

УДК 343.74

Бандорина И.В.

*старший преподаватель кафедры судебной бухгалтерии и
бухгалтерского учета, Нижегородская академия МВД России*

Россия, г. Нижний Новгород

Игонина Е. С. кандидат экономических наук

*старший преподаватель кафедры судебной бухгалтерии и
бухгалтерского учета, Нижегородская академия МВД России*

Россия, г. Нижний Новгород

**ФОРМИРОВАНИЕ УЧЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ О
МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСАХ
ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА И НАПРАВЛЕНИЯ ЕЕ
ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ДЛЯ ВЫЯВЛЕНИЯ И ДОКАЗЫВАНИЯ ФАКТОВ
ХИЩЕНИЙ (НА ПРИМЕРЕ УЧЕТА ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ)**

Аннотация: В статье рассматриваются вопросы организации учета готовой продукции как части материально-производственных запасов, на конкретных примерах иллюстрируется техника учетной регистрации принятия к учету и реализации готовой продукции при использовании способа по фактической стоимости и при использовании учетных цен. На примере материала уголовного дела демонстрируется техника работы с учетной информацией при доказывании фактов хищений готовой продукции.

Ключевые слова: материально-производственные запасы, способы учета готовой продукции, учет поступления и реализации готовой продукции, списание отклонений, присвоение выручки от реализации готовой продукции, учет расчетов с подотчетными лицами, определение ущерба

***Abstract:** the article deals with the organization of accounting for finished products as part of inventory. specific examples illustrate the technique of registration of acceptance for accounting and sale of finished products when using the method at actual cost and when using accounting prices. On the example of the criminal case material, the technique of working with accounting information when proving the facts of theft of finished products is demonstrated.*

Keywords: inventory, methods of accounting for finished products, accounting for the receipt and sale of finished products, write-off of deviations, assignment of revenue from the sale of finished products, accounting for settlements with accountable persons, determination of damage

Экономический субъект независимо от организационно-правовой формы и сферы деятельности в обязательном порядке имеет в своем распоряжении материально-производственные запасы. Материально-производственные запасы производственного предприятия будут представлены в первую очередь основными и вспомогательными материалами и готовой продукцией, торгового предприятия соответственно товарами.

В этой связи для целей принятия управленческих решений, в том числе по определению объемов материально-производственных запасов необходимых для бесперебойного обеспечения производственного процесса, для пополнения номенклатуры товаров, пользующихся повышенным спросом очень важно правильно организовать бухгалтерский учет.

Исходя из определения бухгалтерского учета, следует напомнить, что учет начинается с документального оформления операций по движению активов, в дальнейшем результаты первичного наблюдения систематизируются с использованием счетов бухгалтерского учета в учетных регистрах. Учетные регистры синтетического и аналитического учета выступают информационной базой для подготовки форм бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта [1].

Для понимания процесса формирования учетной информации о

материально – производственных запасах обратимся к основным документам, регламентирующим организацию и постановку бухгалтерского учета данных активов.

Основными документами, регулирующими учет материально-производственных запасов, являются приказ Минфина РФ от 9 июня 2001 г. № 44н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01», приказ Минфина РФ от 28 декабря 2001 г. № 119н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов».

Анализ данных документов позволяет сделать следующие выводы:

1. Учет материально-производственных запасов может быть организован в двух оценках: по фактической или условной стоимости с внесением в конце отчетного периода корректировочных записей. Кроме этого товары (как часть материально-производственных запасов) в розничной торговле могут учитываться по продажной стоимости, это достигается посредством использования специального счета для учета торговых наценок.

2. Для учета транспортно-заготовительных расходов также необходимо выбрать один из способов. Первый предполагает непосредственное включение расходов, связанных с заготовлением материалов/товаров, в фактическую стоимость приобретаемых активов, второй основан на сборе указанных расходов на отдельном счете или субсчете и последующим распределением и включением в стоимость израсходованных материалов/проданных товаров.

Для усвоения техники ведения учета материально-производственных запасов рассмотрим порядок отражения в учете выпуска и реализации готовой продукции на примере условных данных.

Исходные данные. ООО «Тепличный комбинат» в качестве учетной цены на готовую продукцию (огурцы свежие) применяет нормативную себестоимость. На 01.02.2018 года остатка готовой продукции складе нет. В феврале собрано 2000 кг продукции, нормативная себестоимость калькуляционной единицы (1 кг) - 100 руб. Фактическая себестоимость калькуляционной единицы составила (1

кг) - 120 руб. По состоянию на 28.02.2018 покупателям отгружено 1500 кг продукции.

Остаток на 01.03.2018 составил в количественном выражении 500 кг.

Учетные записи, которые характеризуют поступление и реализацию готовой продукции представлены в таблице № 1.

Таблица № 1 – Организация учета выпуска и реализации готовой продукции с использованием условной оценки

СОДЕРЖАНИЕ ОПЕРАЦИИ	Варианты учета					
	Счет 40 «Выпуск продукции»			Субсчета к счету 43 43/1 – готовая продукция в условной оценке 43/2 – отклонение фактической стоимости от условной		
	Дебет счета	Кредит счета	Сумма	Дебет счета	Кредит счета	Сумма
Поступила готовая продукция по нормативной стоимости (2000 кг)	43	40	200 000	43/1	20	200 000
Отражение фактической себестоимости готовой продукции для ее отгрузки (2000 кг)	40	20	240 000	43/2	20	40 000

Рассмотрим порядок отражения в учете операций, связанных с реализацией продукции (при переходе права собственности по общим основаниям «по отгрузке») на примере следующих исходных данных:

ООО «Тепличный комбинат» в феврале 2018 года по договору с ООО «Фрукты-овощи» произвел поставку 1000 кг огурцов (право собственности переходит к покупателю при отгрузке). Договорная стоимость данной партии составила 236 000 рублей, в том числе НДС 36 000 рублей. В соответствии с условиями договора доставка продукции осуществляется за счет поставщика и не включается в договорную стоимость поставляемой продукции. Услуги по доставке отгруженной продукции оказал ИП Савельев, их стоимость составила 7000 рублей.

Сведения о датах совершения операций и первичных документах, их подтверждающих представлены в таблице № 2.

Таблица №2 – Характеристика документов, подтверждающих исполнение обязательств по договору поставки продукции

Дата	Документ, пояснение
17.02.2018 г.	Накладная №32 на отпуск огурцов со склада, счет-фактура № 14 от 17.02.2018 г.
17.02.2018 г.	Акт выполненных работ по доставке с ИП Савельев
18.02.2018 г.	Платежное поручение № 59 и банковская выписка о списании денежных средств в адрес ИП Савельев в сумме 7000 рублей
19.02.2018 г.	Платежное поручение № 111 и банковская выписка о зачислении денежных средств от ООО «Фрукты-овоши» на сумму 236 000 рублей

Используя данные об учетной стоимости единицы готовой продукции (1 кг - 100 рублей), отразим представленную выше совокупность событий в таблице № 3.

Таблица № 3 – Учетные записи по исполнению договора поставки (со стороны ООО «Тепличный комбинат»)

Дата, документ	Содержание операции	Бухгалтерская проводка		
		Дебет счета	Кредит счета	Сумма
Накладная №32 на отпуск огурцов со склада	Отражена отгрузка готовой продукции по нормативной стоимости (1000 кг за 100 руб.)	90/2	43/1	100 000
Накладная №32 на отпуск огурцов со склада, счет-фактура № 14 от 17.02.2018 г.	Отражение выручки отгруженных товаров со склада Отражен НДС с продаж	62 90/3	90/1 68	236 000 36 000
17.02.2018 г. Акт выполненных работ по доставке с ИП Савельев	Услуги по доставке отгруженной продукции оказал ИП Савельев	44	60,76	7000
18.02.2018 г. ПП № 59 и банковская выписка о списании денежных средств в адрес ИП Савельев в сумме 7000 рублей	Списаны денежные средства за доставку	60,76	51	7000
19.02.2018 г. ПП № 111 и банковская выписка о зачислении денежных средств от ООО «Фрукты-овоши» на сумму 236 000 рублей	Поступили денежные средства от ООО «Фрукты-овоши»	51	62	236 000

В конце месяца	Отражение фактической нормативной себестоимости отклонений от	90/2	40, 43/2	20 000
----------------	---------------------------------------------------------------	------	----------	--------

Расчет суммы отклонений, относящейся к реализованной готовой продукции целесообразно применять, когда имеются в наличии полные данные (т.е. сведения об остатке продукции и отклонениях на начало периода, движении продукции за период и остатке продукции на конец периода) по формуле, содержащейся в Методических рекомендациях [2]:

Применительно к нашей ситуации распределение отклонений может быть произведено более простым способом (пропорционально объемам отгруженной и оставшейся на складе продукции к общему объему произведенной за месяц).

Произведено 2000 кг продукции (100 %), 1000 кг было отгружено (55 %). Таким образом, величина отклонения, приходящаяся на реализованную продукцию, составит $50\% * 40\,000 = 20\,000$ рублей.

Однако, опираясь на рекомендации Инструкции по применению Плана счетов финансово-хозяйственной деятельности [3] и мнения специалистов в области бухгалтерского учета [4,5], режим использования счета 40 не предполагает наличия остатка на конец отчетного периода. Получается, что вся сумма отклонений должна быть включена в себестоимость реализованной продукции. Считаем, что использование такого подхода показатель «Запасы» бухгалтерского баланса в части, касающейся готовой продукции, будет сформирован с нарушением требования пункта 5 ПБУ 5/01 «о принятии к бухгалтерскому учету материально-производственных запасов по фактической себестоимости» [2].

В этой связи предпочтительнее использовать при организации учета выпуска готовой продукции в условной оценке счет 43 «Готовая продукция» с открытием к нему субсчетов (см. схему в таблице №1).

Если экономическим субъектом все же будет принято решение об использовании счета 40, то опираясь на иерархическую составляющую нормативных правовых актов в области регулирования учета материально-

производственных запасов, для выполнения требований ПБУ 5/01 можно отступить от правил Инструкции по применению плана счетов и закрепить в учетной политике порядок списания отклонений пропорционально стоимости отгруженной (реализованной) и оставшейся на складе готовой продукции.

Имея в виду, что счета бухгалтерского учета – это инструментарий для сбора информации в целях формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности данный способ учета готовой продукции вполне допустим. В конечном итоге суммирование остатков по счетам 43 и 40 обеспечит выполнение требования ПБУ 5/01 об отражении материально-производственных запасов в бухгалтерской отчетности по фактической стоимости.

Если же производственным предприятием применяется способ учета готовой продукции по фактической стоимости, то схемы учетных записей будут аналогичными тем, что приведены в таблице №1,3 по субсчету 1 к счету 43, за исключением отражения и списания отклонений.

Бухгалтерский учет помимо выполнения функции формирования информации об объектах бухгалтерского учета выполняет также и контрольную функцию по обеспечению сохранности ТМЦ. В этой связи мы убеждены в том, что хорошо организованная система учета и внутреннего контроля выступает серьезным препятствием для той категории работников экономического субъекта, у которых возникает желание причинить ущерб работодателю.

Рассмотрим практический случай, когда система внутреннего контроля на производственном предприятии позволила установить противоречия в учетной информации о движении готовой продукции. Впоследствии сама учетная информация и результаты ее исследования приобрели значение доказательств по уголовному делу о хищении выручки от реализации готовой продукции.

Как следует из материалов уголовного дела [6], противоречия в учетной информации были замечены бухгалтером, отвечающим за участок учета реализации готовой продукции мясокомбината «Звениговский» через экспедиторов. Так, при проверке Отчета о продажах готовой продукции одного из экспедиторов по состоянию на отчетную дату было установлено расхождение

между данными накладной, приложенной к отчету кладовщика (об отпуске продукции мясокомбината для последующей реализации через экспедитора) и данными Отчета о продажах соответствующего экспедитора.

Анализ возникновения и погашения задолженности подотчетного лица – экспедитора отдела сбыта указывал на постоянный рост задолженности и сигнализировал о возникновении недостачи у данного экспедитора. О данном факте было доложено главному бухгалтеру мясокомбината. Одновременно были направлены в адрес контрагентов (покупателей, с которыми взаимодействовал данный экспедитор) акты сверки задолженностей. Полученные от покупателей документы свидетельствовали об отсутствии у них в отношении мясокомбината задолженности (оплата за поставленную продукция была произведена в полном объеме).

По данному факту в соответствии с приказом директора мясокомбината была проведена инвентаризация готовой продукции и денежных средств в отношении подотчетного лица – экспедитора отдела сбыта. Комиссией была установлена сумма недостачи в период деятельности экспедитора с ноября 2013 года по март 2015 года. Столь длительный период недобросовестной деятельности экспедитора связан с переходом бухгалтерии мясокомбината на новую версию программы 1С и возникновением сбоев в работе программы. Данные обстоятельства, «ослабившиеся» на данный период систему учета послужили почвой, благоприятной для совершения хищений денежных средств.

Материалы проведенной инвентаризации впоследствии послужили основанием для возбуждения уголовного дела по статье 160 «Присвоение и растрата» части 3 «деяния, совершенные лицом с использованием своего служебного положения, а равно в крупном размере».

Определение объема присвоенных средств и/или готовой продукции следует оформить в виде таблицы. Исследование целесообразно проводить в отношении каждой накладной на отпуск готовой продукции.

Таблица № 4 – Расчет отклонений между документальными данными на отпуск готовой продукции и данными отчетов о реализации продукции по экспедитору отдела сбыта

Накладная на отпуск продукции экспедитору (№, дата, итоговая сумма)	Продажная стоимость продукции отпущенной по накладной	Сведения о сданной в кассу мяскокомбината выручки от реализации продукции (на основании ПКО и отчетах о продажах экспедитора)	Расхождение между выручкой за проданную продукцию(полученной экспедитором от покупателей) и суммой наличных сданных в кассу мяскокомбината (гр.2-гр.3)
1	2	3	4
Например, накладная № 11 от 23.11.2013 года Дт 90.2 Кт 43 себестоимость отпущенной для реализации мясной продукции Сумма 10,0 тыс.рублей	Дт 71 /эспедитор Кт 90.1 выручка от реализации мясной продукции получаемой экспедитором от покупателей по накладной №11 от 23.11.2013 г. Сумма 20,0 тыс.рублей	Дт 50 Кт 71/эспедитор сумма выручки, сданной в кассу мяскокомбината от реализации мясной продукции по накладной №11 от 23.11.2013 г. Сумма 14,0 тыс.рублей	Разница по накладной № 11 от 23.11.2013 года Составляет 6,0 тыс.рублей (20,0 – 14,0)
И так далее по всем остальным накладным			
Итого:			Общая величина отклонений

Итоговая сумма отклонений, рассчитанная по данной схеме, и будет являться величиной причиненного ущерба (присвоенных средств).

При этом необходимо иметь в виду, что если на дату проведения инвентаризации в служебной машине экспедитора имеются остатки готовой продукции, предназначенной для продажи покупателям, необходимо полученную в таблице сумму отклонений уменьшить на продажную стоимость мясной продукции, имеющейся в остатке у экспедитора. Кроме этого необходимо, чтобы выручка, имеющаяся «на руках» у экспедитора на дату проведения инвентаризации, была внесена в кассу с оформлением соответствующего приходного кассового ордера.

В заключении хотелось бы отметить следующее. Данные бухгалтерского учета могут содержать информацию о признаках противоправной деятельности.

Применительно к нашему случаю – это неблагоприятная ситуация в расчетах с подотчетными лицами (тенденция к увеличению дебиторской задолженности в отношении одного лица). Данный факт и послужил основанием для проведения проверочных мероприятий. Результаты этих мероприятий послужили основанием для возбуждения уголовного дела, а первичные документы и учетные регистры по движению готовой продукции и наличных денежных средств – информационной базой для проведения исследования по вопросу определения величины причиненного ущерба.

Использованные источники:

1. Российская Федерация. О бухгалтерском учете: федеральный закон: от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ: принят Гос. Думой 22 ноября 2011 года :одобр. Советом Федерации 29 ноября 2011 года. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 16.03.2020).

2. Российская Федерация. Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов: приказ Министерства финансов РФ от 28 декабря 2001 г. № 119н – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 16.03.2020).

3. Российская Федерация. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций. Инструкция по его применению: приказ Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н Приказ Минфина РФ от 31 октября 2000 г. №94н – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 16.03.2020).

4. Акатьева М.Д. Реализация готовой продукции: взаимосвязь правовых и учетных особенностей// Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии № 2. - 2016. С.10-17

5. Волчанова И.А., Ежакова Н.В. Актуальные вопросы учета готовой продукции // Ученые записки Крымского инженерно-педагогического университета. – 2017. - № 2(56) С.26 – 30

6. Приговор Звениговского районного суда Республики Марий Эл от 21.03.2019 года по делу № 1-8/2019 [Электронный ресурс] : Режим доступа <https://bsr.sudrf.ru/bigs/portal.html> (дата обращения: 16.03.2020).