

АУДИТ ВЫПУСКА И РЕАЛИЗАЦИИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

ЦЕЛЬ АУДИТА

Проверка правильности и полноты отражения в учете и отчетности готовой, отгруженной и реализованной продукции

ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (Приказ Минфина РФ № 34н от 29 июля 1998 г.)

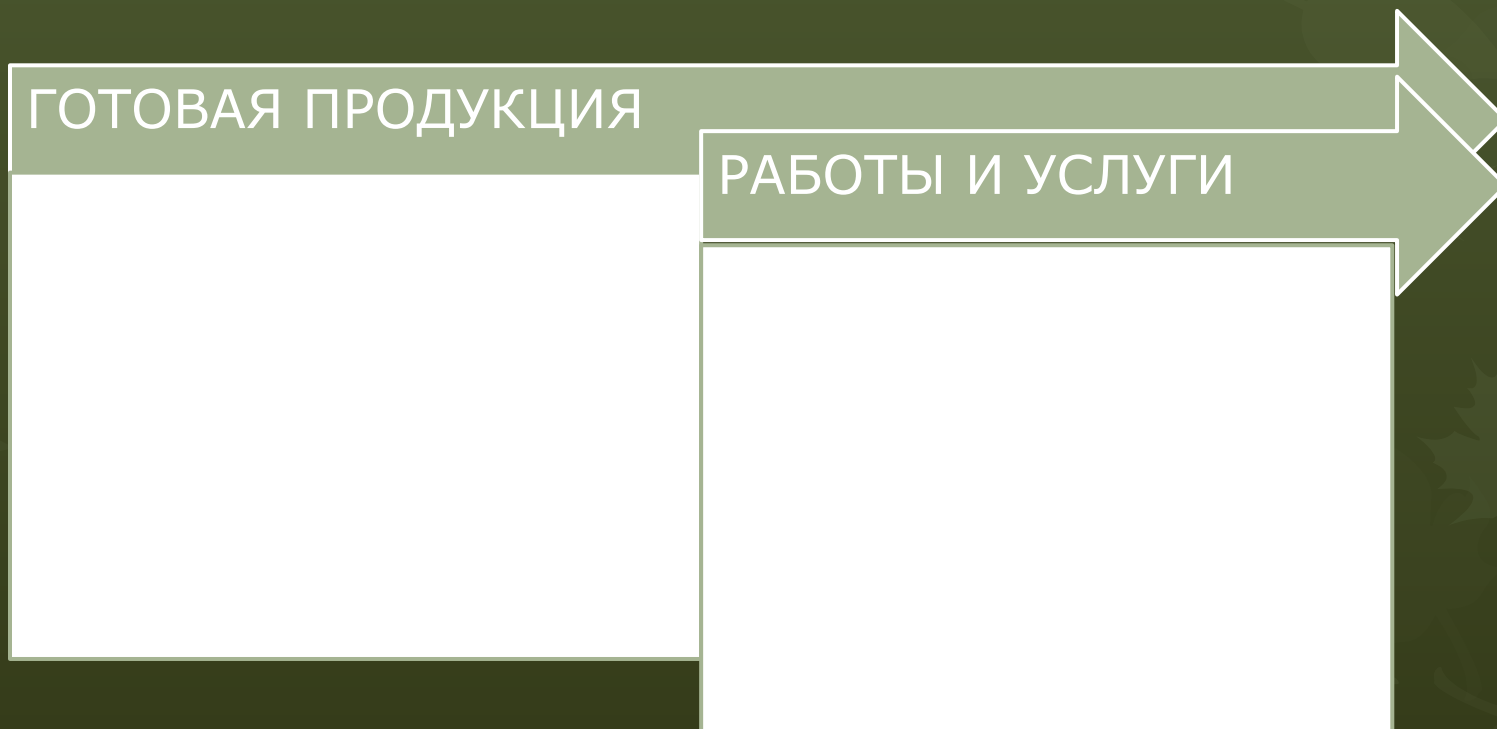
Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 (Приказ Минфина № 44н от 9 июня 2001 г.)

Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (Приказ Минфина РФ № 49 от 13 июля 1995 г.)

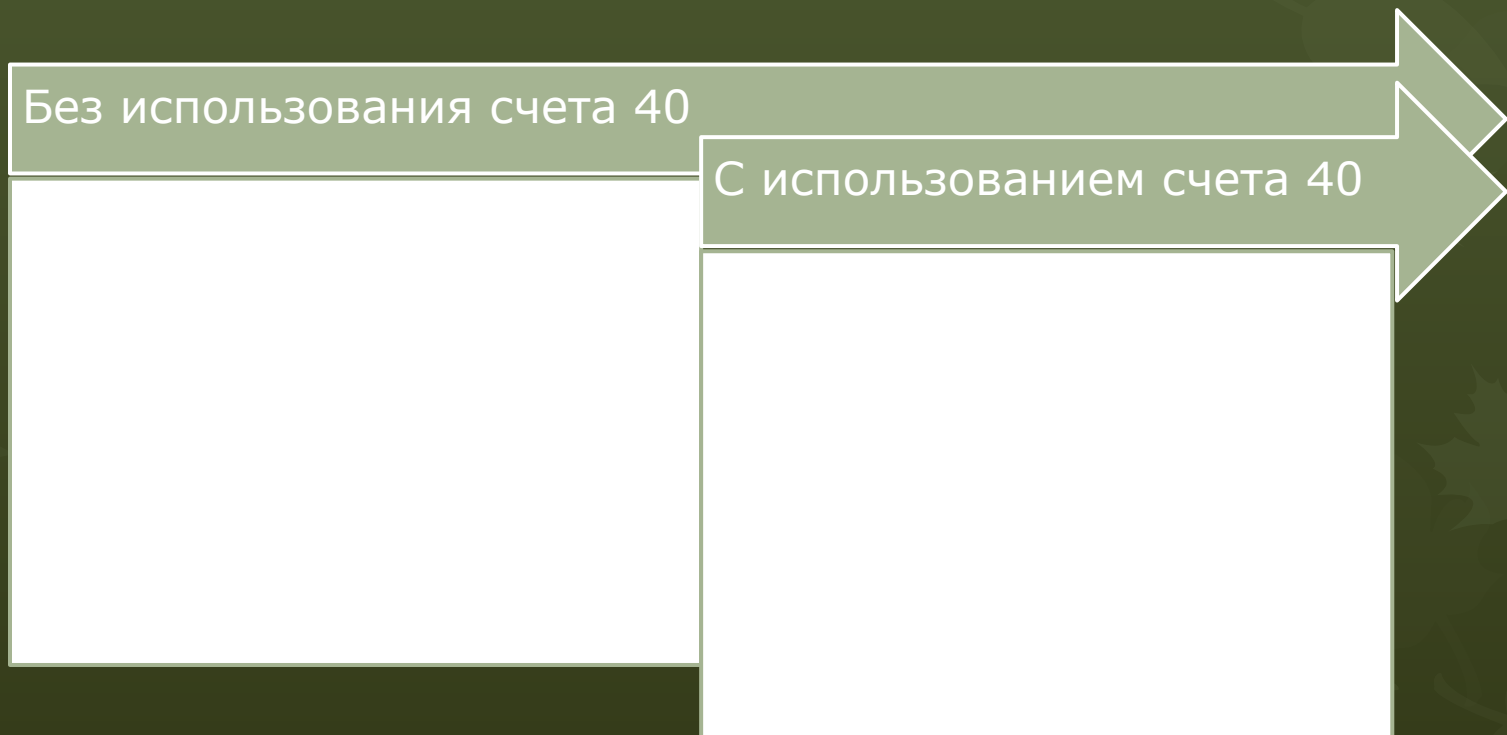
ПЛАН ПРОВЕРКИ

Аудиторские процедуры	Срок исполнения	Исполнитель
Проверка соответствия фактической оценки готовой продукции методу оценки, установленному учетной политикой организации		
Проверка соответствия оценки отгруженной продукции методу оценки, установленному учетной политикой организации;		
Проверка правильности отражения в учете продукции выработанной из давальческого сырья;		
Проверка полноты отражения в учете выпущенной продукции;		
Проверка полноты и своевременности отражения в учете отгруженной и реализованной продукции;		
Проверка правильности складского учета готовой продукции;		
Проверка правильности отражения в учете результатов инвентаризаций готовой продукции		

Проверка соответствия фактической оценки готовой продукции методу оценки, установленному учетной политикой организации



Проверка соответствия фактической оценки готовой продукции методу оценки, установленному учетной политикой организации



Без использования счета 40

С использованием счета 40

В качестве учетных цен на готовую продукцию могут применяться:

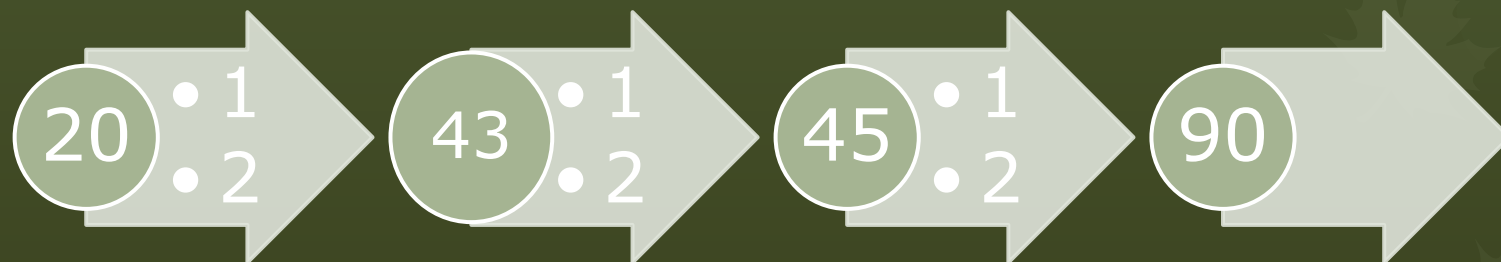
▪ фактическая производственная себестоимость (полная и неполная);	▪ Применяется при единичном и мелкосерийном производстве, а также при выпуске массовой продукции небольшой номенклатуры
▪ нормативная себестоимость (полная и неполная);	▪ В качестве учетных цен используют в отраслях с массовым и серийным характером производства и с большой номенклатурой готовой продукции
▪ договорные цены;	▪ Применяются преимущественно при стабильности таких цен.
▪ другие виды цен.	

При использовании в качестве учетных цен нормативной себестоимости, договорных и других цен необходимо по окончании месяца исчислять отклонение фактической производственной себестоимости от стоимости ее по учетным ценам для распределения этого отклонения на отгруженную продукцию и остатки ее на складах.

Расчет фактической себестоимости отгруженной продукции, руб.

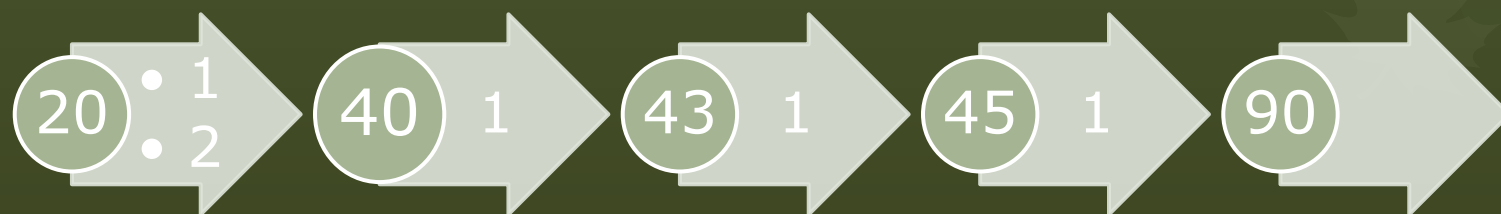
№ п/п	Показатель	По учетным ценам	По фактической себестоимости	Отклонение
1	Остаток готовой продукции на начало месяца	300000	306000	+6000
2	Поступило из производства	2700000	2724000	+24000
3	ИТОГО	3000000	3030000	+30000
4	Отношение отклонений фактической себестоимости от стоимости по учетным ценам. %			1,0
5	Отгружено готовой продукции	2500000	2525000	+25000
6	Остаток готовой продукции на конец месяца	5000000	505000	+5000

Порядок бухгалтерского учета без использования счета 40 «Выпуск готовой продукции (работ, услуг)»



1- стоимость готовой продукции по учетным ценам;
2- отклонения фактической себестоимости готовой продукции от стоимости по учетным ценам

Порядок бухгалтерского учета с использованием счета 40 «Выпуск готовой продукции (работ, услуг)»




1- стоимость готовой продукции по учетным ценам;
2- отклонения фактической себестоимости готовой продукции от стоимости по учетным ценам


При использовании для учета затрат на производство продукции счета 40



Счет 40 закрывают ежемесячно



При превышении фактической себестоимости продукции над нормативной или плановой списывается в дебет счета 90



При экономии
Дт 90 Кт 40
(СТОРНО)

При использовании счета 40 отпадает необходимость в составлении расчетов

По готовой продукции;

По отгруженной продукции;

По проданной продукции, поскольку выявленное отклонение списывается на счет 90

Необходимым условием применения счета 40 является:

Применение в организации показателей нормативной или плановой себестоимости, что достигается при использовании нормативного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции

В бухгалтерском балансе готовую продукцию отражают:

По фактической производственной себестоимости (если не используется счет 40)

Нормативной или плановой себестоимости(если используется счет 40)

Неполной (сокращенной) фактической себестоимости (по прямым статьям расходов), когда косвенные расходы списываются со счета 26 «Общехозяйственные расходы» в дебет счета 90

Неполной нормативной или плановой себестоимости (при использовании счета 40 и списании общехозяйственных расходов со счета 26 на счет 90)

Проверка соответствия оценки отгруженной продукции методу оценки, установленному учетной политикой организации



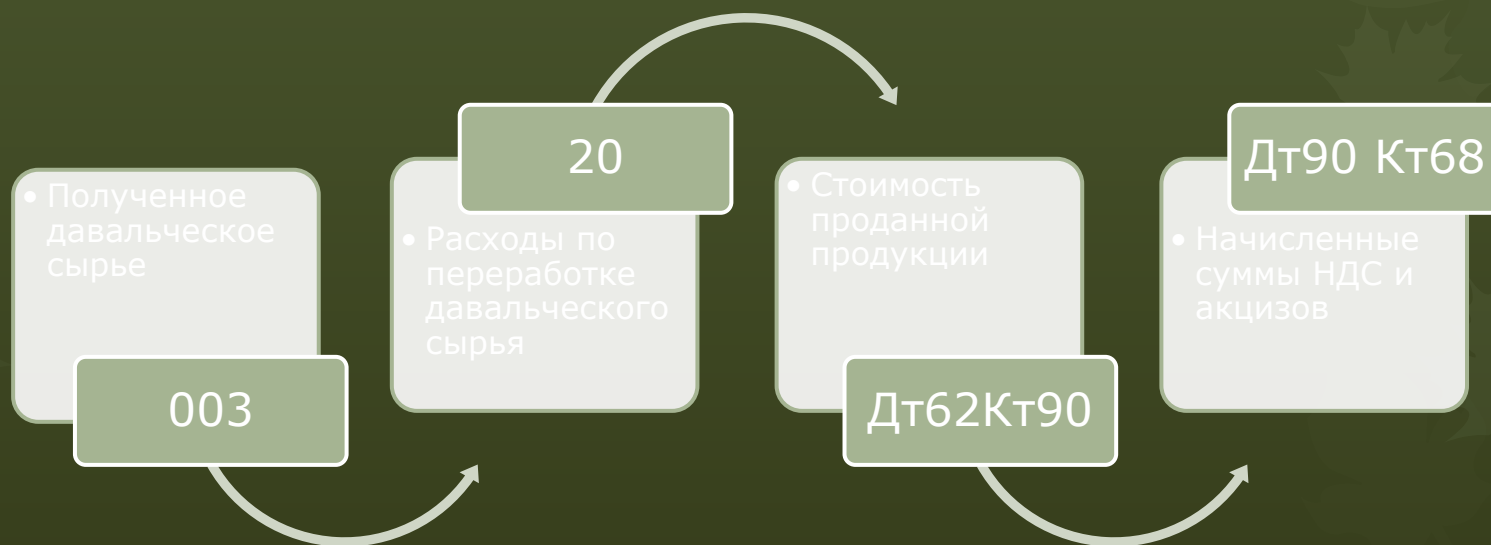
Цена реализации, включая НДС и акцизы

Если выручка от продажи отгруженной продукции не может быть признана в бухгалтерском учете



Цена реализации, включая НДС и акцизы отражается по кредиту 90 и дебету 62

Проверка правильности отражения в учете продукции выработанной из давальческого сырья;



Проверка полноты отражения в учете выпущенной продукции

Корреспонденция счетов		Хозяйственные операции
43	20,23,29	Оприходована готовая продукция по учетным ценам
10	43	Переведена в состав материалов готовая продукция, предназначенная для собственных нужд
20,23,29	43	Возвращена готовая продукция в цех для доработки
43	20,23,29	Списано отклонение фактической себестоимости готовой продукции от ее стоимости по учетным ценам
90	43	Отгружена готовая продукция на условиях признания выручки (по учетным ценам)
45	43	Отгружена готовая продукция , выручка от продаж которой определенное время не может быть признана в учете
90,45	43	Списано отклонение фактической себестоимости отгруженной продукции от ее себестоимости по учетным ценам

Учет продукции по фактической себестоимости

Проверка полноты отражения в учете выпущенной продукции

Корреспонденция счетов		Хозяйственные операции
43	40	Оприходована готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости
90	43	Отгружена готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости на условиях признания выручки
45	43	Отгружена готовая продукция, выручка от продаж которой определенное время не может быть признана в учете
40	20,23,29	Списаны фактические затраты а производство продукции
90	40	Списано отклонение фактической себестоимости отгруженной продукции от ее нормативной (плановой) себестоимости
44	10,69,70 и др.	Отражены расходы на продажу продукции
90	44	Списаны расходы на продажу продукции

Учет продукции по учетным ценам

Реализация по договору купли-продажи на условиях предоплаты (в рублях и условных единицах)

На практике достаточно часто встречаются договоры, предусматривающие условие предварительной оплаты - частичной или в полном объеме.

Согласно гражданскому законодательству по такому договору покупатель должен оплатить товар в указанный в нем срок ([ст. 487](#) ГК РФ). Если покупатель не выполнит свои обязанности, согласно [ст. 328](#) ГК РФ продавец вправе приостановить исполнение своего обязательства, отказаться от его исполнения и потребовать возмещения убытков.

- В случае, когда поставщик (продавец), получивший сумму предварительной оплаты, не исполняет обязанность передать товар в установленный срок, покупатель вправе потребовать:
- - передачи оплаченного товара или возврата суммы предварительной оплаты товара, не переданного продавцом;
- - уплаты процентов в соответствии со [ст. 395](#) ГК РФ <1>. Проценты исчисляются со дня, когда по договору передача товара должна была быть произведена, до дня передачи товара покупателю или возврата ему предварительно уплаченной им суммы. Договором может быть предусмотрена обязанность продавца уплачивать проценты на сумму предварительной оплаты со дня получения этой суммы от покупателя.

Договоры в условных единицах

- Расчеты по договорам в условных единицах на территории России производятся в рублях. Это предусмотрено ГК РФ. Вопрос заключается в том, какой курс применять для пересчета обязательства, выраженного в условных единицах, в рубли.
- Нормы гражданского законодательства, а также ПБУ 3/2006 "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте", утв. Приказом Минфина России от 27.11.2006 N 154н, предоставляют возможность выбора (п. 2 ст. 317 ГК РФ; п. 5 ПБУ 3/2006):

подлежащая уплате сумма в рублях определяется по официальному курсу соответствующей валюты или условных денежных единиц на день платежа;

подлежащая уплате сумма в рублях определяется по курсу, установленному соглашением сторон договора на определенную дату. Для договоров, предусматривающих предоплату, как правило, датой согласования курса является день получения аванса.

□ В налоговом учете также допускается использовать курс, установленный по соглашению сторон (п. 11.1 ст. 250, пп. 5.1 п. 1 ст. 265НК РФ).

- В бухгалтерском учете сумму аванса, выраженного в условных единицах или иностранной валюте, пересчитывают в рубли на дату его получения.
- Доходы организации при условии получения аванса, задатка, предварительной оплаты признаются в бухгалтерском учете этой организации в рублях по курсу, действовавшему **на дату пересчета в рубли средств полученного аванса, задатка, предварительной оплаты** (в части, приходящейся на аванс, задаток, предварительную оплату) (п. 9 ПБУ 3/2006).

Реализация по договору купли-продажи, предусматривающему особое условия перехода права собственности

- При заключении договора контрагенты могут предусмотреть особое условие перехода права собственности на товары (работы, услуги) от продавца к покупателю.
- Чаще всего на практике таким условием является оплата покупателем полученного товара.
- другие варианты: например, договор может содержать условие о переходе права собственности на товар к покупателю в момент достижения грузом определенного пункта следования или в момент пересечения границы Российской Федерации

В соответствии со ст. 491 ГК РФ:

Покупатель не вправе до перехода к нему права собственности отчуждать товар или распоряжаться им иным образом (если иное не предусмотрено законом или договором либо не вытекает из назначения и свойств товара);

В случае если в срок, предусмотренный договором, переданный товар не будет оплачен (или не наступят иные обстоятельства, при которых право собственности переходит к покупателю), продавец вправе потребовать от покупателя возвратить ему товар, если иное не предусмотрено договором.

В бухгалтерском учете продавца выручка признается по правилам, установленным п. 12 ПБУ 9/99:

организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

сумма выручки может быть определена;

имеется уверенность, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации;

право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Реализация по договору мены

- Товарообменные операции регулируются гл. 31 "Мена" ГК РФ.
- К договору мены применяются правила о купле-продаже, установленные в гл. 30 ГК РФ, если это не противоречит правилам гл. 31 Кодекса и существу мены.
- Согласно ст. 567 ГК РФ по договору мены каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороне один товар в обмен на другой. При этом каждая из них признается продавцом товара, который она обязуется передать, и покупателем товара, который она обязуется принять в обмен.

- При реализации товаров (работ, услуг) по товарообменным (бартерным) операциям налоговая база по НДС определяется как стоимость указанных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному ст. 105.3 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога (п. 2 ст. 154 НК РФ).
- При поступлении имущества, полученного в ходе товарообменных операций, налогоплательщики-покупатели имеют право принять к вычету "входной" НДС. При этом должны выполняться условия п. 1 ст. 171 и п. 2 ст. 172 НК РФ.

□ Выручка от реализации товаров (работ, услуг) по товарообменным операциям определяется в соответствии со ст. 249 НК РФ. При этом следует помнить: согласно п. 1 ст. 105.3 НК РФ доходы (прибыль, выручка), получаемые невзаимозависимыми сторонами сделки, являются рыночными.

. Реализация на условиях товарного и коммерческого кредита

- Согласно п. 1 ст. 823 ГК РФ **коммерческим кредитом** признаются гражданско-правовые отношения между продавцом и покупателем, основанные на передаче одним лицом другому в собственность денежных сумм или других вещей, определяемых родовыми признаками, на условиях предоставления кредита в виде:
 - - аванса, предварительной оплаты;
 - - отсрочки платежа;
 - - рассрочки платежа.

Налоговая база по НДС увеличивается на суммы:

полученные за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанные с оплатой реализованных товаров (работ, услуг)

полученных процентов по товарному кредиту в части, превышающей размер процента, рассчитанного в соответствии со ставками рефинансирования ЦБ РФ, действовавшими в периодах, за которые производится расчет процента

НДС

Товарный кредит

В налоговую базу по НДС включаются проценты в части, превышающей размер процента, рассчитанного в соответствии со ставками рефинансирования ЦБ РФ, действовавшими в периодах, за которые производится расчет процента

Коммерческий кредит

В налоговую базу по НДС включается вся сумма полученных процентов как иначе связанных с оплатой реализованных товаров (работ, услуг)

Суммы процентов, начисленных по товарному, коммерческому кредиту, учитываются в составе внереализационных доходов (п. 6 ст. 250 НК РФ). При использовании метода начислений доходы в виде процентов признаются:

- на конец месяца соответствующего отчетного периода (п. 6 ст. 271, п. 4 ст. 328 НК РФ);
- на дату погашения долгового обязательства, если оно погашено до конца отчетного периода (п. 6 ст. 271 НК РФ).

РАСЧЕТЫ ПО ПРЕТЕНЗИЯМ

Примерный перечень основных последствий нарушения договорных обязательств и видов (состава) ущерба (убытков)

Последствия нарушения договорных обязательств	Виды (состав) ущерба (убытков)
Уменьшение объема производства или реализации продукции (работ, услуг)	Неполученная прибыль; увеличение условно-постоянных расходов в себестоимости продукции; расходы на уплату санкций
Простои и форсирование производства	Расходы на заработную плату с отчислениями на социальное страхование; расходы на уплату санкций
Замена сырья, материалов, комплектующих изделий	Расходы на заработную плату с отчислениями на социальное страхование (при увеличении трудоемкости продукции); расходы на сырье, материалы, комплектующие изделия и топливно-энергетические ресурсы
Устранение недостатков полученной продукции (выполненных работ)	Расходы на заработную плату с отчислениями на социальное страхование; материальные затраты, связанные с устранением недостатков
Возврат или реализация продукции ненадлежащего качества или некомплектной	Расходы на возврат продукции поставщику или ее реализацию

РАСЧЕТЫ ПО ПРЕТЕНЗИЯМ

Примерный перечень основных последствий нарушения договорных обязательств и видов (состава) ущерба (убытков)

Последствия нарушения договорных обязательств	Виды (состав) ущерба (убытков)
Брак в результате использования полученных от поставщика изделий (сырья, материалов, заготовок и т.д.) со скрытыми неустранимыми дефектами (браком), выявленными в процессе производства продукции (выполнения работ, оказания услуг) или при эксплуатации (использовании) этой продукции (работ, услуг) у потребителя	Себестоимость брака; расходы на возмещение затрат, понесенных потребителем в связи с приобретением продукции (работ, услуг), изготовленной с использованием изделий (сырья, материалов, заготовок и т.д.) со скрытыми неустранимыми дефектами, на демонтаж этой продукции, а также транспортные расходы, вызванные заменой бракованной продукции; неполученная прибыль; расходы на уплату санкций
Доставка продукции ускоренным способом	Расходы на доставку продукции ускоренным способом
Приобретение продукции у другого поставщика или производство ее своими силами	Расходы на приобретение продукции у другого поставщика или производство ее своими силами
Утрата или повреждение имущества	Стоимость утраченного имущества; сумма уценки поврежденного имущества или расходы на устранение повреждения
Изменение ассортимента изготовленной продукции (работ, услуг)	Неполученная прибыль; расходы на уплату санкций; увеличение (снижение) условно-постоянных расходов в себестоимости продукции
Снижение качества производимой продукции (работ, услуг)	Неполученная прибыль, расходы на возмещение уценки продукции; расходы на устранение недостатков поставленной продукции (работ, услуг); дополнительные расходы на гарантийный ремонт и обслуживание изделий у потребителя; расходы на уплату санкций