**Содержание**

Содержание 1

Введение 2

1. Понятие и классификация доходов организации 3

2. Структура и порядок формирования финансового результата 6

3. Учет финансовых результатов от продажи продукции (работ, услуг) 7

3.1. Особенности отражения операций по продажам в отдельных отраслях 8

3.2. Особенности оценки показателя дохода (выручки) от продаж 10

4. Учет операционных и внереализационных доходов и расходов 16

4.1. Учет операционных доходов и расходов 16

4.2. Учет внереализационных доходов и расходов 18

5. Учет недостач и потерь от порчи ценностей 21

6. Учет резервов предстоящих расходов 23

7. Учет расходов будущих периодов 25

8. Учет доходов будущих периодов 27

9. Учет прибылей и убытков 29

9.1. Учет финансовых результатов отчетного года 29

9.2. Учет финансовых результатов прошлых лет 32

Заключение 36

Литература 37

**Введение**

Финансовый результат хозяйственной деятельно­сти организации определяется показателем прибы­ли или убытка, формируемым в течение календар­ного (хозяйственного) года. Формирование итогов годового финансового результата осуществляется накопительным путем в течение всего года на счете 99 "Прибыли и убытки" в виде его "свернутого" остатка, отражающего прибыль — по кредиту счета либо убыток - по дебету счета.

Финансовый результат представляет собой разницу от сравнения сумм доходов и расходов организации. Превышение доходов над расходами означает прирост имущества организации – прибыль, а расходов над доходами – уменьшение имущества – убыток. Полученный организацией за отчетный год финансовый результат в виде прибыли или убытка соответственно приводит к увеличению или уменьшению капитала организации.

Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденные приказом Минфина РФ от 6 мая 1999г. (редакция от 30 декабря 1999г.), признают доходами увеличение, а расходами – уменьшение экономических выгод в результате поступления или выбытия активов, а также погашения или возникновения обязательств, приводящие к соответствующим изменениям капитала организации.

**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;

б) прочие поступления.

К прочим поступлениям относятся:

операционные доходы;

внереализационные доходы;

чрезвычайные доходы.

Доходами от обычных видов деятельности являются выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг. Доходы от обычных видов деятельности отражают на счете 90 «Продажи».

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование своих активов по договору аренды, предоставление за плату прав, возникающих из патентов наизобретения, 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 организаций указанных видов деятельности, когда это не является предметом деятельности организации, относятся к операционным доходам.

Чрезвычайными доходами считаются 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.

Приведенная классификация доходов дана на основе ПБУ 9/99.

В ПБУ 4/99 изложен иной подход к классификации доходов. В п. 2 ПБУ 4/99 указывается, что «в отчете о прибылях и убытках до­ходы и расходы должны показываться с подразделением на обычные и чрезвычайные». В состав обычных доходов включены доходы от продажи товаров, продукции, работ, услуг за вычетом НДС, акцизов и т.п. налогов и обязательных платежей, операционные и внереализаци­онные доходы.

Столь различный подход к классификации доходов и расходов в нормативных документах одного уровня и утвержденных примерно в одно и то же время, существенно усложняет понимание этих докумен­тов и вызывает трудности в учете доходов и расходов.

Показатели прибыли и порядок их формирования (в со­ответствии с ПБУ 4/99).

1. *Валовая прибыль*

Выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг

- себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг

2. *Прибыль (убыток) от продаж:* Валовая прибыль

- коммерческие расходы

- управленческие расходы

3. *Прибыль (убыток) до налогообложения* Прибыль (убыток) от продаж

+ операционные доходы

- операционные расходы

+ внереализационные доходы

- внереализационные расходы

4. *Прибыль (убыток) от обычной деятельности*

Прибыль (убыток) до налогообложения

- налог на прибыль и иные аналогичные платежи

5. *Чистая прибыль /нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)*

(Прибыль / убыток от обычной деятельности)

+ чрезвычайные доходы

- чрезвычайные расходы

6. *Нераспределенная прибыль / убыток отчетного года*

**2. Структура и порядок формирования финансового результата**

Финансовый результат отражает изменение собственного капитала за определенный период в результате производственно-финансо­вой деятельности организации.

Финансовый результат определяют по счету 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 обычной деятельности списывается на счет 99 «Прибыли и убытки».

Финансовый результат от продажи имущества, операционные и внереализационные доходы и расходы в начале 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 счетами учета материальных ценностей, расчетов с персоналом по оплате труда, денежных средств и т.п.

Кроме того, по дебету счета 99 отражают начисленные платежи 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 99 и 68.

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 на дебет счета 84.

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

**3. Учет финансовых результатов от продажи продукции (работ, услуг)**

Бухгалтерский учет операций по продаже товаров, готовой продук­ции, выполненных работ и оказанных услуг ведется на счете 90 «Про­дажи», на котором отражаются доходы (выручка), расходы и финансо­вый результат по обычным видам деятельности организации. На нем указываются также операции по продажам, которые являются предме­том деятельности организации. Это, в частности, касается операций по:

- предоставлению за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды;

- предоставлению за плату прав, возникающих из патентов на изо­бретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуаль­ной собственности:

- участию в уставных капиталах других организаций и т.п.

В бухгалтерском учете доход (выручка) от продажи по обычным ви­дам и предметам деятельности организации отражается в соответствии с допущением временной определенности фактов хозяйственной деятель­ности (принцип начисления), т.е. по мере отгрузки товаров, продукции, работ и услуг и предъявления расчетных документов к оплате.

При этом по мере отгрузки товаров, продукции, работ и услуг и предъявления к оплате расчетных документов производятся записи:

*Дебет 62 «Расчеты с покупате­лями и за­казчиками», Кредит 90* — *отражается договорная (продажная) стоимость ценностей;*

*Дебет 90 Кредит 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 43 «Го­товая продукция»* — *списывается себестоимость производства;*

*Дебет 90 Кредит 41 «Товары», 44 «Расходы на продажу»* — *списываются стоимость проданных товаров и сумма издержек обращения.*

Не признается операцией по продаже поставка продукции (товаров), если в соответствии с договором выручка определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете. Например, при экспорте, когда момент перехода права владения, пользования и распоряжения отгру­женной продукцией (товарами) и риска ее случайной гибели при следо­вании от организации к покупателю (заказчику) определяется датой перехода права собственности или иной датой, устанавливаемой сторо­нами в договоре. При этом делаются записи:

*Дебет 45 Кредит 41 «Това­ры», 44 «Расходы на продажу» - списываются стоимость проданных товаров и издержки обращения, приходящиеся на них;*

*Дебет 45 Кредит 43 «Готовая продукция», 44 «Рас­ходы на продажу» - списываются стоимость проданной продукции и сумма коммерческих расходов, приходящихся на нее;*

*Дебет 62 Кредит 90 - отражается выручка от продажи ценностей, вы­полненных работ и услуг по ее признании;*

*Дебет 90 Кредит 45 - одновременно списывается стоимость принятых на учет ценностей, выполненных работ и оказанных услуг.*

Для правильного выявления финансового результата бухгалтерский учет по счету 90 «Продажи» для целей налогообложения и предоставления информации по сегментам необходимо вести: по каждому виду проданных товаров (продукции, работ, услуг) и по регионам продаж в разрезе выручки, себестоимости, НДС и др.

3.1. Особенности отражения операций по продажам в отдельных отраслях

В *сельском хозяйстве* организации при продаже своей продукции по дебету счета 90 «Продажи» отражают:

- в течение года — плановую себестоимость проданной продукции (так как фактическая себестоимость продукции выявляется в кон­це года);

- в конце года - разницу между плановой и фактической себестои­мостью проданной продукции.

Плановая себестоимость проданной продукции, а также суммы разниц списываются в дебет счета 90 «Продажи» (или сторнируются) в корреспонденции с теми счетами, на которых учитывалась эта продукция.

В *строительстве, науке, геологии и прочих отраслях* организации, имеющие длительный период выполнения работ, при необходимости могут в соответствии со своей учетной политикой применять счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам». При этом финансо­вый результат от продаж выявляется данными организациями в течение всего срока выполнения работ на объекте сделки. По мере окончания работ (на законченных этапах и комплексах) организация делает сле­дующие бухгалтерские записи:

*Дебет 90 Кредит 20 - списываются затраты по выполненным работам на законченных комплексах и этапах;*

*Дебет 46 Кредит 90 - отражается выручка в оценке по договорной стоимости выполненных работ;*

*Дебет 90 Кредит 68 - отражается НДС с выручки;*

*Дебет 51 и др. Кредит 62 - отражается оплата работ;*

*Дебет 62 Кредит 46 - списывается стоимость выполненных работ по оконча­нии договора.*

В организациях розничной торговли, которые ведут учет товаров по продажным ценам и используют для учета торговой наценки счет 42 «Торговая наценка», учет продажи товаров ведется в следующем порядке:

*Дебет 62 и др. Кредит 90 - отражается продажная стоимость отгруженных товаров;*

*Дебет 90 Кредит 41 - одновременно отражается учетная стоимость отгру­женных товаров;*

*Дебет 90 Кредит 42 - одновременно сторнируется сумма скидок (накидок), относящихся к проданным товарам.*

Торговые и другие организации, занятые посреднической деятельностью, могут в соответствии с договором осуществлять торговые операции на условиях комиссии без перехода к ним права собственности на ценно­сти. При этом возможны два варианта учета выручки и использования счета 90 в зависимости от формы участия организации в расчетах.

При условии участия организации в расчетах в учете делаются записи:

*Дебет 004 — отражается стоимость полученных для реализации товаров согласно расчетным документам поставщиков;*

*Дебет 62 Кредит 76 — отражается продажная стоимость реализованных товаров;*

*Дебет 76 Кредит 46 — отражается сумма выручки посреднической организации;*

*Дебет 90 Кредит 68 — отражается сумма НДС* с *выручки посредника;*

*Дебет 51 Кредит 62 — получены денежные средства;*

*Дебет 76 Кредит 68 — отражается НДС с выручки продавца в случаях, установ­ленных законодательством;*

*Дебет 76 Кредит 51 - перечислены денежные средства продавцу.*

При условии реализации товаров без участия организации в расчетах на сумму полученного (или причитающегося к получению) комиссионного вознаграждения делаются записи:

*Дебет 62 (или 51) Кредит 90 - отражается выручка;*

*Дебет 90 Кредит 63 — отражается НДС;*

*Дебет 51 Кредит 62 — зачисляется доход по договору комиссии.*

3.2. Особенности оценки показателя дохода (выручки) от продаж

При совершении организацией расчетов в иностранной валюте вы­ручку от продаж, отражаемую по кредиту счета 90 в иностранной валю­те, пересчитывают в рубли по курсу ЦБР на дату ее признания — дату отгрузки и предъявления документов к оплате либо по поступлении де­нежных средств на расчетный счет организации.

Выручка от продаж может оцениваться в условных денежных едини­цах. Согласно Гражданскому кодексу Российской Федерации в обяза­тельствах может быть предусмотрено, что они должны быть оплачены в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной ва­люте, или в условных денежных единицах (экю, «специальных правах заимствования» и др.). В этом случае сумма, подлежащая уплате в руб­лях, определяется по официальному курсу, принятому для расчетов валюты, или в условных денежных единицах на день платежа, если иной курс или иная дата его определения не установлены законом или со­глашением сторон.

В соответствии с этим оценка выручки в бухгалтерском учете может быть осуществлена путем пересчета используемой иностранной валюты по установленному курсу пересчета на принятую в договоре дату.

Примеры отражения в учете данных операций:

*Дебет 62 Кредит 90 - отражается выручка и задолженность покупателя в оценке на дату отгрузки и предъявления расчетных документов к оплате;*

*Дебет 51 Кредит 62 — получены денежные средства и погашена задолженность в оценке (например, на дату перечисления денежных средств».*

На сумму разницы делаются дополнительные записи:

*Дебет 62 Кредит 90 - на увеличение обязательств, если курс рубля понизился*

или

*Дебет 90 Кредит 62 - на уменьшение обязательств, если курс рубля повысился;*

*Дебет 90 Кредит 68 - доначисляется (сторнируется) НДС.*

В соответствии с действующим порядком *товарообменные операции* представляют собой безвалютный, но оцененный и сбалансированный обмен товарами, оформленный единым договором (контрактом). В ос­нове его лежит договоренность о взаимной поставке товаров в строго установленном количестве. При этом оценка выручки производится по стоимости товаров (ценностей), полученных или подлежащих получе­нию организацией. Стоимость таких товаров (ценностей) устанавлива­ется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

В бухгалтерском учете указанные сделки отражаются в следующем порядке:

*Дебет 62 Кредит 90 — отражается выручка в оценке получаемых товаров (ценностей);*

*Дебет 07, 08, 10, 20, 41 и др. Кредит 60 — отражается стоимость полученных ценно­стей, принятых работ, оказанных услуг;*

*Дебет 60 Кредит 62 - произведен взаимозачет задолженностей.*

Для целей налогообложенияорганизация может в соответствии с на­логовым законодательством (постановление Правительства России от 25 августа 1992 г. № 552) и своей учетной политикой (Приказ Министерст­ва финансов России от 9 декабря 1998 г. № 60н)определять выручку от реализации продукции, работ и услуг (далее — продукция) по мере ее отгрузки и предъявлении расчетных документов к оплате (по отгрузке) или на дату поступления денежных средств в оплату отгруженной про­дукции (по оплате).

Как правило, все показатели бухгалтерского учета, определяющие финансовый результат по обычным видам деятельности организации, формируются в соответствии с принципом бухгалтерского учета - на­числения (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности). В связи с этим при определении выручки для целей налого­обложения «по отгрузке» принимаются данные бухгалтерского учета.

При выборе организацией метода определения выручки для целей налогообложения «по оплате» данные ее бухгалтерского учета по продажам требуют приведения их в соответствие с оплаченной частью выручки.

В соответствии с налоговым законодательством для получения пра­вильного в этом случае финансового результата наряду с корректировкой данных бухгалтерского учета о выручке от продажи продукции тре­буется также корректировка показателя себестоимости проданной про­дукции.

В бухгалтерском учете выручкаотражается в оценке, установленной в договоре купли-продажи, в соответствии с принципом начисления по мере отгрузки продукции и предъявлении расчетных документов к оп­лате. В таком размере выручка (с учетом НДС) отражается в бухгалтер­ском учете по кредиту счета 90 «Продажи». При определении финансо­вого результата и показателей бухгалтерской отчетности выручка уменьшается на сумму начисленного налога на добавленную стоимость и других аналогичных налоговых вычетов.

Сумма НДС, как показателя, влияющего на размер «чистой» выруч­ки и финансовый результат, также зависит от приведенных выше фак­торов, так как является производной от величины выручки.

Размер себестоимости реализованной продукциив бухгалтерском учете зависит от порядка определения этого показателя производства продук­ции — правил ее оценки. Формироваться себестоимость производства продукции может в размере:

- фактических затрат по производству;

- нормативной (плановой) стоимости;

- прямых затрат;

- стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

Однако для целей налогообложения при всех методах определения выручки себестоимость должна приниматься в размере всех затрат по производству продукции (с учетом общехозяйственных и коммерческих расходов).

Порядок определения себестоимости проданной продукции зависит от методов бухгалтерского учета себестоимости продукции. Так, в про­изводствах, осуществляющих учет затрат по видам продукции, себе­стоимость проданной ее части считается прямым способом. Там, где невозможно (или нерационально) вести учет затрат по видам продук­ции, распределение производственной себестоимости осуществляется расчетным путем, как правило, исходя из процента, определенного как отношение себестоимости, учтенной в незавершенном производстве на начало отчетного периода с учетом себестоимости производства про­дукции за отчетный период, к их договорной стоимости и умноженного на объем проданной продукции за отчетный период по договорной стоимости.

Для целей налогообложения производится корректировка приведен­ных показателей в следующем порядке.

Оплаченная часть выручки от продажи продукции за отчетный месяц(период) определяется в сумме денежных средств (либо стоимости по­лученных по бартеру материальных ценностей, работ, услуг), получен­ных в оплату отгруженной продукции в отчетном периоде с учетом продукции, числящейся на остатке на начало отчетного периода.

Принимая во внимание, что выручка не является показателем бух­галтерского учета (это оценка хозяйственной операции по продаже объ­екта договора), таким показателем является учет расчетов с покупате­лями (счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»). Таким обра­зом, за показатель продукции, оставшейся неоплаченной на начало отчетного периода, в данном случае необходимо принимать показатель расчетов, учтенный на счете 62.

Себестоимость реализованной продукции, относящаяся к оплаченной выручке, определяется пропорционально оплаченной части выручки.

В соответствии с Планом счетов организации ведут учет продаж на счете 90 на следующих субсчетах:

1 «Выручка» — применяется для учета поступления активов, при­знаваемых выручкой;

2 «Себестоимость продаж» — применяется для учета себестоимости продаж, по которым на субсчете 90-1 «Выручка» признана выручка;

3 «Налог на добавленную стоимость» — применяется для учета сумм налога на добавленную стоимость, причитающихся к получению от покупателя (заказчика);

4 «Акцизы» — применяется для учета сумм акцизов, включенных в цену проданной продукции (товаров);

5 «Экспортные пошлины» — применяется для учета сумм экспортных пошлин организациями — плательщиками экспортных пошлин;

9 «Прибыль (убыток) от продаж» — применяется для выявления финансового результата (прибыль или убыток) от продаж за от­четный месяц.

При этом:

1) записи в целом по счету 90 ведутся в общем порядке. Например: продажа продукции — 120 ед.; себестоимость — 80 ед.; НДС — 20 ед. Делаются следующие бухгалтерские записи по счету:

*Дебет 62 Кредит 90 - 120 ед. — выручка;*

*Дебет 90 Кредит 68 - 20ед. – НДС;*

*Дебет 90 Кредит 20 - 80ед. – себестоимость;*

*Дебет 90 Кредит 99 - 20ед. – прибыль.*

Таким образом, сальдо по счету 90 ежемесячно закрывается;

2) записи по субсчетам 90-1 «Выручка», 90-2 «Себестоимость про­даж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы» суммируют и накапливают в течение отчетного года. Ежемесячно полученный результат от продаж за отчетный месяц списывается с субсчета 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж» на счет 99 «При­были и убытки», сальдо по которому также числится в учете до конца года. При этом делаются следующие записи:

*Дебет 62 Кредит 90-1 - 120 ед. - выручка;*

*Дебет 90-2 Кредит 20 - 80 ед. - себестоимость;*

*Дебет 90-3 Кредит 68 - 20 ед. - НДС:*

*Дебет 90-9 Кредит 99 - 20 ед. — прибыль.*

Таким образом, при закрытом сальдо в целом по счету 90 все оборо­ты по продаже показываются развернуто нарастающим итогом на соот­ветствующих субсчетах;

3) по окончании отчетного года сальдо по всем субсчетам учета обо­ротов по продаже, открытым к счету 90 «Продажи», закрываются внут­ренними записями на субсчет 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж».

*Дебет 90-1 Кредит 90-9 - 120 ед. - выручка;*

*Дебет 90-9 Кредит 90-2 - 80 ед. — себестоимость;*

*Дебет 90-9 Кредит 90-3 - 20 ед. - НДС.*

Таким образом, при наличии на субсчете 90-9 до его закрытия кре­дитового сальдо в сумме 20 ед. (прибыль, списанная в течение года на счет 99 «Прибыли и убытки») данный субсчет в конце года закрывается в корреспонденции с другими субсчетами счета 90.

Организации, завершающие бухгалтерский учет операций в Главной книге типовой формы, для учета расходов по дебету счета 90 по их видам используют соответствующие графы: учет себестоимости продаж, НДС, прибыли и т.п. (как это было предусмотрено делать по дебету счета 46). Данные в Главной книге по указанным гра­фам ежеквартально и ежегодно подсчитываются по итоговым оборотам. Тем самым ни­чего нового в учете данных операций нет, но выполняются требования Плана счетов по учету оборотов по продажам нарастающим итогом по указанным субсчетам.

**4. Учет операционных и внереализационных доходов и расходов**

Для обобщения информации об операционных и внереализацион­ных доходах и расходах используют счет 91 «Прочие доходы и расхо­ды». К этому счету могут быть открыты 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.

4.1. Учет операционных доходов и расходов

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

• поступления и расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) акти­вов организации;

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

• поступления и расходы, связанные с участием в уставных капи­талах других организаций (включая проценты и иные доходы по цен­ным бумагам);

• прибыль или убыток, полученные организацией в результате со­вместной деятельности (по договору простого товарищества);

• поступления и расходы от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валю­ты), продукции, товаров;

• проценты, полученные и уплаченные за предоставление в пользо­вание денежных средств организации, а также проценты за использо­вание банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке;

• отчисления в оценочные резервы;

• прочие операционные доходы и расходы.

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 временное пользование активов организации, прав, возникающих 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).

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 «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.

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:

по фактическому поступлению денежных средств;

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

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.

4.2. Учет внереализационных доходов и расходов

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 санкцийотражают 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 ирасходы» с кредита счетов учета денежных средств. При этом суммы, внесенные в бюджет в виде санкций, в состав расходов от внереализационных операций не включают, а относят на уменьшение прибыли остающейся в распоряжении предприятия (т.е. на счет 99 «Прибыль и убытки»).

Прибыль прошлых лет, выявленную в отчетном году, отражают по дебету счета 51 «Расчетный счет» и кредиту счета 91 «Прочие доход и расходы»; убытки оформляют обратной бухгалтерской привод Таким же образом учитывают поступления в возмещение и возмещение причиненных организации убытков.

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 (счет 63) или в дебет счета 91.

Положительные курсовые разницы в зависимости от объекта 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.

Активы, полученные безвозмездно, в соответствии с п. 68 Поло­жения по ведению бухгалтерского учета, до 1 января 2000 г. учиты­вались как добавочный капитал; с 1 января 2000 г. в соответствии с п. 8 ПБУ 9/99 указанные активы учитываются на счете «Прибыли и убытки», а в новом Плане счетов — на счете 98 «Доходы будущих периодов».

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

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.

**5. Учет недостач и потерь от порчи ценностей**

Для обобщения информации о суммах недостач и потерь от порчи материальных и иных ценностей используют счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». На этом счете учитывают недостачи и потери от порчи материальных и иных ценностей, выявленные в процессе их заготовления, хранения и продажи, подлежащие отнесению на счета учета затрат на производство, расходов на продажу и на виновных лиц. Потери ценностей, возникающие в результате стихий­ных бедствий, относят на счет 99 «Прибыли и убытки».

В дебет счета 94 с кредита счетов недостающих или полностью испорченных ценностей списывается их фактическая себестоимость (по товарно-материальным ценностям) или остаточная стоимость (по основным средствам и нематериальным активам). По частично испор­ченным материальным ценностям в дебет счета 94 списывают сумму определившихся потерь.

При выявлении недостач или порчи при приемке материальных ценностей от поставщиков сумму недостачи в пределах предусмот­ренных в договоре величин покупатель относит при оприходовании ценностей в дебет счета 94 с кредита счета 60 «Расчеты с поставщика­ми и подрядчиками».

Сумму потерь сверх предусмотренных в договоре величин поку­патель предъявляет поставщику или транспортной организации и учи­тывает по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредито­рами» (субсчет «Расчеты по претензиям») и кредиту счета 60. При от­казе судом во взыскании сумм потерь с поставщиков или транспортных организаций эти суммы списывают со счета 76 на счет 94. Если суд принял решение о взыскании с поставщика сумм недостач и потерь ценностей сверх предусмотренных в договоре величин, то поставщик сторнирует ранее отраженную сумму продажи на сумму недостач и потерь (дебетует счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредитует счет 90 «Продажи»), а также обороты по дебету счета 90 «Продажи» и кредиту счета 43 «Готовая продукция». Восстановленная таким образом на счете 43 сумма недостач списывается затем в дебет счета 94 с кредита счета 43.

С кредита счета 94 недостачи и потери от порчи ценностей списы­вают следующим образом:

• недостачи и порчи ценностей в пределах предусмотренных в до­говоре величин — на счета учета материальных ценностей (когда они выявлены при заготовлении);

• недостачи и порчи ценностей в пределах норм естественной убыли — на затраты на производство и расходы на продажу (когда они выявлены при хранении или продаже);

• недостачи ценностей сверх величин (норм) убыли, потери от порчи — в дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциями (субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба»);

• недостачи ценностей сверх величин (норм) убыли и потери, дан порчи ценностей при отсутствии конкретных виновников, а также недостач, во взыскании которых отказано судом вследствие необоснованности исков, — на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

По кредиту счета 94 отражаются суммы в размерах и величинах, принятых по дебету данного счета. На счетах учета затрат и расходов на продажу недостающие или испорченные материальные ценности списывают по их фактической себестоимости.

При взыскании с виновных лиц стоимости недостающих ценнос­тей разница между их стоимостью, зачисленной на счет 73, и их сто­имостью, отраженной на счете 94, учитывается на счете 98 «Доходы будущих периодов». По мере взыскания с виновных лиц причита­ющихся сумм эти суммы списывают в дебет счета 98 и кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Недостачи ценностей, выявленные в отчетном периоде, но отно­сящиеся к прошлым отчетным периодам, признанные материально ответственными лицами, или на которые имеются решения суда о взыскании с виновных лиц, отражаются по дебету счета 94 и креди­ту счета 98. Одновременно на эти суммы дебетуют счет 73 (субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба») и кредитуют счет 94. По мере погашения задолженности дебетуют счет 98 и кре­дитуют счет 91.

**6. Учет резервов предстоящих расходов**

Резервы предстоящих расходов создаются в организациях в целях равномерного включения предстоящих расходов в издержки произ­водства или обращения.

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности (3, п. 72) организации могут создавать сле­дующие резервы: на предстоящую оплату отпусков работникам, на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет, на покрытие расходов по ремонту основных средств, на возмещение производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным производством, на покрытие затрат по ремонту предметов проката, на выплату вознаграждений по итогам работы за год и другие цели, предусмотренные законодательством, нормативными документами Минфина РФ или отраслевыми особенностями состава затрат, утвержденными соответствующими ведомствами по согласовании с Минэ-кономики РФ и Минфином РФ.

Для получения информации о состоянии и движении резервов предстоящих расходов используют пассивный счет 96 «Резервы предстоящих расходов».

Операции по начислению резервов отражают по кредиту счета 96 и дебету счетов учета затрат на производство и издержек обращения (20, 23, 25, 26 и т.п.).

Фактические расходы и платежи, осуществленные за счет резерв­ных сумм, списывают на уменьшение резервов (дебетуют счет 96) с кредита счетов по учету списываемых расходов (10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и т.п.).

Для создания соответствующих резервов организация должна пре­дусмотреть их создание в учетной политике на соответствующий год, составить расчет ежемесячных отчислений на текущий год и остатка резерва на начало следующего года.

Например, если организация предоставляет отпуска за текущий год в следующем году, то она может иметь остаток резерва на начало года. Сумму резерва уточняют исходя из количества дней неиспользу­емого отпуска, среднедневных сумм оплаты труда работников и обя­зательных отчислений на социальные нужды.

Остаток резерва на ремонт основных средств на конец года допус­кается в случаях, предусмотренных отраслевыми особенностями со­става затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг).

В конце года после инвентаризации расчетов начисленные суммы резервов доводят до величины фактических расходов. При этом если фактические расходы превышают суммы начисленных резервов, то на разницу составляют дополнительную проводку по доначислению резервов. Обратная разница оформляется сторнировочной записью.

Аналитический учет по счету 96 ведется по отдельным резервам.

**7. 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, 70, 69и др.). Ежемесячно или в другие сроки учтенные на дебете счета ходы списывают в дебет счетов 20, 23, 25, 26, 44 и других счетов. 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. Порядок уче­та и распределения расходов по подготовке и освоению производства рассмотрен в главе 7 (§ 9.3). Остальные расходы будущих периодов списывают со счета 97 в дебет собирательно-распределительных (25, 26) или других счетов.

Например, внесение за последующие периоды платы за аренду объектов основных средств учитывают по дебету счета 97 с кредита счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». В последу­ющие периоды оплаченная аренда будет частями списываться с кре­дита счета 97 в дебет счетов учета затрат на производство или расхо­дов на продажу.

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. Скредита счета 97 стоимость лицензий в течение срока их действия списывается равномерно по месяцам на счета 26 «Общехозяйственные расходы» или 44 «Расходы на рекламу».

**8. Учет доходов будущих периодов**

Для учета доходов, полученных в отчетном периоде, но относящихся, к будущим периодам, используют счет 98 «Доходы будущих периодов», который является пассивным. 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 98-1учитывают 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 98-2учитывают стоимость безвозмездно полученных активов.

Безвозмездно полученные активы отражают по рыночной стоимо­сти по дебету счетов учета имущества (08 «Вложения во внеоборот­ные активы», 10 «Материалы» и других счетов) 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 98-3учитывают 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 счет 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 субсчете98-4учитывают 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 счет 73-2 и дебетуют счет 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.

**9. Учет прибылей и убытков**

В соответствии с действующим порядком бухгалтерский учет фи­нансовых результатов ведется организацией раздельно по пе­риодам их получения:

- результатам отчетного года — на счете 99 «Прибыли и убытки»;

- результатам прошлых лет — на счете 84 «Нераспределенная при­быль и убытки (непокрытый убыток)».

9.1. Учет финансовых результатов отчетного года

На счете 99 «Прибыли и убытки» организация отражает в течение отчетного года конечный финансовый результат своей хозяйственной деятельности.

Конечный финансовый результат, или чистая прибыль (убыток), оп­ределяется как сумма финансовых результатов от обычных видов дея­тельности с учетом результатов по предметам деятельности, прочих до­ходов и расходов и чрезвычайных доходов и расходов, уменьшенных на платежи в бюджет налога на прибыль. При этом финансовый результат:

- от обычных видов деятельности организации — это прибыль или убыток от продаж товаров, продукции, работ и услуг по уставным видам деятельности организации. При этом делается запись по дебету (кредиту) счета 90 «Продажи» и кредиту (дебету) счета 99 на сумму прибыли (убытка). Организация в таком же порядке от­ражает финансовый результат по предметам своей деятельности;

- по прочим доходам и расходам — это полученные в отчетном ме­сяце доходы и расходы, которые организация получила или по­несла в результате прочих операций, не связанных с обычными ее видами деятельности, и предметами ее деятельности. При этом делается запись по кредиту (дебету) счета 99 и дебету (кредиту) счета 91 «Прочие доходы и расходы» на сумму прочих доходов (расходов);

- по операциям чрезвычайного характера — это потери, расходы и доходы, возникшие у организации в результате стихийных бедст­вий, пожаров, *аварий,* национализации, и т.п. При этом делается запись по дебету счета 99 (если возникли потери и убытки) или кредиту счета 99 (если имелись доходы) и кредиту или дебету сче­тов учета материальных ценностей, расчетов с персоналом по оп­лате труда, денежных средств и т.п.

Полученный финансовый результат уменьшается перед бюджетом на обязательства, отражаемые по допущению временной определенности фактов хозяйственной деятельности (принципу начисления). По расче­там по налогу на прибыль — отражается сумма налога на прибыль и платежи по перерасчетам по этому налогу, начисленные в отчетном го­ду из фактической прибыли, а также суммы причитающихся налоговых санкций. При этом делается запись:

*Дебет 99 Кредит 68 «Расчеты но налогам и сборам».*

Выявленный на счете 99 финансовый результат по состоянию на 31 декабря отчетного года отражает прибыль (или убыток), которая распределяется между участниками (акционерами) или покрывается ими. Финансовый результат списывается заключительными оборотами отчетного года на счет формирования прибыли к распределению в кре­дит (прибыль) или дебет (убыток) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». При этом результат по счету 84 отражается в бухгалтерской отчетности как прибыль или убыток отчетного года.

Финансовый результат, получаемый организацией в течение года, может до его утверждения участниками (акционерами) быть использо­ван в отчетном году на покрытие различных расходов или отчисления, которые производятся организацией в соответствии с нормами распре­деления прибыли, установленными федеральными законами, регули­рующими деятельность организации соответствующей организационно-правовой формы собственности.

В первом случае организация может принять решение об образова­нии резервов (резервных капиталов), которые создаются за счет ее чис­той прибыли.

Во втором случае организация может выплатить промежуточные ди­виденды по результатам работы за квартал или полугодие.

Так, акционеры акционерного общества в соответствии с Федераль­ным законом «Об акционерных обществах» от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ имеют право принять решение об использовании чистой прибыли (прибыли отчетного года) на выплату дивидендов ежеквартально, раз в полгода или раз в год. Решение об их выплате, размере в течение года принимается советом директоров (наблюдательным советом) акционер­ного общества, а по итогам работы за год — общим собранием акцио­нерного общества по рекомендации совета директоров (наблюдатель­ного совета) общества.

Участники общества с ограниченной ответственностью в соответст­вии с Федеральным законом «Об обществах с ограниченной ответственно­стью» от 8 февраля 1998 г. ЛГ 14-ФЗимеют право ежеквартально, раз в полгода или раз в год принимать решение о распределении чистой прибыли между участниками. Могут также создавать резервный фонд и иные фонды в порядке и размерах, установленных уставом общества.

При этом в указанных случаях будет иметь место авансовое исполь­зование прибыли, окончательное утверждение (придание расходам за­конного характера) которого будет производиться в следующем за от­четным году:

*Дебет 84 Кредит 82 «Резервный капитал» - на сушу образованных резервов;*

*Дебет 84 Кредит 75 «Расчеты с учредителями» - на сумму обязательств по выплате дивидендов;*

*Дебет 75 Кредит 68 - отражаются налоги с доходов;*

*Дебет 75 Кредит 50, 51 - перечислены доходы участником (акционерам).*

Таким образом, в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности за отчетный год финансовый результат будет показываться отдельно как:

- прибыль или убыток;

- авансовое использование прибыли.

Данные финансовые показатели будут отражаться на счете 84 «Не­распределенная прибыль (непокрытый убыток)» как финансовые ре­зультаты к утверждению. Для учета прибыли (или убытка) отчетного года, предназначенной к утверждению, в организации (см. вышеизло­женные операции) предлагается вести учет на следующих субсчетах бухгалтерского учета к счету 84, например:

1 «Прибыль (убыток) отчетного года к утверждению»;

2 «Использованная прибыль в отчетном году».

При этом в бухгалтерском учете в отчетном году будут производиться следующие записи:

*Дебет 99 Кредит 84-1 - отражается чистая прибыль отчетного года, предназначенная к утверждению (в размере всей чистой прибыли)*

или

*Дебет 84-1 Кредит 99 – отражается чистый убыток отчетного года, предназначенный к утверждению (к покрытию);*

*Дебет 84-2 Кредит 75 «Расчеты с участниками», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - отражается авансовое использование прибыли в течение отчетного года на выплату промежуточных дивидендов;*

*Дебет 84-2 Кредит 82 - отражается использование прибыли в течение отчетного года на образование резервного капитала по итогам квартала.*

Показатели прибыли (убытка), отраженные по указанным субсче­там, должны отражаться в балансеотдельно: полученная прибыль — согласно сальдо по субсчету 84-1; использование прибыли — согласно сальдо по субсчету 84-2.

Например, получена прибыль за отчетный год в количестве 1000 ед., произведены выплаты промежуточных дивидендов — 100 ед. Сделаны бухгалтерские записи:

*Дебет 99 Кредит 84-1* - *1000 ед.;*

*Дебет 84-2 Кредит 75 - 100 ед.*

9.2. Учет финансовых результатов прошлых лет

Финансовый результат в форме чистой прибыли или убытка, полу­ченный в отчетном году, а также сумма его авансового использования в следующем году являются уже частью финансового результата, полу­ченного по операциям прошлых лет.

В связи с этим до утверждения результатов отчетного года, отраженных на субсчетах 84- 1 и 84-2, рекомендуется в следующем году (в котором про­изводятся утверждение и распределение прибыли или определения порядка покрытия убытка) ввести на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непо­крытый убыток)» для учета указанных результатов субсчета:

- 84-3 «Прибыль (убыток) прошлого года к распределению» - для учета прибыли прошлого года к утверждению;

- 84-4 «Авансовое использование прибыли прошлого годя» - для учета авансового использования прибыли прошлого года до ут­верждения ее распределения.

В нашем случае на субсчете 34-1 будет показана сумма в 1000 ед., а на субсчете 84-2 - 100 ед.

Счет 84 предназначен для учета сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организа­ции, полученных в прошлые годы (с момента распределения прибыли отчетного года до ее использования на увеличение уставного капитала или иные аналогичные нужды).

В связи с этим рекомендуется вести учет нераспределенной прибыли (убытка) прошлых лет по этапам возникновения результата, его распре­деления и использования.

По этапам возникновения прибыль можно классифицировать как прибыль прошлого года до утверждения и прибыль прошлых лет.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета прибыль прошлых лет относится к показателю, который является составной частью капи­тала организации. Однако исходя из структуры данного показателя видно,, что в бухгалтерском отчёте следующего за отчетным года прибыль прошлых лет до ее утверждения на годовом собрании участников (акционеров) в части, подлежащей к распределению на выплату доходов (дивидендов), не составляет капитала орга­низации, а является ее обязательствами.

В начале следующего за отчетным годом делаются записи:

*Дебет 84-4 Кредит 84-2 - списывается использованная, часть прибыли предыдущего года (в нашел: примере* — *100 ед.);*

*Дебет «84-1 Кредит 84-3 отражается прибыль предыдущего года, предназначенная к утверждению (направлению на выплату дивидендов, на отчисления в резервы, и др.) — 1000 ед.*

или

*Дебет 84-3 Кредит 84-1 - отражается чистый убыток предыдущего года, предна­значенный к покрытию.*

Покрытие убытка в соответствии с решением участников может производиться в следующем порядке:

*Дебет 84-2 Кредит 84-3 - покрытие убытков за счет прибыли отчетного года (равными долями в течение пяти лет);*

*Дебет 82 Кредит 84-3 - направление резервного капитала на покрытие убытка;*

*Дебет 80 Кредит 84-3 - доведение величины уставного капитала до соответствующего размера чистых активов;*

*Дебет 75 Кредит 84-3 - задолженность участников по покрытию убытков.*

В следующем году после утверждения на собрании участников (об­щем собрании акционеров) итогов финансово-хозяйственной деятель­ности организации делаются записи по распределению прибыли.

Для учета распределения и использования прибыли, оставшейся по­сле ее утверждения, организации рекомендуется также открыть сле­дующие субсчета:

- 84-5 «Прибыль (убыток) прошлого года к распределению (к по­крытию)» — для учета распределенной прибыли;

- 84-6 «Прибыль в обращении» — для учета прибыли, направляемой на производственное развитие организации (оставляемой в ее распоряжение).

Пример: решением общего собрания участников (ак­ционеров) прибыль распределена следующим образом:

150 ед. — на отчисления в резервный капитал;

350 ед. — на выплату дивидендов;

500 ед. (оставшаяся сумма прибыли), оставленная в организации.

После отражения результатов прошлого года в бухгалтерском учете в следующем за отчетным годом на основании решения участников (ак­ционеров) делаются следующие записи:

- прибыль, подлежащая распределению на цели участников (акционе­ров) и обеспечению кредиторов:

*Дебет 84-5 Кредит 84-4 — списывается использованная часть прибыли предыдущего года на выплату промежуточных дивидендов (в нашем примере - 100 ед.);*

*Дебет 84-3 Кредит 84-5 — отражается прибыль предыдущего года, предназначенная к использованию на выплату дивидендов, на отчисления в резервы и др. (900 ед.* = *1000 ед.* - *100 ед.)*

или

*Дебет 84-5 Кредит 84-3* — *отражается чистый убыток отчетного года, предназна­ченный к покрытию;*

- утвержденная сумма прибыли на нужды участников (акционеров) и отчисления, предусмотренные законодательством и уставными до­кументами организации:

*Дебет 84-5 Кредит 75 «Расчеты с участниками», 70 Расчеты с персоналом по оплате труда» - отражается образование обязательств перед участниками (акционерами) по выплате доходов (дивидендов) за минусом сумм, выплаченных в течение прошлого года (250 ед. — 350 ед.* — *100 ед.);*

*Дебет 84-5 Кредит 82 «Резервный капитал» - отражаются отчисления в резервный капитал (150 ед.);*

- прибыль, подлежащая к использованию на производственное развитие организации:

*Дебет 84-5 Кредит 84-6**— списывается прибыль предыдущего года, оставшаяся после расчетов с участниками и образования резервов (500 ед. = 1000 ед. - 500 ед.).*

Прибыль, учтенная на счете 84-6, может отражаться без изменения до момента принятия соответствующего решения участниками (акционерами) по ее использованию. В последнем случае прибыль, учтенная на счете 84-6, может по решению участников (акционеров), как правило, при недостаточности прибыли отчетного года, быть направлена на:

• на покрытие убытков (Дебет 84-6 Кредит 84-3);

*•* на увеличение величины уставного капитала (Дебет 84-6 Кредит 80);

• на образование обязательств перед акционерами по выплате (доходов) дивидендов, как правило, по привилегированным акциям (Дебет 84-6 Кредит 75, 70).

Может также использоваться в части прибыли прошлого года в соот­ветствии с решением участников на различные цели. При совершении, например, операций по капитальному строительству будут делаться за­писи по использованию данной прибыли.

В этом случае организация отражает затраты по строительству так: дебет 84-6 кредит, например, 84-7, на котором будет указана сумма прибыли, использованная на производственное или иное развитие ор­ганизации.

Однако для целей бухгалтерского учета и управления последний по­рядок учета использования прибыли нецелесообразен, так как требует многочисленных расчетов, которые должны производиться с нарастаю­щим итогом, но ничем реально не обоснованных. Так. трудно рассчи­тывать ежегодно прибыль только отчетного года, оставленную в органи­зации и использованную на капитальные вложения (т.е. в размере за­трат по строительству и приобретениям отдельных объектов), в то время как наряду с данным использованием прибыль может быть направлена на приобретение или создание нематериальных активов, фи­нансовые вложения и т.п.

В целом же прибыль в обращении (сальдо по субсчету 84-6) показы­вает величину прироста активов — в форме имущества и денежных средств, которые постоянно меняют свою форму, расшифровывать ко­торую по направлениям ее использования нет необходимости.

**Заключение**

В данной работе была рассмотрена структура и порядок формирования финансового результата, а так же учет финансовых результатов от продажи продукции, учет операционных и внереализационных доходов и расходов, недостач и потерь от порчи ценностей и учет расходов и доходов будущих периодов.

Новый План счетов 2001г. в части учета фи­нансовых результатов построен на изменившейся ме­тодике бухгалтерского учета формирования и испо­льзования нераспределенной чистой прибыли предпри­ятия, на отсутствии возможности ее авансового использования в течение отчетного года, в связи с чем необходимость в формировании фондов специального назначения отпала.

До нового плана счетов предприятия также не всегда использовали возможность их предвари­тельного начисления, а соответствующие расходы непосредственно относили на счет нераспределен­ной прибыли. Производившиеся ранее за их счет расходы предприятия теперь могут непосредствен­но осуществлять за счет остатка нераспределенной прибыли прошлых лет.

**Литература**

1. Федеральный загон «О бухгалтерском учете» от 21.11.96 г. № 129-ФЗ.

2. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской от­четности в Российской Федерации. Утверждено приказом Мин­фина РФ от 29.07.98 г. № 34н (в ред. приказа Минфина РФ от 24.03.2000г. №31н).

3. Положение о составе затрат по производству и реализации про­дукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результа­тов, учитываемых при налогообложении прибыли. Утверждено по­становлением Правительства Российской Федерации от 05.08.92 г. № 552, с последующими изменениями и дополнениями, утверж­денными Правительством Российской Федерации.

4. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации». ПБУ 9/99. Утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.99 г. № 32н.

5. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации». ПБУ 9/99. Утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.99 г. № 33н.

6. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации». ПБУ 4/99. Утверждено приказом Минфина РФ от 06.07.99 г. №43н.

7. «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций». Инструкция Министерства РФ по налогам и сборам от 15.06.2000г. № 62.

8. Ануфьев В.Е. «Учет формирования финансового результата и распределения прибыли организации», // Бухгалтерский учет, №10, 2001г.

9. Волков Н.Г. «Учет финансовых результатов», // Бухгалтерский вестник №2, 2001г.

10. Волков Н.Г. «Учет финансовых результатов», // Бухгалтерский вестник №3, 2001г.

11. Кондраков Н.П. «Бухгалтерский учет», М.: 2001г.