1. **Учет готовой продукции и ее реализация**

Готовой продукцией называется продукция, которая полностью закончена обработкой, принята техническим контролем, сдана на склад, или принята заказчиком, согласно акту приемки. Изделия, не прошедшие всех стадий обработки и не принятые техническим контролем, учитываются в составе незавершенного производства.

Аналитический учет готовой продукции осуществляется по отдельным видам продукции и местам хранения таким же образом, как и учет материалов, с использованием кладовщиком или исполняющим его обязанности карточек количественно-сортового учета. Основанием для оприходования продукции служат накладные на поступление продукции на склад или другие первичные документы, а для списания – документы на отгрузку, квитанции о приеме продукции другими предприятиями или расчетные документы.

Учет готовой продукции в складских ведомостях ведется по учетным ценам – обычно ценам реализации. На основании складских документов в бухгалтерии составляется ведомость учета готовой продукции, в которой учет наряду с продажными ценами производится одновременно и по фактической себестоимости, сложившейся в данном отчетном периоде. Эта величина может быть определена лишь в конце отчетного периода, когда полностью будут учтены производственные затраты. Поэтому продукция отражается также и по учетной, например, продажной цене.

Синтетический учет готовой продукции ведется на активном счете 43 «Готовая продукция» по фактической производственной себестоимости. При этом движение ее отдельных наименований, возможно, отражать по учетным ценам (плановой себестоимости, отпускным ценам и т.п.) с выделением отклонений фактической производственной себестоимости изделий от их стоимости по учетным ценам (они учитываются по однородным группам готовой продукции).

В случае же использования для учета затрат на производство счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» готовая продукция отражается на счете 43 по нормативной (плановой) себестоимости.

При этом продукция приходуется на склад посредством записи по дебету счета 43 по нормативной себестоимости и кредиту счета 40 (либо в случае работ, услуг дебетуется счет 90 «Продажи»). Одновременно фактическая производственная себестоимость продукции (работ, услуг) отражается по дебету счета 40 в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство». Выявленные таким образом на счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» отклонения списываются на счет учета продаж ежемесячно.

Кроме того, учетной политикой предприятия может быть предусмотрено использование разрешенного Планом счетов такого варианта ведения учета выпуска продукции, при котором исчисляется сокращенная (частичная) производственная себестоимость выпускаемой продукции (при отражении этого варианта в учетной политике организации). При этом собранные в течение месяца по счету 26 общехозяйственные затраты (а также по счету 44 сбытовые расходы) в случае признания их предприятием условно-постоянными не списываются по окончании месяца на счет 20 «Основное производство» и другие счета затрат (не включаются в стоимость выпущенной продукции), а отражаются на финансовых результатах от реализации – фиксируются по счету 90 «Продажи». Тогда готовая продукция оценивается в балансе по сокращенной себестоимости, рассчитанной без доли общехозяйственных расходов.

Итак, по дебету счета 43 «Готовая продукция» фиксируется оприходование готовой продукции из производства – в корреспонденции со счетом 20 или 40 (в случае его использования). Счет 43 кредитуется при признании выручки в бухгалтерском учете на суммы отгруженной покупателям продукции, расчетные документы за которую предъявлены заказчикам (покупателям) в корреспонденции со счетом 90 «Продажи» субсчет «Себестоимость продаж». В случае, если выручка от продажи отгруженной продукции определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете (например, при экспорте продукции или когда договором поставки обусловлен другой порядок перехода права владения, пользования и распоряжения продукцией), то до определенного момента (признания выручки) стоимость продукции переносится со счета 43 на счет 45 «Товары отгруженные». Стоимость выполненных работ и оказанных услуг на сторону на счете 43 «Готовая продукция» не отражается, а фактические затраты по ним списываются со счетов учета затрат на производство непосредственно на счет 90 «Продажи». Продукция, подлежащая сдаче заказчикам на месте и не оформленная актом приемки, остается в составе незавершенного производства и на счете 43 «Готовая продукция» не отражается.

Наряду с учетом готовой продукции на синтетическом счете 43 по фактической себестоимости в аналитическом учете, как уже было сказано, движение отдельных наименований отражается по учетным ценам с выделением отклонений фактической себестоимости от учетной стоимости. Эти отклонения фиксируются по отдельным группам продукции.

При списании готовой продукции со счета 43 «Готовая продукция» относящаяся к этой продукции сумма отклонений фактической производственной себестоимости от стоимости по ценам, принятым в аналитическом учете, определяется по проценту, исчисленному исходя из отношения отклонений на остаток готовой продукции на начало отчетного периода и отклонений по продукции, поступившей на склад в течение отчетного месяца, к стоимости этой продукции по учетным ценам.

Суммы отклонений, относящиеся к отгруженной и проданной продукции, отражаются по кредиту счета 43 «Готовая продукция» и дебету соответствующих счетов дополнительной или сторнировочной записью, в зависимости от того, представляют ли они перерасход или экономию.

Кроме того, по кредиту счета 43 «Готовая продукция» отражаются суммы некомпенсируемых потерь от стихийных бедствий, пожаров, аварий – в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки»; а суммы недостающей (похищенной) продукции – в корреспонденции со счетом 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Также готовая продукция может быть передана: в состав материалов для дальнейшего их использования внутри организации – корреспондирует счет 10 «Материалы»; по договору простого товарищества при расчетах с участниками – дебетуется счет 80 Вклады товарищей» и др.

Процесс реализации включает в себя хозяйственные операции по сбыту и продаже продукции, производимой в соответствии с заключенными договорами. Своевременное отражение операций по реализации на счетах необходимо для правильного выявления финансового результата от реализации продукции (работ, услуг). При этом расчет финансового результата производится в зависимости от метода определения выручки от реализации продукции (работ, услуг). Выручка согласно ПБУ 9/99 признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

* организация имеет право на получение этой выручки в соответствии с договором или подтвержденное иным соответствующим образом;
* сумма выручки может быть определена, так же как и произведенные в связи с этой операцией расходы;
* имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации (когда организация получила в оплату актив, либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива);
* право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана).

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

Учет реализации продукции (работ, услуг) следует вести по мере отгрузки ее и предъявлению счетов или других расчетных документов к оплате, так как доходы и издержки накапливаются (принимаются на учет) по мере поступления (доходов) или возникновения (издержек), а не по мере получения денег или совершения платежа (малые предприятия могут также применять кассовый метод). При этом для целей налогообложения наряду с учетом реализации по отгрузке используется метод определения выручки по оплате. Необходима также сопоставимость объема в денежном выражении и затрат на изготовление.

Аналитический учет реализации продукции (работ, услуг) ведется по отдельным их видам и предъявленным покупателям (заказчикам) расчетным документам.

Синтетический учет реализации продукции (работ, услуг) осуществляется на счете 90 «Продажи», который предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним. На этом счете отражаются, в частности, выручка и себестоимость (на разных субсчетах) по продукции (работам, услугам).

Предприятия по мере признания в бухгалтерском учете выручки (предъявления расчетных документов за отгруженную продукцию, выполненные работы, оказанные услуги) отражают сумму, на которую покупателям (заказчикам) предъявлены расчетные документы, по кредиту счета 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Одновременно в дебет счета 90, субсчет «Себестоимость продаж» списывается себестоимость отгруженной продукции с кредита счетов 40, 43, 45, 20. Сюда же списываются сбытовые расходы, относящиеся к реализованной продукции (со счета 44 «Расходы на продажу»). Кроме того, в дебет счета 90 субсчета «Налог на добавленную стоимость», «Акцизы» относятся подлежащие оплате покупателем суммы НДС, акцизов в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», соответствующие субсчета по учету налогов.

Таким образом, на счете 90 накопительная в течение отчетного периода выявляется как выручка (по кредиту субсчета «Выручка»), так и себестоимость продаж (по дебету субсчета «Себестоимость продаж»), а также суммы начисляемых налогов (по дебету субсчета, например, «НДС»).

Ежемесячно совокупные дебетовые обороты субсчетов 90–2 «Себестоимость продаж», 90–3 «НДС», 90–4 «Акцизы» и т.д. сопоставляются с кредитовым оборотом субсчета 90–1 «Выручка», чем определяется финансовый результат от продаж за отчетный месяц.

Данный финансовый результат ежемесячно заключительными оборотами отражается по субсчету 90–9 «Прибыль/убыток от продаж» в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки» (таким образом, непосредственно синтетический счет 90 «Продажи» сальдо на отчетную дату не имеет).

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи» (кроме субсчета 90–9 «Прибыль/убыток от продаж»), закрываются внутренними записями на субсчет 90–9 «Прибыль/убыток от продаж».

Таким образом, счет 90 «Продажи» формирует финансовый результат от продаж, а активный счет 62 обобщает информацию о расчетах с покупателями и заказчиками (по дебету фиксируется их задолженность, по кредиту в корреспонденции со счетами по учету денежных средств или расчетов – ее погашение или зачет).

Следует отметить, что к коммерческим расходам относятся затраты, обусловленные реализацией продукции: на тару и упаковку продукции, ее доставку, погрузку, комиссионные сборы посредникам, затраты на хранение, рекламные, представительские и другие аналогичные расходы.

Данные расходы собираются по дебету счета 44 «Расходы на продажу». Списываются они на счет 90 «Продажи» на виды реализованной продукции полностью или частично. При частичном списании в промышленных организациях распределяются расходы на упаковку и транспортировку (между отдельными видами отгруженной продукции ежемесячно исходя из их веса, объема, производственной себестоимости или другим соответствующим показателям).

Многие предприятия в соответствии со своей учетной политикой, принятой на ряд лет, используют для целей налогообложения методику учета реализации по моменту оплаты. При этом (когда реализация для целей бухгалтерского учета учитывается также) до поступления средств себестоимость отгруженной продукции числится по счету 45 «Товары отгруженные», откуда списывается на реализацию после поступления средств от покупателей. Тогда поступившая выручка фиксируется по дебету, например, счета 51 «Расчетные счета» в корреспонденции со счетом 90 субсчет «Выручка». В дебет же счета 90 (так же как и описано ранее) наряду с себестоимостью отгруженной продукции (субсчет «Себестоимость продаж») относятся начисленные суммы НДС (субсчет «НДС»). После этого, ежемесячно сопоставляя выручку от реализации продукции (обороты по кредиту субсчета 90–1) с затратами на производство и реализацию проданной продукции с учетом НДС (обороты по дебету субсчетов 90–2, 90–3), выявляется результат от реализации за отчетный месяц. Этот результат относится с субсчета 90–9 «Прибыль/убыток от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки».

В хозяйственной деятельности предприятия возможны также бартерные операции. При их осуществлении следует помнить, что предприятие в рамках одного договора является и покупателем и продавцом. Поэтому в учете бартерных операций затрагиваются процессы снабжения и реализации.

При учете сделок, осуществляемых на бартерной основе, необходимо отражение данных операций через счет 90 «Продажи» с начислением соответствующих налогов. Тонкость отражения данных операций заключается лишь во взаимозачете задолженностей (дебетуется счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» в корреспонденции со счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»).

**2. Задача**

Сделать оценку материалов, отпущенных в производство по методу ЛИФО.

Исходные данные о запасах представлены в таблице 1.

Таблица 1. Исходные данные о запасах

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Количество | Цена за ед. в руб. | Сумма |
| Остаток на начало месяца | 100 | 1 200 | ? |
| Поступило всего, в том числе по дням:  1  10  15  25  30 | 40  60  50  80  150 | 1 300  1 100  1 400  1 250  1 350 | ? |
| Отпущено в производство | 320 | ? | ? |
| Остаток на конец месяца | ? | ? | ? |

Решение:

Произведем оценку списания материалов в производство по методу ЛИФО.

Отпущено в производство:

150 \* 1350 + 80 \* 1250 + 50 \* 1400 + 40 \* 1100 = 202500 + 100000 + 70000 + 44000 = 416500 руб.

Остаток на конец месяца = 20 \* 1100 + 40\*1300 + 100 \* 1200 = 22000 + 52000 + 120000 = 194000 руб.

Полученную информацию обобщим в таблице 2.

Таблица 2. Оценка по методу ЛИФО

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Количество | Цена за ед. в руб. | Сумма |
| Остаток на начало месяца | 100 | 1 200 | 120000 |
| Поступило всего, в том числе по дням:  1  10  15  25  30 | 40  60  50  80  150 | 1 300  1 100  1 400  1 250  1 350 | 52000  66000  70000  100000  202500 |
| Отпущено в производство | 150  80  50  40 | 1350  1250  1400  1100 | 202500  100000  70000  44000 |
| Остаток на конец месяца | 20  40  100 | 1100  1300  1200 | 22000  52000  120000 |

**Список литературы**

1. Федеральный Закон РФ от 21 ноября 1996 г. №129 – ФЗ «О бухгалтерском учете».
2. Приказ Министерства Финансов РФ от 31 октября 2000 г. №94н «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово – хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению» (в редакции Приказа Министерства Финансов РФ от 07.05.2003 г. №38н).
3. Астахов В.П. Бухгалтерский финансовый учет. – М.: ИКЦ «Март», 2006.
4. Барышников Н.П. В помощь бухгалтеру и аудитору: Справочно-методическое пособие. – М.: Экономика, 2005.