**Министерство образования Российской Федерации Международный университет бизнеса и новых технологий**

**(институт)**

# Кафедра бухгалтерского учета и аудита

## **ДИПЛОМНАЯ РАБОТА**

«**УЧЕТ И АУДИТ ОТГРУЖЕННОЙ И РЕАЛИЗОВАННОЙ ПРОДУКЦИИ»**

**Выполнил:**

**Руководитель:** доцент Антонов СергейВячеславович

**Рецензент:**

**Консультант:**

Рекомендовать к защите

Научный руководитель

« » 2003 г.

Министерство образования Российской Федерации Международный университет бизнеса и новых технологий

(институт)

ЗАДАНИЕ

На дипломную работу:

Кафедра: Бухгалтерский учет и аудит.

Специальность: Бухгалтерский учет, анализ и аудит.

Студенту: Чаминой Светлане Николаевне, группа БУ-34

**1.Тема работы**

« Учет и аудит отгруженной и реализованной продукции»

**2.Текстовые материалы**

Задание. Реферат. Содержание. Введение. Основная часть.

Понятие отгруженной и реализованной продукции и ее правовое регулирование.

Учет отгруженной и реализованной готовой продукции.

Аудит отгруженной и реализованной продукции.

**3.Рекомендуемая литература**

ПБУ. Кондраков «Основы бухгалтерского учета» Безруких, Палий «Бухгалтерский учет» Практикум по аудиту: учебное пособие. «Аудит» Савин, Подольский.

Дата выдачи задания Срок сдачи работы Руководитель Зав.кафедрой

Введение.

Основной задачей промышленных пред­приятий является наиболее полное обеспече­ние спроса населения высококачественной продукцией. Темпы роста объема производ­ства продукции, повышение ее качества непо­средственно влияют на величину издержек, прибыль и рентабельность предприятия. Предприятия изготовляют продукцию в строгом соответствии с заключенными договорами, разработанными плановыми задани­ями по ассортименту, количеству и качеству, постоянно уделяя большое внимание вопросам увеличения объема выпускаемой продукции, расширения ее ассортимента и улучшения качества, изучая потребности рынка.

В настоящих условиях основное значение придается реализации по договорам-поставкам — важнейшему экономическому показателю работы, определяющим эффективность, целесообразность хозяйственной деятельности предприятия, В объем реализации включается отгруженная и отпущенная продукция независимо от того, зачислен или нет платеж на расчетный счет предприятия или получены векселя.

Таким образом, процесс реализации завершает кругооборот хозяйственных средств предприятия, что позволяет ему выполнять обязательства перед государственным бюджетом, банками по ссу­дам, рабочими и служащими, поставщиками и возмещать произ­водственные затраты. Невыполнение плана реализации вызывает замедление оборачиваемости оборотных средств, штрафа за невы­полнение договорных обязательств перед покупателями, задерживает платежи, ухудшает финансовое положение предприятия.

Готовая продукция - это изделия и полуфабрикаты, полностью законченные обработкой, соответствующие действующим стандартам или утвержденным техническим условиям, принятые на склад или заказчиком.

Основными задачами бухгалтерского учета готовой продукции являются:

правильный и своевременный учет наличия и движения готовой продукции на складах, холодильниках и других местах хранения продукции;

контроль за выполнением планов по объему, ассортименту, качеству выпущенной продукции и обязательств по ее поставкам;

контроль за сохранностью готовой продукции и соблюдением установленных лимитов;

контроль за выполнением плана по реализации продукции и своевременностью оплаты за реализованную продукцию;

выявление рентабельности всей продукции и ее отдельных видов.

Готовая продукция, как правило, должна быть сдана на склад в подотчет материально ответственному лицу. Крупногабаритные изделия и продукция, которая не может быть сдана на склад по техническим причинам, принимаются представителем заказчика на месте 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. Например, количество выработанной каустической соды выражается в тоннах условного веса, консервов - в условных банках и т.д.

В данной курсовой работе рассматриваются проблемы, связанные с учетом реализованной продукции (работ, услуг, с формированием выручки от реализации и ее отражений в учете, а ключевым моментом являются особенности проведения аудиторской проверки реализованной продукции. Верно учтенные объемы реализованной продукции, своевременный и достоверный учет отгрузки и оплаты продукций – это залог правильно сформированной выручки, а значит и правильно рассчитанных налогов.

Задача данной курсовой работы состоит в том, чтобы выявить существующие недостатки и прорехи в ведении бухгалтерского учёта и в частности учёта реализованной продукции, а также выработать конкретные рекомендации по устранению указанных недостатков и совершенствованию учёта и системы внутреннего учёта и контроля.

Именно поэтому очень важно уделять особое внимание учету готовой продукции на предприятии, т.к. это основное звено любого предприятия. В данной курсовой работе рассмотрены основные процессы учета и аудита отгруженной и реализованной продукции.

1. Понятие отгруженной и реализованной готовой продукции и ее правовое регулирование.

* 1. **Готовая продукция и задачи учета.**

Готовая продукция - конечный продукт производственного процесса организации. Организации изготовляют продукцию исходя из условий заключенных с покупателями и заказчиками договоров, разрабатываемых плановых заданий по ассортимен­ту, количеству и качеству подлежащей к выпуску продукции, по­стоянно уделяя большое внимание вопросам изучения спроса и конкурентоспособности продукции, расширения ее ассортимен­та, равняясь на потребности рынка.

Под отгруженной или отпущенной продукцией, выполненными работами и оказанными услугами понимают продукцию и услуги платежные документы, на которые сданы поставщиком в банк, но не оплачены покупателями. Продукция, отгруженная в конце месяца, на которую не сданы в банк платежные документы, отражается в балансе вместе с готовой продукцией на складе в составе оборотных средств предприятия.

Учет отгруженной, но неоплаченной продукции ведется на счете 45 «Товары отгруженные», если моментом реализации считается дата платежа.

Учет движения отгруженной продукции ведется в ведомости отгрузки, отпуска и реализации продукции и материальных ценностей, в которой совмещается аналитический и синтетический учет отгрузки (отпуска), реализации продукции, МТЦ и услуг и расчетов с покупателями. Аналитический учет отгрузки и реализации организуется как по отдельным видам продукции в натуральном выражении, так и в разрезе платежных документов в двух оценках – по фактической себестоимости и продажной цене. Причем учитывается и общее кол-во продукции, оставшейся на начало и конец месяца неоплаченной, отгруженной в отчетном месяце, возвращенной покупателями и реализованной.

В настоящих условиях основное значение придается реализа­ции продукции (товаров) по договорам-поставкам важней­шему экономическому показателю работы, определяющему эффективность, целесообразность хозяйственной деятельности орга­низации. В объем реализации включаются отгруженная и отпу­щенная продукция, выполненные работы независимо от того, зачислен или нет платеж на расчетный счет организации или по­лучены векселя, авансы.

Таким образом, процесс реализации завершает кругооборот хозяйственных средств организации, что позволяет ей выполнять обязательства перед государственным бюджетом, банками по ссудам, персоналом, поставщиками и возмещать прочие произ­водственные затраты. Невыполнение плана реализации вызыва­ет замедление оборачиваемости оборотных средств, штрафы за невыполнение договорных обязательств перед покупателями, задер­живает платежи, ухудшает финансовое положение организации.

Наряду с объемом реализации организация планирует сумму (объем) прибыли. Это возможно потому, что при установлении продажных (договорных) цен на продукцию в состав ее включается определенная сумма или процент прибыли (дохода). Коли­чество продукции, подлежащей к реализации по договорам (пла­ну), умноженное на договорную цену, составляет продажную стоимость по плану. Процент прибыл и позволяет рассчитать пла­новую сумму прибыли. Эти два показателя будут являться базой для расчета авансовых платежей или ежемесячных отчислений в бюджет налога на прибыль по плановым показателям.

Фактическая сумма прибыли от реализации готовой продук­ции определяется ежемесячно как разница между продажной сто­имостью реализованной продукции и ее полной фактическом се­бестоимостью (производственная себестоимость плюс расходы на сбыт продукции) за минусом суммы НДС и акцизов.

При постановке бухгалтерского учета в организациях особое место занимает учет готовой продукции, ее отгрузки и реализа­ции, так как он напрямую влияет на финансовые показатели дея­тельности организации, В задачи бухгалтерского учета готовой продукции входят:

систематический контроль за выпуском готовой продукции, состоянием ее запасов и сохранностью на складах; объемом вы­полненных работ и услуг;

своевременное и правильное документальное оформление отгруженной и отпущенной продукции (работ, услуг), четкая организация расчетов с покупателями;

контроль за выполнением плана договоров-поставок по объе­му и ассортименту реализованной продукции с целью оценки работы менеджера;

своевременный и точный расчет сумм за реализованную про­дукцию, фактических затрат на ее производство и сбыт, расчет сумм прибыли.

Успешное выполнение этих задач зависит от ритмичности работы организации, правильной организации сбыта и складс­кого хозяйства, своевременности документального оформления хозяйственных операций.

Готовая продукция, как правило, должна быть сдана на склад в подотчет материально ответственному лицу. Крупногабаритные изделия и продукция, которая не может быть сдана 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. Например, количество выработанной каустической соды выражается в тоннах условного веса, консервов — в условных банках и т.д.

Поступление из производства готовой продукции оформляется накладными, спецификациями, приемными актами и другими первич­ными документами.

Количественный учет готовой продукции по ее видам и местам хранения обычно осуществляется аналогично учету материальных запасов. 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 инвентаризируют.

На автоматизированных складах вместо карточек складского уче­та используют, как правило, оперативные машинограммы и видеограм­мы остатков и движения готовой продукции по каждому наименова­нию и виду.

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

* 1. **Правовое регулирование учета отгруженной и реализованной продукции.**

Продажа продукции и поступления от выполненных работ и услуг представляют собой завершающую стадию оборота средств любой организации.

Выручка от продажи продукции и поступления, связанные с выполнением работ и услуг, представляют собой доходы от обыч­ных видов деятельности.

Порядок отнесения поступлений к доходам от обычных видов деятельности определен в ПБУ 9/99 «Доходы организации» исхо­дя из предмета деятельности организаций.

Доходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются на:

А) доходы от обычных видов деятельности;

В) операционные доходы;

С) внереализационные доходы.

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату своих активов по договору аренды, вы­ручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью (арендная плата).

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изоб­ретения, промышленные образцы и других видов интеллектуаль­ной собственности, выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью (лицензионные платежи (включая роялти) за пользование объектами интеллектуальной собственности).

В организациях, предметом деятельности которых является участие в уставных капиталах других организаций, выручкой счи­таются поступления, связанные с этой деятельностью.

Если перечисленные выше услуги не являются предметом де­ятельности организации, то поступления, получаемые организа­циями от их предоставления, относятся к операционным доходам.

Указанным Положением подчеркивается, что доходы по обычным видам деятельности признаются в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий:

а) организация имеет право на получение этой выручки, выте­кающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

б) сумма выручки может быть определена;

в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации;

г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

д.) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и величине дебиторской задолженности.

Если величина поступления покрывает лишь часть выручки, то выручка, принимаемая к бухгалтерскому учету, определяется как сумма поступления и дебиторской задолженности (в части, не покрытой поступлением).

Величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем или пользователем активов организации. Если цена не предусмотрена в договоре и не может быть установлена исходя из условий договора, то для определения величины поступления или дебиторской задолженности принимается цена, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичной продукции (товаров, работ, услуг) либо предоставление во временное пользование аналогичных активов.

При продаже продукции и товаров, выполнения работ и оказания услуг на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки оплаты, выручка принимается к бухгалтерскому учету в полной сумме дебиторской задолженности.

Величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок).

Величина поступления также определяется с учетом суммовой разницы, возникающей в случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте. Под суммовой разницей понимается разница между рублевой оценкой фактически поступившего в качестве выручки актива, выраженного в иностранной валюте, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату принятия к бухгалтерскому учету, и рублевой оценкой этого актива, исчисленному по официальному или иному согласованному курсу на дату признания выручки в бухгалтерском учете.

При образовании в соответствии с правилами бухгалтерского учета резервов сомнительных долгов величина выручки не изменяется.

Выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

А) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным способом;

Б) сумма выручки может быть определенна;

В) существует уверенность в том, что в результате конкретной операции организация получит экономическую выгоду;

Г) право собственности на продукцию перешло от организации (продавца) к покупателю или работа принята заказчиком;

Д) расходы, произведенные в связи с этой операцией, могут быть определены.

Если в отношении денежных средств, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из выше перечисленных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

В соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» производят расчет расходов организации и принимают их для бухгалтерского учета организации. Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации.

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажи товаров.

Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности.

Если оплата покрывает лишь часть признаваемых расходов, то расходы, принимаемые к бухгалтерскому учету, определяются как сумма оплаты и кредиторской задолженности (в части, не покрытой оплатой).

Величина оплаты и кредиторской задолженности определяется исходя из цены и условий, установленных договором между организацией и поставщиком. Если цена не предусмотрена в договоре и не может быть установлена исходя из условий договора, то для определения величины оплаты или кредиторской задолженности принимается цена, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет расходы в отношении аналогичных материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг либо предоставления во временное пользование (временное владение и пользование) аналогичных активов.

При невозможности установить стоимость товаров, переданных или подлежащих передаче организацией, величина оплаты или кредиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств не денежными средствами, определяется стоимостью продукции, полученной организацией.

Величина оплаты и кредиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок).

Величина оплаты определяется с учетом суммовых разниц, возникших в случаях аналогичных при исчислении доходов организации.

Расходы по обычным видам деятельности формируют:

Расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов для целей производства продукции, а также продажи товаров (расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов).

При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена группировка по следующим элементам:

материальные затраты;

отчисления на социальные нужды;

затраты на оплату труда;

амортизация;

прочие затраты.

Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно.

Для целей формирования организацией финансового результата деятельности от обычных видов деятельности определяется себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, которая формируется на базе расходов по обычным видам деятельности, признанных как в отчетном году, так и в предыдущие отчетные периоды, и переходящих расходов, имеющих отношение к получению доходов в последующие отчетные периоды, с учетом корректировок,

зависящих от особенностей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи)товаров.

При этом коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности.

Правила учета затрат на производство продукции, продажу товаров, выполнение работ и оказание услуг в разрезе элементов и статей, исчисления себестоимости продукции устанавливаются отдельными нормативными актами и методическими указаниями по бухгалтерскому учету.

Прочим расходам относятся операционные расходы, внереализационные расходы, чрезвычайные расходы. Прочие расходы подлежат зачислению на счет прибылей и убытков организации, кроме случаем, когда законодательством или правилами бухгалтерского учета установлен иной порядок.

Расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов;

сумма расхода может быть определена;

имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод предприятия.

Если в отношении любых расходов организации, не исполнено хоты бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность.

Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, операционные или иные доходы и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и иной).

Сделки по продаже продукции (работ, услуг) осуществляются организациями в соответствии с договорами, оформленными ис­ходя из положений ГК РФ. К ним относятся договоры купли-про­дажи, поставки, мены, комиссии и др. Несмотря на многообраз­ные формы договоров в них обязательно должен быть сформули­рован предмет договора — конкретные наименования и количест­во товаров или услуг, подлежащих реализации (ст. 455 ГК РФ), а также сроки и условия выполнения договора. Как показывает хо­зяйственная практика, цена товара представляет собой сущест­венное условие любого договора. Соблюдение требований, предъ­являемых к оформлению договоров, весьма важно, поскольку их содержание предопределяет порядок документального оформле­ния и отражения сделок в системе бухгалтерского учета.

Одним из наиболее существенных моментов в договорах куп­ли-продажи является условие о переходе права собственности на продукцию (работы, услуги), переданную организацией покупате­лю. Другими словами, момент отчуждения имущества обязатель­но предусматривается в договоре между сторонами сделки (статьи 458, 459 ГК РФ), поскольку это условие является определяющим для отражения совершения факта продажи на счетах бухгалтер­ского учета. Если в договоре не указываются условия перехода права собственности, то в таких случаях право собственности у покупателя-контрагента возникает с момента передачи продук­ции. При этом моментом передачи продукции является не только момент ее вручения непосредственно приобретателю, но и сдача ее перевозчику для отправки покупателю или предприятию.

**2. Учет отгруженной и реализованной готовой продукции.**

**2.1 Оценка готовой продукции.**

Согласно ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» под готовой продукцией понимается «часть МПЗ органи­зации, предназначенной для продажи, являющаяся конечным результатом производственного процесса, законченная обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которой соответствуют условиям договора или требованиям дру­гих документов, установленных законодательством». Готовая продукции принимается к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

Фактическую себестоимость готовой продукции можно рассчитать только no окончании отчетного периода (месяца). Дви­жение же продукции происходит ежедневно (выпуск, отпуск, от­грузка, реализация), поэтому для текущего учета необходима условная оценка продукции. Текущий, ежедневный учет движе­ния готовой продукции ведется или по плановой производствен­ной себестоимости, или по договорным ценам организации, на­зываемым учетными.

Каждая из них, т.е. плановая себестоимость или договорная цена единицы продукции, разрабатывается организацией само­стоятельно. В конце месяца плановая себестоимость должна быть доведена до фактической путем расчета сумм и процентов отклонений по группам готовой продукции. Суммы и проценты откло­нений рассчитываются исходя из остатка продукции на начало месяца и ее поступления за месяц. Отклонения показывают экономию или перерасход, допущенные организацией, и поэтому характеризуют результаты ее работы в процессе производства. Отклонения учитываются на тех же счетах, что и готовая продук­ция, и записываются сторно - экономия или обычной записью - перерасход. Процент отклонений и плановая себестоимость от­груженной продукции позволяют рассчитать ее фактическую се­бестоимость и остаток на складах на конец месяца.

При использовании в учете оценок готовой продукции (договорной, оптовой или розничной цен) суммы и проценты отклонений рассчитываются в таком же порядке.

Так же в настоящее время применяются следующие виды оценки готовой продукции:

***по фактической производственной себестоимости.*** Этот спо­соб оценки готовой продукции используется сравнительно редко, и основном в организациях индивидуального производства, выпуска­ющих крупное уникальное оборудование и транспортные средства. Может применяться в организациях с ограниченной номенклатурой массовой продукции;

***по неполной (сокращенной) производственной себестоимости продукции,*** исчисляемой по фактическим затратам без общехозяй­ственных расходов; может применяться в тех же производствах, где применяется первый способ оценки продукции;

***по оптовым ценам реализации.*** Оптовые цены используются в качестве твердых учетных цен. Отклонения фактической себестоимос­ти продукции учитывают на отдельном аналитическом счете. При ус­тойчивых оптовых ценах этот вариант оценки продукции был самым распространенным, поскольку позволял сопоставлять оценку продук­ции в текущем учете и отчетности, что важно для контроля за правильным определением товарного выпуска. При значительном колебании уровня оптовых цен данный способ теряет свои преимущества.

***по плановой (нормативной) производственной себестоимости,*** также выступающей в качестве твердой учетной цены. Обусловливается необходимость отдельного учета отклонений фактической про­изводственной себестоимости продукции от плановой или норматив­ной. Достоинство данного способа оценки готовой продукции заклю­чается в обеспечении единства оценки в планировании и учете. Однако если плановая или нормативная себестоимость продукции изменяет­ся часто, то усложняется переоценка остатков готовой продукции. Если же оценивать продукцию по среднегодовой себестоимости, то она не соответствует оценке в месячных и квартальных планах. Вариантом данного способа оценки готовой продукции является оценка:

***по сокращенной плановой производственной себестоимости,***

***по свободным отпускным ценам и тарифам, увеличенным пи сумму налога на добавленную стоимость,*** — при выполнении еди­ничных заказов и работ;

***по свободным рыночным ценам*** — при учете товаров, реализуе­мых через розничную сеть.

При использовании в учете оптовых цен, плановой себестоимос­ти и рыночных цен необходимо по окончании месяца исчислять отклонение фактической производственной себестоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам для распределения этого отклоне­ния на отгруженную (проданную) продукцию и остатки ее на складах. С этой целью составляют специальный расчет (табл.1) с использо­ванием средневзвешенного процента отклонений фактической себе­стоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам.

***Таблица 1***

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| №  пп. | Показатель | По твердым учетным ценам | По фактической себестоимости | Отклонение (+,-) |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Остаток готовой продукции | 300 000 | 306 000 | +6000 |
| 2 | Поступило из производства | 2 700 000 | 2 724 000 | +24 000 |
| 3 | Итого | 3 000 000 | 3 030 000 | +30 000 |
| 4 | Отношение отклонений фактической себестоимости от стоимости по твердым ценам, в % (гр.5,стр3:гр.3,стр.3) | х | х | 1,0 |
| 5 | Отгружено готовой продукции | 2 500 000 | 2 525 000 | +25 000 |
| 6 | Остаток готовой продукции на конец месяца | 500 000 | 505 000 | +5000 |

По данным таблицы 1 этот процент оказался равным 1 от стоимости по учетным ценам.

Умножением стоимости отгруженной продукции и стоимости ее остатка на складе на конец месяца на исчисленный процент определяют, какая часть отклонений относится на отгруженную и оставшуюся на складе продукцию (2 500 000\*1:100=25 000; 2 500 000+25 000= =2 525 000)

500 000\*1:100=5000; 500 000+5000=505 000

Подобный расчет составляют и при использовании неполной про­изводственной себестоимости. В этом расчете нет необходимости, если организация использует для учета выпуска продукции счет 40 «Вы­пуск продукции (работ, услуг)».

На практике указанные в табл. 1 расчеты составляют по одно­родным группам товаров (примерно с одинаковой рентабельностью), что обеспечивает большую точность в расчетах отклонений.

**2.2 Синтетический учет выпуска готовой продукции и ее учет на складах.**

Учет выпуска готовой продукции находится под постоянным контролем бухгалтерии организации, так как его ритмичность обеспечивает выполнение договорных обязательств по отгрузке продукции покупателям, своевременность реализации и всех рас­четов и выплат. Ежедневно документы на выпуск готовой про­дукции поступают в бухгалтерию, которая ведет натуральный количественный учет выпуска по видам изделий. По окончании ме­сяца общее количество выпущенной продукции оценивается по плановым, продажным ценам и по фактической себестоимости (по данным аналитического учета производства).

По показателям выпуска готовой продукции определяется результат работы организации в процессе производства - экономия или перерасход как разница между фактической и плановой себестоимостью выпущенной продукции. Здесь же выпуск расце­нивается и по отпускным (продажным, договорным) ценам, что дает возможность определить предполагаемую выручку и прибыль после реализации выпущенной продукции.

Учет наличия и дви­жения готовой продукции осуществляют на активном счете 43 «Го­товая продукция». Этот счет используется организациями отраслей материального производства. Готовые изделия, приобретенные для комплектации или в качестве товаров для продажи, учитывают на счете 41 «Товары». Стоимость выполненных работ и оказанных ус­луг на сторону также не отражают на счете 43 «Готовая продукция». Фактические затраты по ним списывают со счетов затрат на произ­водство в дебет счета 90 «Продажи». Продукция, не подлежащая сда­че на месте и не оформленная актом приемки, остается в составе незавершенного производства и на счете 43 «Готовая продукция» не учитывается.

Синтетический учет готовой продукции может осуществляться в двух вариантах: без использования счета 40 «Выпуск продукции (ра­бот, услуг)» и с использованием счета 40.

При первом варианте, являющемся традиционным для нашей учет­ной практики, готовую продукцию учитывают на синтетическом сче­те 43 «Готовая продукция» по фактической производственной себе­стоимости. Однако аналитический учет отдельных видов готовой про­дукции осуществляют, как правило, по учетным ценам (плановой себестоимости, оптовым ценам и др.) с выделением отклонений фак­тической себестоимости готовой продукции от стоимости по учетным ценам отдельных изделий и учитываемых на отдельном аналитичес­ком счете.

Синтетический учет готовой продукции отгруженной ведется на счете 45 «товары отгруженные», который предназначен для обобщения информации о наличии и движении отгруженной продукции, выручки от продажи которой определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете (например, при экспорте продукции. На этом счете учитываются также готовые изделия, переданные другим организациям для продажи на комиссионных началах. Готовая продукция отгруженная учитывается на счете 45 по стоимости, складывающейся из фактической производственной себестоимости и расходов по отгрузке продукции. Дебетуется счет 45 в корреспонденции со счетами 43 «Готовая продукция», 41 «Товары» в соответствии с оформленными документами (накладными, приемо-сдаточными актами и др.) по отгрузке готовых изделий или передаче их для комиссионной продажи. Принятые на учет по счету 45 «Товары отгруженные» суммы списываются в дебет счета 90 «Продажи» одновременно с признанием выручки от продажи продукции либо при поступлении извещения комиссионера о продаже, переданных ему изделий.

Счет 45 применяется в двух случаях. Во-первых, он используется после отгрузки товаров покупателю, когда выручка от их продажи не может быть признана к бухгалтерскому учету. Торой случай использования счета 45 это передача продукции комиссионеру для продажи, поскольку до отгрузки в дальнейшем покупателю продукции они остаются собственностью комитента.

В сущности, счет 45 это тот же счет 41, но товары в этом случае лежат не на складе, а находятся в пути, их уже нет, но они еще не проданы. Отсюда на счете 45 «Товары отгруженные» ценности должны иметь туже оценку, в которой они учитываются на счетах 41 «Товары» и/или 43 «Готовая продукция». Если ценности отпускались прямо из производства, то в зависимости от принятой учетной политики кредитуется или счет 40 «Выпуск готовой продукции» или ценности списываются прямо со счета 20 «Основное производство», но во всех случаях на счет 45 «Товары отгруженные» ценности попадают в той же оценке. Ценности со счета 45 списываются в дебет счета 90/2 «Себестоимость продаж».

Счет 45 «Товары отгруженные» может, в отдельных случаях, и дополнить счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Это относится к варианту, когда согласно договору поставки, право собственности на товар переходит от продавца к покупателю только после оплаты товаров.

Далее в таблице 2 приведен порядок бухгалтерских записей по продаже про­дукции при условии, что выручка от продажи продукции в течение определенного времени не может быть признана в бухгалтерском учете.

***Таблица 2***

***Корреспонденция счетов по отгруженной продукции***

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| №  пп. | *Операции* | *Корреспондирующие счета* | |
| *Дебет* | *Кредит* |
| 1  2  3  4  5  6  7  8  9  10  11 | Отгружена продукция по производственной себестоимости  Списываются расходы по продаже  Отражен момент признания выручки от продажи продукции  Списывается производственная себестоимость отгруженной продукции  Списываются расходы по продаже  Отражена сумма НДС, исчисленная по реализованной продукции при реализации «по оплате»  Поступили платежи за реализованную продукцию  Отражена задолженность перед бюджетом по НДС  Отражена задолженность перед бюджетом по НДС при реализации «по отгрузке»  Погашена задолженность перед бюджетом по НДС  Списывается финансовый результат от продажи:  Прибыль  убыток | 45  45  62  90  90  90  51,52  76  90  68  90  99 | 43  44  90  45  44  76  62  68  68  51,52  99  90 |

Оприходование готовой продукции по учетным ценам оформля­ют бухгалтерской записью по дебету счета 43 «Готовая продукция» и кредиту счета 20 «Основное производство».

По окончании месяца исчисляют фактическую себестоимость оп­риходованной готовой продукции от стоимости ее по учетным ценам и списывают это отклонение с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 43 «Готовая продукция» способом дополнитель­ной бухгалтерской проводки или способом «красное сторно».

Если готовая продукция полностью используется в самой органи­зации, то ее можно приходовать по дебету счета 10 «Материалы» и других аналогичных счетов с кредита счета 20 «Основное производ­ство».

Сельскохозяйственные организации учитывают движение сельс­кохозяйственной продукции в течение года по плановой себестоимости, а по окончании года ее доводят до фактической себестоимости.

Отгруженную или сданную на месте готовую продукцию в зависимости от условий поставки, оговоренных в договоре на поставку про­дукции, списывают по учетным ценам с кредита счета 43 «Готовая про­дукция» в дебет счетов 45 «Товары отгруженные» или 90 «Продажи». По окончании месяца определяют отклонение фактической себестои­мости отгруженной (реализованной) продукции от стоимости ее но учет­ным ценам и списывают с кредита счета 43 дополнительной проводкой или способом «красное сторно» в дебет счетов 45 или 90.

Готовую продукцию, переданную другим организациям для реа­лизации на комиссионных началах, списывают с кредита счета 43 и дебет счета 45 «Товары отгруженные».

При использовании для учета затрат на производство продукции счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» синтетический учет гото­вой продукции осуществляют на счете 43 по нормативной или плановой себестоимости.

По дебету счета 40 отражают фактическую себестоимость продукции (работ, услуг), а по кредиту — нормативную пли плановая себестоимость.

Фактическую производственную себестоимость продукции (работ, услуг) списывают с кредита счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» в дебет счета 40.

Нормативную или плановую себестоимость продукции (работ, ус­луг) списывают с кредита счета 40 в дебет счетов 43 «Готовая продук­ция», 90 «Продажи» и других счетов (10, 11, 21, 28, 41 и др.).

Сопоставлением дебетовых и кредитных оборотом по счету 40 на 1-е число месяца определяют отклонение фактической себестоимос­ти продукции, от нормативной или плановой и списывают с кредита счёта 40 в дебет счета 90 «Продажи». При этом превышение фактической себестоимости продукции над нормативной или плановой спи­сывают дополнительной проводкой, а экономию — способом «крас­ное сторно». Счет 40 закрывают ежемесячно, и сальдо на отчетную дату он не имеет.

При использовании счета 40 отпадает необходимость в составле­нии отдельных расчетов отклонений фактической себестоимости про­дукции от стоимости ее по учетным ценам готовой, отгруженной и проданной продукции, поскольку выявленное отклонение по готовой продукции сразу списывают на счет 90 «Продажи».

В бухгалтерском балансе готовую продукцию отражают:

по фактической производственной себестоимости (если не исполь­зуется счет 40);

по нормативной или плановой себестоимости (если используется смет 40);

по неполной (сокращенной) фактической себестоимости (по пря­мым статьям расходов), когда косвенные расходы списываются со счета 26 «Общехозяйственные расходы» в дебет счета 90 «Продажи»;

по неполной нормативной или плановой себестоимости (при использовании счета 40 и списании общехозяйственных расходов со счета 26 на счет 90).

При журнально-ордерной форме учета сумма фактической себестоимости выпущенной продукции указывается и журнале-ордере № 10/1 в дебете счета 43 «Готовая продукция» и кредите счета 20 «Основное производство». *Счет 43 «Готовая продукция» -* активный, инвентарный. Сальдо счета показывает фактическую себестоимость остатка готовой продукции на складах организа­ции; оборот по дебету - фактическую себестоимость выпущенной продукции основного производства и прочих изделий, возвращенной покупателями продукции и полуфабрикатов соб­ственного производства, отгруженных на сторону; оборот но кредиту - фактическую себестоимость отгруженной отчетном месяце продукции.

Для определения фактической себестоимости остатка гото­вой продукции на складах и отгруженной продукции на отчет­ный месяц используется ведомость № 16 «Движение готовых из­делий в ценностном выражении».

В первом разделе ведомости № 16 формируются данные пол­ной характеристики счета 43 «Готовая продукция» в двух оценках - фактической и учетной. Это необходимо для определения удельного веса (процента) фактических затрат в общем объеме готовой продукции, которой располагала организация в отчетном месяце (остаток на начало месяца плюс поступило из производства) к учетной (плановой) их стоимости.

Если этот процент составляет 100%, это означает, что факти­ческие затраты соответствовали плановым. Если процент ниже 100, организация достигла снижения себестоимости продукции и в результате реализации данной продукций она получит сверхплановую прибыль; если процент выше 100, организация допус­тила перерасход по статьям калькуляции и превысила плановую норму затрат.

***Таблица 3***

**Выписка из ведомости №16**

**Март 2002 г.**

**1.Движение готовых изделий**

**в ценностном выражении (счет 40)**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Показатели** | **По учетным ценам** | **По фактической себестоимости** | **Основание для записи** |
| **1** | **2** | **3** | **4** |
| Остаток на начало месяца  Поступление из производства  Итого поступления с остатком | 35 232  197 300  232 532 | 32 435  194 498  226 933 | Ведомость №15 за прошлый месяц  Ведомость выпуска готовой продукции за отчетный месяц |
| Отношение фактической себестоимости к учетной  Реализованных,  отгруженных за  отчетный месяц  Остаток на конец месяца | 214 732  17 800 | 97,6%  209 578  17 355 | Расчетным путем гр.2:гр.3=  =226933\*100:  :232532=97,6%  II раздел ведомости №15  за отчетный период Расчетным путем сверяется с главной книгой |

Это же процентное отношение фактической себестоимости всей продукции к ее учетной (плановой) себестоимости может использоваться бухгалтерией и для расчета фактической себес­тоимости продукции, отгруженной в отчетном месяце, возвращен­ной покупателями, и остатка ее на конец месяца. Остаток па ко­нец месяца по фактической себестоимости необходим для последующей сверки с Главной книгой, а с книгами учета остат­ков складов сверяется остаток по учетным ценам.

Учет готовых изделий на складе организуется по оператив­но-бухгалтерскому методу, т.е. на каждый номенклатурный но­мер изделий открывается карточка учета материалов (ф. № М-17). По мере поступления и отпуска готовых изделий кладовщик на основе документов записывает в карточках количество цен­ностей (приход, расход) и рассчитывает остаток после каждой записи.

Бухгалтер обязан ежедневно принимать на складе документы за истекшие сутки (приемо-сдаточные накладные, приказы- на­кладные, товарно-транспортные накладные). Правильность ведения складского учета подтверждается подписью бухгалтера в карточке складского учета.

На основе карточек складского учета материально ответственное лицо ежемесячно заполняет ведомость учета остатков гото­вых изделий в разрезе номенклатуры готовых изделий, единиц измерения, количества и передает ее в бухгалтерию. Здесь произ­водится взаимосверка показателей складского и бухгалтерского учета в суммовом выражении (остаток по учетным ценам).

**2.3 Учет продажи продукции.**

Выпущенная готовая продукция переходит из сферы произ­водства в сферу обращения. Этот процесс фиксируется в первич­ных документах - приемо-сдаточных накладных, актах, ведомо­стях, планах-картах и др.

Отпуск готовой продукции, и ее отгрузка оформляются при­казом-накладной, в который включены два документа: приказ складу и накладная на отпуск. Приказ складу выписывает соот­ветствующая служба, на основе условий договора с покупателя­ми, с указанием наименования покупателя, его кода, количества и ассортимента продукции, срока отгрузки.

Материально ответственное лицо (кладовщик) комплектует продукцию по каждому приказу и передает экспедитору для от­правки, записывая количество в графе «Отпущено».

Документ подписывается начальником службы, кладовщиком и экспедитором (см. с. 455). Приказ-накладная оформляется в двух экземплярах: первый передается экспедитору для указания коли­чества отправленных мест, массы груза согласно товарно-транс­портной накладной и суммы оплаченного железнодорожного тарифа за перевозку продукции до станции покупателя; второй экземпляр остается у кладовщика как основание для отпуска. По нему и карточках складского учета в графе «Расход» проставля­ется количество отпущенной продукции, и документ передается бухгалтеру. Экспедитор сдает продукцию транспортной органи­зации получает квитанцию о приеме груза. На следующий день после отгрузки продукции экспедитор обязан приказ-накладную и квитанцию транспортной организации передать в бухгалтерию организации для выписки счета типовой формы (или платежно­го требования-поручения) и счета-фактуры на имя покупателя.

Для того чтобы отразить продукцию или работы, услуги реа­лизованными, бухгалтерия должна иметь документы, подтверж­дающие исполнение договора и в первую очередь переход прав собственности на них. Кроме указанной ранее приказ-накладной ото могут быть железнодорожные, авиа, товарно-транспортные накладные с отметками станции отправления или назначения, коносаменты, акты выполненных работ, и др.

Продажа продукции осуществляется в соответствии с заключен­иями договорами или путем свободной продажи через розничную торговлю.

В договорах па поставку готовой продукции указывают постав­щики и покупатели, необходимые показатели по изделиям, цены, скидки, накидки, порядок расчетов, сумму налога на добавленную стоимость и другие реквизиты. В международной практике принято дополнительно указывать непреодолимые обстоятельства (форс-мажор), поручительство, гарантии исполнения договорных условий, порядок возмещения убытков, оговорку о подсудности и арбитраже и другие сведения.

Продажи продукции (работ, услуг) производится организациями по следующим ценам:

по свободным (рыночным) ценам и тарифам, увеличенным на сум­му НДС;

по государственным регулируемым оптовым ценам и тарифам, увеличенным ни сумму НДС (продукция топливно-энергетического комплекс» и услуги производственно-технического назначения);

по государственным регулируемым розничным ценам (за вычетом и соответствующих случаях торговых скидок, скидок сбыту и опту) и тарифам, включающим в себя НДС (для продажи товаров населению и оказания ему услуг).

Расчеты по межреспубликанским поставкам товаров (работ, ус­луг) с государствами, подписавшими договор об экономическом со­трудничестве, осуществляются по ценам и тарифам, увеличенным на сумму НДС.

При установлении отпускных цен указывается франко, т.е. за чей счет производится оплата расходов по доставке продукции от постав­щика до покупателя. Франко-станция назначения означает, что расхо­ды по доставке продукции покупателю оплачивает поставщик и они включаются в отпускную цену. Франко-станция отправления означа­ет, что поставщик оплачивает расходы только до погрузки готовой продукции в вагоны. Все же остальные расходы по перевозке готовой продукции (оплата железнодорожного тарифа, водного фрахта и т.д.) должны оплачиваться покупателем.

Основанием для отгрузки готовой продукции покупателям или отпуска ее со склада обычно служат приказы отдела сбыта (маркетинга) организации.

На основании товарно-транспортных, железнодорожных накладных и других документов на отпуск продукции на сторону в финансо­вом отделе или при его отсутствии в бухгалтерии выписывают в не­скольких экземплярах ***платежные поручения***или ***платежные тре­бования***для расчетов с покупателями через банк.

В платежном поручении или требовании указывают наименование и местонахождение поставщика и покупателя, номер договора поставки, вид отправки, сумму платежа по договору, стоимость дополнительно оплачиваемых тары и упаковки, транспортные тарифы, подлежащие возмещению покупателям (если это предусмот­рено договором), сумму НДС, выделяемую отдельной строкой. При отгрузке товаров, оказании услуг, выполнении работ, не являющихся объектом налогообложения по НДС, расчетные документы и реестры выписывают без выделения сумм НДС и на них делают надпись или ставят штамп «Без налога (НДС)».

Данные платежных требований ежедневно записывают в ***ведо­мость учета и реализации продукции (работ, услуг).***В ведомости указывают дату и номер платежного требования, 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.

Оперативный учет отгрузки ведут в отделе маркетинга (сбыта) в спе­циальных карточках, книгах или журналах, а при использовании ЭВМ — в ежедневно составляемых машинограммах отгрузки продукции.

Для вывоза готовой продукции с территории организации пред­ставителям грузополучателя выдаются товарные пропуска на вывоз с территории предприятия товарно-материальных ценностей. Пропус­ка подписывают руководитель и главный бухгалтер организации или уполномоченные им лица. Пропуском могут служить копии товарно-транспортных накладных или фактур, на которых делаются специаль­ные разрешительные надписи.

Если готовая продукция отпускается покупателю непосредствен­но со склада поставщика или другого места хранения готовой продук­ции, то получатель обязан предъявить доверенность на право получе­ния груза.

Порядок синтетического учета продажи продукции зависит от выбранного метода учета продажи продукции. Организациям разре­шается определять выручку от продажи продукции для целей налого­обложения либо по моменту оплаты отгруженной продукции, выпол­ненных работ и оказанных услуг, либо по моменту отгрузки продук­ции и предъявления платежных документов покупателю (заказчику) или транспортной организации.

В соответствии со ст. 167 Налогового кодекса РФ дата продажи товаров (работ, услуг) в зависимости от принятой учетной политики для целей налогообложения определяется:

для организаций, выбравших метод продажи «по отгрузке», — как наиболее ранняя из следующих дат:

день отгрузки товара (работ, услуг) или передача права собствен­ности на товар;

день оплаты товаров (работ, услуг)

для организаций, выбравших метод продажи «по оплате», — по мере поступления денежных средств, как день оплаты товаров (ра­бот, услуг).

При этом оплатой товаров (работ, услуг) признается прекращение встречного обязательства приобретения указанных товаров (работ, услуг) перед налогоплательщиком, которое непосредственно связано с поставкой (передачей) этих товаров (работ, услуг). В бухгалтерском учете продукция считается реализованной в момент ее отгрузки (в связи с переходом права собственности на продукцию к покупателю).

Именно поэтому при обоих методах продажи продукции для целей налогообложения отгруженная или предъявленная покупателям готовая продукция по ценам реализации (включая НДС и акцизы) от­ражается по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90 «Продажи».

Одновременно себестоимость отгруженной или предъявленной покупателю продукции списывается в дебет счета 90 «Продажи» с кредита счета 43 «Готовая продукция».

С суммы выручки организации исчисляют налог на добавленную стоимость и акцизный налог (по установленному перечню товаров).

При методе продажи «по отгрузке» сумма начисленного НДС от­ражается по дебету счета 90 и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Этой проводкой отражается задолженность организации пе­ред бюджетом по НДС, которая потом погашается перечислением де­нежных средств бюджету (дебет счета 68, кредит счетов денежных средств).

При методе продажи «по оплате» задолженность организации пе­ред бюджетом по НДС возникает после оплаты продукции покупате­лем. Поэтому после отгрузки продукции покупателям организации от­ражают сумму НДС по реализованной продукции по дебету счета 90 и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Поступившие платежи за проданную продукцию отражают по де­бету счета 51 «Расчетные счета» и других счетов с кредита счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». После поступления плате­жей организации, применяющие метод продажи «по оплате», отража­ют задолженности по НДС перед бюджетом:

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Погашение задолженности перед бюджетом по НДС оформляют следующей проводкой:

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

Кредит счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счет»

Таким образом, разница в методах продажи продукции для целей налогообложения заключается в следующем. При методе продажи «по отгрузке» задолженность перед бюджетом по НДС оформляется сразу одной проводкой: дебет счета 90, кредит счета 68. При методе прода­жи «по оплате» по НДС составляют две проводки:

а) дебет счета 90, кредит счета 76 (отражена сумма НДС по про­данной продукции);

б) дебет счета 76, кредит счета 68 (отражена задолженность по НДС перед бюджетом).

Стоимость сданных работ и оказанных услуг списывается по фак­тической или нормативной (плановой) себестоимости с кредита счета 20 «Основное производство» или 40 «Выпуск продукции (работ, ус­луг)» в дебет счета 90 «Продажи» по мере предъявления счетов за выполненные работы и услуги. Одновременно сумму выручки отра­жают по кредиту счета 90 «Продажи» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Организации, производящие продукцию с длительным циклом изготовления или оказывающие комплексные услуги (строительные, научные, проектные, геологические и др.), могут признавать продажу продукции, работ и услуг (а следовательно, и прибыль):

а) в целом за законченную и сданную заказчику работу;

б) но отдельным этапам выполненной работы.

Первый вариант является традиционным, и учет продажи продук­ции осуществляется по одному из уже изложенных методов учета про­дажи продукции, работ, услуг.

При втором варианте расчет осуществляется по законченным эта­пам или комплексам, имеющим самостоятельное значение, или осуществляется авансирование заказчиком организации до полного оконча­ния работ в размере договорной стоимости. При втором варианте используется счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам».

По дебету этого счета учитывают стоимость оплаченных заказчи­ком законченных организацией этапов работ, принятых в установлен­ном порядке и отражаемых по кредиту счета 90. Одновременно затра­ты по законченным и принятым этапам работ списываются с кредита счета 20 на дебет счета 90. Суммы поступившей оплаты отражают по дебету счетов учета денежных средств с кредита счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

По окончании всех этапов работы в целом оплаченную заказчи­ком стоимость этапов списывают со счета 46 в дебет счета 62 «Расче­ты с покупателями и заказчиками». Стоимость полностью закончен­ных работ, учтенных на счете 62, списывают на сумму полученных авансов в дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и на сумму, полученную в окончательный расчет в дебет счетов по уче­ту денежных средств.

Следует отметить, что сальдо счета 46 принимают во внимание при расчете налога на имущество.

Нужно также иметь в виду, что если выручка от продажи продук­ции, выполнения работ и оказания услуг не может быть определена, то она принимается к учету в размере признанных расходов по изго­товлению этой продукции, выполнению этой работы и оказанию этой услуги (п. 14 ПБУ 9/99). Из этого следует, что в составе информации об учетной политике организации подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

о порядке признания выручки организации (по отдельным этапам работ или по всем этапам сразу);

о способе определения готовности продукции, работ, услуг.

**2.4 Определение выручки, ее признание и раскрытие в бухгалтерской отчетности информации о выручке.**

Всоответствии с ПБУ 9/99 выручка принимается к бухгалтерско­му учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной вели­чине поступления денежных средств и иного имущества и (или) вели­чине дебиторской задолженности.

Если величина поступления покрывает лишь часть выручки, вы­ручка, принимаемая к бухгалтерскому учету, определяется как сумма поступления и дебиторской задолженности (в части, не покрытой по­ступлением).

В ПБУ 9/99 приведены особенности определения выручки в зави­симости от условий договора: цена установлена договором; цена не предусмотрена в договоре и не может быть установлена исходя из ус­ловий договора; предоставляется коммерческий кредит; предусмат­ривается исполнение обязательств (оплата) неденежными средства­ми; изменяются обязательства по договору; предоставляются скидки (накидки); денежное обязательство подлежит оплате в рублях в сум­ме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте или в условных денежных единицах.

Величина поступления и (или) дебиторской задолженности опре­деляется исходя из цены, установленной договором между организа­цией и покупателем или пользователем активов организации.

Если цена не предусмотрена в договоре и не может быть установле­на исходя из условий договора, то для определения величины поступ­ления и (или) дебиторской задолженности принимается цена, по кото­рой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет вы­ручку в отношении аналогичной продукции (товаров, работ, услуг) либо предоставления во временное пользование аналогичных активов.

При продаже продукции и товаров, выполнении работ, оказании услуг на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки оплаты, выручка принимается к бухгалтерско­му учету в полной сумме дебиторской задолженности. Это означает, что с 1 января 2000 г. сумма процентов за коммерческий кредит долж­на отражаться в составе выручки от продажи продукции (работ, ус­луг) и проценты за коммерческий кредит будут включаться в оборот, облагаемый налогом на пользователей автомобильных дорог и нало­гом на содержание жилищного фонда и объектов социально-культур­ной сферы.

Величина поступления и (или) дебиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденеж­ными средствами, принимается к бухгалтерскому учету по стоимости ценностей, полученных или подлежащих получению организацией. Стоимость этих ценностей устанавливается исходя из цены, по кото­рой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей.

При невозможности установить стоимость ценностей, полученных организацией, величина поступления и (или) дебиторской задолжен­ности определяется стоимостью продукции, переданной или подле­жащей передаче организацией. Стоимость этой продукции устанав­ливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичной продукции.

В случае изменения обязательства по договору первоначальная величина поступления и (или) дебиторской задолженности корректи­руется исходя из стоимости актива, подлежащего получению органи­зацией, стоимость которого устанавливают исходя из цены, по кото­рой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

Величина поступления и (или) дебиторской задолженности опре­деляется с учетом всех предоставленных организации согласно дого­вору скидок (накидок) (за оплату наличными денежными средствами; в зависимости от исполнения конкретного срока платежа; за приобре­тение определенного количества товара и др.).

Следует отметить, что момент возникновения права на скидку или накидку часто не совпадает с моментом отгрузки продукции и неред­ко эти моменты приходятся на разные отчетные периоды. Это обстоя­тельство порождает ряд проблем в учете скидок и накидок. В между­народной практике данная проблема решается с помощью создания резерва на покрытие возврата товаров и скидок, что позволяет кор­ректировать сумму выручки, чтобы не исказить чистую прибыль. Рос­сийским законодательством возможность создания такого резерва пока не предусмотрена.

Величина выручки определяется также с учетом суммовой разницы, возникающей в случаях, когда оплата производится и рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (и условных де­нежных единицах). Под суммовой разницей понимается разница между рублевой оценкой фактически поступившего в качестве выручки ак­тива, выраженного в иностранной валюте, исчисленной по официаль­ному или иному согласованному курсу на дату принятия к бухгалтер­скому учету, и рублевой оценкой этого актива, исчисленного по офи­циальному или иному согласованному курсу на дату принятия выручки к бухгалтерскому учету.

Выручка признается в бухгалтерском учете на основе ПБУ 9/99. Если в отношении денежных средств и иных активов, получен­ных организацией в уплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредитор­ская задолженность, а не выручка.

Организация может признавать в бухгалтерском учете выручку от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления по мере готовности работы, услуги, продукции или по завершении выполнения работы, оказания услуги, изготовле­ния продукции в целом.

Следует отметить, что в настоящее время это правило действует только в отношении организаций, выполняющих работы долгосрочно­го характера (строительные, научные, проектные, геологические и т.п.), которые на счете 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» отражают информацию о законченных этапах работ, имеющих само­стоятельное значение. ПБУ 9/99 это правило распространено на про­дукцию и услуги с длительным циклом исполнения и изготовления.

При этом выручка от выполнения конкретной работы, оказания конкретной услуги, продажи конкретного изделия признается в бух­галтерском учете по мере готовности, если возможно определить го­товность работы, услуги, изделия.

В отношении разных по характеру и условиям выполнения работ, оказания услуг, изготовления изделий организация может применять в одном отчетном периоде одновременно разные способы признания выручки, предусмотренные настоящим пунктом.

Если сумма выручки от продажи продукции, выполнения работы, оказания услуги не может быть определена, то она принимается к бухгалтерскому учету в размере признанных в бухгалтерском учете расходов по изготовлению этой продукции, выполнению этой работы, оказанию этой услуги.

В составе информации об учетной политике организации в бух­галтерской отчетности подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

а)о порядке признания выручки организации;

б)о способе определения готовности работ, услуг, продукции, вы­ручка от выполнения, оказания, продажи которых признается по мере готовности.

В отношении выручки, полученной в результате выполнения до­говоров, предусматривающих исполнение обязательств неденежны­ми средствами, подлежит раскрытию как минимум следующая инфор­мация:

а) общее количество организаций, с которыми осуществляются указанные договора, с указанием организаций, на которые приходит­ся основная часть такой выручки;

б) доля выручки, полученной по указанным договорам со связан­ными организациями;

в) способ определения стоимости продукции (товаров), передан­ной организацией.

При заключении договора между поставщиком и покупате­лем в нем определяются условия поставки продукции, в соответ­ствии с которыми распределяются обязанности и состав расхо­дов, связанных с доставкой продукции. Эти расходы включаются в состав расходов на продажу (коммерческих).

*Коммерческими* называются расходы, связанные со сбытом продукции. В их состав входят: расходы на тару и упаковку изде­лий на складах готовой продукции (упаковочная бумага, древе­сина, шпагат); транспортные расходы по сбыту продукции, про­изводимые за счет поставщика согласно условиям поставок (погрузка, доставка, разгрузка); комиссионные сборы (отчисле­ния), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим пред­приятиям; расходы по содержанию помещений для хранения про­дукции в местах ее реализации и оплате труда продавцов на сельскохозяйственных предприятиях; рекламные расходы; другие аналогичные по назначению расходы.

В процессе сбыта продукции, т. е. при ее отгрузке и передаче покупателям, возникают расходы на про­дажу. Они относятся к расходам по обычным видам деятельности и возмещаются покупателями. Расходы на продажу в сумме с произ­водственной себестоимостью образуют полную фактическую себе­стоимость продукции. Полная себестоимость продукции рассчиты­вается при составлении отчетных калькуляций.

В бухгалтерском учете к расходам на продажу относятся все фак­тические затраты по отгрузке и сбыту продукции, в том числе расхо­ды, связанные с погрузкой в транспортные средства, упаковкой, хра­нением, транспортировкой продукции до пункта, обусловленного договором (кроме тех случаев, когда они возмещаются покупателями сверх цены на продукцию); оплатой услуг банков по осуществлению в соответствии с заключенными договорами торгово-комиссионных (факторинговых) и других аналогичных операций; рекламой, вклю­чая участие в выставках, ярмарках, стоимость образцов товаров, переданных в соответствии с контрактами, соглашениями и иными до­кументами непосредственно покупателям или посредническим орга­низациям бесплатно и не подлежащих возврату: другие расходы, связанные с продажей продукции.

Расходы по содержанию складских помещений готовой продукции, по начислению оплаты труда работникам складов и связанных с этим начислений по единому социальному налогу к расходам на продажу не относятся, а включаются в состав общехозяйственных расходов.

Расхо­ды на продажу продукции в бухгалтерском учете группируются по статьям аналитического учета. На крупных предприятиях обычно применяется следующая номенклатура статей:

"Расходы на тару и упаковку изделий на складах готовой продук­ции";

"Расходы на транспортировку продукции";

"Комиссионные сборы";

"Прочие расходы по сбыту".

По статье "Расходы на тару и упаковку изделий на складах гото­вой продукции" отражается стоимость услуг вспомогательных цехов по изготовлению тары и упаковке продукции, стоимость покупной тары, услуг сторонних организаций по затариванию и упаковке изде­лий на складе. При затаривании изделий в производственных цехах стоимость тары не включается в расходы на продажу. В этом случае она отражается в производственной себестоимости продукции по со­ответствующим калькуляционным статьям (сырье и материалы, основная заработная плата производственных рабочих, отчисления на социальное страхование и др.). Если тара изготовляется заранее, то на нее составляется калькуляция, и в производственную себестои­мость продукции она включается комплексной статьей.

На статью "Расходы на транспортировку продукции" относят расходы по доставке на станцию или пристань (порт) отправления продукции, обусловленные договором, по погрузке ее в вагоны, суда, автомобили или другие транспортные средства, а также расхо­ды по разгрузке продукции в месте назначения в соответствии с до­говором поставки.

По статье "Комиссионные сборы" показывается оплата услуг специализированных транспортно-экспедиционных контор, банков по осуществлению торгово-комиссионных (факторинговых) и других аналогичных операций.

К статье "Прочие расходы по сбыту" относятся: расходы на спе­циальные анализы (например, на нефтеперерабатывающих и нефте­химических предприятиях), производимые при отпуске продукции; расходы на рекламу; стоимость образцов товаров, переданных в со­ответствии с договором покупателям бесплатно; другие расходы по сбыту, не вошедшие в предыдущие статьи.

На некоторых предприятиях применяется иная группировка рас­ходов по сбыту продукции. Например, в издательствах отсутствует статья "Комиссионные сборы", а расходы на рекламу выделены в са­мостоятельную статью; в состав прочих расходов по сбыту включает­ся стоимость обязательных бесплатных экземпляров периодических печатных изданий, направляемых учредителю, в Минпечати России, Российскую книжную палату и др., что предусмотрено Федеральным законом "Об обязательном экземпляре документов" от 29 декабря 1994 г. № 77-ФЗ (с изменениями и дополнениями).

Все перечисленные выше расходы по сбыту продукции учиты­ваются на счете 44 "Расходы на продажу", по дебету которого отра­жаются расходы, сгруппированные в аналитическом учете по стать­ям, по кредиту — их списание на проданную продукцию. В зависи­мости от принятой на предприятии учетной политики расходы на продажу могут списываться на проданную продукцию в полной сумме или распределяться между проданной и непроданной про­дукцией.

Порядок учета расходов на тару и упаковку зависит от того, где они производятся — на скла­де или в производственном цехе. Тара может быть покупной, а затаривание и упаковка продукции могут осуществляться рабо­тниками предприятия или сторонней организацией. Если изго­товление тары, затаривание и упаковка осуществляются на скла­де готовой продукции, то все связанные с этим расходы учитыва­ются непосредственно на счете 44 "Расходы на продажу". При отражении хозяйственных операций составляются следующие бухгалтерские записи:

*Д-т сч. 44 "Расходы на продажу"*

*К-т сч. 10 "Материалы" -* на стоимость материалов, израсходованных на изготовление тары и при упаковке,

*К-т сч. 23 "Вспомогательные производства" -* на стоимость услуг вспомо­гательных цехов,

*К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" —* на стоимость услуг сторонних организаций,

*К-т сч. 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» - на отчисления по единому социальному налогу,*

*К-т сч. 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" —* на сумму оплаты труда, начисленную рабочим за изготовление тары и упаковку продукции.

Если производство тары и затаривание осуществляются в произ­водственном цехе, выпускающем продукцию, то расходы, связанные с этим, учитываются на счете 20 "Основное производство" или 23 "Вспомогательные производства" в корреспонденции с кредитом счетов 10 "Материалы", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" и др. Расходы цехов на тару и упаковку включаются в производст­венную себестоимость продукции, которая при оприходовании на склад отражается по дебету счета 43 "Готовая продукция" и кредиту счета 20 "Основное производство" или 23 "Вспомогательные произ­водства".

Тара может изготовляться заранее в основном или во вспомога­тельных производствах отдельно от готовой продукции, для которой она предназначена, и по мере изготовления передаваться на склад. В этом случае расходы на изготовление тары отражаются на счете 20 "Основное производство" или 23 "Вспомогательные производства". Исчисляется фактическая себестоимость изготовленной тары и со­ставляется отчетная калькуляция. Учет и калькулирование себестои­мости такой тары осуществляются обычно по сокращенной номенк­латуре статей: вспомогательные материалы, основная и дополните­льная заработная плата производственных рабочих, отчисления на социальное страхование, общепроизводственные расходы. Изготов­ленная тара передается на склад материалов по сдаточной накладной и в учете отражается по производственной себестоимости. Составля­ется следующая бухгалтерская запись:

*Д-т сч. 10 "Материалы", субсчет "Тара и тарные материалы"*

*К-т сч. 20 "Основное производство"* или *23 "Вспомогательные производст­ва" -* на стоимость принятой складом тары.

Тара и упаковочные материалы, поступившие от поставщиков, отражаются записями:

*Д-т сч. 10 "Материалы", субсчет "Тара и тарные материалы" -* на стои­мость полученной тары и материалов без НДС,

*Д-т сч. 19 'Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценно­стям" -* на сумму НДС

*К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" -* на стоимость при­обретенной тары и материалов.

Тара, отпускаемая со склада материалов для упаковки продукции по требованию-накладной, отражается записью:

*Д-т сч. 44 "Расходы на продажу"*

*К-т сч. 10 "Материалы", субсчет "Тара и тарные материалы".*

Такая запись делается в том случае, когда стоимость тары при­нимается в расчет при формировании продажной цены на готовую продукцию, а расходы на тару включаются в полную себестоимость проданной продукции.

Если стоимость тары не участвует в формировании себестоимо­сти и цены на готовую продукцию, то она не списывается на расхо­ды на продажу, а в расчетных документах за проданную продукцию показывается обособленно и оплачивается покупателем сверх про­дажной цены на продукцию.

Учет расхода такой тары зависит от того, покупная это тара или собственного производства, а также от метода определения выручки от продажи. Если выручка определяется по моменту отгрузки про­дукции, то на расход покупной тары составляются следующие бух­галтерские записи:

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

*К-т сч. 91 "Прочие доходы и расходы" —* на стоимость тары с НДС;

*Д-т сч. 91 "Прочие доходы и расходы"*

*К-т сч. 10 "Материалы", субсчет "Тара и тарные материалы" —* на стои­мость тары;

*Д-т сч. 91 "Прочие доходы и расходы"*

*К-т сч. 68 "Расчеты по налогам и сборам" —* на сумму НДС.

На стоимость собственной тары при данном методе определения выручки составляются следующие бухгалтерские записи:

*Д-т сч. 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"  
К-т сч. 90 "Продажи" -* на стоимость тары;

*Д-т сч. 90 "Продажи"*

*К-т сч. 10 "Материалы", субсчет "Тара и тарные материмы" -* на стои­мость тары;

*Д-т сч. 90 "Продажи"*

*К-т сч. 68 "Расчеты по налогам и сборам" —* на сумму НДС по таре.

Если выручка от продажи продукции определяется по моменту оплаты, т. е. поступления средств на расчетный счет или в кассу, то на расход покупной тары составляются следующие бухгалтерские за­писи:

*Д-т сч. 45 "Товары отгруженные"*

*К-т сч. 10 "Материалы", субсчет "Тара и тарные материалы" —* на стои­мость покупной тары;

*Д-т сч. 51 "Расчетные счета"*

*К-т сч. 91 "Прочие доходы и расходы" -* на сумму поступивших средств в размере стоимости тары;

*Д-т сч. 91 "Прочие доходы и расходы"*

*К-т сч. 45 "Товары отгруженные" -* на стоимость тары;

*Д-т сч. 91 "Прочие доходы и расходы"*

*К-т сч. 68 "Расчеты по налогам и сборам" -* на сумму НДС со стоимости тары.

На стоимость собственной тары при данном методе определения выручки составляются следующие бухгалтерские записи:

*Д-т сч. 45 "Товары отгруженные"*

*К-т сч. 10 "Материалы", субсчет "Тара и тарные материалы" —* на стои­мость собственной тары;

*Д-т сч. 51 "Расчетные счета"*

*К-т сч. 90 "Продажи" -* на сумму поступивших средств в размере стоимо­сти тары;

*Д-т сч. 90 "Продажи"*

*К-т сч. 45 "Товары отгруженные" -* на стоимость тары;

*Д-т сч. 90 "Продажи"*

*К-т сч. 68 "Расчеты по налогам и сборам" —* на сумму НДС по таре.

Впроцессе продажи продукции производятся по­грузочные работы на складе поставщика, доставка на станцию или в порт отправления, транспортировка на автомобильном, железнодо­рожном, воздушном или ином транспорте до пункта назначения и склада покупателя, а также погрузочно-разгрузочные работы на станции отправления и назначения и на складе получателя. Все рас­ходы на перечисленные работы согласно договору поставки распре­деляются между поставщиком и покупателем. В договоре поставки определяется франко-место, до которого все расходы по отгрузке продукции несет поставщик, включая их в расходы на продажу и цену продукции. Если поставщик по согласованию с покупателем производит какие-либо расходы сверх франко-цены, то они оплачи­ваются покупателем сверх продажной цены продукции.

Во взаимоотношениях между поставщиками и покупателями применяются следующие франко-цены:

***франко-склад поставщика*** *—* все расходы по отгрузке продукции со склада поставщика и ее доставке до склада покупателя, произво­димые поставщиком, оплачиваются покупателем сверх цены на про­дукцию;

***франко-вагон станции назначения*** *—* все расходы по доставке про­дукции до станции покупателя осуществляются за счет поставщика, и он включает их в расходы на продажу;

***франко-склад покупателя***— поставщик оплачивает и включает в расходы на продажу все работы по доставке продукции до склада покупателя, в том числе работы по разгрузке продукции на его складе.

Порядок учета расходов на транспортировку продукции и погрузочно-разгрузочные работы зависит от того, кто их выполняет и как они должны возмещаться покупателем. Работы по отгрузке продук­ции могут выполняться самим поставщиком или сторонней органи­зацией.

Расходы на транспортные и погрузочно-разгрузочные работы на предприятии обычно учитываются на счете 23 "Вспомогательные производства". Составляются следующие бухгалтерские записи:

*Д-т сч. 23 "Вспомогательные производства"*

*К-т сч. 10 "Материалы" —* на стоимость упаковочных и других материалов, израсходованных при упаковке и погрузке продукции на транс­порт,

*К-т сч. 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" —* на оплату труда, на­численную рабочим, занятым погрузкой, разгрузкой и транс­портировкой продукции,

*К-т сч. 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" —* на от­числения по единому социальному налогу, производимые от суммы начисленной оплаты труда,

*К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" —* на стоимость по­лученных от других организаций услуг,

*К-т сч. 25 "Общепроизводственные расходы"* — на долю общепроизводствен­ных расходов, относимых на сбыт продукции.

Выполненные транспортным цехом услуги оформляются актом приемки работ, подписываемым представителями цеха и отдела сбы­та. На основе акта делается бухгалтерская запись:

*Д-т сч. 44 "Расходы на продажу"*

*К-т сч. 23 "Вспомогательные производства".*

Если же транспортные и погрузочно-разгрузочные расходы воз­мещаются сверх договорной цены на продукцию, а выручка от ее продажи определяется по отгрузке, то составляются следующие бух­галтерские записи:

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

*К-т сч. 90 "Продажи" —* на стоимость услуг транспортного цеха, включая НДС:

*Д-т сч. 90 "Продажи"*

*К-т сч. 23 "Вспомогательные производства" —* на фактическую себестои­мость услуг транспортного цеха;

#### Д-т сч. 90 "Продажи"

*К-т сч. 68 "Расчеты по налогам и сборам" —* на сумму НДС со стоимости услуг транспортного цеха.

Если предприятие определяет выручку от продажи по моменту оплаты, то на стоимость услуг транспортного цеха составляются сле­дующие бухгалтерские записи:

*Д-т сч. 45 "Товары отгруженные"*

*К-т сч. 23 "Вспомогательные производства" —* на стоимость работ по от­грузке и транспортировке продукции;

*Д-т сч. 51 "Расчетные счета"*

*К-т сч. 90 "Продажи" —* на стоимость оплаченных работ;

*Д-т сч. 90 "Продажи"*

*К-т сч. 45 "Товары отгруженные" —* на стоимость работ, по которым по­ступили средства;

*Д-т сч. 90 "Продажи"*

*К-т сч. 68 "Расчеты по налогам и сборам" —* на сумму НДС со стоимости услуг транспортного цеха.

Стоимость услуг сторонних транспортных организаций (желез­нодорожных, автомобильных и т. д.) в зависимости от установленно­го в договоре франко-пункта может относиться на расходы на прода­жу или возмещаться сверх продажной цены на продукцию. В первом случае дебетуются счета 44 "Расходы на продажу" и 19 "Налог на до­бавленную стоимость по приобретенным ценностям" и кредитуется счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами". Во втором случае дебетуется счет 91 "Прочие доходы и расходы" и кредитуется счет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

Предприятие также может нести расходы на рекламу. К расходам на рекламу относятся расходы на разработку, издание и распространение рекламных ил­люстрированных прейскурантов, каталогов, афиш и т. п.; на раз­работку, изготовление и распространение рекламных сувениров, образцов выпускаемой продукции и т. д.; на рекламные мероприя­тия через средства массовой информации (печать, радио, телеви­дение); на световую наружную рекламу; на изготовление стендов, муляжей, рекламных щитов и др.; на хранение и экспонирование рекламных материалов; на участие в выставках, ярмарках, экспо­зициях; на оформление витрин, выставок-продаж и т. д.; на уцен­ку товаров, полностью или частично утративших свое первонача­льное качество при экспонировании в витринах; на приобретение, изготовление и распространение призов, вручаемых победителям розыгрышей во время проведения массовых рекламных кампаний; на проведение иных рекламных мероприятий, связанных с прода­жей продукции.

Расходы на рекламу целесообразно выделять в составе расходов на продажу в отдельную одноименную статью с подразделением на подстатьи по направлениям расходования средств. Такими подстатьями, в частности, могут быть: распространение рекламных изделий; разработка и изготовление эскизов этикеток, фирменных пакетов; рекламные мероприятия, проводимые через средства массовой ин­формации, и т. д.

Расходы на рекламу относятся в дебет счета 44 "Расходы на про­дажу". По кредиту с ним могут корреспондировать различные счета в зависимости от производимых работ и от того, кем выполнялись те или иные работы - самим предприятием или сторонней организа­цией. При выполнении работ по рекламе и ее распространению сто­ронней организацией на стоимость разработки и изготовления эски­зов этикеток, фирменных пакетов, распространения информации через печатные издания, радио, телевидение и т. д. кредитуется счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Стоимость изготовленных собственными подразделениями или купленных упаковочных пакетов, сувениров, муляжей, стендов, дру­гих рекламных продуктов приходуется по дебету счета 10 "Материа­лы" с кредита счета 23 "Вспомогательные производства" или 60 "Рас­четы с поставщиками и подрядчиками", а по мере их отпуска на рек­ламные цели списывается на основании первичных документов в дебет счета 44 "Расходы на продажу".

Если рекламные мероприятия выполняются работниками ор­ганизации, то кредитоваться могут счета: 10 "Материалы" - на стоимость израсходованных материалов, например, при оформле­нии световой рекламы, витрин, выставок-продаж, стендов, рек­ламных щитов и др.; 70 "Расчеты с персоналом на оплату труда" - на сумму начисленной оплаты труда работников по созданию и оформлению рекламы; 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" — на отчисления по единому социальному налогу и т. д.

Если работы по рекламе выполняются производственным цехом, то расходы на нее накапливаются по дебету счета 20 "Основное про­изводство" (заказ выполняется в основном цехе) или 23 "Вспомогате­льные производства" (заказ выполняется вспомогательным цехом), а после выполнения заказа списываются в дебет счета 44 "Расходы на продажу".

Организация может проводить массовые рекламные мероприя­тия с вручением победителям призов. Ими могут быть товары, куп­ленные в магазине, или изделия, выпускаемые самой организацией. В таком случае дебетуется счет 44 "Расходы на продажу" и кредиту­ется счет 10 "Материалы" - на стоимость купленных предметов или счет 43 "Готовая продукция" — на стоимость собственной продук­ции.

В бухгалтерском учете все фактически произведенные расходы на рекламу в полном объеме включаются в себестоимость проданной продукции.

Затраты, отраженные на счете 44 "Расходы на продажу", списываются в дебет счета 45 "То­вары отгруженные" или счета 90 "Продажи".

На счет 45 "Товары отгруженные" эти расходы списывают орга­низации, определяющие объем продаж по мере оплаты продукции, а на счет 90 "Продажи" - организации, исчисляющие объем продаж продукции по моменту отгрузки продукции. Учетной политикой ор­ганизации может предусматриваться списание всех расходов на про­дажу непосредственно на себестоимость проданной продукции.

При исчислении полной себестоимости и составлении отчетных калькуляций расходы на продажу относятся на себестоимость отде­льных видов продукции. При этом расходы на упаковку и транспор­тировку включаются в себестоимость прямым путем на основе пер­вичных документов. При невозможности прямого отнесения они распределяются косвенным путем. В качестве базы распределения используется вес, объем, производственная себестоимость, продаж­ная стоимость или другой показатель, установленный в отраслевой инструкции по планированию, учету и калькулированию себестои­мости продукции или в учетной политике организации. Все осталь­ные расходы на продажу, как правило, распределяются между соот­ветствующими видами продукции косвенным путем пропорциональ­но тем же базам, что и расходы на упаковку и транспортировку.

Учет расходов на продажу осуществляется в ведомости по анали­тическим статьям. Ведомость заполняется на основе первичных до­кументов (лимитно-заборных карт, требований-накладных, актов приемки выполненных работ, нарядов на сдельную работу и др.) и ведомостей распределения затрат по их направлениям. В условиях компьютерного учета составляется ведомость учета расходов на про­дажу по следующей форме (приложение 1).

Как известно, в целях налогообложения в соответствии со ста­тьей 38 НК РФ моментом реализации считается дата перехода прав собственности на отгруженную продукцию, товар, работы, услуги.

Если стороны в договоре определили момент перехода прав собственности, то признание расходов по доставке зависит от этого условия.

Если такие даты в договоре не определены, то действуют ста­тьи 218, 223, 224 ГК РФ, согласно которым право собственности у приобретателя по договору поставки (купли-продажи) возни­кает с момента передачи вещи, если иное не предусмотрено зако­ном или договором.

Передачей признается вручение вещи приобретателю, сдача ее перевозчику для отправки приобретателю. При этом к переда­че вещи приравнивается передача коносамента или иного това­росопроводительного документа. Факт передачи товара продавцу напрямую, через посредника или через перевозчика фик­сируется товаросопроводительными документами. Место пере­дачи товара также определяется условиями заключенного дого­вора.

Таким образом, расходы, понесенные поставщиком до этого момента, будут включаться в состав коммерческих (расходов на продажу).

Эти расходы в соответствии с Планом счетов финансово-хо­зяйственной деятельности организации учитывают на *счете 44 «Расходы на продажу».* Счет активный; сальдо равно сумме про­изведенных расходов, приходящихся на отгруженную, но не реа­лизованную на начало месяца продукцию; оборот по дебету -затраты отчетного месяца, связанные с отгруженной продукции; оборот но кредиту - затраты, списанные в отчетном месяце на реализованную продукцию.

В соответствии с пунктом 9 ПБУ 10/99 коммерческие расхо­ды могут включаться в себестоимость проданных продукции, товаров, выполненных работ, оказанных услуг полностью в от­четном году их признания в качестве расходов по обычным ви­дам деятельности.

Таким образом, в учетной политике организации может быть предусмотрен один из двух вариантов списания коммерческих расходов:

расходы на упаковку и транспортировку, входящие в состав коммерческих расходов, включаются в себестоимость соответ­ствующих видов продукции прямым путем. При невозможности такого отнесения они могут распределяться между отдельными видами реализованной продукции ежемесячно исходя из их веса, объема, производственной себестоимости или других показате­лей, предусмотренных в отраслевых инструкциях по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продук­ции (работ, услуг). Все остальные коммерческие расходы (за ис­ключением расходов на упаковку и транспортировку) ежемесяч­но относятся на себестоимость реализованной продукции (работ, услуг);

все коммерческие расходы ежемесячно списываются на себе­стоимость реализованной продукции.

С целью расчета полной себестоимости выпущенной продук­ции по ее видам коммерческие расходы распределяются пропорционально плановой себестоимости реализованной или выпущен­ной продукции.

При составлении отчетных калькуляций определяется полная себестоимость выпущенной продукции, поэтому коммерческие расходы распределяются непосредственно по отдельным видам продукции путем прямого учета. Если указанные расходы па еди­ницу продукции нельзя определить прямым путем, их распреде­ляют пропорционально весу, объему или плановой производ­ственной себестоимости отгруженной продукции.

При первом варианте учетной политики, когда не вся выпу­щенная продукция отгружается в отчетном месяце, для опреде­ления полной себестоимости выпуска продукции составляют рас­чет сумм коммерческих расходов, относимых на себестоимость выпущенной продукции. Этот расчет выполняется на основе объема товарного выпуска продукции и фактического уровня указан­ных расходов за отчетный месяц.

**2.5 Инвентаризация готовой продукции и товаров.**

Инвентаризация готовой продукции осуществляется таким же об­разом, как и по материалам. При инвентаризации товаров отгружен­ных, не оплаченных в срок покупателями, находящихся на складах других организаций проверяют обоснованность числящихся сумм на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

На счетах учета товарно-материальных ценностей, не находящих­ся в момент инвентаризации в подотчете материально ответственных лиц (в пути, товары отгруженные и др.), могут оставаться только сум­мы, подтвержденные надлежаще оформленными документами: по находящимся в пути — расчетными документами поставщиков или другими их заменяющими документами; по отгруженным — копиями предъявленных покупателям документов (платежных поручений, век­селей и т.д.); по просроченным оплатой документам — с обязатель­ным подтверждением учреждением банка; по находящимся на скла­дах сторонних организаций — сохранными расписками, переоформ­ленными на дату, близкую к дате проведения инвентаризации.

Предварительно должна быть произведена сверка этих счетов с другими корреспондирующими счетами. Например, по счету «Това­ры отгруженные» следует установить, не числятся ли на этом счете суммы, оплата которых почему-то отражена на других счетах, или сум­мы за материалы и товары, фактически оплаченные и полученные, но числящиеся в пути.

Описи составляют отдельно на товарно-материальные ценности, находящиеся в пути, отгруженные, не оплаченные в срок покупателя­ми и находящиеся на складах других организаций.

В описях на товарно-материальные ценности, находящиеся в пути, по каждой отдельной отправке приводятся следующие данные: наи­менование, количество и стоимость, дата отгрузки, а также перечень и номера документов, на основании которых эти ценности учтены на счетах бухгалтерского учета.

В описях на товарно-материальные ценности, отгруженные и не оплаченные в срок покупателями, по каждой отдельной отгрузке при­водятся наименование покупателя, наименование товарно-материаль­ных ценностей, сумма, дата отгрузки, дата выписки и номер расчетно­го документа.

Товарно-материальные ценности, хранящиеся на складах других организаций, заносят в описи на основании документов, подтверждающих сдачу этих ценностей на ответственное хранение. В описях на эти ценности указывают их наименование, количество, сорт, стоимость (по данным учета), дату принятия груза на хранение, место хранения, номера и даты документов.

Выявленные излишки готовой продукции и товаров оценивают но рыночной стоимости на дату инвентаризации и включают и состав внереализационных доходов (дебетуют счета 43 «Готовая продукция» и 41 «Товары», кредитуют счет 91 «Прочие доходы и расходы»).

Излишки по пересортице принимаются к учету на счета 43 или 41 с кредита счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Выявленные недостачи, потери, хищения готовой продукции и то­варов списывают по учтенным ценам с кредита счетов 43 и 41 к дебет счета 94.

**2.6 Отчетность по готовой продукции и корреспонденция счетов по операциям учета готовой продукции и ее реализации.**

В соответствии с Инструкцией по заполнению унифицированных форм федерального государственного статистического наблюдения (13) все юридические лица, осуществляющие производство товаров и ус­луг для продажи на сторону, их филиалы и представительства обяза­ны представлять форму № П-1 «Сведения о производстве и отгрузке товаров и услуг». Отчетность представляется ежемесячно органам статистики и органам регулирования экономики.

Сведения о производстве и отгрузке товаров и услуг включают четыре раздела.

*В первом разделе* — «Общие экономические показатели» — за от­четный месяц, за предыдущий месяц и за соответствующий отчетный месяц прошлого года содержатся сведения о(об):

выпуске товаров и услуг (без НДС и акцизов), в том числе по ос­новной деятельности;

отгруженных (переданных) товарах, в том числе собственного про­изводства;

остатках готовой продукции собственного производства и това­ров для перепродажи на конец месяца;

объеме платных услуг населению;

обороте розничной торговли и общественного питания;

вывозе товаров в государства — члены Таможенного союза;

экспорте и импорте услуг.

*Но втором разделе* — «Отдельные показатели производственной деятельности» — приводятся сведения за приведенные выше даты о(об):

потребленной электроэнергии;

стоимости переработанного давальческого сырья и материалов;

производственных потребительских товарах;

продукции растениеводства и животноводства;

работах, выполненных собственными силами по договорам строительного подряда;

строительно-монтажных работах, выполненных хозяйственным способом;

обороте рыночной торговли продовольственными товарами;

обороте оптовой торговли алкогольными напитками и пивом;

отгруженной инновационной продукции;

перевозке грузов грузовыми автомобилями;

грузообороте грузовых автомобилей.

*В третьем разделе* — «Виды оказанных услуг» — приводится пе­речень оказанных услуг за приведенные выше даты, а *в четвертом разделе* — «Производство и отгрузка по видам продукции и услуг» — произведенные и отгруженные виды продукции и оказанные услуги.

**3. Аудит отгруженной и реализованной готовой продукции.**

3.1. Методика проведения аудита реализованной и отгруженной продукции

Среди документов, подлежащих проверке, выделяют первичные документы, регистры учета, отчетность.

Первичные документы включают:

1. Приказ об учетной политике организации;
2. Договоры на реализацию продукции;
3. Приказ-накладная (комбинированный документ, совмещающий распоряжение складу на отпуск готовой продукции и накладную, являющуюся сопроводительным документом, фиксирующим отпущенное количество продукции);
4. Счет-фактура;
5. Товарно-транспортная накладная;
6. Счета-фактуры для целей налогообложения;
7. Карточки складского учета;
8. Приемо-сдаточная накладная по сдаче на склад готовой продукции;
9. Акт сдачи на склад готовой продукции;
10. Инвентарные описи;
11. Накладные на реализацию готовой продукции, коносаменты.

Регистры синтетического и аналитического учета включают:

1. Главную книгу;
2. Журнал-ордер №11;
3. Ведомость выпуска готовой продукции;
4. Ведомость отгрузки и реализации готовой продукции;
5. Количественно суммовые карточки, оборотные ведомости.

Отчетность включает:

1. Форму №1 (бухгалтерский баланс)

Бухгалтерская отчетность, в которой отражается раздел (Участок, бухгалтерский счет), должна включать в себя в частности, строки баланса:

* Стр. 214 «Готовая продукция и товары для перепродажи»;
* Стр. 215 «Товары отгруженные»;
* Стр.217 «Прочие запасы и затраты», по которой показываются запасы и затраты, не нашедшие отражения в других строках подраздела «запасы» раздела II бухгалтерского баланса;
* Стр. 230 «Дебиторская задолженность покупателей и заказчиков».

1. Форму №2 (Отчет о прибылях и убытках)

Подготовительный этап.

Первоначально следует ознакомиться с учетной политикой организации в части:

* Метода учета затрат на производство и калькулирования фактической себестоимости прибыли;
* Метода распределения по видам выпускаемой продукции затрат вспомогательного производства;
* Метода распределения по видам выпускаемой продукции общепроизводственных расходов;
* Метода распределения по видам выпускаемой продукции коммерческих расходов;
* Порядка оценки незавершенного производства и готовой продукции;
* Способа ведения бухгалтерского учета готовой продукции;
* Списания счета 26 «Общехозяйственные расходы»;
* Использования счета 40 «Выпуск готовой продукции (работ, услуг)»;
* Признания выручки от продажи продукции для целей налогообложения.

Проверить наличие приказа на материально-ответственных лиц организации и договоров на полную материальную ответственность с работниками предприятия.

Ознакомиться с договорами на реализацию готовой продукции.

Проверить наличие и отражение в бухгалтерском учете результатов инвентаризации готовой продукции и расчетов с покупателями.

При проведении проверки необходимо установить:

1. правильность и своевременность оформления документа на сдачу продукции из производства на склад;
2. правильность отражения в бухгалтерском учете операций связанных с выпуском готовой продукции;
3. правильность определения производственной себестоимости готовой продукции по видам заказов;
4. достоверность отражения фактической себестоимости отгруженной продукции (дебет счета 45 «Товары отгруженные» кредит счета 43 «Готовая продукция»);
5. правильность расчета суммы отклонений фактической себестоимости от плановой и их списания;
6. правильность составления бухгалтерских проводок по учету выпуска готовой продукции (работ, услуг);
7. в случае, когда продукция отпускается покупателям непосредственно со складов, следует обращать внимание на наличие надлежащим образом оформленных доверенностей на ее получение.
8. правильность ведения журнала-ордера №10/1 и ведомости №16 «Движение готовых изделий в ценностном выражении» (при журнально-ордерной форме учета);
9. проверка правильности отражения в учете продукции, выработанной из давальческого сырья;
10. проверка правильности отражения в учете результатов инвентаризации готовой продукции
11. соответствие записей аналитического и синтетического учета по балансовым записям счета 43 «Готовая продукция» и счета 40 «Выпуск готовой продукции» записям в главной книге и балансе;
12. правильность оценки готовой продукции.

В настоящее время применяется шесть основных видов оценки готовой продукции.

***По фактической производственной себестоимости.***

Этот способ используется сравнительно редко, в основном на предприятиях индивидуального производства, выпускающих крупное уникальное оборудование и транспортные средства. Может применяться на предприятиях с ограниченной номенклатурой массовой продукции.

***По неполной (сокращенной) производственной себестоимости продукции,*** исчисляемой по фактическим затратам без общехозяйственных расходов. Может применяться в тех же производствах, где применяется первый способ оценки продукции.

***По оптовым ценам реализации.*** Оптовые цены применяются в качестве твердых учетных цен. Отклонения фактической себестоимости продукции учитывается на отдельном аналитическом счете. При устойчивых оптовых ценах этот вариант оценки продукции является самым распространенным, так как позволяет сопоставлять оценку продукции в текущем учете и отчетности, что важно для контроля за правильным определением товарного выпуска.

***По плановой (нормативной) производственной себестоимости*,** также выступающей в качестве твердой учетной цены. При этом способе обуславливается необходимость отдельного учета отклонений фактической производственной себестоимости продукции от плановой или нормативной. Достоинство данного способа оценки готовой продукции заключается в обеспечении единства оценки в планировании учета. Однако если плановая и нормативная себестоимость продукции изменяется часто, то переоценка остатков готовой продукции усложняется. Вариантом этого способа оценки готовой продукции является оценка ***по сокращенной плановой* *производственной себестоимости.***

***По свободным отпускным ценам и тарифам, увеличенным на сумму НДС и* *спецналога.*** Используется этот способ при выполнении единичных заказов и работ.

***По свободным рыночным ценам.***Этот вариант оценки применяется для учета товаров реализуемых через розничную сеть.

При проверке правильности отгрузки и реализации продукции необходимо установить:

* заключены ли договора на поставку готовой продукции и правильность их оформления;
* правильность оформления цен на отгруженную продукцию. Реализация продукции (работ, услуг) производится по следующим ценам:
* а) по свободным отпускным ценам и тарифам, увеличенным на сумму НДС;
* б) по государственным регулируемым оптовым ценам и тарифам увеличенным на сумму НДС;
* в)по государственным регулируемым розничным ценам и тарифам, включающим НДС (продажа товаров населению и оказанию ему услуг);
* правильность установления отпускной цены с учетом расходов по доставке продукции от поставщика до покупателя в соответствии с заключенным договором поставки.

Различают следующие виды франко-мест, до которых все расходы по отгрузке продукции несет поставщик:

**Франко-склад поставщика**, когда все расходы, связанные с отгрузкой, предприятие-поставщик включает в платежное требование-поручение (стоимость погрузочно-разгрузочных работ на складе, на станции железной дороги, стоимость перевозки и железнодорожный тариф);

**Франко-станция отправления** – поставщик включает в платежное требование железнодорожный тариф и стоимость погрузки продукции в вагоны;

**Франко-вагон станция назначения** - поставщик включает в платежное требование только сумму железнодорожного тарифа;

**Франко-станция назначения –** все расходы по отгрузке, включая железнодорожный тариф, оплачивает поставщик;

**Франко-склад покупателя** – кроме указанных расходов поставщик оплачивает разгрузочно-погрузочные работы на станции покупателя, на его складе и стоимость перевозки до его склада и др.;

* своевременность предъявления в банк платежного требования-поручения за отгруженную продукцию;
* правильность оформления документов по отпуску продукции, если продукция отпускается непосредственно со склада поставщика;
* правильность организации складского учета готовой продукции;
* правильность ведения аналитического и синтетического учета отгрузки и реализации продукции (работ, услуг). Порядок учета выручки от реализации продукции (работ, услуг) зависит от выбранного предприятием метода учета реализации продукции (этот метод должен быть отражен в приказе по учетной политике предприятия);
* соответствие записей синтетического и аналитического учета по счету 90 «Продажи» в журнале-ордере №11 записям в главной книге и балансе (при журнально-ордерной форме учета).

**3.2 Аудит отгрузки и реализации продукции (работ, услуг).**

***Таблица 4***

**Вопросник для оценки внутреннего контроля реализации продукции (работ, услуг) и прочей реализации.**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Направления и вопросы тестирования** | **Ответы** | | | **Примечание** |
| **Нет ответа** | **Да** | **Нет** |
| 1 | Условия Контролируется ли реализация продукции персоналу за наличный расчет и реализацию отходов? |  |  |  |  |
| 2  3 | Реальность Ограничен ли доступ к бланкам счетов-фактур за реализацию?  Заполняются ли пронумерованные транспортные накладные или другие документы на отгрузку? |  |  |  |  |
| 4  5  6 | Полнота Пронумерованы ли бланки счетов-фактур за реализацию?  Контролируется ли последовательность нумерации для выявления неучтенных счетов-фактур?  Контролируется ли последовательность нумерации для выявления неучтенных транспортных накладных? |  |  |  |  |
| 7 | Утверждение Утверждаются ли продажи в кредит до отгрузки? |  |  |  |  |
| **№ п/п** | **Направления и вопросы тестирования** | **Ответы** | | | **Примечание** |
| **Нет ответа** | **Да** | **Нет** |
| 8  9 | Обоснованы ли реализационные цены и сроки реализации по договорам?  Устанавливаются ли реализационные цены ниже себестоимости? |  |  |  |  |
| 10  11  12 | Точность Сопоставляется ли количество отгруженной продукции с данными счетов-фактур?  Проверяются ли товарно-транспортные документы на предмет ошибок при подсчете количества, общей суммы, применении цен, наценок?  Проверяется ли соответствие данных первичного, аналитического и синтетического учета реализации продукции? |  |  |  |  |
| 13 | Классификация Имеется ли классификатор по готовой продукции и ее реализации? |  |  |  |  |
| 14 | Учет Имеется ли единая учетная политика по реализации продукции? |  |  |  |  |
| **№ п/п** | **Направления и вопросы тестирования** | **Ответы** | | | **Примечание** |
| **Нет ответа** | **Да** | **Нет** |
| 15 | Проверяются ли записи аналитического и синтетического учета реализации и утверждаются ли ответственным бухгалтером? |  |  |  |  |
| 16 | Периодизация Датируются ли счета-фактуры за реализацию продукции днем отгрузки? |  |  |  |  |

Примерные аудиторские тесты контроля реализации продукции, товаров, работ и услуг представлены в таблице 9.

***Таблица 5***

Процедура аудиторских тестов контроля реализации продукции и дебиторской задолженности.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Вопросы, включенные в программу, и процедуры их проверки** | **Направления контроля** |
| А  1 | Реализация Выбрать для проверки документы на отгрузку:  А) сканировать на предмет  недостающих номеров  Б) проследить по соответствующим  операциям счета-фактуры  В) сканировать счета-фактуры на  предмет пропущенных номеров | Полнота  Полнота  Полнота |
| Б  2 | ВыборочноА) проверить точность подсчета стоимости отгруженной  продукции  Б) проверить цены по  утвержденному перечню цен  В) подтвердить отгрузку  продукции приложенными  документами к счетам-фактурам  Г) проверить даты и соответствие  количества товаров, работ,  услуг в приложенных  документах к счетам-фактурам  Д) проследить точность и  правильность отражения  задолженности покупателей  в регистрах бухгалтерского  учета и Главной книги | Точность  Утверждение  Реальность  Периодизация,  Реальность  Учет |
| 3 | Проверить путем пересчета своевременность и полноту списания себестоимости реализованной продукции, торговой наценки и коммерческих расходов согласно нормативным требованиям | Точность,  периодизация |
| 4 | Используя приемы прослеживания, сверки документов, выборочно проверить реальность формирования себестоимости реализованной продукции | Реальность |
| 5 | Проверить правильность составления бухгалтерских проводок на отгрузку продукции, поступление выручки от реализации, списание себестоимости, торговой наценки, распределение коммерческих расходов и отражения условно-постоянных расходов | Учет |
| 6 | Путем пересчета проверить правильность начисления НДС, определения финансовых результатов от реализации | Точность |
| 7 | Проанализировать результаты от реализации продукции, работ и услуг, сравнить эти результаты с данными бизнес-плана организации | Утверждение |

Следует также установить правильность ведения журнала-ордера № 11-АПК по кредиту счетов 40, 41, 42, 43, 45, 46, 47, 48, 62, ведомостей № 60-АПК, 61-АПК, 62-АПК, 63-ЛМК, 64-АПК, 65-АПК, 66-АПК и 67-АПК. Все эти регистры взаимосвязаны между собой, а поэтому в них необходимо проверить: полноту и своевременность отражения себестоимости отгружен­ной продукции (работ, услуг) и выручки от реализации этой продукции; правильность списания себестоимости реализованной продукции (при определении выручки по методу «оплата»), обоснованность и правильность отнесения коммерческих расхо­дов; точность списания торговой наценки пропорционально стоимости продукции по покупным или продажным ценам (регулируется учетной политикой организации); правильность расче­та финансовых результатов от реализации каждого вида продук­ции или оказанных услуг и выполненных работ.

На заключительном этапе проверки аудитор должен устано­вить соответствие данных аналитического учета по реализации продукции (работ, услуг) с данными синтетического учета (жур­нала-ордера, Главной книги). Взаимной сверкой записей опера­ций по реализации в разных регистрах можно установить точ­ность отражения сумм и правильность корреспонденции счетов по этим операциям.

Так, правильность оборотов по кредиту счетов 45, 90, 62 и других можно установить путем сверки этих данных с записями: по дебету счета 50 — с данными таблицы дебетовых оборо­тов к журналу-ордеру № 1-АПК, по дебету счета 51 — к журна­лу-ордеру № 2-АПК, по дебету счета 90 — к журналу-ордеру № 4-АПК и др.

**3.4 Аудиторская проверка операций по отгруженным товарам.**

**Предмет проверки:**

1) отражение в учете товаров отгруженных в соответствии с учетной политикой;

2) правильность учета товаров отгруженных в полном объеме.

**Аудиторские процедуры:**

1) по статье «Товары отгруженные» в балансе организации от­ражается стоимость отгруженной продукции (товаров) и случае, если договором обусловлен отличный от общего порядка момент перехода права собственности и риска случайной гибели органи­зации к покупателю (заказчику) — например, при экспорте про­дукции.

Производится проверка правильности оценки отгруженной продукции (товаров). Согласно Положению о бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации отгружен­ные товары (сданные работы, оказанные услуги) отражаются в балансе по полной фактической (или нормативной — плановой) себестоимости;

2) проверка порядка списания стоимости товаров отгруженных на себестоимость реализованной продукции. Сле­дует удостовериться, что списание происходит:

в объеме, соответствующем объему реализованной продукции;

в том отчетном периоде, в котором по кредиту счета 90 была отражена выручка от реализации.

Особое внимание обратить на случаи частичного отражения выручки, предусмотренной счетом-фактурой, выставленным по­купателю, платежным требованием-поручением, договором и т.п. Например, договором может быть предусмотрен переход права собственности на товар к покупателю в момент поступления оп­латы на расчетный счет (в кассу и т.п.) организации. Важно, что­бы при поступлении частичной оплаты от покупателя с кредита счета 45 «Товары отгруженные» в дебет счета 90 «Продажи» была списана соответствующая этой опла­те сумма;

3) проверка правильности учета товаров (готовой продукции), переданных другим организациям для реализации на комиссион­ных и иных подобных началах.

**3.4 Аудит финансовых результатов и их использования.**

**Предмет проверки:** отражение на счете 99 реально полученных прибылей и убытков.

**Аудиторские процедуры:**

1) проверка того, что:

в организации ведется раздельный учет прибыли (убытка), по­лученной (полученного) в результате осуществления различных видов деятельности;

аналитический учет по счету 99 «Прибыли и убытки» позволяет получить следующие группировки данных, необходимых для со­ставления финансовой отчетности в соответствии с установлен­ными требованиями:

прибыль (убыток) от реализации продукции (работ, услуг);

проценты к получению;

доходы от участия в других организациях;  
прочие операционные доходы;  
и др.;

2) проверка правильности отражения на счете 99 «Прибыли и убытки» финансового результата от реализации продукции (работ, услуг), реализации и прочего выбытия основных средств, реализации прочих активов (использовать данные, по­лученные в ходе проверок по разделам «Выручка от реализа­ции продукции (работ, услуг)», «Основные средства», «Произ­водственные запасы» и др.);

3) проверка включения в состав прибыли отчетного периода прибыли (убытка), выявленной в отчетном периоде, но относя­щейся к прошлым периодам;

4) проверка правильности отражения сумм доходов будущих периодов и их своевременного списания на финансовый результат отчетного периода;

5) проверка правильности учета курсовых разниц;

6) проверка:

отражения на счете 99 доходов от сдачи имущества в аренду своевременно (в соответствии с договором);

учета по дебету счета 99 и невключения в себестоимость продук­ции расходов, связанных с содержанием указанного имущества;

отражение износа основных средств, переданных в аренду, по дебету счета 99;

7) оценка правильности отражения в учете доходов по ценным бумагам и прочим финансовым вложениям (использовать резуль­таты проверки по разделу «Финансовые вложения»);

8) проверка того, что затраты по аннулированным произ­водственным заказам, затраты на производство, не давшее продукции, затраты, связанные с содержанием законсервиро­ванных производственных мощностей и объектов, обоснованно отнесены на счет 99 и подтверждены соответствующими до­кументами;

9) оценка правильности и обоснованности отражения в учете штрафов, пеней, неустоек и прочих финансовых санкций за нару­шение условий по хозяйственным договорам (как в составе дохо­дов, так и в составе расходов);

10) оценка правильности и обоснованности отражения на сче­те 99 прочих доходов и расходов;

11) анализ отчета о финансовых результатах организации за год. Проверка соответствия формированния статей отчета установ­ленным требованиям; проверка того, что суммы, приведенные в отчете, подтверждены данными бухгалтерского учета;

12) ознакомление с расчетом по налогу на прибыль. Проверка правильности исчисления налогооблагаемой базы. Проверка вы­полнения соответствующих корректировок валовой прибыли для целей налогообложения:

пересчет прибыли от реализации продукции (работ, услуг), если для целей налогообложения выручка определяется по момен­ту оплаты;

пересчет прибыли от реализации продукции (работ, услуг) по ценам ниже ее фактической себестоимости в случае отсутствия необходимых обоснований;

увеличение валовой прибыли на сумму убытка от реализации и прочего выбытия основных средств (иметь в виду возможность применения индекса-дефлятора);

увеличение валовой прибыли на сумму убытка от прочей реа­лизации;

увеличение валовой прибыли на сумму сверхнормативных рас­ходов, учтенных в себестоимости реализованной продукции (ис­пользовать данные проверки по разделу «Затраты и себестои­мость»);

увеличение валовой прибыли на величину стоимости безвоз­мездно полученного имущества и др.

Оценка правильности отражения сумм по другим строкам рас­чета; использования ставок налога; правильности и обоснованнос­ти применения налоговых льгот.

**3.5 Аудиторское заключение.**

В ходе аудита все действия аудиторов направлены на достижение главной цели аудиторской проверки – формирование объективного мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Это мнение и составляет содержание аудиторского заключения.

Аудиторское заключение – это документ с юридическим статусом для всех юридических и физических лиц, органов государственной власти и управления, органов местного самоуправления и судебных органов. Заключение аудиторской организации (аудитора) по результатам проверки, проведенной по решению органов дознания, приравнивается к заключению экспертизы, назначенной в соответствии с процессуальным законодательством РФ.

Аудиторское заключение по результатам обязательного аудита составляется в соответствии с требованиями российского правила (стандарта) аудиторской деятельности «Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности» и требованиями других правил (стандартов).

Аудиторское заключение должно быть составлено на русском языке, стоимостные показатели в нем выражены в валюте Российской Федерации (руб.). Исправления не допускаются.

Аудиторская организация обязана предоставить аудиторское заключение только экономическому субъекту в согласованном количестве экземпляров и в обусловленные сторонами сроки.

На основании Временных правил аудиторской деятельности в Российской Федерации, утвержденных Указом Президента Российской Федерации №2263 от 22.12.93, и российского стандарта «Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности» аудиторское заключение содержит три части: вводною, аналитическую и итоговую.

Вводная часть включает все необходимые сведения об аудиторской фирме или аудиторе, работающем самостоятельно.

Аналитическая часть представляет собой отчет аудиторской фирмы экономическому субъекту об общих результатах проверки состояния внутреннего контроля, бухгалтерского учета и отчетности экономического субъекта, а также соблюдения экономическим субъектом законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций.

Итоговая часть представляет собой мнение аудиторской организации (аудитора) о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

К аудиторскому заключению должна быть приложена установленная законодательством бухгалтерская отчетность экономического субъекта, в отношении которой проводился аудит.

Каждая страница аудиторского заключения подписывается аудитором, проводившим проверку, и заверяется его личной печатью. При проведении проверки аудиторской фирмой аудиторское заключение, кроме того, подписывается в целом руководителем аудиторской фирмы и заверяется печатью аудиторской фирмы.

В ходе аудиторской проверки могут быть выявлены существенные нарушения в установленном порядке ведения бухгалтерского учета. Они находят отражение в аудиторском заключении.

**3.6 Типичные ошибки.**

Типичными ошибками являются следующие:

1. **Оценка готовой продукции не соответствует методу оценки, установленному учетной политикой организации.**

Организации могут вести учет выпуска продукции двумя способами:

* Без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»;
* С использованием счета 40.
* Если организация не использует счет 40 «Выпуск готовой продукции (работ, услуг)», тогда на счете 43 «Готовая продукция» продукция отражается по фактической себестоимости.

Если организация использует счет 43 «Готовая продукция» продукция отражается по нормативной или плановой производственной себестоимости, а отклонение ее от фактической производственной себестоимости списывается со счета 40 «Выпуск готовой продукции (работ, услуг)» в дебет счета 90 «Продажи».

Необходимым условием применения счета 40 является применение на предприятии показателей нормативной или плановой себестоимости, что достигается обычно при использовании нормативного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

Вариант учета выхода готовой продукции с использованием счета 40 целесообразно использовать, если отклонения фактической себестоимости продукции от нормативной или плановой оказываются значительными, а продукция реализуется неритмично. Задержки с реализацией продукции могут привести к убыточности организации, поскольку отклонения со счета 40 сразу списываются на счет 90. Если такие факты имеют место, аудитору следует указать руководству предприятия на неэффективность применяемого учетного решения.

Готовая продукция списывается в порядке реализации со счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 90 «Продажи», только если она отгружена или сдана покупателю на месте и расчетные документы за нее предъявлены этим покупателям (заказчикам).

Если договором поставки обусловлен момент перехода права владения, использования и распоряжения отгруженной продукции и риска ее случайной гибели от предприятия к покупателю (заказчику) не в момент отгрузки или сдачи покупателю на месте (например, при экспорте продукции), то до такого момента эта продукция учитывается на счете 45 "«Товары отгруженные». При фактической отгрузке ее производится запись по кредиту счета 43 «Готовая продукция» и дебету счета 45 «Товары отгруженные».

Готовая продукция, переданная другим предприятиям для реализации на комиссионных и иных подобных началах, также списывается со счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 45 «Товары отгруженные».

1. **Оценка отгруженной продукции не соответствует методу оценки, установленному учетной политикой организации.**

Товары отгруженные учитываются на счете 45 «Товары отгруженные» по фактической производственной или нормативной (плановой) себестоимости.

Записи по дебету счета 45 «Товары отгруженные» в корреспонденции со счетом 43 «Готовая продукция», 41 «Товары» могут производиться только в соответствии с оформленными документами (накладными, приемосдаточными актами и др.) по отгрузке готовых изделий (товаров) или передаче их для реализации на комиссионных и иных подобных началах.

Суммы списываются с кредита счета 45 «Товары отгруженные» в дебет счета 90 «Продажи» только при предъявлении покупателям (заказчикам) расчетных документов за отгруженную продукцию либо поступлении извещения комиссионера о реализации переданных ему изделий.

Если предприятие отражает реализацию продукции (товаров, работ, услуг) по мере оплаты покупателем (заказчиком) расчетных документов, то счет 45 «Товары отгруженные» используется для обобщения информации о наличии и движении всей отгруженной продукции (товаров), выполненных и сданных работ (услуг). При этом принятые на учет по счету 45 «Товары отгруженные» суммы списываются в дебет счета 90 «Продажи» при оплате расчетных документов покупателем (заказчиком).

В целях соблюдения единой методологии бухгалтерского учета на предприятии должен использоваться единый метод определения следующей цепочки: «фактическая себестоимость незавершенного производства – фактическая себестоимость готовой продукции – фактическая себестоимость отгруженной и реализованной продукции».

Соответствие методов оценки всех составных частей цепочки должно быть проанализировано аудитором на этапе экспертизы учетной политики.

1. **Неправильный расчет и отражение в учете отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции от стоимости ее по учетным ценам (при учете готовой продукции по учетным ценам).**

При учете готовой продукции на синтетическом счете 43 «Готовая продукция» по фактической производственной себестоимости в аналитическом учете движение ее отдельных наименований возможно отражать по учетным ценам с выделением отклонений фактической производственной себестоимости изделий от их стоимости по учетным ценам. Такие отклонения учитываются по однородным группам готовой продукции, которые формируются предприятием исходя из уровня отклонений фактической производственной себестоимости от стоимости по учетным ценам отдельных изделий.

При списании готовой продукции со счета 43 относящаяся к этой продукции сумма отклонений фактической производственной себестоимости от стоимости по ценам, принятым в аналитическом учете, определяется по проценту, исчисленному исходя из отношения отклонений на остаток готовой продукции на начало отчетного периода и отклонений по продукции, поступившей на склад в течение отчетного месяца, к стоимости этой продукции по учетным ценам. Сумма отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции от ее стоимости по учетным ценам, относящаяся к отгруженной и реализованной продукции, отражается по кредиту счета 43 и дебиту соответствующих счетов дополнительной или сторнировочной записью в зависимости от того, представляют они перерасход или экономию.

1. **Неполное отражение в учете выпущенной продукции.**

По строке «Готовая продукция» в бухгалтерской отчетности показывается фактическая производственная себестоимость остатка законченных производством изделий, прошедших испытания и приемку, укомплектованных всеми частями согласно условиям договоров с заказчиками и соответствующим техническим условиям и стандартам. Продукция, не отвечающая указанным требованиям, и несданные работы считаются незаконченными и показываются в составе незавершенного производства.

Если продукция предприятия отвечает всем вышеуказанным требованиям, то она должна быть и отражена в учете как готовая продукция. Для выявления фактов учета фактически готовой продукции в составе незавершенного производства, как правило, знаний аудитора бывает недостаточно. В таких случаях требуется привлечение эксперта.

При использовании для учета затрат на производство счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» готовая продукция отражается по данной статье по нормативной (плановой) себестоимости.

1. **Несвоевременное отражение в учете отгруженной и реализованной продукции.**

При отражении в учете отгруженной и реализованной продукции возможны два варианта ошибки:

* Отражение в учете продукции как реализованной, в то время как в соответствии с договором она еще не может быть признана реализованной, а должна быть отражена в учете и отчетности как отгруженная;
* Отражение в учете продукции как отгруженной, в то время как в соответствии с договором она уже реализована, т.е. момент перехода права собственности от продавца к покупателю уже состоялся.

1. **Отсутствие налаженного аналитического учета готовой продукции по местам хранения и отдельным видам готовой продукции.**

Для хранения готовой продукции на предприятии должны быть организованы отдельные складские помещения. Хранить готовую продукцию в тех же помещениях, что и материальные ценности, используемые для ее производства, нельзя.

Если на предприятии имеется несколько складов готовой продукции, на первичных документах и документах аналитического учета должно быть указано место хранения, например, номер или код склада.

В соответствии с отраслевыми требованиями продукция должна быть идентифицирована по артикулам, сортам, размерам и т.д.

Аналитический учет должен быть организован так, чтобы в любой момент времени иметь точные данные о том, какая продукция, какого типа, сорта, размера имеется на предприятии, а также где она храниться.

1. **Отсутствие инвентаризации готовой продукции.**

При инвентаризации готовая продукция заносится в описи по каждому отдельному наименованию с указанием вида, группы, количества и других необходимых данных (артикула, сорта и др.)

Инвентаризация готовой продукции должна, как правило, проводиться в порядке расположения ценностей в данном помещении. При хранении готовой продукции в разных изолированных помещениях у одного материально-ответственного лица инвентаризация проводится последовательно по местам хранения. После проверки ценностей вход в помещение не допускается (например, опломбировывается) и комиссия переходит для работы в следующее помещение.

Комиссия в присутствии заведующего складом и других материально-ответственных лиц проверяет фактическое наличие готовой продукции путем обязательного ее пересчета, перевешивания, перемеривания. Не допускается вносить в описи данные об остатках готовой продукции со слов материально-ответственных лиц или по данным учета без проверки их фактического наличия.

Готовая продукция, поступающая во время проведения инвентаризации, принимается материально-ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии и приходуется по реестру или товарному отчету после инвентаризации. Эта готовая продукция заносится в отдельную опись под наименованием «Готовая продукция, поступившая во время инвентаризации». В описи указывается дата поступления, дата и номер приходного документа, наименование продукции, количество, цена и сумма. Одновременно на приходном документе за подписью председателя инвентаризационной комиссии (или по его поручению председателя инвентаризационной комиссии (или по его поручению члена комиссии) делается отметка «после инвентаризации» со ссылкой на дату описи, в которую записаны эти ценностей.

При длительном проведении инвентаризации с письменного разрешения руководителя и главного бухгалтера организации в процессе инвентаризации готовая продукция может отпускаться материально-ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии. Эта готовая продукция заносится в отдельную опись под наименованием «Готовая продукция, отпущенная во время инвентаризации». Опись оформляется по аналогии с документами на поступившие товарно-материальные ценности во время инвентаризации. В расходных документах делается отметка за подписью председателя инвентаризационной комиссии или по его поручению члена комиссии.

Инвентаризация готовой продукции, отгруженной, но не оплаченной в срок покупателями, находящейся на складах других организаций, заключается в проверке обоснованности числящихся сумм на соответствующих счетах бухгалтерского учета. На счетах товарно-материальных ценностей, не находящихся в момент инвентаризации в подотчете материально-ответственных лиц (товары отгруженные), могут оставаться только суммы, подтвержденные надлежаще оформленными документами: по отгруженной продукции – копиями предъявленных покупателям документов (платежных поручений, векселей и т.д.), но находящимся на складах на складах сторонних организаций – сохраненными расписками, переоформленными на дату, близкую к дате проведения инвентаризации. Предварительно должна быть проведена сверка этих счетов с другими корреспондирующими счетами.

Описи составляют отдельно на товарно-материальные ценности, находящиеся в пути, отгруженные, не оплаченные в срок покупателями и находящиеся на складах других организаций. В описях на товарно-материальные ценности, находящиеся в пути, по каждой отдельной отправке приводятся следующие данные: наименование, количество и стоимость, дата отгрузки, эти ценности учтены на счетах бухгалтерского учета. В описях на готовую продукцию, отгруженную и не оплаченную в срок покупателями, по каждой отдельной отгрузке приводятся наименование покупателя, наименование товарно-материальных ценностей, сумма, дата отгрузки, дата выписки и номер расчетного документа. Готовая продукция, хранящаяся на складах других организаций, заносится в описи на основании документов, подтверждающих сдачу этих ценностей на ответственное хранение. В описях на товарно-материальные ценности, переданные в переработку другой организации, указываются наименование перерабатывающей организации, наименование ценностей, количество, фактическая стоимость по данным учета, дата передачи ценностей в переработку, номера и даты документов.

1. **Неправильное отражение в учете морально устаревшей, испорченной при хранении готовой продукции.**

Согласно п. 11 ПБУ 5/01 фактическая себестоимость материально-производственных запасов, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению (кроме случаев, установленных законодательно).

Материально-производственные запасы (кроме оборудования к установке и малоценных и быстроизнашивающихся предметов), на которые цена в течение года снизилась либо которые морально устарели или частично потеряли свое первоначальное качество, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года по цене возможной реализации, если она ниже первоначальной стоимости заготовления (приобретения), с отнесением разницы в ценах на финансовые результаты организации.

1. **Неверное представление деятельности, с изготовлением продукции из давальческого сырья у давальца-заказчика, как торговой деятельности.**

Деятельность предприятия (в том числе торговой организации) по приобретению сырья и материалов и продаже готовых изделий, произведенных из этого сырья и материалов сторонней организацией, относится к производственной.

При приобретении предприятием продукции для ее дальнейшей переработки эту продукцию следует учитывать на счет 10 «Материалы», субсчет «Материалы, переданные в переработку на сторону». Отражать такие операции на счет 41 «Товары» неправомерно. В этом случае организации, занимающиеся торговой деятельностью, должны вести учет в порядке, аналогичном применяемому предприятиями, занимающимися промышленно-производственной деятельностью.

Операции по оприходованию полученной из давальческого сырья продукции и погашению задолжности за услуги по ее производству следует отражать в бухгалтерском учете предприятия исходя из требований формирования в учете затрат, связанных с приобретением сырья и стоимостью его переработки (на счет 43 «Готовая продукция»).

В то же время деятельность торговой организации по передаче принадлежащих ей товаров другим предприятием (организациям) для их упаковки, переупаковки, дробления партий или иной предпродажной подготовки к производственной не относится.

Представление деятельности, связанной с изготовлением продукции из давальческого сырья у давальца-заказчика, как торговой деятельности приводит к неправильному исчислению налогооблагаемой базы по таким налогам, как налог на пользователей автомобильных дорог и налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы, так как объектом налогообложения для этих налогов является:

* Выручка, полученная от реализации продукции (работ, услуг);
* Сумма разницы между продажной и покупной ценами товаров, реализованных в результате заготовительной, снабженческо-сбытовой и торговой деятельности.

1. **Неверное отражение в бухгалтерском учете различных товарно-материальных ценностей как готовой продукции.**

Некоторые предприятия неправильно используют сам бухгалтерский счет 43 «Готовая продукция». Неверно, в частности, использование этого счета предприятиями, оказывающими услуги, выполняющими работы; отражение как готовой продукции товаров, приобретенных для продажи (их следует отражать на счете 41 «Товары»); отражение в учете готовой продукции собственного производства, реализуемой в розницу, как товара.

На счетах бухгалтерского учете хозяйственной операции, связанные с передачей готовой продукции со склада готовой продукции в подразделение организации, осуществляющее торговую деятельность, могут быть отражены, например, следующим образом. Организация может открыть к счету 43 «Готовая продукция» субсчет 43-1 «Готовая продукция на складе» и 43-2 «Готовая продукция в торговом павильоне» и отражать передачу готовой продукции со склада в структурное подразделение, осуществляющее торговлю, проводкой: Дт43-2 Кт 43-1.

Следует иметь в виду, что согласно инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятия счет 41 «Товары» применяется для отражения информации о наличии и движении товарно-материальных ценностей, приобретенных организацией в качестве товаров для перепродажи, а не изготовленных своими силами. Стоимость проданных торгующим подразделением организации произведенных другим подразделением изделий отражается по дебету счета 90 «Продажи», в корреспонденции с кредитом счета 43 «Готовая продукция».

Данное положение особенно актуально для предприятий, осуществляющих свою деятельность в регионах, в которых действуют специальные налоговые режимы, в частности, единый налог на вмененный доход. Согласно региональным законам отдельных субъектов РФ не признаются плательщиками единого налога организации в отношении деятельности в сфере розничной торговли товарами собственного производства. При этом к собственному производству не относятся упаковка, переупаковка, разлив, дробление партии, сборка или иная предпродажная подготовка товаров. Организации, осуществляющие розничную торговлю как товарами собственного производства, так и приобретенными товарами (в том числе полученными по бартеру), признаются плательщиками единого налога в отношении торговли приобретенными товарами. При этом они обязаны обеспечить раздельный учет работающих, имущества, обязательств, операций по реализации и затрат в отношении розничной торговли товарами собственного производства и приобретенными товарами.

**Заключение.**

Каждое предприятие в условиях рынка стремиться производить те товары и услуги, которые дают наибольшую прибыль. Ее получение является условием экономического роста предприятия. В то же время в условиях рынка нет гарантии, что предприятие получит прибыль. Это, прежде всего, зависит от того, насколько правильно предприятие определяет адекватно спросу перечень (ассортимент), количество и качество товаров, которые оно собирается производить, и методы их реализации, а так же от многих обстоятельств: правильного определения неудовлетворенных желаний покупателей и ориентации предприятия на их производство, уровня издержек производства, которые должны быть меньше, чем доходы, полученные от продажи своей продукции. Это требует от каждого предприятия определенной организации хозяйствования, т.е. проведение определенной экономической и производственной политики, поиска своего пути развития, своего маркетинга, своих форм хозяйствования и точного бухгалтерского учета.

В условиях рыночной системы каждый производитель выходит на рынок со своей продукцией самостоятельно, и то предприятие, которое создает для себя лучшие условия продажи своих товаров на рынке, будет находиться в лучшем положении по сравнению с другими, выпускающими аналогичную продукцию. Поэтому, чтобы процветать, нужно расти, изыскивать новые формы применения капитала, новые экономически эффективные технологии производства, новые формы доведения продукции до рынка.

Как известно, хозяйственная деятельность любого предприятия складывается из трех непрерывных взаимосвязанных хозяйственных процессов: снабжения (заготовления и приобретения материально-технических ресурсов), производства продукции и ее сбыта (реализации). Эти процессы осуществляются одновременно, для чего используется труд работников, основные и оборотные средства.

Главными задачами бухгалтерского учета являются:

* обеспечения контроля за наличием и движением имущества, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с установленными нормами, нормативами и сметами;
* формирование полной и достоверной информации о хозяйственных процессах и финансовых результатах деятельности предприятия, необходимой для оперативного руководства и управления, а также для использования инвесторами, поставщиками, покупателями, кредиторами, налоговыми и банковскими органами;
* выявление внутрипроизводственных резервов, их мобилизация и эффективное использование, своевременное предупреждение негативных явлений в хозяйственно-финансовой деятельности.

Итак, большую роль в достижении главной цели деятельности любого предприятия – получения максимальной прибыли при минимальных затратах – играет четкая организация учета и анализа готовой продукции на предприятии.

Рассуждая об объективности и необходимости изучения вопроса связанного с учетом реализованной и отгруженной готовой продукции на производстве, нельзя не заметить, что в настоящее время в России еще в недостаточной степени созданы условия для устойчивого долговременного роста и остаются факторы, которые способны оказать негативное влияние на перспективы развития отечественной экономики, прежде всего:

1. низкий уровень капитализации российских банков;
2. ускорение морального и физического износа производственной базы;
3. возможное ухудшение внешнеэкономической конъюнктуры, включая снижение цен на энергоносители и замедление темпов роста мировой экономики.

Позитивные тенденции развития российской экономики, проявившиеся в посткризисный период, благоприятная внешнеэкономическая конъюнктура, внутренняя социально-экономическая стабильность и начало реализации мер долгосрочной экономической стратегии Правительства Российской Федерации позволили в целом сохранить положительную динамику важнейших макроэкономических показателей на протяжении 2002 года.

На фоне данной экономической реалии необходимо повысить заинтересованность самих организаций в использовании учетной информации для целей оперативного руководства и управления. Естественно, что переход к рыночной экономике, приватизация государственной собственности, образование хозяйствующих субъектов различных организационно-правовых форм существенно повысили роль и значение бухгалтерской информации. Добиться того, чтобы бухгалтерская информация стала на вашем предприятии объективной, достоверной, понятной и защищенной как для внутренних, так и внешних пользователей, можно лишь при творческом подходе и знании основных нормативных документов.

**Список научной литературы**

1. Кондраков Н.П. Основы бухгалтерского учёта - СП.: ИНФРА-М, 2002.
2. Безруких П.С., Кондраков Н.П., Палий В.Ф. и др. Бухгалтерский учет: Учебник /Под. ред. П.С. Безруких. - М.: Бухгалтерский учет, 2001.
3. Козлова Е.П., Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н. Бухгалтерский учет в организации - М.: «Финансы и статистика» 2002 г.
4. Макаров В.Г. Теория бухгалтерского учета. - М.: Финансы и статистика, 2002.
5. План и корреспонденция счетов бухгалтерского учета: Методическое пособие / Рук. авт. колл. В.Я Кожинов. - М.: Экзамен, 2002.
6. Приказы Минфина РФ от 06.06.1999 №33н, №34н

Журналы:

Бухгалтерский учет, № 4, 2002г.

Библиотека журнала «Бухгалтерский учет» Н.Д.Врублевский, И.М. Рендухов «Учет выпуска и продаж продукции в промышленности»

Главбух, № 6, 2003 г.

Главбух, № 5, 2003 г.

***Приложение 1***

***Корреспонденция счетов по операциям учета готовой продукции и ее реализации***

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| *№*  *пп*. | *Операции* | *Корреспондирующие счета* | |
| *Дебет* | *Кредит* |
| *1* | *2* | *3* | *4* |
| 1  2  3  4  5  6  7  8  9  10  11  12  13  14  15  16  17  18  19  20  21  22  23  24  25  26  27  28  29  30  31  32  33  34  35  36 | Оприходована готовая продукция  Оприходованы полуфабрикаты собственного производства, предназначенные для реализации в составе готовой продукции  Произведена дооценка готовой продукции  Произведена уценка готовой продукции  Переведена в состав материалов готовая продукция, предназначенная для собственных нужд  Возвращена готовая продукция в цех для доработки  Оприходована готовая продукция по нормативной или плановой себестоимости  Списаны фактические затраты на производство продукции  Списано отклонение фактической себестоимости готовой продукции от нормативной или плановой (дополнительной проводкой или способом «красное сторно»)  **Продажа по оплате**  Отгружена готовая продукция покупателю  Отражена сумма НДС по готовой продукции  Осуществлены расходы на продажу  Списана себестоимость отгруженной продукции  Списаны расходы на продажу  Поступили платежи за проданную продукцию  Начислена сумма НДС по проданной продукции  **Продажа по отгрузке**  Отгружена продукция покупателям  Осуществлены расходы на продажу  Начислена сумма НДС по проданной продукции  Списана себестоимость отгруженной продукции  Списаны расходы на продажу  Списан финансовый результат от продажи продукции:  а)прибыль  б)убыток  Выявлена недостача готовой продукции  Передана готовая продукция в порядке финансовых вложений  **Продажа по моменту выполнения этапов работ по работам долгосрочного характера**  Поступили авансовые платежи под выполнение работ  Отражена сумма НДС по полученным авансам  Отражена стоимость оплаченных этапов работ  Списывается себестоимость законченных и принятых этапов работ  Списываются расходы на продажу на выполненные этапы работ  Списывается сумма НДС по полученным ранее авансам  Начисляется НДС по выполненным этапам работ  Списывается стоимость всех законченных этапов работ  Засчитываются в погашение задолженности за выполненные этапы работ полученные авансовые платежи  Отраженно поступление сумм, полученных от заказчика в окончательный расчет  Перечислена сумма с расчетного счета в погашение задолженности перед бюджетом по НДС  Списывается финансовый результат от выполнения работ долгосрочного характера по отдельным этапам:  а)прибыль  б)убыток | 43  43  43  91  10  20,23,28  43  40  90  62  90  44  90  90  51  76  62  44  90  90  90  90  99  94  58  51,52  62  46  90  90  68  90  62  62  51,52  68  90  99 | 20,23,29  21  91  43  43  43  40  20,23,29  40  90  76  10,70,69,23 др.  43  44  62  68  90  10,70,69,23 др.  68  43  44  99  90  43  43  62  68  90  20  44  62  68  46  62  62  51  99  90 |

# 