Министерство образования и науки Российской Федерации

*Федеральное государственное бюджетное образовательное
учреждение высшего образования*

**«КУБАНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

**(ФГБОУ ВО «КубГУ»)**

**Кафедра бухгалтерского учета, аудита и АОД**

**КУРСОВАЯ РАБОТА**

бухгалтерский учет финансового результата

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Работу выполнила |  | Виктория Юрьевна Забияко |
| Факультет | экономический | курс | 3 |
| Специальность | 38.05.01 «Экономическая безопасность» |
| Специализация | Финансовый учет и контроль в правоохранительных органах |
| Научный руководитель |  | канд. экон. наук, доц. Д.В. Луговский |
| Нормоконтролер |  | канд. экон. наук, доц. Д.В. Луговский |

Краснодар 2018

Содержание

Введение 3

1 Теоретические основы бухгалтерского учета финансового результата 5

1.1 Экономическая сущность финансового результата 5

1.2 Структура и порядок формирования доходов и расходов
организации как факторов финансового результата 9

2 Учет и анализ финансового результата организации в целях
обеспечения экономической безопасности 16

2.1 Учетная политика, применяемая в учете финансового результата 16

2.2 Анализ типовых хозяйственных операций по учету
финансового результата при осуществлении контроля
со стороны правоохранительных органов 19

Заключение 32

Список использованных источников 33

Приложения 37

Введение

Наиболее важным объектом бухгалтерского наблюдения, составляющим производственно-хозяйственную и финансовую деятельность организации, является финансовый результат.

Под финансовым результатом понимается экономический показатель финансово-хозяйственной деятельности предприятия, показывающий прирост или уменьшение капитала на отчетную дату, выражающийся в форме общей прибыли или убытка. Финансовый результат рассчитывается с помощью сопоставления доходов и расходов организации за отчетный период. Доходами 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). Расходы — это уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

# Финансовый результат организации регулируется положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 и положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, в которых устанавливаются правила формирования доходов и расходов коммерческих организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству РФ. А также, учетной политикой, в которой фиксируются совокупность методов и способов ведения бухгалтерского учета, разработанные самой организацией.

Актуальность выбранной темы курсовой работы заключается в том, что в современных условиях финансовый результат является основой пополнения государственного бюджета, расширения производства, вознаграждения собственников, решения социальных проблем и премирования трудового коллектива и, следовательно, достоверность исчисления и распределения положительного финансового результата становится важнейшей задачей бухгалтерского учета и экономической безопасности организации.

Цель данной курсовой работы состоит в изучении учета финансового результата, а именно, необходимо изучить положения по бухгалтерскому учету 9/99 и 10/99 и другие нормативно-правовые акты в области формирования доходов и расходов организации; изучить существующие формы и порядки признания доходов и расходов; рассмотреть учет финансового результата, а также отражение его на счетах бухгалтерского учета.

Объектом исследования выступают хозяйственные операции по формированию и распределению финансового результата и контроля со стороны правоохранительных органов.

Предмет исследования — учет финансового результата, контроль формирования и распределения финансового результата в целях обеспечения экономической безопасности организации.

Методологическую базу исследования составляют анализ, синтез, сбор и обобщение информации.

Теоретической базой для написания работы послужили труды: Кутера М.И., Шеремета А.Д., Богаченко В.М., Савицкой Г.В., а также Налоговый и Гражданский кодекс Российской Федерации и ряд нормативно-правовых актов.

Курсовая работа состоит из двух глав. Первый раздел называется «Теоретические основы бухгалтерского учета финансового результата», в котором отражаются все теоретические аспекты по заданной теме.

Второй раздел «Учет и анализ финансового результата организации», в котором будут рассмотрены первичные документы и проведен практический анализ типовых хозяйственных операций по учету финансового результата как объектов контроля при осуществлении проверок со стороны правоохранительных органов.

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА

1.1 Экономическая сущность финансового результата

Наиболее важным объектом бухгалтерского наблюдения, составляющим производственно-хозяйственную и финансовую деятельность, является финансовый результат. Еще во времена опубликования Трактата Л. Пачоли провозглашено: «Целью любого купца является получение законной и правомочной прибыли для обеспечения своих нужд».

Финансовый результат хозяйственной деятельности предприятия определяется показателем прибыли или убытка, формируемым в течение календарного (хозяйственного) года.

Финансовый результат представляет собой разницу между суммами доходов и расходов предприятия. Превышение доходов над расходами означает прирост имущества предприятия — прибыль, а превышение расходов над доходами — убыток. Полученный предприятием за отчетный год финансовый результат в виде прибыли или убытка соответственно приводит к увеличению или уменьшению собственного капитала предприятия.

Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) и «Расходы организации» (ПБУ 10/99) признают доходами увеличение, а расходами — уменьшение экономических выгод в результате поступления или выбытия активов, а также погашения или возникновения обязательств, приводящих к соответствующим изменениям капитала организации, за исключением изменения вкладов по решению собственников. В указанных нормативных актах приводится группировка доходов и расходов для отражения их в бухгалтерском учете и отчетности, дается их определение и порядок признания в учете.

В современных условиях, когда прибыль является основным источником пополнения государственного бюджета, расширения производства, вознаграждения собственников, решения социальных проблем и премирования трудового коллектива, достоверность исчисления и распределения положительного финансового результата становится важнейшей задачей бухгалтерского учета.

Суть деятельности предприятия проявляется в увеличении капитала собственника, который исчисляется разницей между стоимостью имущества организации и ее задолженностью третьим лицам. Сопоставление капитала собственника на конец и начало отчетного периода и есть статический финансовый результат (общая прибыль или общий убыток) деятельности организации. При расчете данного показателя следует учитывать часть прибыли, изъятую в течение отчетного периода, а также дополнительные взносы владельцев имущества. В динамическом бухгалтерском учете финансовый результат (факторная прибыль или факторный убыток) определяется сопоставлением факторов финансового результата: доходов, полученных по итогам деятельности, с расходами, обеспечившими эти доходы. Кроме того, необходимо отражать прочие выигрыши и потери, которые, в отличие от обычных доходов и расходов, составляющих единое целое или две стороны одного хозяйственного факта, не относятся к одному и тому же хозяйственному факту и не противостоят друг другу. Бухгалтерская динамическая прибыль — результат превышения доходов над расходами. Убыток возникает в результате неэффективной работы, когда расходы не перекрываются доходами.

Российский исследователь учета А.П. Рудановский еще в 20-е годы прошлого века дал следующее определение финансового результата: «Прибыль есть превышение доходов над расходами в каждой операции, а убыток, обратно, превышение расходов над доходами, определившееся в законченных операциях; тогда как превышение доходов над расходами или обратно в незаконченных операциях нельзя придавать значения прибыли или убытка ...» [26, с. 64]. Итальянский ученый Э. Пизани в конце XIX в. пришел к выводу, что «разность между активом и пассивом образует прибыль, которая должна быть равна разности между доходами и расходами; баланс образует статику, отчет о прибылях и убытках — динамику хозяйственной деятельности предприятия» [30, с. 133]. Тем самым Э. Пизани показывал, что для выявления финансового результата не обязательно вести бухгалтерский учет имущества (проводя дискретную физическую инвентаризацию), а достаточно сопоставлять доходы и расходы (ориентируясь на данные перманентной инвентаризации). Статический финансовый результат характеризуется приростом (или «проеданием») богатства, принадлежащего собственнику (капитал собственника — КС):

 ±ФР = КС1 – КС0 (1.1)

или

 ±ФР = (А1 – ДО1) – (А0 – ДО0) (1.2)

Динамический финансовый результат определяется сопоставлением доходов и расходов отчетного периода:

 ±ФР = Дх – Рх (1.3)

По утверждению Э. Пизани, при положительном финансовом результате прирост чистого имущества за период, выразившийся в росте активов или сокращении долговых обязательств — кредиторской задолженности, образовался за счет превышения доходов над расходами. В то время, как отрицательный финансовый результат возникает при не полном покрытии понесенных расходов полученными доходами, что приводит к «проеданию» имущества. Приведенные рассуждения позволили объединить уравнения (1.2) и (1.3) в одно, получившее впоследствии название постулата Э. Пизани:

 ±ФР = (А1 – ДО1) – (А0 – ДО0) = Дх – Рх (1.4)

Постулат Пизани звучит: «сумма сальдо счетов статических равна сумме сальдо счетов динамических, а каждая из них финансовому результату». Такие теоретические заявления Э. Пизани позволили сделать вывод, что при переходе от инвентарного расчета статического финансового результата к динамическому (с использованием бухгалтерских счетов), результат не должен меняться. Однако, на практике величины, приведенные в (1.4), не могут быть исчислены точно. Определение стоимости чистых активов зависит от субъективности оценки и других причин, а на исчисление величины доходов и расходов влияют как объективные, так и субъективные причины. В данном случае можно обратиться к взглядам Д. Дзаппа и Т. Лимперга. Первый шел от доходов к расходам, второй, наоборот, от расходов к доходам. По мнению Д. Дзаппа [27, с. 446], с бухгалтерской точки зрения доходы объективны, а расходы — субъективны. Это обусловлено тем, что доходы вытекают из документов на продажу и реализацию товаров и услуг, а величина расходов всегда зависит от учетной политики предприятия и выбора, в ряде случаев произвольного, администрацией различных методологических приемов; доходы определяются относительно объективно, расходы, связанные с исчислением себестоимости, всегда субъективны. Из выше сказанного следует, что и величина прибыли, в том числе налогооблагаемой, условна. Сегодня на величину прибыли оказывают влияние не только усилия трудового коллектива. Немаловажная роль отводится умению администрации (в первую очередь финансовых менеджеров-бухгалтеров) квалифицированно использовать заложенные в действующих нормативных документах возможности регулирования учетных процедур. К числу таких регулирующих процедур относятся:

— применяемые методики амортизации долгосрочных активов (основных средств, нематериальных активов);

— критерии отнесения объектов бухгалтерского наблюдения к основным средствам; порядок оценки вкладов участников в уставный капитал; выбор метода оценки производственных запасов;

— порядок создания оценочных резервов (по сомнительным долгам и под обесценение ценных бумаг);

— порядок отнесения на расходы отчетного периода отдельных видов затрат;

— состав и способы распределения накладных (косвенно распределяемых) затрат.

Таким образом, наиболее важную роль занимает умение менеджеров и бухгалтеров правильно использовать заложенные нормативные документы в учетной политике и регулировать с их помощью деятельность организации.

1.2 Структура и порядок формирования доходов и расходов
организации как факторов финансового результата

В многовековом опыте бухгалтерии имеют место два основных метода признания дохода:

— кассовый или материальный, то есть по оплате;

— метод начислений.

Кассовый метод признания дохода предполагает неукоснительное выполнение условий: доход заработан и право на продукцию (или завершенную часть — при поэтапных расчетах), товары или услуги перешло к покупателю или пользователю; покупатель продукции или пользователь услугами возместил стоимость продукции, работ или услуг денежными средствами или товарным эквивалентом, которые поступили в кассу, на денежные счета в банке или складированы, или доход признан в погашение кредиторской задолженности организации — получателя дохода. В этом случае моментом признания дохода служит последний свершившийся по времени факт из двух перечисленных: отпущен товар, доход признается по оплате; получен аванс, доход признается по отпуску товара.

Метод начислений допускает признание дохода до факта реализации. В динамическом и актуарном учете распространен экономический подход понятия «начисление», когда для признания дохода достаточно экономических предпосылок для возникновения дохода. Для признания дохода достаточно факта отгрузки продукции покупателю (динамическая идеология) или завершения производства (идеология актуарного учета). В российском учете сегодня наиболее приемлем метод начислений, который именуют правовым методом признания дохода. Для правового метода достаточно одного свершившегося факта: право собственности на продукцию, товары и услуги перешло к покупателю (пользователю) и он принял обязательство погасить образовавшуюся в результате сделки дебиторскую задолженность в установленный договором срок. Налицо начисление дохода в виде роста экономических требований (дебиторской задолженности). Смысл начисления состоит в том, что в данном случае признаваемый доход фактически не получен, а только начислен, то есть продавец или производитель теряет право собственности на предмет хозяйственной сделки, а приобретает право требования денег или их эквивалентов.

При определении момента признания дохода возможны варианты, когда переход права собственности совпадает с понятием франко-места. В одних случаях продавец (поставщик) оплачивает транспортные коммерческие издержки, повышая цены на товары и продукцию, в других их принимает на себя покупатель. Особые условия договора на поставку, конкретизированные одним из видов франко, определяют, какую часть пути следования товаров или продукции оплачивает продавец, а какую — покупатель и как распределяются между ними риски транспортировки.

Согласно [19, с. 567] понятие франко (от итал. franco — свободный) «применяется в торговых сделках, обозначает пределы, в которых покупатель освобождается от непосредственных расходов по погрузке, транспортировке (а иногда и страховке) грузов в связи с включением этих расходов в цену товара». В [21, с. 564] «…франко — обозначение порядка возмещения и учета в цене транспортных расходов по доставке продукции потребителю. Указывает на то, до какого звена продвижения продукции к потребителю транспортные расходы несет поставщик. Эти расходы учитываются в среднем размере в оптовой цене, остальные расходы потребителем оплачиваются сверх цены». В российской хозяйственной практике выделяют шесть точек: 1) франко-склад поставщика (продавца); 2) франко-станция отправления; 3) франко-вагон станция отправления; 4) франко-вагон станция назначения; 5) франко-станция назначения; 6) франко-склад получателя (покупателя). В международной практике при внешнеторговых операциях возникают дополнительные расходы по уплате экспортно-импортных пошлин, налогов и сборов по страхованию груза.

Для определения финансового результата необходимо установить такие важные элементы, как интервал времени, за который рассчитывается финансовый результат; момент признания дохода; величину признанного дохода; когда следует отразить расход; сумму признанного расхода. Как правило, бухгалтеры руководствуются несколькими принципами. Так, временной интервал расчета финансового результата устанавливается принципом учетного периода. Для выбора момента признания доходов используют принцип осмотрительности. При определении суммы доходов прибегают к принципу реализации. Период идентификации расходов вытекает из бухгалтерского принципа соответствия доходов и расходов. Методологической базой применения принципа соответствия служит метод начисления доходов и расходов. Сумма признанного расхода определяется на базе принципа учета по себестоимости. В условиях господства актуарной идеологии ему на смену приходит учет по справедливой стоимости.

Принцип учетного периода. Согласно принципу непрерывности деятельности допускается, что продолжительность работы хозяйственного предприятия не ограничена во времени. Однако руководителям и другим заинтересованным сторонам периодически нужно знать, как идут дела в организации. Эта необходимость приводит к применению принципа учетного периода: бухгалтерский учет измеряет деятельность за конкретный промежуток времени, называемый учетным периодом. В качестве учетного периода признается финансовый год. В России учетный, или финансовый, год сoответствует календарному. На Западе многие фирмы используют естественный хозяйственный год вместо календарного года.

Российские предприятия для текущего анализа деятельности и руководства составляют ежеквартальные финансовые отчеты. Аналогичные отчеты требует, например, американская комиссия по ценным бумагам и биржевым операциям. Такие отчеты называются промежуточными, дабы отличать их от годовых отчетов. Промежуточные отчеты разрабатываются нарастающим итогом с начала года: за месяц; за несколько месяцев; за первый квартал (на 1 апреля); за полгода (на 1 июля); за 9 месяцев (на 1 октября). Кроме того, для целей управления (менеджмента) бухгалтерская отчетность, как правило, формируется ежемесячно.

Принцип осмотрительности, или осторожности, в оценке (ранее носил название принцип бухгалтерского консерватизма). Становление бухгалтерского учета как науки связано с потребностью обоснования бухгалтерских парадоксов. Бухгалтерская практика также характеризуется изобилием парадоксов. Один из них — двоякое мышление бухгалтера при выполнении различных профессиональных функций. В ходе производственно-хозяйственной и финансовой деятельности бухгалтер применяет свои знания, опыт и талант для достижения максимальной прибыли. Для этого реализуются все необходимые мероприятия, способствующие получению наивысших доходов при минимуме расходов. Это также находит отражение в финансовой отчетности для биржи. А еще недавно бухгалтер прибегал к тем же знаниям, опыту и таланту для минимизации отражаемой в отчетности прибыли. Эта тенденция сохранилась в тех странах, где сохраняется тесная связь бухгалтерского учета и налогообложения.

Примером применения в бухгалтерском учете принципа осмотрительности можно назвать метод оценки активов по наименьшей стоимости: они учитываются по себестоимости в том случае, когда рыночная цена выше себестоимости, и по рыночной цене, когда она складывается ниже себестоимости. По утверждению Ж. Ришара [23, с. 79—80], эта система противоречит динамическому бухгалтерскому учету, который имеет целью точное определение финансового результата: включение потенциальных потерь и исключение потенциальной прибыли непоследовательно и мешает рациональному измерению результата.

Существуют две очень разные концепции осторожности: осторожность в статической концепции, предполагающая принятие во внимание потенциальных потерь в отношении еще не реализованных активов, которые должны быть сразу списаны в убытки; осторожность в динамической концепции, направленная на исчисление реализации по моменту оплаты, что превращает принцип осторожности в принцип реализации.

Принцип реализации — наиболее противоречивая концепция бухгалтерского учета. МСФО и отечественные стандарты учета — ПБУ не заостряют на ней внимания Практика признания момента реализации по отгрузке (где под отгрузкой понимается признание дохода в любой оговоренной точке, а отражение дохода до или после продажи считается исключением из правил реализации) получила распространение за рубежом и нашла отражение в российской бухгалтерской методологии.

Р. Энтони и Дж. Рис [24, с. 45], М.Р. Мэтьюс и М.Х.Б. Перера [5, с. 317] и др. считают, что суть концепции состоит в определении суммы дохода от реализации. Реализацией именуется приток денег или требований на них в результате продажи товаров или оказания услуг. Доходы учитываются в сумме, получение которой предполагается вполне определенным событием. Допускается, что сумма реализованных товаров и услуг, если руководствоваться принципом бухгалтерского консерватизма, окажется меньше суммы признанного дохода (уменьшение суммы доходов отчетного периода на величину сомнительных долгов; реализация в кредит с отсрочкой срока платежа и со скидкой за досрочную оплату).

Принцип реализации и принцип бухгалтерского консерватизма при признании доходов тесно связаны между собой. Так, руководствуясь принципом реализации, бухгалтер отразит в учете доход от продаж в момент перехода права собственности. Но если покупатель окажется неплатежеспособен, то, исходя из принципа осмотрительности (осторожности в оценке), на сумму непогашенной в срок дебиторской задолженности будет создан резерв по сомнительным долгам, который, с одной стороны, уменьшит прибыль отчетного периода, с другой стороны, дебиторская задолженность в бухгалтерском балансе будет показана в нетто-оценке (за минусом сомнительных долгов).

Принцип соответствия (увязки доходов и расходов). Согласно принципу осторожности в оценке (бухгалтерского консерватизма) при составлении бухгалтерской отчетности бухгалтеру для признания расходов достаточно обоснованной возможности, то есть он готов включить в расходы периода все затраты, которые понесла фирма, если это методически разрешено и имеется соответствующий оправдательный первичный документ, подтверждающий факт хозяйственной деятельности.

Данный принцип — концепция, суть которой состоит в том, что расходы должны быть отнесены к отчетному периоду возникновения издержек (а не выплаты денег), связанных с получением доходов, которые, в свою очередь, должны быть отнесены к отчетному периоду продажи товаров и оказания услуг (а не получения денег). Суть принципа соответствия состоит в том, что расходы относятся к тому отчетному периоду, в котором получены доходы, ставшие возможными благодаря этим расходам.

Принцип соответствия увязывает в одном отчетном периоде полученные доходы и обеспечивающие их расходы. Практическая реализация этого принципа основывается на специальном методе начислений в учете доходов и расходов, который, согласно МСФО, позволяет «результаты операций и прошлых событий признавать по факту их совершения (а не тогда, когда денежные средства или их эквиваленты получены или выплачены). Они отражаются в учетных записях и включаются в финансовую отчетность периодов, к которым относятся». Финансовая отчетность, составленная по методу начислений, информирует пользователей не только о прошлых операциях, связанных с выплатой и получением денежных средств, но также и о долговых обязательствах оплаты в будущем, и о ресурсах, представляющих денежные средства, которые будут получены в последующие периоды. «Таким образом, они обеспечивают информацию о прошлых операциях и прочих событиях, которая чрезвычайно важна для пользователей при принятии экономических решений» [32, с. 36].

Таким образом, основным принципом российского бухгалтерского учета, применяемым для отражения расходов в процессе формирования финансового результата, считается принцип учета по себестоимости, то есть по фактическим затратам на приобретение или создание активов. Как показали события 2002 г., связанные с банкротством крупных североамериканских компаний, занимающих ведущие позиции на рынке США, одной из причин происшедшего следует признать применение в финансовом бухгалтерском учете рыночных оценок (справедливая стоимость, цена использования). Методология российского учета не исключает использование справедливой стоимости и других субъективных рыночных оценок в управленческом учете, стратегическом планировании при приобретении бизнеса или его сегментов, при продаже компании. В динамической концепции бухгалтерского учета для выявления финансового результата должна применяться только объективная динамическая оценка, наиболее адекватно отражающая происходящие процессы и события, — фактическая себестоимость

2 УЧЕТ И АНАЛИЗ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ
ОРГАНИЗАЦИИ В ЦЕЛЯХ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ

2.1 Учетная политика, применяемая в учете финансового результата

Немаловажное значение в определении финансового результата оказывает совокупность методов и способов ведения бухгалтерского учета, разработанные самой организацией, которая носит название учетная политика. Данная совокупность включает в себя способы первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности. К способам ведения бухгалтерского учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, применения счетов бухгалтерского учета, организации регистров бухгалтерского учета, обработки информации.

Необходимость ведения учетной политики вытекает из требований, содержащихся в «Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» и Федеральном законе «О бухгалтерском учете». В частности, в п. 10 Положения по ведению бухгалтерского учета сказано, что для ведения бухгалтерского учета в организации формируется учетная политика, предполагающая имущественную обособленность и непрерывность деятельности организации, последовательность применения учетной политики, а также временную определенность фактов хозяйственной деятельности.

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером или иным лицом, на которое в соответствии с законодательством Российской Федерации возложено ведение бухгалтерского учета организации, на основе настоящего Положения и утверждается руководителем организации. При этом утверждаются:

— рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;

— формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

— порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;

— способы оценки активов и обязательств;

— правила документооборота и технология обработки учетной информации;

— порядок контроля за хозяйственными операциями;

— другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.[8]

При формировании учетной политики предполагается, что:

— активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций (допущение имущественной обособленности);

— организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке (допущение непрерывности деятельности);

— принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому (допущение последовательности применения учетной политики);

— факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).[8]

Учетная политика организации должна обеспечивать:

* полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности (требование полноты);
* своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности (требование своевременности);
* большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (требование осмотрительности);
* отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования (требование приоритета содержания перед формой);
* тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца (требование непротиворечивости);
* рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйствования и величины организации, а также исходя из соотношения затрат на формирование информации о конкретном объекте бухгалтерского учета и полезности (ценности) этой информации (требование рациональности) [8].

Учётная политика позволяет совершенно законным способом манипулировать показателями отчётности, например, такими как величина прибыли и оценка активов. От того, какой метод учёта фактов хозяйственной деятельности выбран, напрямую зависит картина финансового положения организации, демонстрируемая в финансовой отчётности.

Особое внимание в учётной политике уделяют оценке активов и в особенности оценке оборотных активов и связанных с ней существенных явлений: признание дохода или расхода; оценка фактов хозяйственной деятельности; образование резервов. От выбранной оценки зависит и финансовое положение, и финансовый результат организации. Также влияние на данные показатели оказывает выбор метода оценки выбытия товарно-материальных ценностей: при оценке по цене первой партии (ФИФО) товарно-материальные ценности отражаются по несколько заниженной стоимости, что снижает величину расходов организации; оценка товаров по средней цене поступления наиболее реально отражает стоимость материальных ценностей, но является не совсем точной поскольку, используются округлённые значения; при оценке по себестоимости единицы продукции предприятие получает наиболее точное значение стоимости, но из-за большой трудоёмкости данного метода он применяется исключительно редко и только для особых видов ценностей.

Для определения финансового результата необходимо правильно сформировать доходы и расходы организации. Как правило, определить сумму дохода не составляет труда, но сумму расходов необходимо исчислять. Формирование суммы расходов во многом зависит от учётной политики. Здесь вступает в силу принцип соответствия доходов тем расходам, благодаря которым эти расходы были получены. А именно, выбор метода амортизации, оценки запасов, резервирования потерь, начисления резервов, признания моментов возникновения расходов, порядок списания общехозяйственных расходов. Всё перечисленное определяет сумму затрат, благодаря которым получена выручка.

Организации редко предусматривают в учётной политике образование резервов, за исключением резервов, создание которые непосредственно предусмотрено законодательством. А между тем, создавая резервы, организация может сэкономить, так как за счёт резервов уменьшаются текущие платежи по налогу на прибыль. То есть использование резервов — это один из немногих абсолютно законных способов снижения расходов по платежам в бюджет. Создав резерв по сомнительным долгам, компания может списать в расходы просроченную дебиторскую задолженность, не дожидаясь, когда истечёт срок исковой давности. Неиспользованная сумма резерва может быть перенесена на следующий год.

Таким образом, учётная политика определяет многообразие фактов хозяйственной деятельности организации и методов их интерпретации. Так как данные бухгалтерского учета не тождественны реальным фактам хозяйственной жизни, а являются лишь их интерпретацией, то бухгалтер, отражая в учёте хозяйственную деятельность организации, создаёт факты информационные, восприятие которых формирует управленческие решения пользователей отчётности.

2.2 Анализ типовых хозяйственных операций по учету финансового результата при осуществлении контроля со стороны
правоохранительных органов

Для учета финансового результата используются счета 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы», на которых в течение отражаются поступления и выбытия от обычных и прочих видов деятельности организации. В конце отчетного периода общая прибыль или общий убыток списываются в кредит или дебет счета 99 «Прибыли и убытки» соответственно.

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

— расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;

— сумма расхода может быть определена;

— имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность.

Амортизация признается в качестве расхода исходя из величины амортизационных отчислений, определяемой на основе стоимости амортизируемых активов, срока полезного использования и принятых организацией способов начисления амортизации.

Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, операционные или иные доходы и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и иной).

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

Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках:

— с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов);

— путем их обоснованного распределения между отчетными периодами, когда расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем;

— по расходам, признанным в отчетном периоде, когда по ним становится определенным неполучение экономических выгод (доходов) или поступление активов;

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

— когда возникают обязательства, не обусловленные признанием соответствующих активов.

Согласно ПБУ 9/99 доходами от обычных видов деятельности являются выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг.

Выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий (п.12 ПБУ 9/99):

— организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

— сумма выручки может быть определена;

— имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;

— право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

— расходы, которые будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

Организация может признавать в бухгалтерском учете выручку от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления по мере готовности работы, услуги, продукции или по завершении выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции в целом.

Выручка от выполнения конкретной работы, оказания конкретной услуги, продажи конкретного изделия признается в бухгалтерском учете по мере готовности, если возможно определить готовность работы, услуги, изделия.

В отношении разных по характеру и условиям выполнения работ, оказания услуг, изготовления изделий организация может применять в одном отчетном периоде одновременно разные способы признания выручки, предусмотренные п.13 ПБУ 9/99.

Если сумма выручки от продажи продукции, выполнения работы, оказания услуги не может быть определена, то она принимается к бухгалтерскому учету в размере признанных в бухгалтерском учете расходов по изготовлению этой продукции, выполнению этой работы, оказанию этой услуги, которые будут впоследствии возмещены организации.

Финансовый результат хозяйственной деятельности предприятия формируется из двух его слагаемых, основным из которых является результат, полученный от продажи продукции, товаров, работ и услуг, а также от хозяйственных операций, составляющих предмет деятельности предприятия, таких, как сдача в платную аренду основных средств, передача в платное пользование объектов интеллектуальной собственности и вложение средств в уставные капиталы других предприятий.

Вторая часть в виде доходов и расходов, непосредственно не связанных с формированием основного реализационного финансового результата (финансового результата от продаж), образует прочий финансовый результат, включающий в себя операционные и внереализационные доходы и расходы. Если за отчетный период предприятие получило прибыль от продажи продукции, товаров, работ, услуг и других операций, составляющих предмет его деятельности, то весь его финансовый результат будет равен прибыли от продаж плюс прочие доходы минус прочие расходы. Если организация получит убыток от продаж, то ее общий финансовый результат будет равен сумме убытка от продаж плюс прочие расходы минус прочие доходы.

Полученный таким образом общий финансовый результат корректируется на сумму потерь, расходов и доходов в связи с чрезвычайными обстоятельствами хозяйственной деятельности предприятия.

Финансовый результат от обычных видов деятельности определяется в конце каждого отчетного периода. Если финансовым результатом является прибыль, то она отражается по кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции с дебетом счета 90 «Продажи». Если результатом деятельности предприятия является убыток, то он отражается по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции с кредитом счета 90 «Продажи».

Прочие доходы и расходы, включаемые в общий финансовый результат организации, отражаются в бухгалтерском учете обособленно от финансового результата от продаж на счете 91 «Прочие доходы и расходы» путем «развернутого» отражения отдельных статей доходов и расходов в течение отчетного периода.

В финансовой отчетности о финансовых результатах доходы могут показываться за минусом соответствующих расходов, относящихся к этим доходам, в тех случаях, когда это предусмотрено или не запрещено правилами бухгалтерского учета или если отдельные статьи доходов и связанные с ними аналогичные статьи расходов не являются существенными для характеристики финансового положения организации.

[Счет 90](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/a03ec903135322c619fdf883e4455b964327adcb/#dst100397) «Продажи» предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации (с процессом реализации готовой продукции, товаров, выполненных работ и оказанных услуг), а также для определения финансового результата по ним. На этом счете отражаются, в частности, выручка и себестоимость по:

— готовой продукции и полуфабрикатам собственного производства сельскохозяйственных, перерабатывающих (промышленных) и других организаций;

— работам и услугам промышленного характера;

— работам и услугам непромышленного характера;

— покупным изделиям (приобретенным для комплектации);

— строительным, монтажным, проектно-изыскательским, научно-исследовательским и т.п. работам;

— услугам по перевозке грузов и пассажиров;

— товарам при оптовой и розничной торговле, а также снабженческо-сбытовой деятельности;

— транспортно-экспедиционным и погрузочно-разгрузочным операциям;

услугам связи;

— предоставлению за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды (когда это является предметом деятельности организации);

— предоставлению за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (когда это является предметом деятельности организации);

— участию в уставных капиталах других организаций (если это является предметом деятельности организации).

Рассмотрим в таблице 2.1 записи, которые ежеквартально производятся по [счету 90](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/a03ec903135322c619fdf883e4455b964327adcb/#dst100397) «Продажи».

Ежемесячно (ежеквартально) сопоставлением дебетового оборота и кредитового оборота по субсчетам 90-1, 90-2, 90-3, 90-4, 90-5, 90-6, 90-7, 90-8 определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц (квартал).

Этот финансовый результат ежемесячно (ежеквартально) заключительными оборотами списывается с субсчета 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж» на [счет 99](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/5473386caae26ba9bb49c958e38ce835fc2c51d5/#dst107220) »Прибыли и убытки». По окончании отчетного года все субсчета, открываемые к [счету 90](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/a03ec903135322c619fdf883e4455b964327adcb/#dst100397) «Продажи» (кроме субсчета 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж»), закрываются внутренними записями на субсчет 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж».

[Счет 91](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/a03ec903135322c619fdf883e4455b964327adcb/#dst100420) «Прочие доходы и расходы» предназначен для обобщения информации прочих доходов и расходов (операционных, внереализационных) отчетного периода, кроме чрезвычайных доходов и расходов.

По кредиту [счета 91](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/a03ec903135322c619fdf883e4455b964327adcb/#dst100420) «Прочие доходы и расходы» в течение отчетного периода находят отражение:

— поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;

— поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленных образцов и других видов интеллектуальной собственности, в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;

Таблица 2.1 — Типовые хозяйственные операции по счету 90 «Продажи»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № | Содержание операции | Корреспонденция счетов |
| дебет | кредит |
| 1 | Отражение выручки от продажи продукции | [62](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/0deb04710a88cc531ed38fcf2e1ee6359aeb542d/#dst100281) | [90-1](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/a03ec903135322c619fdf883e4455b964327adcb/#dst100398) |
| 2 | Списание себестоимости проданной продукции | [90-1](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/a03ec903135322c619fdf883e4455b964327adcb/#dst100398) | [43-1](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/7911c9bebfe1379984e72b794839db279b3e7551/#dst100216) |
| 3 | Начисление налога на добавленную стоимость | [90-1](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/a03ec903135322c619fdf883e4455b964327adcb/#dst100398) | [68](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/0deb04710a88cc531ed38fcf2e1ee6359aeb542d/#dst100308) |
| 4 | Списание в конце месяца выявленного результата заключительным оборотом с субсчета [90-9](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/a03ec903135322c619fdf883e4455b964327adcb/#dst100418) »Прибыль (убыток) от продаж» на счет [99](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/a03ec903135322c619fdf883e4455b964327adcb/#dst100455)«Прибыли и убытки»: |  |  |
| — прибыль | [90-9](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/a03ec903135322c619fdf883e4455b964327adcb/#dst100418) | [99-1](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/a03ec903135322c619fdf883e4455b964327adcb/#dst100455) |
| — убыток | [99-1](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/a03ec903135322c619fdf883e4455b964327adcb/#dst100455) | [90-1](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/a03ec903135322c619fdf883e4455b964327adcb/#dst100398) |
| 5 | Закрытие субсчетов в конце отчетного года на сумму оборота: |  |  |
| — выручки от продажи | [90-1](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/a03ec903135322c619fdf883e4455b964327adcb/#dst100398) | [90-9](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/a03ec903135322c619fdf883e4455b964327adcb/#dst100418) |
| — себестоимости продаж | [90-9](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/a03ec903135322c619fdf883e4455b964327adcb/#dst100418) | [90-1](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/a03ec903135322c619fdf883e4455b964327adcb/#dst100398) |
| — налога на добавленную стоимость | [90-9](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/a03ec903135322c619fdf883e4455b964327adcb/#dst100418) | [90-1](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/a03ec903135322c619fdf883e4455b964327adcb/#dst100398) |

— поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, а также проценты и иные доходы по ценным бумагам в корреспонденции со счетами учета расчетов;

— прибыль, полученная организацией по договору простого товарищества, в корреспонденции со [счетом 76](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/2b33776ffeba2f2aaa9e0d45cd9749e2fa340fc6/#dst105753) «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»);

— поступления, связанные с продажей и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств в российской валюте, продукции, товаров в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;

— поступления от операций с тарой в корреспонденции со счетами учета тары и расчетов;

— проценты, полученные (подлежащие получению) за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование кредитной организацией денежных средств, находящихся на счете организации в этой кредитной организации, в корреспонденции со счетами учета финансовых вложений или денежных средств;

— штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, полученные или признанные к получению, в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;

— поступления, связанные с безвозмездным получением активов, в корреспонденции со счетом учета доходов будущих периодов;

— поступления в возмещение причиненных организации убытков в корреспонденции со счетами учета расчетов;

— прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году, в корреспонденции со счетами учета расчетов;

— суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, в корреспонденции со счетами учета кредиторской задолженности;

— курсовые разницы, в корреспонденции со счетами учета денежных средств, финансовых вложений, расчетов и др.;

— прочие доходы.

По дебету [счета 91](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/a03ec903135322c619fdf883e4455b964327adcb/#dst100420) «Прочие доходы и расходы» в течение отчетного периода находят отражение:

— расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организаций, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленных образцов и других видов интеллектуальной собственности, а также расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, в корреспонденции со счетами учета затрат;

— остаточная стоимость активов, по которым начисляется амортизация, и фактическая себестоимость других активов, списываемых организацией, в корреспонденции со счетами учета соответствующих активов;

— расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств в российской валюте, товаров, продукции, в корреспонденции со счетами учета затрат;

— расходы по операциям с тарой в корреспонденции со счетами учета затрат;

— проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов), в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;

— расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, в корреспонденции со счетами учета расчетов;

— штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, уплаченные или признанные к уплате, в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;

— расходы на содержание производственных мощностей и объектов, находящихся на консервации, в корреспонденции со счетами учета затрат;

возмещение причиненных организацией убытков в корреспонденции со счетами учета расчетов;

— убытки прошлых лет, признанные в отчетном году, в корреспонденции со счетами учета расчетов, начислений амортизации и др.;

— отчисления в резервы под обесценение вложений в ценные бумаги, под снижение стоимости материальных ценностей, по сомнительным долгам в корреспонденции со счетами учета этих резервов;

— суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания, в корреспонденции со счетами учета дебиторской задолженности;

— курсовые разницы в корреспонденции со счетами учета денежных средств, финансовых вложений, расчетов и др.;

— расходы, связанные с рассмотрением дел в судах, в корреспонденции со счетами учета расчетов и др.;

Таблица 2.2 — Типовые хозяйственные операции по счету 91 «Прочие доходы и расходы»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № | Содержание операции | Корреспонденция счетов |
|  |  | дебет | кредит |
| 1 | Отражение начисленных (полученных) прочих доходов | [51](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/4da44a034510ee512cd3013fa38298404fa383a1/%22%20%5Cl%20%22dst100246), [76](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/0deb04710a88cc531ed38fcf2e1ee6359aeb542d/#dst100338), [98](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/a03ec903135322c619fdf883e4455b964327adcb/#dst100444) и др. | [91-1](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/a03ec903135322c619fdf883e4455b964327adcb/#dst100420) |
| 2 | Отражение (начисление) прочих расходов | [91-2](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/a03ec903135322c619fdf883e4455b964327adcb/#dst100421) | [01](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/bc9aa4bd8575dd22356293b400b2a9133ec8c0e5/%22%20%5Cl%20%22dst100020), [68](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/0deb04710a88cc531ed38fcf2e1ee6359aeb542d/#dst100308), [76](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/0deb04710a88cc531ed38fcf2e1ee6359aeb542d/#dst100338), [51](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/4da44a034510ee512cd3013fa38298404fa383a1/#dst100246) и др. |
| 3 | Отражение начисленных (полученных) прочих расходов | [51](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/4da44a034510ee512cd3013fa38298404fa383a1/%22%20%5Cl%20%22dst100246), [76](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/0deb04710a88cc531ed38fcf2e1ee6359aeb542d/#dst100338), [52](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/4da44a034510ee512cd3013fa38298404fa383a1/#dst100248), [60](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/0deb04710a88cc531ed38fcf2e1ee6359aeb542d/#dst100276) и др. | 91-2 |
| 4 | Отражение (начисление) прочих доходов | 91-1 | [51](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/4da44a034510ee512cd3013fa38298404fa383a1/%22%20%5Cl%20%22dst100246), [52](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/4da44a034510ee512cd3013fa38298404fa383a1/#dst100248), [60](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/0deb04710a88cc531ed38fcf2e1ee6359aeb542d/#dst100276), [76](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/0deb04710a88cc531ed38fcf2e1ee6359aeb542d/#dst100338) и др. |
| 5 | Списание в конце месяца сальдо: |  |  |
|  | а) прочих доходов и расходов: |  |  |
|  | - превышение итога кредитовых оборотов по [субсчету 91-1](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/a03ec903135322c619fdf883e4455b964327adcb/#dst100420) над итогом дебетовых оборотов по [субсчету 91-2](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/a03ec903135322c619fdf883e4455b964327adcb/#dst100421) | [91-9](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/a03ec903135322c619fdf883e4455b964327adcb/#dst100422) | [99-1](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/a03ec903135322c619fdf883e4455b964327adcb/#dst100457) |
|  | - превышение итога дебетовых оборотов по [субсчету 91-2](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/a03ec903135322c619fdf883e4455b964327adcb/#dst100421) над итогом кредитовых оборотов по [субсчету 91-1](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/a03ec903135322c619fdf883e4455b964327adcb/#dst100420) | [99-1](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/a03ec903135322c619fdf883e4455b964327adcb/#dst100457) | [91-9](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/a03ec903135322c619fdf883e4455b964327adcb/#dst100422) |
| 6 | Закрытие субсчетов в конце отчетного года на сумму оборота: |  |  |
|  | - прочих доходов | [91-1](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/a03ec903135322c619fdf883e4455b964327adcb/#dst100420) | [91-9](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/a03ec903135322c619fdf883e4455b964327adcb/#dst100422) |
|  | - прочих расходов | [91-9](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/a03ec903135322c619fdf883e4455b964327adcb/#dst100422) | [91-2](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/a03ec903135322c619fdf883e4455b964327adcb/#dst100421) |

— прочие расходы, признаваемые операционными или внереализационными.

Записи по субсчетам 91-1 «Прочие доходы» и 91-2 «Прочие расходы» производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно (ежеквартально) сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91-2 «Прочие расходы» и кредитового оборота по субсчету 91-1 «Прочие доходы» определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц (квартал). Это сальдо ежемесячно (ежеквартально) (заключительными оборотами) списывается с субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на [счет 99](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/5473386caae26ba9bb49c958e38ce835fc2c51d5/#dst107220) «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический [счет 91](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/a03ec903135322c619fdf883e4455b964327adcb/#dst100420) «Прочие доходы и расходы» сальдо на отчетную дату не имеет.

Таблица 2.3 — Типовые хозяйственные операции по учету финансового
результата

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № | Содержание операции | Корреспонденция счетов | Сумма, руб. |
| дебет | кредит |
| 1. | Продана готовая продукция | 62 | 90 | 500 000 |
| 2. | Получены проценты за пользование ранее выданным краткосрочным займом 10% | 66 | 91 | 10 000 |
| 3. | Списана себестоимость готовой продукции | 90 | 43 | 350 000 |
| 4. | Списаны расходы на продажу | 90 | 44 | 50 000 |
| 5. | Определен финансовый результат по основным видам деятельности | 90 | 99 | 100 000 |
| 6. | Определен финансовый результат по прочим операциям | 91 | 99 | 10 000 |
| 7. | Начислен налог на прибыль | 99 | 68 | 22 000 |
| 8. | Налог на прибыль перечислен в бюджет | 68 | 51 | 22 000 |
| 9. | Отражен финансовый результат | 99 | 84 | 88 000 |
| 10. | 10% чистой прибыли направлено в резервный капитал | 84 | 82 | 8 800 |
| 11. | Начислены дивиденды акционерам (10%) | 84 | 75 | 7 920 |
| 12. | Капитализирована прибыль | 84 | 84 | 71 280 |

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к [счету 91](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/a03ec903135322c619fdf883e4455b964327adcb/#dst100420) «Прочие доходы и расходы» (кроме субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»), закрываются внутренними записями на субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

В течение месяца по [счету 91](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/a03ec903135322c619fdf883e4455b964327adcb/#dst100420) «Прочие доходы и расходы» записи производятся в следующем порядке:

По окончании отчетного года все субсчета, открываемые к [счету 91](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/a03ec903135322c619fdf883e4455b964327adcb/#dst100420) «Прочие доходы и расходы» (кроме субсчета 91-9), закрываются внутренними записями на субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

[Счет 99](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/a03ec903135322c619fdf883e4455b964327adcb/#dst100455) «Прибыли и убытки» предназначен для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году.

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) слагается из финансового результата от обычных видов деятельности, а также от прочих доходов и расходов, включая чрезвычайные. По дебету [счета 99](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/a03ec903135322c619fdf883e4455b964327adcb/#dst100455) «Прибыли и убытки» отражаются убытки (потери, расходы), а по кредиту — прибыли (доходы) организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборота за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода.

На [счете 99](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/a03ec903135322c619fdf883e4455b964327adcb/#dst100455) «Прибыли и убытки» в течение отчетного года отражаются:

— прибыль или убыток от обычных видов деятельности в корреспонденции со [счетом 90](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/d21a82772861e5cf1b7a3608fee02820ce08efdd/#dst106305) «Продажи»;

— сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц в корреспонденции со [счетом 91](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/424efd2ff46e87aa4ce88968e5c9c42c7d24156e/#dst106552) «Прочие доходы и расходы»;

— потери, расходы и доходы в связи с чрезвычайными обстоятельствами хозяйственной деятельности (стихийное бедствие, пожар, авария, национализация) в корреспонденции со счетами учета материальных ценностей, расчетов с персоналом по оплате труда, денежных средств.

В таблице 2.3 представлены типовые хозяйственные операции по учету финансового результата, перечисления в бюджет налога на прибыль и последующее перечисление чистой прибыли в резервный капитал, а также начисление дивидендов акционерам в размере 10% чистой прибыли.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В данной курсовой работе были рассмотрены теоретические аспекты бухгалтерского учета финансового результата, структура и порядок формирования доходов и расходов организации. Также проведен анализ учетной политики, применяемой в учете финансового результата и типовых хозяйственных операций по соответствующей теме.

В первой части данной курсовой работы раскрываются экономическая сущность, способы и методы расчета финансового результата, а также структура и порядок формирования доходов и расходов организации.

Во второй части рассмотрена учетная политика, применяемая в учете финансового результата, и проведен анализ типовых хозяйственных операций по данной теме.

В современных условиях правильное исчисление и распределение финансового результата является важнейшей задачей бухгалтерского учета, так как положительный финансовый результат является основой пополнения государственного бюджета, оплаты труда работников, различного рода вознаграждений собственников и сотрудников организации, а также расширения производства.

Корректное ведение бухгалтерского учета финансовых результатов позволяет пользователям этой информации контролировать финансово-хозяйственную и прочую деятельность организации, а также планировать дальнейшую работу и возможное расширение производства.

Для предотвращения ошибок в учете финансового результата организации необходимо производить контроль за первичной документацией, а также за отражением хозяйственных операций в правильных суммах, за корректный период и на надлежащих счетах бухгалтерского учета.

Список использованных источников

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая): Федеральный закон №51-ФЗ от 30.11.94 г. (в ред. от 29.12.17 г.) // СПС КонсультантПлюс. — Москва, 2018.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая): Федеральный закон №14-ФЗ от 26.01.96 г. (в ред. от 18.04.18 г.) // СПС КонсультантПлюс. — Москва, 2018.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): Федеральный закон №146-ФЗ от 31.07.98 г. (в ред. от 19.02.18 г.) // СПС КонсультантПлюс. — Москва, 2018.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): Федеральный закон №117-ФЗ от 05.08.00 г. (в ред. от 01.05.18 г.) // СПС КонсультантПлюс. — Москва, 2018.
5. О бухгалтерском учете: Федеральный закон №402-ФЗ от 06.12.11 г. (в ред. от 31.12.17 г.) // СПС КонсультантПлюс. — Москва, 2018.
6. О введении международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации: Приказ Минфина РФ от 28.12.15 г. №217н // СПС КонсультантПлюс. — Москва, 2018.
7. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ: Приказ Минфина РФ №34н от 29.07.98 г. (в ред. от 11.04.18 г.) // СПС КонсультантПлюс. — Москва, 2018.
8. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/08): Приказ Минфина РФ №106н от 06.10.08 г. (в ред. от 06.04.15 г.) // СПС КонсультантПлюс. — Москва, 2018.
9. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99): Приказ Минфина РФ №34н от 06.07.99 г. (в ред. от 06.04.15 г.) // СПС КонсультантПлюс. — Москва, 2018.
10. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99): Приказ Минфина РФ №32н от 06.05.99 г. (в ред. от 06.04.15 г.) // СПС КонсультантПлюс. — Москва, 2018.
11. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99): Приказ Минфина РФ №33н от 06.05.99 г. (в ред. от 06.04.15 г.) // СПС КонсультантПлюс. — Москва, 2018.
12. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению: Приказ Минфина РФ №94н от 31.10.00 г. (в ред. от 08.11.10 г.) // СПС КонсультантПлюс. — Москва, 2018.
13. О формах бухгалтерской отчетности организаций: Приказ Минфина №66н от 02.07.10 г. (в ред. от 06.04.15 г.) // СПС КонсультантПлюс. — Москва, 2016.
14. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению: Приказ Министерства финансов РФ от 31.10.00 г. №94н (в ред. от 08.11.10 г.) // СПС КонсультантПлюс. — Москва, 2018.
15. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств: Приказ Минфина РФ №49 от 13.06.95 г. (в ред. от 08.11.10 г.) // СПС КонсультантПлюс. — Москва, 2018.
16. Астахов, В. П. Бухгалтерский (финансовый) учет : учебное пособие / В. П. Астахов. — 9-е изд., перераб. и доп. — Москва: Издательство Юрайт, — 955 с.
17. Гурская, М.М. Методология и методика бухгалтерского учета: генезис и концептуальные основы: монография / М.М. Гурская. — Краснодар: Просвещение-ЮГ, 2013. — 290 с.
18. Дмитриева, И. М. Бухгалтерский учет и аудит : учебное пособие для бакалавров / И. М. Дмитриева. — 3-е изд., перераб. и доп. — Москва: Издательство Юрайт, 2018. — 307 с.
19. Елизаров, Ю. Ф. Экономика организации: Учебник для вузов / Е. Ф. Елизаров — М: Издательство «Экзамен», 2006.
20. Ермолович, Л. Л. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия / Л. Л. Ермолович. — Минск: БГЭУ, 2018.
21. Захарьин В.Р. Налоги и налогообложение : учеб. пособие / В. Р. Захарьин. — 3-е изд., перераб. и доп. — Москва: ИД «ФОРУМ», ИНФРА-М, 2017. — 336 с.
22. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский учет (финансовый и управленческий): учебник / Н. П. Кондраков. — 5-е изд., перераб. и доп. — Москва: ИНФРА-М, 2017. — 584 с.
23. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский учет, анализ хозяйственной деятельности и аудит в условиях рынка / Н. П. Кондраков. — Москва: Перспектива, 2005.
24. Кутер, М. И. Теория бухгалтерского учета. Учебник / М. И. Кутер. — Краснодар: Просвещение-Юг, 2013. —512 с.
25. Мельник, М. В. Практикум по бухгалтерскому учету и анализу : учеб. пособие / М.В. Мельник, С.Е. Егорова, Н.Г. Кулакова, Л.А. Юданова. — Москва: ФОРУМ, ИНФРА-М, 2017. — 120 с.
26. Пачоли, Л. Трактат о счетах и записях / Л. Пачоли; под ред. проф. М.И. Кутера. — Москва: Финансы и статистика; Краснодар: Просвещение-ЮГ, 2009. — 308 с.
27. Раицкий, К. А. Экономика организации (предприятия) / К. А. Раицкий. — Москва: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2017.
28. Савицкая, Г. В. Комплексный анализ хозяйственной деятельности предприятия: учебник / Г. В. Савицкая. 7-е изд., перераб. и доп. — Москва: ИНФРА-М, 2017. — 608 с.
29. Самсонова, Н. Ф. Финансовый менеджмент / Н.Ф. Самсонова. — М.: ЮНИТИ, 2017.
30. Сергеев, И. В. Экономика организации (предприятия): Учебник для ВУЗов, 4-е изд. / И. В. Сергеев, И. И. Веретенникова. — Москва: ЮРАЙТ, 2011.
31. Хахонова, Н. Н Бухгалтерский финансовый учет: учебник / И. Н. Богатая, Н. Н. Хахонова. — Москва: КНОРУС, 2016. — 580 с.
32. Шеремет, А. Д. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия: учебник / А. Д. Шеремет. — 2-е изд., доп. — Москва: ИНФРА-М, 2017. — 374 с.
33. Шеремет, А. Д. Управленческий учет: Учебник / Под ред. А. Д. Шеремета. — 4-e изд., перераб. и доп. — Москва: ИНФРА-М, 2009. — 429 с.
34. Юдина, Г. А. Основы аудита. Учебное пособие. Практикум: учеб. пособие/ Г. А. Юдина, М. Ю. Гинзбург, Л. А. Чеснокова. — Москва: ПРИОР : ИНФРА-М, 2017. — 80 с.

ПРИЛОЖЕНИЯ