

# Организация аналитического учета реализации продукции

**Е.Б. МАЛЕЙ,**

старший преподаватель  
УО «Полоцкий государственный  
университет»

*В предложенной статье автором изложены необходимость и предпосылки совершенствования аналитического учета реализации продукции, в рамках которых рассмотрен порядок применения учетных цен на готовую продукцию в Республике Беларусь, Украине и Российской Федерации. На основании проведенного исследования автором обосновано использование в качестве учетных цен сформированных преysкурантных цен без НДС и остальных косвенных налогов, как наиболее полно отвечающих требованиям построения аналитического учета реализации готовой продукции.*

Система бухгалтерского учета базируется на тождестве данных синтетического и аналитического учетов. Экономическое понятие аналитического учета определено статьей 2 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» как «...детализированное отражение имущества, обязательств и хозяйственных операций в натуральных, количественных и денежных показателях» [1]. Принципы и задачи организации аналитического учета на предприятии установлены Инструкцией по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета, в соответствии с которой «Построение аналитического учета активов и обязательств по счетам и субсчетам должно обеспечить возможность получения данных об их наличии и движении, необходимых для управления организацией и составления бухгалтерской отчетности» [2, с. 20].

**Организация аналитического учета движения готовой продукции, завершающим этапом которого является ее реализация, регламентируется Инструкцией по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства [3] и Инструкцией по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета [2].** При этом в Инструкции по применению Типового плана счетов организация аналитического учета по каждому конкретному объекту бухгалтерского учета раскрыта недостаточно полно, четко определяется лишь основной принцип его построения, отмеченный выше. Таким образом, основным документом, рег-

ламентирующим ведение аналитического учета по обозначенному выше вопросу, остается Инструкция по ведению журнально-ордерной системы учета, принятая еще в 1960 г., с изменениями, утвержденными в 1983 г., в части, не противоречащей Инструкции по применению Типового плана счетов и другим нормативно-правовым актам, действующим в настоящий момент. Следует отметить, что инструкция, принятая столь давно и столь длительный срок не изменявшаяся, в настоящий момент не отвечает требованиям современного законодательства и поэтому является крайне громоздкой в применении, поскольку бухгалтеру достаточно сложно отделить действующие положения указанной инструкции от уже устаревших.

В этой связи в практике отечественного учета назрела острая необходимость совершенствования организации аналитического учета реализации продукции с целью повышения его информационной и контрольной функции в современных условиях хозяйствования. Решение поставленной задачи должно осуществляться во взаимосвязи системы аналитических счетов и аналитических ведомостей, поскольку их построение является взаимозависимым: с одной стороны, аналитические ведомости формируются на основании данных аналитических счетов, а с другой, структура аналитических счетов определяется показате-

лями, отражаемыми в аналитических ведомостях.

Так, в соответствии с Инструкцией по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства для учета операций по отгрузке, отпуску (в порядке реализации) и реализации товарно-материальных ценностей на промышленных предприятиях предназначены ведомости № 16 или № 16а и журнал-ордер № 11. При этом синтетический учет реализации продукции и выявления соответствующих финансовых результатов осуществляется в журнале-ордере № 11, а аналитический учет – в ведомостях № 16 или № 16а. Аналитический учет в указанных ведомостях организован по следующим направлениям:

- А)** расходов от реализации продукции (товаров, работ, услуг) (раздел 1);
- Б)** доходов от реализации продукции (товаров, работ, услуг) (раздел 2);
- В)** расчетов с покупателями и заказчиками (раздел 2).

Аналитический учет расходов от реализации готовой продукции, представленный в первом разделе ведомости № 16, неразрывно связан с организацией аналитического учета движения готовой продукции, поскольку фактическую себестоимость реализованной готовой продукции можно считать только по окончании отчетного периода на основании аналитических данных об остатках, поступлении и выбытии готовой продукции в течение

отчетного периода. Таким образом, указанный раздел ведомости № 16 называется «Движение готовых изделий, их отгрузка и реализация». Согласно Инструкции по применению Типового плана счетов и Инструкции по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства аналитический учет движения готовой продукции в течение отчетного периода осуществляется в учетных ценах.

Порядок применения того или иного вида учетных цен, регламентированный нормативно-правовыми актами Республики Беларусь, приведен в таблице 1.

Таким образом, для аналитического учета движения готовой продукции в качестве учетных цен отечественными предприятиями могут использоваться показатели плановой себестоимости, фактической себестоимости выпущенной продукции за прошлый месяц, отпускные цены, оптовые цены, плановые цены и т.п. Независимо от выбора учетной цены порядок ее определения должен быть отражен в учетной политике предприятия в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» [5, с. 50].

Практика российского бухгалтерского учета по обозначенному выше вопросу соответствует применяемой в Республике Беларусь. Аналитический

учет движения готовой продукции организовывается на российских предприятиях по учетным ценам, в качестве которых могут выступать: плановая себестоимость [3, 6], отпускные цены [3, 6], прейскурантные цены на продукцию [6] и другие аналогичные показатели [6]. Выбор любого из предлагаемых методов аналитического учета готовой продукции зависит непосредственно от предприятия, и, согласно ПБУ 1/98 «Учетная политика организации», также находит отражение в его учетной политике [7, с. 46-47].

Что касается Украины, то, несмотря на то что начиная с 2001 г. действие Инструкции по применению журнально-ордерной системы счетоводства на ее территории отменено, многие украинские авторы по-прежнему предлагают использование в учете журналов-ордеров и ведомостей, указанных в данной инструкции. Так, в отношении бухгалтерского учета реализации продукции, Р.Е. Грачева рекомендует применение в качестве учетных регистров все тот же журнал-ордер № 11 для учета объемов реализации и ведомость № 16 для аналитического учета покупателей с отражением сумм по отгруженной продукции, товарам, выполненным работам, предоставленным услугам [8]. Аналогичный порядок ведения аналитического

учета движения готовой продукции изложен также в учебном пособии для студентов вузов по бухгалтерскому учету в промышленности и торговле Н.Н. Грабовой и В.Н. Добровским, которые отмечают: «В текущем учете наличие и движение готовой продукции оценивается по принятым учетным ценам: по плановой себестоимости (с обособленным учетом отклонений между фактической и плановой себестоимостью) или по отпускным (оптовым) ценам предприятия (с обособленным учетом отклонений между фактической производственной себестоимостью и отпускной стоимостью продукции)» [9, с. 238].

Как указывалось ранее, отечественные предприятия вправе самостоятельно выбирать любой из предложенных методов организации аналитического учета движения готовой продукции с отражением принятого порядка в учетной политике. Следует отметить, что при принятии решения предприятием, в первую очередь, необходимо исходить из вышеназванного положения обеспечения возможности получения данных о наличии и движении готовой продукции, необходимых для управления организацией и составления бухгалтерской отчетности, определенного Инструкцией по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета.

Многие отечественные и зарубежные авторы предлагают использовать в качестве учетной цены отпускные цены предприятия. Вышеназванные Н.Н. Грабова и В.Н. Добровский считают, что вариант ведения аналитического учета движения готовой продукции по отпускным ценам обеспечивает «...соблюдение единства оценки в документах на продукцию отгруженную и реализованную» [9, с. 368]. Т. Шашко также полагает, что «Наиболее удобным представляется в качестве условной оценки применять сформированные предприятием прейскурантные цены» [10, с. 51].

Таблица 1

**Порядок применения учетных цен, регламентированный нормативно-правовыми актами Республики Беларусь**

Виды учетных цен	Наименование нормативно-правового акта
Плановая себестоимость или оптовые цены [3]	Инструкция по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства. Утв. письмом Минфина СССР от 8 марта 1960 г. №63 (в ред. Письма Минфина СССР от 12.0 1.1 983 N4)
Плановая себестоимость, отпускные цены и т.п. [2].	Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета. Утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 30.05.2003 N89
Показатели плановой себестоимости, фактической себестоимости выпущенной продукции за прошлый месяц, отпускные цены, плановые цены [4].	Письмо Государственного налогового комитета Республики Беларусь от 24 сентября 2001 г. N 7-5.1-12/5576 "О направлении методического пособия по проверке полноты и своевременности оприходования, учета и реализации готовой продукции и соблюдения норм естественной убыли при хранении, транспортировке и реализации материальных ценностей"

Особо хотелось бы отметить суждение В. Прохожей, которая, соглашаясь с мнением предыдущего автора, в свою очередь утверждает, что в качестве учетной цены необходимо использовать сформированные предприятием прейскурантные цены, но без учета налога на добавленную стоимость. «При такой оценке даже в случае предоставления определенных скидок покупателям можно определить с достаточной точностью запас продукции в ценах реализации» [11, с. 5]. Но при этом, на наш взгляд, при формировании учетной цены необходимо также исключить и остальные косвенные налоги, поскольку они не являются доходами организации, как это отмечалось нами ранее в статье «Выручка, как элемент реализации» [12], а следовательно, не влияют на оценку запасов готовой продукции с точки зрения прогнозируемой возможности получения дохода от ее реализации.

Кроме того, указанный порядок ведения аналитического учета движения готовой продукции позволит предприятию достоверно формировать статистический показатель «объема производства продукции (работ, услуг) в фактических ценах», поскольку согласно пункту 26 Инструкции по заполнению форм государственной статистической отчетности о производстве продукции и выполненных работах, услугах промышленного характера «При составлении отчета (статистической отчетности о производстве продукции и выполненных работах, услугах промышленного характера – Е.М.) для определения показателя «Объем производства продукции (работ, услуг)» принимаются фактические и сопоставимые отпускные цены на продукцию без налога на добавленную стоимость, акцизов и других налогов и платежей из выручки...» [13, п. 26].

Учитывая, что «В качестве сопоставимых цен при определении показателя «Объем продукции (работ, услуг) за отчетный и соответствующий период

прошлого года» принимаются цены на продукцию, сложившиеся в организации после первого их изменения в январе отчетного года.» [13, п. 29], становится очевидным, что рассчитать указанный показатель в сопоставимых ценах гораздо проще, чем в фактических, поскольку они остаются неизменными в течение всего отчетного периода, в отличие от фактических цен, которые регулярно пересматриваются предприятием. Следовательно, определить объем производства продукции (работ, услуг) в фактических ценах без соответствующей организации аналитического учета движения готовой продукции невозможно.

Таким образом, можно рекомендовать предприятиям использовать в качестве учетной цены сформированные прейскурантные цены без НДС и остальных косвенных налогов, что позволит определять запас продукции в ценах реализации на текущий момент, который будет изменяться лишь на сумму предоставляемых скидок, а следовательно, с достаточной точностью рассчитать прогнозируемый доход от реализации готовой продукции. **Применение указанных учетных цен в аналитическом учете движения готовой продукции наиболее полно отвечает принципу построения аналитического учета активов и обязательств по счетам и субсчетам согласно Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета с точки зрения обеспечения возможности получения данных об их наличии и движении, необходимых для управления организацией, поскольку позволит руководству предприятия владеть не только информацией о фактической себестоимости остатка готовой продукции, отраженной в бухгалтерском балансе, о нормативной (плановой) себестоимости готовой продукции и ее отклонениях от фактической, которая может быть получена при организации учета выручки готовой продук-**

**ции с помощью счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг», но и о возможных доходах от реализации указанного остатка готовой продукции, необходимых для планирования и прогнозирования дальнейшей деятельности организации.** Кроме того, указанный порядок организации аналитического учета движения готовой продукции позволит предприятию без дополнительных усилий непосредственно из данных аналитического учета получать показатель «объема производства продукции (работ, услуг) в фактических ценах» для составления статистической отчетности о производстве продукции и выполненных работах, услугах промышленного характера, что значительно облегчит труд учетных работников.

Использование предложенных автором учетных цен для отражения движения готовой продукции на аналитических счетах бухгалтерского учета приобретает еще большую актуальность в условиях применения различных ставок по налогу на добавленную стоимость (без НДС, 0%, 10% и т.д.), акцизам, а также при наличии льгот или особенностей по исчислению единых целевых платежей, что позволяет нивелировать влияние налогового бремени и увеличить сопоставимость стоимостных показателей, характеризующих отдельные группы выпускаемой предприятием продукции, а следовательно, повысить аналитическую емкость получаемых данных, необходимых для управления организацией, что является, как уже отмечалось выше, одной из задач аналитического учета в целом.

Немаловажное значение имеет также и тот факт, что наличие в текущем аналитическом учете данных о движении готовой продукции в действующих отпускных ценах без НДС и косвенных налогов позволит предприятию рассчитывать большое количество аналитических показателей, характеризующих эффективность ис-

пользования ресурсов, долю реализованной продукции в объеме производства, оборачиваемость готовой продукции, уровень затрат на рубль товарной продукции и т.п., что в настоящий момент является затруднительным в связи с отсутствием соответствующей информационной базы.

Таким образом, все вышесказанное подтверждает, что применение в практике аналитического учета реализованной продукции предложенных автором учетных цен наиболее полно отвечает принципам и задачам организации аналитического учета на предприятии, определенным Инструкцией по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Республики Беларусь: 18.10.1994 г., № 3321-XII. В ред. законов Республики Беларусь от 25.06.2001 г. № 42-3, 17.05.2004 г. № 278-3 // Консультант Плюс: Беларусь [Электрон. ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2006.
2. По применению Типового плана счетов бухгалтерского учета: Инструкция: утв. поста-

новлением Министерства финансов Республики Беларусь, 30.05.2003, № 89// Вестник Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь. – 2003, № 34. – С.20-112.

3. Инструкция по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства: утв. письмом Минфина СССР, 8.03.1960, № 63. В ред. письма Минфина СССР от 12.01.1983 № 4 // Консультант Плюс: Беларусь [Электрон. ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2006.

4. О направлении Методического пособия по проверке полноты и своевременности оприходования, учета и реализации готовой продукции и соблюдения норм естественной убыли при хранении, транспортировке и реализации материальных ценностей: письмо Государственного налогового комитета Республики Беларусь, 24.09.2001, № 7-5.1-12/5576 // Консультант Плюс: Беларусь [Электрон. ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2006.

5. По бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» Положение: утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 17.04.2002, № 62 //Стандарты бухгалтерского учета: сб. норматив. док. – Мн.: Информпресс, 2005. – С.48-52.

6. Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций: утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации 31.10.2000 № 94н. В ред. приказа Минфина РФ от 07.05.2003

№ 38н // Консультант Плюс: Беларусь [Электрон. ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2006.

7. По бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98 Положение: утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации 09.12.1998, № 60н // Все положения по бухгалтерскому учету. – М.: ГроссМедия Ферлаг, 2006. – С. 44-49.

8. Грачева Р.Е. Просто баланс. – К.: Редакция «Галицкие контракты», 2005. – 414 с.

9. Грабова Н.Н., Добровский В.Н. Бухгалтерский учет в производственных и торговых предприятиях, 2000.: Учеб. пособие для студентов вузов / Под ред. Н.В. Кужельного. – К.: А.С.К., 2006. – 624 с.

10. Шашко Т. Учет отгрузки и реализации продукции, работ, услуг. // Главный бухгалтер, 2003. – № 32. – С. 50-55.

11. Прохожая В. Учет отгрузки и реализации продукции, работ, услуг. // Главный бухгалтер. Учетная и отчетная документация, № 3, 2005 г. С.4-9.

12. Малей Е.Б. Выручка как элемент реализации // Финансы, учет, аудит. – 2005. – № 9. – С.61-64.

13. Инструкция по заполнению форм государственной статистической отчетности о производстве продукции и выполненных работах, услугах промышленного характера: утв. постановлением Министерства статистики и анализа Республики Беларусь 25.09.2002, № 104 // Консультант Плюс: Беларусь [Электрон. ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2006.