****

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ**

**Учет финансового результата: счета 90, 91, 99**

**Материал подготовлен Антошиной О.А.**

**Москва, 2022**

**Учет финансового результата: счета 90, 91, 99**

В течение месяца учитывайте выручку и расходы по обычным видам деятельности на счете 90, прочие доходы и расходы - на счете 91. При закрытии месяца программа сформирует на субсчетах 90.09 и 91.09 финансовый результат и спишет его на субсчет 99.01.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Проводки по учету выручки и расходов на счете 90

|  |  |
| --- | --- |
| Д 62 - К 90.01 | Признана выручка |
| Д 90.02 - К 43 (41, 20) | Списана себестоимость готовой продукции, товаров, работ, услуг |
| Д 90.03 - К 68.02 | Начислен НДС |
| Д 90.07 - К 44 | Списаны коммерческие расходы |
| Д 90.08 - К 26 | Списаны управленческие расходы |
| Д 90.09 - К 99.01 | Сформирована прибыль за месяц |
| Д 99.01 - К 90.09 | Сформирован убыток за месяц |

 |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Проводки по учету прочих доходов и расходов на счете 91

|  |  |
| --- | --- |
| Д 62 (76) - К 91.01 | Признаны прочие доходы |
| Д 91.02 - К 60 (62, 66, 67, 76, 01, 52) | Признаны прочие расходы |
| Д 91.09 - К 99.01 | Сформирована прибыль от прочих операций |
| Д 99.01 - К 91.09 | Сформирован убыток от прочих операций |

 |

На счете 99 кроме финансового результата учитывайте налог на прибыль и разницы по ПБУ 18/02 - или постоянные, или временные.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Проводки по начислению налога на прибыль и авансовых платежейВариант 1. Балансовый метод

|  |  |
| --- | --- |
| Д 68.04.1 - К 51 | Уплачены авансовые платежи по налогу на прибыль |
| Д 90 - К 99.01.1 | Прибыль до налогообложения |
| Д 99.02.Т - К 68.04.1 | Текущий налог на прибыль |
| Д 09 - К 99.02.О | Признан ОНА |
| Д 99.02.О - К 09 | Погашен ОНА |
| Д 99.02.О - К 77 | Признано ОНО |
| Д 77 - К 99.02.О | Погашено ОНО |

Вариант 2. Балансовый метод с постоянными и временными разницами

|  |  |
| --- | --- |
| Д 68.04.1 - К 51 | Уплачены авансовые платежи по налогу на прибыль |
| Д 90 - К 99.01.1 | Прибыль до налогообложения |
| Д 99.02.1 - К 68.04.2 | Условный расход по налогу на прибыль |
| Д 99.02.3 - К 68.04.2 | Постоянный налоговый расход |
| Д 68.04.2 - К 99.02.3 | Постоянный налоговый доход |
| Д 09 - К 68.04.2 | Признан ОНА |
| Д 68.04.2 - К 09 | Погашен ОНА |
| Д 68.04.2 - К 77 | Признано ОНО |
| Д 77 - К 68.04.2 | Погашено ОНО |
| Д 68.04.2 - К 68.04.1 | Начислен налог на прибыль |

 |

В конце года проводят реформацию баланса - внутренними проводками закрывают все субсчета к счетам 90, 91 и 99. После этого сальдо остается только на субсчете 99.01. Это и есть финансовый результат отчетного года, его списывают на счет 84. Бухгалтерские программы делают это при закрытии декабря.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Проводки при реформации баланса

|  |  |
| --- | --- |
| Д 99.01 - К 84.01 | Учтена чистая прибыль |
| Д 84.02 - К 99.01 | Учтен чистый убыток |

 |

**Дата оказания услуг и выполнения работ в целях налогообложения прибыли и бухгалтерского учета**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | В налоговом учете доход от оказанных вами услуг (выполненных работ) при методе начисления вы должны признавать на дату акта об оказании услуг (выполнении работ). Если вы оказываете длящиеся услуги или выполняете длительные работы, которые переходят из одного отчетного (налогового) периода в другой, то доходы нужно распределять по периодам. При кассовом методе доходы от работ и услуг признаются на день оплаты.Расходы по услугам, которые оказаны вам (работам, которые выполнены для вас), при методе начисления признаются в зависимости от того, к прямым или косвенным расходам они у вас относятся, а также в зависимости от характера расходов: материальные, прочие, внереализационные. При кассовом методе расходы признаются на дату их оплаты. При этом в некоторых случаях нужно также учитывать, прямой это расход или косвенный.В бухгалтерском учете доходы от оказания услуг (выполнения работ) признают на дату, когда услуги по договору полностью оказаны (работы выполнены). Если услуги или работы носят длящийся характер, то доход может признаваться способом "по мере готовности".Расходы в виде стоимости оказанных вам услуг (выполненных для вас работ) признавайте на дату подписания акта об оказании услуг (выполнении работ) или иного первичного документа. |  |

**Оглавление:**

1. [Какая дата является датой оказания услуг (выполнения работ) для признания доходов в налоговом учете](#P15)

2. [Какая дата является датой оказания услуг (выполнения работ) для признания доходов в бухучете](#P42)

3. [На какую дату списываются в расходы затраты на услуги (работы) в налоговом учете](#P60)

4. [Какая дата является датой оказания услуг (выполнения работ) для признания расходов в бухучете](#P86)

**1. Какая дата является датой оказания услуг (выполнения работ) для признания доходов в налоговом учете**

**При методе начисления** доход от оказания услуг по общему правилу признается на дату оформления акта оказания услуги.

**Дату оказания услуг в акте** лучше указать ту, на которую эти услуги фактически оказаны, то есть день исполнения ваших обязательств по договору.

Так, из п. 1 ст. 39, п. 3 ст. 271 НК РФ следует, что при методе начисления доход от оказания услуги признается на дату фактического оказания этой услуги. При этом доход признается в том периоде, в котором оказание услуги оформлено документами (Письма Минфина России от 08.10.2020 N 03-07-11/88016, от 17.02.2017 N 03-03-06/1/9283).

Чтобы не возникало проблем с датой признания дохода, лучше, чтобы дата фактического оказания услуги и дата акта оказания услуг совпадали.

Например, если договором аренды предусмотрено, что акт оказания услуг составляется за каждый месяц, то по услугам за январь этот акт лучше составить 31 января, а не в феврале и так далее.

Бывают услуги, которые оказываются не в течение одного налогового периода, а в течение нескольких, и при этом поэтапной сдачи услуг не предусмотрено.

В этом случае доходы от оказания услуг нельзя признавать целиком после фактического оказания услуги и подписания акта. Эти доходы нужно распределять (п. 2 ст. 271 НК РФ).

Доходы вы распределяете самостоятельно в соответствии с принципом формирования расходов по указанным услугам (п. 2 ст. 271 НК РФ).

Доходы можно распределить (Письма Минфина России от 08.10.2021 N 03-03-06/1/81687, от 11.02.2020 N 03-03-07/9075):

* равномерно. Для этого, например, нужно разделить доходы на количество отчетных периодов, в которых действует договор;
* пропорционально затратам на исполнение услуг. Для этого нужно составить смету расходов на выполнение услуги.

Возможно и такое, что договором вообще не предусматривается передача услуг по акту и при этом нет длительного производственного цикла. Например, когда вам поступает оплата по лицензионному договору.

В этом случае такие доходы также нужно равномерно распределить, например, по кварталам, если вы сдаете декларацию по налогу ежеквартально (п. 2 ст. 271 НК РФ).

**При кассовом методе** доход учитывается в момент получения оплаты за оказанные услуги. Аванс тоже нужно учесть в момент его перечисления заказчиком, хоть услуга еще и не оказана (п. 2 ст. 273, пп. 1 п. 1 ст. 251 НК РФ).

При выполнении работ доход в налоговом учете признавайте в том же порядке, что и при оказании услуг.

|  |
| --- |
| В какой момент признать доходы по налогу на прибыль, если заказчик не подписывает акт выполненных работПорядок учета доходов в целях налога на прибыль зависит от способа признания доходов: кассовый метод или метод начисления.**При кассовом методе** факт подписания акта выполненных работ не имеет значения. Доход нужно признать в момент поступления оплаты за выполненные работы, а также при получении аванса (пп. 1 п. 1 ст. 251, п. 2 ст. 273 НК РФ).**При методе начисления** момент признания дохода зависит от того, по каким причинам заказчик не подписывает акт.Если заказчик безосновательно уклоняется от подписания акта, вы можете подписать акт в одностороннем порядке. В этом случае доход отразите на дату подписания акта (п. 4 ст. 753 ГК РФ, п. п. 1, 3 ст. 271 НК РФ, Письмо Минфина России от 08.10.2020 N 03-07-11/88016, п. 14 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 24.01.2000 N 51).Также заказчик может отказаться подписывать акт из-за недостатков или ненадлежащего качества выполненных работ, сделав соответствующие записи в акте (п. п. 1, 2 ст. 720 ГК РФ).В такой ситуации доход признавайте после подписания акта по итогам устранения недостатков (исправления качества) [в общем порядке](#P16). |

**2. Какая дата является датой оказания услуг (выполнения работ) для признания доходов в бухучете**

В бухгалтерском учете выручку от оказания услуг признают при одновременном выполнении следующих условий (п. 12 ПБУ 9/99 "Доходы организации"):

* право на получение этой выручки вытекает из конкретного договора;
* сумма выручки может быть определена;
* имеется уверенность в том, что в результате оказания услуг произойдет увеличение экономических выгод организации;
* услуги оказаны;
* расходы, связанные с оказанием услуг, могут быть определены.

Следовательно, доход от оказания услуг признают на дату, когда услуги оказаны.

Факт оказания услуг оформляют первичным документом, содержащим обязательные реквизиты (ч. 1, 2 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете, п. 4 ФСБУ 27/2021 "Документы и документооборот в бухгалтерском учете", Приложение к Письму Минфина России от 21.01.2019 N 07-04-09/2654). В качестве такого документа, как правило, используют акт об оказании услуг.

Если услуги носят длящийся характер (имеют длительный цикл их оказания) и есть возможность определить их готовность, то выручку можно признавать по мере готовности услуг (п. 13 ПБУ 9/99). Например, по договору на оказание услуг по обучению, заключенному на год, выручку можно признавать на последнее число каждого месяца исходя из количества учебных часов в этом месяце. Важный момент - допускается формировать первичные документы, подтверждающие оказание услуг, с определенной периодичностью на отчетную дату (пп. "б" п. 9 ФСБУ 27/2021).

В некоторых случаях организация обязана признавать выручку от оказания услуг по мере готовности - это касается услуг, связанных со строительством (п. п. 2, 17 ПБУ 2/2008 "Учет договоров строительного подряда").

Способ определения готовности услуг необходимо закрепить в учетной политике (пп. "б" п. 17 ПБУ 9/99).

Если выручка признается по мере готовности услуг, то признание дохода оформляют, как правило, бухгалтерской справкой-расчетом.

В бухгалтерском учете выручку от выполнения работ признавайте в том же порядке, что и при оказании услуг.

**3. На какую дату списываются в расходы затраты на услуги (работы) в налоговом учете**

**При методе начисления** момент признания расходов по полученным вашей организацией услугам в первую очередь зависит от того, к каким расходам эта услуга относится - прямым или косвенным.

Прямые расходы по общему правилу признаются в периоде реализации товаров (работ, услуг), в стоимости которых эти расходы учтены (п. 2 ст. 318, ст. 320 НК РФ). Но если вы сами занимаетесь оказанием услуг, то прямые расходы можно списывать в текущем периоде, не дожидаясь реализации (п. 2 ст. 318 НК РФ).

Косвенные расходы учитываются в том отчетном или налоговом периоде, в котором были осуществлены (п. 2 ст. 318, ст. 320 НК РФ).

Дата признания расходов по полученным услугам зависит еще и от того, к какому виду расходов эти услуги относятся.

Услуги, которые относятся к материальным расходам, признаются на дату подписания акта оказания услуг (п. 2 ст. 272 НК РФ).

Услуги, которые относятся к прочим расходам, - на дату расчетов по договору, на дату предъявления акта об оказании услуг или на последний день отчетного (налогового) периода (пп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ).

Точно так же определяется дата признания расходов по услугам, которые относятся к внереализационным расходам (пп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ).

Под датой предъявления акта об оказании услуг следует понимать дату составления этого акта. Такой же порядок действует, если акт составлен в электронной форме (Письма Минфина России от 07.08.2020 N 03-03-06/1/69363, от 08.10.2019 N 03-03-06/1/77295, от 03.11.2015 N 03-03-06/1/63478, ФНС России от 25.03.2019 N СД-4-3/5272).

**При кассовом методе** расходы признаются на дату их оплаты (п. 3 ст. 273 НК РФ).

При этом торговые организации также должны признавать эти расходы с учетом распределения на прямые и косвенные (ст. 320 НК РФ).

Затраты на выполненные работы списывайте в расходы в том же порядке, что и затраты на услуги.

**3.1. В каких случаях дата акта оказания услуг (выполнения работ) является датой признания расходов в налоговом учете**

Расходы на услуги (работы) можно признавать на дату акта оказания услуг (выполнения работ) при применении метода начисления. Это касается услуг (работ), как связанных с производством и реализацией, так и тех, которые относятся к внереализационным расходам.

Если услуга (работа) связана с производством и реализацией, то признать ее в расходах на дату акта можно при одновременном соблюдении таких условий:

* она является косвенным расходом либо прямым расходом, но только тем, который вы имеете право списывать в текущем периоде;
* она относится к материальным или прочим расходам.

Основание: п. 2, пп. 3 п. 7 ст. 272, п. 2 ст. 318, ст. 320 НК РФ, Письма Минфина России от 03.11.2015 N 03-03-06/1/63478, ФНС России от 25.03.2019 N СД-4-3/5272.

**4. Какая дата является датой оказания услуг (выполнения работ) для признания расходов в бухучете**

В бухгалтерском учете затраты на оказанные услуги, как правило, признают в составе расходов по обычным видам деятельности на дату подписания акта об оказании услуг или иного первичного документа исполнителя (п. п. 5, 16 ПБУ 10/99 "Расходы организации", пп. "а" п. 8 ФСБУ 27/2021). Если даты фактического оказания услуг и составления (подписания) первичного документа различаются, укажите в нем обе даты (пп. "б" п. 8 ФСБУ 27/2021).

Если договор заключен на оказание услуг длящегося характера с фиксированной ежемесячной стоимостью (например, на услуги связи или образовательные услуги) и в нем отсутствует условие о ежемесячном составлении акта, то расходы по такому договору можно признавать на последнее число каждого месяца в течение срока действия договора в сумме, равной величине оплаты за месяц (п. 16 ПБУ 10/99). Для признания таких расходов ежемесячно на отчетную дату составляйте бухгалтерскую справку, содержащую обязательные реквизиты (ч. 1 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете, пп. "б" п. 9 ФСБУ 27/2021).

Если оказанные услуги связаны с приобретением основных средств, товаров, материалов и пр., то стоимость услуг в расходах не признают, а включают в стоимость (себестоимость) этих активов (п. 12 ФСБУ 6/2020 "Основные средства", п. п. 9, 10 ФСБУ 26/2020 "Капитальные вложения", п. 10 ФСБУ 5/2019 "Запасы", утвержденного Приказом Минфина России от 15.11.2019 N 180н).

Расходы в виде стоимости услуг, включенных в состав расходов по обычным видам деятельности, формируют себестоимость продукции, работ и услуг в порядке, установленном организацией (п. 9 ПБУ 10/99). Себестоимость проданных продукции, работ и услуг списывают в себестоимость продаж. Коммерческие и управленческие расходы можно включить в себестоимость продаж полностью в отчетном периоде их признания (п. 9 ПБУ 10/99, Инструкция по применению Плана счетов).

Затраты на выполненные работы списывайте в бухгалтерском учете в том же порядке, что и затраты на услуги.

**Как учесть доходы от выполнения работ с длительным циклом**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Учет доходов от работ с длительным циклом для целей расчета налога на прибыль зависит от выбранного метода учета: начисления или кассового.При методе начисления доходы от работ с длительным циклом самостоятельно распределяйте исходя из принципа равномерности признания расходов по этой операции.При кассовом методе такие доходы признавайте на дату поступления оплаты.В бухгалтерском учете при выполнении работ с длительным циклом выручку признавайте либо в течение срока действия договора способом "по мере готовности", либо по завершении выполнения работы в целом. |  |

**Оглавление:**

1. [Как учесть доходы от работ с длительным циклом для целей налога на прибыль](#P13)

2. [Как признавать выручку от выполнения работ с длительным циклом в бухгалтерском учете](#P30)

**1. Как учесть доходы от работ с длительным циклом для целей налога на прибыль**

Порядок признания доходов от реализации работ с длительным производственным циклом зависит от применяемого метода признания доходов и расходов: начисления или кассового.

|  |
| --- |
| Что относится к работам с длительным циклом для целей налога на прибыльНалоговый кодекс РФ не определяет, что относится к работам с длительным технологическим циклом.Из разъяснений Минфина России следует, что в целях исчисления налога на прибыль работы можно отнести к производству с длительным технологическим циклом, если выполняются два условия (п. 1 ст. 285 НК РФ, Письма от 11.02.2020 N 03-03-07/9075, от 27.11.2017 N 03-07-11/78178, от 04.02.2015 N 03-03-06/1/4381):* сроки начала и окончания производства приходятся на разные года независимо от количества дней осуществления работ;
* в договоре не предусмотрена поэтапная сдача работ независимо от продолжительности каждого из этапов.
 |

**При методе начисления** доход нужно распределять в соответствии с принципом формирования расходов по этой операции. Такой порядок действует, если поэтапная сдача работ договором не предусмотрена (п. 2 ст. 271 НК РФ).

Порядок распределения дохода организация разрабатывает самостоятельно. Его нужно утвердить в учетной политике (ст. 316 НК РФ).

В частности, Минфин России называет следующие способы распределения доходов (Письма от 08.10.2021 N 03-03-06/1/81687, от 11.02.2020 N 03-03-07/9075, от 27.11.2017 N 03-07-11/78178):

* равномерно между отчетными периодами, в течение которых выполняется договор;
* пропорционально доле фактических расходов отчетного периода в общей сумме расходов, предусмотренных в смете.

Первый способ применяйте, если расходы распределены между отчетными периодами равномерно. Тогда будет соблюдено правило п. 2 ст. 271 НК РФ. В ином случае лучше выбрать второй способ распределения доходов.

**При кассовом методе** доход признавайте на дату поступления денег или иного имущества (работ, услуг) или имущественных прав (п. 2 ст. 273 НК РФ).

**2. Как признавать выручку от выполнения работ с длительным циклом в бухгалтерском учете**

Для целей бухгалтерского учета к работам с длительным циклом относят работы долгосрочного характера, срок выполнения которых составляет более одного отчетного года, а также работы, сроки начала и окончания которых приходятся на разные отчетные годы (п. п. 1, 2 ПБУ 2/2008 "Учет договоров строительного подряда", пп. "б" п. 7.1 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации").

Выручку от выполнения работ с длительным циклом организация может признавать (п. 13 ПБУ 9/99 "Доходы организации", п. 7 ПБУ 1/2008):

* по мере готовности;
* по завершении выполнения работы в целом.

В отношении разных по характеру и условиям выполнения работ организация может применять одновременно разные способы признания выручки (п. 13 ПБУ 9/99).

Исключение составляют организации, которые обязаны применять ПБУ 2/2008 и признавать выручку от выполнения работ по договорам с длительным циклом по мере готовности. К ним относятся подрядчики и субподрядчики по договорам строительного подряда (включая договоры на восстановление зданий, сооружений, судов, их ликвидацию (разборку) и связанное с этим восстановление окружающей среды) при условии, что они не вправе применять упрощенные способы бухучета (п. п. 1, 2, 2.1 ПБУ 2/2008).

**2.1. Как учитывать выручку от выполнения работ способом "по мере готовности"**

Для признания выручки по договорам строительного подряда порядок применения способа "по мере готовности" установлен ПБУ 2/2008.

По иным договорам на выполнение работ с длительным циклом признавать выручку способом "по мере готовности" следует согласно нормам МСФО (IFRS) 15 "Выручка по договорам с покупателями" (пп. "а" п. 7.1 ПБУ 1/2008).

МСФО (IFRS) 15 предусмотрен способ признания выручки "в течение периода", по своей сути аналогичный способу "по мере готовности". Организация может применять указанный способ при выполнении любого из критериев, установленных МСФО (IFRS) 15.

**Величину выручки** определяют исходя из стоимости работ по договору, корректируемой в случаях и на условиях, предусмотренных договором (п. 8 ПБУ 2/2008, п. п. 46, 47 МСФО (IFRS) 15).

Признавать выручку способом "по мере готовности" ("в течение периода") нужно на отчетную дату в течение периода действия договора исходя из подтвержденной степени завершенности работ (п. 17 ПБУ 2/2008, п. 39 МСФО (IFRS) 15):



Определить **степень завершенности работ** можно следующими способами.

***Способ 1 - по доле выполненного объема работ (метод результатов).*** Например, путем экспертной оценки или путем подсчета доли выполненных на отчетную дату работ в натуральном выражении (в километрах полотна, кубометрах бетона и т.п.) в общем объеме работ по договору (п. 20 ПБУ 2/2008, п. п. В15 - В17 МСФО (IFRS) 15). При этом способе может применяться формула:



***Способ 2 - по доле понесенных расходов (метод ресурсов).*** Степень завершенности определяется, например, путем подсчета доли понесенных расходов в денежном или натуральном выражении, относящихся к выполненным работам, в расчетной величине общих расходов по договору в денежном или натуральном выражении (п. 20 ПБУ 2/2008, п. п. В18 - В19 МСФО (IFRS) 15). При этом способе могут применяться формулы:





Если в какой-либо отчетный период (как правило, на начальном этапе исполнения договора) невозможно достоверно определить степень завершенности работ по договору, выручку определяют исходя из величины расходов, возможных к возмещению (п. п. 17, 23 ПБУ 2/2008, п. 45 МСФО (IFRS) 15).

Признаваемую "по мере готовности" выручку учитывают до полного завершения работ как отдельный актив - "не предъявленная к оплате начисленная выручка" (в терминологии МСФО - "актив по договору") (п. 26 ПБУ 2/2008, п. 107 МСФО (IFRS) 15).

Проводки при применении способа "по мере готовности" следующие:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит | Первичный документ |
| 1. В конце каждого отчетного периода в течение срока действия договора |
| Отражена не предъявленная к оплате начисленная выручка | 46 [**1**](#P104) | 90-1 | Бухгалтерская справка-расчет |
| Выделен НДС, исчисленный с не предъявленной заказчику выручки | 90-3 | 76 [**2**](#P105) | Бухгалтерская справка-расчет |
| Списана себестоимость выполненных работ | 90-2 | 20 | Бухгалтерская справка-расчет |
| 2. На дату подписания акта приемки-сдачи выполненных работ |
| 2.1. В части работ, выполненных за период после последней отчетной даты до даты подписания акта приемки-сдачи выполненных работ |
| Отражена выручка от выполнения работ | 62 | 90-1 | Акт приемки-сдачи выполненных работ |
| Начислен НДС на стоимость выполненных работ | 90-3 | 68 | Счет-фактура |
| Списана себестоимость выполненных работ | 90-2 | 20 | Бухгалтерская справка-расчет |
| 2.2. В части работ, выполненных на последнюю отчетную дату(выручка по которым была признана) |
| Не предъявленная к оплате начисленная выручка списана на дебиторскую задолженность | 62 | 46 | Акт приемки-сдачи выполненных работ |
| Начислен НДС на стоимость выполненных работ | 76 | 68 | Бухгалтерская справка-расчет, Счет-фактура |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | **1** Инструкцией по применению Плана счетов не установлен счет для учета не предъявленной к оплате начисленной выручки. Использование счета 46 "Выполненные этапы по незавершенным работам" нужно установить в учетной политике (п. 4 ПБУ 1/2008, Письмо Минфина России от 26.10.2005 N 07-05-06/279).**2** Для корректного формирования финансового результата сумма НДС со стоимости выполненных работ исключается из выручки. Поскольку этот НДС будет начислен к уплате в бюджет позднее (на дату подписания акта приемки-сдачи выполненных работ), на отчетную дату его сумма отражается по кредиту счета 76, а не по кредиту счета 68 (пп. 1 п. 1 ст. 167 НК РФ, п. 3 ПБУ 9/99). |  |

**2.2. Как учитывать выручку от выполнения работ способом "по завершении выполнения работы в целом"**

При применении способа "по завершении выполнения работы в целом" выручку признают после завершения всех работ по договору на дату подписания акта приемки-сдачи выполненных работ с заказчиком (п. п. 12, 13 ПБУ 9/99).

Проводки при применении способа "по завершении выполнения работы в целом" следующие:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит | Первичный документ |
| Отражена выручка от выполнения работ | 62 | 90-1 | Акт приемки-сдачи выполненных работ |
| Начислен НДС на стоимость выполненных работ | 90-3 | 68 | Счет-фактура |
| Списана себестоимость выполненных работ | 90-2 | 20 | Бухгалтерская справка-расчет |

**Как учесть расходы, если нет доходов**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Возможность учесть расходы при отсутствии доходов зависит от вида расходов. Не получится признать прямые расходы в налоговом учете (за исключением прямых расходов на оказание услуг) и затраты, которые формируют стоимость активов в бухгалтерском учете, до момента включения в расходы стоимости этих активов. |  |

**Оглавление:**

1. [Как в бухгалтерском учете признать расходы, если нет доходов](#P10)

2. [Как в налоговом учете признать расходы, если нет доходов](#P18)

**1. Как в бухгалтерском учете признать расходы, если нет доходов**

В бухгалтерском учете затраты, которые формируют себестоимость незавершенного производства, при нормальных условиях вы сможете признать в расходах, только если произведете и продадите продукцию (выполните и сдадите заказчику работы, окажете услуги) (пп. "а" п. 43 ФСБУ 5/2019 "Запасы", п. п. 9, 19 ПБУ 10/99 "Расходы организации").

Затраты, которые себестоимость незавершенного производства не формируют, признавайте **в расходах по обычным видам деятельности** в том отчетном периоде, в котором они понесены (п. п. 5, 18 ПБУ 10/99). К ним, в частности, относятся (п. 26 ФСБУ 5/2019 "Запасы", Инструкция по применению Плана счетов):

* коммерческие расходы, (расходы на продажу продукции, товаров, работ, услуг), если ваша организация не распределяет затраты на доставку и (или) заготовку между проданными товарами и их остатком на конец месяца (Инструкция по применению Плана счетов);
* расходы на хранение. Исключение - случаи, когда хранение является частью технологии производства продукции (выполнения работ, оказания услуг);
* управленческие (общехозяйственные) расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг.

**Прочие расходы,** такие как потери от стихийных бедствий и убытки от простоев, курсовые разницы, штрафы (пени, неустойки) за нарушение условий договоров, суммы оценочных резервов, расходы на услуги банков, учитывайте в периоде их признания по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-2 "Прочие расходы", вне зависимости от наличия или отсутствия доходов (п. п. 16, 18, 19 ПБУ 10/99, п. 12 ПБУ 3/2006 "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте", п. 4 ПБУ 21/2008 "Изменения оценочных значений", п. 8.6.3 Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России).

**2. Как в налоговом учете признать расходы, если нет доходов**

**Прямые расходы** учесть в целях налогообложения прибыли при отсутствии доходов от реализации в общем случае не получится. Обычно прямые расходы уменьшают налоговую базу только при реализации продукции (работ, услуг), в стоимости которых они учтены, или при реализации покупных товаров в относящейся к ним части (п. 2 ст. 318, ст. 320 НК РФ, Письмо Минфина России от 09.06.2009 N 03-03-06/1/382).

Однако если ваша организация оказывает услуги, то прямые расходы на оказание услуг в полном объеме можно относить к расходам текущего отчетного (налогового) периода, несмотря на отсутствие доходов (п. 2 ст. 318 НК РФ, Письмо Минфина России от 06.03.2008 03-03-06/1/153). Воспользоваться этим правом вы можете и в том случае, если наряду с оказанием услуг ведете другую деятельность (Письмо Минфина России от 11.09.2009 N 03-03-06/4/77).

**Косвенные и** **внереализационные** **расходы** полностью относите на уменьшение налоговой базы того периода, в котором они осуществлены. Ждать получения доходов не нужно (п. 2 ст. 318 НК РФ, Письма Минфина России от 24.06.2022 N 03-03-06/1/60328, от 28.12.2017 N 03-03-06/1/87897, ФНС России от 21.04.2011 N КЕ-4-3/6494).

Иногда прямые расходы переквалифицируются во внереализационные и тогда их можно учесть по правилам, действующим для этого вида расходов. Например, так происходит в случаях вынужденного простоя, возникновения убытков от хищений или чрезвычайных ситуаций, аннулирования производственных заказов (пп. 11 п. 1, пп. 3, 4, 5, 6 п. 2 ст. 265 НК РФ, Письма Минфина России от 21.02.2018 N 03-07-07/11012, от 04.04.2011 N 03-03-06/1/206).

При признании для целей налогообложения расходов в тех периодах, когда не было доходов, **в налоговом учете сформируется убыток.** Этот убыток вы можете перенести на будущее и уменьшить налогооблагаемую прибыль следующих отчетных (налоговых) периодов (п. 8 ст. 274, п. 1 ст. 283 НК РФ).

Имейте в виду, что налоговый орган вправе потребовать от вас **пояснения с обоснованием размера полученного убытка** при камеральной проверке деклараций по налогу на прибыль. А если убыток вы будете отражать в декларации **дольше двух лет подряд,** то налоговики могут назначить выездную проверку (п. 3 ст. 88 НК РФ, п. 2 Приложения 2 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@).