(наименование ВУЗа)

Специальность \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(наименование специальности**)**

**КУРСОВАЯ РАБОТА**

**по курсу «БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ»**

**на тему: «Учет доходов и расходов предприятия»**

Студента\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Группа\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Руководитель\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

МОСКВА 200\_\_ год

**СОДЕРЖАНИЕ:**

Введение.

1.Доходы организации.

1.1.Понятие и классификация доходов организации.

1.2.Признание доходов.

1.3.Раскрытие информации о доходах в бухгалтерской отчетности

1.4.Учет доходов будущих периодов.

2.Расходы организации.

2.1.Понятие о расходах организации, их характеристика.

2.2.Классификация расходов организации по обычным видам деятельности.

2.3.Признание расходов организации.

2.4.Раскрытие информации о расходах в бухгалтерской отчетности.

2.5.Учет расходов будущих периодов.

3.Учет прибылей и убытков.

3.1.Учет операционных доходов и расходов.

3.2.Учет внереализационных доходов и расходов.

3.3.Учет чрезвычайных доходов и расходов.

3.4.Назначение и структура счета 99 "Прибыли и убытки".

Заключение

Список используемой литературы

**Введение**

Вся хозяйственная жизнь предприятия скрадывается из двух групп фактов хозяйственной жизни – это доходы и расходы.

Доходы и расходы – это те факты хозяйственной жизни, которые с экономической, юридической и бухгалтерской точек зрения изменяют финансовый результат хозяйственной деятельности предприятия.

С экономической точки зрения доход – это поступление средств в распоряжение (хозяйственный оборот) предприятия.

Расход – в экономической трактовке – это любое выбытие средств (активов) из распоряжения предприятия, т.е. расход – это уменьшение актива.

С юридической точки зрения доходом признается поступление вещных активов или нематериального имущества (интеллектуальной собственности), а также возникновение обязательств дебиторов, не связанное с возникновением обязательств перед кредиторами.

С юридической точки зрения расходы определяются как выбытие вещных активов или нематериального имущества (интеллектуальной собственности), а также возникновение обязательств перед кредиторами, не связанное с возникновением обязательств дебиторов перед предприятием.

Бухгалтерское определение доходов и расходов имеет целью раскрытие способов их отражения в учете и демонстрацию данных о них в бухгалтерской отчетности предприятия. В основе его лежит синтез экономической и юридической трактовок доходов и расходов. Порядок их бухгалтерского учета в настоящее время определяется двумя нормативными документами: ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации».

Согласно п. 2 ПБУ 9/99 доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

ПБУ 10/99 определяет расходы организации как 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).

Исходя из вышеизложенного, можно дать несколько более упрощенные бухгалтерские определения доходов и расходов, согласно которым под доходом понимается бухгалтерская оценка фактов хозяйственной жизни, увеличивающих финансовый результат деятельности предприятия, а под расходом – уменьшающих его финансовый результат.

В связи с этим тема актуальна.

Основная задача бухгалтерского учета сводится к определению величины доходов и расходов. Но именно эта задача и считается самой трудной в экономической науке. Ее решение проходит три этапа: выбор фактов хозяйственной жизни, идентифицируемых как доходы и расходы, т. е. определение момента возникновения (признания) доходов и расходов; отнесение доходов и расходов к отчетным периодам, за которые исчисляется финансовый результат; оценка доходов и расходов.

Определение момента возникновения (признания) доходов и расходов. Решение первой задачи предполагает ответ на вопрос: в какой момент предприятие получило доходы или понесло расходы.

Возникновение (признание) доходов в момент заключения договора. Доходы возникают уже с момента заключения предприятием договора с клиентом. Во-первых, сам факт заключения договора в общем случае показывает, что вероятность выполнения работ в будущем и получения выручки значительно больше вероятности расторжения сделки. Цены заключенных договоров фактически формируют план продаж предприятия на определенные в них сроки. При этом выполнение такого плана, в отличие от чисто экономических плановых показателей, обеспечивается установленной юридической ответственностью за неисполнение договора. Более того, размер такой ответственности может превышать цену сделки.

Возникновение (признание) доходов в момент исполнения договора. Доход от выполнения работ может быть признан в момент подписания акта, т.е. в момент исполнения заключенного договора предприятием-подрядчиком. С того момента, когда заказчик подпишет акт, он формально признает, что работы выполнены подрядчиком полностью и в соответствии с договором. Тем самым его обязательство принимает характер долга, т. е. безусловной обязанности выплатить подрядчику цену сделки.

Возникновение (признание) доходов в момент получения денег за исполнение договора. Моментом признания дохода от выполнения работ по договору можно определить и непосредственно момент получения денег от заказчика. Только после того, как заказчик погасит долг, можно достоверно определить, насколько осуществленная сделка увеличила объем средств фирмы-продавца, т. е. каков был доход предприятия.

Аналогично вопрос признания факта хозяйственной жизни, определяющим величину финансового результата, относится и к учету расходов.

Возникновение (признание) расходов в момент заключения договора. Факт заключения договора, как определяющий объем будущих денежных выплат поставщику, уже можно признать расходом организации.

Возникновение (признание) расходов в момент исполнения договора. Расходы на приобретение товаров могут быть зафиксированы в бухгалтерском учете после исполнения договора поставщиком, т. е. с того момента, как обязательство покупателя по договору приобретет характер безусловного долга. В этом случае до поступления товаров никаких записей в бухгалтерском учете не составляется.

Возникновение (признание) доходов в момент погашения обязательств. Момент перечисления денег поставщику может считаться моментом возникновения (признания) расходов. Следует отметить, что с экономической точки зрения последний подход не позволяет продемонстрировать с помощью данных бухгалтерского учета объем кредита, который покупатель получает от поставщика на срок с момента приобретения товаров до момента их оплаты.

Законодательная ситуация. В настоящий момент признание доходов и расходов связывают с так называемым принципом начислений. Это означает, что доход возникает (признается) не тогда, когда получены деньги, а тогда, когда появилось право их требовать, соответственно расход образуется, не тогда, когда выплачены деньги, а тогда, когда возникло обязательство их выплатить.

Согласно п. 12 ПБУ 9/99 выручка как доходы от основной деятельности возникает (признается) в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

а) предприятие имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

б) сумма выручки может быть определена;

в) имеется уверенность в том, что в результате произойдет увеличение экономических выгод, что имеет место, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении его получения;

г) право собственности на продукцию (товар) перешло к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

д) расходы, связанные с данным фактом хозяйственной жизни, могут быть определены.

Согласно п. 16 ПБУ 10/99 расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

а) расход возникает в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;

б) сумма расхода может быть определена;

в) имеется уверенность в том, что в результате произойдет уменьшение экономических выгод у плательщика.

Приведенные предписания ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 показывают, что нормативные акты фактически не определяют единых критериев признания доходов и расходов в бухгалтерском учете. Для каждой группы доходов и расходов, а в ряде случаев – для конкретных фактов хозяйственной жизни такие критерии устанавливаются отдельно.

Доходы и расходы, относящиеся к будущим периодам. Для учета расходов, не связанных с приобретением какого-либо имущества, Планом счетов выделяется счет 97 «Расходы будущих периодов». Он предназначен для капитализации расходов, понесенных в данном отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам.

Учтенные на этом счете расходы рекапитализируются и (или) декапитализируются по дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др.

Для отражения сумм доходов, полученных предприятием в данном отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам, Планом счетов выделяется специальный синтетический счет 98 «Доходы будущих периодов».

Оценка доходов и расходов в бухгалтерском учете. Возможность выбора методов оценки доходов и расходов, прежде всего, зависит от определения момента их возникновения (признания) в бухгалтерском учете.

Оценка доходов. В части оценки доходов ПБУ 9/99 отдельно устанавливает правила оценки доходов, полученных:

а) в виде выручки от продажи товаров (работ, услуг);

б), при продаже на условиях коммерческого кредита;

в) по бартерным сделкам;

г) в случае изменения величины обязательств по сделкам, предполагающим получение доходов.

Согласно п. 6 ПБУ 9/99 выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности.

Пункт 6.2 ПБУ 9/99 устанавливает, что при продаже продукции и товаров, выполнении работ, оказании услуг на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки оплаты, выручка принимается к бухгалтерскому учету в полной сумме дебиторской задолженности.

В соответствии с п. 6.3 ПБУ 9/99 величина поступления и (или) дебиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, принимается к бухгалтерскому учету по стоимости товаров (ценностей) полученных или подлежащих получению организацией.

Согласно п. 6.4 ПБУ 9/99 в случае изменения обязательства по договору первоначальная величина поступления и (или) дебиторской задолженности корректируется исходя из стоимости актива, подлежащего получению организацией, которую устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

Величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок).

Величина поступления определяется также с учетом (увеличивается или уменьшается) суммовой разницы, возникающей в случаях, когда оплата выполняется в рублях в величине, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах).

Оценка расходов. Относительно расходов ПБУ 10/99 устанавливаются специальные правила для расходов:

а) по договорам с поставщиками (подрядчиками), заключенным на стандартных условиях;

б) по сделкам; предусматривающим коммерческое кредитование;

в) по бартерным операциям;

г) в случае изменения обязательств по договору.

Согласно п. 6 ПБУ 10/99 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. ПБУ 10/99 устанавливает, что величина оплаты и (или) кредиторской задолженности определяется исходя из цены и условий, установленных договором между организацией и поставщиком (подрядчиком) или иным контрагентом.

Согласно п. 6.2 ПБУ 10/99 при оплате приобретаемых материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки платежа, расходы принимаются к бухгалтерскому учету в полной сумме кредиторской задолженности.

В случае изменения обязательства по договору первоначальная величина оплаты и (или) кредиторской задолженности корректируется исходя из стоимости актива, подлежащего выбытию. Его стоимость устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

Величина оплаты и (или) кредиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок), а в случае возникновения суммовых разниц, образующихся при оплате в рублях – в величине, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах).

**1. Доходы организации**

**1.1 Понятие и классификация доходов организации**

В соответствии с ПБУ 9/99 "доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)".

Не признаются доходами организации поступления от других юридических и физических лиц:

* сумм НДС, акцизов, налога с продаж, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей;
* по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;
* в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
* авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг; задатка;
* в залог, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю;
* в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику.

Доходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направления деятельности организации подразделяются на:

а) доходы от обычных видов деятельности (выручка от продажи продукции и товаров; поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг). Доходы от обычных видов деятельности отражают на счете 90 "Продажи";

б) прочие поступления (операционные доходы, внереализационные доходы, чрезвычайные доходы).

Доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ и оказанием услуг.

К доходам по обычным видам деятельности можно отнести доходы, непосредственно связанные с основной уставной деятельностью предприятия; могут включать:

* выручку от продажи продукции, товаров, выполнения работ и услуг;
* выручку от предоставления за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, если этот вид деятельности считается основным (арендная плата);
* поступления от предоставления за плату во временное пользование прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, если этот вид деятельности считается основным (лицензионные платежи (включая роялти) за пользование объектами интеллектуальной собственности);
* поступления от участия в уставных капиталах других организаций, если это является уставной деятельностью.

Доходы, получаемые организацией от предоставления за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, и от участия в уставных капиталах других организаций, когда это не является предметом деятельности организации, относятся к операционным доходам.

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

Операционными доходами являются:

* поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;
* поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
* поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам);
* прибыль, полученная организацией 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;
* прочие.

В организациях, предметом деятельности которых являются предоставление за плату во временное пользование своих активов по договору аренды, предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, участие в уставных капиталах других организаций, выручкой считаются поступления, получение которых связано с указанными видами деятельности. Доходы, получаемые организацией от указанных видов деятельности, когда это не является предметом деятельности организации, относятся к операционным доходам.

Внереализационными доходами являются:

* штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
* активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;
* поступления в возмещение причиненных организации убытков;
* прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
* суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
* курсовые разницы;
* сумма дооценки активов;
* прочие внереализационные доходы.

Чрезвычайные доходы - поступления, возникающие как последствие чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т.п.): страховое возмещение, стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т.п.

Порядок формирования доходов предприятия в целях расчета налога на прибыль приведен в ст. 248-251 гл. 25 Налогового кодекса РФ.

Укрупнено, все возникающие доходы различают как:

* связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг);
* внереализационные, т.е. не связанные с основной деятельностью;
* не учитываемые в целях налогообложения.

Величина доходов определяется на основании первичных документов по реализации товаров (работ, услуг) и из них исключаются суммы косвенных налогов (НДС, акцизов), предъявленные налогоплательщиком покупателю товаров и выделенные в счетах-фактурах.

Согласно налоговому законодательству, реализацией товаров, услуг признаются:

* передача права собственности на товары одного лица другому;
* выполнение работ одним лицом для другого;
* оказание услуг одним лицом другому, включая обмен товарами на возмездной или безвозмездной основе.

Если предприятие внутри организации товары, работы или услуги для собственного потребления, они также приравниваются к реализации, если не относятся на издержки производства и обращения.

Внереализационные доходы – те, которые не связанны непосредственно с основной деятельностью по производству и реализации продукции (работ, услуг).

Доходы, не учитываемые при определении налогооблагаемой базы, увеличивают активы организации без соответствующего увеличения налоговой базы. К ним относятся:

* имущество и имущественные права, полученные в форме задатка, залога в качестве обеспечения обязательств;
* имущество, полученное в качестве взносов в уставный капитал;
* расходы по приобретению и созданию основных средств;
* возврат займов, залогов;
* безвозмездная передача имущества в виде безвозмездной помощи, в порядке, установленном ФЗ «О безвозмездной помощи (содействии) в РФ»;
* средства, поступившие комиссионеру в пользу комитента или иного доверителя;
* имущество, полученное организациями в рамках целевого финансирования;
* средства, полученные по договорам займа и кредита;
* некоторые другие поступления.

Перечень операционных, внереализационных и чрезвычайных доходов с экономической точки зрения совпадает с перечнем этих доходов в ПБУ 9/99 «Доходы организации».

По признаку принадлежности к отчетным периодам доходы подразделяются на:

* доходы данного отчетного периода;
* отложенные доходы (доходы будущих отчетных периодов).

К первой группе относятся доходы, обусловленные ведением хозяйственной деятельности в данном отчетном периоде и признаваемые в расчетах прибылей и убытков этого периода.

Отложенные доходы – полученные в данном отчетном периоде, но участвующие в формировании прибыли следующих отчетных периодов. Например, арендная плата, полученная вперед, выручка от реализации пассажирам месячных и квартальных проездных билетов и т.п.

**1.2 Признание доходов**

В соответствии с п.12 ПБУ 9/99 выручка признается в бухгалтерском учете при следующих условиях:

1) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

2) сумма выручки может быть определена;

3) имеется уверенность в увеличении экономических выгод в результате конкретной операции;

4) право собственности (владения, пользования, распоряжения) на продукцию (товар) перешло к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

5) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Если в отношении денежных средств или иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете признается не выручка, а кредиторская задолженность.

Для признания выручки от предоставления за плату во временное пользование своих активов и от участия в уставных капиталах других организаций должны быть одновременно соблюдены условия 1), 2) и 3).

Выручка от включения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления может признаваться по мере готовности работы, услуги, продукции или по завершении выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции в целом.

Если сумма выручки от продажи продукции (работ, услуг) не может быть определена, то она принимается к учету в размере признанных в учете расходов по изготовлению этой продукции, выполнению работ, оказанию услуг, которые будут впоследствии возмещены организации.

Прочие поступления признаются в бухгалтерском учете в следующем порядке:

* штрафы, пени, неустойки - в отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании или они признаны должником;
* суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которой истек срок исковой давности, - в отчетном периоде, в котором истек срок исковой давности;
* суммы дооценки активов - в отчетном периоде, к которому относится дата переоценки;
* иные поступления - по мере образования (выявления).

1**.3 Раскрытие информации о доходах в бухгалтерской отчетности**

В соответствии с ПБУ 9/99 в составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию, как минимум, следующая информация:

а) о порядке признания выручки организации;

б) о способе определения готовности работ, услуг, продукции, выручка от выполнения, оказания, продажи которых признается по мере готовности.

По выручке, полученной в результате выполнения договоров, предусматривающих исполнение обязательств неденежными средствами, должна быть раскрыта следующая информация:

* общее количество организаций, с которыми заключены указанные договоры, с указанием организаций, на которые приходится основная часть такой выручки;
* доля выручки, полученной по указанным договорам со связанными организациями;
* способ определения стоимости продукции (товаров), переданной организацией.

Прочие доходы организации за отчетный период, не зачисляемые на счет прибылей и убытков, подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности обособленно.

Построение бухгалтерского учета должно обеспечить возможность раскрытия информации о доходах организации в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

**1.4 Учет доходов будущих периодов**

Для учета доходов, полученных в отчетном периоде, но относящихся к будущим периодам, используют пассивный счет 98 "Доходы будущих периодов". По кредиту счета учитывают доходы, относящиеся к будущим периодам, предстоящие поступления задолженностей, доходы, возникающие вследствие превышения взыскиваемых с виновников недостающих ценностей над их балансовой стоимостью. По дебету счета отражают списание доходов будущих периодов на счета учета имущества, расчетов, счет 91 "Прочие доходы и расходы".

К счету 98 "Доходы будущих периодов" могут быть открыты следующие субсчета:

98-1 "Доходы, полученные в счет будущих периодов";

98-2 "Безвозмездные поступления";

98-3 "Предстоящие поступления задолженностей по недостачам, выявленным за прошлые годы";

98-4 "Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей" и др.

На субсчете 98-1 учитывают доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам, - арендная и квартирная плата, плата за коммунальные услуги, пользование средствами связи и др. Полученные или начисленные суммы доходов отражают по кредиту счета 98, субсчет 1, и дебету счетов учета денежных средств и расчетов; списание доходов на расходы наступившего отчетного периода - по дебету субсчета 98-1 и кредиту соответствующих денежных или расчетных счетов.

На субсчете 98-2 учитывают стоимость безвозмездно полученных активов. Безвозмездно полученные активы отражают по рыночной стоимости по дебету счетов учета имущества (08 "Вложения во внеоборотные активы", 10 "Материалы" и др.) с кредита субсчета 98-2. Сумма бюджетных средств, направленных коммерческой организации на финансирование расходов, записывается в кредит субсчета 98-2 и дебет счета 86 "Целевое финансирование".

Суммы, учтенные на кредите счета 98, списывают в дебет этого счета с кредита счета 91 "Прочие доходы и расходы":

по безвозмездно полученным основным средствам - по мере начисления амортизации;

по иным безвозмездно полученным материальным ценностям - по мере их списания на производство или при продаже.

На субсчете 98-3 учитывают предстоящие поступления, задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы. По кредиту субсчета 98-3 отражают выявленные в отчетном году за прошлые годы суммы недостач, признанных виновными лицами или присужденные к взысканию с них судебными органами, в корреспонденции со счетом 94 "Недостачи от потери и порчи ценностей". Одновременно на эти суммы кредитуют счет 94 и дебетуют счет 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", субсчет 2 "Расчеты по возмещению материального ущерба".

По мере погашения задолженности по недостачам кредитуют субсчет 73-2 и дебетуют счета учета денежных средств или другого имущества. Одновременно оплаченную задолженность отражают по дебету счета 98, субсчет 3, и кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы".

На субсчете 98-4 учитывают разницу между взыскиваемой с виновных лиц суммой за недостающие ценности и их учетной стоимостью. Выявленную разницу отражают по кредиту счета 98, субсчет 4, и дебету счета 73, субсчет 2. При погашении задолженности по выявленной разнице кредитуют субсчет 73-2 и дебетуют счета учета денежных средств или другого имущества. Одновременно погашенную часть разницы списывают в дебет субсчета 98-4 и кредит счета 91.

Аналитический учет по счету 98 осуществляют:

по субсчету 1 - по каждому виду доходов;

по субсчету 2 - по каждому безвозмездному поступлению ценностей;

по субсчету 3 - по каждому виду недостач;

по субсчету 4 - по видам недостающих ценностей.

**2. Расходы организации**

Понимание вопросов формирования себестоимости продукции, товаров, работ, услуг, крайне важно, так как себестоимость играет очень важную роль в оценке экономической эффективности производственно-хозяйственной и финансовой деятельности предприятия.

Для успешного выполнения работ, выпуска продукции, оказания услуг, необходимы затраты живого труда в виде труда рабочих и служащих, а также затраты материальных ресурсов: сырья, топлива, электроэнергии, использование оборудования, дополнительных расходов на производственно-хозяйственную деятельность.

**2.1 Понятие о расходах организации, их характеристика**

В соответствии с ПБУ 10/99 расходами организации признаются уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и (или) возникновение обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Не относятся к расходам организации затраты, связанные с осуществлением капитальных и финансовых вложений, и непроизводственные затраты.

Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направления деятельности организации подразделяются на следующие виды:

* расходы по обычным видам деятельности;
* прочие расходы, которые, в свою очередь, подразделяются на:

операционные расходы,

внереализационные расходы,

чрезвычайные расходы.

Прочие расходы не учитываются на счетах учета затрат на производство. В конечном итоге их отражают на счетах 91 "Прочие доходы и расходы" и 99 "Прибыли и убытки" (более подробно в главе 3 «Учет прибылей и убытков»).

Расходы по обычным видам деятельности - это расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также приобретением и продажей товаров:

* затраты, непосредственно связанные с производством продукции (работ, услуг);
* затраты на подготовку к производству продукции;
* затраты по обслуживанию основного производственного процесса;
* затраты на управление производством;
* затраты на подготовку кадров и природоохранные мероприятия;
* затраты на отчисления в государственные внебюджетные фонды;
* затраты на восстановление основных средств и нематериальных активов в виде амортизационных отчислений;
* налоги, сборы и обязательные отчисления, производимые за счет себестоимости в соответствии с законодательством;
* коммерческие и управленческие расходы.

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование своих активов по договору аренды и прав, возникающих из патентов на изобретение, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, а также участие в уставных капиталах других организаций, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с указанными видами деятельности. Если указанные виды деятельности не являются предметом деятельности организаций, то расходы по осуществлению этих видов деятельности относятся к операционным расходам.

В соответствии с Налоговым кодексом РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты и убытки, осуществленные (понесенные) налогоплательщиками (п.1 ст.252).

**2.2 Классификация расходов организации по обычным видам деятельности**

Большое значение для правильной организации учета расходов имеет их классификация. Расходы по обычным видам деятельности группируют по месту их возникновения, видам продукции (работ, услуг), видам расходов, экономической роли в процессе производства, по составу, способу включения в себестоимость продукции, периодичности, участию в процессе производства, отношению к объему производства, составу производственной себестоимости и по эффективности.

По месту возникновения расходы группируют по производствам, цехам, участкам и другим структурным подразделениям организации. Такая группировка затрат необходима для организации управленческого учета и определения производственной себестоимости продукции.

По видам продукции (работ, услуг) расходы группируют для исчисления их себестоимости.

По видам расходов затраты группируют по элементам затрат и статьям калькуляции.

В соответствии с ПБУ 10/99 (п.8) расходы организации по обычным видам деятельности группируются по следующим элементам:

* материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
* затраты на оплату труда;
* отчисления на социальные нужды;
* амортизация;
* прочие затраты (почтово-телеграфные, телефонные, командировочные и др.).

Эта группировка является единой и обязательной для всех отраслей народного хозяйства. Группировка расходов по экономическим элементам показывает, что именно израсходовано на производство продукции, каково соотношение отдельных элементов расходов в общей сумме расходов.

Полученные по элементам расходов данные необходимы при разработке бизнес-планов, объема закупок материальных ресурсов, определении фонда оплаты труда и суммы амортизационных отчислений, организации контроля за расходами, исчислении показателей эффективности использования ресурсов (материалоемкости, трудоемкости и т.п.) и ряда других показателей.

Следует отметить, что при учете расходов по их элементам не осуществляется выделение расходов на законченную производством продукцию (работы, услуги) и незавершенное производство.

Налоговым кодексом РФ (ст.253) предусмотрено выделение не пяти, а четырех элементов расходов:

* материальные расходы;
* расходы на оплату труда;
* сумма начисленной амортизации;
* прочие расходы.

В Основных положениях по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях установлена следующая типовая группировка расходов по статьям калькуляции:

1) "Сырье и материалы";

2) "Возвратные отходы" (вычитаются);

3) "Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций";

4) "Топливо и энергия на технологические цели";

5) "Заработная плата производственных рабочих";

6) "Отчисления на социальные нужды";

7) "Расходы на подготовку и освоение производства";

8) "Общепроизводственные расходы";

9) "Общехозяйственные расходы";

10) "Потери от брака";

11) "Прочие производственные расходы";

12) "Расходы на продажу".

Итог первых 11 статей образует производственную себестоимость продукции, а итог всех 12 статей - полную себестоимость проданной продукции.

Министерства (ведомства) могут вносить изменения в приведенную типовую номенклатуру статей затрат на производство с учетом особенностей техники, технологии и организации производства.

По экономической роли в процессе производства расходы делятся на основные и накладные.

Основными называются расходы, непосредственно связанные с технологическим процессом производства: сырье и основные материалы, вспомогательные материалы и другие расходы, кроме общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Накладные расходы образуются в связи с организацией, обслуживанием производства и управлением им. Они состоят из общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

По составу (однородности) различают одноэлементные и комплексные расходы, а по способу включения в себестоимость продукции - прямые и косвенные.

Одноэлементными называются расходы, состоящие из одного элемента, заработная плата, амортизация и др.

Комплексными называются расходы, состоящие из нескольких элементов, например цеховые и общезаводские расходы, в состав которых входят заработная плата соответствующего персонала, амортизация зданий и другие одноэлементные расходы.

Прямые расходы связаны с производством определенного вида продукции и могут быть прямо и непосредственно отнесены на его себестоимость: сырье и основные материалы, потери от брака и некоторые другие.

Косвенные расходы не могут быть отнесены прямо на себестоимость отдельных видов продукции и распределяются косвенно (условно): общепроизводственные, общехозяйственные и некоторые другие. Деление затрат на прямые и косвенные зависит от отраслевых особенностей, организации производства, принятого метода калькулирования себестоимости продукции. Например, в угольной промышленности, где вырабатывается лишь один вид продукции, все затраты являются прямыми.

В зависимости от периодичности расходы делятся на текущие и единовременные. К текущим расходам относятся расходы, имеющие частую периодичность, например расход сырья и материалов; к единовременным (однократным) - расходы на подготовку и освоение выпуска новых видов продукции, расходы, связанные с пуском новых производств, и др.

По участию в процессе производства различают производственные расходы и расходы на продажу (внепроизводственные).

К производственным относят все расходы, связанные с изготовлением продукции и образующие ее производственную себестоимость.

Расходы на продажу (внепроизводственные) связаны с реализацией продукции покупателям. Производственные и внепроизводственные расходы образуют полную себестоимость проданной продукции.

Для планирования и контроля себестоимости продукции (работ, услуг) важное значение имеет группировка расходов по отношению к объему производства, составу производственной себестоимости и по эффективности.

По отношению к объему производства расходы подразделяют на переменные, условно-переменные и условно-постоянные. К переменным относят расходы, размер которых изменяется пропорционально изменению объема производства продукции, - сырье и основные материалы, заработная плата производственных рабочих и др. Условно-переменные расходы зависят от объема производства, но эта зависимость не прямо пропорциональная (общепроизводственные расходы). Размер условно-постоянных расходов почти не зависит от изменения объема производства продукции; к ним относятся общехозяйственные расходы и некоторые другие.

По составу производственной себестоимости различают производственную себестоимость без общехозяйственных расходов и с общехозяйственными расходами. При первом варианте общехозяйственные расходы списывают со счета 26 на счет 90 "Продажи" и они не входят в состав производственной себестоимости. При втором варианте общехозяйственные расходы списывают на счета 08, 20, 23, 29 и др., т.е. они включаются в производственную себестоимость продукции.

По эффективности различают производительные и непроизводительные расходы. Производительными считаются затраты на производство продукции установленного качества при рациональной технологии и организации производства. Непроизводительные расходы являются следствием недостатков в технологии и организации производства (потери от простоев, брак продукции, оплата сверхурочных работ и др.).

Производительные расходы планируются, поэтому они называются планируемыми. Непроизводительные расходы, как правило, не планируются, поэтому их считают непланируемыми.

**2.3 Признание расходов организации**

В соответствии с ПБУ 10/99 расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

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

2) сумма расходов может быть определена;

3) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации (т.е. когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи активов).

Если в отношении любых расходов организации не исполнено хотя бы одно из указанных условий, то в учете эти расходы признаются дебиторской задолженностью.

Амортизация признается в качестве расхода исходя из величины амортизационных отчислений, определяемой на основе стоимости амортизируемых активов, срока полезного использования и принятых организацией способов начисления амортизации.

Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, операционные или иные доходы и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и иной).

В соответствии с допущением временной определенности фактов хозяйственной деятельности расходы признаются в том отчетном периоде, в котором совершены, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления.

Если организацией принят порядок признания выручки после поступления денежных средств и иной формы оплаты, то и расходы признаются после осуществления погашения задолженности.

Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках:

* с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов);
* путем их обоснованного распределения между отчетными периодами, когда расходы обусловливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем;
* по расходам, признанным в отчетном периоде, когда по ним становится определенным неполучение экономических выгод или поступление активов;
* независимо от того, как они принимаются для целей расчета налогооблагаемой базы;
* когда возникают обязательства, не обусловленные признанием соответствующих активов.

**2.4 Раскрытие информации о расходах в бухгалтерской отчетности**

Сведения о затратах на производство и реализацию продукции (работ, услуг) (форма № 5-з) составляются ежеквартально юридическими лицами всех форм собственности, их филиалами и представительствами (кроме малых предприятий) и представляются ими органу государственной статистики по месту, установленному территориальным органом государственной статистики в субъектах Российской Федерации. Сведения представляются за I, II и III кварталы 30-го числа после отчетного периода, а за IV квартал - 1 апреля года, следующего за отчетным.

Кроме того, в соответствии с ПБУ 10/99 в составе информации об учетной политике организаций в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию порядок признания коммерческих и управленческих расходов.

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.

В бухгалтерской отчетности также подлежит раскрытию, как минимум, следующая информация:

* расходы по обычным видам деятельности в разрезе элементов затрат;
* изменение величины расходов, не имеющих отношения к исчислению себестоимости проданных продукции, товаров, работ и услуг в отчетном году;
* расходы, равные величине отчислений в связи с образованием резервов (предстоящих расходов, оценочных резервов и др.).

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

**2.5 Учет расходов будущих периодов**

Расходы будущих периодов - это затраты, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам. Основную часть расходов будущих периодов в организациях составляют расходы на подготовку и освоение производства. Кроме того, к расходам будущих периодов относят: расходы по ремонту основных средств в сезонных отраслях промышленности (когда не создается ремонтный фонд); расходы по оплате аренды объектов основных средств или их отдельных частей (помещений); расходы на рекламу; на приобретение лицензий; расходы, связанные с оплатой услуг телефонной и радиосвязи, перечисляемой за последующие периоды, и др.

Учет расходов будущих периодов осуществляют по дебету активного счета 97 "Расходы будущих периодов" с кредита соответствующих материальных, расчетных и других счетов (10, 50, 51, 69, 70, 76 и др.). Ежемесячно или в другие сроки учтенные на дебете счета 97 расходы списывают в дебет счетов 20, 23, 25, 26, 44 и др. Сроки списания расходов будущих периодов, а также соответствующие издержки или другие источники, на которые списываются указанные расходы, регламентируются законодательными и другими нормативными актами или определяются самими организациями. Например, расходы по ремонту основных средств, учтенные в начале года на счете 97, списывают ежемесячно либо пропорционально объему производства по месяцам, либо пропорционально плановым затратам на ремонт основных средств, либо равномерно по месяцам.

Из общего состава расходов будущих периодов отдельной калькуляционной статьей по счету 20 "Основное производство" отражают лишь расходы по подготовке и освоению производства. Остальные расходы будущих периодов списывают со счета 97 в дебет собирательно-распределительных (25, 26) или других счетов.

Расходы на рекламу, относящиеся к будущим периодам, также учитываются по дебету счета 97 и кредиту счета 76, с последующим списанием расходов с кредита счета 97 в дебет счетов учета затрат на производство и расходов на продажу.

ПБУ 14/2000 не включает в состав нематериальных активов расходы, связанные с приобретением лицензий. В связи с этим расходы по приобретению лицензий целесообразно учитывать на счете 97 в качестве расходов будущих периодов. С кредита счета 97 стоимость лицензий в течение срока их действия списывается равномерно по месяцам на счет 26 "Общехозяйственные расходы" или 44 "Расходы на продажу".

**3. Учет прибылей и убытков**

Для обобщения информации об операционных и внереализационных доходах и расходах используют счет 91 "Прочие доходы и расходы". К этому счету могут быть открыты следующие субсчета:

91-1 "Прочие доходы";

91-2 "Прочие расходы";

91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов".

На субсчете 91-1 "Прочие доходы" учитывают поступления активов, признаваемых прочими доходами (за исключением чрезвычайных).

На субсчете 91-2 "Прочие расходы" учитывают операционные и внереализационные расходы, признаваемые прочими расходами (за исключением чрезвычайных).

Субсчет 91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов" используется для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 91-1 и 91-2 производят накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91-1 и кредитового оборота по субсчету 91-2 определяется сальдо прочих доходов и расходов. Это сальдо ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 91-9 на счет 99 "Прибыли и убытки". Таким образом, на отчетную дату счет 91 "Прочие доходы и расходы" сальдо не имеет.

По окончании отчетного года субсчета 91-1 и 91-2 закрываются внутренними записями на субсчет 91-9.

**3.1 Учет операционных доходов и расходов**

Состав операционных доходов и расходов определен ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99. Основную часть операционных доходов и расходов составляют доходы и расходы от выбытия имущества, кроме продажи готовой продукции (работ, услуг и товаров), и от участия в других организациях: поступления и расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, поступления и расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, прибыль или убыток от участия в совместной деятельности.

Учет доходов и расходов от продажи активов (за исключением готовой продукции и товаров). При выбытии амортизируемого имущества вследствие продажи, списания в связи с окончанием срока полезного использования и по другим причинам, безвозмездной передачи сумму амортизации основных фондов и нематериальных активов списывают в дебет счетов 02 "Амортизация основных средств", 05 "Амортизация нематериальных активов" с кредита счетов 01 "Основные средства" и 04 "Нематериальные активы". Остаточную стоимость основных средств и нематериальных активов списывают с кредита счетов 01 и 04 в дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы". В дебет счета 91 списывают также все расходы, связанные с выбытием амортизируемого имущества (включая НДС по проданному имуществу).

При выбытии материалов и другого неамортизируемого имущества вследствие продажи, списания в связи с порчей, безвозмездной передачи их стоимость списывают в дебет счета 91. Сумму задолженности покупателей за проданное имущество отражают по дебету счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" и кредиту счета 91.

Учет прочих операционных доходов и расходов. При осуществлении операций по вкладам в уставные капиталы других организаций и по вкладам участников простого товарищества в общее имущество товарищей неденежными средствами обычно возникает разница между стоимостью передаваемого имущества и согласованной оценкой вклада. Эта разница отражается в зависимости от ее значения по кредиту или дебету счета 91 (превышение согласованной стоимости над учетной отражается по дебету счета 58 "Финансовые вложения" и кредиту счета 91; обратное соотношение - по дебету счета 91 и кредиту счета 58).

Доходы от участия в других организациях можно учитывать:

1) по фактическому поступлению денежных средств;

2) по предварительному начислению доходов и записи на счетах.

При первом варианте по мере поступления денежных средств дебетуют счета 50, 51, 52, 55 и кредитуют счет 91 "Прочие доходы и расходы".

При втором варианте начисленные доходы оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" - на сумму доходов от вкладов в уставный капитал других организаций, арендной платы и дивидендов

Кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы" - на всю сумму начисленных доходов

Поступившие платежи по доходам отражают по дебету счетов учета денежных средств (50, 51, 52, 55) и кредиту счета 76.

Проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, оформляют бухгалтерскими записями в том же порядке, как и доходы от участия в других организациях. Проценты, уплаченные за предоставление в пользование денежных средств организации, обычно списывают в дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы" с кредита счетов учета денежных средств.

Отчисления в оценочные резервы (под снижение стоимости материальных ценностей, под обеспечение вложений в ценные бумаги, по сомнительным долгам) отражают по дебету счета 91 и кредиту счетов 14 "Резервы на снижение стоимости материальных ценностей", 59 "Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги" и 63 "Резервы по сомнительным долгам". Неиспользованные резервы в периоде, следующем за периодом их создания, списывают в дебет счетов 14, 59 и 63 с кредита счета 91.

**3.2 Учет внереализационных доходов и расходов**

В соответствии с ПБУ 9/99 и 10/99 внереализационными доходами и расходами являются:

* штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров, полученные и уплаченные;
* активы, полученные и переданные безвозмездно, в том числе по договору дарения;
* поступления в возмещение и возмещение причиненных организации убытков;
* прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году, и убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
* суммы кредиторской, депонентской и дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
* курсовые разницы;
* сумма дооценки и уценки активов;
* перечисление средств, связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;
* прочие внереализационные доходы и расходы.

Поступления от уплаты штрафов, пеней, различных неустоек и других видов санкций отражают по кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы" и дебету счетов учета денежных средств и расчетов с дебиторами.

Уплаченные организацией суммы штрафов, пеней, неустоек и суммы от других санкций отражают по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы" с кредита счетов учета денежных средств. При этом суммы, внесенные в бюджет в виде санкций, в состав расходов по внереализационным операциям не включают, а относят на уменьшение прибыли по счету 99 "Прибыли и убытки".

Прибыль прошлых лет, выявленную в отчетном году, отражают по дебету счета 51 "Расчетный счет" и кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы", убытки оформляют обратной бухгалтерской проводкой.

Суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым срок исковой давности истек, списывают в дебет счета 76 и кредит счета 91. Дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, списывается с кредита счета 76 на счет средств резерва сомнительных долгов (63) или в дебет счета 91.

Положительные курсовые разницы в зависимости от объекта учета оформляют следующими бухгалтерскими записями:

Дебет счета 58 "Финансовые вложения" - на разницу по операциям с финансовыми вложениями

Дебет счетов 50 "Касса", 52 "Валютный счет" - на разницу по денежным средствам в валюте

Дебет счета 71 "Расчеты с подотчетными лицами" (по операциям выдачи валюты под отчет) и других счетов

Кредит счета 91

По задолженности перед поставщиками и подрядчиками положительную курсовую разницу отражают по кредиту счета 91 и дебету счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Отрицательные курсовые разницы оформляют обратными бухгалтерскими проводками по отношению к положительной курсовой разнице.

Суммы дооценки активов списывают с кредита счета 91 в дебет счетов учета активов, сумма уценки активов оформляется обратной бухгалтерской записью.

В дебет счета 91 с кредита различных счетов списывают расходы, связанные с благотворительной деятельностью, осуществлением следующих мероприятий: спорта, отдыха, развлечений, культурно-просветительского характера и иных аналогичных.

Прочие внереализационные расходы и потери списываются с дебета или кредита соответствующих счетов в момент их выявления на счет 91. Например, затраты по аннулированным производственным заказам списывают в дебет счета 91 с кредита счетов 20 "Основное производство" (на стоимость неиспользованных полуфабрикатов, деталей и узлов), 97 "Расходы будущих периодов" (на сумму затрат по подготовке производства, относящихся к аннулированным заказам) и др.

Аналитический учет по счету 91 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.

**3.3 Учет чрезвычайных доходов и расходов**

К чрезвычайным доходам ПБУ 9/99 относит поступления, возникающие как последствия обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т.п.): страховое возмещение, стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т.п.

Поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств, приходуют по дебету материальных, расчетных и других счетов с кредита счета 99 "Прибыли и убытки". Например, стоимость материальных ценностей, оставшихся от списания пришедшего в негодность по чрезвычайным обстоятельствам имущества, приходуют по дебету счета 10 "Материалы" с кредита счета 99.

В соответствии с ПБУ 10/99 в составе чрезвычайных расходов отражаются расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.).

Потери и расходы, связанные с чрезвычайными обстоятельствами, списываются в дебет счета 99 с кредита счетов материальных ценностей (утраченных или израсходованных при ликвидации последствий чрезвычайных обстоятельств), расчетов с персоналом по оплате труда (по работникам, занятыми ликвидацией последствий стихийных бедствий), денежных средств и т.п.

При списании стоимости имущества, утраченного в результате чрезвычайных обстоятельств, амортизируемое имущество относят в дебет счета 99 по остаточной стоимости (с кредита счетов 01 и 04), а остальное имущество - по фактической себестоимости (с кредита счетов 08, 10, 11, 20, 21, 23, 29, 41, 43, 50, 58 и др.). При этом организации, учитывающие материалы по учетным ценам, к бухгалтерской записи по списанию материалов по учетным ценам (дебет счета 99, кредит счета 10) составляют дополнительную бухгалтерскую запись на списание отклонений, приходящихся на утраченные материалы. Суммы отклонений списывают на счет 99 со счета 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей" принятым в организации способом.

В дебет счета 99 списывают не компенсируемые страховыми возмещениями потери от страховых случаев (со счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"), а также стоимость животных, павших или забитых в связи с эпизоотией, стихийными бедствиями и иными чрезвычайными обстоятельствами (с кредита счета 11 "Животные на выращивании и откорме").

**3.4 Назначение и структура счета 99 "Прибыли и убытки"**

Для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году используют счет 99 "Прибыли и убытки". По кредиту этого счета отражают доходы и прибыли, а по дебету - расходы и убытки.

Хозяйственные операции отражают на счете 99 по так называемому кумулятивному принципу, т.е. нарастающим итогом с начала года. Сопоставлением кредитового и дебетового оборотов по счету 99 определяют конечный финансовый результат за отчетный период. Превышение кредитового оборота над дебетовым отражается в качестве сальдо по кредиту счета 99 и характеризует размер прибыли организации, а превышение дебетового оборота над кредитовым записывается как сальдо по дебету счета 99 и характеризует размер убытка организации. Счет 99 имеет одностороннее сальдо.

Конечный финансовый результат организации складывается под влиянием:

а) финансового результата от продажи продукции (работ, услуг);

б) финансового результата от продажи основных средств, нематериальных активов, материалов и другого имущества (части операционных доходов и расходов);

в) операционных доходов и расходов (за вычетом результатов от продажи имущества);

г) внереализационных прибылей и убытков;

д) чрезвычайных доходов и расходов.

Различие между этими составными частями прибыли или убытков состоит в том, что финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг) первоначально определяют по счету 90 "Продажи". Со счета 90 прибыль или убыток от обычной деятельности списывается на счет 99 "Прибыли и убытки".

Финансовый результат от продажи имущества, операционные и внереализационные доходы и расходы вначале отражают на счете 91 "Прочие доходы и расходы", с которого затем ежемесячно списывают на счет 99.

Чрезвычайные доходы и расходы сразу относят на счет 99 без предварительной записи на промежуточных счетах в корреспонденции со счетами учета материальных ценностей, расчетов с персоналом по оплате труда, денежных средств и т.п.

Кроме того, по дебету счета 99 отражают начисленные платежи на прибыль и суммы причитающихся налоговых санкций в корреспонденции со счетом 68 "Расчеты по налогам и сборам". Платежи по перерасчетам по налогу на прибыль также отражаются на счетах 68 и 99.

По окончании отчетного года счет 99 "Прибыли и убытки" закрывается. Заключительной записью декабря сумму чистой прибыли списывают с дебета счета 99 в кредит счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)". Сумма убытка списывается с кредита счета 99 в дебет счета 84.

Аналитический учет по счету 99 должен обеспечить формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках.

**Заключение**

Новые понятия о доходах и расходах были впервые раскрыты для целей ведения бухгалтерского учета в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренной 29 декабря 1997г. Методическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов РФ и Президентским Советом Института профессиональных бухгалтеров. С 1 января 2000г. реализуются на практике два новых Положения по бухгалтерскому учету: ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации».

Доходами организации, как подчеркивается в ПБУ 9/99, признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств и иного имущества) или погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала организации. Сюда, однако, не включаются вклады участников (собственников) в уставный капитал. Доходы содержат следующие статьи: выручку от продаж товаров, продукции (работ, услуг); проценты и дивиденды к получению; арендную плату; поступления от продажи основных средств и другого имущества; чрезвычайные доходы и т.п. Не могут признаваться доходами организации, как указывается в ПБУ 9/99, различные поступления от других юридических и физических лиц:

* сумм НДС, акцизов, налога с продаж, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательств, платежей;
* авансов в счет оплаты продукции, товаров и услуг;
* задатка;
* залога, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю;
* по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала.

Доходы классифицируются на четыре группы:

* доходы от обычных видов деятельности;
* операционные доходы;
* внереализационные доходы;
* чрезвычайные доходы.

Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (имущества, денежных средств) или возникновения обязательств, уменьшающих капитал организации, за исключением уменьшения вкладов в уставный капитал собственников имущества по их решению.

Согласно ПБУ 10/99 не признается расходами организации выбытие активов, связанное с:

* приобретением внеоборотных активов;
* вложениями в уставный капитал других организаций;
* приобретением акций АО и иных ценных бумаг не для перепродажи;
* перечислением средств и взносов, связанных с благотворительной деятельностью;
* расходами на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений;
* предварительной оплатой материально-производственных запасов и иных ценностей (работ и услуг);
* погашением кредита, займа;
* договорами комиссии, агентскими и аналогичными договорами в пользу комитента, принципала и т.п.

Расходы также классифицируются на четыре группы:

* расходы по обычным видам деятельности;
* операционные расходы;
* внереализационные расходы;
* чрезвычайные расходы.

Основная задача бухгалтерского учета сводится к определению величины доходов и расходов. Ее решение проходит три этапа:

* выбор фактов хозяйственной жизни, идентифицируемых как доходы и расходы, т. е. определение момента возникновения (признания) доходов и расходов;
* отнесение доходов и расходов к отчетным периодам, за которые исчисляется финансовый результат;
* оценка доходов и расходов.

Существует две классификации доходов и расходов: бухгалтерская и налоговая.

Классификация, принятая в бухгалтерском учете. В соответствии с п. 4 ПБУ 9/99 все доходы и расходы делятся на две группы:

1) от обычных видов деятельности;

2) прочие, к которым относятся:

- операционные;

- внереализационные;

- чрезвычайные.

Классификация, принятая в налоговом учете. Налоговое законодательство также устанавливает классификацию доходов и расходов; целью, которой является определение их влияния на размер налогооблагаемой прибыли. Здесь, прежде всего все доходы и расходы делятся на две группы:

1) доходы и расходы, учитываемые при исчислении налогооблагаемой прибыли;

2) доходы и расходы, не учитываемые при ее исчислении.

Первая из названных групп, в свою очередь, подразделяется на:

1) доходы и расходы, связанные с реализацией товаров (работ, услуг);

2) внереализационные доходы и расходы.

Расходы, учитываемые при исчислении налогооблагаемой прибыли как связанные с реализаций товаров (работ, услуг), по способам включения их сумм в расчет налогооблагаемой базы также делятся на две группы:

1) прямые;

2) косвенные.

Анализ доходов и расходов организации проводится по данным формы №2 «Отчет о прибылях и убытках». В ней содержится информация о всех видах доходов и расходов, за отчетный и предыдущий периоды в поквартальном, полугодовом, девятимесячном и годовом разрезах. Это позволяет каждому экономическому субъекту анализировать в динамике состав и структуру доходов и расходов, их изменение, а также рассчитывать ряд коэффициентов, свидетельствующих об эффективности использования доходов и целесообразности произведенных расходов в сравнении с полученными доходами.

**Список используемой литературы:**

1. Бухгалтерский учет / Учебное пособие / Кондраков Н.П. – «ИПБ-БИНФА», 2002 г.
2. Бухгалтерский (финансовый) учет / Учебное пособие / В.П.Астахов – М.- Ростов н/Д, 2004 г.
3. Федеральный з-н «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ
4. Приказ Минфина РФ от 29 июля 1998 г. №34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» (с изм. и доп. от 30 декабря 1999 г.)
5. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятия и инструкция по его применению.
6. Бухгалтерский учет / Е.П. Козлова, Н.В. Парашутин, Т.Н. Бабченко, Е.Н. Галанина. – 2-е изд., доп. – М.: Финансы и статистика, 2003
7. Бухгалтерский учет / Основные документы. – 2-е изд., доп. и перераб. – М.: ИД ФБК-Пресс, 2002 г.
8. Бухгалтерский учет / Практ. пособие по бух. учету, финансам и налогообложению: Инжиниринго-Консалтинговая компания «ДеКА», 2001 г.
9. Бухгалтерский учет / Учеб. для вузов / Под ред. П.П. Новиченко. 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2003
10. Теория бухгалтерского учета / З.В.Кирьянова – М., 2000 г.
11. Теория бухгалтерского учета / Учебное пособие / Попова Э.А. – М., 2006 г.
12. ПБУ 9/99 «Доходы организации»
13. ПБУ 10/99 «Расходы организации»
14. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая, гл. 25 ст. 248-255) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ принят ГД ФС РФ 19.07.200 г. с изм. и доп., вступившими в силу с 08.07.2006 г.