БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ПРИБЫЛИ

В результате изучения главы 9 студент должен:

знать

- сущность и значение финансового результата;
- порядок формирования и виды доходов и расходов, прибыли / убытка; *уметь*

• классифицировать доходы и расходы;

• определять финансовый результат отчетного периода;

• формировать нераспределенную прибыль / непокрытый убыток;

владеть

• навыками отражения информации по учету доходов и расходов, финансового результата на счетах бухгалтерского учета.

9.1. Экономическая сущность прибыли

В условиях рыночной экономики все хозяйствующие субъекты стремятся если не к максимальной прибыли, то к такой ее величине, которая обеспечит динамичное развитие производства и предоставит возможность удержать конкурентные позиции на рынке.

Лука Пачоли (1445—1517) 500 лет тому назад в своем трактате «О счетах и двойной записи» написал: «Прежде всего, мы должны иметь в виду, что всякий занимающийся торговлей имеет перед собой известную цель, для достижения которой он употребляет в действиях свои возможные усилия. Цель всякого купца состоит в том, чтобы приобрести дозволенную и постоянную выгоду для своего содержания».

Прибыль относится к одной из самых сложных экономических категорий, она с давних времен является предметом пристального внимания ученых-экономистов, но однозначного взгляда на природу прибыли не существует и сегодня.

По мере развития экономической теории определения понятия «прибыль» постоянно усложнялись. Первоначально прибыль рассматривалась как доход на капитал, при этом между прибылью

и процентами на капитал не проводилось никакой границы. Позднее было установлено строгое разграничение этих категорий.

Австрийский и американский экономист Й. Шумпетер выделил в составе прибыли процент на капитал и собственно предпринимательскую прибыль как самостоятельную категорию, подчиняющуюся особым законам, и дал развернутое определение прибыли: «Предпринимательская прибыль есть избыток сверх издержек производства. С точки зрения предпринимателя, это разница между выручкой и затратами»¹. С развитием рыночных отношений в России и приобретением хозяйствующими субъектами реальной самостоятельности прибыль также получила новое содержание.

Известный российский экономист, доктор экономических наук И. А. Бланк дал следующее определение прибыли: «Прибыль представляет собой выраженный в денежной форме чистый доход предпринимателя на вложенный капитал, характеризующий его вознаграждение за риск осуществления предпринимательской деятельности, представляющий собой разницу между совокупным доходом и совокупными затратами»².

Российский экономист Я. В. Соколов, занимающийся анализом понятия «финансовый результат», дает ему свое определение: «Финансовый результат (прибыль) есть прирост в течение отчетного периода капитала (средств, вложенных собственниками организации). Соответственно убыток определяется как его уменьшение»³.

Прибыль как экономическая категория отражает чистый доход, созданный в сфере материального производства в процессе предпринимательской деятельности. С экономической точки зрения, прибыль — это разность между денежными поступлениями и выплатами, а с хозяйственной — это разность между имущественным состоянием предприятия на конец и начало периода.

Прибыль, исчисленная для целей бухгалтерского учета, не отражает действительного результата хозяйственной деятельности, что привело к разграничению понятий бухгалтерской и экономической прибыли.

Бухгалтерская прибыль — это результат реализации товаров и услуг, положительная разница между доходами и расходами коммерческой организации.

Экономическая прибыль — это результат работы капитала, прирост или уменьшение капитала собственников, имеющий место в отчетном периоде.

¹ Шумпетер Й. Теория экономического развития. М.: Прогресс, 1982.

² Бланк И. Л. Управление прибылью. 3-е изд. М.: Ника-Центр. 2007.

³ Соколов Я. В. Финансовый результат как цель бухгалтерского учета / Я. В. Соколов, М. Л. Пятов // Бухгалтерский учет. 2007. № 21. С. 56—59.

Прибыль характеризует экономический эффект, полученный в результате хозяйственной деятельности. Систематическая нехватка прибыли и ее неудовлетворительная динамика свидетельствуют о неэффективности предпринимательской деятельности.

Прибыль является основным внутренним источником формирования финансовых ресурсов организации, обеспечивающих ее развитие. Чистая прибыль может быть направлена на расширение и модернизацию производства, формирование резервного и других фондов, что увеличивает собственный капитал, повышает степень финансовой независимости организации.

Прибыль является главным источником роста рыночной стоимости организации. Чем выше сумма и уровень капитализации прибыли, тем в большей степени возрастает стоимость ее чистых активов, а соответственно и рыночная стоимость в целом.

Получение прибыли позволяет не только поддерживать производственную деятельность коммерческой организации, но и удовлетворять различные социальные интересы. Она является источником роста благосостояния как собственников, так и персонала организации. Прибыльность организации является гарантом их занятости и в определенной мере обеспечивает дополнительное материальное вознаграждение их труда и социальных потребностей.

Важная социальная роль прибыли проявляется в том, что она служит источником внешней благотворительной деятельности организаций, направленной на финансирование учреждений социальной сферы, оказание материальной помощи отдельным категориям граждан. Этот стимул также определяет экономическую и социальную сущность категории прибыли.

Кроме того, прибыль является важным источником формирования бюджетов всех уровней. Механизм перераспределения прибыли организации через налоговую систему позволяет формировать доходную часть бюджета, что дает возможность государству успешно выполнять возложенные на него функции и осуществлять намеченные программы социально-экономического развития страны.

Величина прибыли подробно раскрывается в отчете о финансовых результатах, который является неотъемлемой частью бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Под общим понятием «прибыль» понимаются различные ее виды, классифицируемые по нескольким признакам:

1) по источникам формирования прибыли по видам деятельности организации:

- прибыль от основной деятельности;
- прибыль от прочей деятельности;

2) по составу элементов, формирующих прибыль:

— маржинальная прибыль — прибыль от реализации товаров, услуг плюс постоянные издержки обращения;

— валовая прибыль, получаемая как разница между выручкой от реализации и себестоимостью продукции, работ, услуг;

— бухгалтерская прибыль — прибыль до налогообложения;

— чистая прибыль — прибыль, остающаяся в распоряжении организации после уплаты установленных законодательством РФ налогов и других аналогичных платежей;

3) по характеру использования чистой прибыли:

— капитализированная прибыль — нераспределенная прибыль, отражающая экономический рост предприятия;

— потребленная прибыль — прибыль, распределенная по различным направлениям (доходы собственников, материальное и социальное стимулирование работников и др.);

4) по периоду формирования:

— прибыль отчетного периода;

— прибыль предшествующего периода (прошлых лет);

5) по характеру налогообложения:

— налогооблагаемая прибыль;

— прибыль, не подлежащая налогообложению.

В отчете о финансовых результатах отражаются следующие виды прибыли:

— валовая прибыль, рассчитываемая как разница между выручкой-нетто и себестоимостью проданных товаров, продукции, работ, услуг;

— прибыль от продаж — валовая прибыль, уменьшенная на сумму управленческих и коммерческих расходов; финансовый результат от обычных видов деятельности организации;

— прибыль до налогообложения — прибыль от продаж плюс (минус) сальдо прочих доходов и расходов; общий финансовый результат деятельности организации за отчетный период;

— чистая прибыль, рассчитываемая как разница между прибылью до налогообложения и расходами, связанными с налогообложением прибыли.

В справочном разделе отчета о финансовых результатах также приводится базовая и разводненная прибыль (убыток) на одну акцию (данная информация раскрывается только акционерными обществами). Базовая прибыль на акцию представляет собой сумму чистой прибыли за период, приходящуюся на владельцев обыкновенных акций, деленную на средневзвешенное количество обыкновенных акций, находившихся в обращении в течение отчетного периода. Разводненная прибыль на акцию — это базовая

на акцию, скорректированная с учетом ее возможного уменьшения в случае конвертации ценных бумаг или исполнения всех договоров купли-продажи у эмитента по цене ниже их рыночной стоимости.

Финансовый результат представляет собой разницу между величиной доходов и расходов организации. Превышение доходов над расходами означает прирост имущества организации — прибыль, а превышение расходов над доходами — убыток.

Полученный организацией за отчетный год финансовый результат в виде прибыли или убытка соответственно приводит к увеличению или уменьшению собственного капитала организации.

В обороте капитала ключевую позицию занимают доходы, так как основой деятельности организации является возобновление ее ресурсов, а значит, для нормального функционирования необходимы поступления от клиентов, покупателей и заказчиков. Такие поступления в основном и формируют доходы, которые позволяют осуществлять повторный производственный цикл.

Основная задача бухгалтерского учета доходов и расходов сводится к определению их величин, которые должны быть представлены в бухгалтерской отчетности.

9.2. Бухгалтерский учет доходов и расходов

Правила формирования в бухгалтерском учете информации о доходах и расходах коммерческих организаций установлены положениями по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) и «Расходы организации» (ПБУ 10/99).

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

Пунктом 2 ПБУ 10/99 расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств или иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации, за исключением уменьшения вкладов собственников.

В зависимости от предмета деятельности организации выручкой могут являться следующие поступления:

1) арендная плата — для организаций, предметом деятельности которых является предоставление за плату своих активов в аренду сторонним лицам (физическим и юридическим);

2) плата за пользование объектами интеллектуальной собственности (лицензионные платежи) — для организаций, предметом

деятельности которых является представление за плату прав, возникающих из патентов на изобретение, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;

3) доходы от участия в уставных капиталах других организаций — для организаций, предметом деятельности которых является участие в уставных капиталах других организаций.

Перечисленные выше поступления являются выручкой только в том случае, если соответствующие виды деятельности будут предметом организации. В противном случае эти поступления признаются прочими доходами.

Все приведенные выше доходы должны признаваться лишь в том случае, если они удовлетворяют следующим условиям:

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

— сумма выручки может быть определена;

— имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации; подобное имеет место лишь в том в случае, если организация либо получила в оплату актив, либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;

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

— расходы, которые произведены или будут произведены в связи этой операцией, могут быть определены (ПБУ 10/99).

Организации не признают в качестве доходов поступления денежных средств, которые не влияют на ее финансовые результаты. Таким образом, не признаются доходом суммы налога на добавленную стоимость, полученные от покупателей и заказчиков в составе выручки, поскольку они предназначены последующему перечислению в бюджет.

Пример 9.1

В организацию поступила выручка в сумме 300000 руб. по договору об оказании услуг управления. В бухгалтерском учете были сделаны проводки, представленные в табл. 9.1.

Таблица 9.1

Отражение на счетах бухгалтерского учета признания выручки от оказания услуг

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Признана выручка от реализации	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка»	300000

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Начислен НДС по ставке 18% в составе выручки на основании выданного счета-фактуры	90 «Продажи», субсчет 3 «НДС»	68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 2 «НДС»	45762,71

В результате этой хозяйственной операции организация получила доход в сумме 254237,29 руб. (300000 - 45762,71).

Доходом не признаются денежные средства, получаемые от покупателей в виде авансов или предварительной оплаты товаров и услуг, они учитываются как кредиторская задолженность покупателю. После отгрузки товара (оказания услуги) покупателю производится зачет ранее полученного аванса в счет оплаты этого товара или услуги и признается доход в виде выручки от реализации.

Пример 9.2

Организация получила предварительную оплату от покупателя в счет оказания услуг управления по договору в сумме 1000000 руб.

В бухгалтерском учете организации были составлены проводки, представленные в табл. 9.2.

Таблица 9.2

Отражение на счетах бухгалтерского учета получения аванса и признания выручки от покупателя

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Отражено получение аванса от покупателя	51 «Расчетные счета»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет 2	1000000
Начислен НДС с полученного аванса по ставке 18%	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 2 «НДС»	152542
Зачтен аванс после оказания услуг по договору	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет 2	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет 1	1000000
Принят НДС к вычету по ранее полученному авансу	68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 2 «НДС»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	152542

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Отражена выручка на основании договора	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка»	1000000
Начислен НДС с суммы выручки	90 «Продажи», субсчет 3 «НДС»	68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 2 «НДС»	152542

Доходы и расходы организации в зависимости от их характера и направлений деятельности организации подразделяются на *доходы и расходы от обычных видов деятельности* и *прочие доходы и расходы*.

Хозяйствующие субъекты самостоятельно признают поступления доходами от обычных видов деятельности или прочими доходами исходя из положений устава о видах деятельности. Поступления денежных средств в рамках деятельности, определяемой уставом как основной, признаются доходами от обычных видов деятельности, все остальные поступления отражаются в бухгалтерском учете как прочие доходы.

Доходами от обычных видов деятельности организации является выручка от реализации товаров (работ, услуг), которая принимается к бухгалтерскому учету в сумме, равной величине поступления денежных средств и величине дебиторской задолженности. Организация принимает к учету поступления денежных средств в качестве выручки только на основании соответствующих договоров. Именно договор является первичным документом, оправдывающим бухгалтерские записи по отражению выручки.

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг. Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности.

Отражение доходов и расходов от обычной деятельности предусмотрено на счете 90 «Продажи», а от прочей — на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

определения по ним финансового результата. К счету 90 «Продажи» могут быть открыты субсчета:

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

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

3 «Налог на добавленную стоимость» — для начисления суммы налога на добавленную стоимость, причитающейся к получению от покупателя (заказчика);

4 «Акцизы» — для отражения суммы акцизов, включенных в цену проданной продукции (товаров);

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

Записи по субсчетам счета 90 «Продажи» производятся накопительно в течение отчетного года.

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

В соответствии с п. 3 ПБУ 10/99 «Расходы организации» не каждое выбытие активов признается расходами.

Организации не должны признавать в качестве своих расходов суммы авансов, уплаченные поставщику в счет будущих поставок товаров, расходы, связанные с приобретением основных средств, а также суммы, перечисляемые банку в погашение основной суммы кредита.

Пример 9.3

Организация приобрела по договору купли-продажи два компьютера по цене 32 000 руб., включая НДС. Расходы по их доставке составили 1500 руб. В бухгалтерском учете были составлены следующие проводки:

ДЕБЕТ счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» КРЕДИТ счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 54237,29 руб. — отражена стоимость компьютеров по договору;

ДЕБЕТ счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» КРЕДИТ счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 9762,71 руб. — отражен выделенный в счете-фактуре НДС по приобретенным компьютерам по ставке 18%;

ДЕБЕТ счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» КРЕДИТ счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 1500 руб. — отражены транспортные расходы на основании товарно-транспортной накладной, полученной от поставщика;

ДЕБЕТ счета 01 «Основные средства» КРЕДИТ счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» — 55737,29 руб. — отражен ввод компьютеров в эксплуатацию;

ДЕБЕТ счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 2 «НДС» КРЕДИТ счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» — 9762,71 руб. — НДС по приобретенным компьютерам принят к вычету.

Бухгалтерские записи по данной хозяйственной операции показывают, что затраты по доставке приобретенных основных средств не признаны организацией в качестве расходов, а включены в их первоначальную стоимость.

Пример 9/Л

Организации банком был предоставлен краткосрочный кредит в сумме 1000000 руб. сроком на три месяца под 18% годовых. Общая сумма процентов, которую должна уплатить организация за пользование предоставленным кредитом в течение 93 дней, составляет 45863 руб. ($1\,000\,000 \times 0,18 \times 93 = 45863$ руб.).

В бухгалтерском учете организации эта операция была отражена следующим образом:

ДЕБЕТ счета 51 «Расчетные счета» КРЕДИТ счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» — 1 000000 руб. — отражена сумма полученного кредита;

ДЕБЕТ счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» КРЕДИТ счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» — 45863 руб. — отражены проценты по полученному кредиту;

ДЕБЕТ счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» КРЕДИТ счета 51 «Расчетные счета» — 45863 руб. — проценты по кредиту перечислены банку;

ДЕБЕТ счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» КРЕДИТ счета 51 «Расчетные счета» — 1000000 руб. — перечислена банку основная сумма долга.

Произведенные в бухгалтерском учете записи, отражающие данную хозяйственную операцию, показывают, что перечисляемая банку основная сумма кредита признается как погашение кредиторской задолженности, тогда как проценты по нему относятся на прочие расходы организации.

Не является также расходами и потому не влияет на величину капитала выбытие активов в связи с вкладами в уставные (складочные) капиталы других организаций и приобретением акций и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи); договорами комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.

Для признания расходов в бухгалтерском учете организация руководствуется требованиями п. 16 ПБУ 10/99 о выполнении всех необходимых условий их принятия.

Расходы организации производятся в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, и сумма их подтверждается оправдательными документами.

Так, покупная стоимость реализованных товаров отражается в бухгалтерском учете на основании договоров купли-продажи,

товарно-транспортных накладных и счетов-фактур, получаемых от поставщиков.

Хозяйствующие субъекты признают расходы в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку и в том отчетном периоде, в котором они произведены, независимо от времени фактической выплаты денежных средств.

Пример 9.5

Организация осуществляет производство и продажу упаковочных станков. За отчетный месяц в бухгалтерском учете были сделаны записи, представленные в табл. 9.3.

Таблица 9.3

Отражение на счетах бухгалтерского учета операций по определению финансового результата от обычных видов деятельности

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Отражена выручка от продажи станков	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка»	969607
Списана фактическая себестоимость проданных станков	90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость проданных станков»	43 «Готовая продукция»	658581
Начислен НДС со стоимости проданных станков	90 «Продажи», субсчет 3	68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 2 «НДС»	174529
Списаны расходы на продажу	90 «Продажи», субсчет 7	44 «Расходы на продажу»	2900
Закрытие субсчетов, открытых к счету 90	90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка»	90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыль / убыток от продаж»	969607
	90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыль / убыток от продаж»	90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость проданных станков»	658581
	90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыль / убыток от продаж»	90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость проданных станков»	174529
	90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыль / убыток от продаж»	90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость проданных станков»	2900
Определен финансовый результат от продажи станков (прибыль)	90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыль / убыток от продаж»	99 «Прибыли и убытки»	133597

Ежемесячно путем сопоставления дебетовых оборотов по субсчетам 90—2 «Себестоимость продаж», 90—3 «Налог на добавленную стоимость», 90—7 «Расходы на продажу» и кредитового оборота по счету 90—1 «Выручка» определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц. Этот финансовый результат ежемесячно заключительными оборотами списывается со счета 90—9 «Прибыль (убыток) от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки». В результате данных записей синтетический счет 90 «Продажи» сальдо на отчетную дату не имеет.

Таким образом, финансовый результат от продажи станков оказался положительным: была получена прибыль в размере 133597 руб.

Если организация получает убыток от продажи, то составляется обратная корреспонденция счетов:

ДЕБЕТ счета 99 «Прибыли и убытки» КРЕДИТ счета 90 «Продажи», субсчет «Прибыль/убыток от продаж».

Доходы и расходы хозяйствующего субъекта, отличные от доходов и расходов от обычных видов деятельности, признаются им прочими доходами и расходами.

К прочим доходам организация относит:

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

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

- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;

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

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

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

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

- активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;

- поступления в возмещение причиненных организации убытков;

- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;

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

- курсовые разницы;
- сумма дооценки активов;
- прочие доходы.

Прочими доходами также являются поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т.п.); стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т.п. (п. 7, 8 ПБУ 9/99).

В качестве прочих расходов организации могут признавать следующие расходы:

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

- проценты, уплачиваемые организацией по предоставленным ей кредитам и займам;

- расходы, связанные с оплатой услуг кредитных учреждений; штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

- возмещение причиненных организацией убытков;

- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;

- суммы дебиторской задолженности с истекшим сроком давности;

курсовые разницы и пр.

Для обобщения информации о прочих доходах и расходах предназначен сопоставляющий финансово-результативный счет 91 «Прочие доходы и расходы».

К счету 91 «Прочие доходы и расходы» могут быть открыты субсчета:

1 «Прочие доходы» — для отражения поступления активов, признаваемые прочими доходами;

2 «Прочие расходы» — для обобщения информации о прочих расходах;

9 «Сальдо прочих доходов и расходов» — для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

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

Пример 9.6

В конце отчетного года банком, с которым у организации заключен договор о расчетно-кассовом обслуживании, были начислены проценты на остаток денежных средств на расчетном счете в сумме 300 руб.

На основании выписки с расчетного счета в бухгалтерском учете организации была составлена следующая проводка:

ДЕБЕТ счета 51 «Расчетные счета» КРЕДИТ счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» — 300 руб.

Кроме того, в отчетном месяце на валютном счете организации числился остаток валютных средств в сумме 50000 долл, по курсу 35 руб. за доллар. Организация по договору купли-продажи приобрела импортные материалы стоимостью 30000 долл. На день оприходования материалов официальный курс составлял 35,1 руб. за долл., а на день перечисления денежных средств поставщику — 35,18 руб. за долл.

За отчетный месяц банку было перечислено за обслуживание основного расчетного счета 250 руб., реализовано материалов на сторону на сумму 5645 руб., оплачены услуги МТС по предоставлению мобильной связи в сумме 680 руб. Корреспонденция счетов по отражению этой операции в бухгалтерском учете представлена в табл. 9.4.

Таблица 9.4

Отражение на счетах бухгалтерского учета курсовых разниц на валютном счете

Наименование хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Оприходованы импортные материалы (курс Банка России — 35,1 руб/долл.)	10 «Материалы»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	1 053000
Перечислены деньги поставщику (курс Банка России — 35,18 руб/долл.)	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	52 «Валютные счета»	1055400
Отражена курсовая разница по расчетам в долларах США $30000 - (35,18 - 35,1)$	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	2400
Отражена курсовая разница по валютному счету $50000 \times (35,18 - 35,1)$	52 «Валютные счета»	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»	9000

Отражение прочих расходов на счетах бухгалтерского учета исследуемой организации представлено в табл. 9.5.

Отражение на счетах бухгалтерского учета прочих расходов

Наименование хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Отражена услуга банка по обслуживанию основного расчетного счета	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»	51 «Расчетные счета»	250
Отражена продажа на сторону материалов	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»	10 «Материалы»	5645
Отражена оплата услуг МТС по предоставлению мобильной связи	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	680

В конце каждого месяца определяется финансовый результат от прочей деятельности. Для этого ежемесячно сопоставляются дебетовый оборот по субсчету 91—2 «Прочие расходы» и кредитовый оборот по субсчету 91 — 1 «Прочие доходы». Определяется, таким образом, сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц. Все субсчета, открытые к счету 91 «Прочие доходы и расходы», закрываются внутренними записями на субсчет 91—9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Финансовый результат от прочей деятельности ежемесячно списывается со счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91—9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки». В результате указанных записей синтетический счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо на отчетную дату не имеет (табл. 9.6).

Таблица 9.6

Отражение на счетах бухгалтерского учета операций по определению финансового результата от прочих видов деятельности

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Закрываемые субсчетов, открытых к счету 91	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»	300
	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»	2400
	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»	9000

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Закрытие субсчетов, открытых к счету 91	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»	2900
	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»	250
	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»	5645
	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»	680
Определен финансовый результат от прочей деятельности (убыток)	99 «Прибыли и убытки»	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»	2575

При получении прибыли делается бухгалтерская запись: ДЕБЕТ 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов» КРЕДИТ 99 «Прибыли и убытки».

9.3. Определение финансового результата отчетного периода

Общий финансовый результат хозяйственной деятельности организации отчетного периода формируется из двух основных компонентов:

- 1) финансовый результат от обычных видов деятельности;
- 2) финансовый результат от прочей деятельности.

Кроме того, на финансовый результат оказывают влияние суммы начисленного условного расхода по налогу на прибыль, постоянных обязательств и платежи по перерасчетам по этому налогу из фактической прибыли, а также суммы причитающихся налоговых санкций.

Для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году применяется итоговый накопительный счет 99 «Прибыли и убытки».

По дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражаются убытки, а по кредиту данного счета — прибыль организации отчетного года. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов показывает конечный финансовый результат отчетного периода.

Пример 9.7

В течение отчетного года в бухгалтерском учете организации по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражались следующие суммы (но данным предыдущих примеров этой главы):

— прибыль от обычных видов деятельности в корреспонденции со счетом 90 «Продажи» — 133597 руб.;

— сальдо прочих доходов и расходов (убыток), отражающее убыток от прочей деятельности, в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы» — 2575 руб.;

— суммы причитающихся налоговых санкций в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам» и 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» — 26716 руб.

Для упрощения примера постоянные налоговые обязательства и налоговые активы отсутствуют.

Для определения финансового результата необходимо произвести записи на счетах бухгалтерского учета (табл. 9.7).

Таблица 9.7

Отражение на счетах бухгалтерского учета операций
но определению финансового результата текущей деятельности

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Определен финансовый результат от основной деятельности (прибыль)	90 «Продажи», субсчет 5 «Прибыль / убыток от продаж»	99 «Прибыли и убытки»	133597
Определен финансовый результат от прочей деятельности (убыток)	99 «Прибыли и убытки»	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»	2575
Отражено начисление налога на прибыль	99 «Прибыли и убытки»	68 «Расчеты по налогам и сборам»	26716

В текущей бухгалтерской отчетности финансовый результат определяется как остаток по счету 99 «Прибыли и убытки» и равен 130402 руб.

9.4. Формирование и использование нераспределенной прибыли / непокрытого убытка

Наряду с формированием прибыли в организации должно быть обеспечено и эффективное управление ее распределением. Руковод-

дителям необходимо учитывать тот факт, что грамотное распределение прибыли отчетного периода дает предпосылки для эффективного ее формирования в будущем.

Чистая прибыль, полученная по результатам финансового года, может быть направлена на:

- выплату дивидендов;
- увеличение уставного капитала;
- формирование резервного капитала;
- погашение убытков прошлых лет;
- различные выплаты сотрудникам;
- финансирование капитальных вложений;
- другие цели.

Пример 9.8

Организация получила по итогам отчетного периода чистую прибыль в сумме 104306 руб. Решением годового собрания было принято направить 60% величины прибыли — на выплату дивидендов, 20% — на резервирование, 20% — на покрытие убытков прошлых лет и увеличение уставного капитала. В бухгалтерском учете были сделаны записи, представленные в табл. 9.8.

Таблица 9.8

Отражение на счетах бухгалтерского учета операций по распределению чистой прибыли

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сум р
Отражено начисление дивидендов учредителям	84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	75 «Расчеты с учредителями»	6258
Отражены отчисления в резервный капитал	84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	82 «Резервный капитал»	2086
Направлена чистая прибыль на покрытие убытков прошлых лет	84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет «Нераспределенная прибыль»	84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет «Непокрытый убыток»	2086

Вопросы и задания для самоконтроля

1. В чем заключаются сущность и значение прибыли для государства и хозяйствующих субъектов?

2. Назовите виды прибыли.
3. Какой нормативный документ регламентирует состав и порядок формирования доходов и расходов организаций?
4. На каких счетах отражаются доходы и расходы от обычных видов деятельности и от прочей?
5. Как в бухгалтерском учете отражается формирование выручки от продажи продукции?
6. Какие расходы можно отнести к расходам по обычным видам деятельности?
7. Какие поступления будут признаваться прочими расходами вне зависимости от осуществляемых видов деятельности?
8. Как отражается на счетах бухгалтерского учета формирование финансового результата?
9. Что собой представляет реформация баланса?
Назовите направления использования чистой прибыли.

ТЕСТ по теме УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ.

1. Финансовый результат (прибыль) от реализации продукции отражают проводкой:

- а) Д-т 99 К-т 90;
- б) Д-т 90 К-т 99;
- в) Д-т 91 К-т 99.

2. Уплаченные штрафы, пени, неустойки отражаются в учете:

- а) Д-т 91 К-т 51;
- б) Д-т 51 К-т 91;
- в) Д-т 99 К-т 51.

3. Конечный финансовый результат за отчетный период определяют на счете 99:

- а) как дебетовый оборот;
- б) как разницу между кредитовым и дебетовым оборотами;
- в) как кредитовый оборот.

4. Финансовый результат от прочих доходов и расходов определяют на счете:

- а) 90;
- б) 91;
- в) 99.

5. Начисление налога на прибыль отражают проводкой:

- а) Д-т 68 К-т 99;
- б) Д-т 99 К-т 68;
- в) Д-т 91 К-т 68.

6. Какой проводкой оформляют реформацию баланса при получении прибыли по итогам года?

- а) Д-т 84 К-т 99;
- б) Д-т 83 К-т 99;
- в) Д-т 99 К-т 84.

7. В учете формирование резервного капитала отражают проводкой:

- а) Д-т 82 К-т 84;
- б) Д-т 99 К-т 82;
- в) Д-т 84 К-т 82.

8. Увеличение уставного капитала за счет добавочного капитала отражают проводкой:

- а) Д-т 82 К-т 80;
- б) Д-т 83/1 К-т 80;
- в) Д-т 80 К-т 83/1.

9. Балансовая прибыль — это прибыль:

- а) чистая;
- б) нераспределенная;
- в) налогооблагаемая.

10. К доходам от обычных видов деятельности относят:

- а) поступления от продажи основных средств;
- б) выручку от продажи продукции, товаров, работ, услуг;
- в) курсовые разницы.

Задания:

1. Составить конспект лекции, разобрать приведённые примеры
2. Ответить на контрольные вопросы
3. Выполнить тест
4. Срок выполнения задания 17.04.2020