

Готовая продукция: методы учета, отражение в отчетности

Методы учета готовой продукции зависят от целей ее использования предприятием: для продажи или для собственных нужд. Организация, которая использует готовую продукцию для собственных нужд, списывает стоимость этой продукции на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» или 10 «Материалы» в зависимости от того, в каком качестве она будет употреблена. В статье рассмотрены вопросы бухгалтерского учета готовой продукции, производимой для продажи.

Правила бухгалтерского учета готовой продукции установлены ПБУ 5/01¹ и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов² (далее — Методические указания). В соответствии с ПБУ 5/01 готовая продукция — это часть материально-производственных запасов, являющаяся конечным результатом производственного цикла, т.е. активы, законченные обработкой или комплектацией, прошедшие проверку на соответствие технических и качественных характеристик условиям договора и оформленные приемо-сдаточной документацией, предназначенные для продажи.

Оценка готовой продукции

На предприятии информация о наличии и движении готовой продукции формируется по местам хранения и материально ответственным лицам. Учет готовой продукции ведется по укрупненным группам продукции:

- изделия основного производства;
- товары народного потребления;
- изделия, изготовленные из отходов;
- запасные части.

Далее готовая продукция предприятия учитывается по наименованиям с разделением по отличительным признакам: марки, артикулы, модели. Кроме того,

¹ Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 утверждено приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. № 44н.

² Утверждены приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н.

готовая продукция учитывается в натуральных и стоимостных показателях. Натуральные показатели характеризуют вес, количество, площадь продукции. Стоимостным показателем произведенной готовой продукции является денежное выражение ее объема.

Для учета готовой продукции Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций³ предусмотрен счет 43 «Готовая продукция». В бухгалтерском учете готовая продукция может оцениваться одним из следующих вариантов:

- по фактической производственной себестоимости;
- по нормативной (плановой) производственной себестоимости.

Оценка готовой продукции *по фактической производственной себестоимости* применяется, как правило, при единичном и мелкосерийном производстве. Также этот вариант учета может использоваться при выпуске продукции небольшой номенклатуры.

Применение варианта оценки готовой продукции *по нормативной себестоимости* целесообразно в отраслях с массовым и серийным характером производства и с большой номенклатурой выпускаемой продукции. Положительные стороны применения нормативной себестоимости в качестве учетной цены таковы: удобство при ведении оперативного учета движения готовой продукции, стабильность учетных цен и единство оценки при планировании и аналитическом учете.

Вариант 1. Учет выпуска готовой продукции по фактической производственной себестоимости. Фактическая производственная себестоимость складывается из затрат, связанных с изготовлением готовой продукции в отчетном периоде. Определение затрат на производство готовой продукции включает в себя стоимостную оценку использованных природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, трудовых ресурсов и т.д. В бухгалтерском учете предприятия делаются следующие проводки:

Д 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» — К 02 «Амортизация основных средств», 10, 70 «Расчеты с персоналом по оплате

³ Утвержден приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н.

труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и т.д. — отражены расходы на изготовление готовой продукции;

Д 43 — К 20 — отражен выпуск готовой продукции в конце отчетного периода;

Д 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж» — К 43 — признана расходом отчетного периода себестоимость проданной готовой продукции.

При ведении аналитического учета готовой продукции по учетным ценам необходимо отражать в бухгалтерском учете отклонения фактической себестоимости готовой продукции от ее учетной цены. В таком случае к счету 43 открывают два субсчета: «Учетная цена готовой продукции» и «Отклонение фактической себестоимости готовой продукции от учетной цены».

Сумма отклонения фактической себестоимости от учетной цены распределяется между стоимостью проданной (отгруженной) готовой продукции и стоимостью ее остатков на складе для ежемесячного списания на счета бухгалтерского учета. Сумма отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной цены рассчитывается по формуле

$$\text{Об}_{\text{К43откл}} = \left(\frac{\text{С}_{\text{н43откл}} + \text{Об}_{\text{д43откл}}}{\text{С}_{\text{н43уч}} + \text{Об}_{\text{д43уч}}} \times 100\% \right) \times \text{Об}_{\text{К43уч}}$$

где $\text{Об}_{\text{К43откл}}$ — сумма отклонений, приходящаяся на проданную (отгруженную) готовую продукцию в течение месяца (оборот по кредиту субсчета «Отклонение фактической себестоимости готовой продукции от учетной цены» счета 43);

$\text{С}_{\text{н43откл}}$ — сумма отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной цены по остатку готовой продукции на начало месяца (сальдо начальное субсчета «Отклонение фактической себестоимости готовой продукции от учетной цены» счета 43);

$\text{Об}_{\text{д43откл}}$ — сумма отклонения фактической себестоимости от учетной цены по готовой продукции, поступившей на склад в течение месяца (оборот по дебету субсчета «Отклонение фактической себестоимости готовой продукции от учетной цены» счета 43);

$\text{С}_{\text{н43уч}}$ — остаток готовой продукции на складе на начало месяца по учетным ценам (сальдо начальное субсчета «Учетная цена готовой продукции» счета 43);

$\text{Об}_{\text{д43уч}}$ — поступление готовой продукции на склад в течение месяца по учетным ценам (оборот по дебету субсчета «Учетная цена готовой продукции» счета 43);

$\text{Об}_{\text{К43уч}}$ — стоимость проданной (отгруженной) готовой продукции (оборот по кредиту субсчета «Учетная цена готовой продукции» счета 43).

При ведении учета готовой продукции по фактической производственной себестоимости с использованием учетных цен в бухгалтерском учете делаются следующие записи:

Д 43, субсчет «Учетная цена готовой продукции» — К 20, 23 — отражен выпуск продукции по учетным ценам;

Д 90-2 — К 43, субсчет «Учетная цена готовой продукции» — признана расходом отчетного периода себестоимость реализованной продукции по учетным ценам;

Д 43, субсчет «Отклонение фактической себестоимости готовой продукции от учетной цены» — К 20, 23 — списана положительная разница между фактической себестоимостью готовой продукции и учетной ценой в конце отчетного периода

или

Д 43, субсчет «Отклонение фактической себестоимости готовой продукции от учетной цены» — К 20, 23 — СТОРНО — списана отрицательная разница между фактической себестоимостью готовой продукции и учетной ценой в конце отчетного периода;

Д 90-2 — К 43, субсчет «Отклонение фактической себестоимости готовой продукции от учетной цены» — списана на счет продаж сумма отклонений фактической себестоимости готовой продукции от учетной цены.

Вариант 2. Учет выпуска готовой продукции по нормативной (плановой) производственной себестоимости. При способе оценки готовой продукции по нормативной (плановой) себестоимости используется счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». В бухгалтерском учете делаются следующие записи:

Д 20, 23 — К 02, 10, 70, 69 и т.д. — отражены расходы на изготовление готовой продукции;

Д 43 — К 40 — принята на склад готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости;

Д 90-2 — К 43 — списана нормативная (плановая) себестоимость проданной готовой продукции.

В конце каждого месяца определяется фактическая себестоимость готовой продукции:

Д 40 — К 20, 23 — отражена фактическая производственная себестоимость выпущенной продукции.

Сумма отклонений фактической себестоимости от нормативной (плановой) распределяется между стоимостью проданной (отгруженной) готовой продукции и стоимостью ее остатков на складе для списания на счета бухгалтерского учета:

Д 90-2 — К 40 — списана положительная разница между фактической и нормативной (плановой) себестоимостью готовой продукции

или

Д 90-2 — К 40 — списана отрицательная разница между фактической и нормативной (плановой) себестоимостью готовой продукции.

Счет 40 ежемесячно закрывается, сальдо на конец отчетного месяца не имеет и в балансе не отражается.

Хранение готовой продукции

Передача готовой продукции на склад оформляется первичным документом, который подтверждает факт перехода объекта незавершенного производства в категорию готовой продукции, т.е. требованием-накладной (форма № М-11⁴). Вся готовая продукция сдается под отчет материально ответственному лицу. Исключение допускается только для крупногабаритной продукции, которая не может быть сдана на склад из-за своих размеров.

При поступлении готовой продукции на склад на каждый номенклатурный номер изделий в бухгалтерии открываются карточки складского учета материалов по форме № М-17⁴, которые под расписку выдаются материально ответственному лицу. По окончании рабочего дня кладовщик на основе первичных приходно-расходных документов записывает в карточках приход или расход готовой продукции и рассчитывает ее остаток. На основании данных, учтенных в карточках, на складах составляются оборотные или сальдовые ведомости готовой продукции, которые передаются в бухгалтерию.

Отпуск (отгрузка) готовой продукции

⁴ Утверждены Постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71а.

Готовая продукция, изготовленная для продажи и сданная из производства на склад, подлежит отпуску (отгрузке) покупателям. Методическими указаниями предложен вариант оформления операции отпуска (отгрузки) унифицированным документом «Накладная на отпуск материалов на сторону» (форма № М-15⁴). Основанием для выписки накладной являются условия договора с покупателями (договор купли-продажи, поставки, мены, комиссии и др.). В накладной указываются наименование, сорт, номенклатурный номер изделия, единица измерения, количество и его стоимость.

Документ составляется в двух экземплярах, первый из которых передается получателю готовой продукции. Второй экземпляр накладной используется как оправдательный документ об отпуске готовой продукции кладовщиком, а также для отражения этой операции в карточках учета материалов (форма № М-17). По данным сгруппированных первичных документов на отпуск (отгрузку) готовой продукции составляется регистр аналитического учета — ведомость продаж готовой продукции.

Важное условие договора с покупателями — момент перехода права собственности на продукцию от продавца к покупателю, поскольку от этого зависит отражение отгрузки готовой продукции в бухгалтерском учете. Если право собственности переходит к покупателю в момент отгрузки, в бухгалтерском учете делаются следующие записи:

Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — К 90, субсчет 1 «Выручка» — отражена в бухгалтерском учете выручка от продаж готовой продукции;

Д 90-2 — К 43 — списана себестоимость готовой продукции.

Если договором поставки предусмотрены иные условия перехода права собственности (например, по моменту оплаты) либо по каким-то причинам нельзя признать выручку от продаж в момент отгрузки продукции, используется счет 45 «Товары отгруженные». В бухгалтерском учете делается запись:

Д 45 — К 43 — отражена отгрузка по фактической или нормативной (плановой) себестоимости.

После выполнения всех условий, влияющих на признание выручки от продаж отгруженной продукции, она считается проданной. Отгруженная готовая продукция списывается на счета продаж поставщиком на дату признания выручки

от продаж продукции в соответствии с ПБУ 9/99⁵. В момент признания дохода производятся следующие бухгалтерские записи:

Д 62 — К 90-1 — отражена выручка от реализации готовой продукции;

Д 90-2 — К 45 — признана в составе расходов отчетного периода себестоимость отгруженной готовой продукции.

При использовании метода учета отгруженной готовой продукции по нормативной (плановой) себестоимости необходимо распределить выявленную за отчетный период сумму отклонений фактической себестоимости от нормативной (плановой) себестоимости готовой продукции между объемом отгруженной продукции и ее остатками на складе. Расчет суммы данных отклонений производится по рассмотренной ранее формуле.

Инвентаризация готовой продукции

Инвентаризация готовой продукции осуществляется в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и обязательств⁶. В ходе инвентаризации проверяется фактическое наличие готовой продукции путем ее обязательного пересчета, перевешивания или перемеривания отдельно по каждому месту нахождения и материально ответственному лицу. Результаты заносятся в инвентаризационную опись товарно-материальных ценностей (форма № ИНВ-3⁷) по каждому отдельному наименованию с указанием вида, группы, количества и других необходимых данных (артикула, сорта и т.д.).

При обнаружении излишков готовой продукции соответствующая сумма приходится по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации и отражается как внереализационный доход предприятия:

Д 43 — К 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» — учтены на складе излишки готовой продукции.

⁵ Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 утверждено приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н.

⁶ Утверждены приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49.

⁷ Утверждена Постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 г. № 88.

При обнаружении недостачи готовой продукции, ее порчи в пределах норм естественной убыли соответствующие суммы относятся на издержки производства:

Д 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — К 43 — отражена недостача готовой продукции;

Д 20 — К 94 — списана недостача готовой продукции в пределах норм естественной убыли.

Суммы убыли готовой продукции сверх установленных норм списываются за счет виновных лиц:

Д 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению морального ущерба» — К 94 — списана недостача на виновных лиц;

Д 70, 50 «Касса» — К 73-2 — восполнена недостача виновным лицом.

Если виновные лица не были установлены или суд отказал во взыскании с них убытков, то убытки от недостачи продукции или ее порчи относятся на внереализационные расходы предприятия:

Д 91, субсчет 2 «Прочие расходы» — К 94 — списана недостача при отсутствии виновника или по отказанным судом во взыскании недостачам.

Отражение готовой продукции в бухгалтерской отчетности

В бухгалтерском балансе стоимость готовой продукции указывается по статье «Готовая продукция и товары для перепродажи». В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации⁸ готовая продукция отражается в бухгалтерском балансе по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости.

Если в текущем учете готовая продукция отражается по фактической себестоимости, то и в балансе она отражается по фактической производственной себестоимости (дебетовый остаток счета 43). При отражении в учете выпуска готовой продукции по нормативной (плановой) себестоимости с использованием счета 40 в балансе показывают нормативную (плановую) себестоимость готовой продукции.

⁸ Утверждено приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н.

Независимо от того, какой способ учета выпуска готовой продукции используется предприятием, для отражения в балансе выбирается наименьшая из двух оценок: фактическая, нормативная производственная себестоимость или рыночная стоимость готовой продукции.

По статье «Товары отгруженные» отражаются данные о фактической производственной или нормативной (плановой) себестоимости (согласно учетной политике организации) отгруженной готовой продукции в случае, когда право собственности на отгруженную продукцию, товары, работы, услуги по условиям договора купли-продажи, поставки и др. переходит к покупателю после их оплаты. Для расчета суммы по статье берется дебетовый остаток счета 45.

В пояснительной записке к балансу и отчету о прибылях и убытках отражаются:

- методы определения себестоимости продукции;
- способы распределения и списания отклонений;
- условия договоров, отличные от стандартных, или причины непризнания доходов в данном отчетном периоде.