

канд. экон. наук, доцент

***Е.В. Арская***

Белгородский государственный  
технологический университет  
им. В.Г. Шухова

канд. юрид. наук, доцент

***С.А. Усатов***

Белгородский государственный  
НИУ «БелГУ»

канд. экон. наук, доцент

***И.В. Серебrenникова***

Белгородский государственный  
технологический университет  
им. В.Г. Шухова

## **КОНКРЕТИЗАЦИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ В ЧАСТИ УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ**

Организация бухгалтерского учета финансовых результатов в коммерческих организациях должна соответствовать действующим нормативным положениям и осуществляется в соответствии с положениями бухгалтерского учета. Организация полного и достоверного бухгалтерского учета финансовых результатов направлена на повышение детализации информации, используемой руководством предприятия в рамках оценки результативности работы предприятия и итогов его хозяйственной деятельности за отчетный период.

Очевидна немаловажная роль финансового результата, как результирующего показателя деятельности коммерческого предприятия. Совершенствование бухгалтерского учета финансовых результатов заключается в разработке учетной политики предприятий в части учета финансовых результатов. Это связано с тем, что часто учетная политика представлена в общих чертах, что является достаточно существенным недостатком. Часто отсутствует документально закрепленный и формализованный порядок отражения операций продажи продукции в системе учета. Типовые ошибки учета финансовых результатов представлены на рис. 1.

В отношении бухгалтерского учета финансовых результатов в учетной политике предприятия следует закрепить и прописать следующие моменты, что представлено на рис. 2.

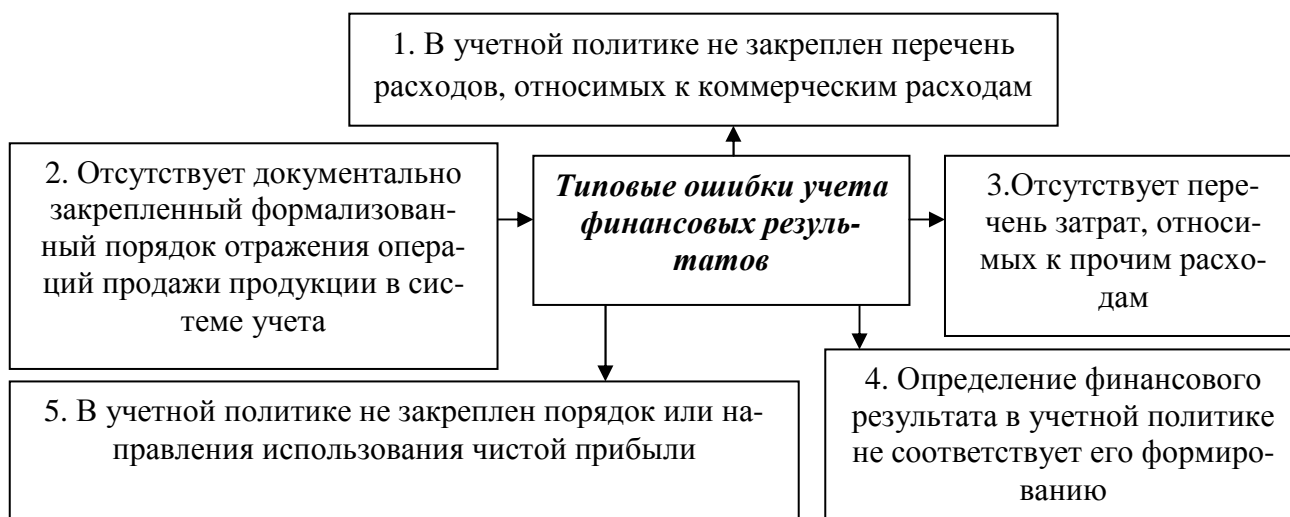


Рис. 1. Типовые ошибки учета финансовых результатов

<b>Конкретизация учетной политики в части учета финансовых результатов</b>		
1. Закрепить перечень расходов, относимых к коммерческим расходам, которые должны учитываться на счете 44 «Расходы на продажу», и порядок их списания		
2. Документально закрепить основные проводки, используемые для отражения расчетов по продажам продукции и формализовать порядок отражения данных операций в системе учета	3. Закрепить уточненный перечень затрат, относимых к прочим расходам, которые должны учитываться на счете 91/2 «Прочие расходы согласно фактическому состоянию на предприятии»	4. Закрепить порядок определения финансового результата в соответствии с порядком его формирования и действующим нормам и фактическому определению
5. Сформировать и закрепить в учетной политике порядок использования чистой прибыли, оставшейся в распоряжении предприятия.		

Рис. 2. Конкретизация учетной политики

В таких случаях необходимо внести изменения в учетную политику в плане конкретизации отдельных аспектов учета финансовых результатов и отражения, связанных с этим хозяйственных операций в системе бухгалтерской информации предприятия.

*1* Закрепить перечень расходов, относимых к коммерческим расходам, которые должны учитываться на счете 44 «Расходы на продажу».

В коммерческих организациях к расходам, учитываемым на счете 44 «Расходы на продажу», относятся следующие:

- расходы на транспортировку товаров для перепродажи;
- расходы на содержание инвентаря;

- расходы на хранение и переработку товаров;
- расходы на рекламу;
- представительские расходы.

Данный перечень расходов, учитываемых на счете 44 «Расходы на продажу», следует закрепить в учетной политике предприятия. Отнесение расходов на продажу и себестоимость проданной готовой продукции формирует более полную ее себестоимость. Кроме того, в учетной политике следует закрепить порядок списания коммерческих расходов. Следует отметить два аспекта.

Во-первых, по дебету счета 44 «Расходы на продажу» накапливаются суммы расходов, которые были фактически совершены предприятием и связаны с продажей продукции.

Во-вторых, эти суммы коммерческих расходов, фактически произведенных предприятием, могут списываться полностью или частично в дебет счета 90 «Продажи». Выбранный способ следует указать в учетной политике. Применительно к торговым организациям при частичном списании распределению подлежат расходы на транспортировку, которые распределяются между проданными товарами и остатками товаров на конец каждого месяца. С учетом характера основной хозяйственной деятельности и масштабов предприятия, а также в случае относительно небольшого объема коммерческих расходов и низкой доли в них расходов на транспортировку товаров для перепродажи, представляется целесообразным списывать коммерческие расходы, фактически произведенные предприятием, полностью в дебет счета 90 «Продаж». Таким образом, при закреплении в учетной политике предприятия перечня расходов, которые должны учитываться на счете 44 «Расходы на продажу» следует также включить порядок списания этих расходов в себестоимость продаж в полной сумме расходов, признанных в отчетном периоде. В соответствии с этим, порядок списания расходов, учитываемых на счете «Расходы на продажу» будет следующим:

Дт счета 90 «Продажи»

Кт счета 44 «Расходы на продажу» – отражены в расходах коммерческие затраты к списанию за отчетный период.

В результате уточненный перечень расходов, учитываемых на счете 44 «Расходы на продажу», позволит детализировать существующее в данный момент в учетной политике положение: «Расходы, связанные с продажей товаров, учитываются на счете 44 «Расходы на продажу».

2 *Документально закрепить основные проводки, используемые для отражения расчетов по реализации продукции, и формализовать порядок отражения данных операций в системе учета предприятия. Например, предприятие реализует продукцию, приобретенную ранее для перепрода-*

жи, за наличный расчет физическим лицам. Данный вид деятельности является для организации основным, соответственно, в учетной политике имеет смысл формализовать порядок отражения данных операций. Порядок отражения следующий:

Дт счета 41 «Товары»

Кт счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – оприходована поступившая партия товаров для продажи населению;

Дт счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

Кт счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – учтен «входящий» НДС;

Дт счета 41 «Товары»

Кт счета 42 «Торговая наценка» – отражена наценка на товары;

Дт счета 50 «Касса организации»

Кт счета 90/1 «Выручка» – учтена выручка за реализованные товары;

Дт счета 90/3 «Налог на добавленную стоимость»

Кт счета 68 – начислен НДС с продажи;

Дт счета 90/2 «Себестоимость продаж»

Кт счета 41 «Товары» – списана стоимость реализованных товаров;

Дт счета 90/2 «Себестоимость продаж»

Кт счета 42 «Товары» – (сторно) списана торговая наценка.

Порядок отражения хозяйственных операций может быть оформлен в виде приложения к учетной политике или отдельным приказом руководителя.

*3. Закрепить уточненный перечень затрат, относимых к прочим расходам, в соответствии с фактическим состоянием на предприятии, которые должны учитываться на счете 91/2 «Прочие расходы».*

Например, в организации к расходам, учитываемым на счете 91/2 «Прочие расходы», относятся следующие:

- расходы по операциям с тарой;
- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);
- возмещение причиненных организацией убытков;
- прочие расходы, не относимые к расходам по обычным видам деятельности.

Данный перечень расходов, учитываемый на счете 91/2 «Прочие расходы», следует закрепить в учетной политике предприятия. Это позволит более полно формировать информацию о финансовом результате от прочих видов деятельности.

*4. Закрепить порядок определения финансового результата в соответствии с порядком его формирования согласно действующим нормам и*

фактическому определению в практике ведения учета в организации. В учетной политике предприятия следует закрепить следующие положения в таких формулировках: «Финансовый результат по итогам финансово-хозяйственной деятельности организации за отчетный период выражается в форме чистой прибыли или убытка».

В соответствии с действующим планом счетов, финансовый результат учитывается на счет 99 «Прибыли и убытки».

Финансовый результат от продаж определяется следующим образом: Финансовый результат = Выручка (кредитовый оборот 90/1) – Себестоимость продаж и начисляемые с продажи налоги (сумма дебетовых оборотов 90/2, 90/3, 90/4).

Финансовый результат по прочим доходам и расходам определяется следующим образом: Финансовый результат от прочих видов деятельности = Оборот по кредиту субсчета 91/1 «Прочие доходы» – Оборот по дебету субсчета 91/ «Прочие расходы».

В результате, учетная политика предприятия в отношении формирования финансового результата будет предусматривать все ключевые аспекты, что необходимо для оценки хозяйственной жизни предприятия.

*5. Сформировать и закрепить в учетной политике порядок использования чистой прибыли, остающейся в распоряжении предприятия. Порядок использования чистой прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, может быть оформлен в виде отдельного документа, утвержденного директором и собранием собственников предприятия. Реализация предложенных рекомендаций в соответствии с избранным подходом, позволит формировать более полную информацию, касающуюся финансового результата от обычных и прочих видов деятельности, что предопределяется его значением для предприятия в контексте влияния на итоговый финансовый результат. В соответствии с ПБУ 1/2008, внести изменения в учетную политику можно, в том числе, в случае разработки предприятием новых способов ведения бухгалтерского учета, которые позволили бы отображать более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности. Следовательно, предложенные изменения для учетной политики предприятия можно внести в соответствии с действующими нормами. Реализация данных мер позволит более объективно формировать бухгалтерскую информацию при отражении финансового результата от продажи продукции и финансового результата от прочих доходов и расходов, а также избежать возможных искажений данных о реальных финансовых результатах, что будет способствовать снижению вероятности принятия неверных управленческих решений. Например, в учредительных документах предприятия утвержден порядок использования прибыли, согласно которому собственники организации принимают решение в начале каждо-*

го года о распределении чистой прибыли, полученной в предшествующем году. В рамках совершенствования учета финансовых результатов в учетной политике предприятия следует формализовать порядок использования чистой прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, в соответствии с возможными направлениями ее использования. Обычно в учетной политике предприятия указано, что предприятие может полученную чистую прибыль распределять и использовать согласно порядку, определенному учредительными документами (в том числе на капвложения, материальное поощрение, фонд дивидендов). Организация может направить чистую прибыль в соответствии с принятым решением на следующие направления:

- выплату дивидендов; погашение убытков прошлых лет;
- увеличение уставного капитала;
- выплату премий, материальной помощи;
- оплату путевок сотрудникам, если оплачиваются путевки, которые приобретает организация, и если организация компенсирует стоимость путевок, которые приобретает сотрудник;
- финансирование капитальных вложений на иные цели – по решению управляющего органа компании.

Выбор из перечисленных возможных направлений делается, учитывая масштабы экономической деятельности и особенности хозяйствующего субъекта, в большинстве случаев наиболее целесообразным является выплата дивидендов, увеличение уставного капитала, финансирование капитальных вложений. Вместе с тем, следует отметить, что в большинстве организаций не сформирована политика использования прибыли. Остающаяся в распоряжении предприятия прибыль используется им самостоятельно и направляется на дальнейшее развитие его деятельности.

В учетной политике обычно указано, что предприятие может полученную чистую прибыль распределять и использовать согласно порядку, определенному учредительными документами. В начале года, следующего за отчетным годом, собственники организации принимают решение о распределении чистой прибыли.

Следует отметить, что в коммерческих организациях может быть не сформирована политика использования прибыли. На практике остающаяся в распоряжении предприятия прибыль используется им самостоятельно и направляется на дальнейшее развитие его деятельности. Для целей определения финансового результата учет продажи продукции в бухгалтерском и налоговом учете осуществляется на основе метода начисления. Расходами в организации признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, произведенные для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

В учетной политике предприятия должен быть закреплён принцип дифференциации основных и прочих доходов и расходов, например, в таких формулировках: к доходам и расходам по обычным видам деятельности относятся доходы и расходы, связанные с реализацией продукции; к прочим доходам и расходам относятся доходы и расходы, относимые к прочим в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации», в том числе доходы и расходы, связанные со сдачей имущества в аренду. Для учета информации о реализации продукции по основной деятельности в организации используется счет 90 «Продажи». В течение отчетного года на счете 90 «Продажи» учитываются доходы и расходы предприятия.

К счету 90 открываются субсчета:

90/1 «Выручка»;

90/2 «Себестоимость продаж»;

90/3 «Налог на добавленную стоимость»;

90/4 «Акцизы»;

90/9 «Прибыль / убыток от продаж».

Структура счета 90 «Продажи»: по окончании каждого месяца сопоставляется сумма дебетового оборота по субсчетам с 90/2, 90/3, 90/4 с кредитовым оборотом по субсчету 90/1. Выявленный результат представляет собой прибыль или убыток от продаж за месяц.

В соответствии с действующими нормативными положениями в системе бухгалтерского учета коммерческой организации финансовый результат от прочих видов деятельности должен быть списан в конце отчетного месяца.

При этом в бухгалтерском учете это оформляется следующими записями:

1. Коммерческая организация получила положительный финансовый результат от прочих видов деятельности по итогам отчетного месяца:

Дт счета 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Кт счета 99 «Прибыли и убытки».

2. Коммерческая организация получила отрицательный финансовый результат от прочих видов деятельности по итогам отчетного месяца:

Дт счета 99 «Прибыли и убытки»

К т счета 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Организация бухгалтерского учета финансовых результатов в коммерческих организациях должна соответствовать действующим нормативным положениям и осуществляется в соответствии с положениями бухгалтерского учета. Организация полного и достоверного бухгалтерского учета финансовых результатов направлена на повышение детализации информации, используемой руководством предприятия в рамках оценки

результативности работы предприятия и итогов его хозяйственной деятельности за отчетный период.

### Библиографический список

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс]: [от 31 янв. 1998 г. № 146-ФЗ]: [ред. от 3 авг. 2018 г.]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: [от 5 авг. 2000 г. № 117-ФЗ]: [ред. от 11 окт. 2018 г.]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

3. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс]: федер. закон: [от 6 дек. 2011 г. № 402-ФЗ]: [ред. от 29 июля 2018 г.]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

4. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) [Электронный ресурс]: приказ Министерства финансов РФ: [от 6 окт. 2008 г. № 106н]: [в ред. от 28 апр. 2017 г.]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

5. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) [Электронный ресурс]: приказ Министерства финансов РФ : [от 6 мая 1999 г. № 32н] : [в ред. от 6 апр. 2015 г.] Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

6. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) [Электронный ресурс]: приказ Министерства финансов РФ: [от 6 мая 1999 г. № 33н]: [в ред. от 6 апр. 2015 г.]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

7. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02) [Электронный ресурс]: приказ Министерства финансов РФ: [от 19 нояб. 2002 г. № 114н]: [ред. от 6 апр. 2015 г.]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Рекомендовано кафедрой  
бухгалтерского учета  
и аудита БГТУ