
Министерство образования Московской области
Государственное бюджетное профессиональное образовательное учреждение
Московской области «Балашихинский техникум»
(ГБПОУ МО «Балашихинский техникум»)



Внутренний
нормативный
документ

П 13 /№ 12/2017

УТВЕРЖДАЮ

Директор ГБПОУ МО

"Балашихинский техникум"

И.А. Шакарянц

«10» января 2017 г.



ПОРЯДОК учета доходов и расходов

Оглавление

I. Общие положения	3
II. Сущность, значение, задачи учета доходов и расходов организации и их классификация	4
2.1. Доходы и расходы организации: их сущность и значение	4
2.2 Классификация доходов и расходов организации	14
III. Учет доходов и расходов предприятия.....	20
3.1 Учет доходов и расходов от обычных видов деятельности.....	20
3.2 Учет прочих доходов и расходов.....	23
3.3. Учет формирования финансового результата.....	24
IV. Заключительные положения.....	25

I. Общие положения

1.1. Настоящий Порядок определяет правила учета доходов и расходов в ГБПОУ МО "Балашихинский техникум".

1.2. Новые условия хозяйствования, реформа бухгалтерского учета в России обусловили существенные изменения методологии и организации бухгалтерского учета ГБПОУ МО «Балашихинский техникум». Значительно расширились полномочия организации по отражению собственных хозяйственных операций. Мы самостоятельно выбираем методы оценки производственных запасов и способы исчисления себестоимости работ, разрабатываем учетную политику, определяем конкретные методики, формы и технику ведения и организации бухгалтерского учета. Иными словами, в настоящее время централизованно устанавливаются только общие правила бухгалтерского учета, а конкретизация их и механизм выполнения разрабатываются в каждой организации самостоятельно, исходя из условий его деятельности.

1.3. Поддержание необходимого уровня прибыльности – объективная закономерность нормального функционирования организации в рыночной экономике. Систематическая нехватка прибыли, и ее неудовлетворительная динамика свидетельствуют о неэффективности и рискованности бизнеса. Таким образом, конечным объектом бухгалтерского учета являются финансовые результаты деятельности организации и факторы, влияющие на качество (прибыль или убыток) и размер финансовых результатов, а именно, доходы и расходы организации.

1.4. Целью является изучение доходов и расходов организации, их сущности, классификации и порядка учета.

1.5. К задачам можно отнести:

- дать характеристику доходам и расходам организации, выявить их сущность, значение и задачи учета;
- провести классификацию доходов и расходов организации;
- охарактеризовать особенности и порядок учета доходов и расходов по обычным видам деятельности;
- изучить порядок учета прочих доходов и расходов;
- описать порядок формирования финансового результата.

II. Сущность, значение, задачи учета доходов и расходов организации и их классификация

2.1. Доходы и расходы организации: их сущность и значение

2.1.1. Начиная с 2000 года ГБПОУ МО «Балашихинский техникум» формирует в бухгалтерском учете информацию о доходах и расходах согласно порядку, установленному Минфином России в Положениях по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (далее ПБУ 9/99) и «Расходы организации» (далее – ПБУ 10/99), утвержденных Приказами от 06.05.1999 г. № 32н и № 33. Данные Положения устанавливают методологические основы формирования и отражения в бухгалтерском учете достоверной информации о полученном доходе от предпринимательской деятельности организации. Это позволяет решать такие задачи, как оперативное управление и контроль за деятельностью организации со стороны лиц, имеющих прямой или косвенный интерес в ее делах. Концепция доходов и расходов, лежащая в основе упомянутых ПБУ, состоит в том, что не всякие затраты относятся к расходам, так же как не всякие поступления являются доходами.

2.1.2. Итак, «под доходами организации понимается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, нематериальных активов и иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)».

Иными словами, поступившие за определенный период денежные средства или иное имущество образуют доход организации, увеличивая ее активы. Но поступления следует разделять, и это отмечено в п.3 ПБУ 9/99, поскольку существуют такие хозяйственные операции, которые увеличивают активы на определенный период времени, но доходами не являются. Это, например, получение залога, задатка, авансов и предоплаты, поступления по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала, сумм НДС, акцизов, экспортных пошлин и других аналогичных обязательных платежей. Не признаются доходами и суммы, полученные в счет погашения кредитами займа.

2.1.3. Все эти поступления хотя и пополняют расчетный счет (или кассу) организации, но не являются ее доходами, т.к. принадлежат другим юридическим лицам (или бюджету разных уровней) и не способствуют увеличению ее капитала. Вместе с тем не каждое увеличение капитала бывает следствием роста доходов. Например, если собственник вкладывает

дополнительные средства, капитал организации увеличивается, но к ее доходам эти поступления не относятся (по своему определению).

2.1.4. Поскольку доходы признаются при определенных условиях, в п.12 ПБУ 9/99 приведены пять таких условий:

- 1) организация имеет право на получение выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- 2) сумма выручки может быть определена;
- 3) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации либо отсутствует неопределенность в их получении;
- 4) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком, услуга оказана;
- 5) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

2.1.5. Без обязательного исполнения этих условий доход является не признанным в конкретном отчетном периоде, а отражается в бухгалтерском учете либо как дебиторская задолженность (когда денежные средства или иное имущество не получено), либо как кредиторская задолженность (когда денежные средства или иное имущество получено).

2.1.6. Под фразой «организация имеет право на получение выручки» понимается наличие юридически значимых документов при соблюдении требований действующего законодательства. Это могут быть заключенные договоры, извещения комиссионера или поверенного об отгрузке товара покупателю, действующие лицензии, ограничения на ведение каких-либо видов деятельности и т.п.

2.1.7. Для признания в бухгалтерском учете выручки от продажи продукции и товаров, выполнения работ и оказания услуг, т.е. когда ясно, что условие для перехода права собственности должно быть обязательным для исполнения, необходимо выполнить все пять перечисленных условий.

2.1.8. Для признания доходов, получение которых не связано с переходом права собственности и (или) при отсутствии расходов, связанных с их получением, должны быть исполнены соответственно три либо четыре условия признания. Такими доходами могут быть как доходы от обычных видов деятельности (выручка), так и прочие поступления (операционные, внеоперационные, чрезвычайные), полученные:

- от предоставления за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов (имущества) организации;

- предоставления прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности;
- участия в уставных капиталах других организаций;
- предоставления денежных средств другим организациям по договору займа.

2.2. Говоря о признании доходов, необходимо также отметить, что наряду с коротким циклом создания готовой продукции, выполнения работ и оказания услуг (до 12 мес.) существует и такая продукция (работа, услуга), для которой обычный операционный цикл превышает 12 мес., например при определении дохода в строительстве или при проведении НИОКР. Правила признания таких доходов приводятся в п.13 ПБУ 9/99. Организация может отражать в бухгалтерском учете выручку от продажи продукции (выполнения работ, оказания услуг) с длительным циклом изготовления либо по завершении ее изготовления, либо постепенно по мере готовности, если на основании первичных учетных документов можно определить величину (или процент) готовности продукции (работы, услуги).

2.3. Если сумма выручки от продажи продукции (выполнения работы, оказания услуги) не может быть определена (например, нет мировых аналогов выпускаемой продукции), выручка принимается к бухгалтерскому учету в размере признанных в бухгалтерском учете расходов по изготовлению этой продукции, выполнению этой работы, оказанию этой услуги. Причем для отличных по характеру и условиям изготовления продукции, выполнения работ и оказания услуг организация может применять в одном отчетном периоде разные способы признания выручки. Информацию о выбранном методе следует отразить в учетной политике организации.

2.4. Внереализационные и чрезвычайные поступления признаются в следующем порядке:

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещения причиненных организации убытков - в отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании (или покупатель (заказчик) признан должником);
- суммы кредиторской и дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, - в отчетном периоде, в котором срок исковой давности истек;
- суммы дооценки имущества - в отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую произведена дооценка;
- иные поступления - по мере выявления.

2.5. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (далее ПБУ 10/99) устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете

информации о расходах коммерческих организаций (кроме кредитных и страховых организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству РФ.

2.6. «Расходами организации признается 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)»[3].

2.7. В систему нормативного регулирования бухгалтерского учета вводится категория расходов организации, под которой понимаются прежде всего действия, приводящие к уменьшению ее капитала. Данное определение сопряжено с понятием доходов организации, под которым в свою очередь понимается увеличение экономических выгод, приводящее к росту капитала (за исключением вкладов участников).

2.8. Тем не менее, главным в понимании определения «расходы» должна быть цель, которую призвана реализовать данная категория. Такой целью следует считать достижение возможности исчисления финансового результата организации как разницы между ее доходами и расходами за определенный период. Исходя из этого ПБУ 10/99 содержит ряд ограничений по видам расходов, которые, являясь по существу стопроцентными затратами, не признаются таковыми применительно к его целям, поскольку непосредственно не влияют на формирование финансовых результатов.

2.9. Для целей ПБУ 10/99 не признается расходами организации выбытие активов:

- в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т.п.);
- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций Акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи);
- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;
- в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов (далее МПЗ) и иных ценностей, работ, услуг;
- в виде авансов, задатка в счет оплаты МПЗ и иных ценностей, работ, услуг;
- в погашение кредита, займа, полученных организацией.

2.10. Для целей ПБУ 10/99 выбытие активов именуется оплатой.

2.11. При этом действует еще один не менее важный критерий

характеристики расходов, использованный в ПБУ 10/99, а именно переход от продавца (владельца имущества) права собственности на его активы к новому собственнику или полная уверенность в их окончательной потере:

- при перепродаже (продаже) финансовых вложений, когда вклад, ценные бумаги и т.п. одной организации безвозвратно переходят к другой, понесенные первой организацией затраты признаются расходами;
- выбытие активов по договорам комиссии, агентским договорам в пользу комитента, принципала и т.п., т.к. вещи, поступившие от комитента либо приобретенные комиссионером за счет комитента, являются собственностью комитента;
- погашение кредита, займа, полученных организацией. В данном случае речь идет об основной сумме долга по кредиту или займу, а не о процентах (дисконте), причитающихся кредитору или займодавцу. При этом получение кредита или займа не может считаться доходом, поскольку его предоставление, а следовательно, и использование носит срочный характер. То же относится и к возврату суммы основного долга, потому что это восстановление средств кредитора;
- выбытие в порядке предварительной оплаты МПЗ и иных ценностей, работ, услуг, поскольку нет абсолютной уверенности в том, что работы будут выполнены, материально-производственные ценности поступят, и, наконец, на момент оплаты нет доходной составляющей;
- выбытие в виде авансов, задатка в счет оплаты МПЗ и иных ценностей, работ, услуг - по тем же причинам, что и предварительная оплата.

2.12. Величина оплаты и (или) кредиторской задолженности определяется исходя из цены и условий, установленных договором между организацией и поставщиком (подрядчиком) или иным контрагентом. Если цена не предусмотрена в договоре, то для определения этой величины принимается цена, по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно определяет расходы в отношении аналогичных МПЗ и иных ценностей (работ, услуг) либо предоставления во временное пользование (временное владение и пользование) аналогичных активов (пп.6.1 ПБУ 10/99).

2.13. В условиях высокой инфляции стороны могут предусмотреть возможность изменения как уровня цен (их величины), так и условий расчетов. Величина оплаты и (или) кредиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок).

2.14. Величина оплаты определяется (уменьшается или увеличивается) с учетом суммовых разниц, которые возникают при оплате в рублях в сумме,

эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах). Под суммовой разницей понимается разница между рублевой оценкой фактически произведенной оплаты, выраженной в иностранной валюте (условных денежных единицах), исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату принятия к бухгалтерскому учету соответствующей кредиторской задолженности, и рублевой оценкой этой задолженности, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату признания расхода в бухгалтерском учете. Таким образом, повышение курса иностранной валюты или условной денежной единицы по отношению к рублю ведет к увеличению расходов организации, а снижение курса - к уменьшению.

2.15. Для того чтобы определить финансовый результат от обычных видов деятельности, нужно рассчитывать себестоимость проданных товаров, продукции (работ, услуг), которая формируется на базе расходов по обычным видам деятельности, признанных в отчетном и в предыдущих отчетных периодах, а также переходящих расходов, имеющих отношение к получению доходов в последующие отчетные периоды (с учетом корректировок в зависимости от особенностей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров). При этом коммерческие и управленческие затраты могут полностью признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров (работ, услуг) в том отчетном году, когда они были признаны расходами по обычным видам деятельности.

2.16. Другими словами, себестоимость проданной продукции, товаров, (работ, услуг) складывается из расходов, понесенных в предыдущие периоды (это прежде всего затраты по незавершенному производству на начало месяца и по приобретению материально-производственных запасов), а также расходов отчетного периода (которые непосредственно связаны с процессом производства и сбыта в отчетном периоде), уменьшенных на сумму расходов, переходящих на последующие отчетные периоды (объем незавершенного производства на конец отчетного периода).

2.17. Коммерческие и управленческие расходы, являющиеся неотъемлемой частью фактической себестоимости проданной продукции, товаров (работ, услуг), могут полностью включаться в себестоимость продаж отчетного периода или распределяться. Как правило, они распределяются в производствах с длительным циклом изготовления продукции (работ, услуг) и существенными остатками незавершенного производства. В этом случае управленческие расходы могут распределяться между стоимостью (ценой) продаж и незавершенным производством, а часть коммерческих расходов -

между стоимостью проданной продукции и остатками отгруженной, если порядок выручки от продаж признается не по мере передачи прав владения (пользования, распоряжения) на поставленную продукцию (отгруженный товар), а после поступления оплаты. Выбранный вариант распределения коммерческих и управленческих расходов должен быть закреплен в учетной политике организации.

2.18. Правила учета затрат на производство продукции (продажу товаров, выполнение работ, оказание услуг) по элементам и статьям и исчислению себестоимости устанавливаются отдельными нормативными актами и методическими указаниями.

2.19. В составе чрезвычайных расходов отражаются расходы, возникающие в результате стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.

2.20. Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещение причиненных организацией убытков принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных организацией.

2.21. Дебиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности, и другие долги, не реальные для взыскания, включаются в расходы организации в сумме, в которой задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации.

2.22. Однако для того, чтобы списать эти затраты, нужно сначала документально подтвердить невозможность их возмещения. В частности, если речь идет о списании дебиторской задолженности, то организация-кредитор должна обратиться с письменными запросами к должникам, подать соответствующие заявления в правоохранительные и судебные инстанции и т.п. И если это не принесет результатов, руководитель организации издает приказ о списании долгов.

2.23. Суммы уценки активов определяются в соответствии с правилами, установленными для проведения переоценки активов.

2.24. Для материально-производственных запасов такие правила утверждены Приказом Минфина России от 28.12.2001 N 119н. Согласно этим правилам, материально-производственных запасы, на которые в течение отчетного года рыночная цена снизилась или которые морально устарели либо полностью или частично потеряли свои первоначальные качества, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости с учетом физического состояния запасов.

2.25. В отношении основных средств действуют нормы Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденное

Приказом Минфина № 26н от 30.03.2001, где обозначено, что сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток). Сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Превышение суммы уценки объекта над суммой дооценки его, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток).

2.26. Прочие расходы зачисляются на счет прибылей и убытков организации, кроме случаев, когда законодательством или правилами бухгалтерского учета установлен иной порядок.

2.27. В п.16 разд. IV ПБУ 10/99 «Признание расходов» в качестве условий признания названы следующие:

- 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.

2.28. Расходы признаются в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, операционные или иные доходы и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и др.), т.е. для признания расхода не имеет значения не только фактор рационального использования ресурсов организации (намерение получить доход), но и характер (форма) фактического осуществления расходов. При этом необходимо помнить, что в бухгалтерском учете любая форма расхода отражается в стоимостном выражении.

2.29. Чрезвычайно важной является норма, заложенная в абз. 2 п.18 ПБУ 10/99, которая устанавливает, что если организация признает выручку от продажи продукции, товаров (выполнения работ, оказания услуг) не по мере передачи прав владения, пользования и распоряжения на поставленную продукцию, отпущенный товар, выполненную работу, оказанную услугу, а после поступления данных средств и иных форм оплаты, то и расходы признаются после погашения задолженности.

2.30. В разделе V «Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности» ПБУ 10/99 указано, что в составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности нужно раскрыть порядок признания коммерческих и управленческих расходов.

2.31. Управленческие расходы разделяются на условно-постоянные, не зависящие от объема производства, и условно-переменные, величина которых связана с объемом производства. Первые можно сразу списать на счета продаж, а вторые лучше распределить между объемом выпущенной продукции (работ, услуг, товаров) и остатками незавершенного производства. Кроме того, часть расходов по управлению может быть связана с производством определенных изделий (работ). Эти затраты следует относить непосредственно на себестоимость указанных изделий и работ. На практике к подобным расходам относятся затраты на содержание специальных служб, отделов, лабораторий, на проведение испытаний, опытов, на совершенствование технологии и др.

В отчете о прибылях и убытках расходы организации отражаются с подразделением на себестоимость проданных товаров (продукции, работ, услуг), коммерческие, управленческие, операционные, внереализационные и чрезвычайные расходы.

Такая группировка расходов соответствует перечню показателей, предусмотренных в аналогичных отчетах по Международным стандартам финансовой отчетности (далее МСФО). Разумеется, установленный набор показателей не случаен, а связан с потребностями пользователей бухгалтерской отчетности. Действительно, информация о себестоимости проданной продукции позволяет сделать вывод об уровне рентабельности производства, величина коммерческих и управленческих расходов - определить эффективность управления предприятием, размер операционных и внереализационных расходов - установить общую структуру расходов организации, а также выявить нерациональные расходы.

Если в отчете о прибылях и убытках показаны виды доходов, каждый из которых в отдельности составляет 5% и более от общей суммы доходов организации за отчетный год, в нем показывается и соответствующая каждому виду часть расходов.

Указанная норма вытекает из требования существенности, согласно которому в бухгалтерской отчетности должна присутствовать информация, позволяющая ее пользователям иметь полное и достоверное представление о финансовом положении и результатах хозяйственной деятельности организации.

Таким образом, соблюдается требование рациональности ведения бухгалтерского учета. Ведь при таком подходе нужно соизмерять величину затрат на ведение учета с тем экономическим эффектом, который получит организация от использования отчетной информации.

В бухгалтерской отчетности также следует отразить расходы по обычным

видам деятельности по элементам затрат, изменение величины расходов, не имеющих отношения к исчислению себестоимости, проданной продукции (товаров, работ, услуг) в отчетном году, расходы, равные величине отчислений в связи с образованием в соответствии с правилами бухгалтерского учета резервов (предстоящих расходов, оценочных резервов и др.).

Информация о расходах по обычным видам деятельности должна содержаться в самостоятельном разделе ф. № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу» к годовой бухгалтерской отчетности.

Прочие расходы организации за отчетный год, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета не зачисляются в отчетном году на счет прибылей и убытков, подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности обособленно.

В данном случае речь идет о дебиторской задолженности организации по отложенным (пролонгированным) обязательствам, например по отложенным налогам, отложенным процентам и т.п. Эти сведения приводят в виде отдельных показателей в формах отчетности либо в пояснительной записке к годовому бухгалтерскому отчету.

Показатели, характеризующие величину изменения расходов, не относящихся к исчислению себестоимости продукции (работ, услуг, товаров), проданной в отчетном году, касается главным образом динамики резервов предстоящих расходов, расходов будущих периодов, изменению (росту) остатков незавершенного производства. В бухгалтерской отчетности эти сведения частично содержатся в бухгалтерском балансе (незавершенное производство, расходы будущих периодов, резервы предстоящих расходов), в ф. № 5 «Резервы предстоящих расходов». Кроме того, организация может исходя из принципа существенности привести указанную информацию более подробно, в виде отдельных таблиц в составе форм годового отчета, а также в пояснительной записке к нему.

Аналогично отражаются в бухгалтерской отчетности и оценочные резервы. При этом, раскрыв информацию о расходах на образование резервов, организация даст возможность пользователям бухгалтерской отчетности убедиться в ее финансовой устойчивости, а также сделать соответствующие выводы об уровне финансовых рисков организации и ее отвлечениях из доходов.

Задачи бухгалтерского учета доходов и расходов состоят в следующем:

- идентификация фактов хозяйственной жизни, квалифицируемых в бухгалтерском учете как доходы и расходы;

- определение момента возникновения (признания) доходов и расходов;
- определение величины доходов и расходов;
- отнесение доходов и расходов к отчетным периодам, за которые определяется финансовый результат.

2.2 Классификация доходов и расходов организации

Доходы организации в зависимости от их характера, условий получения и направления деятельности организации подразделяются на доходы от обычных видов деятельности, операционные доходы и внереализационные доходы.

Доходы, отличные от доходов от обычных видов деятельности, считаются прочими, к которым относятся также и чрезвычайные доходы.

Под доходами от обычных видов деятельности понимаются те доходы, получение которых носит основной и регулярный характер и связано с обычной производственно-коммерческой, финансовой или инвестиционной деятельностью, если в учредительных документах она значится как предмет деятельности организации.

Доходами от обычных видов деятельности являются:

- выручка от продажи продукции и товаров, а также поступления за выполненные работы, оказанные услуги;
- выручка (арендная плата), поступившая в организацию за предоставление во временное пользование (владение) своего имущества по договору аренды;
- выручка (лицензионные платежи, в т.ч. роялти), поступившая за предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- выручка (дивиденды), поступившая за участие в уставных капиталах других организаций.

К прочим поступлениям относятся операционные, внереализационные и чрезвычайные доходы.

Перечень операционных доходов приведен в п.7 ПБУ 9/99 раздела III «Прочие поступления». Из него следует, что операционные доходы по своему характеру и условиям получения ничем не отличаются от некоторых доходов от обычных видов деятельности организации, но они не являются предметом ее деятельности, а их поступления, как правило, носят не основной и нерегулярный характер. Такие виды доходов могут возникнуть, а могут и не возникнуть в результате предпринимательской деятельности организации.

Например, если доход от совместной деятельности или сдачи имущества в аренду является основным, а может быть, и единственным источником доходов организации и вся ее деятельность направлена на получение этого дохода, то необходимо признать, что данный доход является доходом от обычных видов деятельности.

Если же организация размещает свою свободную наличность на сберегательные депозиты, предоставляет на эту сумму займы другим организациям либо приобретает акции других организаций, то такие доходы, являясь по сути дополнительными к доходам от обычных видов деятельности, включаются в состав операционных.

К операционным доходам относятся:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное вложение и пользование) активов организации, если это не является предметом деятельности организации;
- поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, если это не является предметом деятельности организации;
- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам), если это не является предметом деятельности организации;
- прибыль, полученная в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);
- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;
- проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке;
- сумма дооценки основных средств, зачисляемая в установленном порядке на счета учета прибылей и убытков;
- отрицательная деловая репутация организации, равномерно относящаяся на финансовый результат;
- положительные курсовые и суммовые разницы, относящиеся на причитающиеся к оплате проценты по займам и кредитам, полученным и выраженным в иностранной валюте или условных денежных единицах, образующиеся начиная с момента начисления процентов по условиям договора до их фактического погашения (перечисления).

Под внереализационными доходами следует понимать как бы

непредвиденные доходы, носящие «незаработанный» характер. В этом можно убедиться, проанализировав их состав.

К внереализационным доходам относятся:

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- активы, полученные безвозмездно по договору дарения, в том числе: суммы бюджетных средств, признанные в установленном порядке в качестве доходов;
- поступления в возмещение причиненных организацией убытков;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- положительные курсовые разницы, за исключением положительных курсовых разниц, включаемых в состав операционных доходов;
- сумма дооценки активов, за исключением сумм дооценки основных средств, включаемой в установленном порядке в состав операционных доходов;
- суммы неиспользованных резервов, образованных в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;
- прочие внереализационные доходы, в том числе:
 - активы, принятые к учету, оказавшиеся в излишке по результатам инвентаризации.

Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на расходы по обычным видам деятельности и прочие. В свою очередь прочие расходы состоят из операционных, внереализационных, чрезвычайных.

В разделе II «Расходы по обычным видам деятельности» ПБУ 10/99 рассматриваются расходы по обычным видам деятельности, к которым относятся расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, выполнением работ, оказанием услуг.

В организации, предметом деятельности которой является предоставление активов по договору аренды, участие в уставных капиталах и др., указанными расходами следует считать затраты, связанные с осуществлением этих видов деятельности. При этом предмет деятельности организации для некоммерческих организаций и унитарных предприятий определяется в учредительных документах, а для коммерческих (если такой информации нет в учредительных документах) - исходя из правила существенности. Это означает, что предметом деятельности организации могут считаться работы, услуги, производство продукции и т.п.,

составляющие в стоимостном выражении более 5% от величины (стоимости) всех продаж этой организации.

К расходам по обычным видам деятельности относятся затраты, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных МПЗ, возникающие в процессе переработки (доработки) МПЗ, которые будут использоваться при производстве продукции (выполнении работ и оказании услуг) или продаваться. Сюда же входят расходы, связанные с продажей (перепродажей) товаров (на содержание и эксплуатацию ОС и иных внеоборотных активов, на поддержание их в исправном состоянии, коммерческие, управленческие расходы и др.).

Такая группировка расходов по обычным видам деятельности вытекает непосредственно из характера производственного цикла, который, как известно, состоит из трех взаимосвязанных стадий: заготовление (приобретение сырья и материалов), производство (переработка сырья, выполнение работ, оказание услуг), сбыт (расходы по продажам, включая рекламу).

Расходы по обычным видам деятельности необходимо сгруппировать по следующим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат, перечень которых организация устанавливает самостоятельно.

Группировка расходов по обычным видам деятельности основана на однородности экономического содержания этих расходов, включаемых в тот или иной элемент. Группировка расходов по экономическим элементам позволяет определять и анализировать структуру затрат предприятия. Для проведения подобного анализа необходимо рассчитать удельный вес того или иного элемента в общей сумме расходов обычных видов деятельности.

Операционными расходами являются:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, если это не является предметом деятельности организации;
- расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из

патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;

- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, если это не является предметом деятельности организации;

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

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

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

- отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета;

- резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;

- резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности, если обязательство связано с операционными расходами;

- прочие операционные расходы, в том числе:

- сумма уценки основных средств, зачисляемая в установленном порядке на счета учета прибылей и убытков;

- дополнительные затраты, произведенные в связи с получением займов и кредитов, выпуском и размещением заемных обязательств;

- расходы организации по содержанию законсервированных производственных мощностей и объектов, мобилизационных мощностей;

- расходы, связанные с аннулированием производственных заказов (договоров), прекращением производства, не давшего продукции;

К внереализационным расходам относятся:

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

- возмещение причиненных организацией убытков

- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году, в том числе:

- суммы бюджетных средств, признанные в бухгалтерском учете в качестве доходов в прошлые годы, но подлежащие возврату в установленном порядке;

- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, не реальных для взыскания;

- отрицательные курсовые разницы, за исключением курсовых разниц,

относимых в установленном порядке;

- резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности, если обязательство связано с внереализационными расходами;
- суммы уценки активов, за исключением сумм уценки основных средств;
- перечисление средств (взносов, выплат и т.д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;
- прочие внереализационные расходы,

в том числе:

- убытки от хищения материальных и иных ценностей, виновники которых по решениям суда не установлены;
- судебные расходы;

В процессе деятельности организации могут возникнуть чрезвычайные доходы и расходы. Это доходы и расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и др.). Иными словами, имеются в виду непредвиденные, непредотвратимые так называемые форс-мажорные обстоятельства. Состав чрезвычайных доходов приведен в п.9 ПБУ 9/99. К таким доходам относятся страховое возмещение, стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т.п.

III. Учет доходов и расходов предприятия

3.1 Учет доходов и расходов от обычных видов деятельности

Учет доходов и расходов, связанных с обычными видами деятельности, и определение финансового результата по ним ведется на счете 205.00 «Расчеты по доходам».

Счет 20500 "Расчеты по доходам".

1. предназначен для учета расчетов по суммам доходов (поступлений), начисленных учреждением в момент возникновения требований к их плательщикам, возникающих в силу договоров, соглашений, а также при выполнении субъектом учета возложенных согласно законодательству Российской Федерации на него функций, а также поступивших от плательщиков предварительных оплат.

(в ред. Минфина России от 29.08.2014 N 89н)

2. Учет задолженности дебиторов по начисленным доходам в иностранных валютах одновременно ведется в соответствующей иностранной валюте и в рублевом эквиваленте на дату начисления задолженности (признания доходов).

Переоценка расчетов плательщиков по доходам в иностранных валютах осуществляется на дату совершения операций по оплате (возврату) расчетов в соответствующей иностранной валюте.

При этом положительные (отрицательные) курсовые разницы, возникшие при расчете рублевого эквивалента, относятся на увеличение (уменьшение) расчетов по доходам в иностранной валюте, с отнесением курсовых разниц на финансовый результат текущего финансового года от переоценки активов.

3. Группировка расчетов осуществляется в разрезе видов доходов бюджета, администрируемых учреждением в рамках выполнения полномочий администратора доходов бюджета, и (или) видов поступлений, предусмотренных утвержденной сметой (планом финансово-хозяйственной деятельности) учреждения по аналитическим группам синтетического счета объектов учета:

"Расчеты по налоговым доходам";

"Расчеты по доходам от собственности";

"Расчеты по доходам от оказания платных работ, услуг";

"Расчеты по суммам принудительного изъятия";

"Расчеты по поступлениям от бюджетов";

"Расчеты по страховым взносам на обязательное социальное страхование";

"Расчеты по доходам от операций с активами";

"Расчеты по прочим доходам".

Расчеты по доходам учитываются:

- расчеты по налоговым доходам - на счете, содержащем аналитический код группы синтетического "Расчеты по налоговым доходам" и соответствующий аналитический код вида синтетического счета финансовых активов:

"Расчеты с плательщиками налоговых доходов";

- расчеты по доходам от собственности - на счете, содержащем аналитический код группы синтетического "Расчеты по доходам от собственности" и соответствующий аналитический код вида синтетического счета финансовых активов:

"Расчеты с плательщиками от собственности";

- расчеты по доходам от оказания платных работ, услуг" - на счете, содержащем аналитический код группы синтетического "Расчеты по доходам от оказания платных работ, услуг" и соответствующий аналитический код вида синтетического счета финансовых активов:

"Расчеты с плательщиками доходам от оказания платных работ, услуг";

- расчеты по суммам принудительного изъятия - на счете, содержащем аналитический код группы синтетического "Расчеты по суммам принудительного изъятия" и соответствующий аналитический код вида синтетического счета финансовых активов:

"Расчеты с плательщиками по суммам принудительного изъятия";

- расчеты по поступлениям от бюджетов - на счете, содержащем аналитический код группы синтетического "Расчеты по поступлениям от бюджетов" и соответствующий аналитический код вида синтетического счета финансовых активов:

"Расчеты с плательщиками по поступлениям от других бюджетов бюджетной системы Российской Федерации";

"Расчеты по поступлениям от наднациональных организаций и правительств иностранных государств";

"Расчеты по поступлениям от международных финансовых организаций";

- расчеты по поступлениям от бюджетов - на счете, содержащем аналитический код группы синтетического "Расчеты по страховым взносам на обязательное социальное страхование" и соответствующий аналитический

код вида синтетического счета финансовых активов:

"Расчеты с плательщиками страховых взносов на обязательное социальное страхование";

- расчеты по доходам от операций с активами - на счете, содержащем аналитический код группы синтетического "Расчеты по доходам от операций с активами" и соответствующий аналитический код вида синтетического счета финансовых активов:

"Расчеты по доходам от операций с основными средствами";

"Расчеты по доходам от операций с нематериальными активами";

"Расчеты по доходам от операций с непроизведенными активами";

"Расчеты по доходам от операций с материальными запасами";

"Расчеты по доходам от операций с финансовыми активами";

- расчеты по прочим доходам - на счете, содержащем аналитический код группы синтетического "Расчеты по прочим доходам" и соответствующий аналитический код вида синтетического счета финансовых активов:

"Расчеты с плательщиками прочих доходов";

2 Расчеты по невыясненным поступлениям;

(абзац введен Минфина России от 29.08.2014 N 89н)

В рамках формирования учетной политики учреждение вправе с учетом требований законодательства Российской Федерации, органов, осуществляющих функции и полномочия учредителя, налогового законодательства Российской Федерации по раскрытию информации о результатах деятельности учреждения (раздельном учете), устанавливать в составе Рабочего плана счетов дополнительную группировку расчетов по видам доходов (поступлений) - дополнительные аналитические коды номеров счетов бухгалтерского учета.

4. Аналитический учет расчетов по поступлениям ведется в разрезе видов доходов (поступлений) по плательщикам (группам плательщиков) и соответствующим им суммам расчетов в Карточке учета средств и расчетов и (или) в Журнале операций расчетов с дебиторами по доходам.

5. Отражение операций по счету осуществляется в Журнале операций расчетов с дебиторами по доходам.

3.2 Учет прочих доходов и расходов

Счет 40100 "Финансовый результат экономического субъекта"
(в ред. Минфина России от 12.10.2012 N 134н)

1. предназначен для отражения результата финансовой деятельности учреждений, а также финансового результата публично-правового образования по результатам исполнения соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации, сметы (плана финансово-хозяйственной деятельности) бюджетного учреждения, автономного учреждения за текущий финансовый год и за прошлые финансовые периоды.

2 Учет операций по счетам ведется в Журналах по прочим операциям.

40110 "Доходы текущего финансового года"

40120 "Расходы текущего финансового года"

3. Счета предназначены для учета учреждением по методу начисления финансового результата текущей деятельности учреждения.

Финансовый результат текущей деятельности в целях настоящей Инструкции определяется как разница между начисленными доходами и начисленными расходами учреждения за отчетный период. Суммы начисленных доходов учреждения сопоставляются с суммами начисленных расходов, при этом кредитовый остаток по указанным выше счетам отражает положительный результат, дебетовый - отрицательный.

Оценка доходов производится по продажной цене, сумме сделки, указанной в договоре, признание доходов осуществляется по методу начисления, дата признания определяется по дате перехода права собственности на услугу, товар, готовую продукцию, работу.

При выполнении работ, оказании услуг по долгосрочным договорам, в которых указаны этапы выполнения, если невозможно определить дату перехода собственности, применяется равномерное отнесение доходов и расходов на финансовый результат деятельности учреждения или их списание в соответствии со сметой или планом финансово-хозяйственной деятельности.

4. Сформированная по результатам деятельности учреждения себестоимость выполненных учреждением работ, оказанных услуг, реализованной готовой продукции отражается на соответствующих счетах финансового результата текущего финансового года в уменьшение дохода от оказания платных услуг (работ), реализации готовой продукции, соответственно.

5. При завершении финансового года суммы начисленных доходов и признанных расходов по методу начисления, отраженные на соответствующих счетах финансового результата текущего финансового

года, закрываются на финансовый результат прошлых отчетных периодов.

6. Для учета операций по формированию финансового результата деятельности учреждения в разрезе групп объектов учета, составляющих финансовый результат, предназначены счета:

"Доходы текущего финансового года";

"Расходы текущего финансового года".

7. Для определения финансового результата деятельности учреждения доходы и расходы группируются по видам доходов (расходов) соответственно казенными учреждениями, бюджетными учреждениями - в разрезе, кодов классификации операций сектора государственного управления; автономными учреждениями - в разрезе видов поступлений (выплат), предусмотренных (планом финансово-хозяйственной деятельности) учреждения.

Формирование отдельного учета по видам доходов (расходов) на счетах финансового результата текущего финансового года, в том числе для целей налогового (управленческого) учета, осуществляется в порядке, установленном главным администратором средств бюджета, органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя, актом учреждения, принимаемым при формировании учетной политики учреждения.

Внереализационные доходы и расходы. Важно отметить, что нельзя сформировать конечный финансовый результат без учета доходов и расходов от внереализационных операций. В некоторых организациях, где доля подобных доходов и расходов велика, корректировка настолько значительна, что может изменить конечный финансовый результат на противоположный (с прибыли на убыток и наоборот).

К внереализационным доходам и расходам относят результаты от операций, непосредственно не связанных с производственной деятельностью организации.

3.3. Учет формирования финансового результата

В системе счетов, отражающих финансовые результаты деятельности предприятия за отчетный год, должна сформироваться вся необходимая информация о показателях, содержащихся в финансовой отчетности о прибылях и убытках.

При этом расходы представлены в дебетовых оборотах счетов данной группы, а доходы - в кредитовых. Сравнение соответствующих доходов и расходов дает сальдированный результат в виде промежуточного или конечного показателя прибыли или убытка.

Финансовый результат деятельности организации формируется накопительным путем в течение всего года. На величину конечного финансового результата влияют чрезвычайные доходы и расходы, отражаемые на счете 205.00.

IV. Заключительные положения

Учет доходов и расходов регламентируется Положениями по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (далее ПБУ 9/99) и «Расходы организации» (далее – ПБУ 10/99), утвержденных Приказами от 06.05.1999 г. № 32н и № 33. Данные Положения устанавливают методологические основы формирования и отражения в бухгалтерском учете достоверной информации о полученном доходе от предпринимательской деятельности организации.

К задачам учета доходов и расходов можно отнести:

- идентификация фактов хозяйственной жизни, квалифицируемых в бухгалтерском учете как доходы и расходы;
- определение момента возникновения (признания) доходов и расходов;
- определение величины доходов и расходов;
- отнесение доходов и расходов к отчетным периодам, за которые определяется финансовый результат.

Доходы организации в зависимости от их характера, условий получения и направления деятельности организации подразделяются на доходы от обычных видов деятельности, операционные доходы и внереализационные доходы.

Доходы, отличные от доходов от обычных видов деятельности, считаются прочими, к которым относятся также и чрезвычайные доходы.