7. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

7.1. Понятие и задачи учета готовой продукции

Готовая продукция — конечный результат производственного цикла, предназначенный для продажи. Это изготовленные на предприятии изделия и полуфабрикаты, полностью укомплектованные, сданные на склад предприятия в соответствии с утвержденным порядком их приемки и готовые к продаже.

Продукция считается готовой, если она прошла все стадии и этапы технологической обработки, испытана, укомплектована, соответствует установленным стандартам и требованиям, сдана на склад готовой продукции и оформлена соответствующими первичными оправдательными документами. Если в отношении такой продукции не выполнено хотя бы одно из вышеназванных условий, то в учете признаются затраты, не завершённые производством.

В соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» готовая продукция и товары являются частью материально-производственных запасов организации. Основные задачи учета готовой продукции определены п. 6 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н.

Бухгалтерский учет готовой продукции должен обеспечивать выполнение следующих **задач**:

- осуществлять формирование данных для калькуляции фактической себестоимости готовой продукции;
- осуществлять контроль за правильным и своевременным документальным оформлением операций по поступлению и отпуску продукции;
- осуществлять контроль за своевременностью расчетов покупателей и заказчиков;
- контролировать выполнение сметы расходов, связанной с отгрузкой и реализацией продукции;
- осуществлять контроль за сохранностью готовой продукции в местах ее хранения и на всех этапах движения.

7.2. Учет готовой продукции на складе

При учете готовой продукции необходимо обеспечить формирование информации о наличии и движении готовой продукции по местам хранения и материально ответственным лицам.

Как правило, вся готовая продукция должна быть сдана на склад готовой продукции. Исключение допускается для крупногабаритных изделий и иной продукции, сдача на склад которых затруднена по техническим причинам. Они могут приниматься представителем покупателя (заказчика) на месте изготовления, комплектации или сборки либо отгружаться непосредственно с этих мест.

Учет движения готовой продукции на складе состоит из двух этапов:

- поступление готовой продукции на склад;

- отпуск готовой продукции со склада покупателям (заказчикам) в порядке реализации или при ином ее выбытии.

Поступление готовой продукции на склад. Для учета передачи готовой продукции из производства в места хранения в качестве первичного документа применяется накладная на передачу готовой продукции в места хранения (форма № МХ-18). Накладная подписывается материально ответственными лицами сдатчика и получателя и сдается в бухгалтерию для учета движения продукции.

Кроме того, сдачу продукции из производства на склад можно оформлять приемо-сдаточными накладными, актами, спецификациями или другими документами, которые выписывают в цехах в двух экземплярах. В накладной подсчитывается количество сданной продукции по каждому наименованию, указываются учетная цена за единицу продукции и стоимость выпущенной продукции по учетным ценам. Подписывается накладная представителем цеха-сдатчика, склада-получателя и отдела технического контроля. К приемо-сдаточной накладной может быть приложено заключение лаборатории или отдела технического контроля о качестве произведенной продукции, либо отметка об этом делается непосредственно в накладной.

Наряду с накладными или актами приема-сдачи применяются накопительные ведомости, которые выписывают на каждое наименование продукции. В накопительной ведомости отражаются все операции по сдаче продукции за месяц.

При ведении складского учета готовой продукции, товарно-материальных ценностей применяют два различных метода учета: сортовой и партионный.

При сортовом методе продукция хранится на складах по сортам (наименованиям) и учитывается на карточках сортового учета, где отражаются ее наличие и движение (приход и расход). Каждая вновь поступающая партия присоединяется к имеющимся товарам того же наименования и сорта. Материально ответственные лица могут вести учет продукции в журналах учета товарно-материальных ценностей, где на каждое наименование и сорт открывается одна или несколько страниц в товарном журнале (в зависимости от объема операций по приему и расходу).

При автоматизации бухгалтерского учета соответствующие регистры бухгалтерского учета могут формироваться в бездокументарной форме на магнитных носителях.

При **партионном методе** учет товаров ведется в таком же порядке, как и при сортовом методе, но отдельно по каждой партии товаров. Под партией понимаются товары, поступившие одновременно по одному документу либо по нескольким документам.

После полного выбытия со склада данной партии товаров или при наличии незначительных остатков производится инвентаризация по данной партии товаров и составляется акт о расходе товаров по партиям (форма № МХ-12). Если в процессе инвентаризации обнаруживаются расхождения данных по приходу и расходу товаров по отдельной партии, составляется акт о расходе товаров по партии (форма № МХ-11). Выявленные в процессе инвентаризации излишки приходуются, а недостачи и потери от порчи списываются в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Недостачи и потери от порчи в пределах норм естественной убыли относятся на расходы по продажам, сверх норм — за счет виновных лиц.

Документальное оформление отгрузки. Отпуск готовой продукции покупателям (заказчикам) осуществляется в организациях на основании соответствующих первичных учетных документов — накладных. В качестве типовой формы накладной может использоваться форма № М-15 «Накладная на отпуск материалов на сторону».

Бухгалтерская служба совместно с другими подразделениями организации (отдел сбыта, служба охраны и т. п.) систематически осуществляет выверку данных об отпущенной со склада готовой продукции и других материальных ценностей с данными об их фактическом вывозе путем сопоставления данных соответствующих граф в журнале регистрации накладных на отпуск готовой продукции с накладными.

На основании накладных на отпуск готовой продукции и иных аналогичных первичных учетных документов организации (как правило, отдел сбыта) выписывает отдел материально-технического обеспечения счета-фактуры по установленной форме в двух экземплярах, первый из которых не позднее пяти дней с даты отгрузки продукции (товара) высылается (передается) покупателю (п. 3 ст. 168 НК), а второй остается у организации-поставщика для отражения в книге продаж и начисления НДС.

7.3. Оценка готовой продукции

Выбор оптимального варианта одного из способов оценки готовой продукции зависит от особенностей организации, специфики ее производственно-хозяйственной деятельности, целей экономической политики на сравнительно продолжительный период времени. Ни один из возможных вариантов не является идеальным для всех условий, каждый имеет свои плюсы и минусы и должен применяться после тщательного анализа возможных последствий и влияния на основные показатели финансово-хозяйственной деятельности организации и величину уплачиваемых ею налогов.

Итак, готовая продукция (выполненные работы, оказанные услуги) в бухгалтерском учете может оцениваться по одному из следующих способов:

- по фактической производственной себестоимости продукции, равной сумме всех затрат на ее изготовление. Этот способ оценки применяется сравнительно редко, в основном на предприятиях индивидуального производства, в организациях с ограниченным ассортиментом продукции и устойчивым или точно прогнозируемым спросом. При этом калькулируемые объекты иногда расчленяют по узлам и крупным конструктивным элементам. В итоге производственная себестоимость изделия складывается из суммы затрат на отдельные его составные части. Целесообразна оценка готовой продукции по производственной себестоимости и на предприятиях с ограниченной номенклатурой продукции, когда ее выпуск и продажа производятся ежедневно. Недостаток данного варианта оценки — неточности в исчислении себестоимости до завершения всех работ по объекту и окончания отчетного месяца. В то же время эта система оценки громоздка, трудоемка, при недостаточно обоснованных базах распределения накладных расходов допускает искажение реальной себестоимости отдельных видов продукции, работ, услуг;
- по плановой (нормативной) производственной себестоимости. При этом определяют и отдельно учитывают отклонения фактической производственной себестоимости за отчетный месяц от плановой (нормативной) себестоимости. Положительной стороной указанной оценки является ее единство в текущем учете, при планировании и составлении отчетности. Однако если плановая (нормативная) себестоимость в течение года часто изменяется, приходится выполнять довольно трудоемкую работу по уточнению оценки остатков готовой продукции;
- по учетным ценам. В этом случае обособленно учитывается разница между фактической себестоимостью и учетной ценой. До последнего времени данный вариант оценки готовой продукции был наиболее распространен. Его преимущество проявляется в возможности сопоставления оценки продукции в текущем учете и отчетности, что важно для контроля за правильным определением объема товарного выпуска;

- по продажным (регулируемым или свободным, рыночным) ценам и тарифам (без НДС). Этот вид оценки получает в настоящее время все большее распространение. Его используют для учета выполненных заказов, продукции и работ, цена расчетов за которые базируется на предварительно составленной и согласованной с заказчиком калькуляции себестоимости, когда для расчетов применяют заранее оговоренные индивидуальные цены или когда поставка продукции производится по устойчивым ценам рынка;
- по прямым статьям расходов или сокращенной себестоимости. Этот способ оценки предусматривает отнесение общехозяйственных расходов на счет 90 «Продажи» в том периоде, в котором они имели место. Их не нужно распределять между готовыми изделиями и незавершенным производством, относить на остатки готовой продукции на складе, косвенно учитывать в составе стоимости отгруженных товаров. В результате снижается трудоемкость расчетов, повышается их точность. Принято считать, что оценка готовой продукции по уровню прямых затрат предпочтительнее для организаций с широким ассортиментом изделий, а также во время экономических спадов, простаивания производственных мощностей.

При применении в учете готовой продукции учетных цен и плановой (нормативной) себестоимости возникает необходимость исчисления отклонений в оценке товарного выпуска по учетным ценам от его фактической производственной себестоимости. Это позволяет независимо от вида оценки в текущем учете определить в конечном результате фактическую себестоимость отгруженной и отпущенной в порядке продажи продукции (работ, услуг), а также остатков готовых изделий на складах к концу месяца.

Процент отклонения исчисляется как отношение фактической себестоимости остатка продукции на начало месяца и продукции, выпущенной из производства в данном месяце, к стоимости этого же объема продукции в учетных ценах.

По данным табл. 7.1 этот показатель оказался равным 1% от стоимости по учетным ценам.

Таблица 7.1

Расчет фактической себестоимости отгруженной продукции

№ п/п	ПОКАЗАТЕЛЬ	ПО ТВЕРДЫМ УЧЕТНЫМ ЦЕНАМ, РУБ.	ПО ФАКТИЧЕСКОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ, РУБ.	ОТКЛОНЕНИЕ (+, -)
1	Остаток готовой продукции на начало месяца	300 000	306 000	+6000
2	Поступило из производства	2 700 000	2 724 000	+24 000
3	Итого:	3 000 000	3 030 000	+30 000
4	Отклонение, %	X	X	1,0
5	Отгружено готовой продукции	2 500 000	2 525 000	+25 000
6	Остаток готовой продукции на конец месяца	500 000	505 000	+5000

Умножением стоимости отгруженной продукции и стоимости ее остатка на складе на конец месяца на исчисленный процент определяют, какая часть отклонений относится на отгруженную и оставшуюся на складе продукцию:

$$2\,500\,000 \times 1 / 100 = 25\,000; 2\,500\,000 + 25\,000 = 2\,525\,000;$$

$$500\,000 \times 1 / 100 = 5\,000; 500\,000 + 5\,000 = 505\,000.$$

Отрицательная сумма отклонений фиксируется методом красного сторно, положительная — обычной записью.

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

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

На практике указанные в табл. 7.1 расчеты составляют по однородным группам товаров (примерно с одинаковой рентабельностью), что обеспечивает большую точность в расчетах отклонений.

7.4. Учет выпуска готовой продукции

В бухгалтерии предприятия учет готовой продукции ведется в денежной оценке.

Для синтетического учета готовой продукции используется активный инвентарный счет 43 «Готовая продукция».

Как уже отмечалось ранее, у организации существует выбор в методе оценки продукции. При любом способе учета готовой продукции по дебету счета 43 «Готовая продукция» отражается ее поступление на склад организации.

При учете готовой продукции по фактической себестоимости ее поступление на склад отражается непосредственно на счете 43 «Готовая продукция» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (счета 20, 23).

В случае если готовая продукция учитывается по нормативной себестоимости, то возможны два варианта учета:

- с применением счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»;
- без применения счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Используемый вариант учета готовой продукции должен быть отражен в учетной политике организации.

В случае неприменения счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» на синтетическом счете 43 «Готовая продукция» готовая продукция отражается по фактической производственной себестоимости, а в аналитическом учете — по нормативной (плановой) себестоимости с выделением отклонений фактической производственной себестоимости продукции от ее стоимости по учетным ценам.

В качестве учетных цен на готовую продукцию могут применяться:

- фактическая производственная себестоимость;
- нормативная (плановая) себестоимость;
- договорные цены;
- другие виды цен.

Если учет готовой продукции ведется по нормативной себестоимости, то разница между фактической себестоимостью и стоимостью готовой продукции по учетным ценам учитывается на счете 43 «Готовая продукция» на отдельном субсчете «Отклонение фактической себестоимости продукции от их учетной стоимости».

Положительная разница, возникающая в результате превышения фактической себестоимости продукции от их учетных цен, подлежит списанию на счета учета издержек производства. Отрицательная разница, возникающая в результате превышения учетной стоимости продукции от их фактической себестоимости, подлежит списанию на счета издержек производства сторнировочной записью.

Если готовая продукция учитывается по нормативной себестоимости с применением счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», то будут сделаны следующие записи:

- по дебету счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» учитывается фактическая производственная себестоимость готовой продукции в корреспонденции со счетами/учета затрат на производство (20, 23);
- по кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» отражается нормативная (плановая) себестоимость готовой продукции в корреспонденции со счетом 43 «Готовая продукция».

Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов выявляют отклонения фактической производственной себестоимости продукции, учитываемой по дебету счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», от нормативной (плановой) себестоимости, отражаемой по кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Положительные отклонения, образовавшиеся в результате превышения фактической себестоимости продукции над нормативной (плановой) себестоимостью, представляют собой перерасход и свидетельствуют об определенных нарушениях в технологии и организации производственного процесса, приводящих к повышению себестоимости продукции (работ, услуг).

Отрицательные отклонения, образовавшиеся в результате превышения нормативной (плановой) себестоимости над фактической себестоимостью продукции, представляют собой экономию и свидетельствуют о позитивных мерах, проводимых на предприятии и направленных на снижение себестоимости продукции.

Перерасход и экономию следует относить на счет 90 «Продажи». Перерасход относят в дебет счета 90/2 «Прочие расходы», а экономию отражают сторнировочной записью в той же корреспонденции.

Таким образом, счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» сальдо на отчетную дату не имеет, так как ежемесячно закрывается счетом 90 «Продажи».

Рассмотрим типовые бухгалтерские проводки по учету готовой продукции:

1) по фактической производственной себестоимости:

Д 43 «Готовая продукция»;

К 20 «Основное производство» — принята на учет готовая продукция, выпущенная в цехах основного производства;

Д 43 «Готовая продукция»;

К 23 «Вспомогательные производства» — принята на учет готовая продукция, выпущенная в цехах вспомогательного производства;

2) по нормативной (плановой) себестоимости с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»:

Д 43 «Готовая продукция»;

К 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» — принята на учет готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости;

Д 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»;

К 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» — списаны фактические затраты, связанные с выпуском продукции;

Д 90 «Продажи»;

К 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» — списано отклонение фактической производственной себестоимости готовой продукции от ее нормативной (плановой) себестоимости (списано положительное отклонение). Отрицательное отклонение списывается методом «Красное сторно».

Применение метода оценки готовой продукции по нормативной себестоимости целесообразно в отраслях с массовым и серийным характером производства и с большой номенклатурой готовой продукции.

Применение метода оценки готовой продукции по фактической производственной себестоимости в качестве учетной цены целесообразно при единичном и мелкосерийном производстве, а также при выпуске массовой продукции небольшой номенклатуры.

В случае применения готовой продукции для собственных нужд самого предприятия такую продукцию надо перевести в состав материальных запасов записью:

Д 10 «Материалы»;

К 43 «Готовая продукция» — отражен перевод части готовой продукции в состав материальных запасов.

Данные аналитического и синтетического учета готовой продукции должны обеспечивать получение данных, необходимых для составления отчетности.

7.5. Учет продаж готовой продукции

Продажа готовой продукции относится к обычным видам деятельности организации.

Для целей бухгалтерского учета выручка от продажи готовой продукции определяется исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности (по отгрузке или принципу начисления).

Готовая продукция считается реализованной с даты ее отгрузки покупателям и предъявления им товаросопроводительных документов на оплату. С реализацией продукции происходит переход права собственности на продукцию (товар, работы, услуги) от поставщика к покупателю, и с этой даты у предприятия возникают обязательства перед государством по уплате налогов и сборов.

Продажа готовой продукции осуществляется организациями по ценам, включающим в себя НДС.

Для учета реализации готовой продукции предусмотрен активно-пассивный счет 90 «Продажи».

Сальдо по счету не бывает, так как в сумме остатка счет 90 «Продажи» закрывают на счет 99 «Прибыли и убытки» с целью определения финансового результата по операции.

В кредит счета относят выручку от реализации продукции в отчетном периоде.

В дебет счета относят косвенные налоги, начисленные с оборота по реализации продукции, такие как НДС, акцизы, а также затраты, связанные с производством и реализацией продукции.

Такое построение учета обеспечивает информацию, с одной стороны, о доходах в связи с продажей продукции, с другой — о затратах в связи с ее производством и продажей. Путем сопоставления кредитового и дебетового оборотов по счету 90 «Продажи» определяют финансовый результат (прибыль или убыток) от реализации продукции. Превышение кредитового оборота счета 90 «Продажи» над дебетовым показывает прибыль, а превышение дебетового оборота счета 90 «Продажи» над кредитовым — убыток.

В общем случае выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и (или) величине дебиторской задолженности.

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

Установлены следующие особенности определения выручки от продажи готовой продукции:

- 1) при продаже продукции на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки оплаты, выручка принимается к бухгалтерскому учету в полной сумме дебиторской задолженности;
- 2) величина поступления и (или) дебиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами, принимается к бухгалтерскому учету по стоимости товаров, полученных или подлежащих получению организацией. Стоимость товаров, полученных или подлежащих получению организацией, устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

При невозможности установить стоимость товаров, полученных организацией, величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется стоимостью продукции

(товаров), переданной или подлежащей передаче организацией. Стоимость продукции (товаров), переданной или подлежащей передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичной продукции (товаров);

- 3) величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных скидок.

Выручка от продажи продукции признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора;
- сумма выручки может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации;
- право собственности на продукцию перешло от организации к покупателю;
- расходы, которые произведены в связи с получением дохода от продажи продукции, могут быть определены.

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией, не исполнено хотя бы одно из вышеназванных условий, то в учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

Синтетический учет продажи готовой продукции. Рассмотрим типовые бухгалтерские проводки по учету продажи готовой продукции в случае, когда моментом признания выручки является день отгрузки готовой продукции:

Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

К 90/1 «Выручка» — отражена задолженность покупателя перед предприятием за отгруженную продукцию (с учетом НДС);

Д 90/3 «НДС»;

К 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам» — начислен НДС, предъявленный покупателю;

Д 90/2 «Себестоимость продаж»;

К 43 «Готовая продукция» — списана фактическая производственная себестоимость реализованной продукции;

Д 90/2 «Себестоимость продаж»;

К 44 «Расходы на продажу» — списаны расходы на продажу готовой продукции;

Д 90/2 «Себестоимость продаж»;

К 26 «Общехозяйственные расходы» — списаны общехозяйственные расходы в качестве условно-постоянных расходов (если учет ведется по сокращенной производственной себестоимости или методом «Директ-Костинг»);

Д 90/9 «Прибыль от продаж»;

К 99 «Прибыли и убытки» — отражена в учете прибыль от продажи готовой продукции;

Д 51 «Расчетные счета»;

К 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — поступила выручка от покупателя за реализованную продукцию (включая НДС).

В отдельных случаях организация может получать от покупателей оплату, частичную оплату в счет предстоящих поставок готовой продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав.

В бухгалтерском учете получение авансовых платежей отражается по кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» субсчета 62/2 «Расчеты по авансам полученным».

Рассмотрим особенности учета продаж готовой продукции по договору комиссии.

В тех случаях, когда выручка от продажи готовой продукции определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете (например, при экспорте продукции, продаже продукции по договору комиссии и др.), она после отгрузки отражается какое-то время по дебету счета 45 «Товары отгруженные». Это связано с тем, что продукция, поступившая к **комиссионеру** от **комитента**, является собственностью комитента, т. е. перехода права собственности на продукцию не происходит.

По **договору комиссии** одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента.

Организация, передающая продукцию другой организации для дальнейшей продажи по договору комиссии, называется **комитентом**.

Организация, принимающая продукцию по договору комиссии с целью ее последующей продажи, называется **комиссионером**.

Согласно ст. 991 ГК комитент обязуется уплатить комиссионеру посредническое вознаграждение, а в случае когда комиссионер принял на себя ручательство за исполнение сделки третьим лицом (делькредере), также дополнительное вознаграждение в размере и на условиях, установленных в договоре комиссии.

По исполнению поручения комиссионер обязан представить комитенту отчет и передать ему все полученное по договору комиссии.

Рассмотрим учет расчетов по договору комиссии у комитента.

Отгруженная продукция учитывается на счете 45 «Товары отгруженные» по стоимости, складывающейся из фактической производственной себестоимости и расходов, связанных с отгрузкой продукции.

При передаче продукции по договору комиссии комитент не выписывает счет-фактуру до момента получения извещения от комиссионера о продаже продукции покупателю.

Комиссионер обязан в течение трех дней с момента окончания отчетного периода, в котором произошла реализация продукции, известить комитента о дате реализации принадлежавшего ему имущества.

Одновременно с извещением комиссионер обязан представить комитенту все первичные документы по совершенным операциям. По этим же данным устанавливается сумма выручки, полученная от покупателя продукции.

Комитент, реализовавший продукцию по договору комиссии, регистрирует в книге продаж выданный комиссионеру счет-фактуру, в котором отражены показатели счета-фактуры, выставленного комиссионером покупателю.

Рассмотрим типовые бухгалтерские проводки по продаже продукции по договору комиссии в учете организации-комитента:

Д 45 «Товары отгруженные»;

К 43 «Готовая продукция» — отгружена продукция комиссионеру для реализации по договору комиссии;

Д 44 «Расходы на продажу»;

К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — начислено комиссионное вознаграждение комиссионеру (без учета НДС);

Д 19 «НДС по приобретенным ценностям»;

К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — отражена сумма НДС от комиссионного вознаграждения;

Д 45 «Товары отгруженные»;

К 44 «Расходы на продажу» — списаны расходы на продажу, в том числе комиссионное вознаграждение без учета НДС;

Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

К 90/1 «Выручка» — отражена выручка от продажи продукции после получения извещения от комиссионера;

Д 90/2 «Себестоимость продаж»;

К 45 «Товары отгруженные» — списана фактическая производственная себестоимость продукции, отгруженной по договору комиссии;

90/3 «Налог на добавленную стоимость»;

К 68/1 «Расчеты с бюджетом по налогу на добавленную стоимость» — отражена сумма НДС с выручки от продажи готовой продукции;

Д 90/9 «Прибыль от продаж»;

К 99 «Прибыли и убытки» — отражен финансовый результат (прибыль) от продажи продукции;

Д 51 «Расчетные счета»;

К 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — получена от комиссионера выручка за отгруженную продукцию, включая НДС;

Д 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

К 51 «Расчетные счета» — отражена оплата услуг комиссионера, включая НДС;

Д 68/1 «Расчеты с бюджетом по налогу на добавленную стоимость»;

К 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» — предъявлена к вычету уплаченная сумма НДС от комиссионного вознаграждения.

Рассмотрим **учет расчетов по договору комиссии у комиссионера**. Общая схема отражения операций комиссионером в рамках договора комиссии с его участием включает в себя:

- операции по поступлению продукции по договору комиссии;
- операции по реализации продукции и начислению комиссионного вознаграждения;
- расчеты с покупателем и комитентом;
- формирование расходов, связанных с реализацией продукции, и определение финансового результата от оказания услуг по продаже, оказанных в рамках договора комиссии.

Полученная комиссионером продукция не является его собственностью и поэтому предварительно должна учитываться на счете 004 «Товары, принятые на комиссию».

Комиссионное вознаграждение, причитающееся комиссионеру по договору, считается его выручкой от обычных видов деятельности и должна отражаться на счете 90 «Продажи».

Все расходы комиссионера, связанные непосредственно с исполнением договора комиссии, в составе расходов комиссионера не отражаются, а учитываются на счетах учета расчетов и подлежат возмещению комитентом.

Расчеты с комитентом и сумма комиссионного вознаграждения, уплачиваемая комитентом, отражаются в учете комиссионера по кредиту счета 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами», на субсчете 76/7 «Расчеты с комитентом».

Операции по продаже продукции по договору комиссии с участием комиссионера в расчетах можно отразить в бухгалтерском учете организации-комиссионера следующими проводками:

Д 004 «Товары, принятые на комиссию»;

К 46 — отражена стоимость продукции, поступившей от комитента для ее дальнейшей реализации по договору комиссии, включая НДС (это значит, что по кредиту не будет записи; по забалансовым счетам принцип двойной записи не используют);

Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

К 76/7 «Расчеты с комитентом» — отражена продажа продукции покупателю, с одной стороны (счет 62), и задолженность перед комитентом за проданную продукцию — с другой (счет 76);

Д 51 «Расчетные счета»;

К 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — отражена оплата, поступившая от покупателя за отгруженную продукцию, включая НДС;

Д 44 «Расходы на продажу»;

К 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию» и др. — отражены собственные расходы комиссионера;

Д 76/7 «Расчеты с комитентом»;

К 90/1 «Выручка» — начислена выручка в размере комиссионного вознаграждения, включая НДС;

Д 90/2 «Себестоимость продаж»;

К 44 «Расходы на продажу» — списаны расходы на продажу комиссионера;

Д 90/3 «Налог на добавленную стоимость»;

К 68/1 «Расчеты с бюджетом по налогу на добавленную стоимость» — начислен НДС со стоимости комиссионного вознаграждения;

Д 90/9 «Прибыль от продаж»;

К 99 «Прибыли и убытки» — отражен финансовый результат (прибыль) от выполнения услуг по договору комиссии;

Д 76/7 «Расчеты с комитентом»;

К 51 «Расчетные счета» — перечислены комитенту денежные средства, полученные от покупателя продукции (за вычетом суммы комиссионного вознаграждения).

7.6. Налоговые аспекты учета готовой продукции

Для целей налогообложения прибыли организации могут определять выручку от продажи готовой продукции либо по методу отгрузки продукции (метод начисления), либо по методу оплаты отгруженной продукции (кассовый метод).

При выборе **метода начисления** выручка признается в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств или иного имущества (работ, услуг) в оплату отгруженной продукции.

При выборе **кассового метода** выручка признается после поступления денежных средств на счета в банках и (или) в кассу или после поступления иного имущества в оплату отгруженной продукции.

В настоящее время для целей налогообложения прибыли должен применяться один основной метод признания доходов от реализации — метод начисления. Исключительное право на применение кассового метода имеют лишь те организации, у которых в среднем за четыре квартала отчетного года сумма выручки от реализации продукции без учета НДС не превышает 1 млн руб. (без учета НДС) за каждый квартал. Кассовый метод учета выручки также используют организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения (УСН).

Таким образом, для организаций, принявших в учетной политике для целей налогообложения порядок признания доходов по методу начисления, датой получения дохода признается дата реализации продукции независимо от фактического получения денежных и иных средств в оплату отгруженной продукции, выполненных работ, оказанных услуг.

Для организаций, принявших в учетной политике для целей налогообложения порядок признания доходов по методу оплаты (кассовый метод), датой получения дохода признается день поступления денежных средств и (или) иных активов в оплату стоимости отгруженной продукции, выполненных работ, оказанных услуг, а также погашения задолженности перед организацией иным способом.

Операции по продаже готовой продукции покупателям являются объектом налогообложения по НДС. Реализация продукции (работ, услуг) отражается по рыночной стоимости, включающей в себя НДС.

Моментом определения налоговой базы по НДС является наиболее ранняя из следующих дат (п. 1 ст. 167 НК):

- день отгрузки (передачи) готовой продукции, товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок готовой продукции, товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав.

Таким образом, при любом получении продавцом (поставщиком) оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок продукции, выполнении работ, оказании услуг он обязан начислить НДС и уплатить его в бюджет. То есть все организации для установления момента определения налоговой базы по НДС должны использовать только метод начисления (отгрузки).

С 1 января 2009 г. порядок расчетов по авансовым платежам претерпел значительные изменения. В случае получения организацией сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок продукции, реализуемой на территории РФ, организация обязана предъявить покупателю этой продукции сумму НДС. При этом сумма налога определяется расчетным методом как процентное отношение налоговой ставки (10 или 20%), к налоговой базе, принятой за 100% и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки, т. е. должны применяться налоговые ставки 10/110 или 20/120.

В налоговую базу не включается оплата, частичная оплата, полученная организацией в счет предстоящих поставок продукции, которая:

- имеет длительность производственного цикла изготовления свыше шести месяцев. Для такой продукции организация определяет налоговую базу по мере отгрузки;
- облагается по налоговой ставке 0%;
- не подлежит налогообложению.

Рассмотрим пример учета расчетов с покупателями и заказчиками за отгруженную продукцию в форме авансовых платежей.

Практикум

Пример. В октябре текущего года организацией в счет предстоящей поставки готовой продукции была получена от покупателя частичная оплата в сумме 300 000 руб.

В ноябре текущего года организацией была получена от покупателя еще одна частичная оплата в счет предстоящей поставки продукции в сумме 72 000 руб.

В декабре текущего года организация произвела отгрузку готовой продукции покупателю на сумму 372 000 руб., включая НДС — 62 000 руб.

Себестоимость отгруженной продукции составила 250 000 руб. Расходы, связанные с реализацией, составили 20 000 руб.

№ п/п	СОДЕРЖАНИЕ ОПЕРАЦИИ	СУММА	КОРРЕСПОНДЕНЦИЯ СЧЕТОВ	
			ДЕБЕТ	КРЕДИТ
1	2	3	4	5
Операции, отражаемые в октябре текущего года				
1	Получена предоплата по договору поставки	300 000	51	62/2
2	Начислен НДС с суммы полученной частичной оплаты (300 000 руб. × 20 / 120)	50 000	62/2	68/1
3	Перечислен в бюджет НДС	50 000	68/1	51
Операции, отражаемые в ноябре текущего года				
4	Получена предоплата по договору поставки	72 000	51	62/2
5	Начислен НДС с суммы полученной частичной оплаты (72 000 × 20 / 120)	12 000	62/2	68/1
6	Перечислен НДС в бюджет	12 000	68/1	51
Операции, отражаемые в декабре текущего года				

7	Отражена реализация продукции	372 000	62/1	90/1
8	Начислен НДС	62 000	90/3	68/1
9	Списана фактическая себестоимость проданной продукции	250 000	90/2	43
10	Списаны расходы на продажу	20 000	90/2	44
11	Отражен финансовый результат от продажи (372 000 – 62 000 – 250 000 – 20 000)	40 000	90/9	99
12	Предъявлен к вычету НДС	62 000	68/1	62/2
13	Отражен зачет сумм частичной оплаты	372 000	62/2	62/1
14	Начислен налог на прибыль (40 000 × 20% / 100%)	8000	99	68/2
15	Перечислен налог на прибыль в бюджет	8000	68/2	51

Рассмотрим операции, связанные с оплатой, частичной оплатой продукции, связанные с перечислением аванса под предстоящую поставку продукции, выполнения работ, оказания услуг.

С 1 января 2009 г. организация-покупатель, перечислившая суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок продукции, может предъявить к вычету сумму НДС, предъявленную продавцом этой продукции.

Вычеты сумм НДС, предъявленных продавцами покупателю при приобретении продукции, производятся в полном объеме после принятия на учет данной продукции. В связи с чем суммы НДС, принятые к вычету покупателем, подлежат восстановлению в случае перечисления покупателем сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок продукции. Восстановлению подлежат суммы налога в размере, ранее принятом покупателем к вычету в отношении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок продукции.

Пример. Используя данные предыдущего примера, рассмотрим операции по учету расчетов с поставщиками по выданным авансам под предстоящую поставку продукции:

№ п/п	СОДЕРЖАНИЕ ОПЕРАЦИИ	СУММА	КОРРЕСПОНДЕНЦИЯ СЧЕТОВ	
			ДЕБЕТ	КРЕДИТ
1	2	3	4	5
Операции, отражаемые в октябре текущего года				
1	Перечислена предоплата поставщику	300 000	60/2	51
2	Начислен НДС с сумм частичной оплаты	50 000	19/4	60/2
3	Принят к вычету НДС	50 000	68/1	19/4

Операции, отражаемые в ноябре текущего года				
4	Перечислена предоплата поставщику	72 000	60/2	51
5	Начислен НДС с сумм частичной оплаты	12 000	19/4	60/2
6	Принят к вычету НДС	12 000	68/1	19/4
Операции, отражаемые в декабре текущего года				
7	Принята на учет готовая продукция (без НДС)	310 000	43	60/1
8	Отражена сумма НДС по приобретенной продукции	62 000	19/4	60/1
9	Восстановлен НДС, ранее принятый к вычету	62 000	19/4	68/1
10	Восстановленная сумма НДС отнесена на расчеты по авансам выданным	62 000	60/2	19/4
11	Отражен зачет сумм ранее выданных авансов под предстоящую поставку продукции	372 000	60/1	60/2
12	Предъявлена к вычету сумма НДС по принятой на балансовый учет продукции	62 000	68/1	19/4

При реализации продукции по договору комиссии для комитента датой получения дохода от реализации признается дата реализации принадлежащего ему имущества, указанная в извещении комиссионера о реализации и (или) в отчете комиссионера.

Сумма комиссионного вознаграждения, уплачиваемая комитентом комиссионеру, должна отражаться в налоговом учете в составе прочих расходов организации.

Уплаченную в составе комиссионного вознаграждения сумму НДС комитент может предъявить к вычету.

Комиссионер не должен учитывать при налогообложении прибыли имущество, включая денежные средства, поступившее комиссионеру в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, а также в счет возмещения затрат, произведенных комиссионером, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера согласно условиям заключенного договора.

К доходам комиссионера, учитываемым при налогообложении прибыли, относится комиссионное вознаграждение.

Доход в виде комиссионного вознаграждения отражается комиссионером в налоговом учете на дату принятия комитентом отчета комиссионера.

С полученного комиссионного вознаграждения комиссионер обязан начислить и уплатить НДС.