

*УЧЕТ  
ФИНАНСОВЫ  
Х  
РЕЗУЛЬТАТОВ*

**Конечный финансовый результат** - это прирост или уменьшение капитала организации в процессе финансово-хозяйственной деятельности за отчетный период, который выражается в форме общей прибыли или убытка.

Прибыль (убыток) отчетного периода определяется ежемесячно путем сопоставления всех доходов и расходов, принятых к учету. Если полученные доходы превышают произведенные в отчетном периоде расходы, то получена прибыль, иначе - убыток.

При формировании конечного финансового результата учитываются:

- Прибыль (убыток) от обычных видов деятельности
- Прибыль (убыток) от прочих операций
- Доходы и расходы, относимые на уменьшение прибыли (налог на прибыль, налоговые санкции).

**Доходы** - это 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).

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

## Доходы и расходы по обычной деятельности

Условия принятия к учету доходов и расходов.

### ***Выручка принимается к учету при одновременном выполнении условий:***

у организации есть право на получение выручки, вытекающее из условий договора или подтвержденное иным образом

сумма выручки может быть надежно оценена

существует уверенность в том, что в результате конкретной операции увеличатся экономические выгоды организации

право собственности на товар, работу, услугу перешло к покупателю

сумма расходов, связанных с полученными доходами должна быть определена

Если хотя бы одно из условий не выполняется, в учете отражается не выручка, а кредиторская задолженность за полученный актив

### ***Расходы принимаются к учету при одновременном выполнении условий:***

расходы произведены в соответствии с конкретным договором или требованиями законодательства

сумма расходов может быть надежно оценена

существует уверенность в том, что в результате конкретной операции уменьшатся экономические выгоды организации

Если хотя бы одно из условий не выполняется, в учете отражается не расход, а дебиторская задолженность.

Для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним предназначен Счет 90 "Продажи".

В течение года на счете 90 собираются данные о доходах и расходах организации по обычным видам деятельности. К счету 90 открываются субсчета:

90-1 "Выручка";

90-2 "Себестоимость продаж";

90-3 "Налог на добавленную стоимость";

90-4 "Акцизы";

90-9 "Прибыль / убыток от продаж".

Выручка от продажи отражается по кредиту счета 90 "Продажи" и дебету счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

Одновременно в дебет счета 90 "Продажи" списывается себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг с кредита счетов 43 "Готовая продукция", 41 "Товары", 44 "Расходы на продажу", 20 "Основное производство" и др.

После того, как отражена выручка на субсчетах 90-3 и 90-4 в корреспонденции со счетом 68 "Расчеты по налогам и сборам" начисляются НДС и акцизы.

По окончании каждого месяца сопоставляется сумма дебетового оборота по субсчетам с 90-2, 90-3, 90-4 с кредитовым оборотом по субсчету 90-1. Выявленный результат представляет собой прибыль или убыток от продаж за месяц.

Для отражения финансового результата от продаж используется субсчет 90-9 "Прибыль/убыток от продаж", результат которого списывается в конце отчетного месяца на счет 99:

Д 90-9 К 99 - отражена сумма прибыли за месяц

Д 99 К 90-9 - отражена сумма убытка, полученного за месяц.

По окончании каждого месяца счет 90 не имеет сальдо, но все субсчета имеют дебетовые или кредитовые остатки, величина которых накапливается.

В конце отчетного года, после списания финансового результата за декабрь, внутри счета 90 закрывают все субсчета. При этом остатки по ним переносятся на субсчет 90-9:

Д 90-1 К 90-9 - списано сальдо субсчета "Выручка";

Д 90-9 К 90-2, 90-3, 90-4 - списано сальдо субсчетов счета 90.

В результате этих записей по состоянию на 1 января нового отчетного года субсчета счета 90 сальдо не имеют.

***Финансовый результат от продажи = Сумма выручки от продаж  
(кредитовый оборот за отчетный месяц по субсчету 90-1) -  
Себестоимость продаж и начисляемые с продажи налоги (суммарный  
дебетовый оборот по субсчетам 90-2, 90-3, 90-4, 90-5, 90-6).***

## Учет прочих доходов и расходов

К прочим относятся доходы и расходы, не связанные с обычными видами деятельности в т.ч. чрезвычайные доходы и расходы.

Для учета прочих доходов и расходов отчетного периода предназначен счет 91 "Прочие доходы и расходы".

Структура и порядок использования счета 91 "Прочие доходы и расходы" аналогичны структуре и порядку использования счета 90.

К счету 91 открываются три субсчета:

91-1 "Прочие доходы";

91-2 "Прочие расходы";

91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов".

По окончании каждого месяца сопоставляются дебетовый оборот по субсчету 91-2 с кредитовым оборотом по субсчету 91-1.

Выявленный результат представляет собой прибыль или убыток за месяц.

Финансовый результат списывается в конце отчетного месяца на счет 99:

Д 91-9 К 99 - отражена сумма прибыли за месяц

Д 99 К 91-9 - отражена сумма убытка, полученного за месяц.

По окончании каждого месяца счет 91 сальдо не имеет, но на субсчетах этого счета остается дебетовый или кредитовый остаток.

После списания финансового результата за декабрь субсчета счета 91 закрываются. Для этого на субсчет 91-9 списываются остатки с других субсчетов:

Д 91-1, К 91-9 - списано сальдо субсчета "Прочие доходы";

Д 91-9 К 91-2- списано сальдо субсчета "Прочие расходы".

***Финансовый результат от прочих видов деятельности  
= Сумма прочих доходов (кредитовый оборот за  
отчетный месяц по субсчету 91-1) - Сумма прочих  
расходов (дебетовый оборот по субсчету 91-2).***



# Чрезвычайные доходы и расходы

Чрезвычайные доходы и расходы учитываются на счете 91:

Д10 К91 Оприходованы материалы после списания непригодного к восстановлению имущества

Д 76 К91 Учтена сумма полученного страхового возмещения

Д 91 К 01(10,41,43 ...) Списана остаточная стоимость имущества, утраченного в результате чрезвычайных обстоятельств

Д91 К 60 (70, 68, 69...) Учтены расходы по ликвидации последствий аварии.

## *Чрезвычайные доходы*

1. Поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т.п.): страховое возмещение,
2. стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т.п.

## *Чрезвычайные расходы*

1. Расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.):  
Потери от вынужденной остановки производства
2. Расходы, связанные с предотвращением (ликвидацией) последствий стихийных бедствий
3. Потери активов в результате чрезвычайных происшествий (по остаточной стоимости).

*От обычных видов  
деятельности*

Выручка от продажи продукции  
и товаров, поступления,  
связанные с выполнением  
работ, оказанием услуг

## ***Прочие доходы:***

Поступления связанные с:

предоставлением за плату во временное пользование (владение) активов организации\*

предоставлением за плату прав, возникающих из патентов и других видов интеллектуальной собственности\*

участием в уставных капиталах других организаций\*

прибылью, полученной организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);

продажей основных средств и иных активов, отличных от денежных средств, продукции, товаров;

проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации в т.ч. банками

\* В случае, если данный вид деятельности не является основным (иначе относят к расходам по обычным видам деятельности)

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.

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.

## Не признаются доходами организации:

- сумма НДС, акцизов, налога с продаж, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей;
- суммы по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;
- в порядке авансов, предварительной оплаты, задатка залога;
- в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику.

## *Формирование чистой прибыли (убытка)*

Чистая прибыль (убыток) является конечным финансовым результатом, учитывается на счете 99 "Прибыли и убытки" и формируется следующим образом:

**Чистая прибыль (убыток) за отчетный период =**

Прибыль (убыток) от продаж +

Прибыль (убыток) от прочих видов деятельности -

Налог на прибыль (с учетом ПБУ 18/02) -

Санкции за нарушение налогового законодательства

## *Непосредственно на счет увеличения (уменьшения) общей прибыли (убытка) относятся:*

- Налоговые санкции
- Платежи налога на прибыль

По кредиту счета 99 отражается бухгалтерская прибыль до налогообложения, сформированная по правилам бухгалтерского учета по результатам отчетного года. По дебету счета 99 отражаются штрафы за налоговые правонарушения и сумма условного расхода (или условного дохода) по налогу на прибыль, который организация обязана исчислить в соответствии с п.20 ПБУ 18/02.

Показатель "Чистая прибыль (убыток) отчетного года" отражает конечный финансовый результат деятельности организации в отчетном году.

31 декабря счет 99 закрывается - производится **реформация баланса**: сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 в кредит (дебет) счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)":

Д 99 К 84 - списана чистая прибыль отчетного года

Д 84 К 99 - списан убыток отчетного года.

Эта сумма и отражается по строке "Чистая прибыль (убыток) отчетного года" в форме № 2 "Отчет о прибылях и убытках".



## *Учет расходов по налогу на прибыль*

Согласно ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" налог на прибыль рассчитывается следующим образом: начисляется налог на бухгалтерскую прибыль, который корректируется с целью получения величины, указанной в декларации по налогу на прибыль.

Налог на бухгалтерскую прибыль (убыток) - это условный расход (доход) по налогу на прибыль, который рассчитывается по формуле:

$$\begin{aligned} & \text{Условный расход (доход) по налогу на} \\ & \text{прибыль} = \\ & \text{Ставка налога на прибыль} * \text{Бухгалтерская} \\ & \text{прибыль} \end{aligned}$$

**Текущий налог на прибыль** получается следующим образом

$$\begin{aligned} & \text{Текущий налог на прибыль} = \\ & \text{Условный расход (доход) по налогу на прибыль} + \\ & \text{Постоянное налоговое обязательство} + \text{Отложенный} \\ & \text{налоговый актив (ОНА)} - \text{Отложенное налоговое} \\ & \text{обязательство (ОНО)} \end{aligned}$$

**Постоянное налоговое обязательство** возникает по расходам, которые принимаются для целей бухгалтерского учета и не принимаются для целей налогового, разница между ними называется постоянной. Например, расходы на рекламу в бухучете признаются полностью, а в налоговом - в размере 1% от выручки, разница между признанными суммами - постоянная разница.

$$\text{Постоянное налоговое обязательство} = \text{Ставка налога на прибыль} * \text{Постоянная разница}$$

**Отложенный налоговый актив** возникает, когда в бухгалтерском учете расходы признаются раньше, чем в налоговом, а доходы - позже, разница между признаваемыми суммами называется вычитаемой временной разницей.

$$\text{Отложенный налоговый актив} = \text{Ставка налога на прибыль} * \text{Вычитаемая разница}$$

**Отложенное налоговое обязательство** возникает, когда в бухгалтерском учете расходы признаются позже, чем в налоговом, а доходы - раньше, разница между признаваемыми суммами называется налогооблагаемой временной разницей.

$$\text{Отложенное налоговое обязательство} = \text{Ставка налога на прибыль} * \text{Налогооблагаемая разница}$$

# *Налоговые санкции*

- Отсутствие учета объектов налогообложения
- Ведение учета объектов налогообложения с грубым нарушением установленных правил
- Непредставление (несвоевременное представление) документов, необходимых для налогового контроля
- Соккрытие и занижение прибыли
- Нарушение порядка постановки на учет в налоговом органе
- Нарушение срока представления информации об открытии или закрытии счета в банке
- Неуплата или неполная уплата сумм налога(сбора)
- невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и перечислению налога
- Несоблюдение порядка владения, пользования и(или) распоряжения имуществом, на который наложен арест или в отношении которого налоговым органом приняты обеспечительные меры в виде залога
- Неправомерное несообщение сведений налоговому органу

# *Использование чистой прибыли (убытка)*

В начале года, следующего за отчетным, собственники организации принимают решение о распределении чистой прибыли. Чистая прибыль может быть использована на выплату дивидендов, формирование резервного капитала, увеличение уставного капитала, погашение убытков прошлых лет и другие цели.

Для учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) предусмотрен счет  
84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый  
убыток"

## Выплата дивидендов

Д84 К75-2 - начислены дивиденды юр лицам и физ лицам, не являющимся сотрудниками организации

Д84 К70 - начислены дивиденды учредителям - сотрудникам организации

Начисленные дивиденды облагаются налогом на доходы физических лиц и налогом на прибыль (для юр лиц), которые организация должна исчислить и уплатить как налоговый агент.

Д70 (75-2) К68 Удержан НДФЛ

Д75-2 К68 Удержан налог на прибыль с дивидендов

Выплата дивидендов не производится, если стоимость ЧИСТЫХ АКТИВОВ меньше суммы уставного и резервного капитала.

## Резервный капитал

Обязаны формировать акционерные общества.

Для этого в резерв ежегодно отчисляется не менее 5% чистой прибыли. Резервный капитал расходуется на покрытие убытка отчетного года, на выкуп собственных акций и погашение облигаций. Другие организации могут формировать резервный капитал по своему усмотрению. Порядок формирования резервного капитала должен быть прописан в учредительных документах.

Д84 К82 - сформирован резервный капитал

## Погашение убытков прошлых лет

Д84 "Прибыль, подлежащая распределению" К84 "Непокрытый убыток" - погашены убытки прошлых лет

## Увеличение уставного капитала

Учредители могут направить часть нераспределенной прибыли на увеличение уставного капитала. При принятии такого решения необходимо оформить изменения в учредительных документах. После регистрации изменений в учете делается запись:  
Д84 К80.

После распределения прибыли, остаток на счете 84 показывает величину нераспределенной прибыли.