Федеральное агентство по образованию

ГОУВПО «Удмуртский государственный университет»

Институт экономки и управления

Кафедра финансов и учета

**КУРСОВАЯ РАБОТА**

по бухгалтерскому учету

**на тему: «Учет продажи продукции, работ, услуг»**

Выполнил студент

гр. № 602 – 31 П.С. Мединская

Проверил Е.В. Борнякова

Ижевск, 2007

**СОДЕРЖАНИЕ**

ВВЕДЕНИЕ

ГЛАВА 1: Учет продажи продукции, работ, услуг

1.1 Понятие продукции, работ, услуг, их оценка

1.2 Методы учета продажи продукции, работ, услуг

1.3 Документальное оформление продажи продукции (работ, услуг)

1.4 Синтетический учет продажи продукции (работ, услуг)

1.4.1 Учет продажи продукции, работ, услуг

1.4.2 Влияние договорной политики на учет процесса продаж

1.5 Учет расходов на продажу

ГЛАВА 2: Пути совершенствования учета продаж продукции

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

ПРИЛОЖЕНИЯ

**ВВЕДЕНИЕ**

Продажа изготовленной продукции представляет собой важнейший показатель деятельности производственной организации. Ведь именно продажей продукции завершается оборот средств, затраченных на ее изготовление. В результате продажи продукции организация - изготовитель получает оборотные средства, необходимые для возобновления нового цикла производственного процесса.

Тема курсовой работы является актуальной в современном мире, так как производство и продажа товаров и услуг в целом необходима для удовлетворения тех или иных потребностей населения, для обеспечения спроса населения высококачественной продукцией. А, следовательно, необходим и качественный учет продажи продукции в каждой организации, подразделениях и т.д.

Учет продаж продукции, работ, услуг достаточно сложен и имеет много нюансов, поэтому необходимо определить цели и задачи, которые следует рассмотреть в курсовой работе:

Целью данной работы является углубление, закрепление и обобщение знаний по ведению бухгалтерского учета продаж продукции, а также применение этих знаний для практического использования.

Основные задачи работы:

1.Ознакомиться с основными нормативными документами, первичными документами и формами по продукции (работам, услугам), ее оценки, приведение типовых проводок;

2. Провести учет готовой продукции, товаров, работ и услуг;

3. Проанализировать методы учета продаж продукции;

4. Привести синтетический и аналитический учет продаж продукции (работ, услуг);

5. Рассмотреть, как влияет договорная политика на процесс продаж;

6. Привести учет расходов на продажу;

7. Предложить пути совершенствования учета и документирования продаж продукции;

Курсовая работа состоит из двух разделов. В первой главе работы рассмотрены понятия готовой продукции, товаров, работ и услуг; приведены методы учета готовой продукции и реализованной. А также в данной главе приведены документы, которые необходимы для отгрузки продукции покупателям и заказчикам. Рассматривается учет продажи продукции (работ, услуг) и влияние договоров мены и комиссии на продажу и определение выручки предприятия. Приведена бухгалтерская отчетность о продаже.

Во второй главе сформулированы основные пути совершенствования бухгалтерского учета в целом и учета продаж продукции, а также совершенствование бухгалтерского учета материально-производственных запасов.

**ГЛАВА 1: Учет продажи продукции, работ, услуг**

**1.1 Понятие продукции, работ, услуг, их оценка**

В продукцию входят несколько составляющих ее частей: готовая продукция, товары, выполненные работы и оказанные услуги, а также товары, которые отгружены покупателям и заказчикам.

Конечным продуктом производственного процесса предприятия является **готовая продукция**. Изделия считаются готовыми только в том случае, если они полностью укомплектованы и соответствуют техническим условиям, утвержденным в установленном порядке, сданы на склад готовой продукции и снабжены сертификатом или другим документом, удостоверяющим качество готовой продукции.

Готовая продукция составляет основную часть продукции предприятия.Кроме того, в состав продукции включаются также отпущенные на сторону полуфабрикаты собственного производства, выполненные работы и оказанные услуги промышленного характера. Работами промышленного характера считаются услуги вспомогательных цехов по отпуску пара, воды, электроэнергии, сжатого воздуха, автоперевозки и другие услуги сторонним предприятиям и организациям, своим непромышленным хозяйствам или для собственного капитального строительства.

Продукция, подлежащая сдаче указчику на месте и не оформленная актом приемки, остается в составе незавершенного производства и в состав готовой продукции не включается. Готовая продукция в основном предназначена для реализации на сторону, но часть ее может использоваться внутри своего предприятия.

В Методических указаниях по учету МПЗ *готовая продукция* определена как часть материально – производственных запасов, предназначенных для продажи, технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов в случаях, установленных законодательством.

Готовая продукция, как правило, должна быть сдана на склад в подотчет материально ответственному лицу. Крупногабаритные изделия, сыпучие и жидкие продукты, которые не могут быть сданы на склад по техническим причинам, принимаются представителем заказчика на месте их изготовления, комплектации и сборки.

Планирование и учет готовой продукции ведут в натуральных, условно-натуральных и стоимостных показателях. Условно-натуральные показатели используют для получения обобщенных данных об однородной продукции.

**Для учета готовой продукции используют счета № 40 и №43** –эти счета предназначены для обобщения информации о наличии и движении готовой продукции, работ, услуг. (*Типовые корреспонденции счетов по операциям учета готовой продукции и ее реализации приведены в приложении 1).*

**Реализация готовой продукции отражается на счете 90 «Продажи»** - этот счет предназначен для выявления конечного финансового результата деятельности организации за отчетный период. При реализации готовой продукции, работ, услуг, следует сформировать финансовый результат от продаж. Реализация готовой продукции, работ, услуг организуется с помощью бухгалтерского учета, который охватывает все стороны экономической и хозяйственной деятельности организации как внутри их, так и в их взаимоотношениях с другими юридическими и физическими лицами.

Готовая продукция отражается в бухгалтерском балансе по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива и другие затраты на производство продукции либо по прямым статьям затрат. Оценка готовой продукции в настоящее время осуществляется по:

1.Фактической производственной себестоимости— представляет собой сумму всех затрат на её изготовление (собирается полностью только на счете 20 «Основное производство»). Применяется в основном при единичном и мелкосерийном производстве, а также при выпуске массовой продукции небольшой номенклатуры.

2. по плановой (нормативной) производственной себестоимости. Метод состоит в том, что отдельно учитывают отклонения фактической производственной себестоимости готовой продукции за отчетный месяц от плановой или нормативной себестоимости (отклонения выявляют на счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»). Целесообразно использовать в отраслях с массовым и серийным характером производства и с большой номенклатурой готовой продукции. Положительной стороной расчета товарного выпуска по указанной себестоимости является единство оценки в текущем учете, при планировании и составлении отчетности.

3. По неполной (сокращенной) производственной себестоимости (метод «директ-костинг»), исчисляемой по фактическим затратам без учета общехозяйственных расходов. Этот метод предназначен для учета в производствах массовой продукции. Когда косвенные расходы списываются со счета 26 «Общехозяйственные расходы» в дебет счета 90 «Продажи»;

4. По продажным (рыночным) ценам и тарифам, (без налога на добавленную стоимость и налога с продажи) при учете товаров, реализуемых через розничную сеть; Этот метод имеет самое широкое применение.

**5.** По продажным ценам и тарифам (с учетом НДС**).** Этот вариант используют в условиях относительной стабильности цен и тарифов, причем необходимо обособленно учитывать сумму налога на добавленную стоимость.

6. По учетным ценам (договорным, оптовым)– обособленно учитывается разница между фактической себестоимостью и учетной ценой. До настоящего времени данный вариант оценки готовой продукции был наиболее распространенным, но теперь в связи с резкими изменениями в ценообразовании применяется реже. Его преимущество реализуется при сравнительно устойчивых ценах и проявляется в возможности сопоставления оценки в текущем учете и отчетности, что важно для контроля за правильным определением объема товарного выпуска.

При использовании в учете готовой продукции учетных цен и плановой себестоимости возникает необходимость исчисления отклонений товарного выпуска в оценке по учетным ценам от его фактической производственной себестоимости. Это позволяет независимо от вида оценки в текущем учете определять, в конечном счете, фактическую себестоимость отгруженной и отпущенной в порядке реализации продукции, выполненных работ, оказанных услуг, а также остатков готовых изделий на складах к концу месяца.

Расчет обычно проводят по средневзвешенному проценту, исчисленному как отношение фактической себестоимости остатка продукции на начало месяца и продукции, выпущенной из производства в данном месяце, к стоимости этого же объема продукции в учетных ценах. Рассмотрим пример расчета фактической себестоимости проданной продукции.

*Таблица 1*

**Расчет фактической себестоимости проданной продукции**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатель | Готовая продукция, выполненные  работы, оказанные услуги | |
| По учетным ценам | По фактической производственной себестоимости |
| Остаток на начало месяца | 28000 | 26200 |
| Поступило из производства | 134880 | 131892 |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Итого** | 162880 | 158092 |
| Процент отношения (фактической про-  изводственной себестоимости остатка  и поступления в течение месяца к их  стоимости по учетным ценам | 158092 97,1%  162880 | |
| Отгружено и отпущено в порядке реалреализации | 150780 | 146343 |
| Остаток на конец месяца | 12100 | 11749 |

Данные об остатках готовой продукции на начало месяца берут из аналогичной ведомости за прошлый месяц или из регистров текущего учета. Стоимость поступившей из производства продукции определяют по учетным ценам на основе данных аналитического учета ее оприходования.

В *таблице 1* по готовой продукции, выполненным работам, оказанным услугам процент отношения равен 97,1. Данный процент отклонения умножают на стоимость отгруженной и отпущенной в порядке реализации продукции и ее остатка на конец месяца по учетным ценам. Полученный результат приравнивают к фактической себестоимости отгруженной (реализованной) продукции и ее переходящего остатка – это 11749 руб. {(12100\*97,1%)/100%}.

Отклонения в стоимости продукции в оценке по учетным ценам и плановой (нормативной) себестоимости находят путем их сопоставления. Отрицательная сумма отклонений фиксируется методом «красное сторно», положительная – обычной записью.

**Отгруженной продукцией** являются отгруженные в адрес покупателя, но еще не оплаченные готовые изделия. Для учета отгруженной продукции используется балансовый счет 45 «Товары отгруженные». Стоимость отгруженной продукции по фактической или нормативной (плановой) себестоимости отражается по балансовому счету 43 «Готовая продукция».

В течение месяца учет ведется по плановым (учетным) ценам, а затем после начисления фактической производственной себестоимости готовой продукции вносятся коррективы и стоимость отгруженной продукции доводится до фактического уровня.

Отгрузка готовой продукции отражается по дебету счета 90 субсчету 2 «Себестоимость продаж» и по кредиту счета 43 «Готовая продукция».

Если договором предусмотрен порядок перехода права собственности, после оплаты на счетах бухгалтерского учета операции отражаются следующим образом:

Отгрузка продукции покупателям отражается *по дебету счета 45 «Товары отгруженные» и по кредиту счета 43 «Готовая продукция».*

Факт оплаты отгруженной продукции отражается *по дебету счета 51 «Расчетный счет» и по кредиту 90/1 «Выручка».*

Списание стоимости отгруженной продукции отражается *по дебету 90/2 «Себестоимость продаж» и по кредиту счета 45 «Товары отгруженные».*

Для определения фактической себестоимости отгруженной продукции (если на балансовом счете 43 «Готовая продукция» учет велся по нормативной себестоимости), определяется средний процент отклонений между нормативной (плановой) и фактической себестоимостью.

**Работы и услуги –** это стоимость различных работ (проектных, по ремонту техники и т.п.) и услуг (консультационных, транспортных и т.д.), выполненных и оказанных сторонним организациям и лицам, а также работникам организации на условиях оплаты.

**Сданные работы и оказанные услуги** отражаются в бухгалтерском балансе по фактической (или нормативной) полной себестоимости, включающей наряду с производственной себестоимостью затраты, связанные с реализацией продукции, работ, услуг, возмещаемых договорной (контрактной) ценой.

**Товары** – часть материально–производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических и физических лиц и предназначенных для продажи.

Организации, осуществляющие торговую деятельность, **на счете 41 «Товары»** помимо товарно-материальных ценностей, приобретенных в качестве товаров для продажи, учитывают также покупную тару собственного производства (кроме инвентарной, служащей для производственных или хозяйственных нужд и учитываемой на счетах 01 «Основные средства или 10 «Материалы»).

*К счету 41 «Товары» могут быть открыты следующие субсчета:*

1 «Товары на складах»;

2 «Товары в розничной торговле»

3 «Тара под товаром и порожняя» и др.

На субсчете 1 «Товары на складах» учитывают наличие и движение товаров, находящихся на оптовых и распределительных базах, складах, в кладовых организациях, оказывающих услуги общественного питания, овощехранилищах, холодильниках и др.

На субсчете 2 «Товары в розничной торговле» учитывают наличие и движение товаров в организациях розничной торговли (магазинах, палатках, ларьках, киосках и т.п.), а также в буфетах организаций общественного питания. На этом же субсчете указанные организации учитывают наличие и движение стеклянной посуды.

На субсчете 3 «Тара под товаром и порожняя» учитывают наличие и движение тары под товарами и тары порожней (кроме стеклянной посуды в организациях розничной торговли и буфетах организаций общественного питания).

Порядок оценки товаров определен ПБУ 5/01 «Учет материально – производственных запасов». В соответствие с данным ПБУ, товары принимаются на учет по фактической себестоимости.

Фактической себестоимостью товаров, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на их приобретение (с учетом суммовых разниц), за исключением НДС и иных возмещаемых налогов; полученных по договору дарения или безвозмездно – их рыночная стоимость; полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами, - стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией.

Организации, осуществляющие торговую деятельность, могут включать затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента их передачи в продажу, в состав расходов на продажу.

Организации, осуществляющие розничную торговлю, могут производить оценку приобретенных товаров по продажной стоимости с отдельным учетом наценок (скидок). В этом случае поступившие товары приходуются по стоимости приобретения *по дебету счета 41 и кредиту счета 60 и др. счетов.* Одновременно на разницу между стоимостью приобретения товаров и их стоимостью по продажным ценам дебетуют *счет 41 «Товары» и кредитуют счет 42 «Торговая наценка».*

В соответствии с пунктом 16 ПБУ 5/01 « Учет материально-производственных запасов» отпускаемые в продажу или выбывающие товары, а также остаток товаров на конец отчетного периода оцениваются одним из следующих методов:

1.по себестоимости единицы;

2.по средней себестоимости;

3.по себестоимости первых по времени приобретения товаров (ФИФО);

4.по себестоимости последних по времени приобретения товаров (ЛИФО).

1. Товары, используемые организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни), или товары, которые не могут обычным образом заменить друг друга, оцениваются по себестоимости каждой единицы таких товаров.

2. Товары могут оцениваться организацией по средней себестоимости, которая определяется по каждой группе (виду) товаров как частное от деления общей стоимости группы (вида) товаров на их количество. Указанные количество и стоимость складываются соответственно из себестоимости и количества по остатку на начало месяца и по поступившим в течение месяца товарам.

3. Метод ФИФО предполагает списание продаваемых товаров в оценке, соответствующей порядку их поступления (приобретения). Нормативное определение продаваемых товаров в оценке ФИФО дается в пункте 19 ПБУ 5/01. Согласно ПБУ, оценка по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов основана на допущении, что материально-производственные запасы используются в течение месяца и иного периода в последовательности их приобретения (поступления), т.е. запасы, первыми поступающие в продажу, должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретений с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало месяца. При применении этого способа оценка МПЗ, находящихся на складе на конец месяца, производится по фактической себестоимости последних по времени приобретений, а в себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг учитывается себестоимость ранних по времени приобретений.

Таким образом, оценка по методу ФИФО напоминает конвейер. Идея метода ФИФО заключается в том, что в условиях роста цен на приобретаемые товары его применение делает минимальной оценку себестоимости реализованных товаров и, следовательно, максимальной оценку товарного остатка и прибыли от продажи товаров. И, наоборот, в условиях снижения цен способ ФИФО минимизирует оценку товарных запасов и соответственно величину прибыли организации.

4. Метод ЛИФО предполагает списание товаров по стоимости, соответствующей последовательности, обратной поступлению товаров. Согласно определению метода ЛИФО, дающемуся в пункте 20 ПБУ 5/01, оценка запасов методом ЛИФО основана на допущении, что материально-производственные запасы (товары), первыми поступающие в продажу, должны быть оценены по себестоимости последних в последовательности приобретения.

Таким образом, в отличие от метода ФИФО метод ЛИФО напоминает мешок, бункер. Если в бункер закладывать товары, а затем начинать вынимать их, то первыми будут извлечены именно те ценности, которые попали в бункер последними. Отсюда эффект метода ЛИФО – последний поступивший товар как бы первым списывается с баланса.

Идея метода ЛИФО состоит в том, чтобы в условиях роста цен продемонстрировать минимальную оценку товарного остатка и прибыли от продажи товаров. В условиях же снижения цен ЛИФО, наоборот, максимизирует оценку товарных запасов и соответственно прибыли организации.

*ПРИМЕР:*

Организация в условиях роста цен закупает три партии товаров:

10 штук по 20 условных денежных единиц;

10 штук по 25 условных денежных единиц;

10 штук по 30 условных денежных единиц;

За рассматриваемый период покупателям продается 25 штук товара за 35 условных денежных единиц, таким образом, выручка от реализации составит 875 условных д.е. Себестоимость же проданных товаров в учете будет определяться применяемым организацией методом оценки запасов:

* *По методу ФИФО стоимость реализованных 25 штук будет оценена в 600 условных д.е. (200+250+150), а прибыль от продажи соответственно в 275 условных д.е. Стоимость остатка товаров оценивается в 150 условных д.е.*
* *При методе средних цен себестоимость реализованных товаров исчисляется как 625 условных д.е. (25\*25 штук товара). Соответственно прибыль оценивается в 250условных д.е., а товарный остаток в 125условных д.е.*
* *При методе ЛИФО стоимость реализованных товаров составит 650 условных д.е. (300+250+100), стоимость товарного остатка – 100 условных д.е., а прибыль от продажи товаров будет исчислена как 225 условных д.е.*

Рассмотрев составляющие продукции, необходимо отметить, что существует несколько методов оценки товаров, готовой продукции, которые используются в настоящее время.

Для учета готовой продукции (работ, услуг) используют счета № 40 и №43, для учета товаров - 41 счет, учет товаров отгруженных ведется по счету 45.

**1.2 Методы учета продажи продукции, работ, услуг**

Продажа продукции осуществляется в соответствии с заключенными договорами или в порядке свободной продажи непосредственно населению по рыночным ценам, под которыми понимаются цены, сложившиеся в регионе в процессе взаимодействия спроса и предложения на рынке идентичной продукции, а при отсутствии ее – в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях. Продажа продукции осуществляется на основе составления разных договоров, таких как договор мены, договора комиссии и др.

Рассмотрим реализацию товаров, услуг, продукции на основе договора мены.В соответствии с действующим законодательством при договоре мены каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороне один товар в обмен на другой. При этом полностью соблюдаются правила договора купли-продажи, когда каждая из сторон признается продавцом товара, который она обязуется передать, и покупателем товара, который она обязуется принять в обмен. Права собственности на обмениваемые товары переходят к организациям, участвующим в обмене, одновременно после исполнения обязательств. Соответственно и выручка от реализации продукции (работ, услуг) отражается в бухгалтерском учете одновременно.

Рассмотрим на примере проводки по отражению хозяйственных операций по договору мены.

*Пример: По договору мены организация получает материалы на 170000 руб., НДС по ним 34000руб. В обмен организация отгружает готовую продукцию покупателю стоимость продукции 170000руб., НДС 34000руб.*

В бухгалтерском учете делаются следующие проводки:

*Таблица 2*

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| №  п/п | Содержание хозяйственных  операций | документы | Дебет | Кредит | Сумма,  Руб. |
| 1 | Приходуется материал на  забалансовый счет | Договор мены, счет поставщика | 002 |  | 170000 |
| 2 | Отгружена готовая продукция | Договор мены, счет | 62/1 | 90/1 | 204000 |
| 3 | Начислен НДС | Счет-фактура | 90/3 | 68 | 34000 |
| 4 | Списывается фактическая производственная себестоимость проданной продукции | Расчет бухгалтерии | 90/2 | 43 | 120000 |
| 5 | Отражается прибыль от продажи продукции | Расчет бухгалтерии | 90/9 | 99 | 50000 |
| 6 | Производится списание с забалансового счета полученного имущества | Справка бухгалтерии | - | 002 | 170000 |
| 7 | Отражается стоимость оприходованных и полученных материалов | Договор мены и счет поставщика | 10 | 60 | 170000 |

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 8 | Отражается НДС по поступившим материалам | Счет поставщика | 19 | 60 | 34000 |
| 9 | Производится зачет задолженности | Справка бухгалтерии | 60 | 62 | 204000 |
| 10 | Предъявляется к вычету НДС по приобретенным материалам | Счет-фактура | 68 | 19 | 34000 |

Таким образом, из данного примера следует, что материал сначала приходуется на забалансовый счет 002. После того, как организация отгрузила готовую продукцию, заплатила налоги, а также рассчитала фактическую себестоимость проданной продукции, и получила прибыль от продажи продукции, то производится списание с забалансового счета 002 полученного ранее имущества. Также из примера следует, что каждая хозяйственная операция сопровождается различными документами.

Рассмотрим реализацию товаров и продукции на основе договоров комиссии.Особенностью договора комиссии является то, что при отпуске продукции посреднику (комиссионеру) право собственности к нему не переходит. Поэтому продукция и другие товары, переданных на комиссию, учитываются организацией в составе собственных активов. Поскольку товар реализуется не собственником (комитентом), а комиссионером, основанием для отражения в бухгалтерском учете реализации продукции является отчет комиссионера об отгрузке товаров покупателю. Договор комиссии может предусматривать или не предусматривать участие комиссионера в расчетах. Если он не участвует в расчетах, комитент производит расчеты с конечными покупателями самостоятельно, а на счет комиссионера поступает только его комиссионное вознаграждение. Если посредник участвует в расчетах, то комитент производит расчеты только с комиссионером, который самостоятельно рассчитывается с конечными покупателями (поставщиками) товаров.

В соответствии с этими взаимоотношениями осуществляется бухгалтерский учет реализации продукции на комиссионных началах. Принятые для продажи товары отражаются у комиссионера на забалансовом счете 004 «Товары, принятые на комиссию». При реализации сумма, подлежащая оплате покупателями, с учетом НДС отражается комиссионером на дату отпуска (отгрузки) товаров покупателям по кредиту сч.76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции со счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Причитающаяся комиссионеру сумма вознаграждения учитывается им по кредиту 90 «Продажи» и дебету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Сумма НДС по начисленному комиссионному вознаграждению отражается по дебету 90 «Продажи» в корреспонденции с 68 «Расчеты с бюджетом». НДС в части задолженности комитенту за продукцию и товар, оплаченный покупателями, отражается по дебету 76 в корреспонденции с кредитом счета 68. После погашения задолженности перед комитентом начисленный НДС списывается обратной проводкой.

Основной поставщик (комитент) учитывает продукцию, переданную на комиссию, на сч.45 «Товары отгруженные» в корреспонденции со счетами 43 «Готовая продукция» и 41 «Товары». Выручка от реализации товаров и продукции, включающая НДС, отражается в учете по мере поступления извещения комиссионера об отгрузке продукции покупателю. При этом стоимость реализованной продукции списывается в дебет сч.90 с кредита сч.45, а выручка от реализации отражается по дебету сч.62 и кредиту сч.90.

Выручкой от реализации у комитента является вся сумма, поступившая от покупателя комиссионеру по договору комиссии, независимо от того, в каком виде установлено комиссионное вознаграждение: твердой суммы, процентов от сделки или торговой наценки. Оплата услуг посреднической организации по сбыту продукции и товаров учитывается в составе расходов на продажу организации-комитента.

Сравнив с США счета бухгалтерского учета, следует заметить, что в США понятия забалансового учета нет. Товары, принятые на комиссию также отражаются двойной записью. Это приводит к тому, что в активе собственность фирмы увеличивается на стоимость предметов, ее не составляющих. Соответственно в пассиве американского баланса возникает кредиторская задолженность, которая таковой не является. Например, задолженность комитенту возникает только после продажи товаров, сданных на комиссию. В российской теории и практике, напротив, применяют двойную запись для учета того, что составляет собственность организации.

Таким образом, учет продаж продукции зависит от того или иного вида договора, но кроме этого, организации необходимо определить рыночную цену, по которой будет реализовываться продукция.

Организации могут воспользоваться для определения рыночной цены одним из следующих методов:

1.Затратный метод. Рыночная цена на соответствующий вид продукции, работ, услуг формируется как сумма произведенных затрат и наценки. Суммы произведенных затрат определяются исходя из сложившейся практики учета отдельных видов затрат на производство конкретных наименований продукции (работ, услуг). Наценка устанавливается для получения прибыли в пределе, обеспечивающем разумную и обычную для соответствующего сегмента рынка цену.

2. Метод цены последующей продажи. Он предполагает исчисление рыночной цены продукции, работ, услуг путем исключения разумных затрат при их приобретении из цены последующей продажи (перепродажи) с учетом наценки. Тем самым признается, что рыночная цена на продукт формируется на соответствующем сегменте рынка под влиянием спроса и предложения, границы которых неопределенны.

*Оба метода имеют свои достоинства и недостатки***.** К недостаткам следует отнести то, что законодательство не конкретизирует понятия «разумные затраты» и «разумная прибыль» в соответствующих экономических ситуациях. В условиях нестабильности экономики границы, в пределах которых формируются эти показатели, достаточно широки. Учитывая наличие на рынке в такой период случайных сделок и ограниченного количества участников, размер указанных показателей нельзя признать репрезентативным.

Поступление выручки по моменту зачисления на расчетный счет находит отражение в учете:

*Д-т сч.51 «Расчетный счет» К-т сч.90 «Продажи»/ субсчет «Выручка»*

Одновременно отражается сумма НДС:

*Д-т сч.90 «Продажи»/ субсчет 3 «НДС»*

*К-т сч.68 «Расчеты по налогам и сборам»/ субсчет«Расчеты по налогу на добавленную стоимость»*

После этого списывается учетная цена проданной продукции с последующим доведением ее через сумму отклонений до фактической себестоимости. Рассмотрим на примере методику расчета:

Если отгруженная продукция полностью оплачена, то фактическая себестоимость ее отгрузки будет совпадать с фактической себестоимостью проданной продукции. Когда продукция оплачена не полностью, сумма отклонений на данный объем продаж в учетной цене будет исчислена путем умножения среднего процента отклонений на указанный объем продаж.

*Пример. Из 20000руб. объема продаж оплачено 15000руб. Средний процент отклонений -5,2% (экономия).*

*Сумма отклонений на данный объем продаж составит:*

*15000руб.\* (- 5,2%)/100% = - 780руб. (экономия)*

*Списание плановой себестоимости проданной продукции на 15000руб. отразится записью:*

*Д-т сч.90 «Продажи»/субсчет2 «Себестоимость продаж»*

*К-т сч.45 «Товары отгруженные»*

*Сумму экономии – 780 руб. следует отразить в учете методом «красное сторно» аналогичной бухгалтерской записью. Таким образом, фактическая себестоимость составит 14200руб. (15000руб. – 780руб).*

По дебету счета 90 «Продажи» показываются полная себестоимость проданной продукции и сумма НДС, а в кредите – продажная стоимость, включая НДС.

В конце каждого месяца по счету 90 «Продажи» составляется оборот по дебету субсчетов 90/2 «Себестоимость продаж» и 90/3 «НДС», 90/4 «Акцизы» с оборотом по кредиту субсчета 90/1 «Выручка». По результатам такого сопоставления исчисляют финансовый результат: если сумма оборота по кредиту выше суммы по дебету, организация имеет прибыль, в противном случае – убыток.

Заключительными оборотами отчетного периода этот финансовый результат списывается с субсчета 90/9 «Прибыль (убыток) от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки».

При наличии прибыли делается запись:

*Д-т сч. 90 / субсчет 9 «Прибыль (убыток) от продаж»*

*К-т сч. 99 «Прибыли и убытки».*

Если получен убыток, составляется обратная запись. Заключительными проводками декабря накопительные суммы к счету 90 «Продажи» по всем субсчетам (кроме субсчета 90/9 «Прибыли и убытки от продаж») закрываются внутренними записями на субсчет 90/9.

Исходя из финансового положения на соответствующем рынке товаров (работ, услуг) организация для исчисления налогооблагаемой базы может применять по операциям продажи один из следующих вариантов формирования выручки:

* по мере оплаты продукции (работ, услуг);
* по дате отгрузки;
* учет по отгрузке, а для целей налогообложения – по мере оплаты.

*При применении первого варианта (по мере оплаты продукции) формирование финансового результата на счетах бухгалтерского учета следующее.*

*Пример.* 1. Продукция отгружена покупателю (в оценке по фактической себестоимости). Документы сданы в банк на инкассо.

*Д-т сч.45 «Товары отгруженные»*

*К-т сч.43 «Готовая продукция» - 10000руб.*

2.Произведены поставщиком–грузоотправителем различные расходы по отгрузке продукции, не компенсируемые покупателем:

*Д-т сч.44 «Расходы на продажу»*

*К-т сч.10 «Материалы», 76 «расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - 500руб.*

***3***. Поступила на расчетный счет сумма выручки от покупателя за проданную ему продукцию по рыночным ценам – 15000руб, в том числе НДС – 2500руб.:

*Д-т сч.51 «Расчетный счет»*

*К-т сч.90 «Продажи»/субсчет 1 «Выручка»*

***4***. Отражена в учете сумма налога на добавленную стоимость на проданную продукцию:

*Д-т сч.90 «Продажи»/ «НДС»*

*К-т сч.68 «Расчеты по налогам и сборам»/ субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» - 2500руб.*

5. Списаны коммерческие расходы на проданную продукцию:

*Д-т 90 «Продажи»/»Себестоимость продаж»*

*К-т сч.44 «Расходы на продажу» - 500руб.*

6. Списывается фактическая себестоимость проданной продукции***:***

*Д-т сч.90 «Продажи»/»Себестоимость продаж»*

*К-т сч.45 «Товары отгруженные» - 10000руб.*

7. Исчислен финансовый результат от продажи:

*Д-т сч.90 / субсчет 9 «Прибыль от продаж»*

*К-т сч.99 «Прибыли и убытки» - 2000руб. (15000 – 2500 – 500 – 10000).*

Рассматриваемый вариант исчисления выручки от продажи продукции, работ, услуг был присущ затратной экономике, хотя при определенных хозяйственных условиях, что отмечалось ранее, возможен и в современных условиях. Отход от затратных методов хозяйствования в условиях продолжающейся инфляции не дает оснований для отказа от применения данного варианта.

**Вместе с тем многие организации при формировании своей учетной политики исходят из целесообразности установления момента выручки от продажи продукции по дате ее отгрузки.** **Этот метод подобен методу учета по поставке, получившему широкое применение в странах с открытой экономикой.** Содержание данного метода предполагает признание дохода в том периоде, в котором отгружается продукция или предоставляются услуги.

В учете на договорную стоимость отгруженной продукции составляется запись:

*Д-т сч.62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»*

*К-т сч.90 «Продажи»/субсчет 1 «Выручка». На сумму налога на добавленную стоимость (если он подлежит налогообложению на данную продукцию ):*

*Д-т сч.90 «Продажи»/ «НДС»*

*К-т сч.68 «Расчеты по налогам и сборам»/ субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость».*

Поступление средств от покупателя за отгруженную ранее ему продукцию, подтвержденное выпиской банка:

*Д-т сч.51 «Расчетный счет»*

*К-т сч.62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»*

Счет 90 «Продажи» в данной ситуации не затрагивается, поскольку факт продажи состоялся ранее, в момент исполнения своих обязательств поставщиком. На этом этапе к покупателю перешло право собственности, подтвержденное товарно-транспортными документами об отгрузке продукции.

**Когда организация строит учетную политику по формированию выручки по дате отгрузки, а для исчисления налогов – по дате оплаты, в учете составляются следующие бухгалтерские проводки (используем данные предыдущего примера):**

1.На сумму выставленного покупателю счета-фактуры на отгруженную продукцию по договорным ценам:

*Д-т сч.62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» / субсчет 1 «Расчеты в порядке инкассо»*

*К-т сч.90 «Продажи» / субсчет 1 «Выручка» - 15000руб.*

2. Отражается в учете сумма НДС с объема продаж:

*Д-т сч.90 «Продажи» / субсчет 3 «НДС»*

*К-т сч.76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - 2500руб./ субсчет «Расчеты по НДС».*

В том случае, когда вариант учетной политики по определению выручки от продажи продукции по дате отгрузки организация осуществляет как в целях постановки бухгалтерского учета, так и в целях налогообложения, приведенная выше операция будет отражена записью:

*Д-т сч.90 «Продажи» / субсчет 3 «НДС»*

*К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам» / «Расчеты с бюджетом по налогу на добавленную стоимость».*

3. Списывается фактическая себестоимость отгруженной продукции:

*Д-т сч.90 «Продажи»/субсчет 2 «Себестоимость продаж» - 10000руб.*

*К-т сч.43 «Готовая продукция».*

4. Списываются коммерческие расходы:

*Д-т сч.90 «Продажи»/субсчет 2 «Себестоимость продаж»*

*К-т сч.44 «Расходы на продажу»-500руб.*

5. Исчислен финансовый результат:

*Д-т сч.90 «Продажи»/субсчет9 «Прибыли от продаж»*

*К-т сч.99 «Прибыли и убытки» - 2000руб.*

6. Зачислена на расчетный счет сумма платежа, поступившая от покупателя за отгруженную в его адрес продукцию:

*Д-т сч.51 «Расчетный счет»*

*К-т сч.62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»/субсчет 1 «Расчеты по инкассо» - 15000руб.*

*7.* Отражена сумма НДС по расчетам с бюджетом:

*Д-т сч.76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» / субсчет «Расчеты по НДС».*

*К-т сч.68 «Расчеты по налогам и сборам»/ субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» - 2500руб.*

Для целей налогообложения выручка от продажи продукции (работ, услуг) исчисляется либо по мере ее оплаты, т.е. зачисления на счета в банках (при безналичной форме оплаты), или поступления в кассу организации (при расчетах наличными деньгами – до 10000руб., а с некоторыми организациями - до 15000руб. по каждой поставке), либо по мере отгрузки продукции, выполнения работ или оказания услуг и предъявления расчетных документов потребителям. В связи с этим, если организация исчисляет выручку по мере оплаты покупателями (заказчиками) продукции, то имеет место несоответствие между финансовой и налоговой отчетностью по расчетам с бюджетом в части начисления налогов.

В случае, когда организация получила аванс, его получение в учете отражается следующей записью:

*Д-т сч.51 «Расчетный счет»*

*К-т сч.62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»/субсчет»Расчеты по авансам полученным» - 7500руб.*

Частичная предоплата покупателем в счет ожидаемой от поставщика поставки товарно-материальных и иных ценностей – сигнал для последнего о серьезных намерениях участника договора в отношении исполнения принимаемых на себя обязательств.

На сумму текущих затрат, связанных с выполнением обязательств составляется проводка:

*Д-т 45 «Товары отгруженные»*

*К-т 10 «Материалы», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. – 5000руб.*

Если работы, услуги фактически выполнены или продукция отгружена в следующем году, то счет 90 «Продажи» не будет затрагиваться.

В такой ситуации действует общее правило, содержание которого сводится к тому, что при обнаружении ошибок, относящихся к прошлым годам, в отличие от допущенных нарушений, относящихся к отчетному периоду, они рассматриваются как доходы (убытки) по операциям прошлых лет, выявленных в отчетном году. В бухгалтерском учете их следует отразить в составе финансовых результатов отчетного года:

*Д-т сч.62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»/субсчет «Расчеты по авансам полученным»*

*К-т сч.91 «Прочие доходы и расходы» / субсчет 1 «Прочие доходы».*

*Одновременно:*

*Д-т сч.99 «Прибыли и убытки»*

*К-т сч.45 «Товары отгруженные» - 5000руб.*

Взимание налога не производится, следовательно, не подлежит возмещению из бюджета сумма авансовых платежей, поступившая в счет предстоящего выполнения работ или оказания услуг, если последние предоставляются на территории РФ.

На отгруженную по договорным ценам продукцию с переходом права собственности на нее к покупателю:

*Д-т сч.62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»/ субсчет 2 «Расчеты плановыми платежами»*

*К-т сч.90 «Продажи» / субсчет 1 «Выручка» - 1000руб.*

На сумму налога на добавленную стоимость:

*Д-т сч.90 «Продажи» / субсчет 3 «НДС»*

*К-т сч.68 «Расчеты по налогам и сборам»/ субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» - 2500руб.*

Списываются затраты на стоимость отгруженной и проданной готовой продукции со склада по фактической себестоимости:

*Д-т сч.90 «Продажи»/субсчет 2 «Себестоимость продаж»*

*К-т сч.43 «Готовая продукция» - 10000руб.*

Поступивший платеж от покупателя на оставшуюся неоплаченной стоимость отгруженной в его адрес продукции по договорным ценам оформляется записью:

*Д-т сч.51 «Расчетный счет»*

*К-т сч.62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»/ субсчет 2 «Расчеты плановыми платежами» - 7500руб.*

Закрывается сумма налога на добавленную стоимость:

*Д-т сч.68 «Расчеты по налогам и сборам»/ субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»*

*К-т сч.62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»/ субсчет 2 «Расчеты плановыми платежами» - 1250руб.*

Исчислен финансовый результат от продажи:

*Д-т сч.90 «Продажи» / субсчет9 «Прибыль от продаж»*

*К-т сч.99 «Прибыли и убытки» - 3300руб.*

При обмене или безвозмездной передаче продукции (работ, услуг) выручка для целей налогообложения определяется исходя из средней цены продажи за текущий месяц, а при отсутствии продажи – исходя из последней ее цены.

По международным стандартам учет продаж в финансовой бухгалтерии осуществляется только в части операций, отражающих формирование дебиторской задолженности покупателей, поступление денежных средств и объем продаж.

**1.3 Документальное оформление продажи продукции, работ, услуг**

Отпуск готовой продукции покупателям оформляется накладными. В качестве типовой формы накладной можно использовать форму *№ М-15 «Накладная на отпуск материалов на сторону».*

В зависимости от отраслевой специфики организации могут применять специализированные формы накладных и других первичных документов с указанием в них обязательных реквизитов.

Основанием для выписки накладных являются распоряжения руководителя организации или уполномоченного им лица, а также договор с покупателем (заказчиком). Методическими рекомендациями по учету МПЗ рекомендуется следующий порядок учета отпуска готовой продукции.

Накладные формы М-15 выписываются на складе или в отделе сбыта в четырех экземплярах, и все они передаются в бухгалтерию для регистрации в журнале регистрации накладных на отпуск готовой продукции и подписи их главным бухгалтером или лицом, им уполномоченным.

Из бухгалтерии подписанные накладные возвращаются в отдел сбыта (или другое аналогичное подразделение организации). Один экземпляр передается кладовщику (или другому материально-ответственному лицу), второй служит основанием для выписки *счет-фактуры*, третий и четвертый – передаются получателю готовой продукции. На всех экземплярах накладной получатель обязан расписаться в получении продукции.

При вывозе продукции через пропускной пункт один экземпляр накладной (четвертый) остается у службы охраны, а третий экземпляр передается получателю в качестве сопроводительного документа на груз. Служба охраны записывает накладные в журнал регистрации грузов и затем передает накладные по описи в бухгалтерию, где на их основе делают отметки о вывозе в журнале регистрации накладных на вывоз (продажу) готовой продукции.

Счета-фактуры выписываются в двух экземплярах. Первый экземпляр не позднее 10 дней с даты отгрузки продукции высылается или передается покупателю, а второй остается у организации-поставщика для отражения в книге продаж и начисления НДС.

В последнее время многие организации применяют бескарточный метод учета готовой продукции. При данном методе с помощью ЭВМ ежедневно составляют оборотные ведомости учета выпуска из производства и движения готовой продукции относительно складов (других мест хранения). Остатки готовой продукции периодически инвентаризируются.

Как и по материальным запасам, по готовой продукции составляют номенклатуру-ценник. Помимо ценника разрабатывают справочники продукции, в которых содержатся сведения об облагаемой и не облагаемой различными видами налогов продукции, о плательщиках и грузополучателях, среднеквартальной и среднегодовой себестоимости.

Данные платежных документов по отгруженной продукции ежедневно записывают в *ведомость учета и реализации продукции (работ, услуг),* форма №16 или №16а. В ведомости указывают дату и номер платежного документа, наименование поставщика, количество отгруженной продукции по ее видам, суммы, предъявляемые по счетам, и отметку об оплате счетов. Ведомость является формой аналитического учета товаров отгруженных. Готовую продукцию в ведомости отражают по учетным и отпускным ценам. *Ведомость формы №16 используют при определении выручки по отгрузке, а №16а – при определении выручки по оплате.*

Отгрузка продукции производится в порядке продажи в соответствии с заключенными договорами или путем свободной продаж через розничную торговлю.

Если сроки поставки не установлены договором или не вытекают из его существа и целей, покупатель вправе требовать поставки в любое время. Временем исполнения обязательств по одногородней поставке считается дата составления приемо-сдаточного акта или расписки в получении продукции, а при отгрузке продукции иногороднему покупателю – день сдачи этих документов транспортным организациям. В договоре обязательно должно быть отражено, за чей счет производится оплата расходов по доставке продукции от поставщика до покупателя.

Франко-станция назначения означает, что расходы по доставке оплачивает поставщик и включает их в отпускную цену продукции.

Франко-станция отправления означает, что поставщик оплачивает расходы только по отгрузке готовой продукции в вагоны. Остальные расходы по перевозке несет покупатель.

При отгрузке товаров обычно заполняется *товарная накладная формы № ТОРГ-12* в двух экземплярах, один из которых остается у поставщика и является основанием для списания товаров, а второй – передается покупателю.

*(«Накладная на отпуск материалов на сторону» № М-15, счет-фактура, товарная накладная формы № ТОРГ-12 приведены в приложении 2,3,4).*

**1.4 Синтетический учет продажи продукции (работ, услуг)**

**1.4.1 Учет продажи продукции, работ, услуг**

Продажа готовой продукции, выполненных работ, оказанных услуг является завершающим этапом кругооборота продукта по фазам общественного производства: производство, распределение, обмен и потребление.

Порядок бухгалтерского учета хозяйственных операций по продаже готовой продукции, товаров,работ, услуг зависит от норм гражданского, бухгалтерского и налогового законодательства. Предписания гражданского законодательства в значительной степени влияют как на бухгалтерскую, так и налоговую их трактовку.

**Определение продаж в гражданском законодательстве.** В Гражданском Кодексе Российской Федерации налоговому понятию «реализация товаров» и бухгалтерскому «продажа товаров» соответствуют сделки, предполагающие факт перехода права собственности или иное имущество от одной стороны договора к другой. Наиболее характерными примерами таких хозяйственных операций выступает купля-продажа и мена.

Условием данных гражданско-правовых договоров является установление момента перехода права собственности на предмет сделки. **В соответствии с ГК РФ «передачей признается вручение вещи при­обретателю, а равно сдача перевозчику для отправки приобретателю или сдача в организацию связи для пересылки приобретателю вещей».**

Специальной нормой ГК РФ относительно операций мены уста­навливается, что «право собственности на обмениваемые товары пере­ходит к сторонам, выступающим по договору мены в качестве покупа­телей, одновременно после исполнения обязательств передать соответствующие товары обеими сторонами». Вместе с тем данные описания действуют по отношению к условиям конкретной сделки только в случае, когда иное условие о моменте перехода права собственности на товар не определено в договоре. Это относится как оговорам купли-продажи, так и к договорам мены.

Определение продаж в бухгалтерском законодательстве. Специального определения понятия «продажи» бухгалтерское законодательство не содержит. Его косвенно можно вывести из пояснений Инструкция к применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, где сказано, что продажу нужно трактовать как момент отчуждения продукта основной деятельности с передачей прав собственности на него.

.Порядок признания момента перехода права собственности на продукцию, работы, услуги, влияющего на организацию учета продажи таков:

• списание расходов на продажу;

• корректировка результата от продажи на сумму НДС;

• определение и списание суммы финансового результата.

На основе данных об объеме продажи формируют информацию о величине финансового результата — прибыли или убытка. С одной стороны, для определения финансового результата требуется инфор­мация о продажной стоимости продукции, работ, услуг, которая назы­вается выручкой.В продажную стоимость (выручку) согласно зако­нодательству включены налоги — НДС и акцизы. С другой стороны, необходимы сведения о фактических индивидуальных издержках по продаже продукции, работ, услуг.

Информация о заключительной стадии кругооборота продукции аккумулируется на счете 90 «Продажи».

Согласно Инструкции счет 90 «Продажи» предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации. На этом счете отражаются, в частное выручка и себестоимость:

• по готовой продукции и полуфабрикатам собственного производства;

• работам и услугам промышленного характера;

• работам и услугам непромышленного характера;

• покупным изделиям (приобретенным для комплектации);

• строительным, монтажным, проектно-изыскательским,разведочным, научно-исследовательским работам;

• товарам;

• услугам по перевозке грузов и пассажиров;

В дебете счета 90 «Продажи» отражается фактическая себестоимость в двух вариантах в зависимости от принятой учетной политики: либо по пол­ной себестоимости, либо по усеченной с выделением управленческих расходов. В кредите этого счета отражается *выручка,* т.е. дебиторская задолженность покупателей и заказчиков, включая НДС и акцизы.

По окончании отчетного периода на счете 90 «Продажи» подсчи­тываются итоги по дебету и кредиту, затем они сопоставляются между собой, в результате чего выявляется конечный финансовый резуль­тат.

Если итог по кредиту больше итога по дебету, это означает, что организация получила прибыль; превышение дебетового итога над кредитовым показывает сумму убытка. Затем отражается финансовый результат. После отражения финансового результата подсчитывают­ся дебетовый и кредитовый обороты, которые должны быть равны между собой. Остатка на этом счете быть не должно.

Структура счета 90 «Продажи» представлена на схеме:

*Д-т Счет 90 «Продажи» К-т*

|  |  |
| --- | --- |
| Прибыль от продажи продукции | Убыток от продажи продукции |
| Оборот — сумма хозяйственных операций за отчетный период | Оборот — сумма хозяйственных операций за отчетный период " |
| *Сальдо на конец периода* НЕТ | *Сальдо на конец периода* НЕТ |

К счету 90 «Продажи» могут быть открыты субсчета:

* 90/1 «Выручка» - для учета поступления активов, признаваемых выручкой.
* 90/2 «Себестоимость продаж» - для отражения затрат, связанных с производством, приобретением и продажей товаров и услуг;
* 90/3 «НДС» - для учета НДС, причитающегося к получению от покупателей;
* 90/4 «Акцизы» - для отражения суммы акцизов, включенных в цену проданной продукции и товаров.
* 90/9 «Прибыли / убытки от продаж» - для определения финансового результата реализации за месяц.

Таким образом, определение термина «продажи» Инструкций по применению Плана счетов заключается в установлении перечня операций, квалифицируемых как продажи для целей бухгалтерского учета. Обобщая приведенные положения Инструкции, можно сказать, что под продажами для целей бухгалтерского учета понимают направленные на получение доходов факты предпринимательской деятельности. Комплекс операций, определяемый в бухгалтерском учете как продажи, в налоговом законодательстве обозначается термином «реализация».

**На систему бухгалтерских проводок влияет выбор метода отра­жения выручки от продажи продукции, работ и услуг по моменту отгрузки продукции, работ и услуг и по моменту их оплаты.**

**Первый метод**характеризуется тем, что выручка отражается неза­висимо от того, поступили ли к этому моменту в оплату денежные сред­ства. При этом методе для расчетов с покупателями продукции исполь­зуется счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», по дебету которого отражается задолженность покупателей за полученную ими продукцию в корреспонденции со счетом 90 «Продажи», а по креди­ту — погашение задолженности после получения средств в корреспон­денции со счетами учета денежных средств.

**Второй метод**используется организациями, когда договоров поставки предусмотрен временной разрыв между отгрузкой и переходом к покупателю права собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию, т.е. право собственности на переданную покупателю продукцию сохраняется за продавцом до момента ее оплаты. При этом методе учет операций по отгрузке продукции ведется на счете 45 «Товары отгруженные», по дебету которого отражается стоимость отправленной покупателям продукции в корреспонденции со счетом 43 «Готовая продукция», а по кредиту происходит ее списание после получения средств в корреспонденции со счетом 90 «Продажи».

Как при первом, так и при втором варианте при отгрузке покупателям продукции возникают расходы на продажу.

Формирование информации на счетах бухгалтерского учета о процессе продажи наглядно представлено на следующем примере.

*Первая операция.* Акцептован счет-фактура ОАО «ТВ» за рекламу продукции:

По договорной стоимости 9000 руб.

Сумма налога (НДС) 1 620 руб.

Итого 10 620 руб.

**Рекламные расходы являются расходами на продажу продукции и относятся на счет 44 «Расходы на продажу». Одновременно появляется задолженность перед поставщиком услуг. Бухгалтерская запись будет иметь следующий вид:** *Д-т счета 44 «Расходы на продажу» 10 620 (+)*

*К-т счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 10 620 (+).*

*Вторая операция****.* Отгрузили со склада покупателям продукцию, этическая себестоимость которой — 50 000 руб.**

**Эта хозяйственная операция вызывает уменьшение продукции на складе, учет которой ведется по счету 43 «Готовая продукция». Эта** **сумма отражается и по счету 90 «Продажи» для последующего определения финансового результата. Следовательно, бухгалтерская запись** **будет иметь следующий вид:**

*Д-т счета 90 «Продажи» 50 000*

*К-т счета 43 «Готовая продукция» 50 000 (-).*

*Третья операция****.* Акцептован счет-фактура транспортной организаци­и за доставку отгруженной продукции:**

**По договорной стоимости 1000 руб.**

**Сумма налога (НДС) 180 руб.**

Итого: 1180 руб.

Транспортные расходы являются расходами на продажу продук­ции и относятся на счет 44 «Расходы на продажу», но появляется задол­женность перед поставщиком транспортных услуг. Бухгалтерская запись будет иметь следующий вид:

*Д-т счета 44 «Расходы на продажу» 1 180 (+)*

*К-т счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 1 180 (+).*

*Четвертая операция.* Выписан счет-фактура покупателю на отгруженную продукцию:

По договорной стоимости 55 600 руб.

Сумма налога (НДС) 10008 руб.

Итого: 65608 руб.

Данная отгрузка формирует, с одной стороны, объем продажи организации — ожидаемую выручку, что отражается по кредиту счета 90 «Продажи», с другой — размер дебиторской задолженности покупателям, увеличение которой отражается на счете 62 «Расчеты с покупателямии заказчиками». Следовательно, бухгалтерская запись будет иметь следующий вид:

*Д-т счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» 65 608 (+)*

*К-т счета 90 «Продажи» 65 608*

*Пятая операция (одновременно с четвертой операцией).* Согласно  
счету-фактуре из 4-й операции отражается сумма НДС - 10008 руб.  
по отгруженной покупателю продукции.

Сумма НДС входит в состав выручки по кредиту счета 90 «Продажи», в связи с чем, с одной стороны, ее необходимо показать как задолженность перед бюджетом, с другой — ее необходимо извлечь из состава выручки для определения финансового результата от продажи продукции. Бухгалтерская запись будет иметь следующий вид:

*Д-т счета 90 «Продажи» 10008*

*К-т счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» 10008(+).*

*Шестая операция.* Списываются в конце отчетного периода коммерческие расходы. Для этого необходимо определить их сумму по счету 44 «Расходы на продажу»:

Д-т Счет 44 «Расходы на продажу»- К-т

1) 10620

**3) 1 180**

Об. 11800

Сумму коммерческих расходов необходимо отнести на отгружен­ную продукцию в размере 11800 руб. Бухгалтерская запись будет иметь следующий вид:

*Д-т счета 90 «Продажи» 11800*

*К-т счета 44 «Расходы на продажу» 11 800 (-).*

После данной хозяйственной операции по дебету счета 90 «Продажи» будет сформирована полная себестоимость отгруженной продукции.

*Седьмая операция.* Определяется финансовый результат.

Для определения финансового результат необходимо все хозяйственные операции отразить на счете 90 «Продажи» и найти между итоговой суммой по дебету (50 000 + 10 008 + 11 800) и выручкой (65 608). В нашем примере финансовый результат равен 6200 руб. и является убытком. Бухгалтерская запись будет иметь следующий вид:

*Д-т счета 99 «Прибыли и убытки» 6 200 (-)*

*К-т счета 90 «Продажи» 6 200.*

*Восьмая операция.* Согласно выписке банка оплачен счет покупателем Ученную ему продукцию в сумме 65 608 руб. Эта операция свидетельствует об уменьшении (погашении) дебиторской задолженности, с одной стороны, и об увеличении денег на расчетном счете — с другой:

*Д-т счета 51 «Расчетные счета» 65 608 (+)*

*К-т счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» 65 608 (-).*

**1.4.2 Влияние договорной политики на учет процесса продаж**

В российском бухгалтерском учете одним из условий признания выручки является право на ее получение, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом, а необходимым условием признания момента продажи — выполнение договора, которым была оформлена сделка. ГК РФ определяет, что по норме статьи 420 договор является соглашением двух или нескольких лиц об установленном изменении или прекращении гражданских прав.

Договор является основанием возникновения прав и обязанностей сторон.

Наиболее распространенная форма договора, которую используют организации для оформления продаж продукции, работ, услуг договор купли-продажи и его разновидность — договор поставки.

В силу статьи 454 ГК РФ договор купли-продажи определен как договор, по которому одна сторона — продавец — обязуется передатьпродукцию, работы, услуги в собственность другой стороне — покупателю, а покупатель обязуется принять эту продукцию, работы, услуги и уплатить за них определенную денежную сумму — цену.

**На организацию бухгалтерского учета процесса продаж влияют**:

• момент реализации для целей налогообложения;

• схема расчетов за продукцию, работы, услуги;

• момент перехода права собственности в договоре.

Их сочетание определяет порядок документального оформления и отражения на счетах бухгалтерского учета процесса продаж.

При формировании бухгалтерской модели по учету процесса про­даж особое место занимают формы договорных отношений. Грамот­ное бухгалтерское оформление договоров, учитывая преимущества и недостатки тех или иных видов договоров, может существенно ска­зываться на финансовом результате.

*Ситуация 1.* Продукция, работы, услуги продаются на условиях их предварительной оплаты, но согласно договору право собственнос­ти на них переходит к покупателю в момент передачи продукции, работ, услуг.

Согласно Инструкции по применению Плана счетов дебиторская задолженность сторон договора по перечисленному покупателем авансу должна быть отражена на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Поскольку при отгрузке продукции, работ, услуг организацией-  
продавцом покупателю право собственности на них переходит к покупателю, то эти продукция, работы, услуги должны быть списаны с баланса организации-продавца как проданные.

Приведем схему бухгалтерских записей по отражению указами  
операций в ситуации 1.

1. Отражается получение аванса от покупателя:

*Д-т счета 51 «Расчетные счета»*

*К-т счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» —* сумма фактически полученных денежных средств в виде аванса.

2. Начисляется задолженность бюджету по НДС с полученного аванса - Д-т счета

*76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» К-т счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»* — сумма НДС, начисленная на полученный аванс.

3. Отражается продажа продукции, работ, услуг покупателю:

*Д-т счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»*

*К-т счета 90 «Продажи» / субсчет 1 «Выручка» — договорная сто­имость продукции, работ, услуг.*

4. Списываются проданные, перешедшие в собственность покупа­теля продукция, работы, услуги:

*Д-т счета 90 «Продажи»/субсчет 2 «Себестоимость продаж»*

*К-т счетов 20 «Основное производство», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» — фактическая себестоимость проданной продукции, работ, услуг, товаров.*

5. Корректируется сумма ранее начисленной задолженности перед бюджетом по НДС с полученного аванса:

*Д-т счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»*

*К-т счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» — сумма НДС с полу­ченного аванса методом «красного сторно».*

6. Начисляется НДС с выручки от продаж продукции, работ, услуг:

*Д-т счета 90 «Продажи» / субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость»*

*К-т счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» — сумма НДС с выручкиот продаж продукции, работ, услуг.*

*Ситуация 2.* Продукция, работы, услуги продаются на условиях их предварительной оплаты с переходом права собственности на них к покупателю в момент оплаты продукции, работ, услуг.

Моментом продажи продукции, работ, услуг для целей налогообложения согласно приказу об учетной политике организации-продавцавыбрана их оплата. Однако право собственности с получением денег не переходит к покупателю, продукция, работы, услуги не считаются реализованными для целей налогообложения.

Продукция оплачена предварительно, и, следовательно, обязательна перед бюджетом по уплате налогов с продажи возникают сразу после отгрузки продукции, работ, услуг покупателю. Отсюда порядок синтетического учета аналогичен ситуации 1.

*Ситуация 3.* Продукция, работы, услуги продаются на условиях предварительной оплаты без их фактической передачи, и согласно договору право собственности на них переходит к покупателю в момент их полной оплаты.

В этом случае согласно условиям заключенного договора купли-продажи моментом перехода права собственности на продукцию, рабо­ты, услуги к покупателю является их оплата, что полностью изменяет по сравнению с ситуациями 1 и 2 и гражданско-правовое, и налоговое, и бухгалтерское значения.

Сохранение при этом за организацией-продавцом прав владения перешедшими в собственность покупателя материальными ценностя­ми до их фактической отгрузки отразится в бухгалтерском учете запи­сью по дебету забалансового счета 002 «Товарно-материальные цен­ности, принятые на ответственное хранение». Фактическая передача — отгрузка продукции покупателю отразится списанием их со счета 002 записью по кредиту.

Рассмотрим схему бухгалтерских записей операций по договору поставки для этой ситуации.

1. Отражается получение предварительной оплаты от покупателя:

*Д-т счета 51 «Расчетные счета»*

*К-т счета 90 «Продажи» / субсчет 1 «Выручка» — сумма фактически*

*полученных денежных средств.*

2. Списываются проданные продукция, работы, услуги, товары:

*Д-т счета 90 «Продажи» / субсчет 2 «Себестоимость продаж»*

*К-т счетов 20 «Основное производство», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» — фактическая себестоимость проданной продукции, работ, услуг, товаров.*

3. Начисляется НДС с выручки от продажи продукции, работ, услуг:

*Д-т счета 90 «Продажи»/ субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость»*

*К-т счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» — сумма НДС с выручки от продажи продукции, работ, услуг.*

4. Отражается возникновение права владения перешедшими в собственность покупателя материальными ценностями на срок до их фактической отгрузки:

*Д-т счета 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» — стоимость материальных ценностей по договору поставки.*

5. Отражается фактическая передача — отгрузка материальных ценностей организации-покупателю:

*К-т счета 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» — стоимость материальных ценностей по договору поставки.*

*Ситуация 4.* Продукция, работы, услуги реализуются на услови­ях их предварительной оплаты, но согласно договору и учетной поли­тике организации-продавца право собственности на них переходит к покупателю в момент их окончательной оплаты.

Отличием данной ситуации от предыдущей является установлен­ный приказом об учетной политике организации-продавца момент реализации — оплата. Материальные ценности продаются поставщи­ком на условиях предварительной оплаты, момент реализации в дан­ном случае не меняет ни налоговой, ни бухгалтерской трактовки рас­сматриваемых нами операций. Отсюда порядок бухгалтерского учета в ситуации 4 аналогичен порядку в ситуации 3.

*Ситуация 5.* Продукция, работы, услуги реализуются на условиях их последующей оплаты, но согласно договору и учетной политике пра­во собственности на них переходит к покупателю в момент их передачи.

По условиям договора право собственности на проданные продук­цию, работы, услуги переходит к покупателю после их передачи. В соот­ветствии с приказом об учетной политике организации, обязательства перед бюджетом по уплате налогов с продажи продукции признаются сразу после перехода к покупателю права собственности на них в момент их отгрузки. На основании документов на отгрузку в бухгал­терском учете продукция, работы, услуги, переданные покупателю, должны быть списаны как проданные. В учете организации-продавца возникает дебиторская задолженность покупателей по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и начисляется кредиторская задолженность по НДС.

**Приведем схему бухгалтерских записей, отражающих исполнение договора купли-продажи, для пятой ситуации.**

1. Отражается продажа продукции, работ, услуге переходом права собственности на них к покупателю:

*Д-т счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»*

К-т счета 90 «Продажи»/ субсчет 1 «Выручка» — договорная стоимость продукции, работ, услуг с НДС.

2. Списываются проданные продукция, работы, услуги:

*Д-т счета 90 «Продажи» / субсчет 2 «Себестоимость продаж»*

*К-т счетов 20 «Основное производство», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» — фактическая себестоимость проданной* продукции*, работ, услуг.*

3. Начисляется задолженность бюджету по НДС с выручки от продажи продукции, работ, услуг:

*Д-т счета 90 «Продажи»/ субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость»*

*К-т счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» — сумма НДС с выручки*

*от продажи продукции, работ, услуг.*

*Ситуация 6.* Продукция, работы, услуги реализуются на услови­ях их последующей оплаты, но согласно договору право собственности на них переходит к покупателю в момент передачи продукции, работ, услуг и для целей налогообложения моментом реализации продукции, работ, услуг согласно учетной политике является момент их оплаты.

Согласно учетной политике организации-продавца моментом фактической реализации продукции для целей налогообложения, т.е. моментом признания обязательств перед бюджетом по уплате налогов с их реализации, является получение денег. В этом случае бухгалтер­ская трактовка факта перехода права собственности на материальные ценности к покупателю, как и продажи, отличается от его трактовки ряда целей налогообложения. Так как в учете продажа продукции, работ, услуг, а следовательно, и финансовый результат от них должны быть отражены в момент перехода права собственности к покупателю, уже при отражении хозяйственных операций по реализации прибыль от про­дажи уменьшается на сумму потенциальной задолженности перед бюд­жетом по НДС с выручки от продажи, которая станет реальной, когда продукция, работы, услуги будут оплачены покупателем. До этого момента потенциальная задолженность бюджету по НДС отражается на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

**Приведем схему записей бухгалтерского учета операций по прода­же материальных ценностей у организации в данной ситуации**.

1. Отражается продажа продукции, работ, услуг покупателю:

*Д-т счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»*

*К-т счета 90 «Продажи» / субсчет 1 «Выручка» — договорная сто­имость продукции, работ, услуг с НДС.*

2. Списываются проданные продукция, работы, услуги:

*Д-т счета 90 «Продажи» / субсчет 2 «Себестоимость продаж»*

*К-т счетов 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» — фактическая себе­стоимость проданной продукции, работ, услуг.*

3. Начисляется потенциальная задолженность бюджету по НДС с выручки от продажи продукции, работ, услуг:

*Д-т счета 90 «Продажи» / субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость»*

*К-т счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» сумма потенциальной задолженности по НДС с выручки от продажи продукции, работ, услуг.*

4. Отражается получение от покупателя денег в оплату продукции,работ, услуг:

*Д-т счета 51 «Расчетные счета»*

*К-т счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — сумма*

*фактически полученных денежных средств.*

5. Начисляется реальная задолженность бюджету по НДС с выручки от продажи продукции, работ, услуг:

*Д-т счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»*

*К-т счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» — сумма задолженно­сти бюджету по НДС в части оплаченных покупателем материальных ценностей.*

*Ситуация 7.* Продукция, работы, услуги реализуются на условиях их последующей оплаты, но по договору право собственности на них переходит к покупателю в момент оплаты продукции, работ, услуг.

При отгрузке продукции, работ, услуг покупателю до их оплаты согласно условиям договора право собственности на них переходит к покупателю только после того, как товары будут им оплачены. Соответственно отгруженные продукция, работы, услуги до момента их оплаты продолжают находиться в собственности организации-про­давца. Согласно требованиям Инструкции по применению Плана сче­тов отгруженные покупателю продукция, работы, услуги остаются в собственности организации и отражаются в учете на счете 45 «Това­ры отгруженные».

При получении от покупателя денег в оплату этих материальных ценностей факт перехода права собственности на них отражается в уче­те организации-продавца списанием их со счета 45. При этом незави­симо от выбранного в учетной политике организации момента прода­жи продукции, работ, услуг с получением денег совпадает и момент перехода права собственности, и следовательно, при отражении продажи продукции, работ, услуг в бухгалтерском учете продавца они счи­таются реализованными и для целей налогообложения.

**Схема отражения указанных операций в бухгалтерском учете организаций будет выглядеть следующим образом:**

1. Отражается отгрузка материальных ценностей покупателю:

*Д-т счета 45 «Товары отгруженные»*

*К-т счетов 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» — фактическая себе­стоимость проданной продукции.*

2. Отражается получение денег от покупателя:

*Д-т счета 51 «Расчетные счета»*

*К-т счета 90 «Продажи» / субсчет 1 «Выручка» — сумма фактически поступивших денежных средств в пределах продажной стоимости продукции с НДС.*

3. Списывается фактическая себестоимость реализованной продукции:

*Д-т счета 90 «Продажи» / субсчет 2 «Себестоимость продаж»*

*К-т счета 45 «Товары отгруженные» - стоимость приобретения отгруженной продукции без НДС.*

4. Начисляется задолженность бюджету по НДС с выручки от продажи продукции:

*Д-т счета 90 «Продажи» / субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость»*

*К-т счета 68 «Расчеты по налогам и задолженно­сти бюджету по НДС» с выручки от продажи продукции.*

Таким образом, организация, выбирая конкретные виды заключаемых договоров, варьируя их условиями с целью достижения желаемых финансовых результатов или структуры активов организации, использует договорную политику в качестве инструмента налогового планирования, обеспечивая такое юридическое оформление хозяйственных операций, которое позволяет избегать возникновения дополнительных налоговых обязательств. Договорная политика предоставляет широкие возможности изменения финансового результата и имущественного положения организации.

**1.5 Учет расходов на продажу**

Продажа продукции связана с затратами организации-постав­щика по отгрузке и реализации продукции. К расходам на продажу относятся расходы, связанные с продажей продукции (работ, услуг), оплачиваемые поставщиком. Расходы на продажу вместе с производственной себестоимостью образуют полную себестоимость проданной продукции.

Расходы на продажу продукции в бухгалтерском учете группируются по статьям аналитического учета.

В организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, расходы на продажу могут включать следующие затраты:

* на затаривание и упаковку изделий на складах готовой продукции;
* по доставке продукции на станцию (пристань) отправления, погрузке в вагоны, суда, автомобиль и другие транспортные средства;
* комиссионные сборы и отчисления, уплаченные сбытовым и другим посредническим организациям, в соответствие с договорами;
* по содержанию помещений для хранения продукции и местах ее продажи и оплате труда продавцов в организациях, занятых сельскохозяйственным производством;
* на рекламу, включающие расходы на объявление в печати и по телевидению, проспекты, каталоги, буклеты, на участие в выставках, ярмарках, стоимость образцов товаров, переданных в соответствии с контрактами, соглашениями и иными документами покупателям или посредническим организациям бесплатно, и другие аналогичные затраты; прочие расходы по сбыту (по хранению, подработке, подсортировке и т.п.).
* на представительские расходы;

Рассмотрим состав и учет этих расходов по каждой статье. Рас­ходы на тару и упаковку изделий на складах, готовой продукции состоит из расходов на собственно тару или тарные материалы, заработную плату рабочих, занятых упаковкой на складах, с отчисле­ниями на социальное страхование и соответствующей части расходов на содержание и эксплуатацию оборудования и цеховых расходов; оплаты услуг сторонним организациям по затариванию и упаковке изделий; стоимости услуг своих вспомогательных цехов, связанных с изготовлением тары и упаковкой.

В тех случаях, когда затаривание продукции в соответствии с технологией ее изготовления осуществляется в основных цехах, до сдачи ее на склад, стоимость тары и расходы на операции упаковки включаются в производственную себестоимость продукции по соответствующим статьям калькуляции. Такой порядок принят, напри­мер, в обувной промышленности, где стоимость картонных коробок и укладка обуви в них относятся к затратам, включаемым в производственную себестоимость.

Расходы на транспортировку продукции включают: стоимость доставки продукции на станцию или пристань отправления, погруз­ки в вагоны и на суда, расходы на крапление изделий на железнодорожных платформах и в вагонах, оплату услуг транспортно-экспедиционных контор. Стоимость перевозок продукции отражается на счетах 23 «Вспомогательные производства», если транспортировка выполнена транспортом своей организации, и 60 «Расчеты с постав­щиками и подрядчиками», если услуги оказаны сторонней организацией На эти расходы составляют бухгалтерские записи:

*Д-т 44 «Расходы на продажу»*

*К-т23 «Вспомогательные производства»*, *К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»*

Комиссионные сборы связаны с тем, что отдельные организации продают свою продукцию не самостоятельно, а через другие посреднические, снабженческо-сбытовые организация. В составе комиссионных сборов учитываются также отчисления тем организациям, которые продают продукцию на комиссионных началах в соответствии с установленными нормами и договорами**. По статье «Комиссионные сборы» показывается оплата услуг специализированных транспортно-экспедиционных контор, банков по осуществлению торгово-комиссионных и других аналогичных операций.**

Для целей налогообложения в соответствии с п.4 ст.264 гл.25 НК РФ, к расходам организации на рекламу относятся:

* Расходы на рекламные мероприятия через СМИ;
* Расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;
* Расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, демонстрационных залов, на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества;

На себестоимость реализованной продукции расходы на рекламу относятся в фактическом объеме, а для целей налогообложения они учитываются в размере, который устанавливается в процентах от объема выручки за реализованную продукцию, товары, работы, услуги, включая НДС.

Расходы на рекламу списывают на счет 44 «Расходы на продажу» в сумме фактических расходов. Однако для целей налогообложения они принимаются в пределах, установленных нормативов. В приказе Минфина РФ от 15.03.2000 г. № 26н установлены следующие предельные размеры расходов на рекламу в год:

*Таблица 3*

Предельные размеры расходов на рекламу в год:

|  |  |
| --- | --- |
| Объем выручки от продажи продукции (работ, услуг) (включая налог на добавленную стоимость). | Предельные размеры расходов на рекламу, принимаемых при налогообложении прибыли. |
| До 30 млн. руб. включительно | 5% от объема |

|  |  |
| --- | --- |
| Свыше 30 млн. руб. | 1,5 млн. руб. + 2,5% с объема, превышающего 30 млн. руб. |
| Свыше 300 млн. руб. | 8,25 млн. руб. + 1% с объема, превышающего 300 млн. руб. |

Выделение учета расходов на рекламу позволяет контролировать их общую сумму, правильно исчислять налог на рекламу, следить за превышением предельного размера затрат на рекламу, учитываемого при налогообложении прибыли.

Расходы на приобретение или изготовление призов, вручаемых победителям во время проведения массовых рекламных кампаний, а также на прочие виды рекламы принимаются для целей налогообложения в размере, не превышающем 1% от выручки от продаж товаров (работ, услуг).

**Все перечисленные выше расходы по продаже продукции учитываются на счете 44 «Расходы на продажу», по дебету которого** отражаются расходы, сгруппированные в аналитическом учете, а по кредиту — их списание на проданную продукцию. По дебету этого счета учитывают расходы на продажу с кредита соответствующих материальных, расчетных и денежных счетов:

Счета 10 «Материалы» - на стоимость израсходованной тары;

Счета 23 «Вспомогательное производство» - на стоимость услуг по отправке продукции со склада на станцию (пристань, аэропорт) отправления или на склад покупателя автотранспортом предприятия;

Счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - на стоимость услуг по отправке продукции покупателю, оказанных сторонними организациями;

Счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - на оплату труда работников, сопровождающих продукцию, и других счетов.

В зависимости от принятой в организации учетной политики расходы на продажу могут списываться на проданную продукцию в полной сумме или определяться между проданной и непроданной продукцией.

В зависимости от принятой в организации учетной политики рас­ходы на продажу могут списываться на проданную продукцию в пол­ной сумме или распределяться между проданной и непроданной про­дукцией. Базой распределения является вес продукции, или ее объем или ее производственная себестоимость.

В организациях, осуществляющих торговую деятельность, на счете 44 «Расходы на продажу» могут быть отражены издержки обращения, такие как на перевозку, на рекламу, представительские расходы и т.д.

В организациях, заготавливающих и перерабатывающих сель­скохозяйственную продукцию, на счете 44 «Расходы на продажу» могут быть отражены, в частности, следующие расходы: операцион­ные, общезаготовительные, на содержание приемных пунктов со­держание скота и птицы на базах и в приемных пунктах.

Аналитический учет по счету 44 «Расходы на продажу» ведут в ведомости учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и расходов на продажу по указанным ранее статьям расходов по видам и статьям расходов.

По истечении каждого месяца расходы на продажу списываются на себестоимость проданной продукции. На отдельные виды продукции они относятся прямым путем, а при невозможности распределяются пропорционально их производственной себестоимости, объему проданной продукции по оптовым ценам организации или другим способом.

Списание расходов на продажу оформляют следующей бухгалтерской записью:

*Дебет счета 90 «Продажи» / субсчет 2 «Себестоимость продаж»*

*Кредит счета 44 «Расходы на продажу».*

После списания расходов по дебету счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж» формируется полная себестоимость проданной продукции.

Если продажа продукции учитывается по мере оплаты расчетных документов, то расходы на продажу списываются следующим образом:

*Д-т счета 45 «Товары отгруженные» К-т счета 44 «расходы на продажу»*

Если в отчетном месяце продается только часть выпущенной продукции, то сумму расходов по продаже распределяют между проданной и непроданной продукцией.

**ГЛАВА 2: Пути совершенствования учета продаж продукции**

Рассмотрев политику учета продаж продукции, необходимо выделить пути совершенствования учета. Перед бухгалтерским учетом, как в целом, так и учетом материально-производственных запасов (товаров) в частности, стоит ряд задач, реализация которых обеспечивает создание информационной базы, полезной для принятия решений заинтересованными пользователями отчетности. Товары являются необходимым элементом готовой продукции. С развитием рыночных отношений и укреплением института частной собственности возрастает значение задач формирования фактической себестоимости запасов (товаров) и контроля за их сохранностью в местах хранения и на всех этапах движения.

В специальной литературе наиболее обсуждаемыми являются вопросы, связанные именно с формированием фактической себестоимости: правомерность включения в нее расходов на страхование, обслуживание кредитов; выбор метода оценки запасов (товаров) при их использовании; обоснование оценки запасов по справедливой стоимости. На международной арене, например, метод ЛИФО (последним поступил – первым использован), который во времена инфляции понижал указываемые прибыли, был популярным в тех странах, где он применялся и для налоговых целей. Этот метод хоть и не до конца проработан, но позволяет получать некоторые налоговые послабления при воздействии инфляции на стоимость запасов.

Иногда трудно решить, какие виды стоимости должны рассматриваться как часть стоимости готовых изделий, особенно применительно к производственным товарам. Готовая продукция оценивается на основе полного поглощения издержек. А документ ISA 2 *«Оценивание и предоставление материально-технических запасов, исходя из системы, основанной на первоначальной стоимости»* предписывает, чтобы готовая продукция оценивалась по прежнему показателю из значений себестоимости и чистой цены фактической продажи всех ее составляющих поштучно или по группам однородных компонентов.

Необходимость изыскания новых способов реализации учетных задач подтверждается проведенным исследованием состояния учета готовой продукции и МПЗ в сельскохозяйственных организациях. В изучаемую совокупность были отобраны тринадцать организаций, которые имеют одинаковое направление специализации. В процессе исследования выяснилось, что:

1. Фактическая себестоимость покупных материалов зачастую искажена из-за неточного определения транспортно-заготовительных расходов.

2. В себестоимость материалов собственного производства прошлых лет не включены расходы, произведенные в отчетном периоде и связанные с их доработкой.

3. На себестоимость готовой продукции отнесены затраты, не обусловленные производственным процессом и не улучшающие потребительских свойств продукции.

Контролю за сохранностью покупных материалов препятствует принятие материалов к учету на основании документа поставщика, вследствие чего отсутствует информация о месте их хранения и материально-ответственном лице. В первичных учетных документах, фиксирующих движение товаров собственного производства, не указаны сведения о бригаде, отправителе, получателе, что затрудняет установлению лиц, ответственных за сохранность ценностей. Задача контроля за сохранностью готовой продукции наиболее полно реализована с точки зрения определения круга материально ответственных лиц в первичных документах и учетных регистрах.

Полагаем, что многих недоразумений при формировании себестоимости МПЗ можно избежать, если в отношении каждого вида ценностей четко определить центр финансовой ответственности (ЦФО), в котором их стоимость складывается окончательно. Установление центров финансовой ответственности за сохранность запасов позволит делегировать мероприятия, направленные на реализацию задачи контроля. В этих организациях необходимо определить роль структурных подразделений в их деятельность. Следует ввести такие центры, как центр осуществления затрат (ЦЗ), центр формирования себестоимости (ЦС), центр получения прибыли (ЦП), центр ответственности за сохранность МПЗ в местах хранения (ЦХ) и движения продукции (ЦД).

После определения финансовой структуры организации:

1. разработали перечень хозяйственных операций, характерных для предприятий, с указанием их типов;
2. составили производственную программу с планом производства продукции и другими натуральными и стоимостными показателями;
3. на основании производственной программы и перечня хозяйственных операций составили бюджеты прямых материальных затрат, закупок, затрат на оплату труда, содержание основных средств, административных и коммерческих расходов;
4. эти операционные бюджеты послужили основой бюджетов себестоимости по ЦФО.

Одной из социально-экономических проблем развития современной России является необходимость перехода отечественной системы бухгалтерского учета и отчетности на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). Для каждой организации свойственно составление отчетов о продаже продукции, отчетов о прибылях и убытках, а также о доходах и расходах. Поэтому необходимо привести пути совершенствования бухгалтерской отчетности.

Таким образом, важным условием модернизации учета в целом является требование об обязательном аудите отчетности по МСФО согласно международным стандартам аудита. Рассматриваемый вариант постепенного перехода к применению МСФО (Международные стандарты финансовой отчетности) российскими организациями для целей составления и предоставления финансовой отчетности позволит получить качественную финансовую отчетность по признанным рынком международным стандартам с наименьшим риском и приемлемыми затратами на осуществление этого перехода.

Важным фактором повышения качества бухгалтерской отчетности является совершенствование учетного процесса на предприятиях. В связи с тем, что самым активным потребителем отчетной информации в России являются налоговые органы, организации во главу угла в учетной политике ставят удовлетворение потребностей налоговых органов в ущерб прозрачности и понятности финансовой информации. Задача организации – выстроить свою учетную политику так, чтобы было обеспечено своевременное составление качественной финансовой отчетности и других ее видов.

Расхождения между российской системой бухгалтерского учета и МСФО приводят к значительным различиям между финансовыми (бухгалтерскими) отчетами, составляемыми в России и в развитых странах.

Сегодня российский бухгалтерский учет переживает важный и интересный период – постепенное сближение с практикой, принятой в странах с рыночной экономикой. Определенными этапами в данном процессе стали изменение форм бухгалтерской отчетности, новый порядок составления сводной отчетности и др. В результате изменений сегодняшняя российская бухгалтерская отчетности мало отличается по составу от отчетности, предписываемой МСФО. Любая российская организация составляет бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет о движении денежных средств и многочисленные пояснения к отчетам.

По МСФО финансовый год может не совпадать с календарным, более того, система налогообложения США разрешает фирмам самостоятельно устанавливать сроки финансового года. В российской практике такие подходы исключены: финансовый год должен совпасть с календарным.

В РФ уже сегодня реально находятся компании, которые добровольно трансформируют бухгалтерскую отчетность, составленную по российским правилам, в отчетность, соответствующую МСФО. МСФО представляют собой стандарты отчетности – заключительного этапа бухгалтерской работы.

Ярко выраженной особенностью российского бухгалтерского менталитета является желание следовать в своей работе четким инструкциям. Поэтому необходимо создавать ясные, непротиворечивые нормативные документы, совокупность которых должна требовать минимум комментариев.

Несмотря на принятие Федерального закона «О бухгалтерском учете», а также ряда Положений по бухгалтерскому учету, продолжается критика системы нормативного регулирования бухгалтерского учета, а также практики разработки и применения нормативных документов, определяющих организацию бухгалтерского учета в России.

Россия имеет богатые традиции в области теории и практики бухгалтерского учета. РФ выгодно создание целостной, простой, логичной, непротиворечивой системы бухгалтерских стандартов, которая, с одной стороны, вобрала бы в себя лучшее из МСФО, а с другой – все полезное и важное из российской теории бухгалтерского учета и системного анализа.

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Таким образом, важнейшим экономическим показателем работы, определяющим эффективность, целесооб­разность хозяйственной деятельности предприятия является объем реализации, в который включается отгруженная и отпущенная продукция независимо от того, зачислен или нет платеж на расчетный счет предприятия или получены векселя.

Процесс продажи продукции, работ, услуг представляет собой завершающую стадию кругооборота средств любого предприятия (организации), обеспечивающий возмещение израсходованных средств производства, получение прибыли и создание фондов накопления. Объем продаж характеризует степень участия организаций в процессе воспроизводства в масштабах народного хозяйства и удовлетворении определенных общественных потребностей. Своевременное отражение операций по продаже на счетах необходимо для правильного выявления финансового результата от продажи продукции. Вот почему учет операций по продаже продукции, работ, услуг – важнейший участок работы бухгалтерии.

В системе организации бухгалтерского учета на предприятиях особое место занимает учет готовой продукции, ее отгрузки и реализации. По результатам реализации продукции предприятие определяет насколько рентабельно оно работало, определяет прибыль от реализации.

В ходе процесса продаж у предприятия возникают неизбежные дополнительные к издержкам производства расходы, которое предприятие несет за свой счет. Эти расходы связаны с сортировкой продукции, ее упаковкой, транспортировкой до места назначения, обусловленного договором. Такие расходы называются коммерческими или расходами на продажу. При этом большое значение при реализации продукции (работ, услуг) придается договорам. В настоящих условиях основное значение придается реализации продукции по договорам-поставкам, договорам мены и договорам комиссии — важнейшим экономическим показателям работы, определяющим эффективность, целесооб­разность хозяйственной деятельности предприятия. Сделки по продаже продукции (работ, услуг) осуществляются организациями в соответствие с договорами, оформленными исходя из положений ГК РФ.

Говоря о совершенствовании учета продажи продукции, материально-производственных запасов (товаров), а также учета в целом необходимо провести ряд мероприятий и создать центры финансовой ответственности, которые бы осуществляли контроль за сохранностью и движением материально-производственных запасов (товаров), пересмотреть документирование учета, а также провести пересмотр некоторых нормативных документов. Для увеличения продаж продукции предприятиям и организациям следует расширить рекламную деятельность, проводить рекламные акции и др. А чтобы повысить доход от реализации продукции (работ, услуг) предприятию необходимо повысить производительность труда, улучшить состояние материально-технической базы, сократить расходы, связанные с реализацией продукции.

**СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Н.К Муравицкая, Г.И. Лукьяненко. Бухгалтерский учет: Учебное пособие для студентов вузов, изд-во «Кнорус», - М: 2005.

2. С.И. Церпенто. Теория Бухгалтерского учета: учебное пособие для студентов вузов, изд-во «Кнорус», - М: 2005.

3. Л.А. Чайковская. Бухгалтерский учет и налогообложение: учебное пособие, изд-во «Экзамен», - М: 2004.

4. Н.П. Кондраков. Бухгалтерский учет и финансовый анализ для менеджеров, изд-во «Дело», - М: 2004.

5. Астахов В.П. Бухгалтерский финансовый учет: учебное пособие, изд-во – ИКЦ «Март», - М: 2001.

6. Бухгалтерский учет для вузов / Под ред. Проф. Ю.А.Бабаева, изд-во «ЮНИТИ – ДАНА», - М: 2003, - 476с.

7. В.А. Ерофеева. Бухгалтерский учет с элементами налогообложения, СПб: 2004.

8. С.Г.Хозяева // Раздельный учет продажи продукции собственного производства и покупных товаров. // Бухгалтерский учет, - №18, 2003.

9. Н.Н. Карзаева, Т.А. Бельтова // Товары и расходы на продажу.// Бухгалтерский учет, - №24, 2003.

10. План счетов бухгалтерского учета финансово – хозяйственной деятельности и Инструкция по его применению (Приказ Министерства финансов РФ от 31 октября 2000г. №94н).

11. Н.А.Чичина // Центры финансовой ответственности и совершенствование бухгалтерского учета МПЗ // Бухгалтерский учет и аудит, - №3, 2004.

12. А.А. Мазуренко. Зарубежный бухгалтерский учет и аудит, - изд-во «Кнорус», - М: 2005.

13. Т.В.Владимирова. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие, изд-во «Экзамен», - М: 2005, 240с.

14. И.А. Козырев // О бухгалтерском учете и бухгалтерской профессии // Бухгалтерский учет №17, 2007.

15. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (Приказ Министерства финансов РФ от 29 июля 1998г. №34н).

16. Положение ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» (Утверждение Министерства РФ от 09.06.01 №44н).

17. Методические указания по бухгалтерскому учету МПЗ (Приказ Министерства финансов РФ от 28 декабря 2001г. №119н).

18. Н.С. Кулаева // Управление затратами // Справочник экономиста № 10 (52) октябрь, 2007.

19. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.96г. № 129-ФЗ.

20. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99. (Утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.99г. № 32н).

21. «О нормировании рекламных расходов» (Письмо Минфина РФ от 15.01.02. №4-02-06).

22. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (Утвержденное приказом Министерства России от 6.05.1999 г. №33н).

23. Бабаев Ю.А. Теория бухгалтерского учета,- М.: «ЮНИТИ», 2006.

24. Гончаров К.И. Бухгалтерские проводки, - М.: «Феникс», 2001.