### **Введение**

Отчет о прибылях и убытках (форма №2) представляет собой форму бухгалтерской отчетности, основное назначение, которой заключается в характеристике финансовых результатов деятельности организации за отчетный период. В отчете о прибылях и убытках указываются в суммовом выражении данные о доходах и расходах по обычным видам деятельности, прочих доходах и расходах. Типовая форма отчета о прибылях и убытках утверждена Приказом Минфина РФ от 13.01.2000 № 4н. Отчет состоит из четырех граф: наименование показателя, код, за отчетный период и за аналогичный период предшествующего года. Структура отчета о прибылях и убытках - детальная разбивка данных о доходах и расходах предприятия. Включает в себя данные об общих доходах предприятия за период, затратах, связанных с получением этих доходов и всех периодических доходах и расходах, не связанных с конкретными видами продукции.   
 При составлении Отчета о прибылях и убытках (форма №2) организации следует руководствоваться основными принципами, закрепленными в ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99, введенными в действие с 1 января 2000 г., которые нормативно регламентируют вопросы формирования для целей бухгалтерского учета двух понятий: "доходы организации" и "расходы организации".

К таким принципам в первую очередь следует отнести:

* соблюдение критериев признания доходов и расходов, закрепленных в п. 12 ПБУ 9/99 и п. 16 ПБУ 10/99;
* соблюдение классификации доходов и расходов (полученные по основным видам деятельности);
* принцип равномерного и обоснованного распределения доходов и расходов между отчетными периодами;
* принцип взаимосвязи доходов и обуславливающих их получение доходов;

- принцип признания расхода (списания актива) при наличии данных о том, что от использования этого актива экономическая выгода (доход) получена не будет.

При составлении бухгалтерской отчетности необходимо учитывать и изменения, внесенные приказом Минфина России от 30.03.01 № 27н в положения по бухгалтерскому учету “Доходы организации” (ПБУ 9/99) и “Расходы организации” (ПБУ 10/99), утвержденные соответственно приказами Минфина России от 06.05.99 № 32н и от 06.05.99 № 33н.

Рассмотрим порядок формирования показателей формы №2 «Отчет о прибылях и убытках».

**Доходы по обычным видам деятельности**

В соответствии с п. 2 положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного приказом Минфина России от 6.05.99 г. №32н, доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

По строке 010 "Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)" показываются доходы, полученные от обычных видов деятельности организации.

Выручка от продажи товара, продукции, работ определяется по моменту отгрузки продукции (выполнению работ, оказанию услуг) и предъявления покупателям (заказчикам) расчетных документов. Отражение в учете выручки от продажи производится в момент перехода права собственности на отгруженную продукцию (выполненные работы, оказанные услуги) от поставщика к покупателю.

Если договором обусловлен момент перехода права владения, пользования и распоряжения отгруженной продукцией (товарами) и риска ее случайной гибели от организации к покупателю (заказчику) после момента поступления денежных средств в оплату отгруженной продукции (товаров) на расчетный, валютный и иные счета организации в банках либо в кассу организации непосредственно, а также зачета взаимных требований по расчетам, то выручка от реализации такой продукции (товаров) включается в отчет о прибылях и убытках на дату поступления денежных средств (зачета). Аналогичный порядок применяется в отношении выполненных работ, оказанных услуг.

При договоре мены выручка от реализации продукции (работ, услуг) отражается в бухгалтерском учете организаций, выступающих по договору в качестве покупателей, одновременно после исполнения обязательств передать соответствующие товары обеими сторонами.

Если в соответствии с требованиями нормативных документов по бухгалтерскому учету еще не исполнены условия признания выручки от продажи товаров (продукции) и переход риска их случайной гибели, определенный договором, отличается от общеустановленного, то первоначально себестоимость отгруженной продукции отражается по дебету счета 45 «Товары отгруженные» в корреспонденции со счетами ее учета (41 «Товары», 43 «Готовая продукция»). При получении платы за отгруженную продукцию ее себестоимость списывается в дебет счета учета реализации. По кредиту этого счета отражается продажная стоимость отгруженных товаров. Остальные операции отражаются в бухгалтерском учете в общеустановленном порядке. Таким образом, выручка от реализации такой продукции включается в отчет о прибылях и убытках на дату поступления денежных средств.

Строительные организации в отчете по строке 010 отражают стоимость законченных объектов строительства или работ, выполненных по договорам подряда и

субподряда, определяемую по документам, служащим основанием для расчетов между заказчиками и подрядчиками или субподрядчиками.

Торговые, снабженческие и сбытовые организации по строке 010 отражают выручку от реализации товаров, приобретенных для перепродажи и учтенных на счете 41 «Товары» исходя из их продажной стоимости.

Организации транспорта и связи отражают суммы, начисленные за оказываемые услуги, в составе выручки от реализации.

Профессиональные участники рынка ценных бумаг и инвестиционные фонды по строке 010 отражают выручку от продажи ценных бумаг.

Перечень доходов, признаваемых доходами по основным видам деятельности, устанавливается организацией самостоятельно и закрепляется как элемент учетной политики. В соответствии с ПБУ 9/99 (п. 5) доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг (далее - выручка).

При этом для целей бухгалтерского учета организация самостоятельно признает поступления доходами от обычных видов деятельности или прочим поступлениям. Решение организации о признании для целей бухгалтерского учета поступлений доходами от обычных видов деятельности или прочими поступлениями должно основываться и на экономических значениях того или иного вида доходов, систематичности операций по получению тех или иных доходов.

Порядок оценки величины полученных доходов предусмотрен ПБУ 9/99, в соответствии с которым в состав выручки включаются все поступления, связанные с продажей товаров, работ, услуг, в том числе суммовые разницы, поступления, вызванные изменением условий договоров. При этом сумма доходов отражается за вычетом НДС, налога с продаж и экспортных пошлин. В бухгалтерском учете данные о полученной сумме выручки и величине обязательных платежей, связанных с ее получением, группируются на счете 90 “Продажи” (субсчет 90-1 “Выручка”).

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, выручкой считаются поступления, получение которых связанно с этой деятельностью (арендная плата).

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью (лицензионные платежи (включая роялти) за пользование объектами интеллектуальной собственности).

В организациях, предметом деятельности которых является участие в уставных капиталах других организаций, выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью.

В соответствии с п. 6 ПБУ 9/99 выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности (за исключением поступлений, не признаваемых доходом), т. е. в основу определения положен принцип допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

Если величина поступления покрывает лишь часть выручки, то выручка, принимаемая к бухгалтерскому учету, определяется как сумма поступления и дебиторской задолженности (в части, не покрытой поступлением). Корректировка выручки от реализации продукции (работ, услуг) в порядке, определенном п. 13 Положения о составе затрат, производится исключительно для целей налогообложения.

В пункте 7 ПБУ 9 "Доходы организации" добавлено, что перечисленные в них виды операционных доходов для некоторых организаций могут являться доходами от обычных видов деятельности. Речь идет о доходах:

* от предоставления за плату во временное пользование активов организации (такие доходы являются доходами от обычных видов деятельности, к примеру, для лизинговых компаний);
* от участия в уставных капиталах других организаций, включая проценты и иные доходы по ценным бумагам (это обычный вид деятельности для инвестиционных компаний);

- от предоставления за плату интеллектуальной собственности.

Кроме того, в соответствии с п. 18.1 ПБУ 9/99 выручка, операционные и внереализационные доходы, составляющие 5% и более от общей суммы доходов организации за отчетный период, показываются в отчете о прибылях и убытках по каждому виду в отдельности (выручка - в строках (011- 013), операционные или внереализационные доходы - по дополнительно вводимым строкам). Таким образом, у организации, отгрузившей продукцию, оказавшей услуги или выполнившей работы, делаются следующие бухгалтерские записи:

Дебет 62, Кредит 90-1 - отражена продажная стоимость отгруженной продукции,

Дебет 90-3, Кредит 68 субсчет "НДС" - начислен НДС по отгруженной продукции,

Дебет 46, Кредит 76 субсчет "Отложенные налоги" - начислен НДС, приходящийся на отгруженную и неоплаченную продукцию (если в учетной политике выручка от реализации для целей налогообложения определяется "по оплате").

После получения оплаты делаются записи:

Дебет 51, Кредит 62 - отражаются суммы полученной оплаты,

Дебет 76 субсчет "Отложенные налоги", Кредит 68 субсчет "НДС" - отражаются суммы НДС, приходящегося на оплаченную продукцию.

В этом случае согласно п. 21.1 ПБУ 10/99 отдельно отражается и соответствующая каждому виду доходов часть расходов (строки (021- 023) или дополнительно вводимые строки).

ПБУ 9/99 выделяет пять условий, необходимых для признания в бухгалтерском учете выручки:

1. Организация имеет право на получение выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным образом;

2. Сумма выручки может быть определена;

3. Имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции увеличатся экономические выгоды организации;

4. Право собственности на продукцию (товар) перешло к покупателю или работы (услуги) приняты заказчиком;

5. Расходы, которые произведены или будут произведены в связи с операцией, могут быть определены.

В новой форме отчета о прибылях и убытках выручка (как и себестоимость проданных товаров, продукции) не только отражается общей суммой, но и расшифровывается по видам деятельности (промышленное производство, строительство, торговля и др.).

Строка 010 заполняется по данным аналитического учета к счету 90 "Продажи". Из суммы, показанной по кредиту субсчета 90-1 "Выручка" вычитают суммы, отраженные по дебету субсчета 90-3 "НДС", 90-4 "Акцизы", 90-8 "Налог с продаж" и др. (например, сумма выручки корректируется на сумму предоставленных скидок (наценок), а также возникших суммовых разниц).

#### Пример 1

*В 2001 году ООО «Диаста» получена выручка:*

*- от реализации покупных товаров на сумму 630 000 руб., в том числе НДС - 100 000 руб. и налог с продаж - 30 000 руб.;*

*- от реализации товаров на экспорт на сумму 1 700 000 руб., в том числе экспортные пошлины - 105 000 руб.;*

*- от оказания консультационных услуг на территории РФ на сумму 204 000 руб., в том числе НДС - 34 000 руб.*

*ООО «Диаста» для целей налогообложения прибыли определяет выручку по методу начисления.*

В графе 3 Отчета о прибылях и убытках ООО «Диаста» покажет:

- по строке 010 выручку на общую сумму 2 265 000 руб. [(630 000 руб. - 100 000 руб. - 30 000 руб.) + (1 700 000 руб. - 105 000 руб.) + (204 000 руб. - 34 000 руб.)];

- по строке 011 выручку от реализации товаров - 2 095 000 руб. [(630 000 руб. - 100 000 руб. - 30 000 руб.) + (1 700 000 руб. - 105 000 руб.)];

- по строке 012 выручку от оказания консультационных услуг - 170 000 руб. (204 000 руб. - 34 000 руб.).

**Расходы по обычным видам деятельности**

## По строке 020 «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» отражаются расходы по обычным видам деятельности, выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ и услуг по которым отражена по строке 010 формы №2.

Показатель данной строки включает в себя затраты на производство продукции, работ, услуг в доле, относящейся к проданным в отчетном периоде продукции, работам, услугам. Метод оценки расходов, связанных с реализацией, установлен ПБУ 10/99 "Расходы организации", а также отдельными положениями по бухгалтерскому учету, регулирующими порядок формирования стоимости приобретаемых (создаваемых) активов.

В случае, если организацией избран метод формирования себестоимости исходя из всех фактически осуществленных затрат, сумма управленческих расходов также будет отражена в составе затрат основного производства по строке 020 (путем равномерного распределения, закрепленного в учетной политике организации, между остатками незавершенного производства и реализованной продукцией, работами, услугами).

При этом особое внимание следует уделять методам признания расходов, понесенных в связи с исполнением контрактов, длящихся во времени, либо работ долгосрочного характера. В этом случае организации необходимо определить метод распределения расходов между отчетными периодами, обуславливающих получение доходов по таким контрактам. Этот метод должен соответствовать принципам, установленным в п. 19 ПБУ 10/99, и должен быть закреплен в учетной политике.

В бухгалтерском учете данные о сумме затрат, принимаемых в качестве расходов текущего периода, отражаются по дебету счета 90 «Продажи» (субсчет 90-2 “Себестоимость продаж”) со счетами учета затрат (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 97 «Расходы будущих периодов»).

## В соответствии с п. 5 ПБУ10/99 «Расходы организации» расходы по обычным видам деятельности – это расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, выполнением работ, оказанием услуг.

## Согласно п. 16 ПБУ 10/99 расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

## расходы производятся в соответствии с конкретным договором, требованиями законодательных (нормативных) актов;

- сумма расходов может быть определена;

* имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации.

Если будет нарушено хотя бы одно из этих условий, то в бухгалтерском учете организации признаются не расходы, а дебиторская задолженность. Расходы подлежат признанию независимо от намерения получить выручку, операционные или иные доходы и от формы их осуществления (денежной, натуральной и иной) (п. 17). В бухгалтерском учете расходы относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления расчетов (т. е. соблюдается принцип допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности). Исключение сделано лишь для организаций, применяющих в бухгалтерском учете кассовый метод определения выручки. Такое право дано субъектам малого предпринимательства (приказ Минфина России от 21 декабря 1998 г. № 64н).

ПБУ 10/99 введены отдельные правила для признания расходов в отчете о прибылях и убытках. В частности, расходы признаются:

- с учетом связи между производственными расходами и поступлениями;

- путем их обоснованного распределения между смежными отчетными периодами;

- когда становится определенным неполучение экономических выгод (доходов) или поступления активов по расходам, признанным в отчетном периоде;

- независимо от того, как они принимаются для целей расчета налогооблагаемой базы;

- когда возникают обязательства, не обусловленные признанием соответствующих активов.

Организации, занятые производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, отражают по строке 020 в зависимости от учетной политики как производственную себестоимость проданной продукции, выполненных работ, оказанных услуг (включая общехозяйственные расходы), так и сокращенную себестоимость, когда общехозяйственные расходы сразу списывают на дебет счета 90 «Продажи». Если для учета затрат на производство используется счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», сумма превышения фактической производственной себестоимости выпущенной из производства продукции, сданных работ и оказанных услуг над их нормативной (плановой) себестоимостью, списанная в соответствии с установленным порядком в дебет счета 90, включается в данные строки 020; в случае, когда фактическая производственная себестоимость ниже нормативной (плановой), сумма отклонения уменьшает данные строки.

Организации, занятые торговой, снабженческой, сбытовой деятельностью и в общественном питании, отражают по строке 020 покупную стоимость товаров, выручка от продажи которых показана по строке 010.

Организации – профессиональные участники рынка ценных бумаг в строке 020 приводят покупную (учетную) стоимость ценных бумаг, выручка от продажи которых также отражена по строке 010. При этом они должны руководствоваться Правилами отражения профессиональными участниками рынка ценных бумаг и инвестиционными фондами в бухгалтерском учете отдельных операций с ценными бумагами, утвержденными постановлением Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг от 27.11.97 г. № 40.

Строительные организации по строке 020 отражают фактическую себестоимость строительных работ, выполненных собственными силами, учтенную на счете 20 "Основное производство" и определяемую как общую сумму затрат строительной организации на производство этих работ. При определении себестоимости выполненных работ в строительных организациях и организациях, осуществляющих строительные работы хозяйственным способом, следует руководствоваться Типовыми методическими рекомендациями по планированию и учету себестоимости строительных работ, утвержденными постановлением Госстроя России от 4.12.95 г. № БЕ-11-260/7.

При определении себестоимости проданной продукции (работ, услуг) следует принимать во внимание ПБУ 10/99, а также отраслевые рекомендации по вопросам учета затрат. Начиная с 2002 г. для исчисления налога на прибыль все организации обязаны параллельно с бухгалтерским учетом вести и налоговый учет. Главный принцип налогового учета заключается в группировке данных первичных документов в регистрах налогового учета в соответствии с требованиями налогового, а не бухгалтерского законодательства.

При заполнении этой статьи, как и статьи «Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)», следует иметь в виду, что с 1 января 2000 г. величина выручки от продажи товаров, продукции, работ, услуг либо их себестоимость определяется (увеличивается или уменьшается) с учетом возникших суммовых разниц. Это означает, что суммовые разницы должны отражаться в бухгалтерском учете поставщика на счете 90 «Продажи». Ранее они отражались в составе внереализационных доходов и расходов на счете учета прибылей и убытков.

Затраты, связанные с продажей продукции, а также товаров, в данные строки 020 не включаются.

Заполняется строка 020 по данным аналитического учета к субсчету 90-2 «Себестоимость продаж» (журнал-ордер № 11 или другой аналогичный регистр).

По строкам 021 – 023 показывается расшифровка суммы себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг по видам деятельности.

По строке 029 «Валовая прибыль» отражается разница между выручкой от продажи продукции (строка 010) и себестоимостью проданной продукции (строка 020).

##### Пример 2

*Покупная стоимость товаров, реализованных в 2001 году ООО «Диаста» на территории РФ и за ее пределами, составила 1 000 500 руб.; себестоимость оказываемых консультационных услуг - 90 000 руб., в том числе сверхнормативные командировочные расходы составили 4000 руб.*

В графе 3 Отчета о прибылях и убытках ООО «Диаста»покажет:

- по строке 020 - покупную стоимость всех проданных товаров и себестоимость оказанных услуг на сумму 1 090 500 руб. (1 000 500 руб. + 90 000 руб.);

- по строке 021 - покупную стоимость проданных товаров - 1 000 500 руб.;

- по строке 022 - себестоимость оказанных консультационных услуг - 90 000 руб.

###### Коммерческие и управленческие расходы

По строке 030 «Коммерческие расходы» данной строке отражаются расходы, связанные со сбытом продукции, и издержки обращения. К ним относятся расходы на транспортировку продукции, погрузочно-разгрузочные работы, комиссионные сборы, уплачиваемые посредническим организациям, расходы на рекламу, на представительские и другие аналогичные расходы.

В бухгалтерском учете сумма затрат, отражаемых по строке 030 «Коммерческие расходы», группируется по дебету счета 90 «Продажи» в корреспонденции со счетом 44 «Расходы на продажу».

Организации занятые производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг отражают затраты по сбыту, учитываемые на счете 44 «Расходы на продажу» и относящиеся к проданной продукции (работам, услугам);

Организации занятые в торговой снабженческой, сбытовой и иной посреднической деятельности отражают расходы на продажу (издержки обращения), учитываемые на счете 44 «Расходы на продажу» и приходящиеся на проданные товары.

Согласно п. 9 ПБУ 10/99 коммерческие расходы можно списывать на себестоимость двумя способами:

* распределять между реализованной и нереализованной продукцией;
* включать в себестоимость продукции, реализованной в отчетном периоде.

Строка 030 заполняется по данным аналитического учета к субсчету 90-2 «Себестоимость продаж» (журнал-ордер № 11 или другой аналогичный регистр).

В принципе, расходы на продажу следует учитывать на отдельном субсчете, для чего в рабочем плане счетов следует предусмотреть для данных затрат субсчет 90-7 «Расходы на продажу».

В зависимости от принятой учетной политики организация может всю сумму коммерческих расходов и издержек обращения, понесенных в текущем периоде, включить в себестоимость реализованной продукции (работ, услуг) или же распределить между реализованной и нереализованной продукцией (работами, услугами).

**Пример 3**

*Предположим, что в 2001 году коммерческие расходы ООО «Диаста» составили 103 000 руб., а издержки обращения - 30 000 руб. В соответствии с учетной политикой ООО «Диаста» признает коммерческие расходы полностью в себестоимости проданных в отчетном периоде товаров.*

Следовательно, в графе 3 Отчета о прибылях и убытках по строке 030 ООО «Диаста» покажет сумму 133 000 руб. (103 000 руб. + 30 000 руб.).

По строке 040 «Управленческие расходы» отражаются суммы, учтенные на счете 26 «Общехозяйственные расходы» и списываемые с него при определении финансовых результатов непосредственно на дебет счета 90 «Продажи».

Строка 040 «Управленческие расходы» формируется в случае, когда учетной политикой организации предусмотрено единовременное признание таких расходов в составе расходов текущего периода, то есть оценка незавершенного производства и готовой продукции осуществляется по прямым статьям затрат. Перечень расходов, признаваемых косвенными (при отсутствии отраслевых методик калькулирования себестоимости), определяется организацией самостоятельно исходя из принципов обоснованности, непредвзятости и достоверности данных бухгалтерской отчетности и закрепляется в учетной политике.

Организацией – профессиональным участником рынка ценных бумаг по данной статье отражается сумма издержек по ее деятельности.

В случае если в учетной политике организации порядок списания общехозяйственных расходов непосредственно на дебет счета 90 «Продажи» не принят, а списываются общехозяйственные расходы в дебет счета 20 «Основное производство», то в этом случае их долю, относящуюся к проданной продукции (работам, услугам), следует указать по строке 020 «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг».

ПБУ 10/99 предусмотрено, что управленческие расходы (общехозяйственные расходы) списываются на себестоимость теми же способами, что и коммерческие, т. е. распределяются между реализованной и нереализованной продукцией или же полностью включаются в себестоимость продукции, реализованной в отчетном периоде.

При формировании себестоимости необходимо обратить особое внимание на расходы, которые подлежат в целях налогообложения включению в себестоимость в пределах определенных нормативов.

Представительские расходы относятся на затраты в пределах, установленных приказом Минфина России от 15.03.2000 г. № 26н.

Под представительскими расходами понимаются расходы по приему и обслуживанию:

* представителей других организаций (включая иностранных), участвующих в переговорах с целью установления и (или) поддержания взаимовыгодного сотрудничества;
* участников, прибывших на заседания совета (правления) или другого аналогичного органа организации.

К представительским относятся расходы, связанные с:

* проведением официального приема (завтрака, обеда или другого аналогичного мероприятия) представителей (участников);

- транспортным обеспечением указанных лиц;

* посещением культурно-зрелищных мероприятий, буфетным обслуживанием во время переговоров и мероприятий культурной программы;
* оплатой услуг переводчиков, не состоящих в штате организации.

Следует помнить, что представительские расходы относятся на затраты только при наличии:

* отчета о проведенных представительских мероприятиях. В нем указываются дата и место проведения деловой встречи (приема), приглашенные лица, участники со стороны организации, величина расходов, конкретное назначение расходов
* первичных документов об оплате.

Кроме того, требуется представить данные о валовой прибыли:

- для предприятий торговли;

* для строительных предприятий - об объеме работ, выполненных собственными силами;
* для профессиональных участников рынка ценных бумаг - о разнице между продажной и балансовой стоимостью реализуемых ценных бумаг;
* для предприятий сферы услуг - об объеме выручки от реализации продукции (работ, услуг), включая НДС.

К расходам организации на рекламу относятся расходы на:

- издание и распространение рекламных изделий (иллюстрированных прейскурантов, каталогов, брошюр, альбомов, проспектов, плакатов, афиш, открыток и т. п.);

* разработку, изготовление и распространение эскизов, этикеток, образцов оригинальных и фирменных пакетов;
* распространение рекламных сувениров, образцов выпускаемой продукции и т. д.;
* рекламные мероприятия через средства массовой информации (объявления в печати, передачи по радио и телевидению);
* световую и иную наружную рекламу;
* приобретение, изготовление, копирование, дублирование и демонстрацию рекламных кино-, видео-, диафильмов и т.п.;
* изготовление стендов, муляжей, рекламных щитов, указателей и др.;
* хранение и экспедирование рекламных материалов;

- участие в выставках, ярмарках, экспозициях; оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов;

* приобретение (изготовление) и распространение призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных мероприятий, связанных с деятельностью организации.

С суммы указанных расходов предприятие должно будет уплатить в бюджет налог на рекламу.

Строка 040 заполняется по данным аналитического учета к субсчету 90-2 «Себестоимость продаж» (журнал-ордер № 11 или другой аналогичный регистр).

В принципе, общехозяйственные расходы также следует учитывать на отдельном субсчете, для чего в рабочем плане счетов следует предусмотреть субсчет 90-6 «Общехозяйственные расходы».

**Пример 4**

*Предположим, что в соответствии с учетной политикой в 2001 году ООО «Диаста» списывало косвенные расходы в дебет счета 20 “Основное производство”.*

Следовательно, в графе 3 Отчета о прибылях и убытках по строке 040 ООО «Диаста»поставит прочерк.

Заканчивается раздел 1 "Доходы и расходы по обычным видам деятельности" определением финансового результата от продажи продукции (товаров, работ, услуг), который показывается по строке 050 “Прибыль (убыток) от продаж”.

Данные строки 050 определяются расчетным путем, как разность между выручкой (строка 010) и расходами организации (строки 020, 030 и 040).

Если в отчетном периоде организация получила убыток, то он показывается в круглых скобках.

**Пример 5**

*На основании данных примеров 1--5 ООО «Диаста» рассчитает финансовый результат от продажи товаров, оказания услуг в 2001 году и отразит его в графе 3 Отчета о прибылях и убытках по строке 050 на сумму 1 041 500 руб. (2 265 000 руб. - 1 090 500 руб. - 133 000 руб.).*

Операционные доходы и расходы

Согласно п. 7 ПБУ 9/99 "Доходы организации" (в ред. Приказа Минфина РФ от 30.03.2001 N 27н) отражаются в составе операционных доходов поступления только в том случае, когда они не являются предметом деятельности организации. К операционным доходам относятся:

* 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;
* поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам);
* прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);
* поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, 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.

Операционными расходами являются (согласно п. 11 ПБУ 10/99 "Расходы организации"):  
 - расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации (с учетом положений пункта 5 настоящего Положения);

- 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 (с учетом положений пункта 5 настоящего Положения);

- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;

- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);

- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;

- прочие операционные расходы.

По строке 060 «Проценты к получению» отражаются суммы процентов, которые организация должна получить. К ним относятся операционные доходы в сумме причитающихся согласно договорам процентов по облигациям, депозитам, государственным ценным бумагам, за предоставление в пользование денежных средств организации, за использование кредитной организацией денежных средств, находящихся на счете организации в этой кредитной организации.

При этом на основании принципа равномерности признания доходов сумма процентов по предоставленным в пользование заемным средствам должна начисляться исходя из всего периода пользования заемщиком привлеченными средствами, то есть - по 31 декабря 2001 года включительно.

В бухгалтерском учете информация о сумме начисленных процентов отражается по кредиту соответствующего субсчета счета 91 «Прочие доходы и расходы».

В состав показателя строки 070 “Проценты к уплате” включены все проценты, подлежащие уплате организацией на основании договоров (проценты по облигациям, акциям, за предоставление организации кредитов, займов).

Сумма процентов в бухгалтерском учете отражается по счету 91 “Прочие доходы и расходы”.

Организация, имеющая финансовые вложения в ценные бумаги других организаций, доходы, подлежащие получению по акциям по сроку в соответствии с учредительными документами, отражает по строке 080 «Доходы от участия в других организациях». По этой строке показывается сумма причитающихся (начисленных) организации на основании решения участников (учредителей) дивидендов, доходов по акциям, в размере, указанном в протоколе, и учитываемых на счете 91 “Прочие доходы и расходы”. Здесь же показываются доходы, подлежащие получению от участия в совместной деятельности без образования юридического лица (по договору простого товарищества).

В показатели строк 090 “Прочие операционные доходы” и 100 “Прочие операционные расходы” включаются все иные операционные доходы и расходы, не отраженные в предыдущих строках, классификация которых дана в п. 7 ПБУ 9/99 и п. 11 ПБУ 10/99.

По строке 090 организация также показывает прибыль, полученную в результате совместной деятельности, сумму вознаграждения за переданное в общее владение и (или) пользование имущество или имущество сверх величины вклада (в части денежных средств) при его разделе в результате прекращения договора простого товарищества.

По строке 100 “Прочие операционные расходы” отражается также сумма налогов, относимых на финансовый результат: налог на имущество, налог на рекламу и т. д.

В случае если операционные расходы и связанные с ними доходы, возникшие в результате одного и того же или аналогичного по характеру факта хозяйственной деятельности, не являются существенными для характеристики финансового положения организации или правила бухгалтерского учета не запрещают это они могут не показываться развернуто по отношению к соответствующим доходам.

При заполнении строки 100 следует иметь в виду следующее:

* в соответствии с п. 11 и 14 ПБУ 15/01 проценты по кредитам и займам, относящиеся к ним суммовые и курсовые разницы относятся к операционным расходам организации и подлежат включению в финансовый результат в сумме причитающихся платежей независимо от того, когда и в какой сумме фактически производятся указанные платежи;
* приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 27н внесены изменения в п. 11 ПБУ 10/99. Так, в состав операционных расходов с 1 января 2001 г. следует включать отчисления в резервы по сомнительным долгам, резервы под обесценение вложений в ценные бумаги, а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности.

В данном случае необходимо отметить, что все доходы и расходы, обуславливающие их получение, должны отражаться развернуто, за исключением случаев, при которых иное предусмотрено нормативными актами по бухгалтерскому учету либо несоблюдение указанного порядка не окажет влияния на достоверность бухгалтерской отчетности, являясь несущественным.

Так, развернуто должны быть отражены:

- сумма выручки от реализации ценных бумаг и стоимость их приобретения, а также расходы, связанные с обслуживанием ценных бумаг (оплата консультационных и посреднических услуг, депозитарных услуг);

- сумма выручки от реализации иностранной валюты и стоимость ее приобретения;

- сумма выручки от реализации основных средств и иных активов и остаточная стоимость реализуемых объектов.

Необходимо обратить внимание на следующее. В соответствии с п. 11 ПБУ 10/99 расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств, относятся к операционным. В то же время в п. 75 Методических рекомендаций указано, что расходы, связанные с ликвидацией и безвозмездной передачей основных средств, относятся в состав внереализационных расходов.

В данном случае содержание нормативных актов по бухгалтерскому учету вступает в противоречие, поэтому при выборе одного из методов организация должна раскрыть его в учетной политике и, если суммы расходов являются существенными, - в пояснениях к бухгалтерской отчетности.

По строке 100 также отражаются расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, расходы, связанные с аннулированием производственных заказов (договоров), прекращением производства, не давшего продукции. Кроме того, в составе прочих операционных расходов отражаются суммы причитающихся к уплате отдельных видов налогов и сборов за счет финансовых результатов в соответствии с установленным законодательством Российской Федерации порядком, например налог на имущество предприятий или доначисленный НДС в результате применения правил ст. 40 НК РФ при реализации товаров, услуг.

В бухгалтерском учете данные, необходимые для формирования показателей строк 090 “Прочие операционные доходы” и 100 “Прочие операционные расходы”, формируются на соответствующих субсчетах счета 91 “Прочие доходы и расходы”.

**Пример 7**

*По состоянию на 31 декабря 2001 года в бухгалтерском учете ООО «Диаста» отражены данные, приведенные в табл.1.*

**Таблица 1**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **№** | **Операционные доходы** | **Сумма (руб.)** | **Операционные расходы** | **Сумма (руб.)** |
| 1 | Выручка от обязательной продажи иностранной валюты | 1900 000 | Расходы, связанные с обязательной продажей валюты | 1950000 |
| 2 | Выручка от свободной продажи валюты | 182 000 | Расходы, связанные со свободной продажей валюты | 187 000 |
| 3 | Выручка от реализации векселей третьих лиц | 780 000 | Расходы, связанные с реализацией векселей | 810 000 |
| 4 | Выручка от реализации основных средств | 54 000 | Остаточная стоимость реализованных основных средств | 62 000 |
|  | в том числе НДС, предъявленный покупателю | 9000 |  |  |
| 5 | Сумма дивидендов, полученных из источников на территории РФ | 30 000 |  |  |
| 6 | Доходы, полученные от предоставления имущества в аренду | 240 000 | Сумма начисленной амортизации по имуществу, переданному в аренду | 49 000 |
|  | в том числе НДС, предъявленный арендатору | 40 000 |  |  |
| 7 | Сумма процентов, начисленных банком (депозит) | 7000 |  |  |
| 8 |  |  | Проценты, начисленные заимодавцу за пользование заемными средствами | 19 000 |
| 9 |  |  | Оплата услуг банка (РКО) | 75 000 |
| 10 |  |  | Убытки, связанные с приобретением валюты | 3000 |
| 11 |  |  | Налог на имущество | 19 000 |

На основании показателей бухгалтерского учета, приведенных в табл. 1, ООО «Диаста» в графе 3 Отчета о прибылях и убытках покажет:

- по строке 060 сумму процентов, начисленных банком в пользу организации за использование денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке, в размере 7000 руб. (№ 7);

- по строке 070 - сумму процентов, начисленных в пользу заимодавцу, 19 000 руб. (№ 8);

- по строке 080 - сумму полученных дивидендов - 30 000 руб. (№ 5);

- по строке 090 - прочие операционные доходы на сумму 3 107 000 руб. (№ 1 + № 2 + № 3 + № 4 + № 6). Выручка от реализации основных средств и доходы, полученные от сдачи имущества в аренду, отражаются в данной строке без учета НДС, уплаченного покупателю и арендатору;

* по строке 100 - прочие операционные расходы, в том числе расходы, связанные с получением операционных доходов, отраженных в предыдущих строках раздела “Операционные доходы и расходы” Отчета о прибылях и убытках, в размере 3 155 000 руб. (№ 1 + № 2 + № 3 + № 4 + № 6 + № 9 + № 10 + № 11).

Внереализационные доходы и расходы

В соответствии с пунктами 77 и 78 Методических рекомендаций по строкам 120 “Внереализационные доходы” и 130 “Внереализационные расходы” отражаются:

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, по которым получены решения суда об их взыскании;

- поступления (выплаты) в возмещение причиненных убытков;

- прибыль (убыток) прошлых лет, выявленная в отчетном году;

- суммы кредиторской и дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности;

- курсовые разницы, возникающие при переоценке в установленном порядке имущества и обязательств, выраженных в иностранной валюте, и других доходов и расходов. Курсовые разницы согласно ПБУ 3/2000 рассчитываются по состоянию на дату операции или по состоянию на отчетную дату. В случае если переоценка валютных ценностей будет осуществляться нерегулярно или не на указанные даты, то общие суммы положительных и отрицательных курсовых разниц, отражаемых в составе внереализационных доходов и расходов, могут быть искажены, то есть, искажены будут обороты, представляемые в отчетности развернуто;

- суммовые разницы, возникающие в связи с погашением задолженностей по полученным кредитам, полученным (выданным) займам, выраженным в условных единицах.

Исходя из данного перечня можно сделать вывод, что элементы указанных статей отличаются от прочих доходов и расходов тем, что не обладают четкой взаимосвязью и взаимообусловленностью.

Показатели строк 120 и 130 группируются в бухгалтерском учете на соответствующих субсчетах счета 91 “Прочие доходы и расходы”.

**Пример 8**

*За 2001 год ООО «Диаста» получены доходы и произведены расходы, которые отнесены к внереализационным (см .табл.2).*

**Таблица 2**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **№** | **Внереализационные доходы** | **Сумма (руб.)** | **Внереализационные расходы** | **Сумма (руб.)** |
| 1 | Положительная курсовая разница по расчетам с покупателями и заказчиками | 134 000 | Отрицательная курсовая разница по расчетам с покупателями и заказчиками | 110 000 |
| 2 | Положительная курсовая разница по валютным счетам в банках | 115 000 | Отрицательная курсовая разница по валютным счетам в банках | 79 000 |
| 3 | Стоимость выбывших ценных бумаг, полученных безвозмездно в 2001 году | 74 000 |  |  |
|  | Стоимость полученных безвозмездно ценных бумаг, отраженная на счете 98 “Доходы будущих периодов”, равна 150 000 руб. |  |  |  |
| 4 |  |  | Стоимость строительных материалов, безвозмездно переданных подшефному детскому саду | 24 000 |
|  |  |  | в том числе НДС, начисленный с рыночной цены переданных материалов | 6000 |
| 5 |  |  | Остаточная стоимость ликвидированных основных средств | 9000 |
| 6 |  |  | Материальная помощь, оказанная бывшим сотрудникам (пенсионерам) организации | 25 000 |
| 7 |  |  | Сумма неустойки, начисленная в пользу контрагента по решению суда (но не оплаченная) | 38 000 |
| 8 |  |  | Убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году | 10 000 |

На основании показателей бухгалтерского учета, приведенных в табл. 2, ООО «Диаста»в графе 3 Отчета о прибылях и убытках покажет по строке 120 сумму внереализационных доходов - 323 000 руб., по строке 130 сумму внереализационных расходов - 295 000 руб.

По строке 140 "Прибыль (убыток) до налогообложения" отражается финансовый результат (прибыль или убыток) деятельности предприятия за год. Сумма, указанная в строке 140, переносится в Справку о порядке определения данных, отражаемых по строке 1 "Расчета (налоговой декларации) налога от фактической прибыли".

Величина прибыли (убытка) до налогообложения определяется как сальдо по всем доходам и расходам по обычным видам деятельности, а также операционным и внереализационным доходам и расходам.

Строка 140 рассчитывается следующим образом: "Прибыль (убыток) от продаж" (строка 050) + "Проценты к получению" (строка 060) - "Проценты к уплате" (строка 070) + "Доходы от участия в других организациях" (строка 080) + "Прочие операционные доходы" (строка 090) - "Прочие операционные расходы" (строка 100) + "прочие внереализационные доходы" (строка 120) - "Прочие внереализационные расходы" (строка 130).

При расчете убытка организации он показывается по строке 140 со знаком "минус".

По строке 150 “Налог на прибыль и иные аналогичные платежи” отражается сумма начисленного в соответствии с расчетом налога на прибыль, а также пени, штрафные санкции и иные налоги, уплачиваемые за счет чистой прибыли (например плата за сверхнормативные выбросы).

В бухгалтерском учете данные о начисленных суммах отражаются по счету 99 “Прибыли и убытки”.

Налог на прибыль определяется на основании Расчета (налоговой декларации) налога от фактической прибыли. Для этого необходимо произвести корректировку прибыли, отраженной в строке 140 Отчета о прибылях и убытках, в Справке о порядке определения данных, отражаемых по строке 1 “Расчета (налоговой декларации) налога от фактической прибыли” (далее - Справка).

**Пример 9**

*Как было отмечено ранее, для целей налогообложения прибыли ООО «Диаста» определяет выручку по методу начисления и не признает доходами от обычных видов деятельности доходы, полученные от сдачи имущества в аренду и от участия в уставных капиталах других организаций. Следовательно, полученную выручку (строка 010 Отчета о прибылях и убытках) и себестоимость (строка 020 Отчета о прибылях и убытках) ООО «Диаста» корректировать не следует. Однако другие показатели отчетности, порядок определения которых в бухгалтерском учете отличается от порядка их формирования для целей налогообложения, ООО «Диаста» обязано откорректировать в Справке.*

Строка 3.3

В течение 2001 года обществом были получены доходы от реализации векселей на сумму 780 000 руб. (п. 3 табл. 1) и расходы на сумму 810 000 руб. (п. 3 табл. 1). Поскольку финансовый результат от реализации ценных бумаг отрицательный, его сумма подлежит корректировке по строке 3.3 Справки, что составляет 30 000 руб. (780 000 руб. - 810 000 руб.) Такой порядок обусловлен требованиями п. 4 ст. 2 Закона Российской Федерации от 27.12.91 № 2116-1 “О налоге на прибыль предприятий и организаций” (далее - Закон № 2116-1).

Строка 4.1. д

В примере 2 указано, что сумма командировочных расходов, превышающих нормы, установленные Минфином России для целей налогообложения, составляет 4000 руб., которую следует отразить по строке 4.1. д Справки.

Строка 4.4

По итогам 2001 года ООО «Диаста» были ликвидированы не полностью амортизированные объекты основных средств. Убытки от ликвидации составили 9000 руб. В соответствии с положениями инструкции “О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций”, утвержденной приказом МНС России от 15.06.2000 № БГ-3-02/231 (далее - Инструкция № 62), при расчете налога на прибыль налогооблагаемая база должна быть увеличена на указанную сумму. Аналогичная позиция изложена и в постановлении Президиума ВАС РФ от 20.10.98 № 1813/98.

Строка 4.5

В 2001 году ООО «Диаста»получен убыток от реализации основных средств, определяемый как разность между доходами в сумме 45 000 руб. (54 000 руб. - 9000 руб.) (п. 4 табл. 1) и расходами в сумме 62 000 руб. (п. 4 табл. 1). Убыток составляет 17 000 руб., который согласно требованиям Инструкции № 62 следует отразить в строке 4.5 Справки.

Однако с этим нельзя согласиться, поскольку в Законе № 2116-1 таких указаний нет. Этот вывод содержится в постановлении Президиума ВАС РФ от 12.09.2000 № 8497/99.

В целях налогообложения данный вывод распространяется и на порядок учета убытков от реализации валюты и прочего имущества. Их сумма не должна увеличивать налогооблагаемую прибыль, поскольку Законом № 2116-1 предусмотрено, что организация определяет финансовый результат в целом по всем операциям, и одним из его элементов являются доходы и расходы от реализации имущества. Таким образом, убыток, полученный ООО «Диаста»от реализации основных средств и валюты, в Справку не включается.

По строке 4.5 Справки необходимо отразить лишь сумму убытков, возникших в результате безвозмездной передачи строительных материалов в размере 18 000 руб. (24 000 руб. - 6000 руб.) ( п. 4 табл. 2). Данное положение соответствует ст. 2 Закона № 2116-1, что также подтверждает и Президиум ВАС РФ в постановлении от 03.07.2001 № 2995/00.

Здесь же следует отразить и материальную помощь, оказанную пенсионерам на безвозмездной основе, в сумме 25 000 руб. (п. 6 табл. 2).

Строка 4.17

По данной строке ООО «Диаста» покажет стоимость безвозмездно полученного имущества, не включенную в состав внереализационных доходов в связи с особенностями отражения таких операций в бухгалтерском учете. В частности, правилами бухгалтерского учета установлено следующее. В соответствии с п. 47 Методических рекомендаций при получении на безвозмездной основе имущества его стоимость отражается в составе доходов будущих периодов. Впоследствии они присоединяются к внереализационным доходам по мере выбытия такого имущества.

Общая стоимость ценных бумаг, полученных безвозмездно, составляет 150 000 руб., а реализовано и включено в состав внереализационных доходов лишь 74 000 руб. (п. 3 табл.2)

Следовательно, по строке 4.17 Справки необходимо отразить сумму 76 000 руб. (150 000 руб. - 74 000 руб.).

Строка 4.20

По данной строке необходимо указать сумму процентов за пользование привлеченными средствами, которые исходя из требований п. 2 Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 05.08.92 № 552, не включаются в себестоимость продукции, работ, услуг в целях налогообложения.

В 2001 году ООО «Диаста» начислены проценты в сумме 19 000 руб. (п. 8 табл. 1) за пользование средствами, полученными на основании договора займа, которые следует показать по строке 4.20 Справки.

Строка 4.21

В соответствии с п. 1 ст. 54 НК РФ в случае обнаружения ошибки, допущенной в прошедшие налоговые периоды, ее исправление должно осуществляться в период ее возникновения. Таким образом, при выявлении убытков прошлых лет их сумма не включается в налогооблагаемую прибыль текущего налогового периода. Налогоплательщику необходимо составить дополнительный расчет за период, в котором была допущена ошибка.

Таким образом, по строке 4.21 Справки ООО «Диаста»следует отразить сумму 10 000 руб. (п. 8 табл. 2).

Строка 4.23

В показатель строки включается НДС, начисленный с рыночной цены переданных строительных материалов, в сумме 6000 руб. (п. 4 табл. 2). Из анализа норм главы 21 НК РФ следует, что данная сумма налога не будет предъявлена покупателю, а оплачивается за собственный счет продавца. Законом № 2116-1 уменьшение налогооблагаемой базы на такие суммы не предусмотрено.

Согласно произведенным расчетам ООО «Диаста»заполнит Справку:

**СПРАВКА  
о порядке определения данных, отражаемых по строке 1 "Расчета (налоговой декларации) налога от фактической прибыли"**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Показатели** | **Сумма (руб.)** |
| 1 | Прибыль (убыток) по данным бухгалтерского учета (с учетом чрезвычайных доходов и расходов) (строки 140 + 170 - 180 формы № 2 "Отчет о прибылях и убытках") | 960 000 |
| 3.3 | увеличения на сумму превышения убытков, полученных от реализации ценных бумаг, не имеющих рыночной котировки или не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, над доходами от их реализации по соответствующим категориям: - акции и облигации предприятий, организаций и прочих эмитентов; | 30 000 |
|  | - процентные государственные облигации Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и облигации органов местного самоуправления; |  |
|  | - беспроцентные государственные облигации Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и облигации органов местного самоуправления; |  |
| 3.4 | - векселя и другие неэмиссионные ценные бумаги |  |
|  | Всего по строке 3 (сумма данных по строкам 3.1-3.4, а также по вводимым свободным строкам) (+) | 30 000 |
| 4 | Прибыль для целей налогообложения увеличивается на суммы: превышения фактических затрат, включенных в себестоимость продукции (работ, услуг), |  |
| 4.1 | над установленными лимитами, нормами и нормативами по: д) командировочным расходам, связанным с производственной деятельностью | 4000 |
|  | Итого по строке 4.1 (сумма данных по строкам "а" - "л", а также по вводимым свободным строкам) | 4000 |
| 4.4 | потерь от списания и прочего выбытия остаточной стоимости не полностью амортизированных основных средств | 9000 |
| 4.5 | убытков от реализации и безвозмездной передачи основных средств и иного имущества (включая от продажи и покупки валюты), за исключением ценных бумаг (действует с 05.08.98) | 43000 |
| 4.17 | стоимости безвозмездно полученного в отчетном периоде имущества от других предприятий (кроме случаев, указанных в п. 2.7 Инструкции), определяемой в момент получения в акте передачи, но не ниже балансовой стоимости, отраженной в бухгалтерском учете передающей стороны, если стоимость этого имущества не отражена в составе внереализационных доходов | 76 000 |
| 4.20 | процентов за пользование кредитами, займами, не включаемыми в себестоимость в соответствии с Положением о составе затрат и учтенные в составе операционных расходов в соответствии с ПБУ 10/99 | 19 000 |
| 4.21 | убытков прошлых лет, выявленных в отчетном году и учтенных в расчете по налогу на прибыль в периоде совершения ошибки (в соответствии со статьей 54 части первой Налогового кодекса Российской Федерации) амортизационных отчислений, начисленных по амортизируемому имуществу, полученному безвозмездно | 10 000 |
| 4.23 |  | 6000 |
|  | Всего по строке 4 (сумма данных по строкам 4.1- 4.23, а также по вводимым свободным строкам) | 167 000 |
| 6 | Валовая прибыль, отражаемая по строке 1 Расчета налога от фактической прибыли (стр. 1 + стр. 2 + стр. 3 + стр. 4 - стр. 5) | 1 157 000 |

На основании данных Справки ООО «Диаста»  составит расчет налога на прибыль.

Порядок составления Расчета (налоговой декларации) налога от фактической прибыли:

По строке 1 необходимо отразить сумму налогооблагаемой прибыли, полученной в результате внесения корректировок и указанную по строке 6 Справки, равную 1 157 000 руб.

По строке 2 отражаются суммы полученной прибыли, облагаемой по иным ставкам налога либо в ином порядке. В рассматриваемом случае по данной строке ООО«Диаста» должно показать сумму полученных от источника на территории РФ дивидендов в размере 30 000 руб. (п. 5 табл. 1), так как в соответствии с п. 1 ст. 9 Закона № 2116-1 они облагаются по ставке 15% у источника выплаты, являющегося налоговым агентом. Таким образом, величина налогооблагаемой прибыли, отраженная по строке 5 Расчета (налоговой декларации) налога от фактической прибыли, составляет 1 127 000 руб. (1 157 000 руб. - 30 000 руб.) Сумма налога на прибыль будет равна 394 450 руб. (1 127 000 руб. х 35% : 100%), которая отражается по строке 150 Отчета о прибылях и убытках.

**Расчет (налоговая декларация) налога от фактической прибыли  
за 2001 год**

(руб.)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Показатели** | **По данным плательщика** | **По данным налоговой инспекции** |
| **1** | **2** | **3** | **4** |
| 1 | Валовая прибыль - всего | 1 157 000 |  |
| 2 | Из валовой прибыли, подлежащей налогообложению, исключаются: |  |  |
|  | б) доходы, полученные от  долевого участия в других предприятиях | 30 000 |  |
|  | Итого по стр. 2 | 30 000 |  |
| 5 | Налогооблагаемая прибыль (стр. 1 - стр. 2 - стр. 3 - стр. 4) | 1 127 000 |  |
| 6 | Ставка налога на прибыль - всего в % | 35 |  |
|  | в том числе: а) в федеральный бюджет | 11 |  |
|  | б) в бюджеты республик в составе Российской Федерации, бюджеты краев, областей, городов Москвы и Санкт-Петербурга, автономных образований | 19 |  |
|  | в) в бюджеты районов, городов, районов в городах, поселков, сельских населенных пунктов | 5 |  |
| 7 | Сумма налога на прибыль - всего | 394 450 |  |
|  | в том числе: а) в федеральный бюджет (стр. 5 х стр. 6 "а") : 100 | 123 970 |  |
|  | б) в бюджеты республик в составе Российской Федерации, бюджеты краев, областей, городов Москвы и  Санкт-Петербурга, автономных образований (стр. 5 х стр. 6 "б") : 100 | 214 130 |  |
|  | в) в бюджеты районов, городов, районов в городах, поселков, сельских населенных пунктов (стр. 5 х стр. 6 "в") : 100 | 56 350 |  |

Однако с 1 января 2002 г. вступила в действие глава 25 НК РФ, которая внесла значительные изменения в действующий до 1 января 2002 г. порядок налогообложения. Начиная с 2002 г. строка 150 заполняется по данным налогового учета, а не на основании корректировки прибыли, полученной по данным бухгалтерского учета, как это было ранее.

Строка 160 "Прибыль (убыток) от обычной деятельности" определяется расчетно: стр. 140 - стр. 150.

**Чрезвычайные доходы и расходы**

По строке 170 “Чрезвычайные доходы” отражаются поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т. п.): страховое возмещение, стоимость материальных ценностей, остающихся от списания не пригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т. п.

По строке 180 “Чрезвычайные расходы” отражаются расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т. п.).

Структура показателей строк формируется на основе данных соответствующих субсчетов счета 91 “Прочие доходы и расходы” о расходах и доходах, связанных с чрезвычайными обстоятельствами. Так, в п. 82 Методических рекомендаций приведен примерный перечень подобных расходов и доходов, в состав которых включены:

- суммы страхового возмещения и покрытия из других источников убытков от стихийных бедствий, пожаров, аварий, других чрезвычайных событий, подлежащие получению (полученные) организацией;

- стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов;

- стоимость утраченных материально-производственных ценностей;

- убытки от списания пришедших в негодность в результате пожаров, аварий, стихийных бедствий, других чрезвычайных событий и не подлежащих восстановлению и дальнейшему использованию объектов основных средств и прочие доходы и расходы.

По строке 190 "Чистая прибыль (нераспределенная прибыль (убыток) отчетного периода)" определяется расчетно: стр. 160 + стр. 170 - стр. 180. По данной строке отражается окончательный финансовый результат деятельности организации за отчетный период, включающий все виды доходов и расходов.

**Пример 10**

*В 2001 году на территории ООО «Диаста» произошел пожар. Расходы, связанные с ликвидацией пожара, составили 80 000 руб.*

*В графе 3 Отчета о прибылях и убытках 2001 года по строке 180 “Чрезвычайные расходы”*  *ООО «Диаста» проставит сумму убытков - 80 000 руб. Полученные данные ООО «Диаста» отразит в Отчете о прибылях и убытках за 2001 год.*

**Отчет о прибылях и убытках  
за период с 1 января по 31 декабря 2001 г.**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Наименование показателя** | **Код строки** | **За отчетный период** | **За аналогичный период предыдущего года** |
| **1** | **2** | **3** | **4** |
| *I. Доходы и расходы по обычным видам деятельности* Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей) | 010 | 2265 |  |
| в том числе от продажи: **товаров** | 011 | 2095 |  |
| **консультационных услуг** | 012 | 170 |  |
| Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг | 020 | 1090 |  |
| в том числе проданных: **товаров** | 021 | 1000 |  |
| **консультационных услуг** | 022 | 90 |  |
|  | 023 | -- |  |
| Валовая прибыль | 029 | 1175 |  |
| Коммерческие расходы | 030 | 133 |  |
| Управленческие расходы | 040 | -- |  |
| Прибыль (убыток) от продаж |  |  |  |
| (строки 010 -020 - 030 - 040) | 050 | 1042 |  |
| *II. Операционные доходы и расходы* |  |  |  |
| Проценты к получению | 060 | 7 |  |
| Проценты к уплате | 070 | 19 |  |
| Доходы от участия в других организациях | 080 | 30 |  |
| Прочие операционные доходы | 090 | 3107 |  |
| Прочие операционные расходы | 100 | 3155 |  |
| *III. Внереализационные доходы и расходы* |  |  |  |
| Прочие внереализационные доходы | 120 | 323 |  |
| Прочие внереализационные расходы | 130 | 295 |  |
| Прибыль (убыток) от налогообложения |  |  |  |
| (строки 050 + 060 - 070 + 080 + 090 -100 + 120 - 130) | 140 | 1040 |  |
| Налог на прибыль и иные аналогичные |  |  |  |
| обязательные платежи | 150 | 394 |  |
| Прибыль (убыток) от обычной деятельности | 160 | 646 |  |
| *IV. Чрезвычайные доходы и расходы* |  |  |  |
| Чрезвычайные доходы | 170 |  |  |
| Чрезвычайные расходы | 180 | 80 |  |
| Чистая прибыль (нераспределенная прибыль (убыток) отчетного периода) |  |  |  |
| (строки (160 + 170 - 180)) | 190 | 566 |  |

Начиная с 2000 г. в форме №2 должна отражаться справочная информация: дивиденды, приходящиеся на одну привилегированную и одну обычную акции, а также суммы дивидендов на одну акцию, которые организация предполагает получить в следующем отчетном году. При заполнении этих данных в части обыкновенных акций следует руководствоваться Методическими рекомендациями по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию, утвержденными приказом Минфина России от 21.03.2000 № 29н. Исчисление данных о прибыли, приходящейся на одну акцию в части привилегированных, согласно п. 83 Методических рекомендаций осуществляется в соответствии с порядком, соответствующим требованиям учредительных документов.

После справочной информации в форме №2 приводится расшифровка отдельных прибылей и убытков, которая перенесена из приложения к бухгалтерскому балансу. Начиная с 2000 г. такая расшифровка должна присутствовать во всех промежуточных отчетах о прибылях и убытках.

Заключение

При составлении бухгалтерской отчетности должны быть исполнены требования положений по бухгалтерскому учету и других нормативных документов по бухгалтерскому учету по раскрытию в бухгалтерской отчетности информации об изменениях учетной политики, оказавших или способных оказать существенное влияние на финансовое положение или финансовые результаты деятельности организации.

Отчет о прибылях и убытках в обобщенном виде отражает следующие функции:

* экономические, характеризующие финансовые результаты хозяйственной деятельности;
* стимулирующие, проявляющиеся в процессе ее распределения и использования;
* формирования финансовых ресурсов организаций и предприятий.

Все данные о доходах, расходах и финансовых результатах в отчете о прибылях и убытках представляются в сумме нарастающим итогом с начала года до отчетной даты.

Подводя итог всему выше сказанному можно отметить, что на формирование строк отчета о прибылях и убытках, утвержденного Приказом Минфина РФ от 13.01.2000 № 4н влияют изменения, происходящие в бухгалтерском учете.

Приказом Минфина России от 30.03.01 № 27н внесены изменения в порядок отнесения доходов и расходов к тому или иному разделу в положения по бухгалтерскому учету “Доходы организации” (ПБУ 9/99) и “Расходы организации” (ПБУ 10/99), утвержденные соответственно приказами Минфина России от 06.05.99 № 32н и от 06.05.99 № 33н, что в свою очередь оказало влияние на формирование строк отчета о прибылях и убытках.

На величину прибыли организации оказывают влияние факторы, связанные с ее производственной деятельностью и носящие объективный характер, и субъективные, не зависящие от деятельности данной организации.

Объективные факторы включают: уровень цен на потребляемые материальные и энергетические ресурсы, нормы амортизационных отчислений, конъюнктуру рынка.

К субъективным факторам относятся: конкурентоспособность выпускаемой продукции, уровень производительности труда, затраты на производство и реализацию продукции, уровень цен на готовую продукцию.

Бухгалтеру приходится сталкиваться с такой проблемой как отнесение доходов и расходов к тому или иному разделу отчета. Это связано с противоречиями в нормативных актах, поэтому при выборе одного из методов организация должна раскрыть его в учетной политике и, если суммы расходов являются существенными, - в пояснениях к бухгалтерской отчетности.

Начиная с 2002 г. вступила в действие глава 25 НК РФ, которая внесла значительные изменения в действующий до 1 января 2002 г. порядок налогообложения. Теперь организации параллельно с бухгалтерским учетом ведут налоговый учет.

До 1 января 2002 г данные бухгалтерского учета являлись исходными для исчисления налогов, в том числе и налога на прибыль, по которому производилась корректировка прибыли, получаемой по данным бухучета. Теперь же плательщики налога на прибыль обязаны вести по нему отдельный - налоговый учет.

В связи с этим строка 150 отчета о прибылях и убытках заполняется по данным налогового учета, а не на основании корректировки прибыли, полученной по данным бухгалтерского учета, как это было ранее.

**Список использованной литературы**