**Учёт финансовых результатов**

1. [Классификация доходов и расходов](http://be5.biz/beva/25.htm#1)
2. [Признание доходов и расходов](http://be5.biz/beva/25.htm#2)
3. [Порядок определения финансового результата от продаж](http://be5.biz/beva/25.htm#3)
4. [Порядок определения финансового результата по прочим видам деятельности](http://be5.biz/beva/25.htm#4)
5. [Порядок отражения операций по формированию финансового результата на счетах бухгалтерского учета](http://be5.biz/beva/25.htm#5)

**Классификация доходов и расходов**

***Доходы организации****– это увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств или иного имущества) и (или) погашение обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).*

Доходы подразделяются на:

1. доходы от обычных видов деятельности – выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг. Если предметом деятельности организации является предоставление за плату во временное владение и (или) временное владение и пользование своих активов по договору аренды, то выручкой считается арендная плата.

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретение и др. видов интеллектуальной собственности, выручкой считаются лицензионные платежи.

При участии организации в уставных капиталах других организаций выручкой считаются поступления в связи с этой деятельностью.

1. прочие доходы.
   * операционные:
     + поступления, связанные с предоставлением за плату во временное владение и (или) временное владение и пользование активов организации;
     + поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения и других видов интеллектуальной собственности;
     + поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
     + прибыль, полученная в результате совместной деятельности;
     + поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных (кроме иностранной валюты);
     + проценты за пользование денежными средствами организации;
     + проценты за пользование денежными средствами организации, находящимися на счетах в банке, и др.
   * внереализационные:
     + штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
     + активы, полученные безвозмездно;
     + поступления в возмещение причиненных организации убытков;
     + мприбыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
     + суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которой истек срок исковой давности;
     + курсовые разницы;
     + сумма дооценки активов и др.
   * чрезвычайные – поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, наводнения):
     + страховое возмещение;
     + стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов.

***Расходы организации****– это уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных или иного имущества) и (или) возникновение обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).*

Расходы подразделяются на:

1. расходы по обычным видам деятельности – расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, выполнением работ, оказанием услуг.

Расходами организации по обычным видам деятельности признаются расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью, если ее предметом является:

* + предоставление за плату во временное владение и (или) временное владение и пользование своих активов по договору аренды;
  + предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретение и других видов интеллектуальной собственности;
  + участие в уставных капиталах других организаций;

Расходами по обычным видам деятельности считается также возмещение стоимости амортизируемых активов (основных средств, нематериальных активов), осуществляемое в виде амортизационных отчислений.

Расходы по обычным видам деятельности формируются из двух составляющих:

* + расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материальных производственных запасов (Дебет счетов 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей);
  + расходы, возникающие непосредственно в процессе производства продукции (Дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы»), счетов продажи товаров (44 «Расходы на продажу»), управления (26 «Общехозяйственные расходы»);

1. прочие расходы:
   * операционные:
     + расходы, связанные с предоставлением за плату во временное владение и (или) временное владение и пользование активов организации;
     + расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения и других видов интеллектуальной собственности;
     + расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
     + расходы, связанные с выбытием основных средств и иных активов, отличных от денежных (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;
     + проценты за пользование денежными средствами организации;
     + расходы, связанные с оплатой услуг кредитных организаций;
     + отчисления в оценочные резервы (по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.);
     + налоги (на рекламу, имущество) и др.;
   * внереализационные:
     + штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
     + возмещение причиненных организацией убытков;
     + убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году;
     + суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности;
     + курсовые разницы;
     + сумма уценки актива;
     + перечисление средств, связанных с благотворительной деятельностью, расходы на спортивные мероприятия, отдых, развлечения, мероприятия культурно-просветительского характера, иные аналогичные мероприятия и др.;
   * чрезвычайные – расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийных бедствий, пожаров, наводнений).

**Признание доходов и расходов**

Доходы от основной деятельности (выручка) признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

* организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное другим образом;
* сумма выручки может быть определена;
* имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Такая уверенность имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;
* право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло к организации-покупателю или работа была принята заказчиком (услуга оказана);
* расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

* расход производится в соответствии с конкретным договором, требованиями 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.

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность.

**Порядок определения финансового результата от продаж**

Счет 90 «Продажи» предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним. По дебету счета 90 отражаются расходы, а по кредиту – доходы.

При признании в бухгалтерском учете сумма выручки отражается по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90. Одновременно в дебет счета 90 списываются:

* с кредита счета 43 «Готовая продукция» (41 «Товары») – себестоимость проданной продукции (товаров), если переход права собственности на продукцию совпадает с ее отгрузкой;
* с кредита счета 40 «Выпуск продукции» – если продукция учитывается на счете 43 по нормативной (плановой) себестоимости;
* с кредита счета 45 «Товары отгруженные» – себестоимость проданной продукции (товаров), если переход права собственности на продукцию отличается от обычного (т. е. не в момент ее отгрузки);
* с кредита счета 20 «Основное производство» – себестоимость реализованных работ, услуг;
* с кредита счета 44 «Расходы на продажу» – расходы, связанные с продажей продукции, товаров, работ, услуг;
* с кредита счета 26 «Общехозяйственные расходы» – управленческие расходы, если в соответствии с учетной политикой эти расходы включаются в себестоимость реализованной продукции;
* с кредита счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» – НДС, находящийся в составе выручки и подлежащий начислению в бюджет (если для целей налогообложения выручка определяется «по отгрузке»);
* с кредита счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – НДС, находящийся в составе выручки и подлежащий начислению в бюджет (если для целей налогообложения выручка определяется «по оплате»).

Путем сопоставления дебетового и кредитового оборотов по счету 90, т. е. путем сравнения доходов и расходов, определяется финансовый результат от основной деятельности за месяц – прибыль или убыток.

Финансовый результат списывается проводкой:

* Дебет счета 90 Кредит счета 99 «Прибыли и убытки» – прибыль;
* Дебет счета 99 Кредит счета 90 – убыток.

Таким образом, синтетический счет 90 «Продажи» сальдо на окончание месяца не имеет.

Особенности учета на субсчетах счета 90 «Продажи». Закрытие субсчетов по окончании отчетного года. К счету 90 «Продажи» могут быть открыты субсчета:

* 90-1 «Выручка» – поступления, признаваемые выручкой;
* 90-2 «Себестоимость продаж» – себестоимость продаж, по которым на субсчете 90-1 признана выручка;
* 90-3 «НДС» – суммы НДС, причитающиеся к получению от покупателя (заказчика);
* 90-4 «Акцизы» – суммы акцизов, включенных в цену проданной продукции (товаров);
* 90-9 «Прибыль/убыток от продаж» – предназначен для выявления финансового результата (прибыли или убытка) от продаж за отчетный месяц.

Записи по субсчетам производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2, 90-3 и 90-4 и кредитового оборота по субсчету 90-1 определяется финансовый результат (прибыль или убыток) за отчетный месяц.

Этот финансовый результат ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 90-9 на счет 99. Таким образом, синтетический счет 90 сальдо на конец месяца не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи» (кроме субсчета 90-9), закрываются внутренними записями на субсчет 90-9:

* Дебет счета 90-1 Кредит счета 90-9;
* Дебет счета 90-9 Кредит счета 90-2;
* Дебет счета 90-9 Кредит счета 90-3;
* Дебет счета 90-9 Кредит счета 90-4.

**Порядок определения финансового результата по прочим видам деятельности**

Счет 91 «Прочие доходы и расходы» предназначен для обобщения информации о прочих доходах и расходах (операционных и внереализационных) отчетного периода (за исключением чрезвычайных), а также для определения финансового результата по ним. По кредиту счета 91 отражаются прочие доходы, а по дебету – прочие расходы.

К счету 91 могут быть открыты субсчета:

* 91-1 «Прочие доходы»;
* 91-2 «Прочие расходы»;
* 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

На субсчете 91-1 учитываются поступления активов, признаваемых прочими доходами (за исключением чрезвычайных), на субсчете 91-2 учитываются прочие расходы (за исключением чрезвычайных).

На субсчете 91-9 выявляется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

Записи на субсчетах 91-1, 91-2 производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91-2 и кредитового оборота по субсчету 91-1 определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц. Это сальдо ежемесячно (заключительными оборотами) списывается на счет 99 «Прибыли и убытки»:

* Дебет счета 90-9 Кредит счета 99 – прибыль;
* Дебет счета 99 Кредит счета 90-9 – убыток.

Таким образом, синтетический счет 91 сальдо на конец месяца не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 (кроме субсчета 91-9), закрываются внутренними записями на субсчет 91-9:

* Дебет счета 91-1 Кредит счета 91-9;
* Дебет счета 91-9 Кредит счета 91-2.

Учет продажи внеоборотных активов, производственных запасов и прочих активов. При продаже активов (отличных от денежных) по кредиту счета 91-1 в корреспонденции с дебетом счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами») отражается задолженность за покупателем за реализованное имущество. При этом по дебету счет 91-2 корреспондирует:

* с Кредитом счета 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств», 04 «Нематериальные активы» – остаточная стоимость внеоборотных активов (основных средств и нематериальных активов);
* Кредитом счета 10 «Материалы» – списывается фактическая себестоимость материалов;
* Кредитом счета 10, 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. – расходы, связанные с реализацией активов;
* Кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (счет 76, соответствующий субсчет) – начисление НДС в бюджет.

Учет прочих операционных доходов и расходов. Операционные доходы отражаются по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы», в корреспонденции с дебетом счета 76. К таким доходам относятся:

* поступления, связанные с поступлениями за плату во временное пользование активов организации;
* арендная плата;
* поступления, связанные с участием в уставном капитале других организаций, включая проценты и иные доходы по ценным бумагам;
* прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности;
* проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на банковских счетах.

Операционные расходы отражаются по дебету счета 91, субсчет 2 «Прочие расходы», в корреспонденции с кредитом разных счетов:

* расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации, – с кредитом счетов 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.;
* расходы, связанные с участием в уставном капитале других организаций, – с кредитом счета 76;
* проценты, уплачиваемые организацией за предоставленные ей в пользование денежные средства (кредиты, займы), – с кредитом счетов 66 «Краткосрочные кредиты и займы», 67 «Долгосрочные кредиты и займы»;
* расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными учреждениями, – с кредитом счета 51 «Расчетные счета», 76.

Учет внереализационных доходов и расходов. Внереализационные доходы отражаются по кредиту счета 91, субсчет 1 «Прочие доходы»:

* штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров (принимаются в сумме признанных или присужденных): дебет счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76;
* активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения: дебет счета 98 «Доходы будущих периодов»;
* курсовые разницы: дебет счетов 50 «Касса», 52 «Валютные счета», 58 «Финансовые вложения», 60, 62, 76 и т. п.;
* суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которой истек срок исковой давности: дебет счетов 60, 76;
* прочие внереализационные доходы: дебет счетов 01 «Основные средства», 10 «Материалы», 41 «Товары» – излишки при инвентаризации.

Внереализационные расходы отражаются по дебету счета 91, субсчет 2 «Прочие расходы»:

* штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров: кредит счетов 60, 76;
* суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности: дебет счета 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов», кредит счетов 62, 76;
* курсовые разницы: кредит счетов 50, 52, 58, 60, 62, 76 и т. п.;
* суммы уценки активов, за исключением внеоборотных: кредит счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»;
* прочие внереализационные расходы (недостачи при инвентаризации: кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»).

**Порядок отражения операций по формированию финансового результата на счетах бухгалтерского учета**

Счет 99 «Прибыли и убытки» предназначен для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году. Конечный финансовый результат складывается из финансового результата от обычных видов деятельности, прочих доходов и расходов (включая чрезвычайные). По дебету счета 99 отражаются убытки и потери, а по кредиту – прибыли и доходы. Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывается конечный финансовый результат отчетного периода – прибыль или убыток.

На счете 99 в течение отчетного года отражаются:

* Прибыль (убыток) от обычной деятельности – определяется как разница между доходами и расходами от обычной деятельности:
  + Дебет счета 99 Кредит счета 90-9 – убыток; Дебет счета 90-9 Кредит счета 99 – прибыль.
* Прибыль (убыток) от прочих операций – определяется как разница между (операционными и внереализационными) доходами и (операционными и внереализационными) расходами:
  + Дебет счета 99 Кредит счета 91-9 – убыток; Дебет счета 91-9 Кредит счета 99 – прибыль.
* Расходы и доходы от операций, возникающих как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности, – определяются как разница между чрезвычайными доходами и чрезвычайными расходами.

***Чрезвычайные доходы****– это поступления, возникающие как последствия 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. Оформляются бухгалтерскими записями по дебету счетов 51 «Расчетные счета», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и т. п. и кредиту счета 99.

***Чрезвычайные расходы****– это расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности.* Оформляются бухгалтерскими записями по дебету счета 99 и кредиту счетов 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие», 10 «Материалы» и пр. (либо при дополнительном использовании счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»).

* Налог на прибыль и платежи по перерасчету по этому налогу: дебет счета 99 и кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Налог на прибыль».
* Штрафы, пени в бюджет: дебет счета 99 и кредит счета 68, соответствующий субсчет.

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 закрывается. При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 в кредит либо дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».