

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА, АНАЛИЗА, АУДИТА И СТАТИСТИКИ

Т.Н. РОМАНЁНОК

ГОТОВАЯ ПРОДУКЦИЯ КАК ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

В условиях формирования в Республике Беларусь рыночной социально ориентированной экономики, ее интегрирования в европейские и международные экономические сообщества, расширения внешнеэкономических связей и привлечения зарубежных инвесторов значительно возросла ответственность каждой промышленной организации за достоверность сформированных в бухгалтерском учете, бухгалтерской и статистической отчетности данных. Особенно это относится к показателям производства продукции (работ, услуг), которые оказывают значительное влияние на формирование финансового результата деятельности субъекта хозяйствования.

Производство продукции — основная деятельность промышленных организаций — выступает не только главным источником дохода, но и целью их создания, в связи с чем развитие бухгалтерского учета произведенной продукции имеет особую актуальность и практическую значимость. Не умаляя важности научных изысканий отечественных и зарубежных ученых, необходимо отметить отсутствие комплексных исследований по совершенствованию методик бухгалтерского учета готовой продукции, гармонизации соответствующих показателей бухгалтерского учета, бухгалтерской и статистической отчетности.

В соответствии с Инструкцией по применению типового плана счетов бухгалтерского учета (утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 30.05. 2003 г. № 89 , в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 26.03. 2009 г. № 33): «Готовая продукция — это изделия и полуфабрикаты, полностью законченные обработкой, соответствующие действующим стандартам или утвержденным техническим условиям, в том числе по комплектности, принятые на склад или заказчиком и снабженные сертификатом или другим документом, удостоверяющим их качество» [1, 78]. Это определение дословно повторяется в Указаниях по заполнению в формах государственной статистической отчетности показателей о производстве промышленной продукции, выполненных работах, оказанных услугах промышленного характера (утв. постановлением М-ва статистики Респ. Беларусь от 27.12. 2006 г., в ред. постановления Нац. стат. ком. Респ. Беларусь от 25.02. 2009 г. № 19) [2].

Татьяна Николаевна РОМАНЁНОК, аспирантка кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности Белорусского государственного экономического университета.

Приведенное определение характеризует готовую продукцию лишь как изделия (полуфабрикаты), прошедшие обработку и отвечающие предъявляемым к ним требованиям. Вместе с тем в определении не сказано, что эти изделия предназначены для продажи, хотя это является одной из важнейших характеристик данного специфического актива. Поэтому такие активы, как товары, комплектующие и материалы, тоже соответствуют приведенному выше определению. Они, как и готовая продукция, являются итогом обработки и в полной мере отвечают всем предъявляемым к ним требованиям по качеству и комплектности.

В Российской Федерации основными нормативно-правовыми актами, регламентирующими вопросы бухгалтерского учета и оценки готовой продукции, являются ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и Методические указания по учету материально-производственных запасов» (утв. приказом М-ва финансов Российской Федерации от 28.12.2001 г. № 119н; в ред. приказа М-ва финансов Российской Федерации от 26.03.2007 г. № 26н), в соответствии с которыми: «Готовая продукция является частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством)» [3]. В определении, в отличие от отечественного, говорится о запасах, предназначенных для продажи, однако вновь отсутствует требование к тому, что изготовление данных товароматериальных ценностей производится самой организацией или организацией — переработчиком давальческого сырья — по ее заказу. Следовательно, в соответствии с данным определением активы, приобретенные для перепродажи (товары), могут быть ошибочно также причислены к готовой продукции.

Учебной и другой специальной литературе по бухгалтерскому учету существуют и другие определения понятия «готовая продукция», некоторые из которых представлены в табл. 1.

Таблица 1. Подходы ученых-экономистов к экономической сущности понятия «готовая продукция»

| Автор | Наименование источника | Определение |
|-------------------------------|--|---|
| 1 | 2 | 3 |
| В.Г. Золотогаров | Энциклопедический словарь по экономике | Продукция готовая — продукты, выработанные (прошедшие все стадии обработки) на данном предприятии и являющиеся годными для производственного или личного потребления. В промышленности это продукты, не подлежащие дальнейшей обработке (переработке) или сборке на данном предприятии и предназначенные для отпуска на сторону (другим предприятиям, организациям, населению) [4, 349] |
| Л.П. Кураков, В.Л. Кураков | Большой толковый словарь экономических и юридических терминов | Продукция... готовая — продукты, прошедшие все стадии обработки и являющиеся годными для производственного или личного потребления [5, 484] |
| С.Н. Поленова | Учет готовой продукции: оценка, выпуск из производства, продажа // Бухгалт. учет. — 2007. — № 23 | Готовая продукция — изделия, полностью закончены обработкой в данной организации, отвечают требованиям стандартов и технических условий, приняты службой технического контроля, оформлены приемо-сдаточной документацией и сданы на склад готовой продукции [6, 17] |
| В.С. Рыжицина | Оценка готовой продукции // Бухгалт. учет. — 2006. — № 6 | Готовая продукция представляет собой законченный результат производственного процесса, пригодный для использования в соответствии с назначением и для продажи покупателям [7, 19] |

| 1 | 2 | 3 |
|------------------|-----------------------------|--|
| Е.А. Мизиковский | Теория бухгалтерского учета | ...Продукция считается готовой, если она прошла полный цикл производства, контроль на соответствие утвержденным стандартам или техническим условиям качества, сдана выпускающими цехами на склад или иные места хранения и оформлена первичными приемо-сдаточными документами [8, 427] |
| А.Н. Азрилиян | Экономический словарь | Продукция, готовая — изделия и полуфабрикаты, полностью законченные обработкой, соответствующие действующим стандартам или утвержденным техническим условиям, принятые на склад или заказчиком [9, 721] |

Анализируя многообразие высказанных мнений, можно сделать вывод: все авторы сходятся в том, чтобы относить готовую продукцию к товароматериальным ценностям, полученным в результате производственного процесса. Вместе с тем не одно из определений не содержит требований относительно способности данного вида оборотных активов приносить экономическую выгоду, хотя этот момент является основополагающим. Невыполнение названного критерия приводит к тому, что данный товароматериальный запас должен быть признан в качестве убытков организации, поскольку затраты, понесенные на его создание, компенсированы не будут.

В Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО) не приводится отдельного определения готовой продукции, она входит в сферу деятельности МСФО 2 (IAS 2) «Запасы» и причисляется к активам, предназначенным для продажи:

«Запасы это активы:

(a) предназначенные для продажи в ходе нормальной деятельности;

(b) в процессе производства для такой продажи;

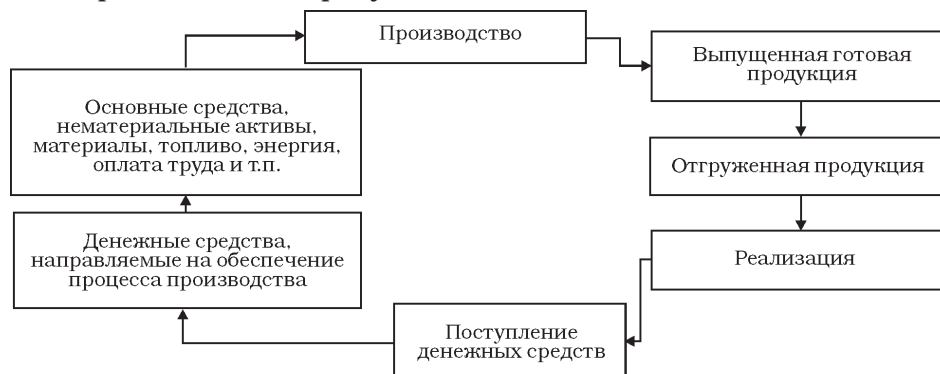
(c) в форме сырья или материалов, предназначенных для использования в производственном процессе или при предоставлении услуг» [10, 37].

В соответствии с инструкцией о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 14.08.2008 г. № 19 (в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 11.12.2008 г. № 187) информация об остатках запасов представляется в ф. № 1 «Бухгалтерский баланс». Общая их сумма показывается по строке (стр.) 210 «Запасы и затраты». К группе (a) можно отнести: строки 215 «Готовая продукция и товары для реализации», 216 «Товары отгруженные» и 217 «Выполненные этапы по незавершенным работам». К группе (b) относится стр. 213 «Затраты в незавершенном производстве и полуфабрикаты». В группу (c) входят строки 211 «Сырье, материалы и другие аналогичные ценности» и 212 «Животные на выращивании и откорме».

Итак, готовая продукция и товары входят в группу запасов, предназначенных для продажи. Вместе с тем они объединены с такими товароматериальными ценностями, как сырье, материалы и незавершенное производство в составе запасов. Ко всем этим активам в соответствии с МСФО применяются единые требования по раскрытию информации и методы оценки, что является с методологической точки зрения неверным, так как положение в кругообороте средств организации рассматриваемых групп запасов значительно отличаются друг от друга.

В отличие от большинства оборотных и внеоборотных активов (основные средства, нематериальные активы, материалы), компенсирующих затраты на свое приобретение (создание) и обретающих способность приносить организации прибыль, лишь приняв участие в производственном процессе в качестве средств и предметов труда, готовая продукция является итогом этой деятельности и обладает возможностью приносить организации экономические выгоды сразу же после реализации. Этот специфический актив изначально обладает потребительской стоимостью и предназначен для продажи, основная цель его создания — привлечение в обозримом будущем денежных средств и их эквивалентов.

Производство готовой продукции и ее последующая реализация занимают центральное место в кругообороте средств промышленных организаций, что представлено на рисунке.



Кругооборот активов промышленной организации

В жизненном цикле готовой продукции можно выделить 3 основные стадии: выпуск из производства, отгрузка готовой продукции, фактическая реализация.

В процессе производства готовая продукция обретает материально-вещественную форму, формируется ее фактическая себестоимость и потребительская стоимость, проверяется соответствие изделий действующим стандартам качества или утвержденным техническим условиям, в том числе по комплектности. Длительность данной стадии зависит от технологии изготовления того или иного вида продукции, и о наличии готовой продукции можно говорить лишь на заключительном ее этапе, при передаче прошедшего полный цикл обработки и технического контроля изделия на склад организации (в некоторых случаях непосредственному заказчику). До этого момента продукция учитывается в составе незавершенного производства, поскольку она не обладает основным свойством готовой продукции — способностью удовлетворять потребности заказчика, которое обеспечивает возможность последующей реализации данного актива.

Для отечественной практики наиболее типичным является оприходование прошедшей все стадии обработки, оформленной документально продукции на склад организации перед ее отгрузкой потребителям, хотя в некоторых случаях (производство крупногабаритной, специфической продукции) стадия выпуска продукции из производства совпадает со стадией отгрузки, так как после прохождения всех этапов технологического процесса, проверки и документального удостоверения качества изделия сразу передаются непосредственно заказчику. Время нахождения готовой продукции в запасе должно быть минимальным, так как это приводит к отвлечению средств организации из оборота и дополнительным затратам на хранение данного вида запасов. Объемы производства продукции должны соответствовать предъявляемому на нее спросу, что достигается путем планирования выпуска продукции под заключенные договора и представленные в организацию заявки на поставку продукции. Создание резервных запасов целесообразно лишь в ограниченных объемах по отдельным видам продукции, пользующейся постоянным спросом. Производство ради производства недопустимо.

Независимо от применяемого организацией метода признания выручки от реализации отгруженные, но не оплаченные покупателями изделия находятся на стадии отгрузки готовой продукции. В случае применения метода признания выручки «по оплате» для синтетического учета движения данного вида активов используется счет 45 «Товары отгруженные», а аналитический учет ведется в разрезе отдельных договоров в ведомости 16 «Движение готовых изделий, их отгрузка и реализация» или заменяющей ее

машинограмме. При использовании метода признания выручки «по отгрузке» синтетический учет остатков отгруженной продукции не ведется, но сохраняется необходимость ведения аналитического учета не оплаченной покупателями отгруженной продукции.

Стадия фактической реализации наступает лишь при поступлении денежных средств от покупателей за отгруженную им продукцию. Только на этом этапе готовая продукция выполняет свою основную функцию — получение экономической выгоды от реализации в виде денежных средств и их эквивалентов.

Из приведенной характеристики стадий движения готовой продукции можно сделать вывод, что они соответствуют первым трем этапам движения товара в сфере обращения: «...завершение его производства, поступление на склад временного хранения, поступление в торговую сеть...» [5, 377]. Положение готовой продукции в кругообороте активов организации свидетельствует о том, что она, в отличие от других товароматериальных запасов промышленной организации, создается в сфере производства, а признается как актив, обеспечивающий приток денежных средств, в сфере обращения.

Подтверждением специфичности готовой продукции как объекта бухгалтерского учета служит также структура планов счетов Республики Беларусь, Российской Федерации, Республики Молдова, Казахстана и рабочего плана счетов, рекомендованного в соответствии с МСФО (см. табл. 2).

Таблица 2. Учет готовой продукции в плане счетов Республики Беларусь, Российской Федерации, Республики Молдова, Казахстана и рабочего плана счетов, рекомендованного в соответствии с МСФО

| Республика Беларусь | Российская Федерация | Украина | Республика Молдова | Казахстан | Рекомендованный план счетов в соответствии с МСФО |
|---|---|--|--|---|--|
| Раздел IV. ГОТОВАЯ ПРОДУКЦИЯ И ТОВАРЫ 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» 41 «Товары» 42 «Торговая наценка» 43 «Готовая продукция» 44 «Расходы на реализацию» 45 «Товары отгруженные» 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» | Раздел IV. ГОТОВАЯ ПРОДУКЦИЯ И ТОВАРЫ 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» 41 «Товары» 42 «Торговая наценка» 43 «Готовая продукция» 44 «Расходы на реализацию» 45 «Товары отгруженные» 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» | Класс 2. ЗАПАСЫ: 20 «Материалы» 21 «Текущие биологические активы» 22 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы» 23 «Производство» 24 «Брак в производстве» 25 «Полуфабрикаты» 26 «Готовая продукция» 27 «Продукция сельскохозяйственного производства» 28 «Товары» | Класс 2. ТЕКУЩИЕ АКТИВЫ: 211 «Материалы» 212 «Животные на выращивании и откорме» 213 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы» 214 «Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов» 215 «Незавершенное производство» 216 «Продукция»: 2161 «Готовая продукция» 2162 «Полуфабрикаты собственного производства» 2163 «Побочная продукция» | Раздел 1. КРАТКОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ: 1300 Запа-сы: 1310 «Сырье и материалы» 1320 «Готовая продукция» 1330 «Товары» 1340 «Незавершенное производство» 1350 «Прочие запасы» 1360 «Резерв по списанию запасов» | 1000 ТЕКУЩИЕ АКТИВЫ: 1700 Товарно-материальные запасы: 1710 «Сырье и материалы» 1720 «Незавершенное производство» 1730 «Готовая продукция» 1740 «Товары» 1790 «Прочие материалы» |

Примечание: собственная разработка по данным [1; 11—15].

В учетной практике, сложившейся во всех названных странах и в соответствии с рекомендациями МСФО, для бухгалтерского учета готовой продукции используется отдельный счет.

Согласно данному в МСФО определению активов, которое сообразно проекту закона «О внесении изменений и дополнений в закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» предполагается законодательно закрепить для использования в нашей стране: «...активы — ресурсы, контро-

лируемые организацией, возникшие в результате событий прошлых отчетных периодов, от которых организация ожидает получение экономических выгод в будущем» [10, 36]. Приведенное определение свидетельствует о том, что в качестве актива может отражаться лишь готовая продукция, возможность реализовать которую подтверждена документально заключенными договорами, или, по крайней мере, спрогнозирована с достаточно высокой долей вероятности. Если произведенная продукция не может обеспечить приток экономических выгод в форме денежных средств и их эквивалентов в обозримом будущем, она не должна включаться в состав готовой продукции, так как затраченные на ее создание средства компенсированы не будут и являются убытками организации. Недополученная при этом прибыль от реализации — упущенная выгода данного хозяйствующего субъекта.

Запас готовой продукции, находящейся на складе, должен создаваться лишь для формирования очередной партии продукции по заключенным договорам на поставку.

Таким образом, во-первых, готовая продукция создается в ходе производственной деятельности организации. Во-вторых, она должна полностью удовлетворять потребности заказчиков по заключенным договорам и соответствовать предъявляемым требованиям по качеству. В-третьих, готовая продукция должна обеспечивать получение экономических выгод в виде притока денежных средств и их эквивалентов в будущем, после ее реализации.

Кроме того, принадлежность готовой продукции к сфере обращения предполагает более тесную взаимосвязь показателей объемов выпуска и нереализованных остатков готовой продукции с показателями финансовых результатов, представляемыми в бухгалтерском учете, бухгалтерской и статистической отчетности, чем в случае с производственными запасами (сырье, материалы, топливо, полуфабрикаты, незавершенное производство).

Все изложенное позволяет сформулировать следующее определение понятия «готовая продукция»:

Готовая продукция — произведенные предприятием в соответствии с заключенными договорами активы, предназначенные для продажи и обеспечивающие приток будущих экономических выгод в форме денежных средств или их эквивалентов.

Сложившаяся в Республике Беларусь практика формирования в бухгалтерском учете и представление в бухгалтерской отчетности готовой продукции по фактической себестоимости не согласуется как с экономической сущностью этого вида запасов, так и с методикой оценки выпуска продукции и услуг по основным ценам, применяемой органами национальной статистики. Показатели, исчисленные на основе применения для оценки готовой продукции фактической себестоимости, отражают лишь понесенные затраты на производство и абсолютно не учитывают ожидаемый приток экономических выгод в форме денежных средств и их эквивалентов.

Кроме того, до определения фактической себестоимости за отчетный период для текущего учета используются так называемые учетные цены, взаимосвязь данных аналитического и синтетического учета готовой продукции при этом осуществляется на основании вспомогательных расчетов распределения отклонений между стоимостью остатков готовой продукции и отгруженных товаров по учетным ценам и их фактической себестоимостью. В итоге, происходит несоответствие величины себестоимости единицы готовой продукции, отраженной после ее производства на счете 43 «Готовая продукция», с величиной себестоимости единицы готовой продукции, списанной в момент ее реализации на счет 90 «Реализация», а также искажается величина остатков готовой продукции на конец периода, отражаемая в бухгалтерском балансе. Применение в учетно-аналитической практике метода учета готовой продукции с использованием счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» также не позволяет сформировать достоверную величину готовой продукции и финансовый результат от ее реализации, поскольку предполагает списание всей величины отклонений фактической себестоимости произведенной продукции от нормативной (плановой) на счет 90 «Реализация». В результате, отражение остатков гото-

вой продукции на счете 43 «Готовая продукция» и в бухгалтерском балансе производится по нормативной (плановой) себестоимости, а не по фактической.

В целях устранения негативных последствий использования фактической себестоимости при оценке готовой продукции, а также для гармонизации показателей бухгалтерского учета с показателями статистической отчетности необходимо разработать методику учета готовой продукции по отпускным ценам без НДС, которая позволит обеспечить единство методов оценки, применяемых в синтетическом и аналитическом учете, взаимосвязь показателей бухгалтерской и статистической отчетности, а также получить информацию о запасах готовой продукции на макроэкономическом уровне в единой оценке. Это даст возможность обеспечить: во-первых, единый методологический принцип оценки готовой продукции в бухгалтерском и статистическом учете по критерию действующих отпускных цен, без налогов и платежей из выручки вместо методики оценки готовой продукции по фактической себестоимости (затратам); во-вторых, принцип формирования финансовых результатов (прибыли) на стадиях выпуска продукции и ее реализации в системе бухгалтерского учета и отчетности.

Литература и электронные публикации в Интернете

1. Типовой план счетов бухгалтерского учета и инструкция по применению типового плана счетов бухгалтерского учета. — Минск: ИВЦ Минфина, 2003.
2. Указания по заполнению в формах государственной статистической отчетности показателей о производстве промышленной продукции, выполненных работах, оказанных услугах промышленного характера: утв. постановлением М-ва статистики и анализа Респ. Беларусь, 27 дек. 2006 г., № 227 // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2009.
3. Учет материально-производственных запасов: ПБУ 5/01 (утв. приказом М-ва финансов Рос. Федерации от 09.06. 2001 г. № 44н (в ред. приказа М-ва финансов Рос. Федерации от 27.03. 2007 г. № 26н) [Электронный ресурс]. — М., 2010. — Режим доступа: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=67612>. — Дата доступа: 24.08. 2010.
4. *Золотогаров, В.Г.* Энциклопедический словарь по экономике / В.Г. Золотогаров. — Минск: Книжный дом, 2007.
5. *Кураков, Л.П.* Большой толковый словарь экономических и юридических терминов / Л.П. Кураков, В.Л. Кураков. — М.: Вуз и школа, 2004.
6. *Поленова, С.Н.* Учет готовой продукции: оценка, выпуск из производства, продажа / С.Н. Поленова // Бухгалт. учет. — 2007. — № 23.
7. *Рыжicina, В.С.* Оценка готовой продукции / В.С. Рыжicina // Бухгалт. учет. — 2006. — № 6.
8. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие / под. ред. Е.А. Мизиковского. — М.: Экономист, 2004.
9. Экономический словарь / под. ред. А.Н. Азрилияна. — М.: Ин-т новой экономики, 2007.
10. Международные стандарты финансовой отчетности 2008: изд. на рус. яз. — М.: Аскери-АССА, 2008.
11. Инструкция о применении Плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций: утв. приказом М-ва финансов Украины от 30.11.99. № 291: зарегистр. в М-ве юстиции Украины 21 дек. 1999 г. под № 893/4186 (с изм. и доп. от 25 сент. 2009 г., № 1125) [Электронный ресурс]. — Киев. — 2010 г. — Режим доступа: http://www.dtk.com.ua/documents/dovidnyk/plan_rah/plan-r.html. — Дата доступа: 27.08. 2010.
12. Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (в ред. приказов М-ва финансов Рос. Федерации от 07.05. 2003 г. № 38н, от 18.09.2006 г. № 115н) [Электронный ресурс]. — М., 2010. — Режим доступа: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=63780>. — Дата доступа: 27.08. 2010.
13. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий (в ред. приказа М-ва финансов Респ. Беларусь. № 2 от 10.01.06, в силу 31.01.06 г. [Электронный ресурс]. — Кишинев, 2010. — Режим доступа: http://www.mf.gov.md/common/actnorm/contabil/reglinstruct/Plan_schetov.doc. — Дата доступа: 27.08. 2010.
14. Рабочий план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций в соответствии с МСФО [Электронный ресурс]. — М., 2010. — Режим доступа: <http://gaar.ru/articles/77349/>. — Дата доступа: 27.08. 2010.
15. Типовой план счетов бухгалтерского учета (утв. приказом министра финансов Респ. Казахстан от 23 мая 2007 г. № 185) [Электронный ресурс]. — Астана, 2010. — Режим доступа: <http://www.minfin.kz/index.php?uin=1247457952&chapter=1248078928&lang=rus>. — Дата доступа: 27.08. 2010.

Статья поступила
в редакцию 25.11. 2010 г.

□□□□□□□□ □□□□□□□□ □□□□□□□□ □□□□□□□□. □□□□□□□□.
□□□□□□□□ □□□□□□□□ □□□□□□□□ □□□□□□□□. □□□□□□□□.