информация о расходах по обычным видам деятельности должна содержаться в самостоятельном разделе ф. N 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу» к годовой бухгалтерской отчетности.

Прочие расходы организации за отчетный год, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета не зачисляются в отчетном году на счет прибылей и убытков, подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности обособленно.

В данном случае речь идет о дебиторской задолженности организации по отложенным (пролонгированным) обязательствам, например по отложенным налогам, отложенным процентам и т.п. Эти сведения приводят в виде отдельных показателей в формах отчетности либо в пояснительной записке к годовому бухгалтерскому отчету.

Показатели, характеризующие величину изменения расходов, не относящихся к исчислению себестоимости продукции (работ, услуг, товаров), проданной в отчетном году, касается главным образом динамики резервов предстоящих расходов, расходов будущих периодов, изменению (росту) остатков незавершенного производства. В бухгалтерской отчетности эти сведения частично содержатся в бухгалтерском балансе (незавершенное производство, расходы будущих периодов, резервы предстоящих расходов), в ф. N 5 «Резервы предстоящих расходов». Кроме того, организация может исходя из принципа существенности привести указанную информацию более подробно, в виде отдельных таблиц в составе форм годового отчета, а также в пояснительной записке к нему.

Аналогично отражаются в бухгалтерской отчетности и оценочные резервы. При этом, раскрыв информацию о расходах на образование резервов, организация даст возможность пользователям бухгалтерской отчетности убедиться в ее финансовой устойчивости, а также сделать соответствующие выводы об уровне финансовых рисков организации и ее отвлечениях из доходов.

Задачи бухгалтерского учета доходов и расходов состоят в следующем:

- идентификация фактов хозяйственной жизни, квалифицируемых в бухгалтерском учете как доходы и расходы;

- определение момента возникновения (признания) доходов и расходов;

- определение величины доходов и расходов;

- отнесение доходов и расходов к отчетным периодам, за которые определяется финансовый результат.

1.2 КЛАССИФИКАЦИЯ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ОРГАНИЗАЦИИ

Доходы организации в зависимости от их характера, условий получения и направления деятельности организации подразделяются на доходы от обычных видов деятельности, операционные доходы и внереализационные доходы.

Доходы, отличные от доходов от обычных видов деятельности, считаются прочими, к которым относятся также и чрезвычайные доходы.

Под доходами от обычных видов деятельности понимаются те доходы, получение которых носит основной и регулярный характер и связано с обычной производственно-коммерческой, финансовой или инвестиционной деятельностью, если в учредительных документах она значится как предмет деятельности организации.

Доходами от обычных видов деятельности являются:

- выручка от продажи продукции и товаров, а также поступления за выполненные работы, оказанные услуги;

- выручка (арендная плата), поступившая в организацию за предоставление во временное пользование (владение) своего имущества по договору аренды;

- выручка (лицензионные платежи, в т.ч. роялти), поступившая за предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;

- выручка (дивиденды), поступившая за участие в уставных капиталах других организаций.

К прочим поступлениям относятся операционные, внереализационные и чрезвычайные доходы.

Перечень операционных доходов приведен в п.7 ПБУ 9/99 раздела III «Прочие поступления». Из него следует, что операционные доходы по своему характеру и условиям получения ничем не отличаются от некоторых доходов от обычных видов деятельности организации, но они не являются предметом ее деятельности, а их поступления, как правило, носят не основной и нерегулярный характер. Такие виды доходов могут возникнуть, а могут и не возникнуть в результате предпринимательской деятельности организации.

Например, если доход от совместной деятельности или сдачи имущества в аренду является основным, а может быть, и единственным источником доходов организации и вся ее деятельность направлена на получение этого дохода, то необходимо признать, что данный доход является доходом от обычных видов деятельности.

Если же организация размещает свою свободную наличность на сберегательные депозиты, предоставляет на эту сумму займы другим организациям либо приобретает акции других организаций, то такие доходы, являясь по сути дополнительными к доходам от обычных видов деятельности, включаются в состав операционных.

К операционным доходам относятся:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное вложение и пользование) активов организации, если это не является предметом деятельности организации;

- поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, если это не является предметом деятельности организации;

- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам), если это не является предметом деятельности организации;

- прибыль, полученная в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);

- 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;

- сумма дооценки основных средств, зачисляемая в установленном порядке на счета учета прибылей и убытков;

- отрицательная деловая репутация организации, равномерно относящаяся на финансовый результат;

- положительные курсовые и суммовые разницы, относящиеся на причитающиеся к оплате проценты по займам и кредитам, полученным и выраженным в иностранной валюте или условных денежных единицах, образующиеся начиная с момента начисления процентов по условиям договора до их фактического погашения (перечисления).

Под внереализационными доходами следует понимать как бы непредвиденные доходы, носящие «незаработанный» характер. В этом можно убедиться, проанализировав их состав.

К внереализационным доходам относятся:

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

- активы, полученные безвозмездно по договору дарения, в том числе: суммы бюджетных средств, признанные в установленном порядке в качестве доходов;

- поступления в возмещение причиненных организацией убытков;

- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;

- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;

- положительные курсовые разницы, за исключением положительных курсовых разниц, включаемых в состав операционных доходов;

- сумма дооценки активов, за исключением сумм дооценки основных средств, включаемой в установленном порядке в состав операционных доходов;

- суммы неиспользованных резервов, образованных в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;

- прочие внереализационные доходы, в том числе:

- активы, принятые к учету, оказавшиеся в излишке по результатам инвентаризации.

Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на расходы по обычным видам деятельности и прочие. В свою очередь прочие расходы состоят из операционных, внереализационных, чрезвычайных.

В разделе II «Расходы по обычным видам деятельности» ПБУ 10/99 рассматриваются расходы по обычным видам деятельности, к которым относятся расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, выполнением работ, оказанием услуг.

В организации, предметом деятельности которой является предоставление активов по договору аренды, участие в уставных капиталах и др., указанными расходами следует считать затраты, связанные с осуществлением этих видов деятельности. При этом предмет деятельности организации для некоммерческих организаций и унитарных предприятий определяется в учредительных документах, а для коммерческих (если такой информации нет в учредительных документах) - исходя из правила существенности. Это означает, что предметом деятельности организации могут считаться работы, услуги, производство продукции и т.п., составляющие в стоимостном выражении более 5% от величины (стоимости) всех продаж этой организации.

К расходам по обычным видам деятельности относятся затраты, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных МПЗ, возникающие в процессе переработки (доработки) МПЗ, которые будут использоваться при производстве продукции (выполнении работ и оказании услуг) или продаваться. Сюда же входят расходы, связанные с продажей (перепродажей) товаров (на содержание и эксплуатацию ОС и иных внеоборотных активов, на поддержание их в исправном состоянии, коммерческие, управленческие расходы и др.).

Такая группировка расходов по обычным видам деятельности вытекает непосредственно из характера производственного цикла, который, как известно, состоит из трех взаимосвязанных стадий: заготовление (приобретение сырья и материалов), производство (переработка сырья, выполнение работ, оказание услуг), сбыт (расходы по продажам, включая рекламу).

Расходы по обычным видам деятельности необходимо сгруппировать по следующим элементам:

- материальные затраты;

- затраты на оплату труда;

- отчисления на социальные нужды;

- амортизация;

- прочие затраты.

Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат, перечень которых организация устанавливает самостоятельно.

Группировка расходов по обычным видам деятельности основана на однородности экономического содержания этих расходов, включаемых в тот или иной элемент. Группировка расходов по экономическим элементам позволяет определять и анализировать структуру затрат предприятия. Для проведения подобного анализа необходимо рассчитать удельный вес того или иного элемента в общей сумме расходов обычных видов деятельности.

Операционными расходами являются:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, если это не является предметом деятельности организации;

- расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;

- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, если это не является предметом деятельности организации;

- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции

- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);

- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;

- отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета;

- резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;

- резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности, если обязательство связано с операционными расходами;

- прочие операционные расходы, в том числе:

- сумма уценки основных средств, зачисляемая в установленном порядке на счета учета прибылей и убытков;

- дополнительные затраты, произведенные в связи с получением займов и кредитов, выпуском и размещением заемных обязательств;

- расходы организации по содержанию законсервированных производственных мощностей и объектов, мобилизационных мощностей;

- расходы, связанные с аннулированием производственных заказов (договоров), прекращением производства, не давшего продукции;

К внереализационным расходам относятся:

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

- возмещение причиненных организацией убытков

- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году, в том числе:

- суммы бюджетных средств, признанные в бухгалтерском учете в качестве доходов в прошлые годы, но подлежащие возврату в установленном порядке;

- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, не реальных для взыскания;

- отрицательные курсовые разницы, за исключением курсовых разниц, относимых в установленном порядке;

- резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности, если обязательство связано с внереализационными расходами;

- суммы уценки активов, за исключением сумм уценки основных средств;

- перечисление средств (взносов, выплат и т.д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно - просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;

- прочие внереализационные расходы,

в том числе:

- убытки от хищения материальных и иных ценностей, виновники которых по решениям суда не установлены;

- судебные расходы;

В процессе деятельности организации могут возникнуть чрезвычайные доходы и расходы. Это доходы и расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и др.). Иными словами, имеются в виду непредвиденные, непредотвратимые так называемые форс-мажорные обстоятельства. Состав чрезвычайных доходов приведен в п.9 ПБУ 9/99. К таким доходам относятся страховое возмещение, стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т.п.

2 УЧЕТ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ПРЕДПРИЯТИЯ

2.1 УЧЕТ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ОТ ОБЫЧНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Учет доходов и расходов, связанных с обычными видами деятельности, и определение финансового результата по ним ведется на счете 90 «Продажи». Счет 90 «Продажи» является активно-пассивным и финансово-результатным по назначению. Планом счетов предусмотрена возможность открытия субсчетов к счету 90 «Продажи»:

1 - «Выручка»;

2 - «Себестоимость продаж»;

3 - «Налог на добавленную стоимость»;

4 - «Акцизы»;

5 - «Экспортные пошлины»;

9 - «Прибыль/убыток от продаж».

Название каждого субсчета соответствует учитываемых на них операций:

- на субсчете 1 «Выручка» учитываются поступления активов, признаваемые выручкой;

- на субсчете 2 «Себестоимость продаж» учитывается себестоимость продаж, по которым на субсчете 1 «Выручка» признана выручка.

- на субсчете 3 «Налог на добавленную стоимость» учитываются суммы налога на добавленную стоимость, причитающиеся к получению от покупателя (заказчика).

- субсчет 4 «Акцизы» предназначен для учета сумм акцизов, включенных в цену проданной продукции (товаров).

- на субсчете 5 «Экспортные пошлины» ведется учет сумм экспортных пошлин.

- субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж» предназначен для выявления финансового результата (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц.

Синтетический счет 90 «Продажи» не имеет сальдо на конец месяца, поэтому результат хозяйственной деятельности ежемесячно списывается с этого счета на счет 99 «Прибыли и убытки». В то же время в соответствии с инструкцией к Плану счетов бухгалтерского учета организации обязаны записывать операции по дебету и кредиту этого счета накопительно. То есть бухгалтерский учет должен обеспечить подсчет оборотов и остатков по отдельным субсчетам к счету 90 «Продажи» нарастающим итогом. Общий остаток по счету 90 на конец отчетного периода должен быть свернут и равняться нулю. Это требование не сложно выполнить при автоматизированном учете, так как большинство бухгалтерских программ обеспечивает возможность расчета оборотов и остатков по всем счетам накопительно, задавая параметры разных отчетных периодов: за квартал, за полугодие с начала года, за год и т. п.

При ручной обработке учетной информации такое требование можно выполнить, используя журнально-ордерную форму учета и ее регистры. В частности, журнал-ордер №11 и ведомости, открываемые к нему, позволяют накапливать информацию о продажах за соответствующие отчетные периоды.

Однако открытие субсчетов к счету 90 «Продажи» не является обязательным для организации. Поэтому, проанализировав виды деятельности, виды выпускаемой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг, необходимость в аналитической информации и в раздельном учете для расчета налога на прибыль или НДС, организация должна принять решение о применении указанных субсчетов. Отказ от использования субсчетов не означает, что отпадает необходимость в подсчете оборотов нарастающим итогом.

Структура счета 90 «Продажи» облегчает составление «Отчета о прибылях и убытках» (формы № 2 баланса), так как отражает основные позиции этого отчета.

В качестве расходов по обычным видам деятельности принимается не вся величина текущих расходов, а только та, которая непосредственно связана с формированием финансовых результатов данного отчетного периода. Если произведенные в текущем периоде расходы будут участвовать в формировании прибылей и убытков в последующие периоды, то подобные текущие расходы подлежат капитализации, например расходы, связанные с приобретением основных средств, нематериальных активов и т.п.

Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности.

Если оплата покрывает лишь часть признаваемых расходов, те из них, которые принимаются к бухгалтерскому учету, определяются как сумма оплаты и кредиторской задолженности (в части, не покрытой оплатой).

В бухгалтерском учете указанные операции отражаются вне зависимости от режима оплаты по счетам расчетов или счетам затрат на производство продукции (работ, услуг). При этом расходы организации по приобретению товарно-материальных ценностей учитываются по дебету счетов расчетов (60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и т.п.) и кредиту счетов учета денежных средств (50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банке» и др.) в суммах, предусмотренных соответствующими договорами.

Расходы по обычным видам деятельности, непосредственно связанные с процессом производства и продажей, отражаются в бухгалтерском учете по дебету счетов затрат (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др.) и кредиту счетов расчетов и соответствующих видов ресурсов (сч. 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.) в сумме фактически произведенных затрат.

Аналитический учет по счету 90 «Продажи» организуют по каждому виду проданных товаров, продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг и др. Кроме того, аналитический учет можно вести по регионам продаж и другим направлениям, необходимым для управления организацией.

В отношении разных по характеру и условиям выполнения работ, оказания услуг, изготовления изделий организация может применять в одном отчетном периоде одновременно разные способы признания выручки, предусмотренные п. 12 ПБУ 9/99. На момент признания выручки в бухгалтерском учете следует сделать бухгалтерскую проводку:

Дт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кт 90 «Продажи», субсчет «Выручка».

- на сумму выручки.

Одновременно списывается себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг и др. (две проводки):

Дт 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»;

Кт 43 «Готовая продукция», 41 «Товары», 44 «Расходы на продажу», 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.

- на величину себестоимости.

Дт 90 «Продажи», субсчет «Налог на добавленную стоимость» или субсчет «Акцизы»;

Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам»

- на сумму налогов, причитающихся по налоговым декларациям (расчетам) к взносу в бюджеты.

Организации розничной торговли, которые ведут учет товаров по продажным ценам, отражают полученную выручку по продажной стоимости проданных товаров:

Дт 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

Кт 90 «Продажи», субсчет «Выручка»

- на величину выручки.

И одновременно:

Дт 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»;

Кт 41 «Товары»

- на величину стоимость проданных товаров по учетной стоимости;

Дт 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»

Кт 42 «Торговая наценка»

- сторно суммы скидок, (накидок), относящихся к проданным товарам.

Хотя синтетический счет на конец месяца не имеет сальдо, особенностью бухгалтерских записей на счете 90 «Продажи» является то, что обороты по его субсчетам ежемесячно не закрываются. Ежемесячно бухгалтер должен сопоставить совокупные дебетовые обороты по субсчетам 2 «Себестоимость продаж», 3 «Налог на добавленную стоимость», 4 «Акцизы» и другим с кредитовым оборотом по счету 90 «Продажи», субсчет «Выручка». Сумма рассчитанной таким образом прибыли или убытка от продаж за отчетный месяц ежемесячно (заключительными оборотами) списывается со счета 90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки».

По окончании месяца делаются записи в зависимости от выявления прибыли или убытка:

Дт 90 «Продажи», субсчет «Прибыль /убыток от продаж»

Кт 99 «Прибыли и убытки»

- на сумму прибыли за отчетный период;

Дт 99 «Прибыли и убытки»

Кт 90 «Продажи», субсчет «Прибыль /убыток от продаж»

- на сумму убытка за отчетный период.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи» «кроме субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»), закрываются внутренними записями на субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж». При этом делаются следующие проводки:

Дт 90 «Продажи» субсчет «Прибыль / убыток) от продаж»

Кт 90 «Продажи», субсчет «Налог на добавленную стоимость», субсчет «Акцизы», субсчет «Себестоимость продаж»;

- на сумму исчисленной себестоимости и начисленных налогов.

Дт 90 «Продажи», субсчет «Выручка»

Кт 90 «Продажи», субсчет «Прибыль /убыток от продаж»

- на сумму выручки.

Таким образом, остатки по субсчетам, открытым к счету 90 «Продажи», будут закрыты на конец года.

На приведенной ниже схеме рассмотрена корреспонденция счетов к счету 90 «Продажи» в том случае, когда организация не использует субсчета.

К счету 90 «Продажи» организации могут открывать следующие субсчета:

90-1 «Продажи (доходы от продаж)»

90-1-1 «Продажи (доходы от продаж со склада)»

90-1-2 «Продажи (реализация через магазин)»

90-3 «НДС»

90-3-1 «НДС (расходы от продаж со склада)»

90-3-2 «НДС (расходы от реализации через магазин)»

90-6 «Налог с продаж»

90-6-1 «Налог с продаж (расходы от продаж со склада)»

90-6-2 «Налог с продаж (расходы от реализации через магазин)»

90-7 «Себестоимость продаж»

90-7-1 «Себестоимость продаж со склада»

90-7-2 «Себестоимость продаж через магазин»

90-9 «Прибыль/убыток от продаж»

90-9-1 «Прибыль/убыток от продаж со склада»

90-9-2 «Прибыль/убыток от продаж через магазин»

2.2 УЧЕТ ПРОЧИХ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

Прочие доходы и расходы отличны от доходов и расходов по обычным видам деятельности. Их учет ведется на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Этот счет используется для обобщения информации о прочих доходах и расходах организации (операционных и внереализационных), произведенных в течение отчетного периода, кроме чрезвычайных доходов и расходов. Планом счетов рекомендовано открывать к счету 91 «Прочие доходы и расходы» три субсчета:

1 «Прочие доходы»;

2 «Прочие расходы»;

9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Поступление доходов отражается по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы» в зависимости от их характера в корреспонденции с разными счетами, например: 10 «Материалы», 73 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», счетами учета денежных средств и др.

Прочие расходы отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы» в корреспонденции со счетами 01 «Основные средства», 58 «Финансовые вложения» и др.

Операции по субсчетам 1 и 2 необходимо накапливать в течение отчетного года, как и при определении результата по обычным видам деятельности. По окончании месяца сопоставляются дебетовый оборот по субсчету 2 «Прочие расходы» и кредитовый оборот по субсчету 1 «Прочие доходы». Разница между оборотами дает сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц. Это сальдо ежемесячно записывается по дебету субсчета 9 «Сальдо прочих доходов и расходов» и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, в течение года сальдо на субсчетах, открытых к счету 91 «Прочие доходы и расходы» следует считать нарастающим итогом, а сальдо по синтетическому счету 91 «Прочие доходы и расходы» будет свернуто, то есть должно быть равно нулю. По окончании отчетного года два первых субсчета будут закрыты внутренними записями на субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Аналитический учет по счету 91 «Прочие доходы и расходы» ведется по каждому виду прочих доходов и расходов. При этом построение аналитического учета по прочим доходам и расходам, относящимся к одной и той же финансовой, хозяйственной операции, должно обеспечивать возможность выявления финансового результата по каждой операции.

Состав операционных доходов и расходов достаточно разнообразен, а это требует их более детальной группировки. Например, к субсчету 1 можно открыть счета 1-1 «Доходы от сдачи имущества в аренду», 1-2 «Доходы от реализации основных средств», 1-3 «Доходы от продажи валюты» и др. В развитие каждого такого счета следует открыть аналитические счета по каждой группе расходов.

Вторая группа прочих доходов и расходов – внереализационные доходы и расходы. Важно отметить, что нельзя сформировать конечный финансовый результат без учета доходов и расходов от внереализационных операций. В некоторых организациях, где доля подобных доходов и расходов велика, корректировка настолько значительна, что может изменить конечный финансовый результат на противоположный (с прибыли на убыток и наоборот).

К внереализационным доходам и расходам относят результаты от операций, непосредственно не связанных с производственной деятельностью организации. Учет внереализационных доходов и расходов, как и операционных ведется на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

После того как были закрыты субсчета к счету 90 «Продажи», нужно закрыть все субсчета, открытые к счету 91 «Прочие доходы и расходы».

Это отражается проводками:

Дт 91-1 «Прочие доходы»

Кт 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

- закрыт субсчет 91-1 «Прочие доходы» по окончании года;

Дт 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Кт 91-2 «Прочие расходы»

- закрыт субсчет 91-2 «Прочие расходы» по окончании года.

К счету 91 «Прочие доходы и расходы», в зависимости от потребностей организации, могут быть открыты следующие субсчета:

91-01 «Пени и штрафы по налогам»

91-1 «Прочие доходы»

91-1-1 «Оприходование излишков ТМЦ»

91-1-2 «Доход от прочей реализации»

91-1-3 «Доход от передачи воды субабонентам»

91-1-4 «Доход от сдачи имущества в аренду»

91-1-5 «Доход от услуг по перевозке грузов»

91-1-6 «Доход от процентов банка»

91-2 «Прочие расходы»

91-2-1 «Налоги и сборы засчет прочих расходов»

91-2-2 «Расходы от прочей реализации»

91-2-3 «Расходы от передачи воды субабонентам»

91-2-4 «Расходы от передачи имущества в аренду»

91-2-5 «Расходы от услуг по перевозке грузов»

91-2-6 «Расчетно-кассовое обслуживание банков»

91-2-7 «Потери от порчи имущества и недостач»

91-2-8 «Проценты за пользование кредитом»

91-2-9 «Выплаты работникам из прибыли»

91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

91-9-1 «Сальдо от расчетов по налогам и сборам»

91-9-2 «Сальдо от прочей реализации»

91-9-3 «Сальдо от отпуска воды субабонентам»

91-9-4 «Сальдо от сдачи имущества в аренду»

91-9-5 «Сальдо от услуг по перевозке грузов»

91-9-6 «Сальдо по расчетам с банком»

91-9-7 «Сальдо от порчи имущества и недостач»

91-9-8 «Сальдо по процентам за кредит»

2.3 УЧЕТ ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА

В системе счетов, отражающих финансовые результаты деятельности предприятия за отчетный год, должна сформироваться вся необходимая информация о показателях, содержащихся в финансовой отчетности о прибылях и убытках (ф. N 2). В эту систему по Плану счетов 2000 г. входят три накопительных счета: 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» и 99 «Прибыли и убытки». Итоговым среди них является счет 99 «Прибыли и убытки». Аналитические данные по всем счетам этой группы участвуют в качестве оборотов и остатков в формировании показателей отчета о прибылях и убытках за отчетный год.

При этом расходы представлены в дебетовых оборотах счетов данной группы, а доходы - в кредитовых. Сравнение соответствующих доходов и расходов дает сальдированный результат в виде промежуточного или конечного показателя прибыли или убытка.

Финансовый результат деятельности организации формируется накопительным путем в течение всего года на счете 99 «Прибыли и убытки». Данный счет активно-пассивный, сальдо его показывает нарастающим итогом финансовый результат, полученный с начала года до отчетного периода. На величину конечного финансового результата влияют чрезвычайные доходы и расходы, отражаемые на этом счете. По дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражают убытки (потери, расходы), а по кредиту – прибыли (доходы) организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период и показывает конечный финансовый результат отчетного периода. Сальдо как разница между суммами оборотов может быть дебетовым (конечный финансовый результат – убыток) или кредитовым (прибыль). В балансе оно записывается в пассиве, при этом убыток отражается со знаком минус.

К счету 99 «Прибыли и убытки» могут быть открыты следующие субсчета, удобные для группировки данных, как для управленческих нужд, так и при формировании показателей, отражаемых в отчете о прибылях и убытках:

«Прибыли и убытки по обычным видам деятельности»;

«Операционные прибыли и убытки"

«Внереализационные прибыли и убытки";

«Чрезвычайные доходы»;

«Чрезвычайные расходы»;

«Начисления по расчетам с бюджетом» (в том числе 99-6-1 «Налог на прибыль», 99-6-2 «Штрафы по расчетам с бюджетом», 99-6-3 «Пени по расчетам с бюджетом»).

На этом счете по завершении первого квартала выявляется промежуточный финансовый результат за первый квартал, по завершении второго квартала - за первое полугодие, по завершении третьего квартала - за 9 месяцев года и по завершении четвертого квартала - итоговый финансовый результат за весь отчетный период.

Информационная структура счета 99 «Прибыли и убытки» для формирования итогового финансового результата должна обеспечить получение:

- системной достоверной информации о бухгалтерской прибыли - показателе, необходимом для определения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль путем соответствующей налоговой корректировки бухгалтерской прибыли;

- информации о формировании итогового показателя чистой нераспределенной прибыли, поступающей в распоряжение учредителей (участников) предприятия для распределения по завершении хозяйственно - финансового года и переносимой в декабре отчетного года на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Взаимосвязь счетов для отражения финансового результата отчетного года показана на рис. 1, где даны следующие обозначения:

1 - ежемесячное списание прибыли или убытка от продаж (1а);

2 - ежемесячное списание прочей прибыли или прочих убытков (2а);

3 - начисление по срокам в течение отчетного года налога на прибыль и штрафных налоговых и приравненных к ним санкций;

4 - списываются чрезвычайные доходы или расходы (4а);

5 - в декабре отчетного года счет 99 закрывается списанием на дебет счета 84 непокрытого убытка или на кредит того же счета нераспределенной прибыли (5а).

В текущей бухгалтерской отчетности финансовый результат определяется как остаток по счету 99 «Прибыли и убытки». В годовой бухгалтерской отчетности этот показатель отражается после производимой в декабре реформации баланса по данным об остатке по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет 1 «Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года», при этом соответствующий остаток на счете 99 в виде прибыли или убытка переносится на счет 84, субсчет 1 «Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года». Нераспределенная прибыль относится на кредит субсчета 84-1, а непокрытый убыток - на дебет этого же субсчета.

Рис 1. Схема взаимосвязей бухгалтерских счетов для отражения финансового результата

По окончании месяца бухгалтер определяет финансовый результат, сопоставляя обороты по счетам 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы». Этот результат он списывает на счет 99 «Прибыли и убытки».

Результат от обычных видов деятельности следует отразить так:

Дт 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»

Кт 99 «Прибыли и убытки»

- отражена прибыль от обычных видов деятельности;

Дт 99 «Прибыли и убытки»

Кт 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»

- отражен убыток от обычных видов деятельности.

Результат от прочих видов деятельности отражают так:

Дт 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Кт 99 «Прибыли и убытки»

- отражена прибыль от прочих видов деятельности;

Дт 99 «Прибыли и убытки»

Кт 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

- отражен убыток от прочих видов деятельности.

Чрезвычайные доходы и расходы учитываются непосредственно на счете 99 «Прибыли и убытки». Здесь же отражают начисление налога на прибыль, а также штрафы за налоговые правонарушения.

В результате на счете 99 «Прибыли и убытки» образуется кредитовое (прибыль) или дебетовое (убыток) сальдо. Это сальдо списывают последней записью отчетного года. Для этого делают проводку:

Если по итогам года фирма получила прибыль, то это отражается проводкой:

Дт 99 «Прибыли и убытки»

Кт 84 «Нераспределенная прибыль»

- списана чистая (нераспределенная) прибыль отчетного года.

Если по итогам года фирма получила убыток, то:

Дт 84 «Нераспределенная прибыль»

Кт 99 «Прибыли и убытки»

- отражен чистый (непокрытый) убыток отчетного года.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В заключение работы представляется возможным сделать следующие выводы:

Учет доходов и расходов регламентируется Положениями по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (далее ПБУ 9/99) и «Расходы организации (далее – ПБУ 10/99), утвержденных Приказами от 06.05.1999 г. № 32н и № 33. Данные Положения устанавливают методологические основы формирования и отражения в бухгалтерском учете достоверной информации о полученном доходе от предпринимательской деятельности организации.

К задачам учета доходов и расходов можно отнести:

- идентификация фактов хозяйственной жизни, квалифицируемых в бухгалтерском учете как доходы и расходы;

- определение момента возникновения (признания) доходов и расходов;

- определение величины доходов и расходов;

- отнесение доходов и расходов к отчетным периодам, за которые определяется финансовый результат.

Доходы организации в зависимости от их характера, условий получения и направления деятельности организации подразделяются на доходы от обычных видов деятельности, операционные доходы и внереализационные доходы.

Доходы, отличные от доходов от обычных видов деятельности, считаются прочими, к которым относятся также и чрезвычайные доходы.

Учет доходов и расходов по обычным видам деятельности ведется на счете 90 «Продажи». По дебету счета отражается себестоимость реализуемой продукции (работ, услуг), а также налоговые обязательства, связанные с реализаций и влияющие на налогооблагаемую базу (НДС, акцизы). По кредиту данного счета учитываются суммы полученной выручки. Данный счет закрывается на счет 99 «Прибыли и убытки» отражая прибыль или убыток по обычным видам деятельности.

Учет прочих доходов и расходов ведется на счете 91 «Прочие доходы и расходы». По дебету данного счета учитываются прочие расходы, которые понесла организация, по кредиту – прочие доходы. Также как и счет 90 «Продажи», счет 91 «Прочие доходы и расходы» закрывается на счет 99 «Прибыли и убытки», отражая прибыль или убыток от прочих видов деятельности.

Финансовый результат деятельности организации формируется на счете 99 «Прибыли и убытки», на который закрываются счета 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы». Путем сравнения оборотов по дебиту и кредиту данного счета, определяется прибыль или убыток организации, который списывается на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1.Налоговый кодекс Российской Федерации: Ч.2: Федеральный Закон №117-ФЗ от 19.07.2000г. / офиц. текст с изм. и доп. на 19.07. 2009г

2.ФЗ «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 № 129-ФЗ (в ред. от 23.11.2009)

3.Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) (утверждено приказом Минфина Российской Федерации от 6 мая 1999 г. N 33н) (в ред. 27.11.2006.)

4.Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) (утверждено приказом Минфина Российской Федерации от 6 мая 1999 г. N 32н) (в ред от 27.11.2006.)

5.План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности (утвержден приказом Минфина Российской Федерации от 31 октября 2000 г. N 94н) (в ред. от 18.09.2006)

6.Астахов В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет: Учеб. пособие.

— М.: ПРИОР, 2003. — 672 с.

7.Бабаев Ю.А. Основы бухгалтерского учёта, М.: Проспект 2009 г.-438 с

8.Бочкарева И.И. и др. Бухгалтерский учет: Учебник / Под ред. Я.В. Соколова. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: ТК «Велби», Изд-во «Проспект», 2005. — 776 с.

9.Вещунова Н.Л. Бухгалтерский учет, Проспект 2009г. - 848 с.

10.Касьянова Г.Ю. Учёт-2009: Бухгалтерский и налоговый учёт, М.: Абак 2009г.-190 с.

11.Козлов Е.П., Парашутин Н.В., Бабченко Т.Н. Бухгалтерский учет – М.: «Финансы и статистика», 2001

12.Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет – М.: ИНФРА-М, 2008

13.Кутер М.И Теория бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2007.

14.Ларионов А.Д., Нечитайло А.И. Бухгалтерский учет – М.: ТК Велби, издательство Проспект, 2008

15.Ливик Ю.С. Бухгалтерский финансовый учёт.- Питер 2009г.- 384 с.

16.Лытнева Н. А., Малявкина Л. И., Федорова Т. В. Бухгалтерский учет: Учебник. — М.: ФОРУМ: ИНФРА-М, 2006. — 496 с

17.Тумасян Р.З. Бухгалтерский учет: Учеб. пособие. — М.: ООО «НИТАР АЛЬЯНС», 2003. — 799 с.

18.Мещирякова Е.И. Как упростить работу и сэкономить с помощью учетной политики //Главбух № 2, 2005, стр. 1

19. Мирошниченко Т.В. Организация бухгалтерского учета финансовыхвложений // Аудиторские ведомости. 2003. № 7. С. 3.

20.Щербинина Ю.В. Классификация операционных и внереализационных доходов и расходов //Аудиторские ведомости № 1, 2003, Москва.

21.Ширкина Е.А. Учет прочих доходов и расходов //Бухгалтерский учет № 10, 2001, Москва.