

Тема 4. Отчет о финансовых результатах

1. Значение отчета о финансовых результатах. Способы представления показателей отчета в РФ и международной практике.
2. Отражение прибыли (убытка) от обычных видов деятельности.
3. Отражение прибыли (убытка) от прочих видов деятельности. Отражение чрезвычайных доходов и расходов.
4. Отражение налога на прибыль. Взаимосвязь отчета о финансовых результатах с налоговыми расчетами.
5. Отражение чистой прибыли (убытка) отчетного периода.
6. Справочная информация к отчету о финансовых результатах.

1. Значение отчета о финансовых результатах. Способы представления показателей отчета в РФ и международной практике

Наиболее значимой отчетной формой о финансовых результатах отчетного периода является отчет о финансовых результатах (прибылях и убытках).

Формирование и представление указанных показателей в бухгалтерской отчетности может осуществляться различными способами.

1. Представление показателей различается *по структуре отчета*:

- двухсторонней
- или последовательной.

Двухсторонняя структура отчета, используемая в годы планово-централизованной экономики, предусматривала отражение в левой его части показатели прибыли, в правой — убытков.

Последовательная структура отчета, используемая в последние годы, предусматривает последовательное отражение доходов, расходов и разницы между ними.

В свою очередь, использование последовательной структуры отчета предусматривает два способа группировки его статей:

- *простой (одноступенчатый)*, связан с объединением всех доходов в одну группу, а расходов — в другую. Разница представляет собой конечный финансовый результат деятельности организации.

- *поэтапный (многоступенчатый)*, предусматривает группировку доходов и расходов на основе выбранного классификационного признака. В этом случае

возникают промежуточные итоги, характеризующие определенный вид деятельности организации.

2. Способ формирования доходов по моменту, по которому объект считается проданным. В зависимости от этого обстоятельства кардинально меняется величина всех показателей, отражаемых в отчете.

В настоящее время в РФ основным признаком является переход права собственности.

Для субъектов малого предпринимательства разрешено использовать кассовый метод.

3. Формирование показателей финансовых результатов в отчете может осуществляться двумя способами:

- сальдовым
- развернутым.

Сальдовый способ предполагает отражение в отчете по соответствующей строке сальдо между однородными группами доходов и расходов.

Развернутый способ представления показателей предусматривает подход, когда по срокам соответствующих доходов и расходов в отчете отражается полная их сумма.

При этом формирование отчета о финансовых результатах сальдовым способом при использовании последовательной структуры отчета резко сокращает количество отражаемых показателей.

Однако использование сальдового способа формирования показателей финансовых результатов, как при двухсторонней структуре отчета, так и при последовательной, намного уменьшает его информативность. В этом случае из информационного оборота изымаются данные, связанные с условиями формирования финансовых результатов.

МСФО рекомендуют два формата представления отчета о финансовых результатах.

1. Метод характера затрат или сущности расходов. Расходы объединяются в отчете в соответствии с их экономическим характером (амортизация, закупка материалов, ТЗР, заработная плата, затраты на рекламу) и не перераспределяются между различными функциональными направлениями внутри компании. Этот метод более привлекателен для небольших компаний.

2. Метод функции затрат или метод по себестоимости реализации и квалифицируют расходы в соответствии с их функцией как часть себестоимости продаж, расходов на реализацию или административную деятельность.

В РФ рекомендуется представлять отчет в формате функций затрат. Он дает пользователям более уместную информацию о доходах и расходах, однако распределение затрат по функциональному признаку может быть спорным и предполагает значительную субъективность. Поэтому в пояснениях к отчету рекомендуется раскрывать информацию о характере расходов по элементам. Кроме того, и российские и международные стандарты требуют раскрывать в виде справочной информации сумму прибыли (дивидендов), приходящейся на одну акцию за отчетный период.

В основу построения действующего отчета о финансовых результатах в РФ положена его последовательная структура представления информации на основе классификации доходов и расходов по отношению к видам деятельности организации развернутым способом формирования показателей. Таким образом, указанная отчетная форма является связующим звеном между прошлым и нынешним отчетными периодами и показывает, за счет чего произошли изменения в бухгалтерском балансе отчетного периода по сравнению с прошлым. Иначе говоря, этот отчет показывает, как изменяется собственный капитал организации под воздействием доходов и расходов, осуществленных в текущем периоде.

В целом такой подход к формированию и представлению отчета о финансовых результатах характерен для всех развитых западных странах. Главным вопросом при его формировании, который трактуется составителями по-разному, является совокупность представляемых показателей.

Отчет о финансовых результатах теоретически является единственной формой, выражающей **взаимосвязь конечного финансового результата деятельности организации и налогообложения прибыли**. Существуют два взаимоисключающие друг друга подхода к этому аспекту, представляющие различные методологические концепции роли бухгалтерского учета в современных условиях.

1. Конечный финансовый результат и налогооблагаемая прибыль должны быть тождественны.

2. Налогообложение прибыли является самостоятельной функцией (налоговый учет). При этом следует признать, что налоговый учет как самостоятельная функция существовал и до появления 25 главы Налогового кодекса в виде системы корректировок конечного финансового результата, исчисленного по правилам ведения бухгалтерского учета.

Первый подход к указанной выше взаимосвязи представляется идеальным не только с точки зрения бухгалтера, но и собственника.

Второй подход доминирует в реалиях сегодняшнего дня, что резко снижает практическую значимость всего бухгалтерского учета. При этом взаимосвязь конечного финансового результата и налогооблагаемой прибыли отражается в соответствии с нормами ПБУ 18.

В отчете о финансовых результатах доходы и расходы должны показываться с подразделениями на обычные и прочие.

ПБУ 4/99 предусматривает общие правила составления отчета о финансовых результатах (прибылях и убытках).

1. Отчет характеризует финансовые результаты деятельности организации за отчетный период и аналогичный период предыдущего отчетного года. Например, составляя отчетность по новым формам за 2011 г., следует информировать пользователей о показателях отчета за 2010 г.

Учитывая принцип сопоставимости показателей при имевших место изменениях по порядку их исчисления в соответствии с законодательными актами или в результате изменений учетной политики, показатели за прошлый отчетный период подлежат корректировке. При этом исправительные записи в бухгалтерском учете не производятся.

2. Все данные в отчете показываются нарастающим итогом с начала года.

3. Если при составлении бухгалтерской отчетности организацией выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то в бухгалтерскую отчетность организация включает соответствующие дополнительные показатели и пояснения.

4. Показатели об отдельных доходах, расходах и хозяйственных операциях должны приводятся в бухгалтерской отчетности обособленно в случае их существенности и если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Показатели об отдельных видах доходов, расходов и хозяйственных операций могут приводиться в отчете о финансовых результатах общей суммой с раскрытием в пояснениях к нему, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансовых результатов ее деятельности.

С отчетности за 2011 год в форме отчета нет разбивки на разделы "Доходы и расходы по обычным видам деятельности" и "Прочие доходы и расходы", хотя квалификация выдержана, и прочие доходы и расходы сохранены.

Порядок квалификации доходов и расходов зависит от признания организацией в учетной политике доходов исходя из требований ПБУ 9/99, характера осуществляемой деятельности, вида доходов, размера и условий их получения доходами от обычных видов деятельности или прочими поступлениями. Минфин России планировал внести в ПБУ 9/99 изменения. В нем было предусмотрено исключение понятия "предмет деятельности", предполагалось, что речь будет идти в дальнейшем только о доходах, которые организация сама будет квалифицировать с учетом специфики своей деятельности.

В связи с тем, что названия разделов отчета удалили, доходы от участия в других организациях, проценты к получению и уплате выделены после прибыли (убытка) от продаж. Затем следуют прочие доходы и прочие расходы, не поименованные выше (см. форму отчета).

Отчет о финансовых результатах

За _____ 20__ г.

Пояснения	Наименование показателя	Код строки	За _____ 20__ г. ³	За _____ 20__ г. ⁴
	Выручка	2110		
6	Себестоимость продаж	2120	()	()
	Валовая прибыль (убыток)	2100		
	Коммерческие расходы	2210	()	()
	Управленческие расходы	2220	()	()
	Прибыль (убыток) от продаж	2200		
	Доходы от участия в других организациях	2310		
	Проценты к получению	2320		
	Проценты к уплате	2330	()	()
	Прочие доходы	2340		
	Прочие расходы	2350	()	()
	Прибыль (убыток) до налогообложения	2300		
	Текущий налог на прибыль	2410	()	()
	в т. ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	2421		
	Изменение отложенных налоговых обязательств	2430		
	Изменение отложенных налоговых активов	2450		
	Прочее	2460		
	Чистая прибыль (убыток)	2400		

2. Отражение прибыли (убытка) от обычных видов деятельности

В бухгалтерской отчетности на основании данных субсчетов счета 90, накопленных нарастающим итогом за отчетный период (квартал, полугодие, 9 месяцев, год) производится заполнение стр. 2120-2200 Отчета о финансовых результатах.

Порядок формирования отчета о финансовых результатах организации на основе данных бухгалтерского учета представлен в таблице 1.

Таблица 1

Формирование отчета о финансовых результатах

Бухгалтерская проводка		Содержание операции, отражаемой на финансовом результате
Дебет	Кредит	
Стр.2110. Выручка		
62	90-1	(+) Выручка от реализации продукции, товаров, работ по моменту отгрузки (или в соответствии с договором иной момент перехода прав собственности); арендная плата; лицензионные платежи; доходы от участия в уставных капиталах других организаций, если предметом деятельности является предоставление за плату своих активов в аренду, прав на нематериальные активы и участие в уставах капиталах других организаций
90-3	68/НДС	(-) Налог на добавленную стоимость
90-4	68/акциз	(-) Акциз
90-5	68/эп	(-) Экспортная пошлина
Стр.2120. Себестоимость продаж		
90-2	20, 43	Себестоимость продукции (работ, услуг)
90-2	40	Отклонение фактической производственной себестоимости от нормативной (плановой)
90-2	41	Покупная стоимость реализованных товаров
Стр.2100. Валовая прибыль (убыток)		
—	—	Стр. 2110- стр. 2120
Стр.2210. Коммерческие расходы		
90-2	44	Расходы на продажу, относящиеся к реализованной продукции, в организациях, осуществляющих производственную деятельность
90-2	44	Расходы на продажу товаров в торговых организациях
Стр.2220. Управленческие расходы		
90-2	26	Управленческие расходы (по учетной политике)
Стр.2200. Прибыль (убыток) от продаж		
—	—	Стр. 2210-стр. 2120-стр. 2210 - стр. 2220

На основании условного примера заполним I раздел отчета (таблица 2).

Таблица 2.

Фрагмент отчета о финансовых результатах

Пояснения	Наименование показателя	Код строки	За 2012 год	За 2011 год
	Выручка	2110	608 000	420 000

	в том числе от продажи: продукции	2111	608 000	270 000
	товаров	2112	-	150 000
		2113	--	
	Себестоимость продаж	2120	534 000	380 000
	в том числе проданных: продукции	2121	534 000	245 000
	товаров	2122	-	135 000
		2123		
	Валовая прибыль (убыток)	2100	74 000	40 000
	Коммерческие расходы	2210	17 000	12 000
	Управленческие расходы	2220	-	-
	Прибыль (убыток) от продаж	2200	57 000	28 000

Прибыль от продаж исчисляется по данным предыдущих строк. Кроме того, прибыль от продаж должна соответствовать данным по счету 90 субсчет 9 «Прибыль (убыток) от продаж».

3. Отражение прибыли (убытка) от прочих видов деятельности

На основании данных субсчетов счета 91, накопленных нарастающим итогом за отчетный период (квартал, полугодие, 9 месяцев, год) производится заполнение стр. 2310-2350 Отчета о финансовых результатах.

Прочие доходы и расходы включают:

- *доходы от участия в других организациях* (стр. 2310) – доходы в форме дивидендов по акциям от участия в уставных капиталах;

- *проценты к получению* (стр. 2320) - отражаются проценты, которые предприятие получает по облигациям, депозитам, государственным ценным бумагам, от банка за хранение свободных средств на расчетных счетах, от других организаций по представленным займам;

- *проценты к уплате* (стр. 2330) – проценты, уплачиваемые предприятием по облигациям, кредитам и займам;

- *прочие доходы (стр. 2340):*

- доходы от продажи внеоборотных и оборотных активов (основных средств, нематериальных активов, материалов и т.п.);

- штрафы, пени, неустойки полученные, прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году и др., перечень которых представлен в п.8 ПБУ 9/99;

- *прочие расходы (стр. 2350):*

– остаточная стоимость проданных активов, налоги и сборы, уплачиваемые за счет финансовых результатов и т.д.;

– списанная дебиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности, отрицательные курсовые разницы, убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году и др., представленные в п.12 ПБУ 10/99.

Прочие доходы и расходы показываются без НДС.

Учет чрезвычайных доходов и расходов

Согласно ПБУ 9/99 к *чрезвычайным доходам* относятся поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т.п.): стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т.п.

Согласно ПБУ 10/99 в составе *чрезвычайных расходов* отражаются расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.).

Учет чрезвычайных расходов и доходов ведется на счете 91. Чрезвычайные доходы и чрезвычайные расходы соответственно отражаются в отчете о финансовых результатах по строкам «Прочие доходы» и «Прочие расходы».

По строке «прибыль (убыток) до налогообложения» отражается финансовый результат деятельности организации за отчетный период как разница между прибылью (убытком) от продаж с учетом получаемых доходов и уплачиваемых расходов:

$$\text{Стр. 2300} = \text{стр. 2200} + \text{стр.2310} + \text{стр.2320} - \text{стр.2330} + \text{стр.2340} - \text{стр.2350}.$$

Прибыль от продаж должна соответствовать данным по счету 90 субсчет 9 «Прибыль (убыток) от продаж» плюс данные по счету 91 субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

4. Отражение налога на прибыль. Взаимосвязь отчета о финансовых результатах с налоговыми расчетами.

Текущий налог на прибыль показывается **по строке 2410**. По этой строке отражается вся сумма налога на прибыль, начисленная за отчетный (налоговый) период. Этот показатель должен равняться сумме налога на прибыль, начисленного по налоговой декларации за данный период, а также сумме налога на прибыль, сформированной в бухгалтерском учете на счете 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль».

Начисленные платежи налога на прибыль и платежи по перерасчетам по этому налогу из фактической прибыли, а также суммы причитающихся налоговых санкций отражаются по дебету счета 99 в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам».

С принятием 25-ой главы Налогового кодекса РФ величина налога на прибыль определяется по правилам налогового учета и подлежит отражению в системе бухгалтерского учета. Введенное в действие с 1 января 2003 года Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02) позволяет отражать в бухгалтерском учете и отчетности имеющиеся различия при исчислении налога по правилам бухгалтерского учета от налога на прибыль, сформированного в налоговом учете.

Положение предусматривает отражение в бухгалтерском учете не только суммы налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в текущем периоде, но и сумм, оказывающих влияние на величину налога на прибыль последующих отчетных периодов. В соответствии с ПБУ 18/02 эти суммы получили название *постоянных и временных разниц*.

Схематично отражение в учете разниц показано в таблице 3.

Под *постоянной разницей* понимаются доходы и расходы:

- формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода, но не учитываемые для целей налогообложения как в отчетном, так и в последующих периодах;

- учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль отчетного периода, но не признаваемые для целей бухгалтерского учета доходами и расходами как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Виды разниц в соответствии с ПБУ 18

постоянные		временные	
		вычитаемые	налогооблагаемые
БП > НП	БП < НП	БП < НП	БП > НП
Доходы Б > Доходы Н Расходы Б < Расходы Н	Доходы Б < Доходы Н Расходы Б > Расходы Н	Доходы Б < Доходы Н Расходы Б > Расходы Н	Доходы Б > Доходы Н Расходы Б < Расходы Н
		Возникновение в текущем отчетном периоде	
ПНА = Разница x 0,20	ПНО = Разница x 0,20	ОНА = Разница x 0,20	ОНО = Разница x 0,20
Дебет 68 Кредит 99	Дебет 99 Кредит 68	Дебет 09 Кредит 68	Дебет 68 Кредит 77
		Гашение в последующие отчетные периоды	
		Дебет 68 Кредит 09	Дебет 77 Кредит 68
		Изменение ОНА = Дебет 09 – Кредит 09	Изменение ОНО = Дебет 77 – Кредит 77
		Если Дебет 09 > Кредит 09 (+)	Если Дебет 77 > Кредит 77 (+)
		Если Дебет 09 < Кредит 09 (-)	Если Дебет 77 < Кредит 77 (-)
ТНП = УРНП (- УДНП) +,- изменение ОНА +,- изменение ОНО + ПНО - ПНА			
УРНП = Бухгалтерская прибыль x 0,20 Дебет 99 Кредит 68			
УДНП = Бухгалтерский убыток x 0,20 Дебет 68 Кредит 99			

БП – бухгалтерская прибыль, НП – налогооблагаемая прибыль, ПНА – постоянный налоговый актив, ПНО – постоянное налоговое обязательство, ОНО – отложенное налоговое обязательство, ОНА – отложенный налоговый актив,

УРНП – условный расход по налогу на прибыль, УДНП – условный доход по налогу на прибыль, ТНП – текущий налог на прибыль.

Постоянные разницы возникают в результате:

- превышения фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над расходами, принимаемыми для целей налогообложения, по которым предусмотрены ограничения по расходам;

- непризнания для целей налогообложения расходов, связанных с передачей на безвозмездной основе имущества (товаров, работ, услуг), в сумме стоимости имущества (товаров, работ, услуг) и расходов, связанных с этой передачей;

- образования убытка, перенесенного на будущее, который по истечении определенного времени, согласно законодательству Российской Федерации о налогах и сборах, уже не может быть принят в целях налогообложения как в отчетном, так и в последующих отчетных периодах;

- прочих аналогичных различий.

Например, постоянные разницы возникают по счету 91 по суммам, не признаваемым для целей налогообложения, по счету 90 – по сверхнормативным расходам.

В соответствии с ПБУ 18/02 организация самостоятельно определяет порядок формирования информации о постоянных разницах. На наш взгляд, для формирования информации о возникающих доходах и расходах, не учитываемых для целей налогообложения, следует использовать систему субсчетов к счетам учета доходов и расходов. Так, к счетам учета доходов 90 "Продажи", 91 "Прочие доходы и расходы", 99 "Прибыль или убыток" и расходов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы", 44 "Расходы на продажу", 91 "Прочие доходы и расходы", 99 "Прибыли и убытки" и другим счетам Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности целесообразно открыть следующие субсчета второго порядка:

1. "Доходы, учитываемые для целей налогообложения";
2. "Доходы, не учитываемые для целей налогообложения";
3. "Расходы, учитываемые для целей налогообложения";
4. "Расходы, не учитываемые для целей налогообложения".

Под *постоянным налоговым обязательством (активом)* понимается сумма налога, которая приводит к увеличению (уменьшению) налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде.

Постоянное налоговое обязательство (актив) признается организацией в том отчетном периоде, в котором возникает постоянная разница. Умножением величины постоянной разницы на ставку налога на прибыль определяется величина постоянного обязательства (актива).

На сумму постоянного налогового обязательства в бухгалтерском учете составляется проводка:

Дебет счета 99 субсчет «Постоянное налоговое обязательство» Кредит счета 68.

На сумму постоянного налогового актива в бухгалтерском учете составляется проводка:

Дебет счета 68 Кредит счета 99 субсчет «Постоянный налоговый актив».

Постоянные налоговые обязательства (активы) показываются по стр. 2421 отчета о прибылях и убытках.

Разница между доходами и расходами, которая формирует прибыль (убыток) в бухгалтерском учете в одном отчетном периоде, а налогооблагаемую прибыль – в другом, в соответствии с ПБУ 18/02 получила название *временной*. Причем, если доходы и расходы увеличивают налог на бухгалтерскую прибыль в отчетном периоде (т.е. сумма бухгалтерской прибыли в отчетном периоде меньше суммы налоговой прибыли на величину указанных доходов и расходов), но уменьшают ее в последующих периодах, то они называются *вычитаемыми временными разницами*. Если же такие доходы и расходы уменьшают налог на бухгалтерскую прибыль в отчетном периоде, но увеличивают ее в последующих периодах, то они называются *налогооблагаемыми временными разницами*.

ПБУ 18/02 предписывает учитывать налогооблагаемые и вычитаемые разницы обособленно в аналитическом учете соответствующего счета учета активов и обязательств, в оценке которых возникла вычитаемая или налогооблагаемая временная разница. Для формирования в системе бухгалтерского учета информации о доходах и расходах, приводящих к образованию временных разниц, считаем целесообразным организацию их обособленного учета на субсчетах второго порядка с выделением доходов и расходов, имеющих отличный порядок учета или признания для целей налогообложения.

Под *отложенным налоговым активом (ОНА)* понимается та часть налога на прибыль, на которую увеличивается налог на бухгалтерскую прибыль отчетного периода и уменьшается налог на прибыль, подлежащий уплате в последующие отчетные периоды.

Под *отложенным налоговым обязательством (ОНО)* понимается та часть налога на прибыль, на которую уменьшается налог на бухгалтерскую прибыль отчетного периода и увеличивается налог на прибыль, подлежащий уплате в последующие отчетные периоды.

Величина изменения отложенного налогового актива и изменения отложенного налогового обязательства определяется умножением возникших (погашенных) вычитаемой и налогооблагаемой временной разницы на ставку налога на прибыль.

В производственном предприятии упрощенную схему расчета постоянных и временных разниц, связанных с себестоимостью продукции можно представить формулой:

$$З = \text{Матер.} + \text{Зар.пл.} + \text{Отч.во внеб.фонды} + \text{Ам.} + \text{Прочие} + \text{ПР}$$

$$S_{\text{РП (бух.)}} = (\text{ГП}_n - \text{ГП}_k)_{\text{бух.}} + (\text{НЗП}_n - \text{НЗП}_k)_{\text{бух.}} + З_{\text{пр.}} + З_{\text{косв.}} + \text{ПР} + A_{\text{бух.}}$$

$$\underbrace{\hspace{15em}}_{S_{\text{ВП (бух.)}}}$$

$$S_{\text{РП (нал.)}} = (\text{ГП}_n - \text{ГП}_k)_{\text{нал.}} + (\text{НЗП}_n - \text{НЗП}_k)_{\text{нал.}} + З_{\text{пр.}} + З_{\text{косв.}} + A_{\text{нал.}}$$

$$\underbrace{\hspace{15em}}_{S_{\text{ВП (нал.)}}}$$

$$S_{\text{РП (нал.)}} - S_{\text{РП (бух.)}} = \Delta \text{ГП}_{\text{нал.}} - \Delta \text{ГП}_{\text{бух.}} + \Delta \text{НЗП}_{\text{нал.}} - \Delta \text{НЗП}_{\text{бух.}} - \text{ПР.} + A_{\text{нал.}} - A_{\text{бух.}}$$

$$\underbrace{\hspace{10em}}_{\text{ВР}}$$

$$\underbrace{\hspace{10em}}_{\text{ВР}}$$

$$\underbrace{\hspace{10em}}_{\text{ВР}}$$

В отчете о финансовых результатах отражается разница между начисленными и списанными отложенными налоговыми активами и обязательствами. А именно: по строке 2450 «Изменение отложенных налоговых активов» показывается разница между дебетовым оборотом счета 09 и кредитовым оборотом по этому счету за отчетный период, а по строке 2430 «Изменение отложенных налоговых обязательств» - разница между кредитовым и дебетовым оборотами по счету 77.

По указанным строкам не проставлено скобок. Дело в том, что показатели этих строк в форме в определенных случаях могут менять свой знак.

Показатель «Изменение отложенных налоговых активов» отражается в форме как положительная величина, если дебетовый оборот по счету 09 (сумма начисленных налоговых активов) за отчетный период был больше кредитового оборота (суммы погашенных налоговых активов). Если же кредитовый оборот по счету 09 больше

дебетового (то есть отложенных налоговых активов больше погашено, чем начислено), то разница между оборотами отражается со знаком «минус».

С изменением отложенных налоговых обязательств складывается обратная ситуация. Если оборот по кредиту счета 77 больше дебетового оборота по этому счету, то это значит, что за истекший период налоговых обязательств было начислено больше, чем погашено. Тогда в форме по строке «Изменение отложенных налоговых обязательств» отражается показатель со знаком «минус», который будет уменьшать прибыль (увеличивать убыток) до налогообложения. Но если за отчетный период в организации было погашено отложенных налоговых обязательств больше, чем начислено (то есть дебетовый оборот по счету 77 превышает кредитовый), то в отчете показатель строки сменит свой знак с минуса на плюс.

По правилам ПБУ 18/02 текущий налог на прибыль исчисляется по формуле:

$$\text{ТНП} = \text{УРНП} (- \text{УДНП}) +, - \text{изменение ОНА} +, - \text{изменение ОНО} + \text{ПНО} - \text{ПНА}$$

Сальдо по счету 68 может быть:

- либо кредитовым;
- либо нулевым, поскольку сумма налога на прибыль не может быть отрицательной.

При возникновении для целей налогообложения убытка налоговая база по налогу на прибыль считается равной нулю, а полученный убыток образует отложенный налоговый актив:

Дебет счета 09 Кредит счета 68.

В стр. 2460 «Прочее» вписываются расходы, относимые за счет финансовых результатов. Например, экономические санкции за нарушение налогового законодательства (пени, штрафы) и т.п. Показываются в скобках.

5. Отражение чистой прибыли (убытка) отчетного периода

В бухгалтерском балансе финансовый результат отчетного периода отражается как нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), т. е. конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период, за минусом причитающихся за счет прибыли налогов и платежей, включая санкции за несоблюдение правил налогообложения.

По окончании года счет 99 закрывается списанием полученного на конец года финансового результата на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Чистая прибыль (убыток) отчетного периода показывается по стр. 2400 отчета о финансовых результатах.

В «Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности» № 34 н дано определение нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). В соответствии с п. 83 указанного Положения «В бухгалтерском балансе финансовый результат отчетного периода отражается как нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), т.е. конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период, за минусом причитающихся за счет прибыли установленных в соответствии с законодательством РФ налогов и иных аналогичных обязательных платежей, включая санкции за несоблюдение правил налогообложения».

Однако, в соответствии с проводками по счету 99 «Прибыли и убытки» чистая прибыль в отчете о финансовых результатах определяется по одной из формул:

$$\text{ЧП} = \text{ПДН} + (-) \text{изменение ОНА} + (-) \text{изменение ОНО} - \text{ТНП}$$

(стр. 2300 +,- стр. 2430 +,- стр. 2450 – стр. 2410 – стр.2460),

$$\text{ЧП} = \text{ПДН} - \text{УРНП} - \text{ПНО},$$

где:

ЧП – чистая прибыль;

ПДН – прибыль до налогообложения;

УРНП – условный расход по налогу на прибыль;

ПНО – постоянное налоговое обязательство;

Изменение ОНА – изменение отложенного налогового актива;

Изменение ОНО – изменение отложенного налогового обязательства;

ТНП – текущий налог на прибыль.

По дебету и кредиту счета 68 "Прибыли и убытки" субсчет "Налог на прибыль" сформирована сумма налога на прибыль за отчетный период, подлежащая уплате в бюджет. Причем сальдо по счету 68 субсчет "Налог на прибыль начисленный" всегда либо кредитовое, либо нулевое, поскольку сумма налога на прибыль не может быть отрицательной. При возникновении для целей налогообложения убытка налоговая база по налогу на прибыль считается равной нулю, а полученный убыток образует отложенный налоговый актив: Дебет 09 Кредит 68.

В результате выполнения проводок по отражению в учете сумм условного дохода (условного расхода), постоянных налоговых обязательств, отложенных налоговых обязательств, по кредиту счета 68 "Расчеты с бюджетом" сформирована сумма налога на прибыль, соответствующая данным налоговой декларации и получившая в соответствии с ПБУ 18/02 название *текущего налога на прибыль*.

Однако, сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет и отраженная по кредиту счета 68, не соответствует сумме налога, начисленного в бухгалтерском учете и отраженного по дебету счета 99 "Прибыли и убытки".

Для приведения в соответствие счетов 68 и 99, по нашему мнению, в бухгалтерский учет дополнительно следует ввести счет, на котором должна определяться разница между отложенными налоговыми активами и обязательствами, отражая тем самым сумму дополнительного налога на прибыль (убытка), возникающего в результате различий применяемого порядка бухгалтерского и налогового учета активов и обязательств. Поскольку в настоящее время Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности такой счет не предусмотрен, по нашему мнению, для этой цели может быть использован дополнительно вводимый субсчет к счету 76 "Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами", именуемый "Дополнительный налог на прибыль (убыток)".

Превышение суммы отложенных налоговых активов над суммой отложенных налоговых обязательств должно отразиться проводкой:

Дебет 99 "Прибыли и убытки" субсчет "Налог на прибыль"

Кредит 76 "Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами" субсчет "Дополнительный налог на прибыль (убыток)".

Превышение суммы отложенных налоговых обязательств над суммой отложенных налоговых активов – проводкой:

Дебет 76 Кредит 99.

Соответствие дебета счета 99 "Прибыли и убытки" и кредита счета 68 "Расчеты по налогу на прибыль", отражающих сумму текущего налога на прибыль, будет свидетельствовать о правильности выполненных расчетов по определению налога на прибыль как в бухгалтерском, так и в налоговом учете, что в свою очередь будет способствовать осуществлению контроля за правильностью исчисления налога на прибыль.

Тогда строка «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода» (ЧП) определяется следующим образом:

ЧП = ПДН – ТНП.

Указанный расчет соответствует определению нераспределенной (чистой) прибыли, представленному в Положении № 34 н.

При наличии постоянных налоговых обязательств, отложенных налоговых активов и обязательств, корректирующих показатель условного расхода (условного

дохода) по налогу на прибыль, отдельно в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах ПБУ 18/02 предписывает раскрывать:

- условный расход (условный доход) по налогу на прибыль;
- постоянные и временные разницы, возникшие в отчетном периоде и повлекшие корректировку условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль в целях определения текущего налога на прибыль;
- постоянные и временные разницы, возникшие в прошлых отчетных периодах, но повлекшие корректировку условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль отчетного периода;
- суммы постоянного налогового обязательства, изменения отложенного налогового актива и изменения отложенного налогового обязательства;
- причины изменений применяемых налоговых ставок по сравнению с предыдущим отчетным периодом;
- суммы отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства, списанные на счет учета прибылей и убытков в связи с выбытием объекта актива или вида обязательства.

6. Справочная информация к отчету о финансовых результатах

Справочная информация представляется отдельной таблицей к отчету о прибылях и убытках.

Пояснения	Наименование показателя	Код строки	За _____ 20 __ г.	За _____ 20 __ г.
	СПРАВОЧНО			
	Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2510		
	Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2520		
	Совокупный финансовый результат периода	2500		
	Базовая прибыль (убыток) на акцию	2900		
	Разводненная прибыль (убыток) на акцию	2910		

С отчетности за 2011 год в раздел «Справочно» включены:

- результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода (стр. 2510);

- результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода (стр. 2520);

- совокупный финансовый результат периода (стр. 2500).

Кроме того, в разделе указываются:

- сведения о базовой прибыли (убытке) на одну акцию (стр. 2900);

- сведения о разводненной прибыли (убытке) на одну акцию (стр. 2910).

Совокупный финансовый результат периода определяется как сумма строк "Чистая прибыль (убыток)", "Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода" и "Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) отчетного периода".

Стр. 2510. Если в текущем периоде была проведена переоценка основных средств, и дооценка отнесена на добавочный капитал, она показывается по статье баланса "Переоценка внеоборотных активов" в разделе III "Капитал и резервы". Но для акционеров будет важно узнать, что в текущем периоде стоимость компании возросла в результате повышения рыночной стоимости основных средств, которыми владеет компания. Иными словами, потенциальная прибыль, полученная в этом году, выросла, в том числе и за счет переоценки, которая по правилам ПБУ 6/01 не относится на нераспределенную прибыль текущего периода, а относится на капитал.

Международная практика идет по пути объединения в едином отчете о прибылях и убытках всех компонентов совокупного дохода - МСФО (IAS) 1 "Представление финансовой отчетности". В отличие от МСФО, где можно насчитать с десяток видов операций, не включаемых в прибыль или убыток (компонентов прочего совокупного дохода), в российском учете пока в этом отношении имеется только переоценка внеоборотных активов. Поэтому дополнение отчета о финансовых результатах строкой "Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) отчетного периода", актуален лишь для небольшого числа компаний.

Базовую прибыль (убыток) на акцию (строка 2900) рассчитывают акционерные общества в соответствии с Методическими рекомендациями по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию, утвержденными приказом Минфина России от 21.03.2000 № 29н.

Показатель базовой прибыли на акцию отражает часть прибыли отчетного периода, причитающуюся акционерам — владельцам обыкновенных акций. Исчисление прибыли, приходящейся на привилегированные акции, производится в соответствии с учредительными документами (методическими рекомендациями порядок расчета не рассмотрен).

Базовая прибыль на акцию определяется путем деления базовой прибыли (убытка) отчетного периода на средневзвешенное количество обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение отчетного периода.

Под базовой прибылью понимают часть прибыли, оставшейся после уплаты всех налогов и дивидендов по привилегированным акциям. Средневзвешенное количество обыкновенных акций определяется путем деления количества обыкновенных акций, находящихся в обращении на каждое 1-е число месяца отчетного периода, на количество месяцев в отчетном периоде.

Пример. На начало отчетного периода число обыкновенных акций, находящихся в обращении, составляло 15 000 шт.; 1 июля организация выкупила у акционеров 3000 акций, а 1 сентября произошла дополнительная эмиссия, которая составила 7500 шт.

$$\text{КОА} = 15\,000 \text{ шт.} \times 6 \text{ мес.} + 12\,000 \text{ шт.} \times 2 \text{ мес.} + 19\,500 \text{ шт.} \times 4 \text{ мес.} = 192\,000 \text{ шт.} : 12 \text{ мес.} = 16\,000 \text{ шт.}$$
 КОА — количество обыкновенных акций.

Если чистая прибыль (ЧП) равна, к примеру 480 000 руб., то базовая прибыль на акцию (БПА) = 480 000 руб. : 16 000 шт. = 30 руб.

Разводненная прибыль на акцию (строка 2910) — величина, которая отражает возможное снижение уровня базовой прибыли на акцию в отчетном периоде. Под разводнением прибыли, приходящейся на одну акцию, понимается уменьшение прибыли, которое может произойти в результате:

- конвертации ценных бумаг, выпущенных обществом (привилегированных акций, облигаций и др.), в обыкновенные акции;
- исполнения обществом договора купли-продажи обыкновенных акций у эмитента по цене ниже их рыночной стоимости;
- дополнительной эмиссии обыкновенных акций и т.п. В отличие от базовой прибыли на акцию показатель разводненной прибыли показывает возможную наихудшую ситуацию. Такая информация служит предупреждением акционерам о том, что меньшая прибыль компании будет распределена на большее количество акций, т.е. разводнена.

Пример. Чистая прибыль организации (ЧП) = 480 000 руб. Средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении = 16 000 шт. Облигации, каждая конвертируется в 1,5 обыкновенные акции = 1000 шт. Выплата процентов по облигациям 20 руб. x 1000 шт. = 20 000 руб. Корректировка чистой прибыли = 480 000 руб. + 20 000 руб. = 500 000 руб. Количество обыкновенных акций в результате конвертации облигаций = 16000 шт. + 1000 шт. x 1,5 шт. = 17500 шт.;

БПА = 480 000 руб. : 16 000 шт. = 30 руб.;

Разв. ПА = 500 000 руб. : 17 500 шт. = 28,57 руб.

Если размещение дополнительных акций произошло в отчетное году, то базовая и разводненная прибыль корректируются. Если дополнительный выпуск произошел после отчетной даты, но до подписания отчетности, то информация об этом должна быть раскрыта в пояснительной записке.

В целях раскрытия содержания прочих доходов и расходов, формирующих финансовый результат деятельности организации в случае их существенности, может быть выбран один из двух вариантов:

- могут раскрываться непосредственно в отчете о прибылях и убытках путем детализации соответствующих статей;
- в пояснениях к отчету о прибылях и убытках представить расшифровку строк Отчета о прибылях и убытках, по которым отражаются отдельные виды прибылей и убытков.