

15. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ОРГАНИЗАЦИИ

15.1. Учет финансовых результатов по обычным видам деятельности и от прочей деятельности организации

Согласно ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации» *доходами* признают увеличение, а *расходами* — уменьшение экономических выгод в результате поступления или выбытия активов, а также погашения или возникновения обязательств, приводящие к соответствующим изменениям капитала организации. Иными словами, поступившие за определенный период денежные средства или иное имущество образуют доход организации, увеличивая ее активы, а обязательства, наоборот, приводят к уменьшению дохода организации и, следовательно, к уменьшению капитала, содержащего экономическую выгоду. Но поступления следует разделять, поскольку существуют такие хозяйственные операции, которые увеличивают активы на определенный период времени, но доходами не являются, например, суммы НДС, акцизов, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей. Такие поступления в соответствии с ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств» принято называть денежными средствами транзитного характера.

Однако не всегда и выбытие активов может признаваться расходами организации. Если такое выбытие активов связано с:

- приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т. п.);
- вкладами в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретением акций АО и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи);
- договорами комиссии, агентскими и иными аналогичными договорами в пользу комитента, принципала и т. п.;
- предварительной оплатой материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- авансами, задатками в счет оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- погашением кредита, займа, полученного организацией.
- Согласно ПБУ 9/99, доходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются на:
 - доходы от обычных видов деятельности;
 - прочие доходы.

Доходом от обычных видов деятельности является выручка, полученная от продажи продукции (работ, услуг) и товаров, связанная с деятельностью предприятия по предназначению. То есть под *доходами от обычных видов деятельности* понимают те доходы, получение которых носит основной и регулярный характер и связано с обычной производственно-коммерческой, финансовой или инвестиционной деятельностью предприятия.

Доходы, отличные от доходов от обычных видов деятельности, считаются *прочими поступлениями*. К прочим поступлениям относятся также чрезвычайные доходы. Однако

чрезвычайные доходы не принято выделять в самостоятельную группу.

В состав прочих доходов включаются:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации в случаях, когда это не является предметом деятельности организации;
- поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности в случаях, когда это не является предметом деятельности организации;
- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций в случаях, когда это не является предметом деятельности организации;
- прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности;
- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции и 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 хозяйственных договоров;
- поступления в возмещение причиненного организации убытков;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- курсовые и суммовые разницы;
- сумма дооценки активов.

К *расходам по обычным видам деятельности* относятся расходы, связанные с изготовлением продукции и ее продажей, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг. Расходами по обычным видам деятельности считается также возмещение стоимости основных средств и нематериальных активов, осуществляемое в виде амортизационных отчислений.

Расходы, осуществление которых связано с предоставлением за плату во временное пользование своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, а также от участия в капиталах других организаций, когда это не является предметом деятельности организации, относятся к *прочим расходам*.

Расходы по обычным видам деятельности должны быть сгруппированы по следующим экономическим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

В состав прочих расходов включаются:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации в случаях, когда это не является предметом деятельности организации;
- расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности в случаях, когда это не является предметом деятельности организации;
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций в случаях, когда это не является предметом деятельности организации;
- расходы, связанные с оплатой услуг кредитных организаций;
- расходы, связанные с продажей и выбытием (независимо от причины) основных средств, нематериальных активов, материальных запасов и иных активов, отличных от денежных средств, товаров и продукции;
- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов и займов);
- отчисления в оценочные резервы (резервы под обесценение вложений в ценные бумаги (счет 59), резервы по сомнительным долгам (счет 63), оценочные резервы (счет 96)), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий хозяйственных договоров;
- выплаты в возмещение причиненных организацией убытков;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;
- курсовые и суммовые разницы;
- сумма уценки активов;
- перечисление средств (взносов), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий.

Прочими расходами также являются расходы, возникающие в результате последствий чрезвычайных обстоятельств (пожаров, наводнений, стихийных бедствий и т. п.).

15.2. Признание доходов и расходов организации в бухгалтерском и налоговом учете

Под признанием доходов понимается определение организацией права на получение выручки, ее суммы, уверенности в увеличении экономических выгод, перехода права собственности к покупателю, а также в том, что расходы, относящиеся к этой выручке, могут быть определены. При невозможности определения хотя бы одного из условий в бухгалтерском учете признается не доход, а кредиторская задолженность.

В соответствии с допущением временной определенности фактов хозяйственной деятельности момент признания выручки определяется моментом перехода прав собственности и напрямую не связан с фактическим временем поступления или выплаты денежных средств. Момент перехода прав собственности определяется исходя из условий договора, заключенного субъектами сделки.

Под признанием расходов понимается определение суммы расхода, уверенности в уменьшении экономических выгод, а также в том, что расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов. При невозможности определения хотя бы одного из условий в бухгалтерском учете признается не расход, а дебиторская задолженность.

Амортизация признается в качестве расхода исходя из величины амортизационных отчислений, определяемой на основе стоимости амортизируемых активов, срока полезного использования и принятых организацией способов начисления амортизации. При этом для целей налогообложения принимаются в расчет не все способы начисления амортизации, а только линейный и нелинейный способы.

Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

Если организацией принят в разрешенных случаях порядок признания выручки от продажи продукции и товаров не по мере передачи прав владения, пользования и распоряжения на поставленную продукцию, отпущенный товар, выполненную работу, оказанную услугу, а после поступления денежных средств и иной формы оплаты, то и расходы признаются после осуществления погашения задолженности.

При формировании конечного финансового результата в бухгалтерском учете находят отражение все виды доходов и расходов организации.

Для целей налогового учета учитываются не все полученные доходы и не все понесенные организацией расходы.

Это вызвано тем, что состав затрат, включаемых в себестоимость продукции и учитываемых при налогообложении прибыли, определяется не правилами бухгалтерского учета, а налоговым законодательством.

Состав доходов и расходов, учитываемых и не учитываемых при налогообложении прибыли, установлен гл. 25 НК.

Для целей налогового учета все доходы организации, учитываемые в целях налогообложения прибыли, подразделяются на две группы:

- доходы от реализации;
- внереализационные доходы.

Состав доходов от реализации определен ст. 249 НК, а состав внереализационных доходов ст. 250 НК. Состав доходов, не учитываемых для целей налогообложения прибыли, установлен ст. 251 НК.

Для целей налогового учета все расходы организации, учитываемые для целей налогообложения прибыли, также подразделены на две основные группы:

- расходы, связанные с производством и реализацией;
- внереализационные расходы.

Состав расходов, связанных с производством и реализацией, определен ст. 253 НК, а состав внереализационных расходов — ст. 265 НК. Состав расходов, не учитываемых для целей налогообложения прибыли, установлен ст. 270 НК.

15.3. Учет финансовых результатов от обычных видов и прочей деятельности организации

Формирование финансового результата в соответствии с Планом счетов осуществляется на основе применения счетов 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» и 99 «Прибыли и убытки». Наиболее важной составляющей является финансовый результат от обычной деятельности, именно он показывает результаты работы предприятия, с помощью него принимается решение, осуществлять ли данную деятельность в дальнейшем.

Счет 90 «Продажи» предназначен для систематизации и накопления информации о доходах и расходах по ведению обычных видов деятельности организации. На нем формируется финансовый результат от основной деятельности по назначению, составляющей основную цель создания организации.

На этом счете отражаются, в частности, выручка и себестоимость:

- готовой продукции и полуфабрикатов собственного производства;
- работ и услуг промышленного характера;
- покупных изделий (приобретенных для комплектации);
- строительных, монтажных, проектно-изыскательских, геологоразведочных, научно-исследовательских и тому подобных работ;
- товаров;
- услуг по перевозке грузов и пассажиров;
- транспортно-экспедиционных и погрузочно-разгрузочных операций.

Счет 90 «Продажи» активно-пассивный и финансово-результатный по назначению. Сальдо по данному счету на конец месяца не бывает, так как в сумме остатка списывают на счет 99 «Прибыли и убытки». Счет 90 имеет шесть субсчетов.

На субсчете 90/1 «Выручка» учитываются поступления активов, признаваемые выручкой. На субсчете 90/2 «Себестоимость продаж» учитывается себестоимость продаж. На субсчете 90/3 «Налог на добавленную стоимость» учитываются суммы НДС, причитающиеся к получению от покупателей и заказчиков. На субсчете 90/4 «Акцизы» учитываются суммы акцизов, включенных в цену проданной продукции (товаров). Если организация является плательщиком экспортных пошлин, то дополнительно открывается субсчет 90/5 «Экспортные пошлины». Субсчет 90/9 «Прибыль (убыток) от продаж» предназначен для выявления финансового результата (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц. Этот финансовый результат ежемесячно списывается с субсчета 90/9 «Прибыль (убыток) от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки».

Таким образом, как было сказано выше, синтетический счет 90 «Продажи» сальдо на отчетную дату не имеет.

Можно открывать и другие субсчета, например, по управленческим расходам, коммерческим расходам за период и т. п. Структура счета 90 «Продажи» облегчает составление отчета о прибылях и убытках (отчета о совокупной прибыли), так как отражает основные позиции этого отчета. Отчет о совокупной прибыли в России составляется по формату «по функции затрат». Наличие вышеперечисленных субсчетов способствует раскрытию всех элементов отчетности.

В бухгалтерском учете общая схема формирования финансовых результатов от продажи товаров,

работ, услуг отражается следующим образом.

При формировании финансового результата в первую очередь необходимо определить выручку от продаж. В бухгалтерском учете выручка отражается в оценке, установленной в договоре. На момент признания выручки на основании счета-фактуры следует сделать бухгалтерские записи.

При этом организации вправе по субсчету 90/1 «Выручка» отражать нетто-выручку, т. е. за вычетом НДС. Тогда начислять НДС они будут записью:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

Кредит 68/1 «Расчеты с бюджетом по налогу на добавленную стоимость» — начислен НДС в бюджет.

Однако наиболее распространенным вариантом является отражение выручки с учетом НДС.

При таком способе начисление НДС отражается записью:

Дебет 90/3 «Налог на добавленную стоимость»;

Кредит 68/1 «Расчеты с бюджетом по налогу на добавленную стоимость».

Продажная стоимость отгруженных товаров (с учетом НДС) отражается записью:

Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

К 90/1 «Выручка» — отражена выручка от продажи продукции (работ, услуг).

Одновременно с этими записями на основании накладной списывают себестоимость проданных товаров, работ, услуг:

Дебет 90/2 «Себестоимость продаж»;

Кредит 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 43 «Готовая продукция», 41 «Товары» — списана себестоимость товаров, готовой продукции, выполненных работ, оказанных услуг на величину себестоимости;

Дебет 90/2 «Себестоимость продаж»;

Кредит 44 «Расходы на продажу» — списаны расходы на продажу продукции;

Д 90/9 «Прибыль (убыток) от продаж»;

К 99 «Прибыли и убытки» — отражена прибыль от продаж;

Д 99 «Прибыли и убытки»;

К 90/9 «Прибыль (убыток) от продаж» — отражен убыток от продаж;

Д 51 «Расчетные счета»;

К 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — получена выручка от продажи продукции (работ, услуг).

15.4. Учет формирования конечного финансового результата

Счет 99 «Прибыли и убытки» предназначен для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году.

Счет 99 «Прибыли и убытки» активно-пассивный, сальдо его показывает нарастающим итогом финансовый результат, полученный с начала года до отчетного периода. По дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражают убытки (потери, расходы), а по кредиту прибыль (доходы) организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период и показывает конечный финансовый результат отчетного периода. Сальдо как разница между суммами оборотов может быть дебетовым (конечный финансовый результат — убыток) или кредитовым (прибыль). Доходы и расходы, прибыли и убытки регистрируются нарастающим итогом с начала отчетного года, следовательно, счет 99 отражает динамику процесса получения прибыли.

На счете 99 «Прибыли и убытки» в течение отчетного года отражаются прибыль или убыток от обычных видов деятельности:

Дебет 90/9 «Прибыль (убыток) от продаж»;

Кредит 99 «Прибыли и убытки» — выявлена прибыль от обычных видов деятельности;

Дебет 99 «Прибыли и убытки»;

Кредит 90/9 «Прибыль (убыток) от продаж» — выявлен убыток от обычных видов деятельности.

Также на этом счете отражается сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц:

Дебет 91/9 «Прочие доходы и расходы»;

Кредит 99 «Прибыли и убытки» — выявлен финансовый результат (прибыль) по прочим доходам и расходам;

Дебет 99 «Прибыли и убытки»;

Кредит 91/9 «Прочие доходы и расходы» — выявлен убыток по прочим операциям.

В течение отчетного года непосредственно по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражаются начисленные платежи по налогу на прибыль, платежи по перерасчетам по данному налогу из фактической прибыли и различные налоговые санкции:

Дебет 99 «Прибыли и убытки»;

Кредит 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам» — начислен налог на прибыль.

Дебет 99 «Прибыли и убытки»;

Кредит 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам» — отражена сумма налоговых санкций.

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

Выявление нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) в бухгалтерском учете организации отражается следующими проводками:

Д 99 «Прибыли и убытки»;

К 84 «Нераспределенная прибыль» — заключительными записями декабря определена сумма чистой прибыли отчетного года;

Д 84 «Непокрытый убыток»;

К 99 «Прибыли и убытки» — заключительными оборотами декабря определена сумма чистого убытка отчетного года.

До введения в действие ПБУ 18/02 бухгалтерскую прибыль в общем случае можно было определить по следующей формуле:

$$П_v = ФР_{овд} + ФР_{пдр},$$

где $П_v$ — прибыль валовая (до налогообложения); $ФР_{овд}$ — финансовый результат от обычных видов деятельности, формируемый в виде сальдо на субсчете 90/9 «Прибыль (убыток) от продаж»; $ФР_{пдр}$ — финансовый результат от прочих доходов и расходов, формируемый в виде сальдо на субсчете 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

В данном случае чистая прибыль организации определялась в виде разницы между прибылью до налогообложения и налогом на прибыль.

До введения в действие ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» текущий налог на прибыль организации отражался в бухгалтерском учете записью:

Д 99 «Прибыли и убытки»;

К 68 «Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль» — начислен налог на прибыль организации.

Указанную выше формулу и бухгалтерскую проводку по начислению налога на прибыль могут использовать организации, являющиеся субъектами малого предпринимательства и имеющие право не применять нормы ПБУ 18/02.

Остальные организации (кроме бюджетных, кредитных и страховых организаций) должны определять текущий налог на прибыль расчетным путем в соответствии с нормами ПБУ 18/02.

Учет расчетов по налогу на прибыль с учетом норм и положений ПБУ 18/02 будет рассмотрен далее.

С 1 января 2003 г. приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н было введено в действие Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02, основной целью которого является установление альтернативного механизма расчета величины налоговой базы по налогу на прибыль организаций на основе данных бухгалтерского учета.

Предлагаемый механизм расчета базируется на том допущении, что формирование прибыли как в бухгалтерском, так и в налоговом учете осуществляется на основе одних и тех же хозяйственных операций, совершенных организацией в течение отчетного периода.

На основе анализа и сравнения учтенных хозяйственных операций появляется возможность для установления взаимосвязи между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) и выявления факторов, приводящих к расхождению данных бухгалтерского и налогового учета.

Путем определения разницы между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) становится возможным выявление различия налога на бухгалтерскую

прибыль (убыток), признанного в бухгалтерском учете, и налога на налогооблагаемую прибыль, сформированного в бухгалтерском учете и отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль. После установления этого различия можно осуществить корректировку величины налога на прибыль, исчисленной от бухгалтерской прибыли, до величины налога на прибыль, которую организация должна уплатить в бюджет.

Для отражения взаимосвязи между бухгалтерской и налоговой прибылью (убытком) в учетную практику были введены девять новых расчетных показателей: постоянные разницы; временные разницы; постоянное налоговое обязательство; постоянный налоговый актив; вычитаемые временные разницы; отложенный налог на прибыль; налогооблагаемые временные разницы; отложенные налоговые активы; текущий налог на прибыль.

Разница между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) отчетного периода, образовавшаяся в результате применения различных правил признания доходов и расходов, которые установлены в нормативных актах по бухгалтерскому учету и законодательством РФ о налогах и сборах, состоит из постоянных и временных разниц.

Под постоянными разницами понимаются доходы и расходы:

- 1) формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода, но не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного периода, так и последующих отчетных периодов;
- 2) учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль отчетного периода, но не признаваемые для целей бухгалтерского учета доходами и расходами как отчетного периода, так и последующих отчетных периодов.

Постоянные разницы возникают в результате:

- превышения фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над расходами, принимаемыми для целей налогообложения, по которым предусмотрены ограничения по расходам;
- непризнания для целей налогообложения расходов, связанных с передачей на безвозмездной основе имущества (товаров, работ, услуг), в сумме стоимости имущества (товаров, работ, услуг) и расходов, связанных с этой передачей;
- непризнания для целей налогообложения убытка, связанного с появлением разницы между оценочной стоимостью имущества при внесении его в уставный капитал другой организации и стоимостью, по которой это имущество отражено в бухгалтерском балансе у передающей стороны;
- образования убытка, перенесенного на будущее, который по истечении определенного времени, согласно законодательству РФ о налогах и сборах, уже не может быть принят в целях налогообложения как в отчетном, так и в последующих отчетных периодах (до 2016 г.). При этом следует отметить, что с 1 января 2017 г. сумму убытка можно переносить на все последующие годы, а не только в течение 10 лет, как это было раньше (п. 2 ст. 283 НК). Новшество касается убытков, понесенных за налоговые периоды, начинающиеся с 1 января 2007 г. В связи с чем, начиная с 2017 г. убыток, перенесенный на будущее, переходит из состава постоянных разниц в состав временных разниц;
- прочих аналогичных различий.

Постоянные разницы в бухгалтерском учете отражаются обособленно.

В первом случае постоянные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят

к образованию постоянного налогового обязательства, под которым понимается сумма налога, приводящая к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде.

Во втором случае постоянные разницы при формировании налогооблагаемой базы приводят к образованию постоянного налогового актива, под которым понимается сумма налога, приводящая к уменьшению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде.

Постоянное налоговое обязательство (актив) признается организацией в том отчетном периоде, в котором возникает постоянная разница.

Постоянное налоговое обязательство (актив) (ПНО, ПНА) равняется величине, определяемой как произведение постоянной разницы (ПР), возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством на отчетную дату (с 1 января 2009 г. налоговая ставка составляет 20%):

$$\text{ПНО (ПНА)} = \text{ПР} \times 20\% / 100\%.$$

Постоянные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском учете на счете учета прибылей и убытков (субсчет «Постоянное налоговое обязательство») в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов по налогам и сборам.

Под временными разницами понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль — в другом.

Временные разницы — это те доходы и расходы, которые учитываются для целей бухгалтерского учета в текущем отчетном периоде, а для целей налогового учета не учитываются в текущем отчетном периоде, но могут быть учтены в других отчетных периодах.

Временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию отложенного налога на прибыль, под которым понимается сумма, которая оказывает влияние на величину налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем отчетном или в последующих отчетных периодах.

Временные разницы в зависимости от характера их влияния на налогооблагаемую прибыль (убыток) подразделяются:

- на вычитаемые временные разницы;
- налогооблагаемые временные разницы.

Вычитаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Вычитаемые временные разницы образуются в результате:

- применения разных способов расчета амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль;
- применения разных способов признания коммерческих и управленческих расходов в себестоимости проданной продукции (товаров, работ, услуг) в отчетном периоде для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;
- излишне уплаченного налога, сумма которого не возвращена в организацию, а принята

к зачету при формировании налогооблагаемой прибыли в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах;

- убытка, перенесенного на будущее, неиспользованного для уменьшения налога на прибыль в отчетном периоде, но который будет принят в целях налогообложения в последующих отчетных периодах;
- применения в случае продажи основных средств разных правил признания для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения остаточной стоимости объектов основных средств и расходов, связанных с их продажей;
- наличия кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги) при использовании кассового метода определения доходов и расходов в целях налогообложения, а в целях бухгалтерского учета — исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности;
- прочих аналогичных различий.

Налогооблагаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен увеличить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Налогооблагаемые временные разницы образуются в результате:

- применения разных способов расчета амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль;
- признания выручки от продажи продукции (работ, услуг) в виде доходов от обычных видов деятельности отчетного периода, а также признания процентных доходов для целей бухгалтерского учета исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, а для целей налогообложения — по кассовому методу;
- отсрочки или рассрочки по уплате налога на прибыль;
- применения различных правил отражения процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов) для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;
- прочих аналогичных различий.

Одним из случаев, когда один и тот же расход в зависимости от порядка его отражения в бухгалтерском учете и порядка его принятия для целей налогового учета может выступать в качестве и вычитаемой временной разницы, и налогооблагаемой временной разницы, являются расходы в виде сумм начисленной амортизации по основным средствам.

Применение разных способов начисления амортизации основных средств для целей бухгалтерского и налогового учета приводит к возникновению вычитаемых или налогооблагаемых временных разниц. В случае, когда расход на амортизацию, учтенный в целях бухгалтерского учета, превышает расход на амортизацию, принимаемый к учету в целях налогообложения прибыли, возникает вычитаемая временная разница. В обратном случае, когда расход на амортизацию, учтенный для целей бухгалтерского учета, меньше величины расхода на амортизацию, принимаемого к учету в целях налогообложения прибыли, возникает налогооблагаемая временная разница.

Вычитаемая временная разница является источником образования отложенного налогового актива. В бухгалтерском учете отложенный налоговый актив рассматривается как сумма налога, которая должна уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным периодом или в последующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые активы (ОНА) признаются в том отчетном периоде, когда возникают вычитаемые временные разницы (ВВР), и равняются величине, определяемой как произведение вычитаемых временных разниц, возникающих в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную действующим налоговым законодательством РФ на отчетную дату:

$$\text{ОНА} = \text{ВВР} \times 20\% / 100\%.$$

В случае законодательного изменения ставок налога на прибыль величина отложенных налоговых активов подлежит пересчету с отнесением возникшей в результате пересчета разницы на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Отложенный налоговый актив отражается в учете записью:

Д 09 «Отложенные налоговые активы»;

К 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Отложенные налоговые активы отражаются в балансе в качестве внеоборотных активов.

Налогооблагаемая временная разница является источником образования отложенного налогового обязательства. В бухгалтерском учете отложенное налоговое обязательство рассматривается как сумма налога, которая должна увеличить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным периодом или в последующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые обязательства (ОНО) признаются в том отчетном периоде, когда возникают налогооблагаемые временные разницы (НВР), и равняются величине, определяемой как произведение налогооблагаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную действующим налоговым законодательством РФ на отчетную дату:

$$\text{ОНО} = \text{НВР} \times 20\% / 100\%.$$

В случае законодательного изменения ставок налога на прибыль величина отложенных налоговых обязательств подлежит пересчету с отнесением возникшей в результате пересчета разницы на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

В бухгалтерском учете отложенное налоговое обязательство отражается записью:

Д 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

К 77 «Отложенные налоговые обязательства».

Отложенные налоговые обязательства отражаются в пассиве баланса в качестве долгосрочных обязательств.

Условный расход (доход) по налогу на прибыль. Постоянные налоговые обязательства (активы), отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства учитываются при формировании текущего налога на прибыль (ТНП), признаваемого в соответствии с ПБУ 18/02 налогом на прибыль для целей налогообложения.

Для определения текущего налога на прибыль должна определяться текущая прибыль на основе корректировки бухгалтерской прибыли (убытка). С этой целью в учетную практику введен новый объект бухгалтерского учета — *условный расход (условный доход) по налогу на прибыль*, под которым понимается сумма налога на прибыль, определяемая исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и отраженная в бухгалтерском учете независимо от суммы налогооблагаемой прибыли (убытка).

Условный расход по налогу на прибыль (УРНП) равняется величине, определяемой как произведение бухгалтерской прибыли (БП), сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную действующим налоговым законодательством на отчетную дату:

$$\text{УРНП} = \text{БП} \times 20\% / 100\%.$$

Условный доход по налогу на прибыль (УДНП) равняется величине, определяемой как произведение бухгалтерского убытка (БУ), сформированного в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством и действующую на отчетную дату:

$$\text{УДНП} = \text{БУ} \times 20\% / 100\%.$$

Сумма начисленного условного расхода по налогу на прибыль за отчетный период отражается в бухгалтерском учете следующей записью:

Д 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Условный расход по налогу на прибыль»;
К 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Сумма начисленного условного дохода по налогу на прибыль за отчетный период отражается в бухгалтерском учете записью:

Д 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
К 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Условный расход по налогу на прибыль».

Величина условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль, скорректированная на суммы постоянного налогового обязательства (актива), с учетом увеличения или уменьшения отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства отчетного периода, позволяет определить *текущий налог на прибыль*, который и признается налогом на прибыль для целей налогообложения.

Текущий налог на прибыль (ТНП) можно определить по следующей формуле:

$$\text{ТНП} = +(-) \text{УРНП} + \text{ПНО} - \text{ПНА} +(-) \text{ОНА} - (+) \text{ОНО}.$$

С 2008 г. из ПБУ 18/02 исключено понятие текущего налогового убытка, который означал величину, противоположную текущему налогу на прибыль.

По налоговому законодательству сумма налога на прибыль не может быть отрицательной величиной.

Согласно п. 8 ст. 274 НК, в случае если сумма расходов, учтенных в отчетном (налоговом) периоде, превышает сумму доходов, то налоговая база признается равной нулю и, следовательно, налог на прибыль также равен нулю.

Так как сумма налога в убыточном периоде равна нулю, то и в бухгалтерском учете не может быть начислена отрицательная сумма налога на прибыль, которая в прежней редакции называлась

текущим налоговым убытком.

В бухгалтерской отчетности текущий налог на прибыль должен быть отражен по строке 2410 «Текущий налог на прибыль» отчета о финансовых результатах.

В отчете о финансовых результатах величина условного расхода (дохода) по налогу на прибыль не отражается.

На основании данных, приведенных в отчете о финансовых результатах, величина условного расхода по налогу на прибыль определяется по приведенной выше формуле.

На основании полученных данных формируется чистая прибыль (убыток) отчетного периода, которая отражается по строке 2400 отчета о финансовых результатах и исчисляется в виде разницы между суммой прибыли до налогообложения (бухгалтерской прибыли и убытка) и суммой условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль, скорректированного на сумму постоянных налоговых обязательств (активов).

При отсутствии постоянных разниц, вычитаемых временных разниц и налогооблагаемых временных разниц, которые влекут за собой возникновение постоянных налоговых обязательств (активов), отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, условный расход (условный доход) по налогу на прибыль будет равен текущему налогу на прибыль.

Текущий налог на прибыль за каждый отчетный период должен признаваться в бухгалтерской отчетности в качестве обязательства, равного сумме неоплаченной величины налога.

Конечный финансовый результат. Балансовая прибыль (убыток) представляет собой конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период на основании бухгалтерского учета с учетом проведенных по всем регистрам учета всех хозяйственных операций организации и оценки статей баланса.

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) складывается из финансового результата от обычных видов деятельности и прочих доходов и расходов.

Конечный финансовый результат деятельности организации в отчетном году формируется на счете 99 «Прибыли и убытки». К счету 99 открываются субсчета учета прибылей и убытков, условного расхода по налогу на прибыль, условного дохода по налогу на прибыль, постоянных налоговых обязательств и активов.

В течение отчетного года по кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» отражают прибыли (доходы) организации, а по дебету — убытки:

- прибыль или убыток от обычных видов деятельности — в корреспонденции со счетом 90 «Продажи»;
- сальдо прочих доходов и расходов — в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы»;
- суммы начисленного условного расхода по налогу на прибыль, постоянных обязательств, а также суммы подлежащих уплате налоговых санкций — в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Сопоставлением кредитового и дебетового оборотов счета 99 «Прибыли и убытки» за отчетный период выявляется конечный финансовый результат отчетного периода.

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

При этом в бухгалтерском учете будут сделаны следующие записи:

Д 90/9 «Прибыль (убыток) от продаж»;

К 99 «Прибыли и убытки» — отражена прибыль от продаж;

Д 99 «Прибыли и убытки»;

К 90/9 «Прибыль (убыток) от продаж» — отражен убыток от продаж;

Д 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов»;

К 99 «Прибыли и убытки» — отражена прибыль по прочим доходам;

Д 99 «Прибыли и убытки»;

К 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов» — отражен убыток по прочим расходам;

Д 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Условный расход»;

К 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Налог на прибыль» — начислен условный расход по налогу на прибыль;

Д 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Налог на прибыль»;

К 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Условный доход» — начислен условный доход по налогу на прибыль;

Д 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Постоянное налоговое обязательство»;

К 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Налог на прибыль» — начислено постоянное налоговое обязательство;

Д 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Налог на прибыль»;

К 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Постоянный налоговый актив» — начислен постоянный налоговый актив;

Д 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Налоговые санкции»;

К 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Налоговые санкции» — начислены налоговые санкции;

Д 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Постоянное налоговое обязательство»;

К 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Налоговые санкции» — отражены налоговые санкции как постоянное налоговое обязательство.

Далее в конце года закрываются субсчета счета 99 «Прибыли и убытки» записями:

Д 99 «Прибыли и убытки»;

К 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Постоянное налоговое обязательство» — закрывается субсчет учета постоянных налоговых обязательств;

Д 99 «Прибыли и убытки»;

К 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Условный расход» — закрывается субсчет учета условного расхода по налогу на прибыль;

Д 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Условный доход»;

К 99 «Прибыли и убытки» — закрывается субсчет учета условного дохода по налогу на прибыль.

Далее заключительными записями декабря проводится реформация баланса:

Д 99 «Прибыли и убытки»;

К 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» — отражена в учете нераспределенная (чистая) прибыль отчетного периода;

Д 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;

К 99 «Прибыли и убытки» — отражен непокрытый убыток отчетного периода.

Минфин утвердил новые правила учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» (приказ Минфина России от 20.11.2018 г. №236). Применять обновленные правила в обязательном порядке потребуется с финансовой отчетности, которая будет представлена за 2020 год. Уточнено понятие временных разниц, расширен перечень временных разниц. Введены новые понятия — доход и расход по налогу на прибыль. Установлен порядок учета для участника консолидированной группы налогоплательщиков (КГН). Также в ПБУ даны рекомендации по заполнению отдельных показателей отчета о финансовых результатах организации.

15.5. Реформация баланса

Как известно, перед составлением годового отчета нужно провести реформацию баланса. Сущность реформации заключается в том, что бухгалтер закрывает счета, где учитывались финансовые результаты, т. е. сводит их сальдо к нулю. Это делается для того, чтобы очистить записи по учету финансовых результатов за прошлые периоды.

Реформация баланса должна быть проведена по состоянию на 31 декабря. Этой датой бухгалтер закрывает счета 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» и 99 «Прибыли и убытки».

Закрытие счета 90 «Продажи». Сопоставляя обороты по субсчетам счета 90 «Продажи», в конце каждого месяца бухгалтер определяет финансовый результат деятельности предприятия. Так, если по итогам месяца фирма получила положительную разницу между выручкой, начисленными с выручки налогами и себестоимостью продаж, то бухгалтер делает такую запись:

Дебет 90 субсчет «Прибыль (убыток) от продаж»;

Кредит 99 «Прибыли и убытки» — отражена прибыль за отчетный месяц.

Убыток же бухгалтер списывает проводкой:

Дебет 99 «Прибыли и убытки»;

Кредит 90 субсчет «Прибыль (убыток) от продаж» — отражен убыток за отчетный месяц.

В результате на конец каждого месяца сальдо по счету 90 «Продажи» равно нулю. Однако все субсчета счета 90 «Продажи» имеют сальдо, причем их величина увеличивается с января по декабрь. И только в конце года (31 декабря) остатки по этим субсчетам нужно списать на субсчет 90/9 «Прибыль (убыток) от продаж».

В учете это будет отражено так:

Дебет 90 субсчет «Выручка»;

Кредит 90 субсчет «Прибыль (убыток) от продаж» — закрыт субсчет «Выручка»;

Дебет 90 субсчет «Прибыль (убыток) от продаж»;

Кредит 90 субсчет «Себестоимость продаж» — закрыт субсчет «Себестоимость продаж»;

Дебет 90 субсчет «Прибыль (убыток) от продаж»;

Кредит 90 субсчет «Налог на добавленную стоимость» — закрыт субсчет «Налог на добавленную стоимость» и т. д.

Закрытие счета 91 «Прочие доходы и расходы». На конец каждого месяца счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо не имеет. Однако у его субсчетов есть дебетовые или кредитовые остатки, причем их величина увеличивается с января по декабрь. 31 декабря так же, как и на счете 90 «Продажи», нужно закрыть все субсчета счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Проводки будут такими:

Дебет 91 субсчет «Прочие доходы»;

Кредит 91 субсчет «Сальдо прочих доходов и расходов» — закрыт субсчет «Прочие доходы»;

Дебет 91 субсчет «Сальдо прочих доходов и расходов»;

Кредит 91 субсчет «Прочие расходы» — закрыт субсчет «Прочие расходы».

Закрытие счета 99 «Прибыли и убытки». Чтобы узнать, как организация работала в отчетном году, бухгалтер должен сопоставить годовые дебетовые и кредитовые обороты по счету 99 «Прибыли и убытки».

Если предприятие по итогам года получило прибыль (по состоянию на 31 декабря на счете 99 «Прибыли и убытки» кредитовое сальдо), в учете делается проводка:

Дебет 99 «Прибыли и убытки»;

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль» — отражена чистая (нераспределенная) прибыль отчетного года.

Если же предприятие по итогам года получило убыток (по состоянию на 31 декабря на счете 99 «Прибыли и убытки» дебетовое сальдо), в учете делается проводка:

Д 84 «Непокрытый убыток»;

К 99 «Прибыли и убытки» — отражен непокрытый убыток отчетного года.

Суммы нераспределенной прибыли отчетного года в первую очередь направляются по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности на выплату дивидендов учредителям организации, на пополнение средств резервного и уставного капитала, на погашение убытков прошлых лет, а также на формирование средств фондов потребления и накопления, при условии того, что их создание предусмотрено учетной политикой предприятия. Формирование средств фондов потребления и накопления может быть организовано на отдельных субсчетах, открытых к счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый) убыток».

Направления использования прибыли отражаются в учете следующими бухгалтерскими записями:

Дебет 84/1 «Нераспределенная прибыль прошлых лет»;

Кредит 75/2 «Расчеты по выплате доходов» — начислен доход учредителям и акционерам;

Дебет 84/1 «Нераспределенная прибыль прошлых лет»;

Кредит 80 «Уставный капитал» — нераспределенная прибыль направлена на увеличение уставного капитала;

Дебет 84/1 «Нераспределенная прибыль прошлых лет»;

Кредит 82 «Резервный капитал» — нераспределенная прибыль отчислена в резервный капитал;

Дебет 84/1 «Нераспределенная прибыль прошлых лет»;

Кредит 84/2 «Непокрытый убыток» — нераспределенная прибыль направлена на покрытие убытков прошлых лет.

Собрание акционеров (учредителей) может принять решение вообще не распределять полученную прибыль или оставить нераспределенной какую-то ее часть. Это отражается записью:

Д 84 «Нераспределенная прибыль отчетного года»;

К 84/1 «Нераспределенная прибыль прошлых лет» — неиспользованная часть прибыли присоединена к нераспределенной прибыли прошлых лет.

Организации могут заканчивать отчетный год с убытком. Компетентный орган может принять решение об оставлении на балансе предприятия непокрытого убытка отчетного года. В этом случае выявленный чистый убыток подлежит отражению в бухгалтерской отчетности. Однако наличие в бухгалтерской отчетности сведений об убытках резко снижает инвестиционную привлекательность организации. Поэтому ее руководство должно предпринять все меры для того, чтобы покрыть убыток.

При наличии убытка по результатам работы организации за отчетный год списание его с бухгалтерского баланса может осуществляться за счет различных источников.

За счет нераспределенной прибыли:

Дебет 84/1 «Нераспределенная прибыль прошлых лет»;

Кредит 84/2 «Непокрытый убыток» — нераспределенная прибыль прошлых лет направлена на покрытие убытков отчетного года.

За счет уставного капитала организации при доведении его до величины чистых активов:

Дебет 80 «Уставный капитал»;

Кредит 84/2 «Непокрытый убыток» — уставный капитал уменьшен до величины чистых активов.

За счет средств резервного капитала:

Дебет 82 «Резервный капитал»;

Кредит 84/2 «Непокрытый убыток» — средства резервного капитала направлены на погашение убытка отчетного года.

На погашение убытков простого товарищества могут быть направлены целевые взносы его участников:

Дебет 75/1 «Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал»;

Кредит 84/2 «Непокрытый убыток» — целевые взносы участников направлены на погашение убытков отчетного года.

При недостаточности имеющихся источников непокрытый убыток остается на балансе организации:

Дебет 84/3 «Непокрытый убыток прошлых лет»;

Кредит 84/2 «Непокрытый убыток отчетного года» — непокрытый убыток отчетного года присоединен к непокрытому убытку прошлых лет.

15.6. Учет доходов будущих периодов

На формирование финансового результата деятельности организации оказывают влияние доходы, полученные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам.

В соответствии с приказом Минфина России от 24 декабря 2010 г. № 186н, которым были внесены изменения в отдельные ПБУ из Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации исключен п. 81, в котором говорилось о том, что доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе отдельной статьей как доходы будущих периодов.

В состав доходов будущих периодов могут быть включены:

- суммы первоначальной стоимости основных средств, полученных организацией безвозмездно;
- суммы бюджетных средств, полученных коммерческой организацией на финансирование расходов;
- неиспользованные на конец отчетного периода остатки средств целевого финансирования, предоставленных организации, которые учитываются в бухгалтерском учете на счете 86 «Целевое финансирование»;
- предстоящие поступления по недостачам, выявленным в отчетном периоде за предыдущие отчетные годы;
- разница между взыскиваемой с виновных лиц суммой за недостающие материальные и иные ценности и их стоимостью, числящейся в бухгалтерском учете организации.

Включать в состав доходов будущих периодов прочие поступления, которые не упомянуты ранее, организация не может, так как с 1 января 2011 г. в законодательстве по бухгалтерскому учету больше подобных указаний не имеется. В частности, имеются в виду те суммы, которые поступили за несколько месяцев вперед по договорам, заключенным на длительный срок и не предусматривающим перерасчетов по факту оказания услуг (выполнения работ), например:

- арендная плата;
- суммы, поступившие за перевозки по месячным и квартальным билетам;
- абонентская плата за пользование средствами связи.

Указанные поступления теперь должны учитываться в составе кредиторской задолженности в качестве авансов полученных. Это вытекает из п. 12 ПБУ 9/99, где сказано, если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из условий, перечисленных в п. 12 ПБУ 9/99, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

В ПБУ 9/99 также ничего не говорится о доходах будущих периодов. Получается, что любые

поступления, начиная с января 2011 г., должны включаться либо в состав доходов, либо отражаться в составе кредиторской задолженности без промежуточного отражения в составе доходов будущих периодов.

Таким образом, новый порядок учета доходов будущих периодов приведет к уменьшению в балансе ее величины и увеличению кредиторской задолженности, что в целом соответствует международной практике учета и отчетности. Однако это может несколько ухудшить финансовое положение организации, так как величина доходов будущих периодов влияет на величину чистых активов, поскольку упрощенная формула расчета чистых активов согласно требованиям приказа Минфина России № 10н, ФКЦБ России № 03-6/пз от 29 января 2003 г. выглядит следующим образом:

Чистые активы = Итог раздела III «Капитал и резервы» + статья «Доходы будущих периодов» – Задолженность учредителей по взносам в уставный капитал, отраженная в составе статьи «Дебиторская задолженность».

Доходы будущих периодов подлежат отнесению на финансовые результаты деятельности организации при наступлении периода, к которому они относятся.

Учет доходов будущих периодов ведется на пассивном счете 98 «Доходы будущих периодов».

По кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов» в корреспонденции со счетами учета денежных средств или расчетов с дебиторами и кредиторами отражаются суммы доходов, относящихся к будущим отчетным периодам, а по дебету — суммы доходов, перечисленные на соответствующие счета при наступлении отчетного периода, к которому эти доходы относятся.

К счету 98 «Доходы будущих периодов» могут быть открыты субсчета:

98/1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов»;

98/2 «Безвозмездные поступления»;

98/3 «Предстоящие поступления задолженности по недостаткам, выявленным за прошлые годы»;

98/4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостаткам ценностей».

Аналитический учет по счету 98 «Доходы будущих периодов» ведется по каждому виду доходов. На субсчете 98/1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов», до 1 января 2011 г. учитывалось движение следующих доходов, относящихся к будущим отчетным периодам: арендной платы; платы за коммунальные услуги; абонентской платы за пользование средствами связи и др. С 1 января 2011 г. данный субсчет не применяется.

На субсчете 98/2 «Безвозмездные поступления» учитывается стоимость активов, полученных организацией безвозмездно. По кредиту субсчет 98/2 «Безвозмездные поступления» в корреспонденции со счетами 08 «Вложения во внеоборотные активы» и др. отражается рыночная стоимость активов, полученных безвозмездно, а в корреспонденции со счетом 86 «Целевое финансирование» — сумма бюджетных средств, направленных коммерческой организацией на финансирование целевых программ и проектов.

Суммы, учтенные по кредиту на субсчете 98/2 «Безвозмездные поступления», списываются с дебета этого субсчета в кредит счета 91/1 «Прочие доходы»:

- по безвозмездно полученным основным средствам — по мере начисления амортизации;

- по иным безвозмездно полученным материальным ценностям — по мере списания их на счета учета затрат на производство и издержек обращения.

На субсчете 98/3 «Предстоящие поступления задолженности по недостаткам, выявленным за прошлые годы», учитывается движение предстоящих поступлений задолженности по недостаткам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы.

Движение средств по данному субсчету отражается в учете следующими записями:

Д 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;

К 98/3 «Предстоящие поступления задолженности по недостаткам, выявленным за прошлые годы» — отражена сумма недостачи за прошлые годы, выявленная в отчетном году;

Д 73/2 «Расчеты с персоналом по возмещению материального ущерба»;

К 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — сумма недостачи отнесена в начет виновному;

Д 98/3 «Предстоящие поступления задолженности по недостаткам, выявленным за прошлые годы»;

К 91/1 «Прочие доходы» — по мере погашения задолженности виновным лицом на сумму недостачи отражено увеличение прочих доходов организации.

На субсчете 98/4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостаткам ценностей» учитывается разница между взыскиваемой с виновных лиц суммой за недостающие материальные и иные ценности и стоимостью, числящейся в учете организации.

Движение средств по данному субсчету отражается в учете следующими записями:

Д 73/2 «Расчеты с персоналом по возмещению материального ущерба»;

К 98/4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостаткам ценностей» — отражена в учете разница между суммой, подлежащей взысканию с виновного лица, и балансовой стоимостью недостачи;

Д 98/4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостаткам ценностей»;

К 91/1 «Прочие доходы» — по мере погашения задолженности виновными, разница между суммой, подлежащей взысканию с виновного лица, и балансовой стоимостью недостачи, отнесена в состав прочих доходов организации.

Аналитический учет по счету 98 «Доходы будущих периодов» ведется по каждому отдельному субсчету.

15.7. Учет целевого финансирования

Одним из источников формирования хозяйственных средств предприятия могут быть средства целевого финансирования, поступающие в организацию от других предприятий, физических лиц, а также в виде государственной помощи.

Целевое финансирование, предоставляемое коммерческой организации, признается как увеличение экономических выгод организации в результате поступления денежных средств,

а также иных активов.

Средства целевого финансирования должны расходоваться строго по целевому назначению. Использование не по назначению влечет за собой возврат средств целевого финансирования, а также мер ответственности, предусмотренной действующим законодательством РФ.

Для учета средств целевого финансирования предусмотрен пассивный счет 86 «Целевое финансирование».

Сальдо по счету показывает сумму выделенного для коммерческой организации целевого финансирования на отчетную дату.

Оборот по кредиту показывает сумму полученного в отчетном периоде целевого финансирования.

Оборот по дебету показывает сумму использованного целевого финансирования на соответствующие цели.

Аналитический учет по счету 86 «Целевое финансирование» ведется по назначению целевых средств и в разрезе источников их поступления.

Основную часть средств целевого финансирования, как правило, составляют средства, выделенные государством из бюджетов соответствующих уровней в виде государственной помощи.

В соответствии с ПБУ 13/2000 установлены следующие формы государственной помощи:

- субвенции и субсидии, выделяемые органами исполнительной власти из бюджетов соответствующих уровней;
- бюджетные кредиты, предоставляемые уполномоченными органами государственной власти на возмездной и возвратной основе (за исключением налоговых кредитов, отсрочек и рассрочек по уплате налогов и других платежей);
- прочие формы государственной помощи.

Субвенция — бюджетные средства, предоставляемые коммерческой организации на безвозмездной и безвозвратной основе на осуществление определенных целевых расходов.

Субсидия — бюджетные средства, предоставляемые коммерческой организации на условиях долевого финансирования целевых расходов.

Бюджетный кредит — форма финансирования бюджетных расходов, предусматривающая предоставление средств коммерческой организации на возвратной и возмездной основе.

К *прочим формам* государственной помощи можно отнести такие услуги, оказываемые государственными органами, как оказание консультационных услуг на безвозмездной основе; предоставление гарантий; предоставление беспроцентных займов или займов с пониженной процентной ставкой и др.

Бюджетные средства, поступающие в организацию, подразделяются на:

- средства, предназначенные для финансирования капитальных вложений, связанных с новым строительством, реконструкцией, модернизацией и техническим перевооружением основных фондов, а также закупкой основных средств и иного имущества.

- средства, предназначенные для финансирования текущих расходов организации и не связанные с капитальными вложениями.

ПБУ 13/2000 предусмотрены следующие способы принятия к бухгалтерскому учету бюджетных средств:

- по мере фактического получения средств;
- по мере принятия решения о предоставлении средств.

При первом способе с получением целевого финансирования увеличиваются счета учета денежных средств, капитальных вложений, материальных запасов и др. в корреспонденции с кредитом счета 86 «Целевое финансирование».

При втором способе организация принимает к бухгалтерскому учету бюджетные средства при одновременном соблюдении следующих условий:

- имеется уверенность в том, что условия предоставления этих средств организацией будут выполнены;
- имеется уверенность в том, что указанные средства будут получены.

Оба этих условия должны быть подтверждены документально.

Подтверждением первого условия могут служить заключенные организацией договоры, технико-экономические обоснования, утвержденная в установленном порядке проектно-сметная документация и др.

Подтверждением второго условия могут служить утвержденная бюджетная роспись, уведомление о бюджетных ассигнованиях, лимитах бюджетных обязательств и иные документы.

При втором способе предоставляемые бюджетные средства отражаются по дебету счета 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 86 «Целевое финансирование».

Списание бюджетных средств со счета учета целевого финансирования отражается как увеличение финансовых результатов организации. Суммы бюджетных средств, признанные в бухгалтерском учете организации в качестве доходов, отражаются в составе прочих доходов организации как активы, полученные безвозмездно.

Суммы бюджетных средств, полученные коммерческой организацией на финансирование предстоящих целевых расходов, учитываются на субсчете 98/2 «Безвозмездные поступления» в корреспонденции со счетом 86 «Целевое финансирование».

Суммы, отраженные на субсчете 98/2 «Безвозмездные поступления» счета 98 «Доходы будущих периодов», списываются в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»:

- по основным средствам — по мере начисления амортизации;
- по материально-производственным запасам — по мере списания на счета учета затрат на производство и издержек обращения.

Рассмотрим типовые бухгалтерские проводки по учету средств целевого финансирования, предназначенного для финансирования капитальных расходов организации:

Д 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

К 86 «Целевое финансирование» — отражена задолженность по бюджетным средствам,

предназначенным для финансирования капитальных расходов;

Д 51 «Расчетные счета»;

К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — отражено поступление бюджетных средств на расчетные счета организации;

Д 08 «Вложения во внеоборотные активы»;

К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — отражена покупная стоимость приобретенного основного средства, включая НДС;

Д 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

К 51 «Расчетные счета» — произведена оплата поставщику по выставленному счету;

Д 01 «Основные средства»;

К 08 «Вложения во внеоборотные активы» — отражена первоначальная стоимость объекта основных средств, введенного в эксплуатацию;

Д 86 «Целевое финансирование»;

К 98/2 «Безвозмездные поступления» — приобретенные объекты основных средств отражены в учете как безвозмездные поступления (запись делается одновременно с принятием к учету объектов основных средств);

Д 20 «Основное производство», 44 «Расходы на продажу»;

К 02 «Амортизация основных средств» — начислена амортизация по приобретенным объектам основных средств за счет источников целевого финансирования;

Д 98/2 «Безвозмездные поступления»;

К 91/1 «Прочие доходы» — одновременно с начислением амортизации часть средств, отнесенных ранее на увеличение доходов будущих периодов, отнесена к прочим доходам организации отчетного периода (такие записи будут проведены по учету в течение всего срока начисления амортизации).

Рассмотрим типовые бухгалтерские проводки по учету средств целевого финансирования, предназначенного для приобретения материально-производственных запасов:

Д 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

К 86 «Целевое финансирование» — отражена задолженность по целевым бюджетным средствам, предназначенным для финансирования текущих расходов организации;

Д 51 «Расчетные счета»;

К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — отражено получение средств целевого финансирования;

Д 10 «Материалы»;

К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — отражена покупная стоимость приобретенных материальных запасов, включая НДС;

Д 86 «Целевое финансирование»;

К 98/2 «Безвозмездные поступления» — полученные целевые бюджетные средства отнесены и включены в состав доходов будущих периодов;

Д 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

К 51 «Расчетные счета» — произведена оплата поставщику за материалы;

Д 20 «Основное производство»;

К 10 «Материалы» — списаны материалы на нужды производства;

Д 98/2 «Безвозмездные поступления»;

К 91/1 «Прочие доходы» — часть средств доходов будущих периодов, которая соответствует величине материалов, отпущенных на нужды производства, отнесена к прочим доходам отчетного периода.