

УДК 657.471.7

Т.Н. Ковалева, Е.Л. Атабиева

Белгородский государственный технологический университет им. В.Г. Шухова,
г. Белгород, email: Kovaleva.t.n@yandex.ru; Atabieva.elena@yandex.ru

ОБ АКТУАЛЬНЫХ ВОПРОСАХ УЧЕТА ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

Ключевые слова: готовая продукция, оценка готовой продукции, балансовая стоимость готовой продукции, незавершенное производство, прямые расходы, косвенные расходы, коммерческие расходы, учетная политика.

В статье обосновывается проблема организации бухгалтерского учета готовой продукции в связи с применением нового федерального стандарта «Запасы». Целью настоящих научных изысканий являются изучение новых возможностей в учете готовой продукции с целью повышения достоверности бухгалтерской информации. В частности, подробно рассмотрена методика оценки, организации учета и отражения в отчетности готовой продукции, формирования финансового результата от ее продажи.

T.N. Kovaleva, E.L. Atabieva

Belgorod State Technological University named after V.G. Shukhov, Belgorod,
email: Kovaleva.t.n@yandex.ru; Atabieva.elena@yandex.ru

ABOUT CURRENT ISSUES OF ACCOUNTING OF FINISHED PRODUCTS

Keywords: finished products, evaluation of finished products, book value of finished products, work in progress, direct costs, indirect costs, commercial expenses, accounting policy.

The article substantiates the problem of the organization of accounting of finished products in connection with the application of the new federal standard "Stocks". The purpose of this scientific research is to explore new opportunities in the accounting of finished products in order to increase the reliability of accounting information. In particular, the methodology of evaluation, organization of accounting and reporting of finished products, formation of financial results from its sale is considered in detail.

С 1 января 2021 года производственным предприятиям России рекомендовано использовать для организации бухгалтерского учета материальных ценностей федеральный учетный стандарт ФСБУ 5/2019 «Запасы». Кроме всего прочего, этот стандарт регулирует учет готовой продукции. Стандарт определяет готовую продукцию как конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых, соответствуют условиям договора или требованиям иных документов [2,12].

Значительное место в новом стандарте занимают рекомендации по оценке готовой продукции в бухгалтерском учете. Появилась возможность оценивать готовую продукцию по справедливой стоимости. Но в этом случае будет необходимо обосновать ее в соответствии с МСФО 2 «Запасы». Приоритетным способом оценки является формирование фактической себестоимости готовой

продукции. Основной акцент в формировании фактической себестоимости готовой продукции в стандарте поставлен на ее состав. Себестоимость готовой продукции в учете должна формироваться фактически в размере элементов затрат на ее производство. При этом, затраты разделены на прямые и косвенные, которые должны быть включены в себестоимость расчетным способом, установленным организацией самостоятельно и закреплённым учетной политикой [2,3].

Стандарт дает исчерпывающее разъяснение о том, какие затраты не входят в состав себестоимости готовой продукции. Это любые сверхнормативные расходы ресурсов, расходы на погашение ущерба от чрезвычайных ситуаций, убытки от уценки активов, расходы по продвижению готовой продукции на рынке. Что касается общехозяйственных расходов и расходов на хранение, то они могут быть включены в себестоимость продукции только в том случае, если они тесно связаны с технологией

производства. Следует понимать, что в большинстве производств управленческие расходы больше не будут попадать в себестоимость готовой продукции и списываться будут непосредственно на счет 90 «Продажи» так же, как и коммерческие расходы [3].

Следует отметить, что в стоимость готовой продукции по новому стандарту нельзя включать потери от брака, сверхнормативные расходы. Таким образом, сальдо счета 28 «Брак в производстве» должно быть закрыто на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Известно, что при расчете фактической себестоимости готовой продукции учитывается стоимость незавершенного производства на начало и конец отчетного периода. То есть, стоимость незавершенного производства напрямую влияет на фактическую себестоимость готовой продукции. И, если прежде законодательство России допускало разные способы оценки незавершенного производства, то по стандарту 5/2019 «Запасы» незавершенное производство должно оцениваться в сумме прямых и косвенных затрат, а в серийном и массовом производстве по сумме прямых или нормативных затрат.

В массовом и серийном производстве готовую продукцию рекомендовано оценивать по сумме прямых затрат, без косвенных затрат, а также по плановой (нормативной) стоимости. Нормативы затрат устанавливаются на предприятии и должны пересматриваться при изменении условий производства.

Таким образом, в текущем учете готовая продукция оценивается так, как предусмотрено учетной политикой. Законодательством России предусмотрена возможность создания резервов под обесценение запасов. Если в организации создается такой резерв, то в балансе запасы отражаются по стоимости, уменьшенной на сумму резерва [4,5]. Наиболее распространенная практика оценки готовой продукции – это применение учетных цен. В качестве учетных цен могут быть использованы плановая себестоимость, нормативная цена и т.п. [2,6].

При использовании в текущем учете учетных цен обособленно выделяются отклонения фактической производственной себестоимости изделий от их стои-

мости по учетным ценам. Эти отклонения отражаются не по отдельным наименованиям, а по однородным группам готовых изделий.

Наличие и движение готовой продукции на предприятии ведется с применением первичной учетной документации, закрепленной приказом о документообороте и учетной политикой. Набор необходимой документации, возможной к использованию содержит Общероссийский классификатор управленческой документации. Кроме того, организации могут разрабатывать собственные учетные формы, содержащие дополнительные специфические реквизиты.

Передача готовой продукции на склад оформляется приемо-сдаточными документами. Это может быть приходный ордер, накладная, акт приемки.

Процесс передачи готовой продукции на склад оформляется приемо-сдаточными накладными, актами, ведомостями. Существенное значение имеет проведение сверок сдаточных накладных производственных подразделений и накладных, фактически проведенных в учете на складах готовой продукции и включенных в складской отчет. Если в организации применяется сдельная форма оплаты труда, то объем фактически выпущенной продукции необходимо сверить с нарядами на сдельную работу, проведенными в конкретном месяце. Если готовую продукцию передают непосредственно транспортной организации, то, на ее перевозку составляется автотранспортная накладная, железнодорожная накладная, водный или воздушный фрахт.

На многих производственных предприятиях имеется проходная с весами. Сверка отвесов въезжающего и выезжающего автотранспорта дает возможность проверить объем фактически отгруженной продукции и проведенной по документам.

В установленные графиком документооборота сроки кладовщик составляет реестр приемо-сдаточных документов и передает документацию по движению готовой продукции в бухгалтерию для дальнейшей обработки.

На основании карточек кладовщик ежемесячно заполняет ведомость учета остатков готовой продукции. В бухгал-

терии ведомость расценивается и сверяется с данными бухгалтерского учета по состоянию на каждый месяц. В бухгалтерии составляется оборотно-сальдовая ведомость движения готовой продукции по складам и сводная ведомость по предприятию в целом [7].

Сданная на склад готовая продукция учитывается в карточках, которые в зависимости от принятого алгоритма учета заполняются только в натуральных показателях.

– Для ведения учета готовой продукции используются следующие документы:

- Приходный ордер М-4;
- Накладная на передачу готовой продукции в места хранения МХ-18;
- Журнал учета поступления готовой продукции в места хранения МХ-5;
- Приемо-сдаточная накладная;
- Акт приемки;
- Ведомость приемки готовой продукции;
- Карточка учета материалов М-17.

Учет выпуска готовой продукции организуется по одному из двух вариантов:

- 1) на счете 43 «Готовая продукция»;
- 2) на счетах 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и 43 «Готовая продукция».

При первом варианте выпуск продукции и сдача ее на склад отражается записями:

Дебет счета 43 «Готовая продукция»

Кредит счета 20 «Основное производство» – продукция основного производства;

Дебет счета 43 «Готовая продукция»

Кредит счета 23 «Вспомогательное производство» – продукция вспомогательного производства.

Дебет счета 43 «Готовая продукция»

Кредит счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» – продукция обслуживающего производства.

При организации учета готовой продукции по учетным ценам поступающая систематически (ежедневно) на склад из производства и отгружаемая со склада продукция в течение месяца учитывается по учетным ценам [9]. По окончании месяца при закрытии счета 20 «Основное производство» и с учетом остатка незавершенного производства определяется фактическая производственная себестоимость готовой продукции. За-

тем на величину отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции от стоимости выпущенной и сданной на склад готовой продукции по учетным ценам делаются корректировочные записи:

Дебет счета 43 «Готовая продукция»

Кредит счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» (обычная или сторнировочная).

Наиболее распространенными документами для учета отгрузки готовой продукции являются следующие:

- Приказ-накладная;
- Квитанция транспортной организации;
- Счет-фактура;
- Журнал регистрации выставленных счетов-фактур;
- Сопроводительные документы: сертификат соответствия, гигиеническое заключение, качественное удостоверение, упаковочный ярлык, спецификации.
- Платежное требование.

У приобретателя право собственности на продукцию по договору возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законом или договором. Передачей продукции признается вручение ее приобретателю, сдача перевозчику для отправки приобретателю или сдача в организацию связи для пересылки приобретателю. Продукция считается врученной приобретателю с момента ее фактического поступления во владение приобретателя или указанного им лица. К передаче продукции приравнивается передача коносамента или иного товаросопроводительного документа на нее.

Для учета отгруженной продукции покупателям используется счет 90 «Продажи».

Есть несколько вариантов организации синтетического учета выпуска и продажи готовой продукции. Методика должна быть утверждена в Положении об учетной политике организации.

Если в организации применяется условная оценка готовой продукции в текущем учете, целесообразно использовать счет 40 «Выпуск продукции».

В этом случае в дебет счета 43 «Готовая продукция» и кредит счета 40 «Вы-

пуск продукции (работ, услуг)» относят нормативную себестоимость фактически сданной на склад готовой продукции. Эту проводку следует делать при каждой сдаче продукции на склад. Затем один раз в месяц производится списание фактических производственных затрат по кредиту счета 20 «Основное производство» в дебет счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Отклонение, сложившееся на счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» списывается непосредственно на счет 90 «Продажи».

В качестве учетной стоимости готовой продукции может быть принята себестоимость продукции по данным предыдущего отчетного года, плановая себестоимость, нормативная себестоимость.

Счет 40 закрывается ежемесячно и сальдо не имеет. Применение счета 40 целесообразно в том случае, если переходящие остатки незавершенного производства и готовой продукции на складе постоянны. Если эти показатели имеют значимые колебания, следует рассчитывать отклонения фактических затрат на производство готовой продукции от ее учетной стоимости и списывать их в зависимости от объемов продаж. Продажа продукции при использовании счета 40 сопровождается следующими записями:

- 43 40 – оприходована продукция на продажу по учетным ценам;
- 90 43 – списана продукция в продажу по учетной стоимости;
- 62 90 – договорная стоимость отгруженной продукции;
- 90 68 – начислен НДС от договорной стоимости отгруженной продукции;
- 40 20 – фактическая себестоимость произведенной продукции;
- 90 40 – превышение фактических затрат над плановой себестоимостью готовой продукции;
- 90 40 (*метод красное сторно*) превышение учетной стоимости над фактической себестоимостью готовой продукции;
- 90 44 – списываются расходы на продажу продукции;
- 90 99 – прибыль от продажи продукции.

Допускается учет выпуска и продажи готовой продукции на счете 43 «Готовая продукция». Для расчета откло-

нений открывается отдельный субсчет на этом счете.

Для составления бухгалтерских записей сначала рассчитывают процент отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции от ее стоимости по учетной цене за месяц. Расчет ведут исходя из остатка готовой продукции на складе на начало месяца и ее поступления на склад за месяц по формуле:

$$\% \text{отклонений} = \frac{\text{отклонения на начало месяца} + \text{отклонения за месяц}}{\text{стоимость остатка на начало месяца} + \text{стоимость продукции, поступившей за месяц}}$$

Сумма отклонения, приходящаяся на готовую продукцию, отгруженную за месяц покупателям, рассчитывается по формуле:

$$\text{Сумма отклонения} = \% \text{ отгруженной готовой продукции} \times \% \text{ отклонений}$$

Фактическая производственная себестоимость отпущенной продукции определяется расчетным путем по окончании месяца. При расчете сначала исчисляется процентное отношение фактической себестоимости остатка на начало месяца и поступившей из производства готовой продукции к их стоимости по учетным ценам. По выявленному проценту рассчитывается фактическая себестоимость остатка готовой продукции на конец месяца. Затем определяется фактическая себестоимость отгруженной готовой продукции путем вычитания из фактической себестоимости остатка готовой продукции на начало месяца и поступившей за месяц готовой продукции фактической себестоимости остатка готовой продукции на конец месяца.

Если учетной политикой предусмотрено ведение бухгалтерского учета готовой продукции по фактической производственной себестоимости, то она определяется по сумме всех затрат на производство и равна сумме незавершенного производства на начало периода и текущих производственных расходов за вычетом возвратных отходов, брака, стоимости покупной продукции и незавершенного производства на конец периода [9-11].

В продажу продукция списывается по производственной себестоимости.

Бухгалтерские записи по учету продажи продукции по фактической производственной себестоимости представлены ниже:

- 43 20 – фактическая себестоимость готовой продукции;
- 62 90 – договорная стоимость отгруженной продукции;
- 90 68 – НДС (определяется расчетной по ставке 10/110% или 20/120%);
- 90 43 – списывается себестоимость отгруженной продукции;
- 90 44 – списываются расходы на продажу;
- 90 26 – списываются управленческие расходы;
- 90 99 – прибыль от продажи;
- 68 51 – перечислен НДС;
- 51 62 – поступила выручка от покупателя.

Большинство российских организаций считает продукцию проданной в момент ее отгрузки и передачи расчетных документов покупателю. Но в некоторых случаях момент признания доходов другой. Так, если продукция отгружается по договору комиссии, то моментом ее продажи является получение уведомления от комиссионера о продаже и получении денег. Также, если организация использует кассовый метод признания доходов и расходов, то моментом получения выручки считается момент получения денег от покупателя. Кроме того, продукция, отгруженная **по договору экспорта**, считается проданной только после получения накладной с таможенного терминала, либо от посредника. Пока продукция будет транспортироваться по территории РФ, ответственность за нее несет продавец.

Для учета продукции отгруженной, но не оплаченной используется счет 45 «Товары отгруженные». На этом счете продукция учитывается по учетным ценам или фактическим ценам. В таком случае отгрузка и продажа продукции отражается следующими проводками:

- 45 43 – учетная стоимость отгруженной продукции;
- 51 62 – поступила выручка за проданную продукцию;
- 90 45 – списана стоимость отгруженной и оплаченной продукции;

– 62 90 – договорная стоимость отгруженной и оплаченной продукции;

– 90 44 – списаны расходы на продажу;

– 90 26 – списаны управленческие расходы;

– 90 68 – начислен НДС;

– 90 99 – прибыль от продаж.

Учет расходов, связанных с продажей продукции, ведут на активном счете 44 «Расходы на продажу». Они отражаются в учете следующими записями:

- 44 70 – заработная плата работников сбыта продукции;
- 44 69 – страховые взносы во внебюджетные фонды;
- 44 10 – списываются материалы на коммерческие цели;
- 44 23 – расходы на доставку продукции собственным транспортом;
- 44 76 – оплата транспортно-экспедиционных услуг сторонним организациям, оплата торгово-комиссионных операций, затраты на рекламу;
- 44 51 – экспортно-таможенные пошлины и сборы;
- 90 44 – списание расходов на продажу продукции.

Расходы на продажу списываются полностью или частично на счет 90 «Продажи». Порядок списания расходов на продажу включается в Приказ об учетной политике организации.

Товары являются частью материальных ценностей, приобретенных или полученных от других юридических и физических лиц и предназначенных для продажи. Товары принимаются на учет по фактической себестоимости приобретения. Фактической себестоимостью товаров, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением НДС и акцизов. Организации розничной торговли могут производить оценку приобретенных товаров по продажной стоимости с отдельным учетом наценок (скидок). Для обобщения информации о наличии и движении товаров используют синтетический счет 41 «Товары», для учета предоставленных поставщиком скидок применяется счет 42 «Торговая наценка (скидка)». К счету 41 «Товары» могут быть открыты следующие субсчета: 41/1 – товары на складах, 41/2 – товары в розничной торговле, 41/3 – тара под товарами,

41/4 – покупные изделия. Поступление товаров отражается записями:

- 41 60 – стоимость товаров по покупным договорным ценам;
- 41 42 – скидка, предоставленная поставщиком (разница между покупной и продажной стоимостью купленных товаров) [8].

В оптовой торговле учет продажи товаров ведется по мере отпуска их покупателям и предъявления им расчетных документов. Отпуск осуществляется на основании договоров поставки. При отпуске товаров выписываются документы:

- Накладная;
- Счет;
- Счет-фактура;
- Транспортная накладная;
- Железнодорожная накладная;
- Водный или воздушный фрахт

Общая стоимость проданных товаров по продажным ценам представляет собой товарооборот (счет 90 «Продажи»). Синтетический учет продажи товаров в оптовой торговле отражается следующими проводками:

- 62 90 – отпуск товаров по договорным ценам;
- 90 41 – списана покупная стоимость проданных товаров;
- 90 68 – начислен НДС к платежу в бюджет;
- 90 44 – списываются расходы на продажу;
- 90 99 – прибыль от продаж.

В розничной торговле товары в торговом зале выставлены по ценам продажи.

Поэтому при продаже их стоимость, списанную по дебету счета 90 «Продажи» следует снизить до стоимости закупки. С этой целью расчет скидки, предоставленной поставщиком на проданную часть товаров.

- 50 90 – поступила выручка в кассу магазина по продажным рыночным ценам;
- 90 41 – списаны проданные товары по покупной стоимости;
- 90 44 – списаны расходы на продажу;
- 90 42 – списана сумма скидки, предоставленная поставщиком, на проданный товар (методом красного сторно);
- 90 99 – отражается прибыль.

Подводя итоги, следует отметить, что в связи с переходом к использованию в учете нового федерального стандарта «Запасы» бухгалтерам предстоит серьезная работа по разработке учетных регистров, позволяющих сформировать производственную себестоимость готовой продукции в размере элементов затрат, так как в настоящее время такие регистры не предусмотрены ни формами бухгалтерского учета, ни компьютерными программами по обработке учетной документации. Настоятельная потребность в детализации затрат по элементам есть, так как действующая система бухгалтерского учета не позволяет сформировать объективную и достоверную информацию о составе затрат на производство готовой продукции.

Библиографический список

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 N 402-ФЗ (в ред. от 31.12.2021 г.) [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения 06.04.2022).
2. Приказ Минфина России от 15.11.2019 N 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» (вместе с «ФСБУ 5/2019...») (Зарегистрировано в Минюсте России 25.03.2020 N 57837). [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_348523/18ae7e0209c0fcd71bb531b56fe671a1c9e61af4/ (дата обращения 06.04.2022).
3. Атабиева Е.Л., Ковалева Т.Н. Об актуальных вопросах оценки готовой продукции в учете // В сборнике: Актуальные проблемы экономического развития. Сборник докладов XI Международной заочной научно-практической конференции. Белгород, 2020. С. 39-43.
4. Ивашкевич В. Б. Достоверность, объективность и правдивость в бухгалтерском учете и аудите. Аудиторские ведомости. 2018. № 2. С. 42-45.

5. Ивашкевич В.Б. Особенности калькуляции и анализа себестоимости продукции новых производств // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). 2017. № 2. С. 12-17.
6. Арская Е.В., Золотарева В.А. Формирование учетной политики организации с учетом требований международных стандартов финансовой отчетности // Белгородский экономический вестник. 2021. № 4 (104). С. 59-64.
7. Атабиева Е.Л. Учет материально-производственных запасов // Научные технологии и инновации (XXIV научные чтения): Сборник докладов Международной научно-практической конференции, Белгород, 21–22 октября 2021 года. Белгород: Белгородский государственный технологический университет им. В.Г. Шухова, 2021. С. 463-467.
8. Ковалева Т.Н. Учет торговых операций // Белгородский экономический вестник. 2021. № 2 (102). С. 88-95.
9. Ибрагимова А.Х., Эскендаров И.М. Проблемы учета издержек, себестоимости и незавершенного производства // Управленческий учет. 2022. № 2-3. С. 613-618.
10. Ткаченко Ю.А., Ермоленко А.И., Кожухарь А.В. Учет продукции с истекшим сроком годности // Белгородский экономический вестник. 2021. № 3 (103). С. 60-65.
11. Ткаченко Ю.А., Кожухарь А.В. Использование процедур системы внутреннего контроля при переходе на новые стандарты бухгалтерского учета (ФСБУ 5/2019 «Запасы») // Белгородский экономический вестник. 2020. № 4 (100). С. 148-151.
12. Усатова Л.В., Арская Е.В., Калущая Н.А. Сущность материальных запасов как объекта учета и аудита // Белгородский экономический вестник. 2017. № 1. С.167-176.