**1. Учёт выпуска готовой продукции**

*Учет готовой продукции по фактической себестоимости*

В соответствии с ПБУ 5/01 готовая продукция производственной организации представляет собой материально-производственные запасы (МПЗ), предназначенные для продажи. Пунктом 5 данного ПБУ установлено, что МПЗ принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. Если организация самостоятельно изготавливает МПЗ, то фактическая себестоимость рассчитывается исходя из всех фактических затрат, связанных с их изготовлением (п. 7 ПБУ 5/01). Учет и формирование затрат на производство организация осуществляет в порядке, установленном для определения себестоимости соответствующих видов продукции.

Таким образом, фактическая себестоимость готовой продукции представляет собой стоимостную оценку использованных в процессе ее производства природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, трудовых ресурсов и т.д.

В бухгалтерском учете готовую продукцию можно учитывать как по фактической производственной себестоимости, так и по нормативной (плановой) себестоимости. Порядок отражения готовой продукции на счетах бухгалтерского учета зависит от избираемого производственной организацией способа.

Если организация-производитель принимает решение учитывать готовую продукцию по фактической себестоимости, то в этом случае используется только счет 43 «Готовая продукция».

При учете готовой продукции по фактической себестоимости поступление последней на склад отражается следующей бухгалтерской записью:

Дт 43 Кт 20 – принята к учету готовая продукция.

Несмотря на то что отражать готовую продукцию по фактической себестоимости в бухгалтерском учете проще (используется один счет), организации нечасто используют данный способ. Фактическая себестоимость изготовленной продукции может быть сформирована только в конце отчетного месяца, когда будут определены все затраты на производство продукции, как прямые, так и косвенные. Поэтому при использовании этого метода практически невозможно определить себестоимость продукции по мере ее выпуска и передачи на склад готовой продукции, что создает дополнительные неудобства, в случае если продукция, изготовленная в течение месяца, реализуется в этом же периоде.

При этом способе учета себестоимость, по которой принята к учету продукция одного и того же вида, изготовленная в разное время, может быть различной. В связи с этим при реализации и ином выбытии готовой продукции она должна списываться одним из следующих способов:

– по себестоимости единицы;

– по средней себестоимости;

– по методу ФИФО;

– по методу ЛИФО.

Порядок списания готовой продукции с использованием перечисленных методов аналогичен списанию МПЗ в производство.

Передача готовой продукции на склад производственной организации оформляется приемо-сдаточной накладной, в которой указывается номер цеха, выпустившего продукцию, и номер склада, получившего ее. Кроме того, указанный документ в обязательном порядке содержит наименование изделий, номенклатурный номер, количество изделий, передаваемых на склад, учетную цену продукции и общую сумму.

Приемо-сдаточная накладная подписывается начальником цеха – сдатчика, кладовщиком и отделом технического контроля.

На форму и содержание приемо-сдаточных накладных, порядок их оформления оказывает влияние сложность продукции, ее комплектование и периодичность сдачи на склад.

*Учет готовой продукции по нормативной (плановой) себестоимости*

Производственные организации массового и серийного производства, как правило, используют нормативный метод учета готовой продукции, так как именно его использование позволяет правильно отразить в учете реализацию продукции и ее фактическую себестоимость (которая определяется только в конце месяца).

Если учет готовой продукции осуществляется по нормативной (плановой) производственной себестоимости, то в организации устанавливаются учетные цены на продукцию, которые сохраняются постоянными в течение достаточно долгого времени и по которым в течение месяца продукция принимается к учету на склад и списывается со склада при ее продаже или ином выбытии.

В конце месяца, когда сформированы все затраты и определена величина незавершенного производства (НЗП), определяется разница между плановой и фактической себестоимостью. Вести учет этих отклонений можно двумя способами – с применением и без применения счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Если счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» не используется, то при поступлении готовой продукции на склад в течение месяца делается запись:

– Дт 43 Кт 20 – принята к учету готовая продукция на склад (в планово-учетных ценах).

При реализации продукции в течение месяца списание ее себестоимости отражается такой записью:

– Дт 90–2 Кт 43 – списана себестоимость реализованной продукции (в планово-учетных ценах).

В конце месяца определяется фактическая себестоимость продукции, и сумма отклонений фактической себестоимости от плановой отражается на тех же счетах, а именно дополнительными бухгалтерскими записями – если фактическая себестоимость превышает плановую либо сторнировочными – если фактическая себестоимость оказалась меньше плановой. При этом делается корректировка себестоимости принятой к учету продукции – на всю сумму отклонения и себестоимости реализованной продукции – в доле, приходящейся на реализованную продукцию.

В тех случаях, когда имеются остатки готовой продукции на начало и конец месяца, для правильного отражения и распределения отклонений целесообразно применять метод расчета, принцип которого указан в п. 206 Методических указаний по бухгалтерскому учету МПЗ, согласно которому, если учет готовой продукции ведется по нормативной себестоимости или по договорным ценам, разница между фактической себестоимостью и стоимостью готовой продукции по учетным ценам учитывается на счете «Готовая продукция» по отдельному субсчету «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости». Отклонения на этом субсчете учитываются в разрезе номенклатуры либо отдельных групп готовой продукции либо по организации в целом. Превышение фактической себестоимости над учетной стоимостью отражается по дебету указанного субсчета и кредиту счетов учета затрат. Если фактическая себестоимость ниже учетной стоимости, то разница отражается сторнировочной записью.

Списание готовой продукции (при отгрузке, отпуске и т.д.) может производиться по учетной стоимости. Одновременно на счета учета продаж списываются отклонения, относящиеся к проданной готовой продукции (определяется пропорционально ее учетной стоимости). Отклонения, относящиеся к остаткам готовой продукции, остаются на счете «Готовая продукция» (субсчете «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости»).

Независимо от метода определения учетных цен, общая стоимость готовой продукции (учетная стоимость плюс отклонения) должна равняться фактической производственной себестоимости этой продукции.

Для удобства и наглядности выявления отклонений фактической себестоимости от плановой организация может использовать счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». В этом случае по дебету счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» учитывается фактическая производственная себестоимость продукции в корреспонденции со счетами учета затрат на производство. По кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» отражается плановая себестоимость готовой продукции, которая списывается в дебет счета 43 «Готовая продукция».

В конце месяца, когда фактическая себестоимость продукции полностью сформирована, сопоставлением дебетового и кредитового оборотов счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» определяется сумма отклонений фактической себестоимости от плановой.

Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета предусмотрен следующий порядок списания сумм отклонений:

– если кредитовый оборот по счету 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» больше дебетового, то есть фактическая себестоимость меньше плановой и выявлена экономия, то на сумму отклонения делается бухгалтерская запись, выполненная методом «красное сторно»:

Дт 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж», Кт 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»;

– если дебетовый оборот по счету 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» больше кредитового, то есть фактическая себестоимость превышает плановую (перерасход), на сумму отклонения делается обычная бухгалтерская запись:

Дт 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж», Кт 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Таким образом, счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» ежемесячно закрывается, и сальдо по этому счету отсутствует.

Следует обратить внимание, что суммы отклонений списываются на счет 90 «Продажи» в полном объеме независимо от объема реализации продукции и таким образом увеличивают или уменьшают себестоимость продукции, реализованной в отчетном периоде.

Остаток готовой продукции на складе в этом случае учитывается по плановой себестоимости.

**2. Предмет бухгалтерского учёта и его объекты**

Бухгалтерский учет, как и любая другая экономическая наука, имеет свои предмет, объекты, субъекты и метод (методология). Научное исследование бухгалтерского учета – это процесс целенаправленного изучения объекта с использованием научных методов. Объект – это то, на что направлена познавательная деятельность исследователя, а предмет – именно то, что изучается и исследуется. Объект и предмет как основные научные категории связаны между собой как целое и часть, множество и ее единица, система и ее элемент, понятие, явление и его свойство или признак т.д.

Предмет бухгалтерского учета в широком смысле – все, что связано с получением необходимой информации о субъекте хозяйствования, его хозяйственную деятельность и ресурсы. В узком смысле, предметом учета является совокупность процедур, связанных с выявлением, измерением, регистрацией, накоплением, обобщением, хранением и передачей информации о хозяйственной деятельности пользователям для принятия решений. Такое определение предмета соответствует сущности бухгалтерского учета, задекларированное и законодательно закреплено и отражает технологический процесс информационного обеспечения, целью которого является предоставление пользователям правдивой информации о финансовом состоянии и деятельности предприятия.

В отечественной экономической литературе трактовка предмета бухгалтерского учета разное. Такое многообразие вызвано тем, что хозяйственную деятельность предприятия, его ресурсы, факты, действия и события, происходящие в его пределах, изучают и исследуют представители разных наук, в частности экономисты, юристы, управленцы, статистики, финансисты, но каждый со своей стороны. Бухгалтерский учет и специалисты, которые его осуществляют, обеспечивают важный процесс получения достоверных данных и составления отчетности для нужд управления, является, бесспорно, и предметом этой науки.

*Субъект бухгалтерского учета* – это субъект хозяйствования в лице предприятия, организации, учреждения, лица и т.д. Стоит отметить, что предмет и объекты учета ограничиваются рамками субъекта хозяйствования, бухгалтерский учет является локальным процессом продуцирования информации об объектах учета, ее использование в управлении предприятием.

Следовательно, изучение того, как осуществляется бухгалтерский учет как процесс последовательного получения и использования информации на предприятиями для нужд управления, раскрывает содержание бухгалтерского учета, его предмет, а изучение вопросов ведения учета, способов и приемов его осуществления раскрывает его метод. Методология бухгалтерского учета включает совокупность как общенаучных, так и специальных, присущих только этой науке методов, применяемых для осуществления процедуры учета и раскрываются в отдельных методиках.

Субъект хозяйствования, как правило, наделен средствами, имуществом, осуществляет хозяйственную деятельность, направленную на получение финансового результата и обязан в соответствии с действующим законодательством вести бухгалтерский учет и составлять отчетность. Под объектом учета понимают конкретное средство (имущество), источник его происхождения и его движение в процессе воспроизведения.

Объектом учета является также факты, действия и события хозяйственной деятельности, которые характеризуют состояние и использование ресурсов, процессы приобретения средств производства продукции и ее сбыта, расчетные отношения предприятия с юридическими и физическими лицами, финансовое состояние и результаты деятельности предприятия.

Объекты, которые учитываются по экономическому содержанию и назначению можно объединить в три группы:

1. хозяйственные средства (имущество).

2. источники хозяйственных средств.

3. хозяйственные процессы.

Для углубленного изучения объектов бухгалтерского учета, которыми являются хозяйственные средства предприятия используют группировку хозяйственных средств по двум признакам:

• по составу и размещением.

• по источникам образования (формирования).

*Имущество предприятия* – это основные и оборотные средства, принадлежащие предприятию, размер которых отражаются в бухгалтерском балансе. Поскольку имущество отражают в активе баланса, то принято имущество называть активами.

*Активы* (от лат Activus – деятельный, активный) – это ресурсы, полученные предприятием в результате прошлых событий, использование которых, как ожидается, приведет к увеличению экономических выгод в будущем. Они подразделяются по многим классификационным признакам, среди которых, с точки зрения бухгалтерского учета, основными являются следующие:

• по формам функционирования.

• по характеру участия в процессе оборота.

• по степени ликвидности.

По формам функционирования хозяйственные активы делятся на следующие группы: *материальные, нематериальные, финансовые активы.*

*Материальные активы* – это средства предприятия, имеющие материально-вещественную форму. В группу материальных активов предприятия включают: основные средства, незавершенное строительство, запасы.

*Основные средства* – это совокупность средств труда, которые функционируют в неизменной натурально-вещественной форме в течение периода, большего, чем один год с даты ввода в эксплуатацию. Стоимость основных средств уменьшается постепенно с их физическим и моральным износом. К основным средствам относятся: земля, здания, сооружения, машины, инструменты, ожидаемый срок полезного использования (эксплуатации) которых более одного года (или операционного цикла, если он больше года), а стоимостной предел предприятие устанавливает самостоятельно.

*Незавершенное строительство* – это стоимость недостроенных объектов, сооружений, строительство которых осуществляют для собственных нужд предприятия.

*Запасы* – это активы, которые удерживают с целью дальнейшей продажи, потребления во время производства продукции, выполнения работ и предоставления услуг, управления предприятием или находящихся в процессе производства с целью дальнейшей продажи. К запасам относятся: производственные запасы, животных на выращивании и откорме, незавершенное производство, готовую продукцию, товары.

*Нематериальные активы* – это объекты долгосрочного вложения (более года), имеющие стоимостную оценку, но не являющиеся вещественными ценностями (права пользования природными ресурсами, имуществом, права на знаки для товаров и услуг, объекты промышленной собственности, авторские права, гудвилл тп). Нематериальные активы, как и основные средства переносят свою стоимость на издержки производства в течение срока их функционирования путем начисления амортизации по установленным нормам.

*Финансовые активы* – это группа хозяйственных средств предприятия в форме наличных средств и других финансовых инструментов, принадлежащих предприятию. К этой группе относятся наличные средства в национальной и иностранной валютах, финансовые инвестиции предприятия в ценные бумаги и уставные капиталы других предприятий, дебиторская задолженность различных физических и юридических лиц перед конкретным предприятием за отгруженную им продукцию, товары или оказанные услуги. Финансовые инвестиции и дебиторская задолженность могут быть долгосрочными (со сроком возврата более года) и текущими (со сроком возврата до года). Физических и юридических лиц, имеющих задолженность перед этим предприятием, называют его дебиторами.

По характеру участия в процессе оборота хозяйственные средства (активы) делят на *необратимые* и *оборотные* активы.

*Внеоборотные активы* – это совокупность имущественных ценностей, которые многократно участвуют в процессе хозяйственной деятельности предприятия. Как правило, к ним относятся средства продолжительностью использования более одного года (или операционного цикла, если он больше года). К необратимым хозяйственных средств предприятия относятся: основные средства, капитальные инвестиции, другие необоротные материальные активы, нематериальные активы, долгосрочные финансовые инвестиции, долгосрочная дебиторская задолженность, другие необоротные активы.

*Оборотные активы* – это совокупность имущественных ценностей, которые обслуживают текущую хозяйственную деятельность предприятия и полностью потребляются в течение одного операционного цикла, если он меньше года, поэтому всю свою стоимость сразу переносят на изготовленную из них продукцию.

Как правило, к ним относятся производственные запасы, незавершенное производство, готовая продукция, товары, дебиторская задолженность, денежные средства и их эквиваленты в кассе и на счетах в банке.

По степени ликвидности хозяйственные средства (активы) предприятия разделяют на *абсолютно ликвидные, ликвидные и малоликвидные.*

*Ликвидность активов предприятия* – это степень возможности конвертирования их в денежную форму с целью своевременного обеспечения платежей предприятия по текущим финансовым обязательствам. Различают степень ликвидности по срокам: если конкретный актив предприятия может вступить в денежной форме в течение месяца, то такой актив высоколиквидный или абсолютно ликвидный, в течение 2–3 месяцев – ликвидный, в течение 3–6 месяцев – малоликвидный.

К *абсолютно ликвидным активам* относятся средства и их эквиваленты, в том числе денежные средства в национальной и иностранной валютах в банках и кассе, ценные бумаги и т.д.

К *ликвидным активам* относятся текущие финансовые вложения и дебиторская задолженность, производственные запасы, готовая продукция, товары.

К *мало ликвидным активам* относятся основные средства, незавершенное строительство, нематериальные активы, долгосрочные финансовые инвестиции, долгосрочная дебиторская задолженность, расходы будущих периодов.

Понятие ликвидности активов широко используют при оценке финансового состояния предприятия и финансовом анализе. Форма баланса предприятий в Украине, где отражаются активы, построенная по степени роста ликвидности.

Рассмотрена классификация активов предприятия по разным признакам характеризует прежде всего их состав, структуру, а также их размещения, то есть указывает на то, куда и в которые вложены. Всесторонняя информация об активах, представленные в классификации, является важным объектом бухгалтерского учета и экономического анализа, поскольку показывает, куда и во что были вложены средства предприятия.

Имеющиеся хозяйственные средства (активы) предприятия формируются за счет как собственных, так и привлеченных средств, или, как принято говорить, источников. Поэтому хозяйственные средства предприятия по источникам их формирования и целевому назначению классифицируют на:

• источники собственных средств.

• источники привлеченных средств.

К собственным источникам формирования хозяйственных средствам относятся средства уставного и паевого капитала (средства, внесенные учредителями на момент регистрации предприятия), дополнительного и резервного капитала, прибыли (полученного по результатам деятельности). Собственный капитал предприятия определяется стоимостью его имущества-то есть чистыми активами, которые исчисляются как разница между стоимостью имущества (активов) и привлеченных средств.

В практике бухгалтерского учета к собственным источникам относят собственный капитал и обеспечения.

К собственному капиталу относятся: уставный капитал, паевой и дополнительный капитал, резервный капитал, нераспределенная прибыль, обеспечения и целевое финансирование, доходы будущих периодов.

Уставный капитал формируется за счет совокупности вкладов учредителей (собственников) в имущество предприятия для обеспечения его деятельности в размерах, определенных учредительными документами (уставом). Размер уставного капитала может изменяться только по решению учредителей (акционеров) за счет дополнительных вложений учредителей или за счет части прибыли предприятия. Аналогично формируется и паевой капитал, например в кооперативах.

Резервный капитал является источником средств, предназначенных для покрытия предполагаемых в будущем возможных расходов, резервов на списание просроченных долгов, гарантийных обязательств, убытков и т.д.

Дополнительный капитал формируется за счет эмиссионного дохода, дооценки активов, безвозмездно полученного имущества и тп

Финансирование является источником средств за счет государственного бюджета и других физических и юридических лиц. Финансирование деятельности предприятия из государственного бюджета называют бюджетным финансированием. Если средства предприятию с той или иной специальной целью (научно-исследовательские работы, подготовка кадров, социальные нужды) предоставляет организация, учреждение или спонсор, то такое финансирование называют целевым.

Прибыль предприятия является непосредственным источником пополнения хозяйственных средств и соответствующих резервов.

В бухгалтерском учете отражают не только формирование прибыли, но и распределение прибыли между владельцами (начисление дивидендов), выплаты по облигациям, отчисления в резервный капитал и иное использование.

К привлеченным источникам формирования хозяйственных средств относятся те, что временно предоставляются в пользование предприятию, а затем возвращаются их владельцам на согласованных между ними и предприятием условиях. К таким источникам относятся: кредиты банков, заемные средства под обязательства, кредиторскую задолженность. Привлеченные средства могут быть долгосрочными и текущими (краткосрочным) и имеют форму обязательств.

*Кредиты* – это ссуды в денежной или товарной формах на условиях возврата, которые предоставляют банки и другие кредитные учреждения заемщику (физическому или юридическому лицу). За пользование кредитом платят процент. В зависимости от срока возврата кредиты делятся на долгосрочные (более года) и краткосрочные (до года).

При кредитовании предприятий банки придерживаются следующих принципов: обеспеченность и целевой характер кредита, возврат, срочность и оплатнисть кредита.

*Обязательства по облигациям* – это дополнительно привлеченные средства, которые получает предприятие в результате выпуска и реализации (эмиссии) своих облигаций на условиях возврата и платы в виде премий. Как и кредиты банков, они могут быть долгосрочными и краткосрочными.

*Кредиторская задолженность* – это временно привлеченные предприятием средства от физических и юридических лиц, то есть задолженность предприятия перед другими физическими и юридическими лицами за полученную от них продукцию, предоставленные ими услуги или выполненные работы, задолженность по начисленным но не уплаченными налогами и другими платежами. Кредиторскую задолженность в пределах нормативных сроков оплаты счетов или обязательств считают нормальным, а в случае нарушения сроков платежей – просроченной.

Физические и юридические лица, перед которыми данное предприятие имеет кредиторскую задолженность, называются кредиторами.

В балансе предприятия источники привлеченных средств называют обязательствами. Обязательства – это задолженность предприятия, которая возникла вследствие прошлых событий, погашение которой в будущем, как ожидается, приведет к уменьшению ресурсов предприятия, воплощающих в себе экономические выгоды.

Собственный капитал и обязательства отражаются в балансе с правой стороны и называют пассивами.

В процессе хозяйственной деятельности хозяйственные средства находятся в постоянном движении, осуществляют постоянный кругооборот, изменяя при этом форму и стоимость, то есть проходят операционный цикл. Операционный цикл – это промежуток времени между приобретением запасов для осуществления деятельности и получением средств от реализации произведенной из них продукции или товаров и услуг.

Основными стадиями кругооборота хозяйственных средств являются следующие процессы: снабжение (покупки), производства (расходование / хранения), реализации (продажи).

Сами хозяйственные процессы в обобщенном виде – это взаимодействие трех составляющих: средств труда (здания, станки, оборудование, инструменты), предметов труда (сырье, материалы, топливо, энергия), живого труда (рабочая сила).

Хозяйственный процесс как часть кругооборота хозяйственных средств состоит из первичных элементов – хозяйственных операций. Под термином хозяйственная операция понимают действие или событие, которое вызывает изменения в структуре активов, обязательств и собственном капитале предприятия. Большинство хозяйственных операций является следствием волевых действий юридических и физических лиц, заключающих соглашения, осуществляют технологические операции.

Вместе с тем хозяйственные операции могут иметь место в результате определенных событий, скажем явлений реальной действительности, которые случаются независимо от воли человека (стихийное бедствие, моральный износ, инфляционное влияние тп).

Каждая хозяйственная операция имеет определенные признаки, характеризующие ее сущность.

Признаком хозяйственной операции является то, что качественно отличает ее от других операций и вместе с тем дает возможность группировать однородные хозяйственные операции, например, операции по реализации продукции могут отличаться в зависимости от условий поставок и покупателей. Показатели хозяйственной операции обеспечивают количественную характеристику операции с помощью соответствующих измерителей (натуральных, трудовых, денежных).

Итак, хозяйственные операции в совокупности составляют хозяйственные процессы, которые в целом формируют кругооборот средств (капитала).

Процесс поставки (покупки) – стадия кругооборота, на которой деньги превращаются в средства производства и ресурсы труда. Предприятие в результате обеспечивается материальными и трудовыми ресурсами. При этом объектами учета здесь являются расходы на приобретение средств и ресурсов, объем их заготовки, расчетные операции с поставщиками.

Г – начальная (стартовая) сумма капитала в денежной форме на начало хозяйственной деятельности предприятия. стоимость закупленных (приобретенных) средств труда (Зп), предметов труда (Пп) и авансированного капитала на рабочую силу (РС) в форме выплаты заработной платы персоналу предприятия. В-производство, где происходит взаимосвязано использования факторов производства, результатом которого является готовый продукт. Т1 – готовый продукт, стоимость которого превышает текущие расходы на величину вновь созданной стоимости в форме дополнительного продукта. Г1 – прирост ранее авансированной стоимости в форме прибыли от реализации продукции.

*Процесс производства* – стадия кругооборота, на которой создают блага путем объединения средств производства с рабочей силой (изготовление продукции, выполнение работ, оказание услуг). Изготовленный продукт доставляют до потребителя. Здесь объектами учета являются расходы (средства труда в размере изношенной части, сырье, топливо, энергия, труд и его оплата), себестоимость продукции, наличие и движение готовой продукции.

*Процесс реализации* – стадия кругооборота, на которой реализуют производимую товарную продукцию, и последняя вступает в денежной форме, что дает возможность продолжения следующего операционного цикла кругооборота капитала. В процессе реализации объектами учета являются расходы, связанные с отгрузкой и реализацией продукции, объем отгрузки и реализации продукции, исчисления дохода и прибыли от реализации продукции, расчеты с покупателями и по обязательствам с налоговыми и другими органами.

Следовательно, процессы снабжения, производства и реализации являются важными объектами бухгалтерского учета.