ТИПИЧНЫЕ ОШИБКИ В ОТЧЕТЕ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ

Форма N 2 позволяет пользователям оценить информацию обо всех доходах и расходах фирмы, а также проследить связь между налогом на прибыль, который организация уплачивает по декларации, и налогом на прибыль, рассчитанным по данным бухгалтерского учета.

Все оплошности, допущенные в Отчете, искажают действительную ситуацию о состоянии дел компании. Чтобы их избежать, читайте нашу статью. Здесь мы привели типичные ошибки, которые допускают бухгалтеры при заполнении формы N 2, а также ошибки по отражению в бухучете тех операций, которые влияют на суммы доходов и расходов.

***Выручка (строка 010)***

Бухгалтер не отражает отдельно существенные доходы. Если организация ведет несколько видов деятельности, то она должна помнить, что все существенные для пользователей суммы доходов надо раскрыть в форме N 2 отдельными строками. Однако практика аудиторских проверок показывает, что бухгалтеры не всегда придерживаются этого требования. А это значит, что информация в Отчете, которая нужна внешним пользователям, представлена недостаточно подробно.

В п. 18.1 ПБУ 9/99 "Доходы организации" сказано, что существенной считается та выручка, которая за отчетный период составляет 5 и более процентов от общей суммы доходов организации. То есть фирма может использовать лимит в 5 процентов, а может и установить другой уровень существенности и закрепить его в своей учетной политике.

Таким образом, если какие-либо доходы, полученные фирмой за первое полугодие 2006 г., являются существенными, их нужно отразить в отдельных строках. Такие строки бухгалтер должен добавить в форму N 2 самостоятельно (например, 011, 012, 013 и т.д.).

Это правило касается и расходов. Расходы, соответствующие каждому виду выделенного дохода, нужно показывать в отдельных строках.

***Управленческие расходы (строка 040)***

Производственная организация неправильно раскрывает управленческие расходы. Как известно, управленческие расходы, непосредственно не связанные с изготовлением продукции, учитываются на счете 26 "Общехозяйственные расходы". Такие затраты могут списываться на себестоимость одним из двух способов, который надо закрепить в учетной политике организации. В зависимости от того, какой способ выбран, и заполняется строка 040.

1. Управленческие расходы можно списывать полностью на счет 90 "Продажи" в том отчетном периоде, когда они были осуществлены. В этом случае эту сумму расходов бухгалтер должен отразить по строке 040.

2. Управленческие расходы фирма вправе сначала списать на счет 20 "Основное производство". А затем фактическая себестоимость реализованной продукции относится в дебет счета 90. Используя такой способ формирования себестоимости, некоторые бухгалтеры ошибочно заполняют строку 040. Обратите внимание: в этом случае делать этого не нужно - управленческие расходы уже включены в себестоимость реализованной продукции, которая указывается по строке 020.

Торговая организация показывает накладные затраты по строке 040. Как известно, все затраты торговая организация отражает на счете 44 "Расходы на продажу". Это относится и к затратам, которые непосредственно не связаны с процессом продажи товаров (например, расходы на выплату заработной платы администрации, по аренде помещений, по оплате услуг охраны).

Несмотря на это, зачастую бухгалтеры торговых предприятий расходы управленческого характера ошибочно отражают по строке 040. Однако все затраты торговой фирмы, относящиеся к реализованным товарам, нужно показывать по строке 030 "Коммерческие расходы".

***Проценты к получению (строка 060) и проценты***

***к уплате (строка 070)***

Бухгалтер не рассчитывает проценты по долговым обязательствам ежемесячно. По строкам 060 и 070 формы N 2 за первое полугодие нужно показать суммы процентов, начисленные по состоянию на 30 июня. Независимо от того, когда они будут выплачены.

Так, если фирма получает доход в виде процентов, их необходимо начислять за каждый истекший отчетный период в соответствии с условиями договора. Об этом говорится в п. 16 ПБУ 9/99.

А если организации предоставляют кредит или заем, то проценты надо начислять каждый месяц, пока фирма пользуется заемными средствами, независимо от того, когда будут выплачены денежные средства. Это следует из п. 18 ПБУ 10/99 "Расходы организации".

Пример 1. ООО "Фактор" 16 июня 2006 г. получило заем в сумме 200 000 руб. на полгода. За пользование займом организация должна уплатить проценты по ставке 15 процентов годовых при возврате долга. Но вот начислять проценты бухгалтер ООО "Фактор" должен ежемесячно.

В июне 2006 г. надо сделать такие проводки:

Дебет 51 Кредит 66

- 200 000 руб. - получен заем;

Дебет 91 субсчет "Прочие расходы" Кредит 66

- 1232,88 руб. (200 000 руб. x 15% : 365 дн. x 15 дн.) - начислены проценты за период с 16 по 30 июня 2006 г.

В форме N 2 за первое полугодие 2006 г. по строке 070 "Проценты к уплате" бухгалтер должен отразить сумму начисленных процентов.

***Прочие операционные доходы (строка 090) и прочие***

***операционные расходы (строка 100)***

Некоторые виды внереализационных доходов и расходов бухгалтеры необоснованно относят к операционным. Довольно часто бухгалтеры путают, какие расходы и доходы относятся к операционным, а какие - к внереализационным. Так, например, нередко в состав внереализационных расходов ошибочно включают расходы на создание резервов по сомнительным долгам, в то время как такие расходы являются операционными. Связано это в первую очередь с тем, что операционных доходов и расходов нет в налоговом учете. И та же списанная задолженность в налоговом учете будет внереализационным расходом.

К операционным доходам относятся и поступления от сдачи имущества в аренду (если такая деятельность не является для фирмы основной), а также от продажи прочего имущества фирмы (основных средств, нематериальных активов, объектов незавершенного капитального строительства или материалов). Обратите внимание: доходы от продажи и аренды имущества в форме N 2 показывают без НДС.

По строке 090 отражаются и доходы от ликвидации основных средств. После разборки или демонтажа оборудования могут остаться ценности (детали, узлы, агрегаты), которые можно использовать в производстве. Бухгалтер должен оприходовать их по рыночной стоимости (цене возможной реализации). Обратите внимание, что с 2006 г. в налоговом учете стоимость переданного в производство имущества, полученного после разборки и демонтажа основных средств, включается в расходы в размере 24 процентов от рыночной стоимости (п. 2 ст. 254 Налогового кодекса РФ).

К операционным относятся расходы, связанные с получением соответствующих операционных доходов. В частности, это затраты по сдаче имущества в аренду, от списания прочего имущества фирмы (основных средств, нематериальных активов, материалов и т.д.). Здесь же отражаются расходы по оплате услуг банка.

В составе операционных доходов и расходов не отражается стоимость погашенного векселя. Допустим, у организации есть вексель третьего лица, который учтен на счете 58 "Финансовые вложения". При предъявлении этого векселя к погашению или при использовании его в расчетах с поставщиками нужно списать стоимость ценной бумаги с баланса. При отражении этих операций используют счет 91 "Прочие доходы и расходы".

При списании векселя бухгалтер должен сделать такие проводки:

Дебет 76 (60) Кредит 91 субсчет "Прочие доходы"

- передан вексель на погашение или в счет оплаты за товары (работы, услуги);

Дебет 91 субсчет "Прочие расходы" Кредит 58

- списана стоимость векселя.

В форме N 2 соответствующие суммы бухгалтер должен отразить в составе операционных доходов и расходов.

***Внереализационные доходы (строка 120) и внереализационные***

***расходы (строка 130)***

Бухгалтер не отражает курсовые разницы в конце месяца. Курсовые разницы, возникшие по остатку денег на валютных счетах организации и по дебиторской и кредиторской задолженности в иностранной валюте, нужно отражать ежемесячно. Этого требует п. 11 ПБУ 3/2000 "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте".

Причем курсовые разницы в форме N 2 лучше показывать отдельно: положительные - в составе внереализационных доходов, а отрицательные - в составе внереализационных расходов.

Еще одна частая ошибка: курсовые разницы путают с суммовыми. И бухгалтеры рассчитывают суммовые разницы ежемесячно, как курсовые. Делать этого не нужно. Ведь у этих разниц есть существенное отличие.

Курсовые разницы появляются, когда задолженность возникает и погашается в иностранной валюте.

А суммовые разницы образуются, если задолженность возникает в условных единицах, а оплачивать задолженность нужно в рублях. То есть суммовую разницу надо рассчитывать только на дату погашения дебиторской или кредиторской задолженности.

***Текущий налог на прибыль (строка 150)***

Неверно рассчитан текущий налог на прибыль. Как надо рассчитать налог на прибыль, который отражается по строке 150 формы N 2, сказано в п. 21 ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль". При этом надо помнить, что его величина должна соответствовать значению, отраженному по строке 180 листа 02 "Расчет налога на прибыль организации" декларации по налогу на прибыль.

Те организации, которые применяют ПБУ 18/02, рассчитывают сумму текущего налога на прибыль по такой формуле:

текущий + условный

налог на расход постоянное постоянный отложенный отложенное

прибыль = (-доход) + налоговое - налоговый + налоговый - налоговое

(текущий по налогу обязательство актив актив обязательство.

налоговый на прибыль

убыток)

А условный расход (доход) по налогу на прибыль определяется так:

условный расход прибыль (убыток)

(доход) по налогу = по данным бухгалтерского x 24%.

на прибыль учета до налогообложения

Отметим, что суммы отложенных налоговых активов и обязательств в Отчете могут иметь как положительные, так и отрицательные значения. Положительное свидетельствует о возникновении актива и прекращении обязательства, а отрицательное - об увеличении обязательства и погашении актива.

Малым предприятиям, которые не применяют ПБУ 18/02, рассчитывать текущий налог на прибыль по формуле, указанной выше, не нужно. Чтобы заполнить строку 150, надо просто взять значение из декларации по налогу на прибыль.

Примечание. Какие организации относятся к малым, сказано в п. 1 ст. 3 Федерального закона от 14 июня 1995 г. N 88-ФЗ.

Пример 2. Бухгалтер ЗАО "Энергоресурс" рассчитал прибыль до налогообложения за полугодие 2006 г., которая составила 4 890 400 руб. А за аналогичный период прошлого года - 2 320 290 руб.

И в 2006, и в 2005 г. ЗАО "Энергоресурс" применяло ПБУ 18/02. Сумма условного расхода по налогу на прибыль за первое полугодие 2006 г. составила 1 173 696 руб. (4 890 400 руб. x 24%). За аналогичный период прошлого года эта сумма равна 556 848 руб. (2 320 200 руб. x 24%).

Данные о начисленных и списанных отложенных налоговых активах и обязательствах, а также постоянных налоговых активах и обязательствах за первое полугодие 2005 и 2006 гг. представлены в таблице.

***Информация о начисленных и погашенных налоговых активах***

***и обязательствах ЗАО "Энергоресурс" за первое полугодие***

***2006 и 2005 годов***

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Показатели деятельности ЗАО "Энергоресурс", тыс. руб. | | | | | |
| за первое полугодие 2006 г. | | | за первое полугодие 2005 г. | | |
| начислено | погашено | разница  между  оборотами | начислено | погашено | разница  между  оборотами |
| Отложенные  налоговые  активы  (счет 09) | 27 | 9 | 18 | 54 | 39 | 15 |
| Отложенные  налоговые  обязательства (счет 77) | 18 | 5 | 13 | 7 | 3 | 4 |
| Постоянные  налоговые  обязательства | 37 | Х | Х | 18 | Х | Х |
| Постоянные  налоговые  активы | 24 | Х | Х | 0 | Х | Х |

За первое полугодие 2006 г. сумма начисленных отложенных налоговых активов превысила величину погашенных. Значит, разницу нужно прибавить к условному расходу по налогу на прибыль. Отложенных налоговых обязательств было начислено тоже больше, чем списано. Эта разница уменьшает условный расход. Текущий налог на прибыль за первое полугодие 2006 г. надо рассчитать так:

1 173 696 руб. + 37 000 руб. - 24 000 руб. + 18 000 руб. - 13 000 руб. = 1 191 696 руб.

Эта величина должна соответствовать налогу на прибыль, который отражен в декларации за 6 месяцев 2006 г. по строке 180 листа 02 "Расчет налога на прибыль организации". Чистая прибыль за первое полугодие 2006 г. равна 3 703 704 руб. (4 890 400 + 18 000 - 13 000 - 1 191 696).

Текущий налог на прибыль за первое полугодие 2005 г. равен 585 848 руб. (556 848 + 18 000 + 15 000 - 4000).

А чистая прибыль за первое полугодие 2005 г. составила 1 745 352 руб. (2 320 200 + 15 000 - 4000 - 585 848).

Бухгалтер заполнил строки 140 - 200 формы N 2 таким образом:

(тыс. руб.)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатель | | За отчетный период | За анало-  гичный  период  предыду-  щего года |
| наименование | код |
| Прибыль (убыток) до налогообложения | 140 | 4890 | 2320 |
| Отложенные налоговые активы | 141 | 18 | 15 |
| Отложенные налоговые обязательства | 142 | (13) | (4) |
| Текущий налог на прибыль | 150 | (1192) | (586) |
| Чистая прибыль (убыток) отчетного периода | 190 | 3703 | 1745 |
| СПРАВОЧНО.  Постоянные налоговые обязательства  (активы) | 200 | 13 | 18 |

Сумма ЕНВД показана по строке 150 формы N 2. Нередко бухгалтеры тех фирм, которые полностью или частично переведены на ЕНВД, ошибочно указывают сумму единого налога на вмененный доход по строке 150, которая предназначена для отражения текущего налога на прибыль.

Поскольку в Отчете не предусмотрены строки для отражения ЕНВД, фирма может самостоятельно добавить для этого строку. Например, сумму налога бухгалтер вправе записать ниже строки 150. Так советует поступать Минфин России в Письме от 18 августа 2004 г. N 07-05-14/215.

Литература

1. Типичные ошибки в Отчете о прибылях и убытках ("Главбух", 2006, N 13)
2. Типичные ошибки в Бухгалтерском балансе ("Главбух", 2006, N 13)
3. Типичные ошибки, связанные с возмещением "входного" НДС ("Финансовая газета", 2006, N 17)
4. Типичные ошибки страховых организаций
5. ("Налогообложение, учет и отчетность в страховой компании", 2006, N 1) Типичные ошибки в учете и налогообложении (Окончание) ("Финансовая газета. Региональный выпуск", 2006, N 4)
6. Типичные ошибки при подготовке международной отчетности (Окончание) ("Налоговый учет для бухгалтера", 2006, N 2)
7. Типичные ошибки в учете и налогообложении (Начало) ("Финансовая газета. Региональный выпуск", 2006, N 3)
8. Типичные ошибки при подготовке международной отчетности (Начало) ("Налоговый учет для бухгалтера", 2006, N 1)