

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

Прокопьева Юлия Владимировна

кандидат экономических наук, доцент кафедры «Экономика, финансы и бухгалтерский учёт»

Показаньева Юлия Николаевна

студентка 5-го курса (направление подготовки: экономическая безопасность)

ОУ ВО Южно-Уральский Институт Управления и Экономики, г. Челябинск

Аннотация. В статье приведены принципы формирования в бухгалтерском учёте финансовых результатов и порядок его отражения на бухгалтерских счетах.

Ключевые слова: доходы, расходы, учет, финансовый результат.

Актуальность данной темы заключается в огромной важности исследуемого предмета для стабильного финансового развития предприятия. Финансовые результаты, т.е. прибыль и процесс ее получения, являются ключевой категорией для организации, которая функционирует в среде рыночных отношений.

Целью исследования является выявление особенностей бухгалтерского учета финансовых результатов деятельности предприятия.

Для достижения поставленной цели в данной работе решаются следующие задачи:

- Раскрыть сущность финансового результата;
- Рассмотреть характерные различия к подходам определения финансового результата по РСБУ и МСФО;
- Изучить порядок формирования и отражения в бухгалтерском учёте финансового результата.

Объектом научной работы является финансовый результат деятельности предприятия.

Предметом научной статьи является бухгалтерский учёт финансового результата.

Отправной точкой исследования является четное определение сущности финансового результата (Табл.1)

Таблица 1. Раскрытие понятий «Финансовый результат»

Источник	Раскрытие понятий
Ефимова О.В. – «Анализ финансовой отчётности: Учебное пособие»[1]	Экономический итог хозяйственной жизни организации, который выражается в виде полученной прибыли или убытка.
Толкачёва О.М. - «Бухгалтерский учёт и анализ: учебное	Прирост или уменьшение капитала организации в процессе финансово – хозяйственной деятельности за отчётный период, который выражается в форме общей

пособие»[3]	прибули или убытка
Ковалёв В.В. - «Корпоративные финансы и учёт»[2]	Разница между доходами и затратами организации

Таким образом, можем сделать вывод, что финансовый результат определяется как прирост или уменьшение стоимости имущества при постоянном капитале на начало и конец периода.

Нормативная база по бухгалтерскому учёту определяет финансовый результат как разницу между доходами и расходами организации за определённый период.

В российском учете (РСБУ) критерии признания доходов и расходов регламентируются ПБУ 9/99 «Доходы организации», ПБУ 10/99 «Расходы организации». Отличительной особенностью МСФО является приоритет экономического содержания над юридической формой, таким образом, доходы и расходы могут быть признаны без документального подтверждения, главное – факт владения активом (контроля над ним) и возможность получения выгоды от его использования. Сравнительная характеристика признания доходов и расходов в РСБУ и МСФО раскрыта в таблице 2.

Таблица 2. Критерии признания доходов и расходов в РСБУ и МСФО

Критерии сравнения	РСБУ	МСФО
Условия признания выручки	Организация имеет право на получение выручки, вытекающей из конкретного договора или подтвержденное иным способом.	Организация должна учитывать договор с покупателем, который попадает в сферу применения настоящего стандарта, исключительно при соблюдении всех перечисленных критериев: • стороны по договору утвердили договор (в письменной форме, устно или в соответствии с другой обычной деловой практикой) и обязуются выполнять предусмотренные договором обязательства; • организация может идентифицировать права каждой стороны в отношении товаров или услуг, которые будут переданы; • организация может идентифицировать условия оплаты товаров или услуг, которые будут переданы; • договор имеет коммерческое содержание (т.е. риски, распределение во времени или величина будущих денежных потоков организации, как ожидается, изменятся в результате договора); • получение организацией возмещения, право на которое она получит в обмен на товары или услуги, которые будут переданы покупателю, является вероятным[4].
	Сумма выручки может	Организация должна анализировать условия

	быть определена.	договора и свою обычную деловую практику при определении цены операции. Цена операции – это сумма возмещения, право на которое организация ожидает получить в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю, исключая суммы, полученные от имени третьих сторон.
	Имеется уверенность, что в результате конкретной операции произойдет увеличение выгод	Существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные со сделкой, поступят в компанию.
	Право собственности на продукцию перешло к покупателю или работа принята заказчиком.	Компания больше не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, и не контролирует проданные товары
Условия признания расходов	Расход производится в соответствии с конкретным договором, требованиями законодательства, обычаями делового оборота	Данное условие отсутствует
	Сумма расхода может быть определена	Сумма расхода может быть надежно оценена
	Имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации	Возникает уменьшение будущих экономических выгод, связанных с уменьшением актива или увеличением обязательства[5].
	Расходы признаются по принципу начисления	Расходы признаются по принципу начисления
	Расходы обязательно должны быть документально подтверждены	Отражение хозяйственной операции не связывается с наличием первичной документации или ее отсутствием

Таким образом, в МСФО отсутствует требование обязательного наличия договора, требований законодательства для признания расхода. Наличие данного требования в ПБУ не всегда позволяет организации вовремя учесть все операции, которые относятся к определенному периоду. В МСФО данные нюансы рассматриваются при признании в бухгалтерской отчетности выручки. Во многом отражение расходов зависит от признания выручки в соответствии с принципом сопоставимости доходов и расходов, но для составления отчётности по международным стандартам бухгалтера интересуют другие условия договора.

Для учета финансовых результатов деятельности существует несколько счетов (табл.3), и их применение зависит от того, от какой деятельности получены доходы и понесены расходы. Доходы и расходы разделяют на две группы:

- от обычной деятельности;
- от прочей деятельности.

Таблица 3. Бухгалтерские счета для учёта процесса формирования финансовых результатов.

Счёт	Характеристика счетов	Суб счёт а	Сальдо	Дебет	Кредит
90	Финансово – результатные счета – предназначены для определения результатов составления доходов и связанных с их получение расходов предприятия и выявления его прибыли или убытка от основного вида деятельности. Данный счёт является балансовым, бессальдовым.	90/1	Синтетический счёт 90 – сальдо не имеет, а суб. Счета в течении отчётного года имеют остатки и закрываются в конце года.		Выручка
		90/2		Себестоимость расходы на продажу	
		90/3		НДС	
		90/4		Прибыль	Убытки
91	Финансово – результатные счета – предназначены для определения результатов составления доходов и связанных с их получение расходов предприятия и выявления его прибыли или убытка от прочей деятельности. Данный счёт является балансовым, бессальдовым.	91/1	Синтетический счёт 91 – сальдо не имеет, а суб. Счета в течении отчётного года имеют остатки и закрываются в конце года.		Прочие доходы
		91/2		Прочие расходы	
		91/9		Убытки	Прибыль
99	Финансово – результатные счета – предназначены для определения результатов составления доходов и связанных с их получение расходов предприятия и выявления конечного результата. Данный счёт является балансовым, бессальдовым.	-	Остаток имеет место в течении отчётного периода. В конце года закрывается и остаток не имеет	-	-

84	Данный счёт – балансовый. Активно-пассивный. Основной счёт. На нём накапливается информация, характеризующая движение имущества и капитала предприятия и состояние расчетов с его дебиторами и кредиторами. Этот счёт является базовым для формирования статей бухгалтерского баланса.	-	Кредитовое сальдо означает чистое наличие нераспределённой прибыли предприятия. Дебетовое сальдо означает непокрытый убыток по деятельности	Убыток	Отражение прибыли
				Использования прибыли	Покрытие убытков из разных источников

Деятельность, прописанная в учредительных документах и характерная для организации, является обычной. Для учета финансовых результатов от обычной деятельности применяются счет 90 и субсчета к нему (Табл. 4).

Таблица 4. Отражение хозяйственных операций по формированию финансовому результату от основного вида деятельности

Дебет	Кредит	Наименование операции	Документальное оформление
62	90.1	Отражение выручки от продаж	Сдаточные накладные, акты приемки-сдачи, железнодорожные квитанции, товарно-транспортные накладные, платежные требования-поручения.
90.3	68,76	Отражение НДС с выручки	
90.3	20,26, 43,44	Отражение расходов, включаемых в себестоимость продажи	
90.9	99	Отнесение ежемесячно суммы прибыли от продаж, выявленной на конец отчетного месяца, с отдельного субсчета на счет прибылей и убытков	
99	90.9	отнесение ежемесячно суммы убытка от продаж, выявленного на конец отчетного месяца, с отдельного субсчета на счет прибылей и убытков.	

Виды деятельности, которые закреплены учредительной документацией, можно отнести к обычным. Для учета финансовых результатов предназначен счет 90. «Обычные» доходы и расходы удобнее вести на открытых к нему субсчетах:

- 1 «Выручка».
- 2 «Себестоимость продаж».
- 3 «НДС» (с продаж или «исходящий» НДС).
- 4 «Акцизы».
- 9 «Прибыль/убыток от продаж». Именно на этом субсчете сводится заключительный итог учета финансовых результатов.

Для учета прочих доходов и расходов предусмотрены счет 91 и субсчета к нему.

Если доходы и расходы невозможно отнести к обычной деятельности, то в этом случае для них предусмотрено понятие «Прочие виды деятельности». по прочей деятельности утвержден счет 91 «Прочие доходы и расходы» (Табл. 5).

К нему, в отличие от счета 90, достаточно открыть всего 3 субсчета:

- 1 «Прочие доходы»;
- 2 «Прочие расходы»;
- 9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Таблица 5. Отражение прочих расходов в бухгалтерском учёте

Дебет	Кредит	Наименование операции	Документальное оформление
91	01	Списание выбывших объектов ОС по остаточной(первоначальной) стоимости,	Бухгалтерская справка, расчёты бухгалтерии, расчёт бухгалтерии по созданию резерва, Счёт-фактура, Акт приёмки – передачи, Акт на безвозмездную передачу ценностей, Амортизационная ведомость.
91	02,15,23, 69,70	Отражение расходов на содержание и обслуживание помещения, переданного в аренду, списание материалов.	
91	03,04	Списание выбывших доходных вложений в материальные ценности (далее – МЦ)/НМА.	
91	08	Списание стоимости вложений во ВНА..	
91	07,10,11	Списание материалов проданных/переданных безвозмездно, (при выбытии ОС-в) по фактической себестоимости.	
91	14/59/63	Создание резерва на снижение стоимости МЦ/обеспечение вложения в ценные бумаги/по сомнительным долгам. Списание сумм на резервы – обратной проводкой.	
91	62,76	Списание в убыток дебиторской задолженности	
91	19	Списание суммы НДС по проданным материалам (не подлежит возмещению)	
91	20/21/23	Списание расходов по содержанию производственных мощностей/объектов на консервации.	

Таким образом все расходы не связанные с основным видом деятельности находят отражение счёта по Д 91.

Итоговый финансовый результат определяется по окончании года и отражается по счетам 99 и 84.

Весь финансовый год сальдо прибылей и убытков по счетам 90 и 91, суммы чрезвычайных доходов и расходов, а также начисленного налога на прибыль накапливаются на счете 99. В конце каждого года определяется итог учета финансовых результатов и составляются заключительные записи при помощи счета 84 «Нераспределенная прибыль

(непокрытый убыток)»:

- Дт 99 Кт 84 — получена чистая прибыль.
- Дт 84 Кт 99 — отражен убыток финансового года.

Таким образом, счет 99 полностью закрывается в конце года и не может иметь остатка.

Таблица 6. Отражение прочих доходов в бухгалтерском учёте

Дебет	Кредит	Наименование операции	Документальное оформление
60(76)	91	Списана сумма просроченной кредиторской задолженности перед поставщиком	Бухгалтерская справка, Акт об оказании услуг, платёжное поручение, счёт-фактура,
50,52,	91	Отражение начисленных (полученных) доходов Курсовая разница	
62	91	Покупателю выставлены документы на сумму договорной стоимости ОС	
79	91	Отражены прочие доходы по операциям со структурными подразделениями, выделенными на самостоятельный баланс	
81	91	Отражена разница между номинальной стоимостью выкупленных акций (долей) и фактическими расходами по их выкупу	
20, 21, 23, 29	91	При инвентаризации выявлены и отражены в бухгалтерском учете излишки (неучтенные суммы) неучтенные суммы затрат по незавершенному производству	
96	91	Отражено списание излишне созданного резерва предстоящих расходов и платежей	

Финансовый результат деятельности коммерческого предприятия состоит из показателей, которые, прежде всего, способствуют увеличению или уменьшению дохода компании. С точки зрения бухгалтерского учета, финансовый результат – разность между прибылью и издержками производства. Он является неким индикатором, который оценивает состояние доходов от продаж компании, ее финансовое положение и инвестиционную привлекательность.

Таким образом, отражение финансового результата деятельности организации регламентируется ПБУ, основными счетами для формирования результатов деятельности являются 90,91,99 счета.

Список литературы:

1. Ефимова, О.В. Финансовый анализ: современный инструментарий для принятия экономических решений: Учебник / О.В. Ефимова. - М.: Омега-Л, 2018. - 349 с.
2. Ковалев, В.В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы / В.В. Ковалев. - М.: Финансы и статистика, 2014. - 720 с.
3. Толкачева, О.М. Бухгалтерский учет и анализ : учебное пособие / О.М. Толкачева,

Н.А. Толкачева. - Москва : Директ-Медиа, 2013. - 174 с.

4. МСФО: Международные стандарты финансовой отчётности правила бухгалтерского учёта ПБУ. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.msfofm.ru> (дата обращения: 15.09.2019).
5. РСБУ: Российский стандарты бухгалтерского учёта. [Электронный ресурс]. URL: https://www.rshb.ru/investors/reports_rsbu (дата обращения: 03.09.2019).