

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации

САНКТ-ПЕТЕРБУРГСКИЙ
ПОЛИТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ ПЕТРА ВЕЛИКОГО

Ю.Ю. Кочинев

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ
ДЛЯ НЕБУХГАЛТЕРСКИХ СПЕЦИАЛЬНОСТЕЙ**

Учебное пособие

Санкт-Петербург

2021

УДК 657
ББК 65.052.2

Кочинев Ю.Ю. Бухгалтерский учет для небухгалтерских специальностей : учеб. пособие / Ю.Ю.Кочинев. – СПб., 2021. – 111 с.

В учебном пособии изложены основные сведения о бухгалтерском учете, рассмотрен бухгалтерский учет основных хозяйственных операций, бухгалтерский учет операций в производственных организациях, в организациях, выполняющих работы и оказывающих услуги, в торговых организациях. Приведен ряд сквозных примеров бухгалтерского учета хозяйственных операций.

Пособие предназначено для подготовки бакалавров по различным направлениям экономики и управления (38.03.02 «Менеджмент», 38.03.05 «Бизнес-информатика», 38.03.06 «Торговое дело», 38.03.7 «Товароведение») института промышленного менеджмента, экономики и торговли.

Табл. 5.

Содержание

1. Основные сведения о бухгалтерском учете.....	5
1.1. Сущность, цели и задачи бухгалтерского учета.....	5
1.2. Законодательное и нормативное регулирование бухгалтерского учета в России.....	8
1.3. Организация бухгалтерского учета в фирме.....	14
1.4. Основные принципы бухгалтерского учета.....	18
1.5. Объекты бухгалтерского учета.....	19
1.6. Бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах.....	23
1.7. Счета бухгалтерского учета и двойная запись.....	26
1.8. Документирование как основа бухгалтерского учета.....	38
1.9. Оценка объектов бухгалтерского учета.....	40
1.10. Учетная политика организации.....	41
1.11. Бухгалтерская отчетность.....	43
2. Бухгалтерский учет основных хозяйственных операций.....	47
2.1. Основные виды деятельности организаций с позиции бухгалтерского учета.....	47
2.2. Учет капитала.....	51
2.2.1. Учет уставного капитала.....	51
2.2.2. Учет добавочного капитала.....	53
2.2.3. Учет резервного капитала.....	55
2.3. Учет заемных средств.....	57
2.4. Учет основных средств.....	58
2.5. Учет нематериальных активов.....	64
3. Бухгалтерский учет операций в производственных организациях.....	71
3.1. Учет поступления и списания производственных запасов.....	71
3.2. Учет оплаты труда.....	77
3.3. Учет налога на доходы физических лиц.....	80
3.4. Учет страховых взносов.....	88
3.5. Учет затрат на производство и выпуска готовой продукции.....	93
3.5.1. Учет затрат на производство.....	93
3.5.2. Учет выпуска готовой продукции.....	96

3.6. Учет доходов и расходов.....	99
3.6.1. Учет доходов и расходов от продаж готовой продукции...100	
3.6.2. Учет прочих доходов и расходов.....	104
3.6.3. Учет финансовых результатов.....	105
3.7. Учет расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость.....	107
4. Особенности бухгалтерского учета операций в организациях, выполняющих работы и оказывающих услуги.....	108
5. Особенности бухгалтерского учета операций в торговых организациях.....	110

1. ОСНОВНЫЕ СВЕДЕНИЯ О БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

1.1. Сущность, цель и задачи бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет – это формирование документированной систематизированной информации об **объектах бухгалтерского учета** и составление на ее основе **бухгалтерской отчетности**.

Объектами бухгалтерского учета являются:

- 1) активы;
- 2) обязательства;
- 3) капитал (источники финансирования);
- 4) доходы;
- 5) расходы;
- 6) иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами.

Бухгалтерская отчетность - это информация о:

- финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату,
 - финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период,
- систематизированная в соответствии с требованиями, установленными федеральным законом № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений.

Бухгалтерский учет ведется в соответствии с требованиями, установленными федеральным законом № 402-ФЗ и стандартами бухгалтерского учета в денежном выражении путем сплошного

непрерывного отражения всех хозяйственных операций экономического субъекта.

Главная цель бухгалтерского учета — обеспечение учетной информацией внутренних и внешних пользователей в соответствии с федеральным законом № 402-ФЗ и потребностями в информации. Информация, предоставляемая пользователям, должна быть своевременной, достоверной и достаточной для принятия решений по эффективному управлению организацией, анализу ее деятельности, для целей планирования, контроля, для принятия решений в нестандартных ситуациях, при принятии инвестиционных решений и др.

Пользователи могут быть как внутренними (управленцы, собственники) и внешними (кредиторы, госорганы, и др.). Кредиторы организации используют отчетную информацию для оценки финансового состояния организации, ее платежеспособности, ликвидности. Они, в основном, пользуются внешними отчетами. Налоговые и финансовые органы используют информацию организаций для проверки правильности начислений налогов; органы государственной статистики — для статистического учета; аудиторы — для выдачи заключения о ведении бухгалтерского учета и др.

Основные задачи, решаемые в процессе бухгалтерского учета:

- накопление полной и достоверной информации об операциях с объектами бухгалтерского учета;
- формирование бухгалтерской отчетности о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату и о финансовом результате его деятельности;
- осуществление внутреннего контроля совершаемых хозяйственных операций, а также (если бухгалтерская отчетность субъекта подлежит обязательному аудиту), осуществление внутреннего контроля ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности;

- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Бухгалтерский учет должны вести все экономические субъекты (организации – юридические лица и индивидуальные предприниматели).

Бухгалтерский учет в соответствии с федеральным законом № 402-ФЗ могут не вести:

1) индивидуальный предприниматель, лицо, занимающееся частной практикой, - в случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах они ведут учет доходов или расходов и (или) иных объектов налогообложения либо физических показателей, характеризующих определенный вид предпринимательской деятельности;

2) находящиеся на территории Российской Федерации филиал, представительство или иное структурное подразделение организации, созданной в соответствии с законодательством иностранного государства, - в случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах они ведут учет доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения в порядке, установленном указанным законодательством.

Бухгалтерский учет ведется непрерывно с даты государственной регистрации до даты прекращения деятельности в результате реорганизации или ликвидации.

Некоторые организации могут применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета и составлять упрощенную бухгалтерскую отчетность. К таким организациям относятся:

1) коммерческие организации, являющиеся субъектами малого предпринимательства (организации со среднесписочной численностью не более 100 человек и годовым доходом от предпринимательской деятельности не более 800 млн. рублей);

2) некоммерческие организации.

1. 2. Законодательное и нормативное регулирование бухгалтерского учета в России

В настоящее время действует следующая система законодательного и нормативного регулирования бухгалтерского учета в России.

Законодательный уровень представлен прежде всего федеральным законом № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и некоторыми другими федеральными законами, которые регулируют вопросы бухгалтерского учета в организациях (федеральные законы № 208-ФЗ «Об акционерных обществах», № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» и др.).

Нормативный уровень составляют документы, в которых излагаются принципы и основные правила бухгалтерского учета, а также рекомендации по их применению.

К нормативным документам, регулиующим порядок ведения бухгалтерского учета, относятся:

- федеральные стандарты;
- отраслевые стандарты;
- нормативные акты Центрального Банка России;
- рекомендации в области бухгалтерского учета;
- стандарты экономического субъекта.

Федеральные и отраслевые стандарты обязательны к применению. Они разрабатываются на основе международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Федеральные стандарты бухгалтерского учета утверждает Минфин РФ (таблица 2.1).

Таблица 2.1 – Федеральные стандарты бухгалтерского учета (положения по бухгалтерскому учету – ПБУ)

Номер ПБУ	Название ПБУ	Номер приказа МФ РФ	Область применения ПБУ
ПБУ 1/2008	Учетная политика организации	№ 106н от 06.10.2008	Устанавливает правила формирования (выбора или разработки) и раскрытия учетной политики организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений)
ПБУ 2/2008	Учет договоров строительного подряда	№ 116н от 24.10.2008 г.	Устанавливает особенности порядка формирования в бухгалтерском учете и раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о доходах, расходах и финансовых результатах организациями (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений), являющимися юридическими лицами по законодательству РФ и выступающими в качестве подрядчиков либо в качестве субподрядчиков в договорах строительного подряда, длительность выполнения которых составляет более одного отчетного года (долгосрочный характер) или сроки начала и окончания которых приходятся на разные отчетные годы
ПБУ 3/2006	Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте	№ 154н от 27.11.2006 г.	Устанавливает особенности формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации об активах и обязательствах, стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе подлежащих оплате в рублях, организациями, являющимися юридическими лицами по законодательству РФ (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений)
ПБУ 4/99	Бухгалтерская отчетность организации	№ 43н от 06.07.1999 г.	Устанавливает состав, содержание и методические основы формирования бухгалтерской отчетности организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству РФ, кроме кредитных организаций и бюджетных организаций
ФСБУ 5/2019	Запасы	№ 180н от 15.11.2019 г.	Устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о запасах организации (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений)
ПБУ 6/01	Учет основных средств	№ 26н от 30.03.2001 г.	Устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах организации (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений)
ПБУ 7/98	События после отчетной даты	№ 56н от 25.11.98 г.	Устанавливает порядок отражения в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций (кроме кредитных организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, событий после отчетной даты. Применяется при установлении особенностей раскрытия событий после отчетной даты в бухгалтерской отчетности субъектами малого предпринимательства
ПБУ 8/2010	Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы	№ 167н от 13.12.2010 г.	Устанавливает порядок отражения оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов в бухгалтерском учете и отчетности организаций (за исключением кредитных организаций, государственных (муниципальных) учреждений), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации. Может не применяться субъектами малого предпринимательства, за исключением субъектов малого предпринимательства - эмитентов публично размещаемых ценных бумаг, а также социально ориентированными некоммерческими организациями.
ПБУ	Доходы	№ 32н от	Устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете

Номер ПБУ	Название ПБУ	Номер приказа МФ РФ	Область применения ПБУ
9/99	организации	06.05.1999 г	информации о доходах коммерческих организаций (кроме кредитных и страховых организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству РФ Некоммерческие организации (кроме бюджетных учреждений) признают доходы от предпринимательской и иной деятельности
ПБУ 10/99	Расходы организации	№ 33н от 06.05.1999 г.	Устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о расходах коммерческих организаций (кроме кредитных и страховых организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству РФ Некоммерческие организации (кроме бюджетных учреждений) признают расходы по предпринимательской и иной деятельности
ПБУ 11/2008	Информация о связанных сторонах	№ 48н от 29.04.2008 г.	Устанавливает порядок раскрытия информации о связанных сторонах в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций, за исключением кредитных организаций (далее – организация, составляющая бухгалтерскую отчетность). Может не применяться при формировании бухгалтерской отчетности субъектами малого предпринимательства.
ПБУ 12/2010	Информация по сегментам	№ 143н от 08.11.2010	Устанавливает правила формирования и представления информации по сегментам в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций (кроме кредитных организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации.
ПБУ 13/2000	Учет государственной помощи	№ 92н от 16.10.2000 г.	Устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о получении и использовании государственной помощи, предоставляемой коммерческим организациям (кроме кредитных организаций), являющимся юридическими лицами по законодательству РФ, и признаваемой как увеличение экономической выгоды конкретной организации в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества).
ПБУ 14/2007	Учет нематериальных активов	№ 153н от 27.12.2007 г.	Устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о нематериальных активах организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству РФ (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений)
ПБУ 15/2008	Учет расходов по займам и кредитам	№ 107н от 06.10.2008 г.	Устанавливает особенности формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о расходах, связанных с выполнением обязательств по полученным займам (включая привлечение заемных средств путем выдачи векселей, выпуска и продажи облигаций) и кредитам (в том числе товарным и коммерческим), организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству РФ (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений)
ПБУ 16/02	Информация о прекращаемой деятельности	№ 66н от 02.07.2002 г.	Устанавливает порядок раскрытия информации по прекращаемой деятельности в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций (кроме кредитных организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству РФ Применяется также организацией при составлении сводной бухгалтерской отчетности
ПБУ 17/02	Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы	№ 115н от 19.11.2002 г.	устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности коммерческих организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных организаций), информации о расходах, связанных с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ. Применяется организациями, которые выполняют научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы собственными силами или (и) являются по договору

Номер ПБУ	Название ПБУ	Номер приказа МФ РФ	Область применения ПБУ
			заказчиком указанных работ
ПБУ 18/02	Учет расчетов по налогу на прибыль организаций	№ 114н от 19.11.2002 г.	Устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете и порядок раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о расчетах по налогу на прибыль организаций (далее – налог на прибыль) для организаций, признаваемых в установленном законодательством РФ порядке налогоплательщиками налога на прибыль (кроме кредитных организаций и бюджетных учреждений), а также определяет взаимосвязь показателя, отражающего прибыль (убыток), исчисленного в порядке, установленном нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету РФ, и налоговой базы по налогу на прибыль за отчетный период, рассчитанной в порядке, установленном законодательством РФ о налогах и сборах. Положение может не применяться субъектами малого предпринимательства
ПБУ 19/02	Учет финансовых вложений	№ 126н от 10.12.2002 г.	Устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о финансовых вложениях организации (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений). Применяется при установлении особенностей учета финансовых вложений для профессиональных участников рынка ценных бумаг, страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов
ПБУ 20/03	Информация об участии в совместной деятельности	№ 105н от 24.11.2003 г.	Устанавливает правила и порядок раскрытия информации об участии в совместной деятельности в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций (кроме кредитных организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству РФ. Определяет правила отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности организации в случаях совместного осуществления операций, совместного использования активов и совместного осуществления деятельности.
ПБУ 21/2008	Изменения оценочных значений	№ 106н от 06.10.2008 г.	Устанавливает правила признания и раскрытия в бухгалтерской отчетности организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству РФ (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений), информации об изменениях оценочных значений.
ПБУ 22/2010	Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности	№ 63н от 28.06.2010 г.	Устанавливает правила исправления ошибок и порядок раскрытия информации о существенных ошибках в бухгалтерском учете и отчетности организаций, являющихся юридическими лицами (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений) по законодательству РФ
ПБУ 23/2011	Отчет о движении денежных средств	№ 11н от 02.02.2011 г.	Устанавливает правила составления отчета о движении денежных средств коммерческими организациями (за исключением кредитных организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации. Применяется для составления отчета о движении денежных средств в случаях, когда составление, и (или) представление, и (или) публикация данного отчета предусмотрены законодательством Российской Федерации или нормативными правовыми актами, а также когда организация добровольно приняла решение о представлении и (или) публикации такого отчета.
ПБУ 24/2011	Учет затрат на освоение природных ресурсов	№ 125н от 06.10.2011 г.	Устанавливает порядок формирования в бухгалтерском учете и раскрытия в бухгалтерской отчетности организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений), пользователей недр (далее - организации) информации о затратах на освоение природных ресурсов. Применяется организациями, осуществляющими затраты

Номер ПБУ	Название ПБУ	Номер приказа МФ РФ	Область применения ПБУ
			на поиск, оценку месторождений полезных ископаемых и разведку полезных ископаемых (далее - поисковые затраты) на определенном участке недр.

Отраслевые стандарты устанавливают особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности. Их утверждают отраслевые министерства и ведомства.

Нормативные акты Центрального Банка России обязательны для кредитных и некредитных финансовых организаций и устанавливают планы счетов и порядок их применения для этих организаций, формы раскрытия информации в бухгалтерской отчетности и некоторые другие требования.

Рекомендации в области бухгалтерского учета принимаются в целях правильного применения федеральных и отраслевых стандартов, уменьшения расходов на организацию бухгалтерского учета, а также распространения передового опыта организации и ведения бухгалтерского учета, результатов исследований и разработок в области бухгалтерского учета. Эти рекомендации разрабатывает и утверждает Минфин РФ, а также разрабатывает и принимает Фонд развития бухгалтерского учета «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» (Фонд «НРБУ «БМЦ»).

Перечень методических материалов, выпущенных Минфином РФ, приведен в табл. 2.2.

Таблица 2.2 - Методические материалы Минфина РФ по бухгалтерскому учету

Наименование документа	Приказ Минфина РФ
План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению	от 31.10. 00 г. № 94н

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ	от 20.07.98 г. № 34н
О формах бухгалтерской отчетности	от 02.07. 2010 г. № 66н
Методические указания по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций	от 20.05.03 г. № 44н
Методические указания по составлению и предоставлению сводной отчетности	от 30.12.96 г. № 112
Методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию	от 21.03.00 г. № 29н
Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств	от 13.06.95 г. № 49
Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств	от 13.10.03 г. № 91н
Указания об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга	от 17.02.97 г. № 15
Указания по отражению в бухгалтерском учете операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом	от 28.11.01 г. № 97н
Указания по отражению в бухгалтерском учете и отчетности операций при исполнении соглашений о разделе продукции	от 11.08.99 г. № 53н

Стандарты экономического субъекта разрабатывают сами организации или консультационные фирмы по их заказу. Документами этого уровня являются приказы, распоряжения, рабочие инструкции, указания по учету конкретных объектов или операций. Стандарты организации применяются всеми подразделениями организации, включая ее филиалы и представительства, независимо от их места нахождения.

1.3. Организация бухгалтерского учета в фирме

В соответствии с федеральным законом № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» ведение бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета организуются руководителем экономического субъекта.

Законом № 402-ФЗ руководителю экономического субъекта предоставлены следующие возможности организации бухгалтерского учета:

1. Возложение ведения бухгалтерского учета на главного бухгалтера (для кредитных организаций возможен только данный вариант).

2. Заключение договора об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета с физическим или юридическим лицом.

3. Принятие руководителем экономического субъекта ведения бухгалтерского учета на себя (только для организаций, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета и составления упрощенной бухгалтерской отчетности, а также для некоторых организаций среднего предпринимательства).

В открытых акционерных обществах (за исключением кредитных организаций), страховых организациях и негосударственных пенсионных фондах, акционерных инвестиционных фондах, управляющих компаниях паевых инвестиционных фондов, в иных экономических субъектах, ценные бумаги которых допущены к обращению на организованных торгах (за исключением кредитных организаций), в органах управления государственных внебюджетных фондов, органах управления государственных территориальных внебюджетных фондов главный бухгалтер или иное должностное лицо, на которое возлагается ведение бухгалтерского учета, должны отвечать следующим требованиям:

1) иметь высшее образование;

2) иметь стаж работы, связанной с ведением бухгалтерского учета, составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности либо с аудиторской деятельностью, не менее трех лет из последних пяти календарных лет, а при

отсутствии высшего образования в области бухгалтерского учета и аудита - не менее пяти лет из последних семи календарных лет;

3) не иметь неснятой или непогашенной судимости за преступления в сфере экономики.

Аналогичные требования предъявляются к физическому лицу, с которым экономический субъект заключает договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета.

Юридическое лицо, с которым экономический субъект заключает договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, должно иметь не менее одного работника, отвечающего перечисленным выше требованиям, с которым заключен трудовой договор.

Главный бухгалтер кредитной организации и главный бухгалтер некредитной финансовой организации должны отвечать требованиям, установленным Центральным банком Российской Федерации.

В случае возникновения разногласий в отношении ведения бухгалтерского учета между руководителем экономического субъекта и главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицом, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета:

1) данные, содержащиеся в первичном учетном документе, принимаются (не принимаются) главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицом, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, к регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета по письменному распоряжению руководителя экономического субъекта, который единолично несет ответственность за созданную в результате этого информацию;

2) объект бухгалтерского учета отражается (не отражается) главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицом, с которым заключен договор об оказании

услуг по ведению бухгалтерского учета, в бухгалтерской (финансовой) отчетности на основании письменного распоряжения руководителя экономического субъекта, который единолично несет ответственность за достоверность представления финансового положения экономического субъекта на отчетную дату, финансового результата его деятельности и движения денежных средств за отчетный период.

Руководитель организации, ответственный за организацию и ведение бухгалтерского учета, в случае уклонения от ведения бухгалтерского учета в установленном законодательством и нормативными документами порядке, искажения бухгалтерской отчетности и несоблюдение сроков ее представления и публикации привлекаются к административной или уголовной ответственности в соответствии с законодательством Российской Федерации.

При возложении ведения бухгалтерского учета на главного бухгалтера назначение на должность и освобождение от должности главного бухгалтера производится приказом руководителя организации.

На главного бухгалтера не могут быть возложены обязанности, связанные с непосредственной материальной ответственностью за материальные ценности и денежные средства, он не может сам получать по чекам денежные средства и товарно-материальные ценности для организации. Для малых организаций может быть сделано исключение: по согласованию с учреждением банка главный бухгалтер осуществляет и функцию кассира.

При смене бухгалтера должен оформляться двусторонний акт сдачи-приемки дел, который подписывается главными бухгалтерами организации — увольняемым и назначаемым.

На время отсутствия главного бухгалтера его права и обязанности переходят к заместителю или другому должностному лицу, о чем объявляется приказом по организации.

Главный бухгалтер подписывает денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства. К финансовым и кредитным обязательствам относятся документы, оформляющие финансовые вложения организации, договоры займа, кредитные договоры и договоры, заключенные по товарному и коммерческому кредиту.

Главная задача бухгалтерии — способствовать достижению положительных результатов хозяйственной деятельности.

Основные функции, выполняемые бухгалтерией:

- учет материально–технических ценностей (основных средств, материалов, инвентаря, хозяйственных принадлежностей и т.п.);
- учет расчетов по оплате труда (начисления заработной платы, удержания из заработной платы, страховые взносы на социальное, пенсионное и медицинское страхование);
- учет затрат на производство (вспомогательного производства, косвенных расходов, простоев, потерь от брака, расходов будущих периодов, незавершенного производства, основного производства);
- учет финансовой деятельности (продажи продукции, прибыли, резервов);
- учет денежных операций (денежных средств в кассе, на расчетном счете, валютном счете, прочих счетах в банке, расчетов с покупателями и поставщиками, прочими кредиторами и дебиторами, расчетов по налогам и сборам, расчетов по страховым взносам и др.);
- составление бухгалтерской отчетности.

Организация, осуществляя организацию бухгалтерского учета, самостоятельно может установить:

- организационную форму бухгалтерской работы, исходя из вида организации и конкретных условий хозяйствования;
- форму и методы бухгалтерского учета, технологию обработки учетной информации, основываясь на действующих в Российской Федерации формах и методах, при соблюдении общих методологических принципов;

- систему внутрипроизводственного (управленческого) учета, отчетности и контроля;
- учетную политику.

1.4. Основные принципы бухгалтерского учета

В соответствии с федеральным законом № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» в Российской Федерации применяется классическая система ведения бухгалтерского учета, принятая во всем мире. Основными принципами классической системы ведения бухгалтерского учета являются:

1) имущественная обособленность организации, то есть имущество и обязательства организации существуют обособленно от имущества и обязательств собственников;

2) непрерывность деятельности организации – принцип, означающий, что организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее нет намерений и необходимости ликвидации или существенного сокращения деятельности;

3) последовательность применения учетной политики, то есть выбранная организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому;

4) временная определенность фактов хозяйственной деятельности – принцип, означающий, что факты хозяйственной деятельности подлежат отражению в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами.

Из принципа временной определенности вытекает основной метод признания в бухгалтерском учете доходов и расходов – метод **начисления**. Метод начисления заключается в том, что доходы и расходы признаются в учете в момент возникновения требований и обязательств.

Альтернативой методу начисления является **кассовый** метод, при котором доходы и расходы признаются в учете в момент фактического поступления или выплаты денежных средств. Кассовый метод разрешен к применению только для малых предприятий.

1.5. Объекты бухгалтерского учета

Как было указано в разделе 1.1, объектами бухгалтерского учета являются:

- 1) активы;
- 2) обязательства;
- 3) капитал;
- 4) доходы;
- 5) расходы.

Активы, обязательства и капитал – это объекты, характеризующие финансовое положение экономического субъекта.

Доходы и расходы – это объекты, характеризующие финансовый результат деятельности субъекта отчетный период.

Активы – это хозяйственные средства (имущество), контроль над которыми организация получила в результате свершившихся фактов ее хозяйственной деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем.

Напомним, что согласно Гражданскому Кодексу РФ к имуществу относятся вещи, деньги, ценные бумаги, имущественные права, интеллектуальная собственность (исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности).

В бухгалтерском учете активы подразделяются на:

- внеоборотные и
- оборотные.

Внеоборотные активы – это прежде всего:

- основные средства и капитальные вложения (вещи, служащие более года);
- нематериальные активы (исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности – интеллектуальная собственность);
- финансовые вложения (вложения в ценные бумаги на срок, более года).

Оборотные активы:

- запасы (вещи, служащие менее года);
- денежные средства (наличные и безналичные деньги);
- финансовые вложения (вложения в ценные бумаги на срок, менее года);
- дебиторская задолженность (имущественные права в виде прав требования на получение денег или иного имущества).

Обязательство - это задолженность организации, которая является следствием свершившихся операций и расчеты по которой должны привести к оттоку активов. Обязательство может возникнуть в силу действия договора или правовой нормы, а также обычаев делового оборота.

Погашение обязательства предполагает обычно, что для удовлетворения требований другой стороны организация лишается соответствующих активов. Это может происходить путем выплаты денежных средств или передачи других активов (оказание услуг). Кроме того, погашение обязательства может происходить в форме замены обязательства одного вида другим; преобразование обязательства в капитал; снятия требований со стороны кредитора.

В бухгалтерском учете обязательства подразделяются на задолженности перед поставщиками (подрядчиками), кредиторами (займодавцами), работниками, бюджетом, внебюджетными фондами, учредителями.

Капитал – это вложения (вклады) собственников и прибыль, накопленная за все время деятельности организации. В бухгалтерском учете капитал подразделяется на следующие виды:

- уставный капитал;
- добавочный капитал;
- резервный капитал;
- нераспределенная прибыль.

Совокупность капитала и обязательств организации именуется ее **пассивами**:

$$П = О + К,$$

где П – пассивы, О – обязательства, К – капитал.

Итак, если **активы** – это способное приносить экономические выгоды имущество организации, находящееся под ее контролем, то **пассивы** – это источники этого имущества. Капитал – собственные источники, обязательства – заемные источники.

Активы организации всегда равны ее пассивам:

$$А = П,$$

где А – активы, П – пассивы.

Подставляя вместо пассива его значение, получаем:

$$А = О + К. \tag{5.1}$$

Выражение (5.1) - это так называемое статическое балансовое уравнение. Оно отражает взаимосвязь объектов, характеризующих финансовое положение организации (активов, обязательств, капитала), в любой момент времени.

Из выражения (5.1) следует, что в любой момент времени капитал организации равен разнице между её активами и обязательствами:

$$К = А - О.$$

Доходы - это увеличение экономических выгод, которые приводят к увеличению капитала (кроме вкладов собственников). Доходами являются,

например, выручка от реализации продукции, работ, услуг, проценты и дивиденды к получению, роялти, арендная плата, а также прочие доходы .

Расходы – это связанное с извлечением доходов уменьшение экономических выгод, которые приводят к уменьшению капитала (кроме изъятий собственников). Расходы могут включать списание себестоимости реализованной продукции (работ, услуг), списание себестоимости реализованных товаров, прочие расходы.

При определении финансового результата деятельности организации **прибыль** (убыток) за отчетный период рассчитывается как разница между доходами и расходами:

$$\text{Пр} = \text{Д} - \text{Р},$$

где Пр – прибыль, Д – доходы, Р – расходы.

Доходы, расходы и прибыль

Взаимосвязь всех объектов бухгалтерского учета характеризуется так называемым динамическим балансовым уравнением:

$$A = O + K + \text{Д} - \text{Р} + \text{Вл} - \text{Из}, \quad (5.2)$$

где: А – активы на конец отчетного периода; О – обязательства на конец отчетного периода; К – капитал на начало отчетного периода; Д – доходы за отчетный период; Р – расходы за отчетный период; Вл – вложения собственников за отчетный период; Из – изъятия собственников за отчетный период.

Заметим, что в динамическом балансовом уравнении сумма (Д – Р + Вл – Из) – это изменение капитала за отчетный период.

1.6. Бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах

Обобщение данных бухгалтерского учета производится с помощью бухгалтерской отчетности, основными формами которой являются бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах.

Бухгалтерский баланс — сгруппированные в определенном порядке обобщенные сведения об объектах, характеризующих финансовое положение организации – активах, обязательствах, капитале в едином денежном измерителе (рублях) на конкретный момент времени, обычно на последний календарный день отчетного периода.

Баланс состоит из двух частей: актива и пассива. Актив содержит все активы организации, пассив – капитал и обязательства.

Итоги актива и пассива баланса, как следует из статического балансового уравнения, равны между собой. Итог баланса носит название «валюта баланса».

Содержание баланса организации, установленное Положением по бухгалтерскому учету “Бухгалтерская отчетность организации” (ПБУ 4/99) и последующими изменениями в Плане счетов, приведено в таблице 6.1.

Таблица 6.1 – Бухгалтерский баланс

Раздел	Группа статей	Статьи
АКТИВ		
Внеоборотные средства	Нематериальные активы	Права на объекты интеллектуальной (промышленной) собственности Товарные знаки (знаки обслуживания), иные аналогичные права и активы Деловая репутация организации
	Основные средства	Земельные участки и объекты природопользования Здания, машины, оборудование и другие основные средства Незавершенное строительство
	Доходные вложения в материальные ценности	Имущество для передачи в лизинг Имущество, предоставляемое по договору проката
	Финансовые вложения	Инвестиции в дочерние общества Инвестиции в зависимые общества Инвестиции в другие организации

Раздел	Группа статей	Статьи
		Займы, предоставленные организациям на срок более 12 месяцев Прочие финансовые вложения
	Отложенные налоговые активы	
Оборотные активы	Запасы	Сырье, материалы и другие аналогичные ценности Затраты в незавершенном производстве (издержках обращения) Готовая продукция, товары для перепродажи и товары отгруженные Расходы будущих периодов
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	
	Дебиторская задолженность	Покупатели и заказчики Векселя к получению Задолженность дочерних и зависимых обществ Задолженность участников (учредителей) по взносам и уставный капитал Авансы выданные Прочие дебиторы
	Финансовые вложения	Займы, предоставляемые организациям на срок менее 12 месяцев Прочие финансовые вложения
	Денежные средства	Расчетные счета Валютные счета Прочие денежные средства
ПАССИВ		
Капитал и резервы	Уставный капитал	
	Добавочный капитал	
Долгосрочные обязательства	Резервный капитал	Резервы, образованные в соответствии с законодательством Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток – вычитается)	
	Заемные средства	Кредиты банков, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты Займы, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты
	Отложенные налоговые обязательства	
	Прочие обязательства	
Краткосрочные обязательства	Заемные средства	Кредиты банков, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты Займы, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты
	Кредиторская задолженность	Поставщики и подрядчики Векселя к уплате Задолженность перед дочерними и зависимыми обществами Задолженность перед персоналом организации

Раздел	Группа статей	Статьи
		Задолженность перед бюджетом и государственными внебюджетными фондами Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов Авансы полученные Прочие кредиторы
	Доходы будущих периодов	
	Резервы предстоящих расходов и платежей	

Отчет о финансовых результатах содержит сведения об объектах, характеризующих финансовые результаты деятельности организации за отчетный период (доходах и расходах).

Отчет о финансовых результатах содержит следующие показатели:

- (+) Выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за вычетом НДС, акцизов)
- (-) Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг
 - (=) Валовая прибыль
- (-) Коммерческие расходы
- (-) Управленческие расходы
 - (=) Прибыль/убыток от продаж
- (+) Проценты к получению
- (-) Проценты к уплате
- (+) Доходы от участия в других организациях
- (+) Прочие доходы
- (-) Прочие расходы
 - (=) Прибыль / убыток до налогообложения
- (-) Налог на прибыль
 - (=) Чистая прибыль

1.7. Счета бухгалтерского учета и двойная запись

Как уже было отмечено выше, Российской Федерации применяется классическая система ведения бухгалтерского учета, принятая во всем мире. Основой данной системы является **двойная запись на счетах бухгалтерского учета.**

В результате хозяйственных операций, осуществляемых организацией, постоянно происходят изменения ее активов, капитала и обязательств, организация получает доходы и несет расходы. Получение сведений об этих изменениях осуществляется с помощью счетов бухгалтерского учета.

Счет бухгалтерского учета – это регистр, в котором осуществляется текущее отражение и накопление изменений, происходящих в активах, капитале и обязательствах организации, а также в доходах и расходах.

Отражение операций на счетах ведется в денежном измерителе (рублях).

С 1 января 2001 г. на территории России организациями (кроме кредитных и бюджетных) всех форм собственности и организационно-правовых форм используется единый План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденный приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н (таблица 7.1).

Таблица 7.1 - План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Раздел I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ		
Основные средства	01	По видам основных средств
Амортизация основных средств	02	
Доходные вложения в материальные ценности	03	По видам материальных ценностей
Нематериальные активы	04	По видам нематериальных активов и по расходам на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы
Амортизация нематериальных активов	05	

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
.....	06	
Оборудование к установке	07	
Вложения во внеоборотные активы	08	1. Приобретение земельных участков 2. Приобретение объектов природопользования 3. Строительство объектов основных средств 4. Приобретение объектов основных средств 5. Приобретение нематериальных активов 6. Перевод молодняка животных в основное стадо 7. Приобретение взрослых животных 8. Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ
Отложенные налоговые активы	09	
Раздел II. ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ЗАПАСЫ		
Материалы	10	1. Сырье и материалы 2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали 3. Топливо 4. Тара и тарные материалы 5. Запасные части 6. Прочие материалы 7. Материалы, переданные в переработку на сторону 8. Строительные материалы 9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности 10. Специальная оснастка и специальная одежда на складе 11. Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации
Животные на выращивании и откорме	11	
.....	12	
.....	13	
Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	14	
Заготовление и приобретение материальных ценностей	15	
Отклонение в стоимости материальных ценностей	16	
.....	17	
.....	18	
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	19	1. Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
		2. Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам 3. Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам
Раздел III. ЗАТРАТЫ НА ПРОИЗВОДСТВО		
Основное производство	20	
Полуфабрикаты собственного производства	21	
.....	22	
Вспомогательные производства	23	
.....	24	
Общепроизводственные расходы	25	
Общехозяйственные расходы	26	
.....	27	
Брак в производстве	28	
Обслуживающие производства и хозяйства	29	
.....	30	
.....	31	
.....	32	
.....	33	
.....	34	
.....	35	
.....	36	
.....	37	
.....	38	
.....	39	
Раздел IV. ГОТОВАЯ ПРОДУКЦИЯ И ТОВАРЫ		
Выпуск продукции (работ, услуг)	40	
Товары	41	1. Товары на складах 2. Товары в розничной торговле 3. Тара под товаром и порожня 4. Покупные изделия
Торговая наценка	42	
Готовая продукция	43	
Расходы на продажу	44	
Товары отгруженные	45	
Выполненные этапы по незавершенным работам	46	
.....	47	
.....	48	
.....	49	
Раздел V. ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА		
Касса	50	1. Касса организации 2. Операционная касса 3. Денежные документы

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Расчетные счета	51	
Валютные счета	52	
.....	53	
.....	54	
Специальные счета в банках	55	1. Аккредитивы 2. Чековые книжки 3. Депозитные счета
.....	56	
Переводы в пути	57	
Финансовые вложения	58	1. Паи и акции 2. Долговые ценные бумаги 3. Предоставленные займы 4. Вклады по договору простого товарищества
Резервы под обесценение финансовых вложений	59	
Раздел VI. РАСЧЕТЫ		
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	
.....	61	
Расчеты с покупателями и заказчиками	62	
Резервы по сомнительным долгам	63	
.....	64	
.....	65	
Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	66	По видам кредитов и займов
Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	67	По видам кредитов и займов
Расчеты по налогам и сборам	68	По видам налогов и сборов
Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	69	1. Расчеты по социальному страхованию 2. Расчеты по пенсионному обеспечению 3. Расчеты по обязательному медицинскому страхованию
Расчеты с персоналом по оплате труда	70	
Расчеты с подотчетными лицами	71	
.....	72	
Расчеты с персоналом по прочим операциям	73	1. Расчеты по предоставленным займам 2. Расчеты по возмещению материального ущерба
.....	74	
Расчеты с учредителями	75	1. Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал 2. Расчеты по выплате доходов
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	1. Расчеты по имущественному и личному страхованию 2. Расчеты по претензиям

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
		3. Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам 4. Расчеты по депонированным суммам
Отложенные налоговые обязательства	77	
.....	78	
Внутрихозяйственные расчеты	79	1. Расчеты по выделенному имуществу 2. Расчеты по текущим операциям 3. Расчеты по договору доверительного управления имуществом
Раздел VII. КАПИТАЛ		
Уставный капитал	80	
Собственные акции (доли)	81	
Резервный капитал	82	
Добавочный капитал	83	
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	84	
.....	85	
Целевое финансирование	86	По видам финансирования
.....	87	
.....	88	
.....	89	
Раздел VIII. ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ		
Продажи	90	1. Выручка 2. Себестоимость продаж 3. Налог на добавленную стоимость 4. Акцизы 9. Прибыль/убыток от продаж
Прочие доходы и расходы	91	1. Прочие доходы 2. Прочие расходы 9. Сальдо прочих доходов и расходов
.....	92	
.....	93	
Недостачи и потери от порчи ценностей	94	
.....	95	
Резервы предстоящих расходов	96	По видам резервов
Расходы будущих периодов	97	По видам расходов
Доходы будущих периодов	98	1. Доходы, полученные в счет будущих периодов 2. Безвозмездные поступления 3. Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы 4. Разница между суммой, подлежащей изысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Прибыли и убытки	99	
ЗАБАЛАНСОВЫЕ СЧЕТА		
Арендованные основные средства	001	
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	002	
Материалы, принятые в переработку	003	
Товары, принятые на комиссию	004	
Оборудование, принятое для монтажа	005	
Бланки строгой отчетности	006	
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	007	
Обеспечения обязательств и платежей полученные	008	
Обеспечения обязательств и платежей выданные	009	
Износ основных средств	010	
Основные средства, сданные в аренду	011	

Рассмотрим счета, предназначенные для отражения изменений, происходящих с активами, обязательствами и капиталом. Эти счета делятся на три вида:

- активные;
- пассивные;
- активно-пассивные.

На активных счетах отражаются изменения только в активах,

На пассивных – изменения в капитале и некоторых обязательствах.

На активно-пассивных – изменения в активах и обязательствах.

Примеры активных счетов – 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы», 50 «Касса» и т.д.

Пассивные счета – 80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и т.д.

Активно-пассивные счета – 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и т.д.

Все изменения, происходящие с активами, капиталом и обязательствами, представляют собой либо их увеличение, либо уменьшение.

С целью раздельного учета увеличения и уменьшения объекта учета каждый счет состоит из двух частей: левая — *дебет* (Д-т); правая — *кредит* (К-т).

Изменения в объектах учета отражаются на счетах в соответствии со следующим правилом:

- увеличение актива – дебет активного (активно-пассивного счета);
- уменьшение актива – кредит активного (активно-пассивного счета);
- увеличение капитала – кредит пассивного счета;
- уменьшение капитала – дебет пассивного счета;
- увеличение обязательства – кредит пассивного (активно-пассивного счета);
- уменьшение обязательства – дебет пассивного (активно-пассивного счета).

Например: поступление денег в кассу (увеличение актива) – дебет счета 50; выдача материалов со склада в производство (уменьшение актива) – кредит счета 10; начисление налога на прибыль (увеличение обязательства) – кредит счета 68; уплата налога на прибыль (уменьшение обязательства) – дебет счета 68.

Рассмотрим структуру активного счета:

Активный счет

Д	К
Остаток на начало периода (начальное сальдо)	
Операции, вызывающие увеличение актива (оборот дебетовый)	Операции, вызывающие уменьшение актива (оборот кредитовый)
Остаток на конец периода (конечное сальдо)	

Активный счет имеет только дебетовые сальдо.

Формула активного счета:

$$Ск = Сн + Од - Ок,$$

где Ск – конечное сальдо; Сн – начальное сальдо; Од – оборот дебетовый; Ок – оборот кредитовый.

Рассмотрим пример: на начало месяца в кассе было 50 000 руб., поступило за месяц 100 000 руб., выдано за месяц 70 000 руб. Тогда остаток в кассе на конец месяца составил 80 000 руб. (50 000 + 100 000 – 70 000):

50	
Д	К
50 000 (Сн)	
100 000 (Од)	70 000 (Ок)
80 000 (Ск)	

Структура пассивного счета:

Пассивный счет

Д	К
Операции, вызывающие уменьшение капитала (оборот дебетовый)	Остаток на начало периода (начальное сальдо)
	Операции, вызывающие увеличение капитала (оборот кредитовый)
	Остаток на конец периода (конечное сальдо)

Пассивный счет имеет только кредитовые сальдо.

Формула пассивного счета:

$$Ск = Сн + Ок - Од,$$

где Ск – конечное сальдо; Сн – начальное сальдо; Од – оборот дебетовый; Ок – оборот кредитовый.

Рассмотрим пример: на начало месяца резервный капитал составлял 500 000 руб., пополнение за месяц – 100 000 руб., израсходовано за месяц 200 000 руб. Тогда резервный капитал на конец месяца составил 400 000 руб. (500 000 + 100 000 – 200 000):

82

Д	К
200 000 (Од)	500 000 (Сн)
	100 000 (Ок)
	400 000 (Ск)

Структура активно-пассивного счета:

Активно-пассивный счет

Д	К
Остаток актива на начало периода (дебетовое начальное сальдо)	Остаток обязательства на начало периода (кредитовое начальное сальдо)
Операции, вызывающие увеличение актива; операции, вызывающие уменьшение обязательства (дебетовые обороты)	Операции, вызывающие уменьшение актива; операции, вызывающие увеличение обязательства (кредитовые обороты)
Остаток актива на конец периода (дебетовое конечное сальдо)	Остаток обязательства на конец периода (кредитовое конечное сальдо)

Активно-пассивный счет может иметь как дебетовое, так и кредитовое начальное и конечное сальдо (дебетовое сальдо – актив, кредитовое сальдо – обязательство).

Рассмотрим пример: на начало месяца задолженность поставщику за поставленную партию товаров составляла 500 000 руб. В течение месяца поставщику оплачена задолженность в сумме 500 000 руб. и перечислен аванс в сумме 300 000 руб. под поставку следующей партии товаров:

60

Д	К
	500 000 (Сн) - обязательство
500 000 (Од) – уменьшение обязательства	
300 000 (Од) – увеличение актива	
300 000 (Ск) - актив	

Отражение хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета осуществляется методом **двойной записи**.

Метод двойной записи вытекает из статического балансового уравнения (5.1):

$$A = K + O,$$

которое справедливо для любого момента времени.

Допустим, что в результате хозяйственной операции произошло увеличение какого либо актива (например, А1) на 1 000 руб. Тогда равенство (5.1) будет соблюдаться, если:

- либо другой актив (например, А2) уменьшится на 1 000 руб.;
- либо капитал увеличится на 1 000 руб.;
- либо обязательства увеличатся на 1 000 руб.

Таким образом, изменение какого-либо объекта бухгалтерского учета (актива, капитала, обязательства) всегда вызывает равное по сумме изменение другого объекта бухгалтерского учета.

На этом и основана **двойная запись**, которая заключается в том, что любая хозяйственная операция с активами, капиталом и обязательствами может быть записана по дебету одного счета и кредиту другого.

Например, увеличение актива А1 и соответственное уменьшение актива А2 на 1 000 руб. с помощью двойной записи будет отражено:

$$\text{Д-т А1 - К-т А2 - 1 000 руб.}$$

Увеличение актива А1 и соответственное увеличение обязательства О1 на 1 000 руб. с помощью двойной записи будет отражено:

$$\text{Д-т А1 - К-т О1 - 1 000 руб.}$$

Запись хозяйственной операции по дебету одного счета и кредиту другого называется **бухгалтерской проводкой**. Счета бухгалтерского учета, участвующие в бухгалтерской проводке, называются **корреспондирующими**.

Для того, чтобы правильно записать бухгалтерскую проводку, надо:

а) понять суть хозяйственной операции, то есть определить, какие объекты бухгалтерского учета (активы, капитал, обязательства) в ней участвуют;

б) определить корреспондирующие счета (см. таблицу 7.1 – План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций);

в) выявить тип каждого счета по отношению к балансу (активный, пассивный, активно-пассивный);

г) выявить характер изменений объектов учета: увеличение (+) или уменьшение (–);

д) определить на какой стороне каждого счета должна быть записана данная хозяйственная операция – по дебету (Д-т) или по кредиту (К-т).

Например, сумма 1 500 тыс. руб. инкассирована из кассы магазина на расчетный счет организации в банке:

а) в операции участвуют два актива: денежные средства в кассе и денежные средства на расчетном счете в банке;

б) корреспондирующие счета: 50 «Касса» и 51 «Расчетные счета»;

в) оба счета – активные;

г) актив на счете 50 уменьшается, актив на счете 51 увеличивается;

д) операция должна быть отражена по дебету счета 51 и кредиту счета 50:

Д-т 51 - К-т 50 - 1 500 тыс. руб.

Сумма, подлежащая признанию в бухгалтерской проводке, может быть положительной, а может быть и отрицательной, тогда бухгалтерская проводка (с отрицательной суммой) называется **сторнировочной**.

Например, в предыдущем примере бухгалтер по ошибке отразил не 1 500 тыс. руб., а 1 600 тыс. руб.:

Д-т 51 - К-т 50 - 1 600 тыс. руб.

Тогда для исправления ошибки надо 100 тыс. руб. снять с проведенной суммы (сторнировать):

Д-т 51 - К-т 50 - (-100 тыс.) руб.

Итак, мы рассмотрели счета, предназначенные для отражения изменений, происходящих с активами, обязательствами и капиталом. Счета, предназначенные для отражения изменений, происходящих с доходами и расходами, рассмотрим позднее.

1.8. Документирование как основа бухгалтерского учета

Федеральный закон № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» устанавливает, что отражение хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета должно осуществляться только на основании **первичных учетных документов**.

Согласно статье 9 Закона № 402-ФЗ каждая хозяйственная операция подлежит оформлению первичным учетным документом. Первичный учетный документ должен быть составлен при совершении хозяйственной операции, а если это не представляется возможным - непосредственно после её окончания. Далее первичный учетный документ подлежит передаче в бухгалтерию для отражения совершенной операции на счетах бухгалтерского учета.

Первичные учетные документы могут составляться на основе унифицированных (типовых) форм или на основе форм, разработанных организацией в ее учетной политике.

Обязательными реквизитами первичного учетного документа являются:

- 1) наименование документа;
- 2) дата составления документа;

- 3) наименование экономического субъекта, составившего документ;
- 4) содержание хозяйственной операции;
- 5) величина натурального и (или) денежного измерения хозяйственной операции с указанием единиц измерения;
- 6) наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за ее оформление, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за оформление свершившегося события;
- 7) подписи лиц, предусмотренных пунктом 6, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Первичный учетный документ может быть составлен на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью.

В первичном учетном документе допускаются исправления (если иное не установлено федеральными законами или нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета). Исправление в первичном учетном документе должно содержать дату исправления, а также подписи лиц, составивших документ, в котором произведено исправление, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Примеры некоторых унифицированных первичных учетных документов:

- при учете кассовых операций: приходный кассовый ордер (форма КО-1), расходный кассовый ордер (форма КО-2);
- при учете операций на расчетном счете: платежное поручение (форма 0401060);
- при учете товаров: товарная накладная (форма ТОРГ-12);
- при учете материалов: приходный ордер (форма М-4), лимитно-заборная карта (форма М-8), требование-накладная (форма М-11), накладная на отпуск материалов на сторону (форма М-15);

- при учете расчетов по оплате труда: расчетно-платежная ведомость (форма Т-49), платежная ведомость (форма Т-53);

- при учете расчетов с подотчетными лицами: авансовый отчет (форма АО-1).

1.9. Оценка объектов бухгалтерского учета

Согласно статье 12 Закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» объекты бухгалтерского учета подлежат денежному измерению, которое производится в валюте Российской Федерации – рублях.

Денежное измерение (оценка) суммы, в которой объект должен быть принят к бухгалтерскому учету, должно производиться следующим образом.

Оценка актива, приобретенного за плату (либо изготовленного организацией), осуществляется путем суммирования фактически произведенных расходов, связанных с его приобретением (изготовлением). Стоимость актива, полученная в результате подобной оценки, именуется фактической стоимостью, первоначальной стоимостью (себестоимостью).

Некоторые внеоборотные активы (основные средства, нематериальные активы) в процессе их эксплуатации могут быть переоценены по текущей (восстановительной) стоимости. Под текущей (восстановительной) стоимостью понимается сумма денежных средств, которая должна была бы быть уплачена при замене переоцениваемого актива.

Активы, полученные безвозмездно, оцениваются по текущей рыночной стоимости. Под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая могла бы быть получена в результате продажи актива.

Оценка обязательств, доходов и расходов производится, как правило, по фактической (первоначальной) стоимости.

В некоторых случаях для оценки отдельных активов, обязательств, доходов и расходов может быть использована дисконтированная стоимость, то есть величина будущих денежных поступлений, за которую предположительно должен быть приобретен объект в ходе обычной хозяйственной деятельности.

1.10. Учетная политика организации

В ряде случаев федеральные стандарты допускают различные способы ведения бухгалтерского учета, из которых организация может осуществлять выбор. Совокупность выбранных организацией способов ведения бухгалтерского учета составляет его **учетную политику**.

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером и утверждается руководителем организации.

При этом утверждаются:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;
- формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- способы оценки активов и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Учетная политика организации должна обеспечивать:

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

В случае если по конкретному вопросу ведения бухгалтерского учета в федеральных стандартах бухгалтерского учета не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то организация разрабатывает соответствующий способ исходя из требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете; принципов, установленных международными стандартами финансовой отчетности; положениями федеральных и (или) отраслевых стандартов бухгалтерского учета по аналогичным и (или) связанным вопросам; рекомендациями в области бухгалтерского учета.

Вновь созданная организация, организация, возникшая в результате реорганизации, оформляет избранную учетную политику в соответствии с настоящим Положением не позднее 90 дней со дня государственной регистрации юридического лица. Принятая вновь созданной организацией учетная политика считается применяемой со дня государственной регистрации юридического лица.

Учетная политика должна применяться последовательно из года в год.

Изменение учетной политики может производиться при следующих условиях:

- 1) изменении требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами;
- 2) разработке или выборе нового способа ведения бухгалтерского учета, применение которого приводит к повышению качества информации об объекте бухгалтерского учета;
- 3) существенном изменении условий деятельности экономического субъекта.

1.11. Бухгалтерская отчетность

Законом № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» установлено, что экономические субъекты должны составлять годовую бухгалтерскую отчетность (если другими федеральными законами, нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета не установлена обязанность составления промежуточной бухгалтерской отчетности).

Годовая бухгалтерская отчетность коммерческих организаций состоит из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и приложений к

ним (отчета о движении денежных средств, отчета об изменениях капитала, пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах).

Бухгалтерская отчетность считается составленной после подписания ее экземпляра на бумажном носителе руководителем экономического субъекта.

Утверждение и опубликование бухгалтерской отчетности осуществляются в порядке и случаях, которые установлены соответствующими федеральными законами.

Законы «Об акционерных обществах» и «Об обществах с ограниченной ответственностью» относят утверждение годовой бухгалтерской отчетности к компетенции общего собрания акционеров акционерного общества (АО) и к компетенции участников общества с ограниченной ответственностью (ООО). При этом годовое общее собрание акционеров АО проводится в сроки, устанавливаемые уставом, но не ранее чем через два месяца и не позднее чем через шесть месяцев после окончания финансового года, а общее собрание участников ООО должно проводиться не ранее чем через два месяца и не позднее чем через четыре месяца после окончания финансового года. Таким образом, отчетность АО должна быть утверждена не позднее 30 июня, а отчетность ООО не позднее 30 апреля года, следующего за отчетным.

Утверждение годовой бухгалтерской отчетности унитарных предприятий осуществляется собственником имущества унитарного предприятия (Закон от 14.11.2002 г. № 161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях»).

Законом № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» установлено, что организация должна публиковать свою отчетность, если обязательная публикация бухгалтерской отчетности предусмотрена другими федеральными законами (акционерные общества, эмитенты ценных бумаг, саморегулируемые организации и др.). Акционерные общества обязаны публиковать свою отчетность в соответствии со ст. 92 Закона № 208-ФЗ «Об

акционерных обществах», эмитенты ценных бумаг – в соответствии с нормами Закона № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг».

Публикация отчетности акционерных обществ и иных эмитентов ценных бумаг осуществляется в соответствии с Положением ЦБ РФ от 30.12.2014 г. № 454-П «О раскрытии информации эмитентами эмиссионных ценных бумаг».

Согласно этому Положению годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность должны раскрывать акционерные общества:

- публичные;
- непубличные, осуществляющие публичное размещение ценных бумаг;
- непубличные с числом акционеров более 50.

Годовая бухгалтерская отчетность акционерного общества раскрывается путем опубликования ее текста на специальном сайте организации – распространителя информации на рынке ценных бумаг, аккредитованного ЦБ РФ. Данное опубликование должно быть осуществлено не позднее 3 дней с даты составления аудиторского заключения, но не позднее трех дней с даты истечения установленного законодательством РФ срока предоставления обязательного экземпляра годовой бухгалтерской отчетности (три месяца после окончания отчетного периода согласно статье 18 Закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»).

Вместе с отчетностью согласно Положению ЦБ РФ от 30.12.2014 г. № 454-П должно публиковаться аудиторское заключение, подтверждающее достоверность годовой бухгалтерской отчетности акционерного общества, поскольку отчетность акционерного общества в соответствии с федеральным законом № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» подлежит обязательному аудиту.

В бухгалтерской отчетности должны быть представлены все показатели, которые, по мнению организации, являются существенными. При решении вопроса, является ли показатель существенным, организации следует

исходить из того, повлияет ли нераскрытие этого показателя на экономические решения заинтересованного пользователя бухгалтерской отчетности. Показатель может быть признан существенным, если его сумма по отношению к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее 5%.

Для субъектов малого предпринимательства и отдельных форм некоммерческих организаций Законом № 402-ФЗ предусмотрена возможность использования упрощенных способов ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую отчетность. При этом применение упрощенных способов ведения учета и составления отчетности запрещено для организаций, чья отчетность подлежит обязательному аудиту.

Согласно Информации Минфина РФ № ПЗ-3/2010 субъект малого предпринимательства может составлять бухгалтерскую отчетность в сокращенном объеме (баланс и отчет о финансовых результатах).

2. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ОСНОВНЫХ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ

2.1. Основные виды деятельности организаций с позиции бухгалтерского учета

Любая организация для осуществления своей коммерческой деятельности должна иметь определенный капитал или совокупность ресурсов, необходимых для этого. Первоначально в процессе создания самой организации исходный капитал формируется за счет вкладов ее учредителей (участников, акционеров), а также за счет заемных средств. Напомним, что согласно статье 66.1 ГК РФ вкладом участника хозяйственного общества (акционерного общества, общества с ограниченной ответственностью) в его уставный капитал могут быть денежные средства, основные средства, нематериальные активы, запасы, финансовые вложения.

В процессе хозяйственной деятельности экономического субъекта происходит постоянный кругооборот капитала.

В **производственных организациях**, производящих продукцию, денежная форма капитала в процессе заготовления ресурсов меняется на материальную, которая в процессе производства превращается в товарную. В свою очередь товарная форма капитала переходит в сферу обращения и в процессе продажи вновь превращается в денежную форму с приращением. В бухгалтерском учете производственной организации движение капитала отражается по следующим процессам:

- формирование уставного капитала;
- получение заемных средств;
- приобретение внеоборотных активов (основных средств, нематериальных активов);
- приобретение материалов;

- производство продукции;
- выпуск готовой продукции;
- продажа готовой продукции;
- формирование финансовых результатов.

Для организаций, **выполняющих работы и оказывающих услуги**, кругооборот капитала аналогичен кругообороту капитала в организациях, производящих продукцию. Вместе с тем в их бухгалтерском учете движения капитала исключается этап выпуска (складирования) готовой продукции, поскольку подобные организации не производят продукцию, а выполняют работы и оказывают услуги. Выполненные работы принимаются заказчиком по их завершению и сдаче, оказанные услуги потребляются в процессе их оказания, поэтому выполнение работ (оказание услуг) сразу завершается их продажей, что отражается в бухгалтерском учете следующих процессов:

- формирование уставного капитала;
- получение заемных средств;
- приобретение внеоборотных активов (основных средств, нематериальных активов);
- приобретение материалов (для организаций, выполняющих работы);
- выполнение работ (оказание услуг);
- продажа результатов выполнения работ, оказания услуг;
- формирование финансовых результатов.

Для **торговых** организаций кругооборот капитала представляет смену денежной формы на товарную и товарной на денежную с приращением. При этом новый продукт не создается, а возникают издержки по доведению товара до потребителя. Деятельность торговых организаций отражается в бухгалтерском учете следующих процессов:

- формирование уставного капитала;
- получение заемных средств;

- приобретение внеоборотных активов (основных средств, нематериальных активов);

- приобретение товаров;
- формирование торговых издержек;
- продажа товаров;
- формирование финансовых результатов.

Особое место в бухгалтерском учете занимает деятельность **посреднических организаций** (по договорам поручения, комиссии, агентским). Процессы их деятельности являются процессами оказания услуг, особенностью бухгалтерского учета операций, совершаемых такими организациями, является отражение взаимоотношений с доверителями, комитентами, принципалами.

Указанные выше различия в процессах деятельности различных организаций представлены в табл. 2.1.

Таблица 2.1 – Процессы деятельности организаций

Наименование процессов	Производство продукции	Выполнение работ	Оказание услуг	Торговля товарами	Посреднические услуги
1. Формирование уставного капитала	+	+	+	+	+
2. Получение заемных средств	+	+	+	+	+
3. Приобретение внеоборотных активов	+	+	+	+	+
4. Приобретение материалов	+	+			
5. Приобретение товаров				+	
6. Производство продукции	+				
7. Выполнение работ		+			
8. Оказание услуг			+		+
9. Выпуск готовой продукции	+				
10. Формирование торговых издержек				+	
11. Продажа готовой продукции	+				
12. Продажа результатов выполнения работ, оказания услуг		+	+		+
13. Продажа товаров				+	
14. Формирование финансовых результатов	+	+	+	+	+

Далее рассмотрим бухгалтерский учет процессов, являющихся общими для организаций всех видов деятельности (формирование уставного капитала; получение заемных средств; приобретение внеоборотных активов).

2.2. Учет капитала

Ранее, в разделе 1.5 мы указывали, в бухгалтерском учете капитал подразделяется на следующие виды:

- уставный капитал;
- добавочный капитал;
- резервный капитал;
- нераспределенная прибыль.

Рассмотрим бухгалтерский учет операций с уставным, добавочным и резервным капиталом.

2.2.1. Учет уставного капитала. Уставный капитал общества определяет минимальный размер его имущества, гарантирующего интересы кредиторов, размер его устанавливается в уставе общества.

Уставный капитал должен быть не менее 10 тысяч рублей для ООО и непубличных АО и не менее 100 тысяч рублей для публичных АО.

Не менее 50 % уставного капитала должно быть оплачено в АО в течение 3 месяцев со дня государственной регистрации. Остальная часть уставного капитала должна быть оплачена в течение года (если уставом не установлен меньший срок).

Весь уставный капитал ООО может быть оплачен после регистрации (в срок, установленный уставом, но не позднее 4 месяцев со дня регистрации).

Оплата уставного капитала может быть осуществлена как деньгами, так и неденежными средствами — ценными бумагами, вещами, исключительными и иными правами на результаты интеллектуальной деятельности.

Форма оплаты при этом должна соответствовать той, которая установлена учредительными документами (уставом).

Оценка неденежных вкладов в уставный капитал общества утверждается решением общего собрания участников общества, принимаемым всеми

участниками единогласно и должна быть подтверждена независимым оценщиком.

Формирование в учете уставного капитала производится в момент регистрации общества в сумме, предусмотренной уставом общества.

Отражение в учете дальнейших изменений уставного капитала производится в случаях его увеличения и уменьшения по решению учредителей (участников, акционеров) с внесением соответствующих изменений в учредительные документы организации (устав).

Учет уставного капитала и его изменений ведется на пассивном счете 80 «Уставный капитал» путем корреспонденций его с активно-пассивным счетом 75 «Расчеты с учредителями»:

Д-т 75 – К-т 80 – сформирован уставный капитал при регистрации общества (увеличен уставный капитал по решению участников);

Д-т 51 – К-т 75 – участники внесли вклады безналичными перечислениями на расчетный счет;

Д-т 50 – К-т 75 – участники внесли вклады наличными денежными средствами в кассу общества;

Д-т 52 – К-т 75 – иностранные участники внесли вклады перечислениями валюты на валютный счет общества;

Д-т 10 (01, 04, 58) – К-т 75 – участники внесли вклады неденежными средствами (материалами, основными средствами, нематериальными активами, ценными бумагами) по согласованной стоимости, подтвержденной независимым оценщиком;

Д-т 80 – К-т 75 – уменьшен уставный капитал по решению участников;

Д-т 75 – К-т 51 (50) – участникам возвращена часть вкладов, соответствующая уменьшению уставного капитала.

2.2.2. Учет добавочного капитала. Согласно нормативным актам Минфина РФ добавочный капитал формируется прежде всего за счет:

- прироста стоимости основных средств и нематериальных активов по результатам их переоценки (дооценки);

- вкладов собственников (акционеров, учредителей) в имущество организации, не изменяющих размеры и номинальную стоимость долей этих собственников в уставном капитале;

- а также в некоторых других случаях (эмиссионный доход – разница между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе формирования уставного капитала акционерного общества; положительная курсовая разница на расчетах с учредителями при осуществлении вкладов в уставный капитал; положительной разницы, возникающей в результате осуществления деятельности за пределами РФ).

Учет добавочного капитала ведется на пассивном счете 83 «Добавочный капитал».

Формирование добавочного капитала за счет дооценки внеоборотных активов отражается в учете по кредиту счета 83 в корреспонденции со счетами учета соответствующих активов:

Д-т 01 – К-т 83 – дооценка основного средства до текущей (восстановительной) стоимости (см. раздел 1.9);

Д-т 04 – К-т 83 – дооценка нематериального актива до текущей (восстановительной) стоимости.

Добавочный капитал, сформированный за счет дооценки внеоборотных активов, может быть использован только в результате уценки активов, ранее подвергавшихся дооценке:

Д-т 83 – К-т 01 (04) – уценка внеоборотного актива до текущей (восстановительной) стоимости.

При выбытии (списании, продаже) актива, ранее подвергавшегося переоценке, сумма сформированного за счет этой переоценки добавочного

капитал списывается на нераспределенную прибыль (счет 84 «Нераспределенная прибыль»):

Д-т 83 – К-т 84.

Формирование добавочного капитала может осуществляться также за счет вкладов собственников (акционеров, учредителей), не изменяющих размеры и номинальную стоимость долей этих собственников в уставном капитале организации. Вклады могут осуществляться как деньгами, так и неденежными средствами — ценными бумагами, вещами, исключительными и иными правами на результаты интеллектуальной деятельности.

Гражданским законодательством РФ установлен следующий порядок внесения собственниками таких вкладов.

В ООО обязанность участников вносить вклады, не изменяющие размеры и номинальную стоимость долей участников в уставном капитале, должна быть предусмотрена уставом ООО. Тогда внесение вкладов осуществляется на основании решения общего собрания участников.

В АО акционеры имеют право в любое время вносить в имущество общества вклады, которые не увеличивают уставный капитал общества и не изменяют номинальную стоимость акций, на основании договора с обществом. Договор, на основании которого акционером вносится вклад в имущество общества, должен быть предварительно одобрен решением совета директоров.

Учет формирования добавочного капитала в этом случае осуществляется путем корреспонденций с активно-пассивным счетом 75 «Расчеты с учредителями»:

Д-т 75 – К-т 83 – сформирован добавочный капитал на основании решения общего собрания участников ООО (договора о внесении вклада, одобренного советом директоров АО);

Д-т 50 (51, 10, 01, 04, 58) – К-т 75 – внесен вклад, не изменяющий размер и номинальную стоимость доли собственника в уставном капитале.

Добавочный капитал, сформированный за счет вкладов собственников, может быть по их решению либо направлен на увеличение уставного капитала:

Д-т 83 – К-т 80,

либо распределен между ними:

Д-т 83 – К-т 75;

Д-т 75 – К-т 50 (51).

2.2.3. Учет резервного капитала. Согласно Закону № 208-ФЗ резервный капитал должен создаваться в акционерных обществах в размере, предусмотренном уставом общества, но не менее 5 процентов от его уставного капитала.

Резервный капитал должен формироваться путем обязательных ежегодных отчислений от чистой прибыли до достижения им размера, установленного уставом общества. Размер ежегодных отчислений предусматривается уставом общества, но не может быть менее 5 процентов от чистой прибыли до достижения размера, установленного уставом общества.

Учет резервного капитала ведется на пассивном счете 82 «Резервный капитал»:

Д-т 84 – К-т 82 – сформирован резервный капитал за счет чистой прибыли.

Резервный капитал предназначен для покрытия его убытков, а также для погашения облигаций общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств. Для иных целей использование резервного капитала запрещено.

В обществе с ограниченной ответственностью резервный капитал создается, если это предусмотрено его уставом.

2.3. Учет заемных средств

Организация может получать заемные средства следующими путями:

- заключение кредитного договора с банком (кредит);
- заключение договора займа с любым юридическим или физическим лицом (займ¹);
- выдача векселей, выпуск и размещение облигаций — в случаях, предусмотренных законодательством.

Бухгалтерский учет заемных средств осуществляется на пассивных счетах 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» (на год и менее) и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» (на срок, более года).

Полученные кредиты подлежат отражению в учете у организации – получателя кредита следующим образом:

Д-т 76 – К-т 66 (67) – заключен договор кредита с банком;

Д-т 51 – К-т 76 – поступили денежные средства по договору кредита.

Займы подлежат отражению в учете у организации-заемщика в момент поступления денежных средств:

Д-т 51 – К-т 66 (67) – поступили денежные средства от организации-займодавца,

либо в момент получения вещей по договору вещевому займа:

Д-т 10 – К-т 66 (67).

Займы также как и кредиты могут подлежать отражению в учете у организации-заемщика в момент заключения договора займа (если договор займа является консенсуальным). Кредиты и денежные займы подлежат отражению в сумме фактически поступивших денежных средств, вещевые займы — в сумме стоимостной оценки, предусмотренной договором.

¹Напомним, что согласно ГК РФ по договору займа могут быть получены деньги или вещи.

Связанные с получением и использованием кредитов и займов затраты включают в себя причитающиеся к оплате банку-кредитору или организации-займодавцу проценты.

Перечисленные затраты подлежат отражению в бухгалтерском учете у организации-заемщика и в зависимости от использования полученных заемных средств должны быть отнесены:

- на увеличение стоимости инвестиционных активов в случае использования займа или кредита для строительства или приобретения такого актива;

- на прочие расходы в других случаях.

Под инвестиционным активом понимается объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение и (или) изготовление. К инвестиционным активам относятся объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету заемщиком в качестве внеоборотных активов (основных средств, нематериальных активов).

Начисление процентов в этом случае отражается в бухгалтерском учете организации-заемщика по кредиту счетов 66 (67), либо по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции со счетом 08 «Вложения во внеоборотные активы»:

Д-т 08 – К-т 66 (67, 76) – начислены проценты;

Д-т 66 (67, 76) – К-т 51 – уплачены проценты.

Если кредит или займ используется на другие цели, чем увеличение стоимости инвестиционных активов, то начисление процентов отражается в бухгалтерском учете организации-заемщика по кредиту счетов 66 (67), либо по кредиту счета 76 в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы»:

Д-т 91/2 – К-т 66 (67, 76) – начислены проценты;

Д-т 66 (67, 76) – К-т 51 – уплачены проценты.

По истечению срока предоставления заемных средств организация-заемщик осуществляет их возврат:

Д-т 66 (67) – К-т 51 – возврат полученного кредита (займа).

2.4. Учет основных средств

В соответствии с федеральным стандартом ПБУ 6/01 «Учет основных средств» к основным средствам в бухгалтерском учете должны быть отнесены материальные активы, предназначенные для использования сроком свыше 12 месяцев в производстве, управлении, либо для передачи во временное владение и пользование, и приобретенные не с целью перепродажи. Основными средствами, в частности, являются здания, сооружения, устройства, машины, оборудование, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, земельные участки, объекты природопользования, прочие объекты.

При этом активы, в отношении которых выполняются условия отнесения их к основным средствам, имеющие стоимость в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 40 000 рублей за единицу, могут в соответствии с учетной политикой организации отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов.

В качестве единицы бухгалтерского учета основных средств должен быть принят инвентарный объект, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций. Инвентарным объектом может быть как обособленный предмет, так и обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, каждый из которых может выполнять свои функции только в составе комплекса. Если же входящие в комплекс предметы (совокупности предметов) имеют существенно

различающиеся сроки полезного использования, то каждый такой предмет (совокупность предметов) должен учитываться как отдельный инвентарный объект.

Бухгалтерский учет основных средств ведется на активном счете 01 «Основные средства».

При поступлении в организацию основные средства принимаются к учету на счете 01 по первоначальной стоимости (см. раздел 1.9).

Формирование первоначальной стоимости основных средств зависит от способа их поступления в организацию.

Первоначальная стоимость основного средства в случае его приобретения (покупки) складывается из суммы фактических затрат на приобретение, подлежащих уплате продавцу, затрат по доставке приобретенного объекта и доведению его до состояния, пригодного к эксплуатации.

Если организация собственными силами изготавливает основное средство, то первоначальная стоимость складывается из суммы фактических затрат на изготовление и доведение его до состояния, пригодного к эксплуатации.

Фактические затраты на приобретение объекта, доставку, изготовление, доведение до состояния, пригодного к эксплуатации, по мере их возникновения отражаются на активных счетах 08 «Вложения во внеоборотные активы» и 07 «Оборудование к установке». При этом на счетах 08 и 07 произведенные затраты отражаются без налога на добавленную стоимость (НДС), который подлежит отражению на активном счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»:

а) приобретение основного средства, не требующего монтажа:

Д-т 08 – К-т 60 – приобретен объект у организации-поставщика;

Д-т 19 – К-т 60 – выделен НДС, предъявленный поставщиком;

Д-т 60 – К-т 51 – произведена оплата поставщику;

Д-т 08 – К-т 76 – отражены затраты по доставке и установке объекта, осуществленные транспортной фирмой;

Д-т 19 – К-т 76 – выделен НДС, предъявленный транспортной фирмой;

Д-т 76 – К-т 51 – произведена оплата транспортной фирме;

Д-т 01 – К-т 08 – основное средство принято к учету в сумме всех затрат, отраженных на счете 08;

б) приобретение основного средства, требующего монтажа:

Д-т 07 – К-т 60 – приобретен объект у организации-поставщика;

Д-т 19 – К-т 60 – выделен НДС, предъявленный поставщиком;

Д-т 60 – К-т 51 – произведена оплата поставщику;

Д-т 08 – К-т 76 – отражены затраты по доставке и установке объекта, осуществленные транспортной фирмой;

Д-т 19 – К-т 76 – выделен НДС, предъявленный транспортной фирмой;

Д-т 76 – К-т 51 – произведена оплата транспортной фирме;

Д-т 08 – К-т 07 – объект передан в монтаж;

Д-т 08 – К-т 76 – отражены затраты по монтажу объекта, осуществленные монтажной фирмой;

Д-т 19 – К-т 76 – выделен НДС, предъявленный монтажной фирмой;

Д-т 76 – К-т 51 – произведена оплата монтажной фирме;

Д-т 01 – К-т 08 – основное средство принято к учету в сумме всех затрат, отраженных на счете 08;

в) изготовление (строительство) основного средства:

Д-т 08 – К-т 60 – отражены затраты по разработке проектной документации строительства организацией-проектировщиком;

Д-т 19 – К-т 60 – выделен НДС, предъявленный организацией-проектировщиком;

Д-т 60 – К-т 51 – произведена оплата организации-проектировщику;

Д-т 08 – К-т 10 – отпущены материалы на строительство;

Д-т 08 – К-т 70 – начислена заработная плата рабочим, осуществляющим строительство;

Д-т 08 – К-т 69 – начислены страховые взносы на заработную плату рабочим;

Д-т 08 – К-т 60 – отражены затраты, связанные с подключением объекта к сетям энергоснабжающих организаций;

Д-т 19 – К-т 60 – выделен НДС, предъявленный энергоснабжающими организациями;

Д-т 60 – К-т 51 – произведена оплата энергоснабжающим организациям;

Д-т 01 – К-т 08 – основное средство принято к учету в сумме всех затрат, отраженных на счете 08.

При безвозмездном получении, либо получении по договору мены основное средство принимается к учету по текущей рыночной стоимости.

Основное средство, полученное в виде вклада в уставный капитал, принимается к учету исходя из денежной оценки, согласованной учредителями в учредительном договоре, но не выше оценки независимого оценщика.

Организация не вправе произвольно изменять стоимость основных средств, в которой они были приняты к бухгалтерскому учету. Изменение может иметь место только в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации, а также переоценки основных средств, в результате которых формируется их восстановительная стоимость (см. раздел 2.2.2).

Основные средства, принятые к учету на счете 01, в процессе их эксплуатации теряют свои свойства (амортизируются), перенося свою стоимость на стоимость изготавливаемой продукции. Процесс амортизации основных средств отражается в учете на счете 02 «Амортизация основных средств» ежемесячными начислениями в сумме месячной амортизации. Сумма месячной амортизации зависит от способа начисления амортизации.

Согласно ПБУ 6/01 амортизация может начисляться по каждой группе однородных объектов основных средств одним из способов: линейный, уменьшаемого остатка, по сумме чисел лет срока полезного использования, пропорционально объему продукции. Способ начисления амортизации должны быть установлены учетной политикой организации на весь срок полезного использования объектов основных средств. Менять способ начисления амортизации основного средства в течение срока полезного использования организация не вправе.

В подавляющем большинстве случаев организации применяют линейный способ. Сумма месячной амортизации при линейном способе определяется из первоначальной стоимости, в которой основное средство, принято к учету на счете 01, и срока полезного использования основного средства, устанавливаемого либо организацией-изготовителем, либо эксплуатирующей организацией. Например, первоначальная стоимость, в которой основное средство принято к учету на счете 01 – 600 000 рублей. Срок полезного использования – 5 лет (60 месяцев). Тогда сумма месячной амортизации составит 10 000 рублей ($600\,000 : 60$).

Амортизация начисляется по кредиту счета 02 в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 23 «Вспомогательные производства») либо торговых издержек (44 «Расходы на продажу»):

Д-т 20 – К-т 02 – начислена амортизация основного средства, используемого для производства конкретного вида продукции;

Д-т 25 – К-т 02 – начислена амортизация основного средства, используемого для производства нескольких видов продукции, производимых в цеху;

Д-т 26 – К-т 02 – начислена амортизация основного средства, используемого в заводоуправлении для управленческих целей;

Д-т 23 – К-т 02 – начислена амортизация основного средства, используемого для в цехе вспомогательного производства;

Д-т 44 – К-т 02 – начислена амортизация основного средства, используемого в торговой организации.

Амортизация начисляется до тех пор, пока основное средство не будет полностью самортизировано (кредитовый оборот на счете 02 сравнивается с первоначальной стоимостью, отраженной по дебету счета 01).

Разность первоначальной стоимости основного средства, отраженной по дебету счета 01, и амортизации, начисленной по кредиту счета 02, именуется **остаточной стоимостью** основного средства.

В годовой бухгалтерской отчетности организаций основные средства представляются в активе баланса по **остаточной стоимости**.

Например, первоначальная стоимость основного средства, как и предыдущем примере – 600 000 рублей. Сумма месячной амортизации – 10 000 рублей. Основное средство принято к учету (Д-т 01- К-т 08 – 600 000 руб.) в июне 2019 г. За 6 месяцев 2019 года (с июля по декабрь) начислена амортизация в сумме 60 000 рублей (Д-т 25 – К-т 02 – 60 000 руб.). Тогда на 31.12.2019 г. остаточная стоимость основного средства составит 540 000 руб. (600 000 – 60 000). В активе баланса на 31.12.2019 г. основное средство будет показано в сумме 540 000 руб.

Таким образом, счет 02 (имеющий только кредитовые сальдо) не показывается в пассиве баланса, а вычитается из актива. Вследствие этого счет 02 именуется не пассивным, а **контрактивным** (контрарным).

Выбытие основных средств из организации может осуществляться по разным основаниям, чаще всего основные средства выбывают путем списания и путем продажи.

Списание полностью амортизированного основного средства отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 01 в корреспонденции со счетом 02:

Д-т 02 – К-т 01 – списано полностью амортизированное основное средство.

Списание частично амортизированного основного средства отражается в бухгалтерском учете списанием начисленной амортизации и последующим списанием остаточной стоимости со счета 01 на прочие расходы (субсчет 2 счета 91 «Прочие доходы и расходы»):

Д-т 02 – К-т 01 – списана начисленная амортизация;

Д-т 91/2 – К-т 01 – списана остаточная стоимость.

Учет выбытия основных средств путем продажи будет рассмотрен в разделе учета доходов и расходов.

2.5. Учет нематериальных активов

В соответствии с федеральным стандартом ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» нематериальными в бухгалтерском учете признаются активы первоначальной стоимостью более 100 000 рублей, предназначенные для использования сроком свыше 12 месяцев в производстве или управлении и приобретенные не с целью перепродажи, не имеющие материально-вещественной формы.

При выполнении этих условий к нематериальным активам относятся прежде всего исключительные права на такие результаты интеллектуальной деятельности, как:

- произведения науки, литературы, искусства;
- программы для ЭВМ;

- изобретения и полезные модели;
- селекционные достижения;
- товарные знаки и знаки обслуживания;
- секреты производства (ноу-хау);
- другие результаты интеллектуальной деятельности, предусмотренные частью IV ГК РФ.

В составе нематериальных активов учитывается также деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части).

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект.

Инвентарным объектом нематериальных активов признается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации либо в ином установленном законом порядке, предназначенных для выполнения определенных самостоятельных функций. В качестве инвентарного объекта нематериальных активов также может признаваться сложный объект, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности (кинофильм, иное аудиовизуальное произведение, театрально-зрелищное представление, мультимедийный продукт, единая технология).

Нематериальные активы согласно требованию ПБУ 14/2007 должны быть надлежащим образом документально оформлены (организация должна иметь надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации - патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, документы, подтверждающие переход исключительного права без договора и т.п.).

Исключительное право на произведение науки, литературы, искусства у организации может возникнуть по договору об отчуждении исключительного права.

Исключительное право на изобретение оформляется патентом (договором об отчуждении исключительного права), который выдается (регистрируется) Российским агентством по патентам и товарным знакам (Роспатентом).

Исключительное право на полезную модель, товарный знак, знак обслуживания, оформляется свидетельством (либо договором об отчуждении исключительного права), которое выдается (регистрируется) также Роспатентом.

Исключительное право на программу для ЭВМ оформляется свидетельством (договором об отчуждении исключительного права), которое может быть получено (договор — зарегистрирован) в Российском агентстве по охране авторских прав программ для ЭВМ (РосАПО).

Исключительное право на селекционные достижения оформляется патентом, который выдается Государственной комиссией РФ по испытанию и охране селекционных достижений.

Исключительное право на секрет производства (ноу-хау) у организации может возникнуть либо в силу его создания, либо по договору об отчуждении исключительного права.

Документальным оформлением деловой репутации как нематериального актива являются документы, свидетельствующие о приобретении предприятия в целом, как имущественного комплекса (договор купли-продажи предприятия, зарегистрированный соответствующим государственным органом, передаточный акт и т. д. — см. ст. 559–565 ГК РФ).

Бухгалтерский учет нематериальных активов ведется на активном счете 04 «Нематериальные активы».

Нематериальные активы при поступлении в организацию принимаются к учету на счете 04, как и основные средства, по первоначальной стоимости,

которая складывается из суммы фактических затрат на приобретение (по договору об отчуждении исключительного права), создание и доведение до состояния, пригодного к эксплуатации.

Аналогично учету основных средств фактические затраты на приобретение нематериального актива, его создание, доведение до состояния, пригодного к эксплуатации, по мере их возникновения отражаются на активном счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». В отношении НДС следует указать, что согласно статье 149 НК РФ не облагается НДС реализация таких нематериальных активов, как исключительные права на изобретения и полезные модели, программы для ЭВМ (базы данных), топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау).

Рассмотрим отражение в бухгалтерском учете операций по приобретению и созданию различных нематериальных активов:

а) приобретение исключительного права на товарный знак:

Д-т 08 – К-т 60 – приобретено исключительное право на товарный знак у организации-правообладателя;

Д-т 19 – К-т 60 – выделен НДС, предъявленный продавцом;

Д-т 60 – К-т 51 – произведена оплата продавцу;

Д-т 08 – К-т 76 – начислена регистрационная пошлина;

Д-т 76 – К-т 51 – уплачена регистрационная пошлина;

Д-т 04 – К-т 08 – исключительное право на товарный знак принято к учету в сумме всех затрат, отраженных на счете 08;

б) приобретение исключительного права на программу для ЭВМ:

Д-т 08 – К-т 60 – приобретено исключительное право на программу для ЭВМ у организации-правообладателя;

Д-т 60 – К-т 51 – произведена оплата продавцу;

Д-т 08 – К-т 76 – начислены регистрационные расходы;

Д-т 76 – К-т 51 – оплачена регистрация в РосАПО;

Д-т 04 – К-т 08 – исключительное право на программу для ЭВМ принято к учету в сумме всех затрат, отраженных на счете 08;

в) создание товарного знака:

Д-т 08 – К-т 60 – начислены затраты по разработке товарного знака дизайнерской фирмой;

Д-т 19 – К-т 60 – выделен НДС, предъявленный дизайнерской фирмой;

Д-т 60 – К-т 51 – произведена оплата дизайнерской фирме;

Д-т 08 – К-т 76 – начислена регистрационная пошлина;

Д-т 76 – К-т 51 – уплачена регистрационная пошлина;

Д-т 04 – К-т 08 – исключительное право на товарный знак принято к учету в сумме всех затрат, отраженных на счете 08.

При безвозмездном получении, либо получении по договору мены нематериальный актив принимается к учету по текущей рыночной стоимости.

Нематериальный актив, полученный в виде вклада в уставный капитал, принимается к учету исходя из денежной оценки, согласованной учредителями в учредительном договоре, но не выше оценки независимого оценщика.

Изменение первоначальной стоимости нематериального актива, по которой он принят к бухгалтерскому учету, допускается в случаях переоценки (дооценки) и обесценения (уценки) нематериальных активов. Коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных нематериальных активов по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка указанных нематериальных активов (см. раздел 2.2.2).

Процесс амортизации нематериальных активов отражается в учете на контрактивном счете 05 «Амортизация нематериальных активов» ежемесячными начислениями в сумме месячной амортизации. Сумма месячной амортизации зависит от способа начисления амортизации.

Согласно ПБУ 14/2007 амортизация может начисляться по нематериальному активу одним из способов: линейный, уменьшаемого остатка, списания стоимости пропорционально объему продукции. Выбор способа определения амортизации нематериального актива производится организацией в ее учетной политике. В подавляющем большинстве случаев организации применяют линейный способ. При этом определение срока полезного использования нематериального актива производится организацией-правообладателем, исходя из срока действия прав на результат интеллектуальной деятельности, а также исходя из ожидаемого срока, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды от использования нематериального актива.

Амортизация начисляется по кредиту счета 05 в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 23 «Вспомогательные производства») либо торговых издержек (44 «Расходы на продажу»).

В годовой бухгалтерской отчетности организаций нематериальные активы аналогично основным средствам представляются в активе баланса по остаточной стоимости.

Выбытие нематериальных активов из организации может осуществляться по разным основаниям, чаще всего нематериальные активы выбывают путем списания и путем продажи по договору отчуждения исключительного права.

Списание полностью самортизированного нематериального актива отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 04 в корреспонденции со счетом 05:

Д-т 05 – К-т 04 – списан полностью самортизированный нематериальный актив.

Списание частично самортизированного нематериального актива отражается в бухгалтерском учете списанием начисленной амортизации и

последующим списанием остаточной стоимости со счета 04 на прочие расходы (субсчет 2 счета 91 «Прочие доходы и расходы»):

Д-т 05 – К-т 04 – списана начисленная амортизация;

Д-т 91/2 – К-т 04 – списана остаточная стоимость.

Учет выбытия нематериальных активов путем продажи будет рассмотрен в разделе учета доходов и расходов.

3. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ В ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Как было указано выше (см. таблицу 2.1) в производственных организациях после общих для любых организаций процессов (формирование уставного капитала, получение заемных средств, приобретение внеоборотных активов) процесс производства продукции начинается с приобретения производственных запасов (материалов и пр.). Рассмотрим бухгалтерский учет этих операций.

3.1. Учет поступления и списания производственных запасов

Федеральный стандарт ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» указывает, что производственные запасы, используемые для производства продукции и управленческих нужд, могут включать сырье, материалы, полуфабрикаты, комплектующие изделия, запасные части, топливо, специальную одежду, специальную оснастку и пр.

Единица бухгалтерского учета производственных запасов выбирается организацией самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации об этих запасах, а также надлежащий контроль за их наличием и движением. В зависимости от характера производственных запасов, порядка их приобретения и использования единицей производственных запасов может быть номенклатурный номер, партия, однородная группа и т.п.

Бухгалтерский учет производственных запасов ведется на активных счетах 10 «Материалы» и 21 «Полуфабрикаты собственного производства».

Согласно ПБУ 5/01 при приобретении (покупке) производственных запасов они должны быть отражены в учете по фактической себестоимости, которая складывается из стоимости приобретения (суммы, подлежащей

уплате поставщику) и транспортно-заготовительных расходов (ТЗР) – оплачиваемых сверх стоимости приобретения расходов по транспортировке, погрузке-разгрузке, комиссионных и пр.).

Если производственные запасы изготовлены самой организацией, то их фактической себестоимостью признается сумма фактических затрат, связанных с их производством.

При поступлении производственных запасов в качестве вклада в уставный капитал они должны быть отражены в учете в оценке, согласованной в учредительном договоре и подтвержденной независимым экспертом.

При поступлении производственных запасов, остающихся от ликвидации основных средств, полученных по договору дарения (безвозмездно), по договору мены, они должны быть оценены по рыночной стоимости.

Бухгалтерский учет поступления производственных запасов может осуществляться организацией либо только на счете 10 «Материалы», либо на счете 10 «Материалы» и двух вспомогательных счетах: счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и счете 16 «Отклонения стоимости материальных ценностей».

В первом случае на счете 10 при поступлении производственных запасов отражается их фактическая себестоимость. Транспортно-заготовительные расходы (ТЗР) в этом случае могут быть либо непосредственно включены в фактическую себестоимость производственных запасов, либо отражены на отдельном субсчете к счету 10. При этом на счете 10 приобретенные запасы и ТЗР отражаются без НДС, который подлежит отражению на активном счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»:

Д-т 10 (10/1) – К-т 60 – приобретены материалы у поставщика;

Д-т 19 – К-т 60 – выделен НДС, предъявленный поставщиком;

Д-т 60 – К-т 51 – произведена оплата поставщику;

Д-т 10 (10/12) – К-т 76 – начислены ТЗР, осуществленные транспортной фирмой;

Д-т 19 – К-т 76 – выделен НДС, предъявленный транспортной фирмой;

Д-т 76 – К-т 51 – произведена оплата транспортной фирме.

Таким образом осуществляется бухгалтерский учет на малых предприятиях с небольшим количеством операций по поступлению производственных запасов за учетный период (месяц).

На крупных производственных предприятиях с большим количеством подобных операций определение фактической себестоимости приобретенных запасов на момент их поступления нередко бывает затруднено вследствие, например, запаздывания поступления расчетных документов от поставщика (накладных, счетов, счетов-фактур).

Вследствие этого крупные производственные предприятия, как правило, применяют второй метод учета поступления производственных запасов: на счете 10 и вспомогательных счетах 15 и 16. В этом случае на счете 10 в корреспонденции со счетом 15 при поступлении производственных запасов отражается их учетная цена:

Д-т 10 – К-т 15 – отражена учетная цена поступивших запасов.

В качестве учетной цены может быть применена, например, фактическая себестоимость запасов в предыдущем периоде (месяце, квартале, году), либо планово-расчетная цена, установленная экономической службой организации.

По мере поступления расчетных документов от поставщиков фактическая себестоимость запасов, в том числе и ТЗР, отражается по дебету счета 15:

Д-т 15 – К-т 60 – отражена стоимость приобретения материалов у поставщика;

Д-т 19 – К-т 60 – выделен НДС, предъявленный поставщиком;

Д-т 60 – К-т 51 – произведена оплата поставщику;

Д-т 15 – К-т 76 – начислены ТЗР, осуществленные транспортной фирмой;

Д-т 19 – К-т 76 – выделен НДС, предъявленный транспортной фирмой;

Д-т 76 – К-т 51 – произведена оплата транспортной фирме.

Таким образом по дебету счета 15 отражается фактическая себестоимость поступивших запасов, а по кредиту – учетная их цена. Сумма разницы фактической себестоимости и учетной цены поступивших в этом случае списывается со счета 15 на счет 16:

Д-т 15 – К-т 16 – списана разница, обусловленная превышением учетной цены над фактической себестоимостью;

Д-т 16 – К-т 15 – списана разница, обусловленная превышением фактической себестоимости над учетной ценой.

Накопленные на счете 16 разницы в конце учетного периода (месяца, квартала) списываются (дополнительной записью или сторнируются) на счета учета затрат на производство (20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 23 «Вспомогательные производства») пропорционально списанию на счета учета затрат на производство производственных запасов.

Аналитический бухгалтерский учет движения производственных запасов может вестись как в количественном и суммовом (стоимостном) выражении (оборотный метод), так и только в стоимостном выражении (сальдовый метод). В первом случае аналитический бухгалтерский учет дублирует учет складской. Во втором случае количественные остатки материально-производственных запасов на 1 число каждого месяца переносятся из данных складского учета в сальдовую ведомость.

В местах хранения материально-производственных запасов (на складах) ведется складской учет (количественный в установленных единицах измерения либо количественно-суммовой). Количественный складской учет должен вестись по каждому наименованию, сорту, артикулу, марке, размеру и другим отличительным признакам материальных ценностей.

Данные аналитического бухгалтерского учета и учета складского должны систематически в установленные организацией сроки сверяться.

Выбытие производственных запасов может осуществляться по разным основаниям, в подавляющем большинстве случаев производственные запасы выбывают путем списания при отпуске в производство.

Крупные производственные предприятия, применяющие метод учета поступления производственных запасов по учетной цене (на счете 10 и вспомогательных счетах 15 и 16), осуществляют списание их при отпуске в производство также по учетной цене:

Д-т 20 (25, 26, 23) – К-т 10 – производственные запасы отпущены по учетной цене в основное производство (на общепроизводственные расходы, общехозяйственные расходы, на расходы вспомогательного производства).

Накопленные на счете 16 разницы между учетной ценой и фактической себестоимостью запасов в конце учетного периода (месяца) списываются, как было указано выше, на счета учета затрат на производство:

Д-т 20 (25, 26, 23) – К-т 16 – списаны разницы между учетной ценой и фактической себестоимостью запасов, обусловленные превышением фактической себестоимости над учетной ценой;

Д-т 20 (25, 26, 23) – К-т 16 - сторно – списаны разницы между учетной ценой и фактической себестоимостью запасов, обусловленные превышением учетной цены над фактической себестоимостью.

Тем самым стоимость запасов, списанных в производство, доводится до фактической себестоимости.

Малые производственные предприятия, учитывающие поступление запасов по фактической себестоимости, списание их в производство также осуществляют по фактической себестоимости:

Д-т 20 (25, 26, 23) – К-т 10 – производственные запасы отпущены по фактической себестоимости в основное производство (на общепроизводственные расходы, общехозяйственные расходы, на расходы вспомогательного производства).

Поскольку фактическая себестоимость запасов при их приобретении может меняться (изменение цен поставщиков, изменение ТЗР), то оценка запасов при списании их на счета учета затрат на производство может осуществляться одним из трех способов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (ФИФО).

По себестоимости каждой единицы списывают запасы уникальные производства, в которых учитывается каждая единица запасов (например, производство ювелирных изделий).

В большинстве случаев производственные предприятия списывают запасы по средней себестоимости. При этом способе средняя себестоимость единицы запасов определяется как средняя арифметическая в данном месяце путем деления стоимости запасов, находящихся в остатке на начало месяца и поступивших за месяц, на общее количество единиц запасов, находящихся в остатке на начало месяца и поступивших за месяц.

Некоторые предприятия используют метод ФИФО. Согласно этому методу фактическая себестоимость списываемых в производство запасов определяется в той очередности, в которой они поступали на предприятие.

Поступление производственных запасов может оформляться следующими унифицированными первичными документами:

- приходные ордера (форма М-4);
- акты приемки материалов (форма М-7);
- карточки учета материалов (форма М-17).

Списание производственных запасов в производство оформляется таким унифицированными первичными документами, как:

- лимитно-заборные карты (форма М-8);
- требования-накладные (форма М-11).

Отпуск производственных запасов на сторону документируется накладными (форма М-15).

3.2. Учет оплаты труда

После передачи запасов в производство начинаются процессы их переработки и превращения в готовую продукцию. Процессы эти связаны с затратами труда работников (затратами живого труда) и, соответственно, с оплатой труда.

Согласно Трудовому Кодексу (ТК) РФ оплата труда работника (заработная плата) – это вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также компенсационные выплаты (доплаты и надбавки за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, иные выплаты компенсационного характера) и стимулирующие выплаты (доплаты и надбавки стимулирующего характера, премии и иные поощрительные выплаты).

Организации самостоятельно устанавливают формы, системы и размеры оплаты труда. При этом организации обязаны соблюдать ряд гарантий, установленных законодательными и нормативными актами о труде, в том числе:

- оплата труда не может быть меньше установленного минимального размера оплаты труда (МРОТ). С 01.01.2020 г. федеральный МРОТ составляет 12 130 руб.;

- удержания из заработной платы могут осуществляться только по основаниям, предусмотренным ТК РФ;

- условия оплаты труда (размер тарифной ставки, оклад, доплаты, надбавки, поощрительные выплаты) устанавливаются трудовым договором и могут быть изменены только по соглашению сторон;

- начисление обязательных доплат работнику в установленных ТК РФ случаях (за сверхурочную работу, за работу в выходные и праздничные дни, за работу в ночное время и др.);

- сохранение среднего заработка во время перерывов в работе в случаях, предусмотренных ТК РФ (при направлении работника на повышение квалификации, на обязательное медицинское обследование и др.);

- выплата компенсаций в установленных ТК РФ случаях (за неиспользованный отпуск, за использование работником личного имущества, за расходы по переезду на работу в другую местность, за подвижной и разъездной характер работы, за выполнение полевых работ и др.);

- заработная плата должна выплачиваться не реже, чем каждые полмесяца не позднее 15 календарных дней со дня окончания периода, за который она начислена.

На практике в организациях применяют следующие системы оплаты труда:

- повременная, предусматривающая оплату отработанного времени независимо от объема выполненных работ;

- сдельная, предусматривающая оплату выполненных работ по установленным расценкам.

Повременная система предусматривает оплату труда за время работы по соответствующим часовым тарифным ставкам или окладам (оклад -

фиксированный размер оплаты труда за календарный месяц без учета компенсационных и стимулирующих выплат). При повременной форме оплаты труда для начисления зарплаты достаточно данных табельного учета.

Сдельная оплата труда осуществляется на основании тарифных ставок и данных о выполнении нормы труда. Тарифная ставка - фиксированный размер оплаты труда за выполнение нормы труда за единицу времени без учета компенсационных и стимулирующих выплат. Сдельная зарплата ($Z_{n.cd}$) определяется:

$$Z_{n.cd} = \sum_i K_{nprod_i} \cdot P_i,$$

где K_{nprod_i} – количество выработанной продукции (выполненных работ) i - го вида; P_i – расценка за i - ю продукцию (работу).

Расценка рассчитывается следующим образом:

$$P_i = t_i \cdot C_{map_i},$$

где t_i – норма времени на изготовление i - й продукции (работы); C_{map_i} – тарифная ставка в рублях за единицу времени при выработке продукции (выполнении работы) i - го вида.

Бухгалтерский учет расчетов с работниками по оплате труда ведется на активно-пассивном счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

В соответствии с нормами трудового законодательства РФ, устанавливающего сроки выплаты заработной платы, начисление оплаты труда (признание в учете обязательств перед персоналом по оплате труда) осуществляется ежемесячно на конец месяца проводками:

Д-т 20 (25, 26, 23) – К-т 70 – начислена оплата труда работникам основного производства (общепроизводственным работникам, общехозяйственным работникам, работникам вспомогательного производства).

Трудовым Кодексом РФ установлено, что заработная плата должна выплачиваться не реже, чем каждые полмесяца. Во второй половине

текущего месяца выплачивается аванс, не позднее 15 числа следующего месяца должен быть произведен окончательный расчет с работниками.

Выплата заработной платы может осуществляться наличными деньгами из кассы организации:

Д-т 70 – К-т 50,

либо перечислением на банковскую карту:

Д-т 70 – К-т 51.

3.3. Учет налога на доходы физических лиц

Если организация является источником дохода физического лица, то Налоговым Кодексом РФ на нее возложены обязанности налогового агента, то есть она обязана исчислить, удержать из дохода и перечислить в бюджет налог на доходы этого физического лица (НДФЛ).

Объектом налогообложения при этом являются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, если источником этих доходов является аудируемое лицо.

При этом доходом в натуральной форме признается оплата (полностью или частично) за физическое лицо товаров, работ, услуг, имущественных прав (в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в интересах физического лица); полученные физическим лицом товары, выполненные (оказанные) в его интересах работы (услуги) на безвозмездной основе или с частичной оплатой; оплата труда в натуральной форме.

При получении доходов в натуральной форме налоговая база должна быть исчислена исходя из рыночной стоимости товаров, работ, услуг.

Доходом налогоплательщика, полученным в виде материальной выгоды, являются материальная выгода, полученная от экономии на

процентах за пользование налогоплательщиком заемными средствами по договору займа между взаимозависимыми лицами или в результате исполнения встречного обязательства; материальная выгода, полученная от приобретения товаров (работ, услуг) в соответствии с гражданско-правовым договором у лица, являющегося взаимозависимым по отношению к налогоплательщику; материальная выгода, полученная от приобретения ценных бумаг, финансовых инструментов срочных сделок.

Обязанности налогового агента распространяются на все виды доходов физических лиц, источником которых является агент, за исключением:

- дохода от продажи физическим лицом принадлежащего ему имущества и имущественных прав;
- дохода физического лица в результате выигрыша, полученного в результате азартной игры в казино, зале игровых автоматов;
- дохода физического лица в результате выигрыша в размере менее 15 000 рублей, полученного в результате азартной игры в букмекерской конторе, тотализаторе, а также полученного путем участия в лотерее.

В перечисленных случаях исчислить, задекларировать и уплатить налог обязано само физическое лицо, получившее доход.

Все остальные виды доходов физического лица, которые оно получило от организации — налогового агента (или в результате отношений с этой организацией), организация обязана включить в налоговую базу для исчисления налога.

К доходам, подлежащим включению в налоговую базу, в частности, относятся:

- оплата труда, стимулирующие и иные выплаты, начисленные работодателем физическому лицу по результатам его работы за месяц (в том числе пособие по временной нетрудоспособности);
- компенсационные выплаты, произведенные работодателем работнику сверх норм, установленных действующим законодательством;

- выплаты социального характера, произведенные работодателем работнику или третьему лицу в интересах работника сверх установленного НК РФ перечня доходов, не облагаемых налогом;

- суммы, выплаченные организацией физическому лицу (либо доходы, переданные в натуральной форме) по гражданско-правовым сделкам (подряд, оказание услуг, поручение, комиссия, агентирование, аренда, дарение и пр.);

- доходы, переданные организацией физическому лицу в денежной или натуральной форме в связи с использованием его авторских или смежных прав (авторское вознаграждение, роялти и пр.);

- доходы, переданные организацией физическому лицу в денежной или натуральной форме в связи с использованием его капитала (проценты, дивиденды, доля прибыли и пр.);

- страховые выплаты, произведенные физическому лицу при наступлении страхового случая;

- иные виды доходов.

Для целей исчисления налога на доходы физических лиц не признаются доходами и не включаются в налоговую базу:

- все виды компенсаций, выплачиваемых физическому лицу в соответствии с действующим законодательством в пределах установленных норм – командировочные расходы (суточные в пределах 700 руб. при командировках по России и в пределах 2500 руб. при заграничных командировках), компенсация за использование личного имущества, за переезд на работу в другую местность, за выполнение полевых работ, за подвижной и разъездной характер работы и пр.;

- материальная помощь, выплачиваемая работодателем членам семьи работника, а также членам семьи бывшего работника, вышедшего на пенсию в связи с его смертью;

- материальная помощь, выплачиваемая работодателем бывшему работнику, находящемуся на пенсии, в случае смерти члена его семьи;

- материальная помощь, выплачиваемая организацией пострадавшим от террористических актов в Российской Федерации;
- материальная помощь, выплачиваемая работодателем работнику в пределах 4000 р. в год;
- материальная помощь, выплачиваемая работодателем работнику в пределах 50 000 р. в течение первого года при рождении ребенка;
- компенсация стоимости путевок в санаторно-курортные и оздоровительные учреждения РФ работникам, членам их семей, неработающим инвалидам, выплачиваемая работодателем за счет средств, оставшихся после уплаты налога на прибыль;
- суммы, уплаченные работодателем из средств, оставшихся после уплаты налога на прибыль, за лечение (медицинское обслуживание) своих работников и членов их семей;
- денежные суммы или имущество, переданное организацией физическому лицу безвозмездно (в качестве дарения) в пределах 4000 р. в год;
- выигрыши и призы (в пределах 4000 р. в год), физическим лицом на конкурсах, играх, иных мероприятиях, проводимых организацией в целях рекламы;
- выигрыши в лотерею (в пределах 4000 р. в год);
- установленные законодательством РФ выплаты, связанные с увольнением работников (за исключением компенсации за неиспользованный отпуск), в размере, не превышающем трехкратного размера среднего месячного заработка (законодательством РФ предусмотрены выплаты только при ликвидации организации и сокращении штата – ст. 178 ТК РФ);
- доходы, в денежной или натуральной форме, полученные налогоплательщиком в результате участия в программах, направленных на

увеличение активности клиентов и предусматривающих начисление бонусов, баллов и т.д.;

- некоторые иные виды доходов, установленные НК РФ.

Налоговым кодексом РФ предусмотрены также несколько видов налоговых вычетов при исчислении НДФЛ (стандартные, социальные, имущественные, профессиональные и инвестиционные).

Организация-налоговый агент, являющаяся источником дохода физического лица, при исчислении НДФЛ применяет стандартные и профессиональные вычеты (в некоторых случаях и другие).

Стандартные налоговые вычеты предоставляются работодателем работнику и составляют в общем случае по 1400 рублей в месяц на первого и на второго ребенка (до 18 лет, учащегося — до 24 лет), по 3000 рублей на третьего и каждого последующего ребенка, находящегося на обеспечении у физического лица. Одиноким родителям, опекунам, попечителям стандартный налоговый вычет на ребенка производится в двойном размере. Вычет в двойном размере может быть предоставлен одному из родителей при отказе от вычета другого родителя.

Налоговый вычет на детей действует до месяца, в котором доход работника, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода, превысил 350 000 рублей. Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 350 000 рублей, налоговый вычет не применяется.

Стандартные налоговые вычеты предусмотрены также отдельным категориям физических лиц (ликвидаторам аварии на ЧАЭС, участникам Великой Отечественной войны, Героям СССР и РФ и др.).

Стандартные налоговые вычеты предоставляются при исчислении налога работодателем работнику на основании его письменного заявления и документов, подтверждающих право на вычеты (свидетельство о рождении ребенка, удостоверение участника войны и пр.).

Профессиональные налоговые вычеты могут быть предоставлены организацией физическому лицу, получающему от нее вознаграждение по

гражданско-правовому договору (подряд, оказание услуг и пр.) либо получающему вознаграждение по договору об использовании интеллектуальной собственности (авторскому, лицензионному и пр.). Профессиональные налоговые вычеты предоставляются в размере фактически произведенных и документально подтвержденных расходов физического лица. При использовании организацией интеллектуальной собственности физического лица профессиональный налоговый вычет (в случае отсутствия документальной подтвержденности расходов) может быть предоставлен организацией в размере норматива (в процентах от суммы дохода), установленного НК РФ (20 % при создании литературных произведений, 30 % при создании фильмов и пр.). Профессиональный налоговый вычет предоставляется при исчислении налога организацией — налоговым агентом физическому лицу на основании его письменного заявления и, в установленном случае, — документов, подтверждающих фактически понесенные расходы.

Налоговым Кодексом РФ установлены следующие ставки налога на доходы физических лиц: 13, 15, 30, 35%.

Ставка 30 % применяется организацией при исчислении налога на доходы физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ (налоговый резидент — физическое лицо, фактически находящееся на территории Российской Федерации более 183 дней в течение следующих подряд 12 месяцев). Указанная ставка не применяется в отношении иностранных граждан – высококвалифицированных специалистов, а также в отношении граждан стран – членов Евразийского экономического союза (Белоруссии, Казахстана, Армении, Киргизии).

Ставка 35 % применяется организацией в отношении выигрышей и призов сверх 4000 руб. в год, полученных физическим лицом на конкурсах, играх, проводимых организацией в рекламных целях; процентных доходов по вкладам в банках в части превышения суммы процентов, исчисленных, исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ (превышения 9% годовых по

вкладам в иностранной валюте); материальной выгоды за счет экономии на процентах.

Ставка 15% применяется организацией при исчислении налога на доходы физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ, в отношении доходов, получаемых ими в виде дивидендов от долевого участия в деятельности российских организаций.

Ставка 13% применяется в отношении доходов в виде дивидендов, полученных физическим лицом, являющимся налоговым резидентом РФ, от долевого участия в деятельности организаций. По всем остальным видам доходов физических лиц также применяется ставка 13 %.

Датой возникновения дохода физического лица для цели исчисления НДФЛ является:

- последний день месяца работы при получении дохода в виде оплаты труда, в том числе при получении премий, предусмотренных трудовым договором (при увольнении – последний день работы);

- последний день месяца утверждения авансового отчета при получении дохода в виде суточных свыше установленной нормы (700 руб. при командировках по России и 2500 руб. при заграничных командировках);

- последний день каждого месяца при получении дохода в виде материальной выгоды при экономии на процентах;

- день выплаты дохода при получении дохода в денежной форме (дивиденды, материальная помощь, пособие по временной нетрудоспособности, отпускные, премии к праздникам и юбилейным датам, и др.);

- день получения дохода в натуральной форме;

- день приобретения товаров, работ, услуг ценных бумаг при получении дохода в виде материальной выгоды от этих операций.

Доходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу ЦБ РФ, установленному на дату фактического возникновения указанных доходов.

Налоговый агент обязан удержать исчисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате.

При получении налогоплательщиком дохода в натуральном виде или в виде материальной выгоды удержание у налогоплательщика начисленной суммы налога производится налоговым агентом за счет любых денежных средств, выплачиваемых налоговым агентом налогоплательщику, при фактической выплате указанных денежных средств налогоплательщику либо по его поручению третьим лицам. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50 процентов суммы выплаты.

При невозможности удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога налоговый агент обязан не позднее двух месяцев с даты окончания налогового периода, в котором возникли соответствующие обстоятельства, письменно сообщить налогоплательщику и налоговому органу по месту своего учета о невозможности удержать налог и сумме налога.

Исчисленный и удержанный НДФЛ в любом случае должен быть уплачен налоговым агентом в бюджет не позднее дня, следующего за днем фактической выплаты дохода.

Исключение установлено для отпускных и пособий по временной нетрудоспособности: НДФЛ с этих сумм должен быть уплачен не позднее последнего числа месяца, в котором были эти выплаты. Уплата налога организацией — налоговым агентом должна производиться только за счет средств, удержанных из дохода физического лица (уплата за счет средств налогового агента НК РФ запрещена).

Бухгалтерский учет расчетов с бюджетом по НДФЛ ведется на активно-пассивном счете 68 «Расчеты по налогам и сборам»:

Д-т 70 – К-т 68 – удержан НДФЛ из дохода, начисленного физическому лицу (работнику);

Д-т 68 – К-т 51 – перечислен НДФЛ в бюджет.

3.4. Учет страховых взносов

С оплатой труда работников неразрывно связаны страховые взносы, подлежащие уплате организацией в государственные внебюджетные фонды (пенсионный – ПФ РФ; социального страхования – ФСС РФ; обязательного медицинского страхования – ФОМС РФ). Объектом обложения страховыми взносами признаются выплаты и вознаграждения, которые производятся физическим лицам в рамках трудовых отношений; гражданско-правовых договоров, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг; договоров авторского заказа; договоров отчуждения исключительного права на произведения науки, литературы, искусства; лицензионных договоров о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства.

В облагаемую базу должны быть включены вознаграждения, начисленные физическому лицу по перечисленным выше основаниям, независимо от формы выплаты вознаграждений (денежная, натуральная, зачет) и независимо от того, выплачено ли вознаграждение непосредственно физическому лицу или третьему лицу в его интересах.

При этом датой осуществления выплат и иных вознаграждений признается день их начисления.

Облагаемая база должна определяться по истечении каждого календарного месяца нарастающим итогом в течение расчетного периода (года) по каждому физическому лицу, которому организация производила начисление вознаграждений. Если работодатель производит выплаты и иные вознаграждения в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг), при расчете базы для начисления взносов учитывается их рыночная стоимость.

Не подлежат обложению страховыми взносами:

- все виды компенсаций, выплачиваемых физическому лицу в соответствии с действующим законодательством в пределах установленных норм – командировочные расходы (суточные в пределах 700 руб. при

командировках по России и в пределах 2500 руб. при заграничных командировках), компенсация за использование личного имущества, за переезд на работу в другую местность, за выполнение полевых работ, за подвижной и разъездной характер работы и пр.;

- единовременная материальная помощь, оказываемая работодателем в случае рождения (усыновления или удочерения) ребенка (не более 50 000 руб. на каждого ребенка, если такая помощь выплачивается в течение года после рождения, усыновления или удочерения);

- сумма материальной помощи, оказываемой работодателями своим сотрудникам, до 4000 руб. (на одного работника в год);

- сумма материальной помощи, оказываемой работодателями своим сотрудникам в связи со смертью члена семьи;

- оплата работодателем расходов на профессиональную подготовку и переподготовку сотрудников, а также компенсация работнику указанных затрат;

- установленные законодательством РФ выплаты, связанные с увольнением работников (за исключением компенсации за неиспользованный отпуск), в размере, не превышающем трехкратного размера среднего месячного заработка (законодательством РФ предусмотрены выплаты только при ликвидации организации и сокращении штата – ст. 178 ТК РФ);

- иные выплаты, установленные статьей 422 НК РФ.

Налоговым Кодексом установлен тариф страховых взносов в сумме 30% от облагаемой базы (оплаты труда и иных вознаграждений, начисленных физическому лицу по указанным выше основаниям), в том числе:

- в ПФ РФ - 22 %;

- в ФСС - 2,9%;

- в ФОМС - 5,1 %.

Указанные тарифы применяются при начислении страховых взносов до тех пор, пока величина доходов физического лица, определенная

нарастающим итогом с начала календарного года, не достигнет предельной величины, которая установлена в размерах:

- для начисления взносов в ПФ РФ – 1 292 000 рублей;
- для начисления взносов в ФСС РФ – 912 000 рублей;
- для начисления взносов в ФФОМС предельная величина доходов отсутствует.

Доход, превышающий установленную на данный год предельную величину, облагается взносом в страховую часть ПФ по ставке 10%, в ФСС – 0%.

С 1 апреля 2020 г. утверждены пониженные тарифы страховых взносов для субъектов малого и среднего предпринимательства (МСП), сведения о которых внесены в единый реестр МСП. Совокупный тариф составляет 15%:

- ПФ РФ - 10%;
- ФОМС - 5%.

Пониженный тариф страховых взносов действует только в отношении начисленных выплат, которые превышают федеральный МРОТ (на 01.01.2020 г. – 12 130 руб.). К части же выплат, не превышающей в месяц величину МРОТ, субъекты МСП применяют тарифы страховых взносов в совокупном размере 30%.

Таким образом, если начисленная заработная плата за месяц равна или меньше МРОТ, страховые взносы исчисляются по совокупному тарифу в размере 30%, а суммы начисленной заработной платы, превышающие МРОТ, облагаются взносами по ставке 15 процентов.

Бухгалтерский учет расчетов с государственным внебюджетными фондами ведется на активно-пассивном счете 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Начисление страховых взносов (признание в учете обязательств перед фондами по уплате страховых взносов) осуществляется ежемесячно на конец месяца проводками:

Д-т 20 (25, 26, 23) – К-т 69/1 (69/2, 69/3) – начислены страховые взносы в ФСС РФ (ПФ РФ, ФОМС РФ) на оплату труда работников основного производства (общепроизводственных работников, общехозяйственных работников, работников вспомогательного производства).

При исчислении взноса, причитающегося к уплате в ФСС РФ, организация вправе зачесть сумму следующих пособий и выплат своим работникам:

- пособие по временной нетрудоспособности;
- пособие по беременности и родам;
- пособие при рождении ребенка;
- пособие по уходу за ребенком до достижения им возраста полутора лет;
- единовременное пособие женщинам, вставшим на учет в медицинских учреждениях в ранние сроки беременности;
- пособие при погребении.

Пособие по временной нетрудоспособности вследствие болезни выдается работнику в размере от 60 до 100% от среднего заработка (при стаже работы до 5 лет – 60%, от 5 до 8 лет – 80%, 8 лет и более – 100%), который рассчитывается за два календарных года, предшествующих тому, в котором наступил страховой случай, в зависимости от продолжительности страхового стажа. Исчисление среднедневного заработка при этом осуществляется в порядке, установленном статьей 14 Федерального Закона № 255-ФЗ, путем деления заработка, начисленного работнику за расчетный период, на 730. Если в расчетном периоде застрахованное лицо не имело заработка или средний заработок был ниже МРОТ, то средним заработком признается МРОТ. При этом установлена предельная сумма годового заработка для расчета пособия - она не может превышать установленную на соответствующий календарный год предельную величину базы для

начисления взносов в ФСС РФ (912 000 руб. в 2020 году). Если расчетный период – 2018 и 2019 годы, то среднедневной заработок, рассчитанный из предельных сумм годовых заработков, составит 2 301,37 руб. (815 000 руб. плюс 865 000 руб., деленные на 730).

Основанием для выплаты пособия по временной нетрудоспособности является больничный лист, оформленный в установленном Минздравсоцразвития РФ порядке. Работодатель выплачивает пособие за первые три дня временной нетрудоспособности, а четвертый и последующие дни оплачиваются за счет средств ФСС РФ.

Пособие по беременности и родам рассчитывается на основании больничного листа (140 дней при обычной беременности, 156 дней – при осложненной) в порядке, несколько отличном от порядка расчета пособия по временной нетрудоспособности. Отличием является то обстоятельство, что пособие по беременности и родам выплачивается в размере 100% независимо от стажа работницы. Кроме того, заработок за два расчетные года надо делить на фактическое количество календарных дней (если один из двух лет високосный, то делить надо будет на 731). Кроме того, из общего количества календарных дней расчетного периода надо исключать периоды, в течение которых работник получал плату, не облагаемую страховыми взносами (пособие по временной нетрудоспособности, по беременности и родам).

Пособие при рождении ребенка составляет с 01.02.2020 года 18 004,12 руб., выплачивается в течение 6 месяцев со дня рождения ребенка отцу или матери ребенка.

Пособие по уходу за ребенком до достижения им возраста полутора лет выплачивается лицу (матери, отцу, другому родственнику, опекуну), которое уходит в отпуск или переходит на неполный рабочий день для ухода за ребенком. Пособие составляет 40% среднемесячного заработка, который определяется умножением среднедневного заработка на 30,4 (среднедневной заработок исчисляется в порядке, изложенном выше).

Единовременное пособие женщинам, ставшим на учет в ранние сроки беременности, составляет с 01.02.2020 года 675,15 руб., выплачивается единовременно на основании справки из медицинского учреждения.

Пособие при погребении лицу, понесшему расходы на погребение, составляет с 01.02.2020 года 6 124,86 руб.

Зачет сумм пособий, причитающихся к выплате работникам, при исчислении страхового взноса в ФСС РФ осуществляется проводкой:

Д-т 69/1 – К-т 70 – начислены пособия работникам за счет страхового взноса в ФСС РФ.

Страховые взносы подлежат уплате ежемесячно не позднее 15 числа месяца, следующего за тем, по итогам которого были исчислены причитающиеся к уплате суммы страховых взносов:

Д-т 69/1 (69/2, 69/3) – К-т 51 – уплачены страховые взносы в ФСС РФ (ПФ РФ, ФОМС РФ).

3.5. Учет затрат на производство и выпуска готовой продукции

3.5.1. Учет затрат на производство. Затраты на производство складываются из рассмотренных выше материальных затрат (затрат по списанию материалов при отпуске в производство), трудовых затрат (затрат по оплате труда и уплате страховых взносов), амортизации основных средств и нематериальных активов, а также затрат по оплате работ и услуг, выполняемых сторонними организациями, других затрат.

Бухгалтерский учет затрат на производство осуществляется на активных счетах 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 23 «Вспомогательные производства».

Счет 20 «Основное производство» предназначен для учета **прямых** затрат. Прямые затраты – это затраты, которые формируют себестоимость конкретного вида продукции. В большинстве случаев прямыми затратами

являются материальные затраты и оплата труда (со страховыми взносами) рабочих основного производства. Рассмотрим процесс формирования прямых затрат на примере.

Пример1. В швейный цех передана со склада ткань в сумме 10 000 руб. (в том числе в сумме 3 000 руб. на шитье курток и в сумме 7 000 руб. на шитье комбинезонов); швеям-сдельщицам начислена зарплата в сумме 50 000 руб. (в том числе 20 000 руб. за шитье курток и 30 000 руб. за шитье комбинезонов). Тогда прямые затраты основного производства в **синтетическом** учете (учете на счетах плана счетов) будут отражены следующим образом:

Д-т 20 – К-т 10 – 10 000 руб.,

Д-т 20 – К-т 70 – 50 000 руб.

Д-т 20 – К-т 69 – 15 000 руб. (30% от 50 000 руб.).

Итого по дебету счета 20 – 75 000 руб.

В **аналитическом** учете (учете в разрезе видов продукции) прямые затраты основного производства будут распределены между видами продукции и отражены следующим образом:

Д-т 20/куртки – К-т 10 – 3 000 руб.,

Д-т 20/куртки – К-т 70 – 20 000 руб.,

Д-т 20/куртки – К-т 69 – 6 000 руб. (30% от 20 000 руб.),

Д-т 20/комбинезоны – К-т 10 – 7 000 руб.,

Д-т 20/комбинезоны – К-т 70 – 30 000 руб.,

Д-т 20/комбинезоны – К-т 69 – 9 000 руб. (30% от 30 000 руб.).

Итого по дебету счета 20 – 75 000 руб. (в том числе по дебету счета 20/куртки – 29 000 руб., по дебету счета 20/комбинезоны – 46 000 руб.).

Счета 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» предназначены для учета **косвенных** затрат (затрат, формирующих себестоимость всех видов продукции). Косвенными затратами являются

амортизация основных средств и нематериальных активов, оплата труда работников, не относящихся к основному производству и т.д.

На счете 25 учитываются косвенные затраты, возникающие на уровне цеха и связанные с обслуживанием его основного производства (амортизация основных средств, используемых в производстве; оплата труда работников, занятых обслуживанием производства; затраты на содержание производственных помещений и т.д.). Накопленные на счете 25 косвенные общепроизводственные затраты в конце месяца списываются в синтетическом учете на счет 20. В аналитическом учете общепроизводственные затраты распределяются на счете 20 по видам продукции пропорционально показателю, выбранному организацией в своей учетной политике (заработной плате рабочих основного производства, материальным затратам, прямым затратам). Рассмотрим формирование и списание общепроизводственных затрат на примере.

Пример 2. Амортизация оборудования швейного цеха за месяц составила 15 000 руб. Руководству цеха начислена зарплата в сумме 40 000 руб. Тогда общепроизводственные затраты будут учтены следующим образом:

Д-т 25 – К-т 02 – 15 000 руб.,

Д-т 25 – К-т 70 – 40 000 руб.,

Д-т 25 – К-т 69 – 12 000 руб. (30% от 40 000 руб.).

Итого по дебету счета 25 – 67 000 руб.

В конце месяца в синтетическом учете общепроизводственные затраты списываются на счет 20:

Д-т 20 – К-т 25 – 67 000 руб.

В аналитическом учете общепроизводственные затраты при списании на счет 20 должны быть распределены между видами продукции. Осуществим это распределение пропорционально заработной плате рабочих основного производства. Согласно примеру 1 заработная плата швей за шитье курток составила 0,4 (20 000 руб. : 50 000 руб.), а заработная плата

за шитье комбинезонов – 0,6 (30 000 руб. : 50 000 руб.) от общей заработной платы. Тогда на шитье курток должно быть списано $0,4 * 67\ 000 = 26\ 800$ руб., а на шитье комбинезонов – $0,6 * 67\ 000 = 40\ 200$ руб.:

Д-т 20/куртки – К-т 25 – 26 800 руб.,

Д-т 20/комбинезоны – К-т 25 – 40 200 руб.

Итого по дебету счета 20 и кредиту счета 25 – 67 000 руб.

С учетом данных примера 1 итогов по дебету счета 20 отражено 142 000 руб. (75 000 + 67 000). В том числе по дебету счета 20/куртки – 55 800 руб. (29 000 + 26 800), по дебету счета 20/комбинезоны – 86 200 руб. (46 000 + 40 200).

На счете 26 учитываются косвенные административно-управленческие затраты, возникающие на уровне завода (оплата труда работников-управленцев, не связанных с производственным процессом; амортизация основных средств управленческого назначения; оплата информационных, аудиторских, юридических, консультационных услуг и др.). Накопленные на счете 26 косвенные общехозяйственные затраты в конце месяца списываются в синтетическом учете либо на счет 20 (и тогда в аналитическом учете распределяются по видам продукции аналогично распределению общепроизводственных затрат), либо (в большинстве случаев) на счет 90 «Продажи», субсчет «Управленческие расходы»:

Д-т 90/управленческие расходы – К-т 26.

3.5.2. Учет выпуска готовой продукции. Затраты основного производства, учтенные в соответствии с изложенным выше порядком на счете 20, по завершению производственного процесса превращаются в готовую продукцию.

Бухгалтерский учет выпуска готовой продукции ведется либо на активном счете 43 «Готовая продукция», либо на счете 43 «Готовая

продукция» с использованием вспомогательного счета 40 «Выпуск продукции».

В соответствии с учетной политикой организации готовая продукция может учитываться на счете 43 либо по фактической себестоимости (в сумме фактических затрат, связанных с ее изготовлением и учтенных на счете 20), либо по нормативной (плановой) себестоимости.

Учет готовой продукции по фактической себестоимости осуществляют, как правило, малые производственные предприятия с небольшим выпуском готовой продукции. При этом способе предприятие в конце месяца оценивает фактическую стоимость **незавершенного производства** (продукции, не прошедшей всех стадий обработки и приемки, предусмотренных технологическим процессом). Стоимость незавершенного производства в соответствии с учетной политикой организации может оцениваться по фактической или нормативной (плановой) себестоимости; по прямым статьям затрат; по стоимости материалов.

Фактическая себестоимость готовой продукции (ФС_{гп}) определяется следующим образом:

$$\text{ФС}_{\text{гп}} = \text{НЗПн} + \text{ЗОП}_{\text{мес}} - \text{НЗПк},$$

где НЗПн, НЗПк – соответственно, незавершенное производство на начало и на конец месяца, руб.; ЗОП_{мес} – затраты основного производства за месяц, руб.

Пример 3. Согласно примеру 2 месячные затраты основного производства курток составили $\text{ЗОП}_{\text{мес}} = 55\,800$ руб. Пусть незавершенное производство по курткам составляет $\text{НЗПн} = 11\,000$ руб. и $\text{НЗПк} = 17\,000$ руб. соответственно. В течение месяца на склад готовой продукции поступило 50 курток. Фактическая себестоимость этой готовой продукции составит:

$$\text{ФС}_{\text{гп}} = \text{НЗПн} + \text{ЗОП}_{\text{мес}} - \text{НЗПк} = 11\,000 + 55\,800 - 17\,000 = 49\,800 \text{ руб.}$$

Фактическая себестоимость одной куртки, таким образом, составит 996 руб. (49 800 : 50). Бухгалтерия отразит в учете готовую продукцию (куртки) по фактической себестоимости:

Д-т 43/куртки – К-т 20/куртки – 49 800 руб.

Дебетовое сальдо на субсчете 20/куртки на конец месяца в сумме 17 000 руб. является незавершенным производством курток на конец месяца.

20/куртки	
Д	К
11 000 (Сн)	
55 800 (Од)	49 800 (Ок)
17 000 (Ск)	

При подобном способе учета себестоимость готовой продукции, поступающей из цеха на склад, может быть определена только в конце месяца по результатам оценки незавершенного производства. Поэтому на крупных производствах, где готовая продукция поступает на склад и реализуется покупателям ежедневно, применяется учет готовой продукции по нормативной (плановой) себестоимости. При этом нормативная (плановая) себестоимость единицы готовой продукции устанавливается экономической службой организации. При подобном способе учета нормативная (плановая) себестоимость готовой продукции может быть отражена по дебету счёта 43 в корреспонденции со счётом 40 «Выпуск продукции». По кредиту счёта 40 подлежит отражению в этом случае фактическая себестоимость готовой продукции.

Пример 4. *На швейной фабрике установлена нормативная себестоимость одной куртки – 1 000 руб. В течение месяца на склад*

готовой продукции поступило 50 курток (см. пример 3). Бухгалтерия в течение месяца отразила поступление готовой продукции в сумме:

Д-т 43/куртки – К-т 40 – 50 000 руб. (нормативная себестоимость).

В конце месяца бухгалтерия в соответствии с условиями примера 3 определила фактическую себестоимость готовой продукции в сумме 49 800 руб. и отразила ее в учете:

Д-т 40 – К-т 20/куртки – 49 800 руб. (фактическая себестоимость).

Превышение нормативной себестоимости над фактической (в нашем случае в сумме 200 руб.) будет списываться при продажах курток с кредита счёта 40 в дебет счёта 90 «Продажи» сторнировочной проводкой. При обратной ситуации (фактическая себестоимость превышает нормативную) отклонение будет списываться с кредита счёта 40 в дебет счёта 90 «Продажи» простой проводкой.

Учётной политикой организации может быть предусмотрено отражение нормативной (плановой) себестоимости готовой продукции по дебету счёта 43 к корреспонденции со счётом 20. В этом случае отклонение фактической производственной себестоимости от нормативной в конце каждого месяца должно отражаться на отдельном субсчёте счёта 43 (в корреспонденции со счётом 20) обычной или сторнировочной проводкой.

3.6. Учет доходов и расходов

В разделе 1.7 мы рассмотрели счета, предназначенные для отражения изменений, происходящих с активами, обязательствами и капиталом (счета активные, пассивные и активно-пассивные). Теперь рассмотрим счета, предназначенные для отражения изменений, происходящих с такими

объектами учета, как доходы, расходы и прибыль (разность доходов и расходов).

Учет доходов, расходов, прибыли ведется на специальных счетах 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки». Счет 90 предназначен для учета доходов и расходов по основной деятельности организации, счет 91 – для учета прочих (неосновных) доходов и расходов, счет 99 – для учета прибыли (разности доходов и расходов).

3.6.1. Учет доходов и расходов от продаж готовой продукции. Доходы и расходы от продаж готовой продукции производственного предприятия учитываются на счете 90 «Продажи». Планом счетов на счете 90 предусмотрены субсчета 90/1 «Выручка», 90/2 «Себестоимость продаж», 90/3 «Налог на добавленную стоимость», 90/9 «Прибыль/убыток от продаж».

При отгрузке продукции дебиторская задолженность покупателя отражается по дебету активно-пассивного счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», а доход от продаж (с налогом на добавленную стоимость – НДС) – по кредиту субсчета 90/1 «Выручка»; НДС выделяется отражением его по дебету субсчета 90/3 «НДС»; себестоимость проданной продукции отражается по дебету субсчета 90/2 «Себестоимость продаж»:

Д-т 62 – К-т 90/1 – отражена выручка от продажи продукции (с НДС);

Д-т 90/3 – К-т 68 – НДС выделен и отражен на расчетах с бюджетом;

Д-т 90/2 – К-т 43 – списана себестоимость реализованной продукции.

Если производственное предприятие ведет учет готовой продукции по фактической себестоимости, то списание реализованной продукции производится в соответствии с учетной политикой одним из трех способов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;

- по себестоимости первой по времени оприходования готовой продукции (метод ФИФО).

По себестоимости каждой единицы списывают реализованную продукцию при единичном производстве (например, при производстве ювелирных изделий).

При серийном и массовом производстве применяют либо метод списания по средней себестоимости, либо метод ФИФО.

Рассмотрим пример отражения доходов и расходов при учете выпуска готовой продукции по фактической себестоимости.

Пример 5. На начало месяца на складе готовой продукции швейной фабрики находится 30 курток. Фактическая себестоимость этой партии составляет 29 700 руб. Себестоимость одной куртки в этой партии составляет, таким образом, 990 руб. ($29\,700 : 30$). Согласно примеру 3 в течение месяца на склад готовой продукции поступило 50 курток, фактическая себестоимость которых составила 49 800 руб. (себестоимость одной куртки в этой партии 996 руб.). Предприятие установило продажную цену одной куртки без НДС в сумме 1 500 руб. Продажная цена одной куртки с НДС составит, таким образом, 1 800 руб. ($1\,500 + 0,2 * 1\,500$). Оптовому покупателю реализовано 40 курток за 72 000 руб. ($40 * 1\,800$):

Д-т 62 – К-т 90/1 – 72 000 руб. – отражена выручка с НДС от продажи 40 курток;

Д-т 90/3 – К-т 68 – 12 000 руб. ($72\,000 - 60\,000$) – НДС выделен и отражен на расчетах с бюджетом.

Средняя себестоимость одной куртки составит $(29\,700 + 49\,800) : (30 + 50) = 993,75$ руб. Себестоимость реализованной продукции при списании по средней себестоимости составит $993,75 * 40 = 39\,750$ руб.:

Д-т 90/2 – К-т 43 – 39 750 руб. – списана себестоимость реализованной продукции.

При списании по методу ФИФО себестоимость реализованной продукции составит $(30 * 990 + 10 * 996) = 39\ 660$ руб.:

Д-т 90/2 – К-т 43 – 39 660 руб. – списана себестоимость реализованной продукции.

Если же предприятие ведет учет готовой продукции по нормативной себестоимости, то и списание реализованной продукции осуществляется также по нормативной себестоимости, разница же между нормативной и фактической себестоимостью, как было указано ранее, списывается при продажах с кредита счёта 40 в дебет субсчёта 90/2 простой или сторнировочной проводкой.

Пример 6. Согласно примеру 4 нормативная себестоимость одной куртки – 1 000 руб. Нормативная себестоимость готовой продукции (50-ти курток) составила 50 000 руб. (*Д-т 43/куртки – К-т 40*), фактическая себестоимость составила 49 800 руб. (*Д-т 40 – К-т 20/куртки*). Превышение нормативной себестоимости над фактической составило, таким образом, 200 руб. $(50\ 000 - 49\ 800)$. Оптовому покупателю реализовано 40 курток за 72 000 руб. $(40 * 1\ 800)$:

Д-т 62 – К-т 90/1 – 72 000 руб. – отражена выручка с НДС от продажи 40 курток;

Д-т 90/3 – К-т 68 – 12 000 руб. $(72\ 000 - 60\ 000)$ – НДС выделен и отражен на расчетах с бюджетом.

Д-т 90/2 – К-т 43 – 40 000 руб. – списана нормативная себестоимость реализованной продукции;

*Д-т 90/2 – К-т 40 – (160) руб. – сторнировочной проводкой списано превышение нормативной себестоимости над фактической, приходящееся на реализованные 40 курток $(200 : 50 * 40)$.*

Если выручка от продажи отгруженной продукции определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете, то ее стоимость должна быть

списана на счет товаров отгруженных (активный счет 45 «Товары отгруженные») до момента признания выручки. В качестве товаров отгруженных (на счете 45), в частности, должна учитываться готовая продукция, отгруженная:

- комиссионеру по договору комиссии;
- покупателю по договору, предусматривающему отсроченный переход права собственности.

По дебету счета 90 также могут списываться косвенные общехозяйственные расходы (если это предусмотрено учетной политикой организации):

Д-т 90/5 – К-т 26 – списаны общехозяйственные (управленческие) расходы,

а также коммерческие расходы, учтенные на счете 44 «Расходы на продажу»:

Д-т 90/6 – К-т 44 – списаны расходы на продажу.

На активном счете 44 «Расходы на продажу» учитываются затраты производственного предприятия, связанные с реализацией, продвижением готовой продукции (транспортные расходы по доставке готовой продукции, рекламные расходы и т.д.).

В конце месяца прибыль от продаж, выявленная на счете 90, списывается на счет 99 «Прибыли и убытки»:

Д-т 90/9 – К-т 99 – списана прибыль от продаж.

Убыток от продаж списывается обратной проводкой:

Д-т 99 – К-т 90/9 – списан убыток от продаж.

Счет 90, таким образом, на конец отчетного периода (месяца) закрывается и сальдо не имеет.

Пример 7. На счете 90 отражены операции согласно примеру 6. Кроме того, на счет 90 списаны общехозяйственные расходы:

Д-т 90/5 – К-т 26 – 7 500 руб.

и коммерческие расходы:

Д-т 90/6 – К-т 44 – 2 500 руб.

Дебетовые и кредитовые обороты на счете 90:

90		К
Д		
12 000 (Од)		
40 000 (Од)	72 000 (Ок)	
(160) (Од)		
7 500 (Од)		
2 500 (Од)		

Разность кредитовых и дебетовых оборотов на счете 90 составляет, таким образом, 10 160 руб. (72 000 – (12 000 + 40 000 – 160 + 7 500 + 2 500)). Эта сумма представляет собой прибыль от продаж, которая должна быть списана на счет 99:

Д-т 90/9 – К-т 99 – 10 160 руб. – списана прибыль от продаж.

3.6.2. Учет прочих доходов и расходов. Прочие доходы и расходы производственного предприятия учитываются на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Планом счетов на счете 91 предусмотрены субсчета 91/1 «Прочие доходы», 91/2 «Прочие расходы», 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

По кредиту субсчета 91/1 "Прочие доходы" в течение отчетного периода находят отражение доходы, не связанные с основной деятельностью организации (дивиденды, проценты по предоставленным займам, доход от продажи основных средств и неиспользованных материалов, полученные штрафные санкции, положительные курсовые разницы и пр.).

По дебету субсчета 91/2 «Прочие расходы» в течение отчетного периода отражаются расходы, не связанные с получением доходов от основной деятельности (проценты по полученным заемным средствам, расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных неденежных активов, отрицательные курсовые разницы и пр.).

В конце месяца кредитовое сальдо (прибыль), выявленная на счете 91, списывается на счет 99 «Прибыли и убытки»:

Д-т 91/9 – К-т 99 – списано кредитовое сальдо (прибыль от получения прочих доходов).

Дебетовое сальдо (убыток) списывается обратной проводкой:

Д-т 99 – К-т 91/9 – списано дебетовое сальдо (убыток от превышения прочих расходов над прочими доходами).

Счет 91, как и счет 90, на конец отчетного периода (месяца) закрывается и сальдо не имеет.

Пример 8. Первоначальная стоимость основного средства – 100 000 руб., начисленная амортизация – 60 000 руб. Данное частично самортизированное основное средство продано за 53 808 руб., в том числе 8 968 руб. – НДС. Организация отразит в учете:

Д-т 02 – К-т 01 – 60 000 руб. – списана начисленная амортизация;

Д-т 91/2 – К-т 01 – 40 000 руб. – списана остаточная стоимость;

Д-т 62 – К-т 91/1 – 53 808 руб. – отражена продажа основного средства;

Д-т 91/1 – К-т 68 – 8 968 руб. – выделен и отнесен на расчеты с бюджетом НДС.

Доход, отраженный на субсчете 91/1, составит, таким образом, 44 840 руб. (53 808 – 8 968), расход, отраженный на субсчете 91/2,

составит 40 000 руб. Кредитовое сальдо (прибыль) на счете 91 составит в этом случае 4 840 руб. (44 840 – 40 000).

3.6.3. Учет финансовых результатов. Финансовые результаты организации учитываются на счете 99 "Прибыли и убытки", который предназначен для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году.

Как было указано выше, на счете 99 в течение отчетного года отражается прибыль или убыток от основного вида деятельности (в корреспонденции со счетом 90), сальдо (прибыль или убыток) прочих доходов и расходов (в корреспонденции со счетом 91).

Сопоставление дебетового и кредитового оборотов на счете 99 за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода (прибыль до налогообложения).

Затем по дебету счета 99 отражается сумма начисленного налога на прибыль:

Д-т 99 – К-т 68 – начислен налог на прибыль.

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 закрывается. При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 в кредит (дебет) счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Пример 9. *Согласно примеру 7 по кредиту счета 99 отражена прибыль от продаж в сумме 10 160 руб. Согласно примеру 8 кредитовое сальдо на счете 91 (прибыль от прочих доходов) составило 4 840 руб., тогда:*

Д-т 91/9 – К-т 99 – 4 840 руб. – списано кредитовое сальдо (прибыль от получения прочих доходов).

Кредитовый оборот на счете 99 составил, таким образом, 15 000 руб. (10 160 + 4 840).

Налог на прибыль составит при этом 3 000 руб. (20% от 15 000):

Д-т 99 – К-т 68 – 3 000 руб. – начислен налог на прибыль.

Чистая прибыль отчетного года (кредитовый остаток на счете 99) в сумме 12 000 руб. (15 000 – 3 000) списывается на счет 84:

Д-т 99 – К-т 84 – 12 000 руб. – списана чистая прибыль отчетного года.

Из чистой прибыли организации по решению собственников (акционеров, участников) им могут быть начислены и выплачены дивиденды:

Д-т 84 – К-т 75 – начислены дивиденды,

Д-т 75 – К-т 51 (50) – выплачены дивиденды.

Оставшаяся нераспределенной часть чистой прибыли ежегодно накапливается на пассивном счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», который предназначен для учета капитала – нераспределенной прибыли организации.

3.7. Учет расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость

При рассмотрении учета доходов в разделе 3.6.1 было указано, что при отражении в учете выручки от продажи продукции (Д-т 62 – К-т 91/1) осуществляется выделение НДС:

Д-т 90/3 – К-т 68 – НДС выделен и отражен на расчетах с бюджетом.

Сумма НДС, отраженная по кредиту активно-пассивного счета 68, подлежит уменьшению на суммы НДС, уплаченные при приобретении основных средств, нематериальных активов, материалов, работ, услуг и отраженные по дебету счета 19 (см. разделы 2.4, 2.5, 3.1):

Д-т 68 – К-т 19 – осуществлен вычет НДС, уплаченного при приобретении материальных ценностей, работ, услуг.

Разница кредитового и дебетового оборотов на счете 68 подлежит уплате в бюджет:

Д-т 68 – К-т 51 – уплачен НДС в бюджет.

4. ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОПЕРАЦИЙ В ОРГАНИЗАЦИЯХ, ВЫПОЛНЯЮЩИХ РАБОТЫ И ОКАЗЫВАЮЩИХ УСЛУГИ

В организациях, выполняющих работы и оказывающих услуги, учет производственных затрат осуществляется аналогично учету на производственных организациях. Прямые затраты учитываются на счете 20, косвенные – на счетах 25 и 26. Но в производственных организациях прямые затраты распределялись между видами продукции, а в организациях, выполняющих работы и оказывающих услуги, прямые затраты распределяются между заказами (договорами на выполнение работ, оказание услуг). Это так называемый **позаказный метод калькулирования себестоимости**.

Косвенные затраты, накопленные на счете 25, списываются на счет 20 и распределяются по заказам пропорционально показателю, выбранному организацией в своей учетной политике (заработной плате работников, материальным затратам, прямым затратам).

Косвенные затраты, накопленные на счете 26, списываются либо на счет 20 (и тогда распределяются по заказам), либо на счет 90.

При передаче заказчику результатов выполненных работ (при оказании услуг) выручка от продаж и выделение НДС отражается в учете так же, как и рассмотрено в разделе 3.6.1:

Д-т 62 – К-т 90/1 – отражена выручка от продажи результатов выполнения работ (выручка от оказания услуг);

Д-т 90/3 – К-т 68 – НДС выделен и отражен на расчетах с бюджетом.

При выполнении работ (оказании услуг) отсутствует производство готовой продукции (отсутствует счет 43). Поэтому списание расходов, связанных с получением признанной в учете выручки отражается следующим образом:

Д-т 90/2 – К-т 20 – списаны расходы на выполнение работ (оказание услуг) в сумме затрат, отнесенных на сданный заказчику заказ.

Пример 10. Юридическая фирма оказывает юридические услуги трем заказчикам (3 договора оказания услуг). На дебет счета 20 списано 870 000 руб., в том числе на заказ № 1 – 300 000 руб., на заказ № 2 – 250 000 руб., на заказ № 3 – 320 000 руб. Услуги оказаны по заказу №1. Согласно договору с заказчиком № 1 он должен уплатить 600 000 руб., в том числе 100 000 руб. – НДС. В учете юридической фирмы должно быть отражено:

Д-т 62 – К-т 90/1 – 600 000 руб. – отражена выручка от оказания услуг по заказу № 1;

Д-т 90/3 – К-т 68 – 100 000 руб. – НДС выделен и отражен на расчетах с бюджетом;

Д-т 90/2 – К-т 20 – 300 000 руб. – списаны расходы на оказание услуг по заказу № 1.

5. ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОПЕРАЦИЙ В ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

В торговых организациях (организациях оптовой и розничной торговли) отсутствует производство продукции, вследствие чего в бухгалтерском учете их операций не применяются счета 43 (40), 20 (25, 26, 23). Приобретенные торговой организацией для перепродажи товары учитываются дебетовыми оборотами на активном счете 41 «Товары».

Согласно ПБУ 5/01 при приобретении (покупке) товаров они должны быть отражены в учете по фактической себестоимости. В отличие от учета материалов фактической себестоимостью товаров при их покупке может быть признана только стоимость их приобретения, а транспортно-заготовительные расходы (ТЗР) торговые организации могут относить на расходы, учитываемые на активном счете 44 «Расходы на продажу» (либо включать в фактическую себестоимость товаров).

Поскольку торговые организации не применяют 20-е счета, то все затраты, связанные с продажей товаров (издержки обращения) учитываются на счете 44 (ТЗР; оплата труда; арендная плата; амортизация основных средств; затраты на рекламу, представительские расходы и пр.).

Суммы произведенных организацией расходов (кроме ТЗР), связанных с продажей товаров, накопленных по дебету счета 44, в конце месяца списываются в дебет счета 90 "Продажи". ТЗР подлежат распределению между проданным товаром и остатком товара на конец каждого месяца.

Доходы от продаж товаров (как и от продаж готовой продукции) учитываются по кредиту субсчета 90/1 «Выручка». Фактическая себестоимость проданных товаров списываются с кредита счета 41 в дебет субсчета 90/2 «Себестоимость продаж». Оценка товаров при списании их на субсчет 90/2 (как и оценка готовой продукции) может осуществляться одним из трех способов:

- по себестоимости каждой единицы;

- по средней себестоимости;

- по себестоимости первых по времени приобретения товаров (ФИФО).

Пример 11. Торговая организация приобрела товары на сумму 600 000 руб., в том числе 100 000 руб. – НДС. Транспортная организация запросила 60 000 руб. (в том числе 10 000 руб. – НДС) за доставку товаров на склад торговой организации. В учете отражено:

Д-т 41 – К-т 60 – 500 000 руб. – оприходованы товары по стоимости приобретения (без НДС);

Д-т 19 – К-т 60 – 100 000 руб. – выделен НДС, предъявленный поставщиком;

Д-т 44 – К-т 76 – 50 000 руб. – отражены ТЗР (без НДС);

Д-т 19 – К-т 76 – 10 000 руб. – выделен НДС, предъявленный перевозчиком.

Д-т 44 – К-т разных счетов – 75 000 руб. – отражены издержки обращения (оплата труда, амортизация, арендная плата).

Половина товаров продана за 480 000 руб., в том числе 80 000 руб. – НДС. В учете будет отражено:

Д-т 62 – К-т 90/1 – 480 000 руб. – отражена выручка (с НДС) от продажи половины товаров;

Д-т 90/3 – К-т 68 – 80 000 руб. – выделен и отнесен на расчеты с бюджетом НДС;

Д-т 90/2 – К-т 41 – 250 000 руб. – списана себестоимость проданных товаров;

Д-т 90/4 – К-т 44 – 100 000 руб. – списаны издержки обращения (в том числе разные расходы в сумме 75 000 руб. и ТЗР в сумме 25 000 руб.);

Д-т 90/9 – К-т 99 – 50 000 руб. – отражена прибыль от продаж.