

## Глава 13

### Готовая продукция

$$\text{Активы} = \text{Внеоборотные активы} + \text{Оборотные активы}$$

Выпуск и реализация продукции являются основной деятельностью, главным источником дохода организации. Процесс реализации готовой продукции завершает кругооборот хозяйственных средств организации. Финансовые результаты от реализации готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг) во многом определяют финансовый результат деятельности организации в отчетном периоде. Запасы готовой продукции входят в состав материально-производственных запасов в составе оборотных активов организации.

#### Основные определения

*Готовая продукция* – это часть материально-производственных запасов организации, предназначенная для продажи, являющаяся конечным результатом производственного процесса, законченная обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которой соответствуют условиям договора или требованиям иных документов в случаях, установленных законодательством. Часть готовой продукции может потребляться внутри самой организации.

Продукты и изделия, не прошедшие всех фаз обработки и не принятые службой технического контроля, считаются *незавершенным производством*.

В организациях с длительным производственным циклом используется показатель товарной продукции. *Товарная продукция* включает в себя как готовую продукцию, так и стоимость законченных производством и принятых службой технического контроля частей изделий (конструктивных элементов). Стоимость таких частей не входит в объем готовой продукции до окончательной приемки заказчиком изделия в целом.

*Реализованная продукция* – это готовая продукция организации, право собственности на которую передано покупателю на возмездной основе. Момент реализации продукции признается при передаче права собственности на нее покупателям (заказчикам). Общепринятым моментом реализации считается отгрузка продукции и предъявление покупателю (заказчику) расчетных документов. Условиями отдельных договоров поставки (купли-продажи) может быть установлен другой момент реализации. По факту реализации продукция списывается с баланса организации-продавца, то есть выбывает из состава ак-

тивов (имущества) организации. При осуществлении налогового учета (для целей налогообложения) организация может считать ценности реализованными при поступлении оплаты от покупателей. Применение данного момента реализации ограничивается целями налогообложения, то есть расчетом налога на прибыль и других обязательств перед бюджетом.

*Выручка от реализации* продукции (работ, услуг) – это сумма, полученная организацией от покупателей продукции (работ, услуг) либо начисленная к получению согласно предъявленным покупателям расчетным документам.

*Отгруженная продукция* – готовая продукция, отгруженная со склада и направленная покупателю, право собственности на которую еще не передано согласно особым условиям договора поставки (купли-продажи). Отгруженная продукция учитывается в составе оборотных активов организации до тех пор, пока в соответствии с условиями договора не наступит момент ее реализации.

*Коммерческие расходы* – это расходы организаций сферы материального производства, связанные со сбытом (реализацией) готовой продукции. К коммерческим расходам относятся затраты организации на упаковку, погрузку, транспортировку продукции, на рекламу и другие расходы.

#### **Задачи учета готовой продукции (работ, услуг)**

Основными задачами бухгалтерского учета готовой продукции являются:

- учет выпуска готовой продукции из производства и объемов выполненных работ и услуг;
- контроль объема и сохранности запасов продукции на складах;
- контроль выполнения плана договоров поставки по срокам, общему объему и ассортименту;
- своевременное и правильное документальное оформление отгрузки (реализации) продукции, выполнения работ, оказания услуг;
- контроль расчетов с покупателями и заказчиками (дебиторской и кредиторской задолженности);
- своевременный и точный расчет фактической себестоимости реализованной продукции (работ, услуг), выручки от реализации и прибыли от реализации продукции (работ, услуг).

Учет движения готовой продукции осуществляется как в денежной оценке, так и в натуральных показателях (аналитический учет). Натуральные показатели отражают физические характеристики продукции: количество, объем, вес. Однородная готовая продукция может измеряться в условно-натуральных показателях, таких как условный вес, погонный метр и т.д.

#### **Единица учета готовой продукции**

Для организации учета готовой продукции выпускаемые изделия (работы, услуги) группируют по определенным признакам. Например, при укрупненной группировке выпущенная готовая продукция может подразделяться на изделия

основного производства и товары широкого потребления, изготовленные из отходов. Каждому виду изделий присваивается номенклатурный номер, который закрепляется за ним на все время производства и реализации. Классификацией, позволяющей отличать одно изделие от другого, является номенклатура-ценник. В нем указывается группа, вид каждого изделия и его отличительные признаки (артикул, марка, модель, сорт), учетные цены.

### **Оценка готовой продукции, выполненных работ, оказанных услуг**

Готовая продукция, выполненные работы, оказанные услуги оцениваются в бухгалтерском учете по фактической себестоимости.

*Себестоимость продукции* (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию. Исчисление себестоимости готовой продукции есть задача бухгалтерского управленческого учета.

*Полная себестоимость продукции* (работ, услуг) представляет собой все фактические затраты на производство и реализацию продукции (работ, услуг).

*Производственная себестоимость* отличается от полной себестоимости тем, что в ней суммируются только затраты, относящиеся к стадии производства продукции (выполнения работ, оказания услуг), и не включаются затраты, связанные с реализацией. Производственная себестоимость продукции исчисляется в бухгалтерском управленческом учете.

*Фактическая производственная себестоимость* продукции (работ, услуг) представляет собой достоверную информацию о фактических затратах на производство данной продукции (работ, услуг) и определяется на основе данных бухгалтерского управленческого учета по истечении отчетного периода.

Полная себестоимость продукции определяется на этапе реализации как сумма производственной себестоимости и коммерческих расходов, относящихся к данной продукции. Данный показатель используется для расчета финансового результата от реализации продукции.

$$\text{Полная себестоимость} = \text{Производственная себестоимость} + \text{Коммерческие расходы}$$

В бухгалтерском балансе запасы готовой продукции отражаются по фактической производственной себестоимости, по плановой (нормативной) себестоимости, по сокращенной себестоимости (не включая общехозяйственные расходы).

### **Плановая (нормативная) себестоимость продукции**

Фактическая производственная себестоимость продукции определяется по окончании отчетного месяца, когда в бухгалтерию поступают все данные о затратах на производство, совершенных в отчетном месяце. Поскольку движение продукции происходит непрерывно, для целей текущего учета необходима фиксированная учетная оценка готовой продукции. В качестве такой оценки

можно применять плановую (нормативную) производственную себестоимость, себестоимость в расчете по учетным ценам, свободным рыночным ценам и др.

*Плановая (нормативная) производственная себестоимость* калькулируется на основе действующих норм расхода сырья, материалов и других нормативных величин затрат на производство.

При применении плановой (нормативной) себестоимости задачей бухгалтерского управленческого учета является выявление и учет *отклонений себестоимости*, возникающих при отклонениях фактических затрат производства от их нормативных значений. Фактическая производственная себестоимость готовой продукции исчисляется в конце месяца как сумма плановой (нормативной) себестоимости и учтенных отклонений себестоимости.

### **Сокращенная (неполная) себестоимость**

В состав себестоимости готовой продукции, наряду с прочими затратами, включаются управленческие и хозяйственные расходы, не связанные непосредственно с производственным процессом (общехозяйственные расходы). Перечисленные расходы можно отнести к условно-постоянным затратам, то есть их величина остается в основном неизменной при изменении объема производства. Эта особенность общехозяйственных расходов позволяет не включать их в калькуляции производственной себестоимости, а сразу списывать на увеличение себестоимости реализации.

Если организация избирает данный способ списания общехозяйственных расходов, то исчисляемая в управленческом учете величина производственной себестоимости называется *«сокращенной себестоимостью»*, в том числе сокращенной фактической себестоимостью, сокращенной нормативной себестоимостью. Полная себестоимость продукции определяется на этапе ее реализации суммированием сокращенной себестоимости и отнесенных на реализованную продукцию общехозяйственных и коммерческих расходов.

### **Движение готовой продукции на складе**

Выпущенная из производства готовая продукция, как правило, поступает на склад готовой продукции в подотчет материально ответственному лицу. На склад готовой продукции поступают и некоторые партии продукции, возвращенные потребителем. Крупногабаритные изделия и продукция, которая не может быть сдана на склад по техническим причинам, принимаются представителем заказчика на месте изготовления, комплектации и сборки.

Со склада готовая продукция отгружается на реализацию. Обычно объем выпуска продукции из производства не совпадает с объемом реализации. Как правило, на начало отчетного месяца на складе хранится определенный остаток готовой продукции, и в конце месяца на складе имеется некоторый остаток продукции.

Учетными показателями движения готовой продукции являются:

- остаток готовой продукции на начало месяца;

- объем продукции, выпущенной из производства в отчетном месяце;
- объем продукции, возвращенной покупателем, а также прочих поступлений на склад;
- объем продукции, реализованной (отгруженной) в отчетном месяце;
- остаток готовой продукции на конец месяца.

*Остаток готовой продукции* на конец отчетного месяца определяется как разность двух величин:

- 1) объема всех поступлений готовой продукции на склад (в отчетном месяце) в сумме с остатком готовой продукции на начало месяца;
- 2) объема продукции, отгруженной (реализованной) в отчетном месяце.

### **Методы оценки производственной себестоимости реализованной продукции**

При отпуске (реализации) партий готовой продукции со склада, в них могут входить однотипные изделия, поступившие на склад из производства в разное время и поэтому имеющие различную фактическую производственную себестоимость. Оценка производственной себестоимости реализованной продукции может производиться одним из следующих методов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первой по времени выпуска производства продукции (метод ФИФО);
- по себестоимости последней по времени выпуска из производства продукции (метод ЛИФО).

Если в текущем учете готовая продукция оценивается по нормативной (плановой) себестоимости, то в течение отчетного месяца реализованная готовая продукция списывается с учета в учетной оценке. По окончании месяца с применением указанных выше методов оценки определяются *отклонения* себестоимости, относящиеся к реализованной продукции. Заключительными оборотами отчетного месяца производится корректировка учетной оценки списанной на реализацию продукции:

- положительные отклонения (перерасход) доначисляются к учетной оценке реализованной продукции дополнительной бухгалтерской проводкой;
- в случае отрицательных отклонений (экономии) учетная оценка реализованной продукции уменьшается способом красное сторно (либо отрицательным числом при компьютерной форме учета).

### **Расчет средней производственной себестоимости реализованной продукции**

Приведем порядок расчета фактической себестоимости реализованной продукции, в случае если ее текущий учет производится по нормативной (плановой) себестоимости, и для оценки реализованной продукции используется метод средней себестоимости. Расчет производится в конце отчетного месяца, когда поступили данные обо всех отклонениях себестоимости, при этом исчисляется *средний процент* отклонений себестоимости.

Процесс расчета происходит следующим образом:

- 1) Определяется учетная себестоимость полного объема готовой продукции в отчетном месяце. Для этого суммируется учетная себестоимость:
  - остатка готовой продукции на начало месяца;
  - продукции, выпущенной в отчетном месяце из производства;
  - возврата продукции и прочих поступлений на склад.
- 2) Определяются отклонения себестоимости для полного объема готовой продукции. Для этого суммируются отклонения себестоимости по перечисленным выше показателям.
- 3) Определяется средний процент отклонений себестоимости. Для этого результат п. 2) делится на результат п. 1).
- 4) Определяются отклонения себестоимости, относящиеся к реализованной продукции. Для этого учетная себестоимость реализованной продукции умножается на средний процент (п.3).
- 5) Определяются отклонения себестоимости, относящиеся к остатку готовой продукции на конец месяца. Формула расчета: (п.2) – (п.4).
- 6) Определяется фактическая себестоимость реализованной продукции как сумма ее учетной себестоимости и соответствующих отклонений себестоимости (п.4).
- 7) Определяется фактическая себестоимость остатка готовой продукции на конец отчетного месяца. Формула расчета: (п.1) + (п.2) – (п.6).

**Пример.** Расчет фактической производственной себестоимости реализованной продукции по методу средней себестоимости

В представленной ниже таблице показаны учетные данные по наличию и движению однородной готовой продукции организации «Сигма».

Показатели отчетного периода	Себестоимость	
	Плановая	Отклонения
Остаток продукции на начало месяца	10000	150
Выпущено из производства продукции	20000	600
Возвращено продукции	-	-
Реализовано продукции (по отгрузке)	25000	?
Остаток продукции на конец месяца	5000	?

Определим фактическую производственную себестоимость реализованной продукции:

- 1) Учетная себестоимость полного объема готовой продукции:  $10000 + 20000 = 30000$  (руб.)
- 2) Отклонения себестоимости для полного объема готовой продукции:  $600 + 150 = 750$  (р.)
- 3) Средний процент отклонений себестоимости:  $750 : 30000 = 0,025$  (25%)
- 4) Отклонения себестоимости для объема реализованной продукции:  $25000 * 0,025 = 625$  (р.)
- 5) Отклонения себестоимости для остатка продукции на конец месяца:  $750 - 625 = 125$  (р.)
- 6) Фактическая себестоимость реализованной продукции:  $25000 + 625 = 25625$  (р.)
- 7) Фактическая себестоимость остатка продукции на конец отчетного месяца:  $30000 + 750 - 25625 = 5125$  (руб.)

Если на некоторые партии продукции согласно условиям договора поставки установлен момент реализации по факту оплаты расчетных документов, то данная методика расчета определяет производственную себестоимость «отгруженной» продукции.

Распределение полученной величины себестоимости реализованной продукции по отдельным партиям (покупателям) может производиться аналогичным образом с использованием соответствующего среднего процента.

### **Состав коммерческих расходов**

*Коммерческие расходы* – расходы организаций сферы материального производства, связанные со сбытом (реализацией) готовой продукции. В их состав входят:

- затраты на упаковку, хранение, транспортировку продукции до пункта, обусловленного договором, погрузку в транспортные средства (кроме тех случаев, когда данные затраты возмещаются покупателями сверх договорной (контрактной) цены);
- затраты на содержание помещений для хранения продукции в местах ее реализации и на оплату труда продавцов в сельскохозяйственных организациях;
- комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям;
- оплата услуг банков по осуществлению (в соответствии с договорами) торгово-комиссионных (факторинговых) и других аналогичных операций;
- стоимость образцов товаров, переданных в соответствии с контрактами, соглашениями и иными документами непосредственно покупателям или посредническим организациям бесплатно и не подлежащих возврату;
- рекламные расходы; и другие аналогичные по назначению расходы.

Аналогичные расходы торговых организаций и организаций сферы услуг входят в состав издержек обращения.

### **Списание коммерческих расходов на реализацию**

Произведенные *расходы на упаковку и транспортировку* распределяются на полный объем соответствующей продукции, то есть включаются в полную себестоимость как реализованной продукции, так и остатка готовой продукции на складе. Это связано с тем, что величина расходов на упаковку и транспортировку непостоянна в различные отчетные периоды, и распределение на полный объем продукции позволяет включать их в себестоимость более равномерно.

Остальные совершенные коммерческие расходы (за исключением расходов на упаковку и транспортировку) ежемесячно относятся на себестоимость реализованной продукции (работ, услуг). Коммерческие расходы не списываются на себестоимость работ и услуг, использованных для внутреннего потребления.

Расходы на упаковку и транспортировку прямым путем включаются в себестоимость тех видов продукции, к которым они относятся. При невозможности такого отнесения они могут ежемесячно распределяться между отдельными видами реализованной продукции исходя из показателей веса, объема, плановой себестоимости и других показателей, предусмотренных в отраслевых инструкциях по вопросам планирования, учета и калькуляции себестоимости.

**Пример.** Распределение коммерческих расходов по видам продукции

Бумажный комбинат «А» отгрузил организации «Б» 3 т. газетной бумаги и 1 т. офсетной бумаги. Затраты на упаковку газетной бумаги составили 200 руб., затраты на упаковку офсетной бумаги составили 85 руб. Данный груз был доставлен автомобилем (одним рейсом), затраты на доставку составили 1600 руб. Распределим указанные коммерческие расходы между видами продукции.

Затраты на упаковку могут быть прямо отнесены на себестоимость газетной бумаги (+200руб.) и на себестоимость офсетной бумаги (+85 руб.). Затраты на транспортировку требуют распределения, так как доставка двух видов продукции была произведена одним рейсом. Базой для распределения является вес бумаги.

Всего было перевезено 4 т. бумаги, стоимость перевозки одной тонны:  $1600 : 4 = 400$  (руб.)  
 Стоимость транспортировки 3 т. газетной бумаги:  $400 * 3 = 1200$  (руб.)  
 Стоимость транспортировки офсетной бумаги:  $1600 - 1200 = 400$  (р.)  
 Итак, сумма расходов на упаковку и транспортировку газетной бумаги:  $200 + 1200 = 1400$  (р.)  
 Сумма расходов на упаковку и транспортировку офсетной бумаги:  $85 + 400 = 485$  (руб.)  
 Следующим шагом является распределение сумм совершенных расходов на полный объем газетной бумаги и на полный объем офсетной бумаги.

**Распределение расходов на упаковку и транспортировку**

По каждому виду продукции расходы на упаковку и транспортировку равномерно распределяются между реализованной продукцией и остатком готовой продукции на конец месяца, исходя из величин учетной себестоимости. Расчет производится с использованием *среднего процента* коммерческих расходов.

**Пример.** Распределение коммерческих расходов (на упаковку и транспортировку) на полный объем продукции (продолжение расчета по организации «Сигма»).

В представленной ниже таблице показаны учетные данные отчетного месяца по движению однородной продукции и коммерческим расходам на упаковку и транспортировку в организации «Сигма».

Показатели отчетного периода	Учетная себестоимость	Расходы на упаковку и транспортировку
Остаток продукции на начало месяца	10000	700
Реализовано продукции	25000	?
Остаток продукции на конец месяца	5000	?
Коммерческие расходы отчетного месяца	-	1230

Распределим понесенные в отчетном периоде расходы на упаковку и транспортировку между реализованной продукцией и остатком продукции на конец месяца.

- Суммарные расходы на упаковку и транспортировку:  $1230 + 700 = 1930$  (руб.)
- Учетная себестоимость полного объема готовой продукции:  $25000 + 5000 = 30000$  (руб.)
- Средний процент расходов на упаковку и транспортировку (п.1) : (п.2)  
 $1930 : 30000 = 0,064$  (6,4%)
- Сумма расходов на упаковку и транспортировку, относящихся к реализованной продукции:  $25000 * 0,064 = 1600$  (руб.)
- Сумма расходов на упаковку и транспортировку, относящихся к остатку продукции на конец месяца (п.1) – (п.4),  $1930 - 1600 = 330$  (руб.)



Расходы на упаковку и транспортировку в части, относящейся к реализованной продукции, списываются в отчетном месяце на себестоимость реализации. Расходы на упаковку и транспортировку в части, относящейся к остатку готовой продукции на конец месяца, остаются на балансе организации и будут списаны на реализацию в последующем отчетном периоде.

### **Установление продажной цены продукции. Налог на добавленную стоимость**

Организация самостоятельно устанавливает продажную цену продукции, исходя из конъюнктуры рынка, необходимости покрыть затраты на производство, обеспечить выплату налогов и получить прибыль. В продажную стоимость продукции включается также исчисленная организацией сумма налога на добавленную стоимость (НДС).

*Налог на добавленную стоимость* представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости на всех стадиях ее создания в процессе деятельности организаций. Добавленная стоимость есть созданная в процессе производства стоимость, величина которой определяется как разность между стоимостью реализованной продукции (товаров, работ, услуг) и расходами на приобретение товарно-материальных ресурсов, включенными в состав затрат на производство в отчетном периоде.

Суммы НДС включаются в продажную цену реализуемой готовой продукции, причем выделяются в расчетных документах отдельной строкой. Суммы НДС, полученные от покупателей (заказчиков) в составе платы за продукцию, должны быть перечислены в бюджет. Более подробно о налоге на добавленную стоимость смотри главу 29 «Задолженность перед бюджетом по налогу на добавленную стоимость».

### **Реализация готовой продукции по договору поставки**

Реализация готовой продукции может производиться по договору поставки, по договору купли-продажи либо путем свободной продажи через розничную торговлю. Договоры заключаются с организациями-потребителями или торговыми, посредническими организациями.

По *договору поставки* поставщик-продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность, обязуется передать в обусловленный срок или сроки производимые или закупаемые им товары покупателю для использования в предпринимательской деятельности или в иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним и иным подобным использованием.

Договор поставки содержит следующие *реквизиты*.

- определение сторон, предмет договора;
- наименование, количество, ассортимент, комплектность, условия к качеству товара, требования к таре и упаковке;
- цена товара и общая сумма контракта;

- вид и сроки поставки товара, место передачи товара;
- условия оплаты и форма расчетов;
- момент перехода права владения, пользования и распоряжения продукцией (товарами) и риска ее случайной гибели во время перемещения от поставщика к покупателю (заказчику);
- непреодолимые обстоятельства (форс-мажор);
- гарантии исполнения договорных обязательств, порядок возмещения убытков, арбитраж, страхование и другие реквизиты.

Договор поставки, как правило, заключается на длительный срок с предусмотренной формой поставки товаров отдельными партиями в определенные сроки или по определенному графику. Договором поставки может быть предусмотрена отгрузка товаров нескольким получателям, а также получение товаров покупателем (получателем) в месте нахождения поставщика (выборка товаров).

#### **Реализация готовой продукции по договору купли-продажи**

По *договору купли-продажи* одна сторона (продавец) обязуется передать вещь (товар) в собственность другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять этот товар и уплатить за него определенную денежную сумму (цену). Реквизиты договора купли-продажи аналогичны реквизитам договора поставки.

Согласно условиям договора, товар может быть предоставлен в распоряжение покупателя и указанного им лица в месте нахождения товара. В этом случае товар должен быть готов к передаче, то есть затарен, упакован и маркирован. В договоре может быть предусмотрена обязанность продавца по доставке товара, и тогда продавец обязан вручить товар покупателю или указанному им лицу. Моментом исполнения поставщиком обязательств по договору считается дата передачи товара.

Риск случайной гибели или случайного повреждения товара переходит на покупателя с момента передачи продавцом товара, если иное не предусмотрено договором.

#### **Условия оплаты передаваемых товаров**

В договоре с покупателем могут предусматриваться следующие *условия оплаты* передаваемых товаров:

- предварительная оплата или уплата авансового платежа за определенный период времени до отгрузки товара;
- оплата в определенный срок после отгрузки, но до фактического получения товара;
- оплата в определенный срок после приемки товара покупателем;
- оплата на условиях коммерческого кредита (предоставлением отсрочки платежа).

В договоре указывается место, до которого поставщик из своих средств оплачивает транспортные расходы. При этом стоимость транспортных расходов поставщика включается в договорную стоимость товара.

Дополнительные транспортные расходы, понесенные поставщиком, подлежат возмещению покупателем отдельным платежом сверх договорной стоимости товара. Стоимость тары либо включается в договорную стоимость товара, либо подлежит отдельному возмещению покупателем.

### **Реализация продукции (работ, услуг) по договору мены**

По *договору мены* каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороны один товар в обмен на другой. В договоре мены указываются виды, количество, согласованные цены обмениваемых товаров, форма и последовательность поставок. К договору мены применяются соответственно правила о купле-продаже, если они не противоречат существу мены. При этом каждая из сторон признается продавцом товара, который она обязуется передать, и покупателем товара, который она обязуется принять в обмен.

Если из договора мены не вытекает иное, товары, подлежащие обмену, предполагаются равноценными, и расходы на их передачу и принятие осуществляются в каждом случае той стороной, которая несет соответствующие обязанности. В случае, когда в соответствии с договором мены обмениваемые товары признаются неравноценными, сторона, обязанная передать товар, цена которого ниже цены товара, предоставляемого в обмен, должна оплатить разницу в ценах непосредственно до или после исполнения ее обязанности передать товар, если иной порядок оплаты не предусмотрен договором.

Если законом или договором мены не предусмотрено иное, право собственности на обмениваемые товары переходит к сторонам, выступающим по договору мены в качестве покупателей, одновременно после исполнения обязательств передать соответствующие товары обеими сторонами.

### **Претензионные взаимоотношения с покупателем**

При проверке покупателем расчетных документов поставщика он может выявить арифметические ошибки, несогласованные цены, другие нарушения условий договора. При приемке покупателем переданных ему ценностей он может выявить недостачу сверх норм естественной убыли, существенные нарушения условий договора о качестве, комплектности, ассортименте, сортности и пр. В этих случаях покупатель в установленный либо разумный срок направляет поставщику претензионное письмо с приложением составленного акта о приемке материалов (если нарушения договора были выявлены при приемке ценностей).

Покупатель имеет право потребовать передать недостающее количество товара, исправить либо заменить товар, отказаться принять товар, частично или полностью отказаться от оплаты (акцепта) расчетных документов, потребовать возврата уплаченной суммы и пр.

По результатам рассмотрения претензии покупателя поставщик может выписать новые расчетные документы на меньшую сумму (если представленные ранее расчетные документы не были оплачены покупателем). В этом случае начисленная за покупателем задолженность уменьшается на соответствующую величину. Не принятая покупателем продукция возвращается поставщиком в организацию за собственный счет.

В случае согласия покупателя на замену товара либо исправление его недостатков, поставщик производит необходимые операции за свой счет, при этом сумма, заявленная в расчетных документах, может не пересматриваться.

Если покупатель уже оплатил представленные ему расчетные документы и требует возврата денег, то в случае признания претензии или присуждения ее ко взысканию судебными органами организация-поставщик начисляет и погашает кредиторскую задолженность перед покупателем по его претензии.

### **Документальное оформление движения готовой продукции**

Операции выпуска продукции из производства, приходавания ее на склады, списания со склада на реализацию или для внутренних нужд оформляются соответствующими документами.

#### **Учет готовой продукции на складах**

Выпуск из производства и оприходование готовой продукции на складах оформляется спецификациями, приемными актами и другими документами. Количественный учет готовой продукции на складах (по местам хранения) обычно осуществляется в карточках аналогично учету материалов.

С использованием вычислительной техники возможно ведение бескарточного метода учета. При данном методе ежедневно составляются оборотные ведомости учета выпуска из производства и движения готовой продукции в разрезе складов и других мест хранения. На автоматизированных складах вместо карточек складского учета используют, как правило, оперативные машинограммы остатков и движения готовой продукции по каждому ее наименованию и виду.

#### **Документальное оформление отгрузки (отпуска) продукции со склада**

Отпуск готовой продукции со склада представителю покупателя производится на основании выписанной накладной на отпуск материалов на сторону (ф. №М-15) при предъявлении доверенности на получение ценностей (ф. №М-2).

При отгрузке продукции иногороднему покупателю железнодорожным, водным, воздушным, автомобильным транспортом выписываются товарно-транспортные (отгрузочные) документы: железнодорожная накладная; наклад-

ная на перевозку груза в универсальном контейнере; товарно-транспортная накладная. Подписанные представителем транспортной организации товарно-транспортные (отгрузочные) документы подтверждают передачу ценностей транспортной организации и являются основанием для списания ценностей с баланса. Подробнее о товарно-транспортных документах см. гл. 12 «Материалы».

Оперативный учет отгрузки ведется в подразделении маркетинга (сбыта) на специальных карточках, в книгах или журналах, либо в ежедневно составляемых машинограммах отгрузки продукции.

### **Документальное оформление расчетов с плательщиком**

Бухгалтерия поставщика на основании документов, оформляющих отгрузку (отпуск) ценностей, составляет *расчетные документы*, которые подлежат предъявлению покупателю для оплаты отгруженных ценностей. Если договором обусловлена оплата ценностей до их отгрузки, то расчетные документы выписываются на основании соответствующего договора (заказа, наряда).

Расчеты с покупателем, как правило, производятся в безналичном порядке, и в этом случае расчетным документом является счет (ф. 868).

*Счет* (ф. 868) содержит следующие реквизиты:

- номер и дата счета;
- наименование и местонахождение поставщика;
- местонахождение и реквизиты банка поставщика, реквизиты банковского счета поставщика;
- наименование и адрес грузоотправителя (если поставщик и грузоотправитель не являются одним и тем же лицом);
- наименования и адреса грузополучателя и плательщика (плательщик и грузополучатель могут быть разными лицами);
- реквизиты банковского документа (платежного требования-поручения), к которому прилагается счет (если имеется);
- реквизиты договора (заказа, наряда), на основании которых произведена отгрузка (если имеется);
- местонахождение и реквизиты банка плательщика, реквизиты банковского счета плательщика;
- сумма счета, включая налог на добавленную стоимость (в данной сумме начисляется дебиторская задолженность за покупателем);
- сумма налога на добавленную стоимость;
- сведения об отгрузке и транспортировке груза, номер транспортной накладной или квитанции об отправке;
- условия оплаты счета согласно договору;
- описание товара и расчет суммы, причитающейся к оплате покупателем.

Оформленный счет заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера организации-поставщика, скрепляется печатью и является основанием для начисления дебиторской задолженности за покупателем по отгруженным товарам (работам, услугам).

### **Другие документы, оформляемые при реализации продукции**

Поставщик производит расчеты с покупателем за переданную продукцию, как правило, в безналичном порядке. При осуществлении безналичных расчетов посредством банков организация оформляет соответствующие *банковские расчетные документы*, например, платежное требование-поручение. Данным документом поставщик:

- поручает обслуживающему банку осуществить действия по получению от покупателя (плательщика) платежа и (или) акцепта платежа;
- требует от покупателя (плательщика) оплатить стоимость продукции, поставленной согласно договору.

К платежному требованию-поручению поставщик прилагает счет и товарно-транспортные (отгрузочные) документы. Различные формы безналичных расчетов и виды банковских документов описаны в гл. 20 «Безналичные расчеты».

Передача ценностей получателю сопровождается оформлением и передачей *технических документов*: технических паспортов и технической спецификации, описаний изделий, чертежей, инструкций по установке, монтажу, наладке, управлению и ремонту и пр. Получателю передаются также *сертификат о качестве* товара, опись, комплектовочная ведомость. В целях учета сумм НДС по реализованным ценностям в бухгалтерии поставщика выписывается и передается покупателю *счет-фактура* (см. ниже).

Возникновение у покупателя претензий влечет за собой поступление к поставщику (продавцу) *претензионного письма, акта о приемке ценностей, постановления суда* об удовлетворении или отклонении иска и других документов. В случае признания поставщиком (продавцом) суммы претензии или в случае присуждения сумм ко взысканию данные документы являются основанием для уменьшения задолженности за покупателем, начисления к возврату уплаченных ранее сумм, начисления к уплате штрафов и т.п.

При товарообменных операциях в дополнение к накладным оформляются *бухгалтерские справки* о стоимости реализованных ценностей.

### **Сводный регистр аналитического учета движения готовой продукции**

Типовым регистром аналитического учета движения готовой продукции в журнально-ордерной форме бухгалтерского учета является *Ведомость № 16 учета реализации продукции (работ, услуг)*. Данная ведомость имеет два раздела:

- 1) «Движение готовых изделий в стоимостном выражении»;
- 2) «Отгрузка, отпуск и реализация продукции (работ и услуг)».

В первом разделе ведомости приводятся обобщенные данные об остатке готовой продукции на начало месяца, поступлении продукции из производства, поступлении в порядке возврата и прочих поступлениях (по учетным и по отпускным ценам). Приводятся также аналитические данные по возврату готовых изделий и по их расходу без отражения по счету реализации.

Во втором разделе ведомости указывается дата и номер платежного требования-поручения, наименование поставщика, количество отгруженной продукции по ее наименованиям или группам изделий, суммы, предъявляемые по счетам, и отметка об оплате счетов.

### Счета-фактуры

В целях контроля и учета сумм налога на добавленную стоимость, включенных в продажную стоимость продукции при совершении операций по реализации продукции (работ, услуг) организации -плательщики налога на добавленную стоимость составляют и ведут по установленным формам:

- Счета-фактуры;
- Журнал учета выдаваемых покупателям счетов-фактур;
- Книгу продаж;
- Книгу покупок.

При каждой операции отгрузок и товара (выполнения работ, оказания услуг) организация-поставщик (подрядчик) составляет счет -фактуру и регистрирует его в книге продаж. Счет -фактура составляется в двух экземплярах: один - для покупателя (потребителя, заказчика). Счета -фактуры не составляются налоговыми агентами по операциям с ценными бумагами (кроме брокерских и иных посреднических услуг).

В счете-фактуре должны быть указаны:

- порядковый номер счета-фактуры;
- наименование и регистрационный номер поставщика товара (работы, услуги);
- наименование получателя товара (работы, услуги);
- наименование товара (работы, услуги);
- стоимость (цена) товара (работы, услуги);
- сумма налога на добавленную стоимость;
- дата представления счета-фактуры.

При отгрузке товаров (выполнении работ, оказании услуг), не облагаемых НДС, в счете -фактуре сумма налога не указывается и делается надпись или ставится штамп «Без налога (НДС)». В случае предоплаты (аванса) счет -фактура составляется поставщиком на сумму предоплаты (аванса).

Счет-фактура подписывается руководителем и главным бухгалтером поставщика, а также лицом, ответственным за отпуск товаров (работ, услуг), и скрепляется печатью организации. Первый экземпляр счета -фактуры представляется поставщиком покупателю не позднее 10 дней с даты отгрузки продукции, даты предоплаты (аванса), выполнения работ либо оказания услуг.

При направлении покупателю счетов-фактур по почте, датой представления следует считать дату сдачи счета-фактуры на почту. При получении товаров (работ, услуг) счет-фактура подписывается покупателем или его уполномоченным представителем.





четного периода, но не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным месяцем (квартала), книга продаж (покупок) распечатывается, страницы пронумеровываются, прошнуровываются и скрепляются печатью.

### Книга покупок

Покупатели товаров (работ, услуг) ведут журнал учета получаемых от поставщиков счетов-фактур и книгу покупок. Книга покупок предназначена для регистрации счетов-фактур, представляемых поставщиками, в целях определения суммы налога на добавленную стоимость, подлежащей зачету (возмещению из бюджета) в установленном порядке. Сумма НДС по приобретенным (оприходованным) и оплаченным товарам (работам, услугам) принимаются у покупателя к зачету (возмещению) в бюджет только при наличии счетов-фактур, подтверждающих стоимость приобретенных товаров, и соответствующих записей в книге покупок.

Таблица 13.2 Книга покупок

Налогоплательщик-покупатель \_\_\_\_\_

Идентификационный номер налогоплательщика-покупателя \_\_\_\_\_

Покупки за период с \_\_\_\_\_ по \_\_\_\_\_

Дата и Номер Счета-фактуры поставщика	Дата поступления	Дата оплаты счета-фактуры	Дата оприходования товара	Наименование поставщика (продавца)	Идентификационный номер поставщика (продавца)	Код по ОКО НХ	Код по ОК-ПО	Всего покупок, включая НДС	В том числе					
									Покупки, облагаемые налогом по ставке				Покупки, не облагаемые налогом	
									20%		10%			Всего
Стоимость покупки без НДС	Сумма НДС	Стоимость покупки без НДС	Сумма НДС											
Всего														

Главный бухгалтер \_\_\_\_\_

Счета-фактуры, предъявляемые поставщиками, подлежат регистрации в книге покупок в хронологическом порядке по мере оплаты и оприходования приобретаемых товаров (работ, услуг). В случае использования в производственной сфере товара, по которому в установленном порядке произведен зачет (возмещение) суммы налога на добавленную стоимость, в книге покупок делается запись, корректирующая эту сумму налога, с соответствующим уменьшением итоговой суммы налога, принимаемой к зачету (возмещению) в текущем отчетном периоде. Контроль за правильностью ведения книги покупок осуществляется руководителем организации или уполномоченным лицом.

## Учет движения готовой продукции

Учет движения готовой продукции в организациях сферы материального производства осуществляется с использованием счетов 40 «Готовая продукция», 45 «Товары отгруженные», 43 «Коммерческие расходы», 46 «Реализация продукции (работ, услуг)».

Готовая продукция, полностью потребляемая в самой организации, учитывается на счетах: 10 «Материалы», 12 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы», 21 «Полуфабрикаты собственного производства».

Учет выпуска продукции из производства может осуществляться с использованием счета 37 «Выпуск продукции (работ, услуг)» или без него.

### Счет «Выпуск продукции (работ, услуг)»

Счет 37 «Выпуск продукции (работ, услуг)» предназначен для обобщения информации о выпущенной из производства продукции, сданных заказчикам работах и оказанных услугах за отчетный период, а также для выявления отклонений фактической производственной себестоимости произведенной продукции (работ, услуг) от нормативной (плановой) себестоимости.

*По дебету* счета 37 «Выпуск продукции (работ, услуг)» отражается фактическая производственная себестоимость завершенной производством продукции (работ, услуг) – с кредита счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

*С кредита* счета 37 «Выпуск продукции (работ, услуг)» списывается нормативная (плановая) себестоимость оприходованной готовой продукции – в корреспонденции с дебетом счета 40 «Готовая продукция». При выполнении работ и оказании услуг их нормативная (плановая) себестоимость списывается с кредита счета 37 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в корреспонденции с дебетом счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)».

На отчетную дату сопоставляются дебетовый и кредитовый обороты по счету 37 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и определяется сумма отклонения фактической производственной себестоимости продукции (работ, услуг) от нормативной (плановой). Превышение оборота по кредиту показывает превышение нормативной (плановой) себестоимости над фактической, то есть сумму экономии. Превышение оборота по дебету показывает превышение фактической себестоимости над нормативной (плановой), то есть сумму перерасхода.

Сумма экономии сторнируется проводкой по кредиту счета 37 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и дебету счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)». Сумма перерасхода дополнительной записью списывается с кредита счета 37 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в корреспонденции с дебетом счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)».

**Таблица 13.3** Учет выпуска продукции с использованием счета 37 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Выпущена готовая продукция основного производства	Фактическая себестоимость	«Выпуск продукции»	«Основное производство»
Принята к учету выпущенная готовая продукция	Нормативная себестоимость	«Готовая продукция»	«Выпуск продукции»
Списано отклонение фактической себестоимости продукции от нормативной (перерасход — обычной проводкой, экономия — сторно)	Отклонение фактической себестоимости от нормативной	«Реализация продукции (работ, услуг)»	«Выпуск продукции»

Таким образом, при использовании в учете счета 37 «Выпуск продукции (работ, услуг)» текущий учет готовой продукции осуществляется по нормативной (плановой) себестоимости, а отклонения себестоимости списываются на себестоимость реализованной в отчетном месяце продукции.

Счет 37 «Выпуск продукции (работ, услуг)» закрывается ежемесячно и сальдо на отчетную дату не имеет, записи по нему в балансе не отражаются.

#### Счет «Готовая продукция»

Активный счет 40 «Готовая продукция» предназначен для обобщения информации о наличии и движении готовой продукции. Этот счет используется предприятиями отраслей материального производства.

На данном счете *не* учитываются:

- изделия, полностью потребляемые в самой организации. Они учитываются в зависимости от своего назначения на счетах 10 «Материалы», 12 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы», 21 «Полуфабрикаты собственного производства»;
- продукция в составе незавершенного производства, не оформленная актом приемки — учитывается на счетах учета затрат на производство;
- готовые изделия, приобретенные для комплектации (стоимость которых не включается в себестоимость продукции организации), а также в качестве товаров для продажи — учитываются на счете 41 «Товары»;
- стоимость выполненных работ и оказанных на сторону услуг — фактические затраты по ним списываются со счетов учета затрат на производство непосредственно на счет 46 «Реализация продукции (работ, услуг)».

Готовая продукция учитывается на счете 40 «Готовая продукция» по фактической производственной себестоимости, по нормативной (плановой) себестоимости (при использовании в учете счета 37 «Выпуск продукции (работ, услуг)»), по сокращенной себестоимости.

Если учет готовой продукции ведется *по фактической производственной себестоимости*, то в течение отчетного месяца готовая продукция сначала приходится по нормативной (плановой) себестоимости. По окончании отчетного ме-

сяца на данный счет списываются исчисленные отклонения себестоимости, относящиеся к принятой на учет готовой продукции. Данная проводка производится дополнительной записью, если отклонения представляют собой перерасход, или методом сторно, если отклонения представляют собой экономию. Аналогичным образом (двумя проводками) с данного счета списывается фактическая себестоимость выбывшей готовой продукции: сначала списывается нормативная себестоимость выбывшей продукции, затем отдельной проводкой списываются относящиеся к ней отклонения себестоимости.

*По дебету* счета 40 «Готовая продукция» приходится выпущенная из производства продукция, предназначенная для реализации (и частично для собственных нужд), – в корреспонденции с кредитом счетов:

- 37 «Выпуск продукции (работ, услуг)» – при использовании данного счета в учете затрат на производство;

Оприходована готовая продукция по нормативной себестоимости			
20.03	«Готовая продукция» «Выпуск продукции (работ, услуг)»	Д-т 5000	К-т 5000

- 20 «Основное производство» и др. – если счет 37 «Выпуск продукции (работ, услуг)» не используется.

**Таблица 13.4 Оприходование готовой продукции  
(без использования счета 37 «Выпуск продукции (работ, услуг)»)**

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Оприходована в течение отчетного месяца выпущенная готовая продукция	Нормативная (плановая) себестоимость	«Готовая продукция»	«Основное производство»
Списаны в конце месяца отклонения себестоимости (экономию – сторно)	Сумма отклонений себестоимости	«Готовая продукция»	«Основное производство»

*С кредита* счета 40 «Готовая продукция» списывается себестоимость выбывшей продукции. Запись производится по нормативной (плановой) себестоимости (при использовании счета 37) либо в сумме, исчисленной согласно принятому методу оценки себестоимости – в корреспонденции с дебетом счетов:

- 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» – в части продукции, реализованной по факту отгрузки (сдачи на месте) и предъявления покупателям и заказчикам расчетных документов;
- 45 «Товары отгруженные» – в части продукции, переданной для реализации на комиссионных и иных подобных началах; а также продукции, договором поставки на которую обусловлен отличный от общепринятого момент перехода от организации к покупателю (заказчику) права владения, использования и распоряжения отгруженной продукцией и риска ее случайной гибели.

**Таблица 13.5** Списание на реализацию готовой продукции  
(без использования счета 37 «Выпуск продукции (работ, услуг)»)

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Списана с учета реализованная готовая продукция	Нормативная (плановая) себестоимость	«Реализация продукции (работ, услуг)»	«Готовая продукция»
Списаны отклонения себестоимости, относящиеся к готовой продукции (перерасход — обычной проводкой, экономия — сторно)	Отклонения себестоимости относящиеся к реализованной продукции	«Реализация продукции (работ, услуг)»	«Готовая продукция»

Конечное дебетовое сальдо счета 40 «Готовая продукция» равно себестоимости остатка готовой продукции в организации на конец отчетного периода.

Аналитический учет по счету 40 «Готовая продукция» ведется по местам хранения и отдельным видам готовой продукции. При учете готовой продукции на данном счете по фактической производственной себестоимости, в аналитическом учете возможно отражать движение отдельных наименований продукции по учетным ценам (плановой себестоимости, отпускным ценам и т.п.) с выделением отклонений себестоимости.

Такие отклонения учитываются по однородным группам готовой продукции, которые формируются организацией исходя из уровня отклонений фактической производственной себестоимости от стоимости по учетным ценам отдельных изделий.

#### Счет «Коммерческие расходы»

Активный счет 43 «Коммерческие расходы» предназначен для обобщения информации о расходах, связанных с реализацией (сбытом) продукции. Этот счет используется организациями отраслей материального производства.

Начальное сальдо счета равно сумме произведенных ранее коммерческих расходов, приходящихся на остаток готовой продукции на начало месяца.

*По дебету* счета 43 «Коммерческие расходы» учитываются коммерческие расходы, произведенные в отчетном месяце.

Списана на коммерческие расходы начисленная заработная плата за погрузочные работы			
29.08	«Коммерческие расходы»	Д-т	К-т
	«Расчеты с персоналом по оплате труда»	3470	3470

*С кредита* счета 43 «Коммерческие расходы» по окончании отчетного месяца списываются учтенные коммерческие расходы в дебет счетов:

- 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» — в части расходов, относящихся к реализованной в течение месяца продукции при общепринятом моменте реализации по факту отгрузки и предъявления расчетных документов;

Списаны на реализацию коммерческие расходы, относящиеся к реализованной продукции		Д-т	К-т
31.03	«Реализация продукции (работ, услуг)» «Коммерческие расходы»	15030	15030

- 45 «Товары отгруженные» — в части расходов, относящихся к партиям продукции, которые были отгружены по договорам, предусматривающим отличный от общепринятого момент реализации;
- 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — в части коммерческих расходов, подлежащих возмещению покупателями сверх договорной (контрактной) цены.

Конечное дебетовое сальдо счета 43 «Коммерческие расходы» равно сумме коммерческих расходов (на упаковку и транспортировку) относящихся на остаток готовой продукции на конец отчетного месяца.

#### Счет «Реализация продукции (работ, услуг)»

Активно-пассивный счет 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» предназначен для обобщения информации о реализации продукции, товаров, выполненных работ и оказанных услуг, а также для выявления финансовых результатов от реализации этих ценностей (работ, услуг). На этом счете отражаются, в частности, себестоимость и выручка (доходы) по:

- готовой продукции и полуфабрикатам собственного производства промышленных, сельскохозяйственных и других организаций;
- работам и услугам промышленного и непромышленного характера;
- покупным изделиям (приобретенным для комплектации);
- строительным, монтажным, проектно-изыскательским, геологоразведочным, научно-исследовательским и т.п. работам;
- товарам в торговых, снабженческих и сбытовых организациях;
- услугам по перевозке грузов и пассажиров в организациях транспорта;
- услугам по прокату и доставке (перегону) легковых автомобилей;
- транспортно-экспедиционным и погрузочно-разгрузочным операциям;
- услугам организаций связи.

Реализация основных средств, прочих материальных и иных ценностей учитывается на счетах 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств» и 48 «Реализация прочих активов».

Записи по дебету и кредиту счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» производятся по факту реализации продукции (работ, услуг).

*По дебету* счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» промышленные организации отражают затраты, составляющие полную себестоимость реализованной продукции — в корреспонденции с кредитом счетов:

- 40 «Готовая продукция» — в части производственной себестоимости готовой продукции;
- 37 «Выпуск продукции» (положительным числом или сторно) — в части отклонений себестоимости продукции и при использовании данного счета;

- 43 «Коммерческие расходы» — в части коммерческих расходов, относящихся к реализованной продукции;
- 26 «Общехозяйственные расходы» — в части списываемых на реализацию условно-постоянных общехозяйственных расходов при учете готовой продукции по сокращенной себестоимости.

Списаны на реализацию условно-постоянные общехозяйственные расходы			
		Д-т	К-т
31.08	«Реализация продукции (работ, услуг)» «Общехозяйственные расходы»	15200	15200

Также *по дебету* счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» отражается сумма налога на добавленную стоимость, исчисленная организацией-поставщиком (продавцом) с оборота по реализации и включенная в расчетные документы покупателям — в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты с бюджетом». Корреспонденция со счетом 68 отражает тот факт, что полученные от покупателей суммы НДС подлежат перечислению в бюджет. Аналогичной проводкой начисляется к уплате в бюджет сумма акцизов по реализованным подакцизным товарам.

Начислена задолженность перед бюджетом по НДС с оборота по реализации			
		Д-т	К-т
03.09	«Реализация продукции (работ, услуг)» «Расчеты с бюджетом»	26000	26000

*По кредиту* счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» начисляется выручка от реализации в сумме согласно расчетным документам (включая НДС) — в корреспонденции с дебетом счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Данная запись производится при общепринятом моменте реализации по факту отгрузки и предъявления расчетных документов.

Реализована покупателям готовая продукция. Начислена к получению выручка			
		Д-т	К-т
03.09	«Расчеты с покупателями и заказчиками» «Реализация продукции (работ, услуг)»	190000	190000

Особенностью счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» является то, что объем реализованной продукции отражается на нем в разных оценках: по дебету — по себестоимости, а по кредиту — по продажной стоимости (в сумме выручки от реализации). Поэтому счет 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» используется для выявления финансового результата от реализации продукции (работ, услуг), который равен разнице между оборотами счета.

Превышение оборота по дебету показывает сумму убытка, а превышение оборота по кредиту — сумму прибыли от реализации. Разница оборотов в конце отчетного месяца списывается со счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» на счет 80 «Прибыли и убытки».

Списана на финансовые результаты прибыль от реализации продукции			
		Д-т	К-т
30.09	«Реализация продукции (работ, услуг)» «Прибыли и убытки»	30000	30000

Счет 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» закрывается ежемесячно и сальдо не имеет (для сельскохозяйственных предприятий с годовым циклом производства сельскохозяйственной продукции данный счет закрывается только в конце отчетного года).

**Таблица 13.6 Реализация готовой продукции (в учете не используется счет 37 «Выпуск продукции (работ, услуг)»)**

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Списана с учета реализованная готовая продукция	Фактическая себестоимость	«Реализация продукции (работ, услуг)»	«Готовая продукция»
Списаны коммерческие расходы, относящиеся к реализованной продукции	Коммерческие расходы	«Реализация продукции (работ, услуг)»	«Коммерческие расходы»
Начислена задолженность перед бюджетом по НДС	НДС с оборота по реализации	«Реализация продукции (работ, услуг)»	«Расчеты с бюджетом»
Реализована продукция и начислена к получению выручка от реализации	Продажная стоимость	«Расчеты с покупателями и заказчиками»	«Реализация продукции (работ, услуг)»
Списан на финансовые результаты убыток от реализации	Превышение оборота по дебету	«Прибыли и убытки»	«Реализация продукции (работ, услуг)»
Поступила на расчетный счет выручка от реализации	Продажная стоимость	«Расчетный счет»	«Расчеты с покупателями и заказчиками»

Аналитический учет по счету 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» ведется по каждому виду реализуемой продукции (товаров), выполняемых работ и оказываемых услуг.

#### **Учет реализации готовой продукции при использовании в учете счета «Выпуск продукции (работ, услуг)»**

При использовании в учете счета 37 «Выпуск продукции (работ, услуг)» фактическая производственная себестоимость реализованной продукции выявляется на этапе реализации.

По факту реализации продукции ее нормативная (плановая) себестоимость списывается с кредита счета 40 «Готовая продукция» в корреспонденции с дебетом счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)».

В конце отчетного месяца на счете 37 «Выпуск продукции (работ, услуг)» выявляются отклонения себестоимости и списываются на реализацию проводкой с кредита счета 37 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в корреспонденции с дебетом счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)». При этом положительные отклонения себестоимости (перерасход) списываются обычной проводкой, отрицательные отклонения себестоимости (экономия) сторнируются.



**Таблица 13.7 Списание готовой продукции на реализацию при использовании в учете счета 37 «Выпуск продукции (работ, услуг)»**

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Списана с учета реализованная готовая продукция (в учетной оценке)	Нормативная себестоимость	«Реализация продукции (работ, услуг)»	«Готовая продукция»
Списаны на реализацию итоговые отклонения себестоимости текущего месяца	Отклонения себестоимости	«Реализация продукции (работ, услуг)»	«Выпуск продукции (работ, услуг)»

При использовании счета 37 «Выпуск продукции (работ, услуг)» все отклонения в себестоимости, относящиеся к выпущенной в отчетном месяце продукции, списываются на себестоимость реализации отчетного месяца. При этом не принимается во внимание, была ли выпущенная продукция реализована полностью или нет.

#### **Учет реализации по договору мены: отгрузка предшествует получению ценностей**

При реализации продукции (работ, услуг) по договору мены, момент реализации отражается в бухгалтерском учете по выполнению обеими сторонами своих обязательств. Поэтому отражение данных операций в бухгалтерском учете зависит от того, какая сторона выполнила свои обязательства по передаче продукции (работ, услуг) первой.

Если организация сначала отгружает контрагенту продукцию, а затем получает от него ценности, то отгрузка продукции не является ее реализацией, так как момент реализации наступит при поступлении ценностей от контрагента. Поэтому отгрузка продукции в данном случае отражается с использованием счета 45 «Товары отгруженные». Себестоимость отгруженной продукции списывается с кредита счета 40 «Готовая продукция» в корреспонденции с дебетом счета 45 «Товары отгруженные» (применение счета 45 «Товары отгруженные» раскрыто в главе 14 «Отгруженные ценности, другие запасы и затраты»)

Отгружены ценности во исполнение договора мены

12.02	«Товары отгруженные» «Готовая продукция»	Д-т 20000	К-т 20000
-------	---	--------------	--------------

Поступившие от контрагента ценности переходят в собственность организации и приходуются по стоимости согласно договору мены записью по дебету соответствующего счета учета передаваемых ценностей (10 «Материалы», 41 «Товары» и пр.) в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Оприходованы материалы, поступившие от контрагента

17.02	«Материалы» «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	Д-т 22000	К-т 22000
-------	--	--------------	--------------

По факту взаимного выполнения обязательств продукция, учтенная на счете 45 «Товары отгруженные», списывается на реализацию проводкой в сумме ее себестоимости по дебету счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» в корреспонденции с кредитом счета 45 «Товары отгруженные».

Списаны на реализацию отгруженные ранее ценности			
17.02	«Реализация продукции (работ, услуг)» «Товары отгруженные»	Д-т 20800	К-т 20800

Задолженность за покупателями и заказчиками в сумме стоимости продукции согласно договору мены начисляется по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции с кредитом счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)».

Реализована продукция по договору мены. Начислена задолженность за покупателем			
17.02	«Расчеты с покупателями и заказчиками» «Реализация продукции (работ, услуг)»	Д-т 23000	К-т 23000

Зачет взаимной задолженности по договору мены отражается записью по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» на сумму меньшей стоимости передаваемых ценностей.

Осуществлен зачет взаимной задолженности			
17.02	«Расчеты с поставщиками и подрядчиками» «Расчеты с покупателями и заказчиками»	Д-т 22000	К-т 22000

Если разницу в стоимости передаваемых ценностей должен возместить контрагент, то ее сумма остается незначительной на дебете счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Поступление от контрагента денежных средств в возмещение разницы в стоимости отражается по дебету счета 51 «Расчетный счет» и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Поступили от контрагента денежные средства в возмещение разницы в стоимости			
01.03	«Расчетный счет» «Расчеты с покупателями и заказчиками»	Д-т 1000	К-т 1000

Если разницу в стоимости передаваемых ценностей должна возместить сама организация, то ее сумма остается незначительной на кредите счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Уплата данной суммы контрагенту отражается по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и кредиту счета 51 «Расчетный счет».

Уплачена контрагенту разница в стоимости передаваемых ценностей			
23.08	«Расчеты с поставщиками и подрядчиками» «Расчетный счет»	Д-т 1300	К-т 1300

**Учет реализации по договору мены: отгрузка после получения ценностей**

Если организация сначала получает ценности от контрагента, а затем отгружает ему продукцию, то поступившие ценности перейдут в собственность организации по факту взаимного выполнения обязательств, то есть на дату отгрузки собственной продукции. Поэтому поступившие от контрагента ценности принимаются на забалансовый учет по счету 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» по стоимости согласно договору мены.

Приняты на ответственное хранение поступившие ценности		Д-т	К-т
19.08	002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»	22000	-

Отгруженная контрагенту продукция считается реализованной, поэтому отражается в общем порядке учета реализации продукции. Задолженность за контрагентом в сумме стоимости переданной по договору мены продукции начисляется по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Реализована продукция по договору мены. Начислена задолженность за покупателем		Д-т	К-т
21.08	«Расчеты с покупателями и заказчиками» «Реализация продукции (работ, услуг)»	22000	22000

На дату отгрузки контрагенту продукции поступившие от него ранее ценности снимаются с забалансового учета и приходуются по дебету соответствующих счетов учета ценностей (10 «Материалы», 41 «Товары» и пр.) и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Сняты с забалансового учета поступившие ценности		Д-т	К-т
21.08	002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»	-	22000

Оприходованы материалы по факту взаимного выполнения обязательств		Д-т	К-т
21.08	«Материалы» «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	22000	22000

Зачет взаимной задолженности производится в указанном выше порядке по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

**Учет реализации работ и услуг**

Учет выполненных и сданных заказчику работ и оказанных услуг ведется с применением счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)». Записи по данному счету производятся по факту сдачи заказчиком полностью выполненных работ (оказания услуг).

По дебету счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» отражается:

- фактическая себестоимость выполненных работ и оказанных услуг – в корреспонденции с кредитом счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 44 «Издержки обращения»;
- сумма НДС, исчисленная с оборота по реализации, – в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты с бюджетом».

По кредиту счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» отражается договорная (сметная) стоимость сданных работ и оказанных услуг, включая исчисленную сумму НДС (согласно документам, служащим основанием для расчетов между заказчиком и подрядчиком) – в корреспонденции с дебетом счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

**Таблица 13.8** Учет реализации работ и услуг

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Выполнены и приняты заказчиком работы. Начислена к получению выручка	Договорная стоимость с НДС	«Расчеты с покупателями и заказчиками»	«Реализация продукции (работ, услуг)»
Списана на реализацию себестоимость выполненных работ	Нормативная себестоимость	«Реализация продукции (работ, услуг)»	«Основное производство»
Начислен в бюджет НДС с оборота по реализации	Сумма НДС указанная в счете-фактуре	«Реализация продукции (работ, услуг)»	«Расчеты с бюджетом»
Списана прибыль от реализации работ на финансовые результаты	Превышение оборота по кредиту	«Реализация продукции (работ, услуг)»	«Прибыли и убытки»
Поступила от заказчика оплата реализованных работ	Поступившие суммы	«Расчетный счет»	«Расчеты с покупателями и заказчиками»

Разность оборотов по счету 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» показывает финансовый результат от реализации и списывается на счет 80 «Прибыли и убытки».

#### Учет возврата продукции покупателем

В случае обоснованного отказа покупателя принять продукцию, поставщик восстанавливает ее себестоимость на счете 40 «Готовая продукция» сторнированием по дебету счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» и кредиту счета 40 «Готовая продукция».

Восстановлена себестоимость возвращенной покупателем готовой продукции

04.04	Сторно «Реализация продукции (работ, услуг)»	Д-т	К-т
	Сторно «Готовая продукция»	8300	8300

Одновременно уменьшается на соответствующую величину дебиторская задолженность за покупателем сторнированием дебета счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции с кредитом счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)».

Уменьшена задолженность за покупателем на продажную стоимость возвращенной продукции		Д-т	К-т
04.04	Сторно «Расчеты с покупателями и заказчиками» Сторно «Реализация продукции (работ, услуг)»	10000	10000

Сумма произведенных транспортных расходов по возврату продукции списывается на общехозяйственные расходы записью по кредиту счета 51 «Расчетный счет» и других счетов в корреспонденции с дебетом счета 26 «Общехозяйственные расходы».

Порядок учета возникающей задолженности перед покупателем по его претензии отражен в главе 25 «Кредиторская задолженность».

### Вопросы

1. Какие объекты имущества относятся к готовой продукции?
2. Какой момент принимается за общепринятый момент реализации?
3. Какие расходы организаций сферы материального производства относятся к коммерческим?
4. По какой стоимости готовая продукция оценивается в учете?
5. С какой целью в учете применяется показатель нормативной (плановой) себестоимости?
6. Какие методы используются для оценки себестоимости реализованной продукции (себестоимости реализации)?
7. В каком расчете исчисляется средний процент отклонений себестоимости?
8. На какие источники списываются коммерческие расходы?
9. Какие виды коммерческих расходов подлежат распределению?
10. Какие реквизиты должны содержать договоры поставки, купли-продажи?
11. Какие бухгалтерские документы используются в учете движения готовой продукции?
12. С какой целью оформляются счета-фактуры, ведутся книга продаж и книга покупок?
13. Какие счета бухгалтерского учета используются в учете готовой продукции?
14. Как применяется счет 46 «Реализация продукции (работ, услуг)»?
15. Как применяется счет 37 «Выпуск продукции (работ, услуг)»?