

Глава 13. Учет финансовых результатов.

13.1. Доходы и расходы по обычным видам деятельности.

Конечный финансовый результат деятельности организации за год, то есть чистая прибыль или чистый убыток, складывается из результатов по:

- 1) обычным видам деятельности,
- 2) прочих доходов и расходов, включая чрезвычайные.

Для выявления годового финансового результата используется активно-пассивный счет 99 «Прибыли и убытки». По кредиту счета 99 учитывается прибыль, а по дебету – убыток.

Для учета информации о доходах и расходах по **обычным** видам деятельности организации используется активно-пассивный счет 90 «Продажи».

Для учета информации о **прочих** доходах и расходах используется активно-пассивный счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Пример 13.1. Предприятие отгрузило готовой продукции на 23 600 руб. Себестоимость отгруженной продукции – 17 000 руб. Учет реализации ведется **по мере отгрузки продукции**. Предприятие понесло дополнительные расходы при отгрузке – расходы на упаковку готовой продукции на складе предприятия составили 1 200 руб. Бухгалтерские проводки будут иметь вид:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 90 «Продажи» субсчет 90-1 «Выручка»

23 600 руб. – на договорную стоимость отгруженной продукции.

Дебет счета 90 «Продажи» субсчет 90-2 «Себестоимость продаж»

Кредит счета 43 «Готовая продукция»

17 000 руб. – на себестоимость отгруженной продукции.

Дебет счета 90 «Продажи» субсчет 90-3 «Налог на добавленную стоимость»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

3 600 руб. ($= 23\,600 \text{ руб.} : 118 * 18$) – на рассчитанную сумму НДС (при НДС 18%).

Дебет счета 90 «Продажи» субсчет 90-2 «Себестоимость продаж»

Кредит счета 44 «Расходы на продажу»

1 200 руб. – расходы на упаковку продукции на складе предприятия.

Дебет счета 90 «Продажи» субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки»

1 800 руб. ($= 23\,600 \text{ руб.} - 17\,000 \text{ руб.} - 3\,600 \text{ руб.} - 1\,200 \text{ руб.}$) – на сумму **прибыли** от продажи готовой продукции.

Дебет счета 51 «Расчетные счета»

Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

23 600 руб. – получены деньги от покупателя.

Ежемесячно на кредитовом сальдо счета 90 «Продажи» сопоставлением всех оборотов по счету 90 «Продажи» формируется **прибыль** от операций продажи за текущий месяц. То есть сопоставляется кредитовый оборот по субсчету 90-1 и дебетовые обороты по субсчетам 90-2 и 90-3.

Если после сопоставления оборотов по счету 90 «Продажи» выявляется **прибыль** (кредитовое сальдо счета 90), то результат списывается с дебета счета 90 (субсчет 90-9) в кредит счета 99 «Прибыли и убытки» для учета итоговой за год прибыли предприятия на счете 99.

Если по результатам сопоставления оборотов по счету 90 получается **убыток**, то есть дебетовое сальдо счета 90, то убыток списывается с кредита счета 90 (субсчет 90-9) в дебет счета 99.

Таким образом, в целом счет 90 «Продажи» на конец каждого месяца сальдо не имеет. Однако все субсчета счета 90 «Продажи» в течении года сальдо иметь могут – они накапливаются с 01 января каждого года. При этом субсчет 90-1 «Выручка» в течении года может иметь только кредитовое сальдо. А субсчета 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы» могут иметь в течении года только дебетовое сальдо. Субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж» может иметь как дебетовое так и кредитовое сальдо.

По окончании отчетного года все субсчета счета 90 «Продажи» (кроме субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от продаж») закрываются внутренними записями на субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»:

Дебет счета 90-1 Кредит счета 90-9 – закрыт субсчет 90-1,

Дебет счета 90-9 Кредит счета 90-2 (90-3, 90-4) – закрыт субсчет 90-2 (90-3, 90-4).

В результате этих проводок дебетовые и кредитовые обороты по субсчетам счета 90 «Продажи» окажутся равными и сальдо по счету 90 «Продажи» в целом и по всем его субсчетам на 01 января следующего отчетного года будут равны нулю.

13.2. Прочие доходы и расходы.

Для учета информации о **прочих** доходах и расходах используется активно-пассивный счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Пример 13.2. Предприятие продает не готовую продукцию или товары, а продает ставшие ненужными материалы. Цена продажи – 118 000 руб. Себестоимость материалов по данным бухучета – 80 000 руб. Бухгалтерские проводки будут иметь вид:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-1 «Прочие доходы»

118 000 руб. – на суму выручки от продажи материалов.

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит счета 10 «Материалы»

80 000 руб. – учетная себестоимость отгруженных материалов.

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

18 000 руб. ($= 118\,000 \text{ руб.} / 118 * 18$) – «исходящий» НДС.

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки»

20 000 руб. ($= 118\,000 \text{ руб.} - 80\,000 \text{ руб.} - 18\,000 \text{ руб.}$) – по текущей операции продажи материалов кредитовое сальдо субсчета 91-1 списывается с дебета субсчета 91-9 на кредит счета 99 учета прибыли от текущей операции.

Счет 91 полностью аналогичен по своему использованию счету 90 - с той лишь разницей, что счет 91 используется не по обычным видам деятельности предприятия, а при прочих доходах или расходах.

13.3. Расчет налога на прибыль.

Пример 13.3. На счетах бухгалтерского учета по итогам за год отражена прибыль в размере 1 000 000 руб. Ставка налога на прибыль – 20%. Бухгалтерская проводка будет иметь вид:

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Условный расход по налогу на прибыль»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

200 000 руб. ($= 1\,000\,000 \text{ руб.} * 20\%$) – учтена сумма условного расхода по налогу на прибыль.

Налог на прибыль, рассчитанный исходя из бухгалтерской прибыли, называется **условным** налогом на прибыль, так как действительный налог на прибыль рассчитывается и выплачивается в бюджет исключительно по данным налогового учета, который часто не совпадает с бухгалтерским учетом.

У организации может возникнуть **постоянное налоговое обязательство** или **постоянный налоговый актив** из-за разницы формирования прибыли (то есть налогооблагаемой базы по налогу на прибыль) в бухгалтерском учете и налоговом учете.

Пример 13.4. Представительские расходы для целей налогообложения учитываются в соответствии с п.2 ст. 264 главы 25 Налогового Кодекса РФ в размере, не превышающем 4% от расходов организации на оплату труда за отчетный (налоговый) период. Предприятие в отчетном периоде начислило зарплату своим сотрудникам на сумму 1 000 000 руб., а представительские расходы составили 70 000 руб.

Расчет:

1) нормативная величина представительских расходов:

$1\,000\,000 \text{ руб.} * 4\% = 40\,000 \text{ руб.}$

2) постоянная разница:

$70\,000 \text{ руб.} - 40\,000 \text{ руб.} = 30\,000 \text{ руб.}$

3) **постоянное налоговое обязательство:**

$30\,000 \text{ руб.} * 20\% = 6\,000 \text{ руб.}$

Бухгалтерская проводка будет иметь вид:

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Постоянное налоговое обязательство»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

6 000 руб. – учтено постоянное налоговое обязательство.

Теоретически возможно также образование у организации **постоянного налогового актива**, но на практике это происходит крайне редко. Теоретически это возможно, если какие-либо доходы признаются в бухгалтерском учете, но игнорируются в налоговом, однако на практике большинство доходов включаются в облагаемую базу по налогу на прибыль.

У организаций часто бывает так, что разница между бухгалтерской и налоговой прибылью носит только **временный характер**.

Если налоговая прибыль сначала меньше бухгалтерской, то сначала уплачивается меньшая сумма налога на прибыль (и только потом – большая сумма) по сравнению с бухгалтерским учетом. В таком случае говорят, что сначала возникает **отложенное налоговое обязательство**. То есть потом надо будет доплатить налог на прибыль. Например, по данным налогового учета амортизационные отчисления могут быть сначала больше, чем в бухгалтерском учете (а потом они сравниваются).

Если же налоговая прибыль сначала больше бухгалтерской, то сначала уплачивается большая сумма налога на прибыль (и потом – меньшая сумма) по сравнению с бухгалтерским учетом. В таком случае говорят, что сначала возникает **отложенный налоговый актив**. То есть потом налог на прибыль уменьшается. Например, по данным налогового учета амортизационные отчисления могут быть сначала меньше, чем в бухгалтерском учете (а потом они сравниваются).

Пример 13.5. В таблице приведены данные о деятельности предприятия (в тыс. руб.):

	Первый год		Второй год		Всего	
	б/учет	н/учет	б/учет	н/учет	б/учет	н/учет
Доходы	1 000	1 000	1 000	1 000	2 000	2 000
Расходы	500	600	500	400	1 000	1 000
<i>В том числе расходы на амортизацию</i>	200	300	200	100	400	400
<i>В том числе остальные расходы</i>	300	300	300	300	600	600
Прибыль	500	400	500	600	1 000	1 000
Налог на прибыль 20%	100	80	100	120	200	200
Отложенное налоговое обязательство	20 (=100-80)					

Таким образом, из таблицы видно, что в первый год по данным налогового учета начисленная амортизация больше, чем в бухгалтерском учете на 100 тыс. руб. и на эту же сумму меньше налоговая прибыль (и налог на эту прибыль меньше на 20 тыс. руб.).

То есть в первый год возникает **отложенное налоговое обязательство** 20 тыс. руб. и в первый год делается проводка:

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Налог на прибыль»

Кредит счета 77 «Отложенные налоговые обязательства»

20 000 руб. – учтено отложенное налоговое обязательство, то есть сначала недоплачено и потом надо будет доплатить налог на прибыль.

А во второй год отложенный налог становится текущим и делается проводка:

Дебет счета 77 «Отложенные налоговые обязательства»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Налог на прибыль»

20 000 руб. – отложенный налог учтен как текущий во втором году.

Пример 13.6. В таблице приведены данные о деятельности предприятия (в тыс. руб.):

	Первый год		Второй год		Всего	
	б/учет	н/учет	б/учет	н/учет	б/учет	н/учет
Доходы	1 000	1 000	1 000	1 000	2 000	2 000
Расходы	600	500	400	500	1 000	1 000
<i>В том числе расходы на амортизацию</i>	<i>300</i>	<i>200</i>	<i>100</i>	<i>200</i>	<i>400</i>	<i>400</i>
<i>В том числе остальные расходы</i>	<i>300</i>	<i>300</i>	<i>300</i>	<i>300</i>	<i>600</i>	<i>600</i>
Прибыль	400	500	600	500	1 000	1 000
Налог на прибыль 20%	80	100	120	100	200	200
Отложенный налоговый актив	20 (=100-80)					

Таким образом, из таблицы видно, что в первый год по данным налогового учета начисленная амортизация меньше, чем в бухгалтерском учете на 100 тыс. руб. и на эту же сумму больше налоговая прибыль (и налог на эту прибыль больше на 20 тыс. руб.).

То есть в первый год возникает **отложенный налоговый актив** 20 тыс. руб. и в первый год делается проводка:

Дебет счета 09 «Отложенные налоговые активы»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Налог на прибыль»

20 000 руб. – учтен отложенный налоговый актив, то есть сначала переплачено и потом надо будет уплатить меньше.

А во второй год отражается уменьшение текущего налога на прибыль:

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Налог на прибыль»

Кредит счета 09 «Отложенные налоговые активы»

20 000 руб. – отражено уменьшение платежей по налогу на прибыль во второй год.

13.4. Использование прибыли.

Сумма чистой прибыли отчетного года (образовавшееся кредитовое сальдо счета 99 «Прибыли и убытки») заключительной проводкой декабря списывается с дебета счета 99 в кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Распределение прибыли происходит в следующем году.

Пример 13.7. По итогам года предприятие получило прибыль в сумме 1 000 000 руб. В следующем году на собрании акционеров было решено 7% прибыли (70 000 руб.) направить на пополнение резервного капитала, а остальную прибыль направить на выплату дивидендов: 1) акционерам - работникам предприятия – 330 000 руб., 2) прочим акционерам (не являющимся работниками предприятия) - 600 000 руб. Бухгалтерские проводки будут иметь вид:

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»

Кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

1 000 000 руб. – заключительная проводка декабря отчетного года на сумму прибыли.

Дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит счета 82 «Резервный капитал»

70 000 руб. – пополнен резервный капитал.

Дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

330 000 руб. – начислены дивиденды акционерам – работникам предприятия.

Дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями» субсчет 75-2 «Расчеты по выплате доходов»

600 000 руб. – начислены дивиденды акционерам, не являющимся работниками предприятия.

13.5. Резерв сомнительных долгов.

В современных условиях хозяйствования вполне возможны ситуации, когда покупатели получили продукцию (работы, услуги, товары), но оплатить это не в состоянии, например, по причине банкротства. В результате на балансе предприятия образуется задолженность, которая может быть не погашена – сомнительные долги.

Сомнительной задолженностью считается такая задолженность, которая не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена гарантиями.

В соответствии со ст. 266 гл. 25 Налогового Кодекса РФ предприятия могут создавать **резервы сомнительных долгов**. Суммы создаваемых резервов учитываются как внереализационные расходы, которые уменьшают налогооблагаемую прибыль.

Величина создаваемого резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу.

Резерв по сомнительным долгам используется только для покрытия убытков от безнадежных долгов. Создаваться эти резервы могут только по расчетам за продукцию, работы, услуги и товары, а, значит, не могут создаваться, например, по оплате неустойки, по невозвращенным работниками предприятия подотчетным суммам, по возврату предоставленных займов и прочее.

В соответствии с п.4 ст. 266 Налогового Кодекса величина создаваемого резерва не может превышать 10% от выручки за тот же отчетный период.

Для учета резервов сомнительных долгов используется пассивный счет 63 «Резервы по сомнительным долгам». По кредиту счета 63 учитывается создание и пополнение резервов, а по дебету счета 63 – использование резервов для списания долгов.

Создание резерва сомнительных долгов учитывается проводкой:

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит счета 63 «Резервы по сомнительным долгам»

- на величину создания или пополнения резерва.

Списание сомнительных долгов учитывается проводкой:

Дебет счета 63 «Резервы по сомнительным долгам».

Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

(или **Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»**)

- на часть долга, покрываемую ранее созданным резервом

и

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

(или **Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»**)

- на часть списываемого долга, которая не покрывается ранее созданным резервом.

Неиспользованная величина резерва по сомнительным долгам может переноситься на следующий год.

13.6. Таблица бухгалтерских проводок по учету финансовых результатов.

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит
1.	Доходы и расходы по обычным видам деятельности		
1.1.	На договорную стоимость отгруженной продукции	62	90-1
1.2.	На себестоимость отгруженной продукции	90-2	43
1.3.	На рассчитанную сумму НДС	90-3	68
1.4.	Расходы на упаковку продукции на складе предприятия	90-2	44
1.5.	На сумму прибыли от продажи готовой продукции	90-9	99
1.6.	Получены деньги от покупателя	51	62
2.	По окончании отчетного года субсчета 90-1, 90-2, 90-3, 90-4 закрываются		
2.1.	Закрит субсчет 90-1	90-1	90-9
2.2.	Закрит субсчет 90-2	90-9	90-2
	90-3	90-9	90-3
	90-4	90-9	90-4
3.	Прочие доходы и расходы		
3.1.	На сумму выручки от продажи материалов	62	91-1
3.2.	Учетная себестоимость отгруженных материалов	91-2	10
3.3.	«Исходящий» НДС	91-2	68
3.4.	Прибыль от операции.	91-9	99
4.	По окончании отчетного года субсчета 91-1, 91-2 закрываются		
4.1.	Закрит субсчет 91-1	91-1	91-9

4.2.	Закрыт субсчет 91-2	91-9	91-2
5.	Условный налог на прибыль	99	68
6.	Постоянное налоговое обязательство	99	68
7.	Отложенное налоговое обязательство		
7.1.	Учтено отложенное налоговое обязательство	68	77
7.2.	Отложенный налог учтен как текущий	77	68
8.	Отложенный налоговый актив		
8.1.	Учтен отложенный налоговый актив	09	68
8.2.	Отражено уменьшение платежей по налогу на прибыль	68	09
9.	Использование прибыли		
9.1.	Заключительная проводка декабря отчетного года на сумму прибыли	99	84
9.2.	Пополнен резервный капитал	84	82
9.3.	Начислены дивиденды акционерам – работникам предприятия	84	70
9.4.	Начислены дивиденды акционерам, не являющимся работниками предприятия	84	75-2
10.	Резерв сомнительных долгов		
10.1.	На величину создания или пополнения резерва	91-2	63
10.2.	На часть долга, покрываемую ранее созданным резервом	63	62(76)
10.3.	На часть списываемого долга, которая не покрывается ранее созданным резервом	91-2	62(76)