

## Глава 32

# Финансовые результаты деятельности

Важнейшей формой выражения деловой активности организации является величина финансового результата (прибыли, убытка), получаемого от финансово-хозяйственной деятельности за отчетный период. Финансовый результат деятельности выявляется на основании бухгалтерского учета всех операций организации и оценки статей бухгалтерского баланса в соответствии с Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации.

### Финансовый результат от деятельности

*Финансовый результат (прибыль, убыток) от деятельности* организации в отчетном периоде определяется величиной прироста или уменьшения собственного капитала в результате финансово-хозяйственной деятельности. Прирост собственного капитала в результате финансово-хозяйственной деятельности соответствует полученной прибыли, уменьшение — убытку. Финансовый результат деятельности исчисляется за период от начала года до отчетной даты.

**Пример.** Выявление финансового результата деятельности организации

Определим финансовый результат деятельности организации «Б» на основе данных годового баланса, приведенного ниже. Итог баланса организации «Б» по состоянию на начало и на конец года не изменился и составил 69000 руб. Это означает, что приращения совокупного имущества организации за отчетный год не произошло. Однако на объем имущества организации влияет движение обязательств, поэтому для определения финансового результата выявим приращение собственного капитала по итогам отчетного года.

По данным разделов «Долгосрочные пассивы», «Краткосрочные пассивы», обязательства организации составили 15000 руб. на начало года, 9500 руб. — на конец года. Собственный капитал организации составил на начало года 54000 руб., на конец года — 59500 руб. Следовательно, приращение собственного капитала в отчетном году составило 5500 руб., на эту же сумму уменьшились обязательства.

Будет ли верным считать, что финансовый результат деятельности организации равен 5500 руб.? Нет, поскольку источником данного приращения собственного капитала явилась не только финансово-хозяйственная деятельность, но и средства целевого финансирования (500 руб.), а также увеличение добавочного капитала в результате безвозмездной передачи имущества (1000 руб.). Для определения финансового результата деятельности указанные поступления нужно исключить. Таким образом, приращение собственного капитала в результате финансово-хозяйственной деятельности составит  $5500 - 500 - 1000 = 4000$  (руб.). Данная сумма показывает прибыль, полученную в отчетном году по результатам финансово-хозяйственной деятельности.

**Баланс** организации "Б"  
на 31 января X1 года (руб.)

	На начало года	На конец года
<b>АКТИВ</b>		
<b>1 Внеоборотные активы</b>	49000	40000
<b>2 Оборотные активы</b>	20000	29000
<b>3 Убытки</b>	-	-
<b>БАЛАНС</b>	<i>69000</i>	<i>69000</i>
<b>ПАССИВ</b>		
<b>4 Капитал и резервы</b>		
Уставный капитал	50000	50000
Резервный капитал	1000	1000
Нераспределенная прибыль отчетного года	-	4000
Нераспределенная прибыль прошлых лет	2000	2000
Добавочный капитал *	1000	2000
Целевые финансирование и поступления **	-	500
Итого по разделу 4	<i>54000</i>	<i>59500</i>
<b>5 Долгосрочные пассивы</b>	10000	7500
<b>6 Краткосрочные пассивы***</b>	5000	2000
<b>БАЛАНС</b>	<i>69000</i>	<i>69000</i>

\* Добавочный капитал организации увеличился вследствие безвозмездной передачи имущества на сумму 1000 руб.

\*\* Источником целевого финансирования явились средства учредителей.

\*\*\* В состав краткосрочных пассивов входят только заемные средства и кредиторская задолженность (краткосрочные пассивы не заемного происхождения отсутствуют).

### Доходы и расходы, определяющие финансовый результат деятельности

В главе 2 «Основные понятия бухгалтерского учета», раздел «Финансовые результаты (прибыли и убытки)», говорилось, что все финансово-хозяйственные операции, которые осуществляются организацией, можно подразделить на следующие группы:

- 1) операции, увеличивающие собственный капитал. Результатом данных операций являются полученные *доходы* (прибыли);
- 2) операции, уменьшающие собственный капитал. Результатом данных операций являются полученные *расходы* (убытки);
- 3) операции, не влияющие на величину собственного капитала организации. Результаты данных операций не влияют на величину финансового результата деятельности.

Величина финансового результата от деятельности выявляется посредством учета и балансирования результатов всех операций, совершенных организацией в определенный период времени. Другими словами, определяется разность итоговых величин доходов и расходов, имевших место с начала года до отчетной даты. В текущем учете полученных доходов и расходов они подразделяются на следующие группы:

- 1) финансовые результаты (прибыль, убыток) от обычных видов деятельности, то есть от реализации продукции и товаров, от выполнения работ и оказания услуг;

- 2) финансовые результаты (прибыль, убыток) от реализации основных средств и прочих активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;
- 3) доходы и расходы от финансово-хозяйственных операций, не связанных с процессом реализации;
- 4) расходы в порядке использования прибыли на платежи в бюджет.

Итоговое сведение указанных выше доходов и расходов будет показывать результирующее увеличение (уменьшение) собственного капитала. Раскроем порядок исчисления финансовых результатов от реализации, а также состав других групп доходов и расходов.

### **Выручка от реализации**

Выручка от реализации продукции (работ, услуг) и других активов — это показатель, используемый при исчислении финансового результата от реализации продукции (товаров, работ, услуг) и прочих активов.

*Выручка от реализации* продукции (товаров, работ, услуг) и прочих активов — суммы, полученные (причитающиеся к получению) организацией от покупателей продукции (товаров, работ, услуг) и других активов в соответствии с расчетными документами, договорами с покупателями и заказчиками, договорами с пользователями активами, кассовыми чеками и пр. В выручку от реализации включается налог на добавленную стоимость с оборота по реализации и других специальных налогов.

#### *Дата признания (начисления) выручки от реализации*

Признание (начисление) выручки производится в бухгалтерском учете на дату отгрузки ценностей (выполнения работ, оказания услуг) и предъявления покупателям (заказчикам) расчетных документов. Если по некоторым договорам обусловлен отличный от общего момент перехода права владения, пользования и распоряжения отгруженными ценностями и риска их случайной гибели, то признание (начисление) выручки производится по наступлению указанного момента. Например, согласно особым условиям договоров признание выручки может производиться на дату поступления денежных средств на счета организации в банках либо в кассу организации.

При договоре мены ~~выручка~~ реализации признается поступившей по исполнению обеими сторонами обязательств передать соответствующие ценности. В случае реализации ценностей по договорам комиссии или поручения (кроме розничной торговли, общественного питания и аукционной торговли) с участием в расчетах комитента (доверителя), ~~выручка~~ признается (начисляется) на дату получения извещения комиссионера или поверенного о реализации ценностей покупателю.

#### *Денежная оценка выручки*

В соответствии с допущением о временной определенности фактов хозяйственной деятельности, выручка от реализации принимается к учету в сумме,

равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности. Если величина поступления покрывает лишь часть выручки, то выручка, принимаемая к бухгалтерскому учету, определяется суммированием поступления и дебиторской задолженности (в части, не покрытой поступлением).

Если цена не предусмотрена в договоре и не может быть установлена исходя из условий договора, то для определения величины поступления и (или) дебиторской задолженности принимается цена, по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно определяет выручку в отношении аналогичной продукции (товаров, работ, услуг) либо предоставления во временное пользование (временное владение и пользование) аналогичных активов.

Величина выручки по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, принимается к бухгалтерскому учету по стоимости ценностей, полученных или подлежащих получению организацией. Стоимость ценностей, полученных или подлежащих получению организацией, устанавливаются исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно определяет стоимость аналогичных ценностей.

#### *Выручка-нетто от реализации*

Суммы НДС и других специальных налогов, поступившие в составе выручки от реализации, должны быть изъяты в бюджет. Поэтому поступление данных активов не признается доходами, и при исчислении финансового результата от реализации суммы специальных налогов не учитываются. С целью определения финансового результата рассчитывается показатель *выручки-нетто*, который определяется вычитанием из сумм поступившей (начисленной) выручки от реализации соответствующих величин НДС и других специальных налогов. Организации, осуществляющие внешнеэкономическую деятельность, при определении выручки-нетто исключают из выручки от реализации уплаченные экспортные пошлины.

$$В_n = В - \text{НДС} - А - Э,$$

где

- В<sub>n</sub> — выручка-нетто от реализации продукции (работ, услуг);
- В — выручка от реализации продукции (работ, услуг);
- НДС — налог на добавленную стоимость, исчисленный с оборота по реализации;
- А — акцизы по подакцизным товарам;
- Э — экспортные пошлины (для организаций, реализующих товары на экспорт).

#### **Финансовый результат от обычных видов деятельности**

Финансовый результат от обычных видов деятельности определяется как разница соответствующих доходов и расходов. Доходом от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг. Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с производством и продажей продукции, приобретением и продажей товаров.

Финансовый результат (прибыль, убыток) от реализации *продукции* (товаров, работ) определяется как разница между выручкой-нетто от реализации продукции (товаров, работ) и относящимися к реализованной продукции (товарам, работам) затратами на производство и реализацию. Положительный финансовый результат соответствует полученной прибыли, отрицательный финансовый результат — полученному убытку.

$$\text{Фр} = \text{Вн} - \text{С} - \text{К},$$

где

Фр — финансовый результат от реализации продукции (работ, услуг);

Вн — выручка-нетто от реализации продукции (работ, услуг);

С — производственная себестоимость реализованной продукции (работ, услуг);

К — коммерческие расходы, списанные на реализацию.

В бухгалтерском учете величина финансового результата от реализации продукции (товаров, работ, услуг) выявляется как сальдо счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)».

#### **Финансовый результат от реализации основных средств и других активов**

Финансовый результат от реализации *основных средств* выявляется как разница между выручкой от реализации основных средств и остаточной стоимостью данных объектов, за вычетом произведенных в связи с реализацией расходов. Полученной прибыли соответствует положительный финансовый результат, полученному убытку — отрицательный.

В бухгалтерском учете величина финансового результата от реализации основных средств выявляется как сальдо счета 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств». Дебетовое сальдо показывает сумму убытка, кредитовое сальдо показывает сумму дохода от реализации основных средств.

$$\text{Фрос} = \text{В} - \text{ОС} - \text{Р},$$

где

Фрос — финансовый результат (прибыль, убыток) от реализации основных средств;

ОС — остаточная стоимость объектов на дату реализации;

Р — расходы, произведенные в связи с реализацией объекта.

Финансовый результат от реализации *нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов и прочих активов* определяется аналогично как разница между выручкой от реализации и фактической себестоимостью соответствующего имущества (остаточной стоимостью — для объектов, по которым начисляется амортизация), за вычетом произведенных в связи с реализацией расходов.

В бухгалтерском учете величина финансового результата от реализации прочих активов выявляется как сальдо счета 48 «Реализация прочих активов». Итоговые финансовые результаты от реализации имущества в конце отчетного месяца списываются со счетов реализации на счет 80 «Прибыли и убытки»: полученная прибыль относится в кредит счета 80 «Прибыли и убытки», убыток от реализации — в дебет данного счета.

**Доходы по операциям, не связанным с реализацией**

Доходы от операций, не связанных с реализацией, подразделяются на операционные, внереализационные и чрезвычайные доходы.

*Операционными доходами* являются:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;
- поступления, связанные с предоставлением за плату прав возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- доходы (дивиденды, проценты) по акциям, облигациям и другим ценным бумагам других организаций, принадлежащим данной организации;
- доходы от долевого участия в уставных капиталах других организаций;
- прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);
- проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации этом банке;
- прочие операционные доходы.

*Внереализационными доходами* являются:

- присужденные или признанные должником штрафы, пени, неустойки и другие виды санкций за нарушение условий хозяйственных договоров;
- поступления в возмещение причиненных организации убытков;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году, например, суммы, поступившие от поставщиков по перерасчетам за услуги и материальные ценности, полученные в прошлом году и пр.;
- положительные курсовые разницы по валютным счетам, а также положительные курсовые разницы по операциям в иностранной валюте;
- сумма дооценки активов (за исключением внеоборотных активов);
- прочие внереализационные доходы.

*Чрезвычайными доходами* считаются поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т.п.): страховое возмещение, стоимость материальных ценностей, полученных от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т.п.

Операционные, внереализационные и чрезвычайные доходы относятся на кредит счета 80 «Прибыли и убытки».

**Расходы по операциям, не связанным с реализацией**

Расходы от операций, не связанных с реализацией, подразделяются на операционные, внереализационные и чрезвычайные расходы. Данные расходы и аналогичные доходы относятся к тому отчетному периоду, в котором они на-

числены, независимо от даты фактического поступления или выплаты денежных средств (в соответствии с допущением о временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

*Операционными расходами* являются:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;
- расходы, связанные с предоставлением за плату прав возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
- прочие операционные расходы.

*Внереализационными расходами* являются:

- штрафы, пени, неустойки и другие виды санкций за нарушение условий хозяйственных договоров;
- возмещение причиненных организации убытков;
- убытки по операциям прошлых лет, выявленные в текущем году (дополнительные расходы по заказам, расчеты по которым закончены в прошлых годах, возврат сумм по расчетам с покупателями за продукцию, оплаченную ими в прошлых годах, и пр.);
- убытки от списания неустраиваемой дебиторской задолженности (если по этой задолженности ранее не был создан резерв по сомнительным долгам), и других долгов, нереальных для взыскания;
- отрицательные курсовые разницы;
- сумма уценки активов (за исключением внеоборотных активов);
- прочие внереализационные доходы.

В составе *чрезвычайных расходов* отражаются расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.).

Операционные, внереализационные и чрезвычайные доходы относятся на дебет счета 80 «Прибыли и убытки».

### **Валовая (балансовая) прибыль**

Сведением финансовых результатов от реализации, а также доходов и расходов по операциям, не связанным с реализацией, определяется показатель *валовой или балансовой прибыли (балансового убытка)*. Балансовая прибыль (убыток) определяется за период от начала года до отчетной даты на основании бухгалтерского учета всех хозяйственных операций организации и оценки статей баланса по принятым правилам.

Показатель балансовой прибыли (убытка) исчисляется при составлении периодической (не годовой) отчетности как сумма финансовых результатов от реализации продукции, основных средств и прочих активов, а также доходов по операциям, не связанным с реализацией, за вычетом расходов по операциям, не связанным с реализацией. Значения указанных величин берутся для периода от начала года до отчетной даты.

$$\text{БП} = \text{Фр} + \text{Фрос} + \text{Фра} + \text{Д} - \text{Р};$$

где

- БП — балансовая (валовая) прибыль;
- Фр — финансовый результат от реализации продукции (работ, услуг);
- Фрос — финансовый результат от реализации основных средств;
- Фра — финансовый результат от реализации прочих активов;
- Дв — прочие доходы (внереализационные, операционные, чрезвычайные);
- Рв — прочие расходы (внереализационные, операционные, чрезвычайные).

Прибыль или убыток, выявленные в отчетном году, но относящиеся к операциям прошлых лет, включаются в финансовые результаты (балансовую прибыль) организации отчетного года. Доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе отдельной статьей как доходы будущих периодов. Доходы будущих периодов подлежат включению в финансовые результаты у коммерческой организации или увеличивают доходы у некоммерческой организации при наступлении отчетного периода, к которому они относятся.

В бухгалтерском учете формирование балансовой прибыли (убытка) производится на счете 80 «Прибыли и убытки». Кредитовое сальдо счета 80 «Прибыли и убытки» показывает сумму балансовой прибыли. Дебетовое сальдо счета 80 «Прибыли и убытки» показывает сумму балансового убытка.

С целью анализа и принятия управленческих решений организация может производить расчет финансовых результатов по отдельным направлениям деятельности. В предыдущих главах раскрывался порядок определения финансового результата:

- застройщика по договорам на строительство — в гл. 9 «Инвестиции в основные средства»;
- от торговой деятельности — в гл. 15 «Товары для перепродажи»;
- от финансовых вложений — в гл. 16 «Финансовые вложения»;
- от совместной деятельности — в гл. 17 «Финансовые вложения в совместную деятельность. Доверительное управление имуществом».

### **Использование прибыли на платежи в бюджет. Налогооблагаемая прибыль**

Балансовая прибыль используется для уплаты в бюджет налога на прибыль. Из балансовой прибыли также выплачиваются иные платежи в бюджет:

- суммы штрафных санкций за ненадлежащее исполнение обязательств по платежам в бюджет, сокрытие и занижение прибыли и других объектов налогообложения;



- суммы штрафных санкций в пользу бюджета и внебюджетных фондов по возмещению ущерба при нарушении требований охраны окружающей среды, использования природных ресурсов сверх установленных лимитов, несоблюдении санитарных норм и правил.

Все перечисленные платежи в бюджет из прибыли уплачиваются в течение отчетного года. Для их текущего учета предназначен обособленный счет 81 «Использование прибыли». Расшифровка конкретных направлений использования прибыли на платежи в бюджет дается в Отчете о прибылях и убытках (статья 160 «Отвлеченные средства»). Балансовая прибыль за вычетом сумм платежей в бюджет из прибыли остается в распоряжении организации.

### **Использование прибыли на иные цели**

В течение отчетного года организация производит некоторые расходы, источником которых, согласно нормативным документам, является прибыль, остающаяся в распоряжении организации после налогообложения. К таким расходам, осуществляемым в течение отчетного года, относятся:

- отчисления в резервный капитал;
- авансовые выплаты дивидендов;
- оплата процентов по целевым кредитам банков на восполнение недостатка оборотных средств, а также оплата процентов по кредитам и займам, полученным на осуществление инвестиций после ввода объектов вложений в действие (эксплуатацию);
- покрытие затрат обслуживающих производств и хозяйств организации, включая убыток от эксплуатации жилищно-коммунального хозяйства;
- покрытие затрат, потерь и убытков, возмещаемых из прибыли, остающейся в распоряжении организации и другие расходы.

Указанные расходы производятся в порядке использования прибыли на иные цели. Если организация имеет нераспределенную прибыль прошлых лет, использование прибыли на иные цели производится за счет этого источника. Если организация образует специальные фонды, использование прибыли по соответствующим направлениям может производиться из средств, предварительно зарезервированных в специальных фондах. Если организация не имеет нераспределенной прибыли прошлых лет и не образует фонды, то данные расходы осуществляются за счет прибыли отчетного года, оставшейся в распоряжении организации после налогообложения (нераспределенной прибыли отчетного года).

Использование прибыли на иные цели отражается на счете 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

### **Чистая прибыль**

По результатам отчетного года организация определяет финансовые результаты своей деятельности: исчисляет балансовую прибыль отчетного года, сальдо расчетов с бюджетом и на основе этих данных определяет чистую прибыль.

*Чистая прибыль* организации равна балансовой прибыли отчетного года за вычетом итоговых сумм использования прибыли на платежи в бюджет. Отрицательные значения данного показателя соответствуют полученному *убытку отчетного года*.

Чистая прибыль отчетного года есть фиксированная величина, которая является важным показателем деятельности организации. Расчетное значение чистой прибыли не всегда означает, что данные суммы на конец отчетного года находятся в распоряжении организации в полном объеме. Если организация в течение отчетного года использовала прибыль отчетного года не только на платежи в бюджет, но и на иные цели, то по состоянию на конец отчетного года часть полученной чистой прибыли уже израсходована (распределена). Суммы прибыли, оставшиеся в распоряжении организации, распределяются по соответствующим направлениям. Для учета движения остатка прибыли, готового к дальнейшему распределению, вводится специальный показатель «нераспределенная прибыль».

### **Нераспределенная прибыль**

*Нераспределенная прибыль* — остаток чистой прибыли организации после ее распределения (использования), готовый к дальнейшему использованию и распределению. Нераспределенная прибыль находится в распоряжении организации и уменьшается при ее дальнейшем использовании и распределении по установленным направлениям. Установлены следующие направления распределения прибыли:

- на пополнение резервного фонда;
- на выплаты дивидендов акционерам и учредителям (на изъятие прибыли собственниками в тех организациях, которые не выплачивают дивиденды);
- на пополнение фондов специального назначения согласно уставным документам;
- на покрытие непокрытого убытка прошлых лет (при его наличии);
- на целевое финансирование;
- на покрытие затрат и убытков, возмещаемых из прибыли, остающейся в распоряжении организации;
- на баланс дочернего общества или структурного подразделения, выделенного на отдельный баланс;
- на другие направления.

В бухгалтерском учете разграничиваются два показателя: нераспределенная прибыль отчетного года и нераспределенная прибыль прошлых лет.

*Нераспределенная прибыль отчетного года* представляет собой не распределенный остаток чистой прибыли отчетного года по состоянию на отчетную дату. Сумма нераспределенной прибыли отчетного года отражается в годовом бухгалтерском балансе. При наступлении последующего отчетного периода нераспределенная прибыль отчетного года присоединяется к нераспределенной прибыли прошлых лет.

*Нераспределенная прибыль прошлых лет* — это накопленные суммы нераспределенной прибыли прошлых отчетных периодов, находящиеся в распоряжении организации и готовые к распределению.

Движение нераспределенной прибыли прошлых лет и отчетного года отражается на счете 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

### **Убыток отчетного года и его покрытие**

Убыток от деятельности организации в отчетном году покрывается (погашается) за счет уменьшения нераспределенной прибыли прошлых лет, затем за счет уменьшения резервного фонда, образованного в соответствии с законодательством. Если этих сумм недостаточно, то дальнейшее покрытие убытка может производиться за счет свободных средств фондов специального назначения, резервов, образованных в соответствии с учредительными документами, добавочного капитала (за исключением сумм прироста стоимости имущества при переоценке), а также за счет целевых взносов учредителей организации. Оставшиеся непокрытыми суммы считаются непокрытым убытком отчетного года и отражаются в годовом бухгалтерском балансе по отдельной статье.

При наступлении последующего отчетного года непокрытый убыток отчетного года присоединяется к непокрытым убыткам прошлых лет и может быть покрыт из предстоящей прибыли или целевых взносов учредителей в течение пяти лет. Прибыль, направленная на покрытие убытков прошлых лет, не включается в сумму налогооблагаемой прибыли. Если по истечении пяти лет часть убытка осталась непокрытой, то на оставшуюся непокрытой сумму должен быть в установленном порядке уменьшен уставный капитал.

## **Учет финансовых результатов**

Формирование финансовых результатов деятельности осуществляется на счете 80 «Прибыли и убытки». Суммы использования прибыли на платежи в бюджет в течение отчетного года учитываются обособленно на счете 81 «Использование прибыли». Учет использования прибыли на другие цели, учет наличия и движения нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) производится на счете 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

### **Счет «Прибыли и убытки»**

Активно-пассивный счет 80 «Прибыли и убытки» предназначен для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году. По дебету этого счета нарастающим итогом с начала отчетного года отражаются убытки (потери) организации, по кредиту — прибыли (доходы) организации. Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов определяется конечный финансовый результат от деятельности на отчетную дату (сумма балансовой прибыли либо балансового убытка).

На счет 80 «Прибыли и убытки» в конце каждого отчетного месяца списываются *финансовые результаты от реализации* (сальдо по счетам реализации):

- 1) прибыль (убыток) от реализации продукции (товаров, работ, услуг) — со счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)»;

Списана на финансовые результаты прибыль от реализации продукции			
		Д-т	К-т
31.08	«Реализация продукции (работ, услуг)»	40000	
	«Прибыли и убытки»		40000

- 2) прибыль (убыток) от реализации и прочего выбытия основных средств — со счета 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств»;

Списан на финансовые результаты деятельности убыток от выбытия основных средств			
		Д-т	К-т
31.08	«Прибыли и убытки»	1700	
	«Реализация и прочее выбытие основных средств»		1700

- 3) прибыль (убыток) от реализации прочих активов организации (нематериальных активов, ценных бумаг и т.д.) — со счета 48 «Реализация прочих активов».

Кредитовое сальдо счетов реализации (прибыль от реализации) списывается с дебета указанных счетов в кредит счета 80 «Прибыли и убытки». Дебетовое сальдо счетов реализации (убыток от реализации) списывается с кредита указанных счетов в дебет счета 80 «Прибыли и убытки».

На счет 80 «Прибыли и убытки» нарастающим итогом с начала года списываются также *операционные, внереализационные и чрезвычайные доходы и расходы* организации.

*По кредиту* счета 80 «Прибыли и убытки» отражаются операционные, внереализационные и чрезвычайные доходы:

- доходы, полученные от долевого участия в других организациях, дивиденды по акциям и доходы по облигациям и другим ценным бумагам, принадлежащим организации, доходы по предоставленным займам — в корреспонденции с дебетом счетов 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 78 «Расчеты с дочерними (зависимыми) обществами» или счетов учета денежных средств;
- доходы от сдачи отдельных видов имущества в аренду — в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств или расчетов;

Начислена за арендатором задолженность по арендному платежу за отчетный период			
		Д-т	К-т
10.08	«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	2000	
	«Прибыли и убытки»		2000

- суммы, поступившие в погашение дебиторской задолженности, списанной в прошлые годы на убытки как безнадежной к получению, — в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств;

- суммы неиспользованных резервов по сомнительным долгам, списываемых в следующем году за годом его создания, – в корреспонденции с дебетом счета 82 «Оценочные резервы»;
- суммы резервов под обесценение ценных бумаг, списываемых при повышении рыночной стоимости, выбытии и списании данных бумаг – в корреспонденции с дебетом счета 82 «Оценочные резервы»;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году, – в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств или соответствующих расчетов;
- стоимость выявленных в результате инвентаризации излишков имущества – в корреспонденции с дебетом счетов учета объектов имущества;
- суммы дооценки материальных ценностей, относящихся к средствам в обороте (включая незавершенное производство, готовую продукцию, товары и др.) по результатам их переоценки – в корреспонденции с дебетом счета 14 «Переоценка материальных ценностей»;
- положительные курсовые разницы по валютным счетам, а также по операциям в иностранных валютах – в корреспонденции с дебетом счета 83 «Доходы будущих периодов», счетов учета денежных средств или соответствующих расчетов;

Списана на прибыль итоговая положительная курсовая разница на отчетную дату		Д-т	К-т
31.12	«Доходы будущих периодов» «Прибыли и убытки»	2300	2300

- присужденные или признанные должниками штрафы, пени, неустойки и другие виды санкций за нарушение условий хозяйственных договоров, а также по возмещению причиненных убытков – в корреспонденции с дебетом счетов учета расчетов или денежных средств;
- прочие операционные, внереализационные, чрезвычайные доходы.

По дебету счета 80 «Прибыли и убытки» отражаются операционные, внереализационные и чрезвычайные расходы:

- затраты на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов (кроме затрат, возмещаемых за счет других источников) – в корреспонденции с кредитом счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и т.п.;
- убытки от списания не востребовавшей дебиторской задолженности (если по этой задолженности ранее не был создан резерв по сомнительным долгам) – в корреспонденции с кредитом счетов учета расчетов;

Списана на убытки не востребовавшая дебиторская задолженность покупателей		Д-т	К-т
30.12	«Прибыли и убытки» «Расчеты с покупателями и заказчиками»	2000	2000

- суммы образованных резервов по сомнительным долгам и под обесценение ценных бумаг – в корреспонденции с кредитом счета 82 «Оценочные резервы»;

- убытки по операциям прошлых лет, выявленные в отчетном году, – в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств и расчетов;
- суммы списанных недостач материальных ценностей, выявленных при инвентаризации, если виновники не установлены или в иске отказано судом – в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств и расчетов;
- суммы выплаченных штрафов, пеней и неустоек за нарушение договорных обязательств, суммы судебных издержек и арбитражных сборов – в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств и расчетов;

Оплачены арбитражные сборы

23.04	«Прибыли и убытки» «Расчетный счет»	Д-т 350	К-т 350
-------	--	------------	------------

- некомпенсируемые потери от стихийных бедствий, включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий, за вычетом стоимости полученного при этом металлолома, топлива и других материалов – в корреспонденции с кредитом счетов 01 «Основные средства», 10 «Материалы», 12 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы», 40 «Товары» и др.;
- некомпенсируемые убытки в результате пожаров, аварий, других чрезвычайных событий, вызванных экстремальными ситуациями, – в корреспонденции с кредитом счетов учета материальных ценностей, расчетов с персоналом по оплате труда, денежных средств и т.п.;
- суммы уценки материальных ценностей – в корреспонденции с кредитом счета 14 «Переоценка материальных ценностей»;
- амортизационные отчисления по сданным в аренду основным средствам и нематериальным активам – в корреспонденции с кредитом счетов 02 «Износ основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов»;
- отрицательные курсовые разницы по валютным счетам, а также операциям в иностранной валюте – в корреспонденции с кредитом счета 83 «Доходы будущих периодов», счетов учета денежных средств и расчетов;
- прочие операционные, внереализационные, чрезвычайные расходы.

В течение отчетного года сальдо счета 80 «Прибыли и убытки» показывает величину финансового результата деятельности организации за период от начала года до отчетной даты. Кредитовое сальдо соответствует балансовой прибыли, дебетовое сальдо – балансовому убытку. По окончании отчетного года заключительными записями декабря производится процедура реформации баланса, после которой счет 80 «Прибыли и убытки» закрывается.

Аналитический учет по счету 80 «Прибыли и убытки» ведется по каждой статье прибылей и убытков.

#### **Счет «Использование прибыли»**

Активный счет 81 «Использование прибыли» предназначен для обобщения информации об использовании прибыли отчетного года в течение этого года на уплату налогов по соответствующим расчетам и другие платежи в бюджет из прибыли.

К счету 81 «Использование прибыли» могут быть открыты субсчета:

- 81-1 «Платежи в бюджет из прибыли» — для учета начисленных в течение года авансовых платежей по установленным законодательством налогам из прибыли и платежей по перерасчетам по этим налогам из фактической прибыли;
- 81-2 «Использование прибыли на другие цели» — для учета иных платежей в бюджет за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации.

По дебету счета 81 «Использование прибыли» отражаются:

- суммы налогов и сборов, причитающихся ко взносу в бюджет по годовому расчету — с кредита счета 68 «Расчеты с бюджетом»;
- суммы штрафных санкций, применяемых к юридическим лицам за ненадлежащее исполнение обязательств по платежам в бюджет (штрафы, пени, неустойки), государственные внебюджетные фонды, а также другие санкции за нарушение действующего законодательства, взыскиваемые в бюджет из чистой прибыли (санкции таможенных органов и пр.).

Начислены платежи по налогам и сборам, уплачиваемым в бюджет из прибыли			
		Д-т	К-т
02.10	«Использование прибыли» «Расчеты с бюджетом»	3000	3000

Оборот по дебету счета 81 «Использование прибыли» показывает сумму налогов и других платежей из прибыли, начисленных к уплате в бюджет с начала года до отчетной даты.

С кредита счета 81 «Использование прибыли» накопленные суммы использованной прибыли списываются в дебет счета 80 «Прибыли и убытки» в порядке реформации баланса итоговыми записями декабря. По окончании отчетного года счет 81 «Использование прибыли» закрывается.

Списаны суммы использованной прибыли в порядке реформации баланса			
		Д-т	К-т
31.12	«Прибыли и убытки» «Использование прибыли»	21000	21000

Аналитический учет по счету 81 «Использование прибыли» подразделяется по направлениям расходов, потерь и убытков.

#### Учет использования прибыли на другие цели

Расходы организации, относящиеся на уменьшение прибыли, остающейся в распоряжении организации, производятся в порядке использования прибыли на другие цели. В течение отчетного года суммы прибыли, использованной на другие цели, отражаются по дебету счета 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции с кредитом счетов, показывающих направление ее использования:

- 86 «Резервный капитал» — для отчислений в резервный капитал;

- 90 «Краткосрочные кредиты банков», 92 «Долгосрочные кредиты банков», 51 «Расчетный счет» — в части процентов, уплачиваемых по целевым кредитам банков на восполнение недостатка оборотных средств, на приобретение основных средств и иных внеоборотных активов;
- 95 «Долгосрочные займы», 94 «Краткосрочные займы», 51 «Расчетный счет» — в части процентов, уплачиваемых по займам, полученным на осуществление инвестиций после ввода объектов вложений в действие (эксплуатацию);
- 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — в части расходов и убытков, возмещаемых из прибыли, остающейся в распоряжении организации;
- 74 «Расчеты по выделенному на отдельный баланс имуществу» — в части сумм, направленных на погашение убытка от совместной деятельности;
- 75 «Расчеты с учредителями» — в части авансовых выплат дивидендов;
- 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» — в части затрат обслуживающих производств и хозяйств организации, включая убыток от эксплуатации жилищно-коммунального хозяйства;
- другие счета и расходы.

Списаны расходы обслуживающих производств на собственные источники		Д-т	К-т
17.06	«Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» «Обслуживающие производства и хозяйства»	1500	1500

Учет использования прибыли на другие цели может быть организован на следующих *субсчетах* к счету 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»:

- 88-2 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет» — при наличии нераспределенной прибыли прошлых лет;
- субсчета специальных фондов (88-3, 88-4, 88-5), если организация образует специальные фонды, и использование прибыли производится по направлениям целевого использования их средств;
- 88-1 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года» — если организация не имеет нераспределенной прибыли прошлых лет и не образует специальных фондов;
- отдельный (специальный) субсчет для учета использования прибыли.

### Реформация баланса

В конце отчетного года исчисляются суммы чистой и нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) отчетного года. С этой целью при подготовке годовой отчетности заключительными записями декабря производится так называемая реформация баланса.

*Реформация баланса* — это процедура закрытия счетов 81 «Использование прибыли», 80 «Прибыли и убытки» и перевода остатка средств (сальдо) со счета 80



«Прибыли и убытки» на счет 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Для этого производятся следующие списания:

- дебетовое сальдо счета 81 «Использование прибыли» списывается с кредита данного счета в дебет счета 80 «Прибыли и убытки». Счет 81 «Использование прибыли» закрывается;
- определяется сальдо счета 80 «Прибыли и убытки», которое в данном случае равно сумме чистой прибыли либо убытка отчетного года;
- в случае кредитового сальдо счета 80 «Прибыли и убытки», оно списывается с дебета данного счета в кредит субсчета 88-1 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года», счет 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;
- в случае дебетового сальдо счета 80 «Прибыли и убытки», оно списывается с кредита данного счета в дебет субсчета 88-1 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года», счет 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Сальдо счета 80 «Прибыли и убытки» после реформации баланса должно быть нулевым.

**Таблица 32.1 Реформация баланса**

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Балансовая прибыль отчетного года уменьшена на сумму использования прибыли на платежи в бюджет	Дебетовое сальдо счета «Использование прибыли»	«Прибыли и убытки»	«Использование прибыли»
Списано со счета «Прибыли и убытки» кредитовое сальдо (чистая прибыль отчетного года)	Кредитовое сальдо	«Прибыли и убытки»	«Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»
Списано со счета «Прибыли и убытки» дебетовое сальдо (убыток отчетного года)	Дебетовое сальдо	«Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	«Прибыли и убытки»

В результате реформации баланса в кредит субсчета 88-1 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года» списывается сумма чистой прибыли отчетного года.

Если учет сумм прибыли, использованной в отчетном году на другие цели, производился на дебете данного субсчета 88-1 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года», то кредитовое сальдо данного субсчета показывает сумму нераспределенной прибыли отчетного года на отчетную дату. Эта сумма будет меньше чистой прибыли, так как часть прибыли уже использована в течение отчетного года.

Если учет сумм прибыли, использованной в отчетном году на другие цели, производился на других субсчетах счета 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», то кредитовое сальдо субсчета 88-1 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года» равно сумме чистой прибыли.

**Учет наличия и движения нераспределенной прибыли отчетного года**

Учет наличия и движения нераспределенной прибыли отчетного года осуществляется на субсчете 88-1 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года», счет 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

*В кредит* данного субсчета в порядке реформации баланса списывается сумма чистой прибыли отчетного года — с дебета счета 80 «Прибыли и убытки».

*С дебета* субсчета 88-1 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года» списываются суммы распределения и использования нераспределенной прибыли отчетного года (прибыли, остающейся в распоряжении организации) — в корреспонденции с кредитом счетов:

- 86 «Резервный капитал» — при направлении сумм прибыли на пополнение резервного капитала;

Пополнен резервный капитал отчислением из нераспределенной прибыли отчетного года			
30.09	«Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	Д-т 1000	К-т 1000
	«Резервный капитал»		

- 85 «Уставный капитал» — при направлении сумм нераспределенной прибыли отчетного года на увеличение уставного капитала;
- 75 «Расчеты с учредителями», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — при направлении сумм нераспределенной прибыли отчетного года на выплату доходов учредителям (участникам);
- 88-2 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет» — при направлении сумм нераспределенной прибыли отчетного года на покрытие непокрытого убытка прошлых лет;
- счета расходов, покрываемых из прибыли, остающейся в распоряжении организации.

При наступлении последующего отчетного года остаток нераспределенной прибыли (убытка) отчетного года присоединяется к нераспределенной прибыли прошлых лет. Данной операции соответствует списание кредитового сальдо субсчета 88-1 «Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года» с дебета данного субсчета в кредит субсчета 88-2 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет».

Списан остаток нераспределенной прибыли отчетного года на увеличение нераспределенной прибыли прошлых лет

01.01	Суб. «Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года»	Д-т 30000	К-т 30000
	Суб. «Нераспределенная прибыль (убыток) прошлых лет»		

**Учет наличия и движения нераспределенной прибыли прошлых лет**

Наличие и движение нераспределенной прибыли прошлых лет отражается на субсчете 88-2 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет».

*В кредит* данного субсчета при наступлении нового отчетного года списывается остаток нераспределенной прибыли предыдущего отчетного года — в кор-

респонденции с дебетом субсчета 88-1 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года».

С *дебета* субсчета 88-2 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет» списываются суммы распределения и использования прибыли – аналогично списаниям с субсчета 88-1 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года». С дебета данного субсчета списываются суммы нераспределенной прибыли прошлых лет на покрытие убытка отчетного года – в корреспонденции с кредитом субсчета 88-1 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года».

Направлены суммы нераспределенной прибыли прошлых лет на погашение (частичное) непокрытого убытка отчетного года

31.12	Суб. «Нераспределенная прибыль (убыток) прошлых лет»	Д-т 7500	К-т
	Суб. «Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года»		7500

Сальдо субсчета 88-2 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет» показывает сумму нераспределенной прибыли прошлых лет, готовой к дальнейшему распределению.

#### Учет убытка отчетного года

Сумма убытка отчетного года выявляется в результате реформации баланса после списания на счет 80 «Прибыли и убытки» сумм использованной прибыли со счета 81 «Использование прибыли». Убыток отчетного года равен дебетовому сальдо счета 80 «Прибыли и убытки», которое списывается с кредита данного счета в дебет счета 88, субсчет 88-1 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года».

Покрытие убытка отчетного года производится в первую очередь за счет уменьшения нераспределенной прибыли прошлых лет. Данной операции соответствует проводка с дебета субсчета 88-2 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет» в кредит субсчета 88-1 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года».

Если сумм нераспределенной прибыли прошлых лет недостаточно, то дальнейшее покрытие убытка отражается записями по кредиту счета 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счетами:

- 86 «Резервный капитал» – при погашении убытка за счет уменьшения резервного капитала;
- субсчетами 88-3, 88-4, 88-5 фондов специального назначения счета 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – при погашении убытка за счет уменьшения фондов специального назначения;
- 87 «Добавочный капитал» – при погашении убытка за счет уменьшения добавочного капитала (за исключением сумм прироста стоимости имущества при переоценке);
- 75 «Расчеты с учредителями» – при погашении убытка за счет целевых взносов учредителей организации.

Таблица 32.2 Покрытие убытка отчетного года

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Погашен (частично) убыток отчетного года за счет средств специальных фондов	Погашаемые суммы	«Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», суб. Фонды накопления	Суб. «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года»
Погашен (частично) убыток средствами резервного капитала	Погашаемые суммы	«Резервный капитал»	Суб. «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года»
Погашен (частично) убыток отчетного года за счет добавочного капитала	Погашаемые суммы	«Добавочный капитал»	Суб. «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года»
Начислены целевые взносы учредителей для погашения убытка отчетного года	Погашаемые суммы	«Расчеты с учредителями»	Суб. «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года»

Оставшийся непокрытым убыток отчетного года выявляется как дебетовое сальдо субсчета 88-1 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года» и в этой величине отражается в годовом бухгалтерском балансе. При наступлении последующего отчетного периода сумма непокрытого убытка отчетного года переводится в непокрытые убытки прошлых лет проводкой с кредита субсчета 88-1 «Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года» в дебет субсчета 88-2 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет».

Непокрытый убыток отчетного года переведен в непокрытый убыток прошлых лет

01.01	Суб. «Нераспределенная прибыль (убыток) прошлых лет»	Д-т 3000	К-т 3000
	Суб. «Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года»		

#### Учет непокрытых убытков прошлых лет

Покрытие непокрытых убытков прошлых лет производится из тех же источников, что и покрытие убытка отчетного года, и с аналогичной записью на счетах бухгалтерского учета. Единственным дополнением является то, что непокрытые убытки прошлых лет могут покрываться средствами нераспределенной прибыли отчетного года. Данной операции соответствует проводка с дебета субсчета 88-1 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года» в кредит субсчета 88-2 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет».

Покрыт непокрытый убыток прошлых лет нераспределенной прибылью отчетного года

31.12	Суб. «Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года»	Д-т 1500	К-т 1500
	Суб. «Нераспределенная прибыль (убыток) прошлых лет»		

По истечении пяти лет с года получения убытка от деятельности оставшиеся непокрытыми суммы убытка списываются на уменьшение уставного капитала. Данной операции соответствует запись на сумму оставшегося непокрытым убытка по дебету счета 85 «Уставный капитал» и кредиту счета 88, субсчет 88-2 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет».

Уменьшен в установленном порядке уставный капитал на сумму убытка от деятельности, оставшегося непокрытым по истечении пяти лет

01.01	«Уставный капитал»	Д-т	К-т
	Суб. «Нераспределенная прибыль (убыток) прошлых лет»	1500	1500

### Вопросы

1. Как определяется финансовый результат деятельности организации?
2. Что такое выручка от реализации? На какую дату поступление выручки признается в бухгалтерском учете?
3. Как определяется финансовый результат (прибыль, убыток) от реализации продукции, основных средств, прочих активов?
4. Перечислите внереализационные доходы и расходы.
5. Перечислите операционные доходы и расходы.
6. Перечислите чрезвычайные доходы и расходы.
7. Как определяется финансовый результат (прибыль, убыток) от деятельности организации в отчетном периоде?
8. Что такое балансовая прибыль? Как она исчисляется по данным бухгалтерского учета?
9. Что такое чистая прибыль? Как она определяется по данным бухгалтерского учета?
10. Как связаны между собой чистая прибыль и нераспределенная прибыль отчетного года?
11. Перечислите направления использования прибыли.
12. Какие счета бухгалтерского учета применяются для учета финансового результата и использования прибыли?
13. В чем состоит процедура реформации баланса?
14. Каким образом покрывается убыток от деятельности отчетного года? Какие записи на счетах бухгалтерского учета при этом производятся?