

## ВЛИЯНИЕ СПОСОБА ОЦЕНКИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ НА ПОКАЗАТЕЛИ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

*Проведен анализ формирования расходов по обычным видам деятельности в Отчете о прибылях и убытках. Даны рекомендации по выбору оптимального варианта формирования финансовых результатов от продажи продукции, работ и услуг в зависимости от способа оценки готовой продукции, списания коммерческих и управленческих расходов.*

**Ключевые слова:** готовая продукция, способы оценки, финансовый результат от продажи продукции.

В системе бухгалтерского учета организации формируется информация для внешних и внутренних пользователей.

В отношении внешних пользователей цель бухгалтерского учета состоит в формировании информации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и изменениях в финансовом положении организации. Эти сведения отражаются в бухгалтерской отчетности. В частности, информация о финансовых результатах обеспечивается главным образом Отчетом о прибылях и убытках, а о финансовом положении раскрывается в форме бухгалтерского баланса.

Показатели финансовых результатов (прибыли) характеризуют абсолютную эффективность хозяйствования предприятия по всем направлениям его деятельности. Показатели прибыли являются важнейшими в системе оценки результативности и деловых качеств предприятия, степени его надежности и финансового благополучия как партнера.

Все это обосновывает значимость в области подготовки информации о финансовых результатах и их составляющих в системе бухгалтерского учета.

Известно, что финансовый результат от продажи определяется как разница между ДОХОДАМИ И РАСХОДАМИ ПО ОБЫЧНЫМ ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ.

Предметом исследования выступают расходы по обычным видам деятельности. Их состав определен несколькими нормативными документами. В частности в утвержденной форме «Отчета о прибылях и убытках» (Приказ Минфина, 2010) раскрываются следующие составляющие расходов по обычным видам деятельности:

Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг (кроме коммерческих и управленческих расходов); коммерческие расходы, управленческие расходы.

По строке «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» отражаются расходы по обычным видам деятельности, выручка от продажи которых отражена по строке «Выручка...» Отчета о прибылях и убытках.

Согласно пункту 5 ПБУ 10/99 «Расходы организации», расходы по обычным видам деятельности — это затраты, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, выполнением работ, оказанием услуг.

Промышленные предприятия отражают по этой строке все расходы, относимые на себестоимость продукции и связанные с выпуском готовой продукции, проданной покупателям. Другими словами, по данной строке указываются суммы, списанные с кредита счета 43 «Готовая продукция» в дебет субсчета 90-2 «Себестоимость продаж», в оценке, указанной в учетной политике. Этот показатель зависит от совокупности затрат, включенных в себестоимость продукции.

В соответствии с ПБУ 5/01 (Приказ Минфина, 2001) в бухгалтерском **синтетическом учете** готовая продукция может оцениваться одним из двух способов:

- по фактической производственной себестоимости (полной, сокращенной);
- по нормативной (плановой) себестоимости (полной, сокращенной).

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.

Оценка готовой продукции по **нормативной себестоимости** целесообразно в отраслях с массовым и серийным характером производства и с большой номенклатурой выпускаемой продукции.

Себестоимость продукции, которая включает все затраты, связанные с производством, организацией и управлением предприятия называется полной.

Себестоимость, которая не учитывает управленческие расходы (они сразу списываются на финансовые результаты), называется сокращенной.

В **аналитическом** бухгалтерском учете и местах хранения готовой продукции организация может применять **учетные цены**: нормативная себестоимость, договорная цена, фактическая производственная себестоимость и другие виды цен. Учетная цена отличается от фактической себестоимости. Выявленное отклонение либо распределяется между реализованной и не реализованной продукцией (Дт 90/2 Кт 43 субсчет «Отклонение» — простая запись, если перерасход, сторнировочная, если экономия), либо списывается в полном объеме (Дт 90/2 Кт 40 «Выпуск продукции»).

В результате отражения указанных записей при выявлении финансового результата от продажи продукции будут учитываться фактические расходы, связанные с производством реализованной продукции.

Таким образом, по строке «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» всегда отражается фактическая себестоимость реализованной продукции, либо полная, либо сокращенная.

Показатели по другим строкам Отчета о прибылях и убытках формируются следующим образом.

Строка «Коммерческие расходы» отражает расходы, связанные со сбытом продукции. Эти расходы указываются по данной строке, только если они были списаны полностью. В соответствии с ПБУ 10/99 (1), коммерческие и управленческие расходы могут полностью включаться в себестоимость проданной продукции.

По строке «Управленческие расходы» отражаются общехозяйственные расходы организации, учтенные на счете 26 «Общехозяйственные расходы»,

если учет готовой продукции (работ, услуг) ведется по сокращенной производственной себестоимости, когда они списываются в полном объеме на счет 90 «Продажи».

Таким образом, в зависимости от совокупности затрат, включенных в себестоимость реализованной продукции и способа признания управленческих и коммерческих расходов финансовый результат может иметь разные показатели. В этих случаях пользователи могут сделать разные выводы и принять различные решения по отношению к исследуемой фирме.

При оценке готовой продукции в бухгалтерском учете по фактической себестоимости в **бухгалтерском балансе** ее отражают:

- по полной фактической производственной себестоимости,
- по сокращенной фактической производственной себестоимости, (если общехозяйственные расходы списываются с кредита счета 26 в дебет 90).

При оценке готовой продукции в бухгалтерском учете по нормативной себестоимости в **бухгалтерском балансе** она отражается также по нормативной себестоимости.

Полученные данные по учету готовой продукции на бухгалтерских счетах используются для формирования показателей Отчета о прибылях и убытках и бухгалтерского баланса. В таблице 1 приведена корреспонденция по учету готовой продукции, а в таблице 2 отчетные показатели при оценке готовой продукции по фактической себестоимости. Полученные результаты проанализированы с точки зрения получения оптимальных показателей финансовых результатов, исчисления коэффициентов ликвидности и платежеспособности, которые являются важными для пользователей отчетности.

**Пример.** Организация производит сырье для пищевой промышленности. В предыдущем месяце все запасы готовой продукции были распроданы.

В текущем месяце произведено 100 т ингредиента А.

Затраты по счету 20 «Основное производство» — 1800 тыс. руб.,

по счету 25 «Общепроизводственные расходы» — 500 тыс. руб.,

на счете 26 «Общехозяйственные расходы» — 1000 тыс. руб.

За месяц было продано — 30 т по цене 70800 руб. за тонну, в том числе НДС 18% — 10800 руб.

Прочие коммерческие расходы — 200 тыс. руб.

Рассмотрим бухгалтерские записи по учету готовой продукции при разных вариантах оценки готовой продукции, учета коммерческих и управленческих расходов.

1 вариант	Полная фактическая производственная себестоимость, коммерческие расходы списываются частично
2 вариант	Полная фактическая производственная себестоимость, коммерческие расходы списываются в полном объеме
3 вариант	Сокращенная фактическая производственная себестоимость, коммерческие расходы списываются в полном объеме
4 вариант	Полная фактическая себестоимость, в аналитическом учете — нормативная себестоимость (нормативная себестоимость 1 т. ингредиента А — 27 руб.); коммерческие расходы списываются частично

Таблица 1

**Бухгалтерские записи по учету готовой продукции  
при оценке по фактической производственной себестоимости**

Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. руб.				Корреспонденция счетов	
	1-й вариант	2-й вариант	3-й вариант	4-й вариант	Дт	Кт
Списаны общепроизводственные расходы	500	500	500	500	20	25
Списаны общехозяйственные расходы	1000	1000	×	1000	20	26
Отражена фактическая производственная себестоимость	3300 (полная)	3300 (полная)	2300 (сокр.)	×	43	20
Отражена фактическая производственная себестоимость	×	×	×	3300 (полн.)	х	х
Оприходована готовая продукция по нормативной себестоимости	×	×	×	2700	43/ норм. себ.	20
Отражено отклонение нормативной себестоимости от фактической	×	×	×	600	43/ от- клоне- ние	20
Признана выручка от продажи продукции	2124	2124	2124	2124	62	90/1
Начислен НДС	324	324	324	324	90/3	68
Списана фактическая себестоимость прод. продукции	990	990	690	×	90/2	43
Списана нормативная себестоимость проданной продукции	×	×	×	810	90/2	43/ норм. себест.
Списано отклонение в части реализованной продукции	×	×	×	180	90/2	43/ от- клоне- ние
Списаны расходы на упаковку	30	×	×	30	90/2	44
Списаны прочие расходы на продажу	200	×	×	200	90/7	44
Списаны расходы на продажу	×	300	300	×	90/7	44
Списаны общехозяйственные расходы	×	×	1000	×	90/6	26
Отражена прибыль от продаж	580	510	×	580	90/9	99
Отражен убыток от продаж	×	×	190	×	99	90/9

Таблица 2

Показатели Отчета о прибылях и убытках и бухгалтерского баланса (тыс. руб.)

Показатели	1 вариант	2 вариант	3 вариант	4 вариант
Выручка	1800	1800	1800	1800
Себестоимость продаж	990 + 30	990	690	990 + 30
<b>Валовая прибыль</b>	<b>780</b>	<b>810</b>	<b>1110</b>	<b>780</b>
Коммерческие расходы	200	300	300	200
Управленческие расходы	–	–	1000	–
<b>Прибыль (убыток) от продаж</b>	<b>580</b>	<b>510</b>	<b>(190)</b>	<b>580</b>
Стоимость готовой продукции в балансе	2310	2310	1610	2310

Рассчитанные данные табл. 2 свидетельствуют о том, что наиболее выгодным способом оценки готовой продукции можно считать первый и четвертый варианты учета готовой продукции, так как здесь получен самый высокий показатель прибыли, а также значительная стоимость готовой продукции на остатке, который положительно влияет на промежуточный показатель платежеспособности организации. Однако эффективность управления затратами выявить по данному варианту невозможно. В целях убеждения пользователей в достоверности данных и эффективности работы фирмы необходимо раскрывать информацию о структуре затрат в Пояснениях к отчету.

Второй и третий варианты позволяют раскрыть в отчетности величину затрат по разным классификационным признакам и эффективность управления ими, особенно в третьем варианте управленческими расходами.

Если валовая прибыль не покрывает коммерческие и управленческие расходы, то в организации имеются проблемы с организацией производства продукции, с ее реализацией и отсутствие заинтересованности руководства в развитии производства.

При анализе финансовых результатов в третьем варианте необходимо учитывать, что затраты, связанные с производством продукции признаны расходами периода в части реализованной продукции. По данным примера видно, что стоимость готовой продукции находящейся на остатке достаточно высока, она превышает себестоимость реализованной продукции. Получается, что при списании управленческих расходов в полном объеме нарушается принцип соответствия доходов и расходов. Целесообразно управленческие расходы распределять между реализованной и нереализованной продукцией, тем более что в международном учете при составлении Отчета о прибылях и убытках метод «директ-костинг» (при котором управленческие расходы относятся к постоянным расходам и которые признаются расходами периода полностью) не применяется.

По мнению автора, при способе распределения управленческих расходов можно приблизить полученные результаты к финансовым показателям, когда управленческие расходы полностью списываются. Для этого необходимо осуществлять управление запасами продукции. При минимальном остатке готовой продукции на конкретную отчетную дату управленческие расходы практически

полностью списываются, повышается оборачиваемость активов и имеются условия для реализации принципа соответствия доходов и расходов.

### Литература

1. Расходы организации, (ПБУ 10/99), приказ Минфина РФ от 06.05.1999 №33н, в ред. от 27.11.2006 № 156н.
2. Учет материально-производственных запасов (ПБУ 5/01), приказ Минфина РФ от 09.06.2001 № 44н, в ред. от 26.03.2007 № 26н.
3. О формах бухгалтерской отчетности, приказ Минфина РФ от 02.07.2010 № 66н.

*S. N. Bogatyryova*

### THE INFLUENCE OF GAUGE OF FINAL GOODS ON FINANCIAL STATEMENTS INDICES

*Analysis of general costs formation in Profit and Loss account is carried out. One finds the recommendations for choosing the optimal variant of forming finance results from selling products, work and services depending on the gauge of final goods, writing-off of the commercial and administrative expenses.*

**Key words:** final goods, gauge, finance results from selling products.

Богатырева Светлана Николаевна — доцент кафедры «Бухгалтерский учет и аудит» ФГБОУ ВПО ПсковГУ, +7 (8112) 79-77-24, niko72@bk.ru.

УДК 657.1

*С. Н. Богатырёва*

### ПРОБЛЕМЫ УТВЕРЖДЕНИЯ ФОРМ ПЕРВИЧНЫХ ДОКУМЕНТОВ

*Рассматриваются проблемы утверждения форм первичных документов в свете вступления в действие с 1 января 2013 г. нового Федерального закона «О бухгалтерском учете».*

**Ключевые слова:** первичные документы, формы первичных документов, учетная политика.

С 1997 года по настоящее время основным законодательным документом, регулирующим организацию первичного учета, является Федеральный закон «О бухгалтерском учете» (Федеральный закон, 1996).

В соответствии с п. 1. ст. 9 этого закона «все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.