**Глава 1 Теоретические основы бухгалтерского учета материально-производственных запасов**

* 1. **Понятие,** **оценка, классификация материально-производственных запасов**

К бухгалтерскому учету в качестве материально-производственных запасов принимаются активы:

 – используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг);

– предназначенные для продажи;

– используемые для управленческих нужд организации.

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).

Товары являются частью материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенные для продажи.

 Единица бухгалтерского учета материально-производственных запасов выбирается организацией самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации об этих запасах, а также надлежащий контроль за их наличием и движением. В зависимости от характера материально-производственных запасов, порядка их приобретения и использования единицей материально-производственных запасов может быть номенклатурный номер, партия, однородная группа и т.п.

С 1 января 2008 г. вступил в силу Приказ Минфина России от 26.03.2007 N 26н, которым внесены изменения в правила бухгалтерского учета материально-производственных запасов.

Основной поправкой стало исключение из способов оценки материально-производственных запасов оценки по себестоимости последних по времени приобретения (способ ЛИФО - last-in, first-out).

Оценка по способу ЛИФО основывается на допущении, что материально-производственные запасы (далее - МПЗ), первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости последних в последовательности приобретения. При применении этого способа оценка запасов, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической себестоимости ранних по времени приобретения, а в себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг учитывается себестоимость поздних по времени приобретения.

Отмена данного способа оценки еще сильнее сближает отечественные стандарты бухгалтерского учета с международными, ведь в МСФО 2 "Запасы" метод ЛИФО не предусмотрен.

Компании, применявшие способ ЛИФО, должны будут использовать иные способы оценки МПЗ, перечисленные в п. 16 Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н: способы оценки по себестоимости единицы, по средней себестоимости и ФИФО.

Однако, запретив способ ЛИФО в бухгалтерском учете организаций, законодатель оставил его в учете налоговом. Причем применять этот способ списания запасов для целей налогообложения выгодно, если цены на продукцию растут. Следовательно, если организация решит по-прежнему использовать способ ЛИФО в налоговом учете, ей придется вести учет возникающих налогооблагаемых временных разниц.

Еще одна важная поправка, внесенная рассматриваемым Приказом Минфина, изменила редакцию п. 4 ПБУ 5/01. С 1 января 2008 г. это ПБУ не будет применяться лишь в отношении активов, характеризуемых как незавершенное производство.

В настоящее время п. 4 ПБУ 5/01 содержит положение, запрещающее применять правила учета МПЗ также в отношении активов, используемых при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев. Однако уже с 1 января 2006 г. Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденное Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н, позволяет учитывать в составе МПЗ основные средства стоимостью менее 20 тыс. руб.

Таким образом, требования различных ПБУ противоречили друг другу. Данная ситуация требовала своего разрешения, и, наконец, правила учета подобных основных средств четко прописаны. <"Современный бухучет", 2007, N 6>

**Выбираем метод оценки МПЗ на 2008 год**

Метод оценки товаров и материалов, который компания будет применять вместо ЛИФО, нужно утвердить в учетной политике на 2008 год.

Кроме того, о смене способа списания МПЗ необходимо указать в пояснительной записке к годовой отчетности за 2007 год (п. 23 ПБУ 1/98 «Учетная политика организации»). При этом надо привести причину этого события. Это изменение нормативных актов – ПБУ 5/01 и Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утверждены соответственно приказами Минфина России от 9 июня 2001 г. № 44н и от 28 декабря 2001г. № 119н). Поправки в эти документы внесены приказом Минфина России от 26 марта 2007 г. № 26н.

Способов, которыми можно оценивать МПЗ в 2008 году, осталось всего три:

– по себестоимости каждой единицы;

– по средней себестоимости;

– по себестоимости первых приобретений (ФИФО).

Эти способы перечислены в пункте 16 ПБУ 5/01. Из него же следует: если до 2008 года компания применяла метод ЛИФО по разным группам МПЗ. На 2008 год для каждой из них она вправе установить разные методы. Разберемся. Какой из них удобнее применять в том или ином случае.

**Оценка по фактической себестоимости – самая точная**

Списывать по фактической себестоимости каждой единицы удобно. Например, дорогостоящие товары, которые продаются в единственном экземпляре или небольшими партиями. Например, автомобили, специальное оборудование, ювелирные изделия, предметы искусства. А вот для розничной торговли этот способ не подходит. Ведь поштучно списывать огромное количество мелких товаров очень трудоемко.

Главный плюс метода оценки по себестоимости каждой единицы – он позволяет получить абсолютно точные сведения о себестоимости использованных материалов (проданных товаров). Показатели бухгалтерской отчетности, которая сформирована с использованием этого метода, получаются реальными, без каких-либо усреднений или отклонений. А значит, данные такой отчетности можно без каких-либо корректировок использовать для анализа и планирования финансовой деятельности предприятия.

**Оценка по средней себестоимости упрощает работу**

Этот метод предполагает списание материалов (товаров) по среднемесячной себестоимости единицы. Ее значение рассчитывают по каждой группе (виду) товаров с помощью формулы:

Сс =(Со + Сп) : (Ко + Кп),

где Сс – среднемесячная себестоимость товаров;

Со – стоимость остатка товаров на начало месяца;

Сп – стоимость товаров, оприходованных за месяц;

Ко – количество товаров, оставшихся на начало месяца;

Кп – количество товаров, оприходованных за месяц.

Полученную таким образом среднюю себестоимость умножают на количество списываемых материалов (товаров). Полученное значение и есть сумма включаемой в бухгалтерские расходы себестоимости материалов (товаров). Правила ее расчета приведены в пункте 18 ПБУ 5/01 и пункте 75 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов.

 Данный метод списания очень удобен в розничной и мелкооптовой торговле. Например, в торговле продуктами питания, косметикой, бытовой химией, канцтоварами и т.п. Отследить, к какой партии относится каждая продаваемая единица такого товара, достаточно сложно.

Еще один плюс этого способа в том, что он усредняет себестоимость списанных материалов (товаров). При нестабильных ценах на закупаемую продукцию это помогает избежать непредсказуемости в финансовых показателях. То есть обеспечивает компании стабильные значения коэффициентов рентабельности, ликвидности, размера чистых активов и т.п.

 Правда, «усреднение» показателей имеет и вой недостаток. Бухгалтерская отчетность с такими показателями управленческим целям может не соответствовать.

**ФИФО позволяет формировать достоверную отчетность**

Метод ФИФО, так же как и метод средней себестоимости, подходит для оценки однотипных товаров и материалов. Суть метода описана в пункте 19 ПБУ 5/01 и пункте 76 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. Применяя этот метод, бухгалтер списывает материально-производственные запасы в той же последовательности и по тем же ценам, по которым они были закуплены. Таким образом, сначала на расходы уходят все товары из остатка на начало месяца, затем – товары из первой поступившей за месяц партии, затем – из второй и т.д.

Обратите внимание: метод ФИФО – это прямая противоположность методу ЛИФО. Поэтому переход на него может привести к резкому скачку (скорее всего к резкому уменьшению) стоимости списываемых в производство запасов. И как следствие к резкому уменьшению себестоимости продукции. Поэтому, выбирая этот метод, имеет смысл подумать о возможных последствиях заранее.

Существенный плюс метода ФИФО в том, что он практически не искажает показатели бухгалтерской отчетности. Ведь, как правило, предприятия используют материалы (отпускают в продажу товары) именно в порядке их приобретения.

**Остатки незавершенного производства переоценивать не нужно**

У многих предприятий, которые в 2007 году применяли в бухучете метод ЛИФО, по состоянию на 31 декабря 2007 года есть остатки незавершенного производства. То есть несписанные суммы на счетах 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательные производства» и т.д.

Нужно ли переоценивать эти остатки на 1 января 2008 года – в соответствии с выбранным новым методом списания материально-производственных запасов? Четкого ответа на этот вопрос в законодательстве нет.

С одной стороны, приказ Минфина России от 26 марта 2007 г. № 26н, которым внесены поправки в ПБУ 5/01, такую переоценку не предусматривает. А в пункте 4 ПБУ 5/01 сказано: приведенные в этом ПБУ правила к незавершенному производству не применяются.

С другой стороны, при изменении учетной политики пункт 21 ПБУ 1/98 требует корректировать включенные в бухгалтерскую отчетность данные за предшествующие периоды. А пункт 33 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» говорит о том, что показатели баланса на начало отчетного периода должны быть сопоставимыми с данными за предшествующий период. Из этого можно сделать вывод, что на 1 января 2008 года остатки незавершенного производства нужно пересчитать исходя из того, что организация применяла новый метод оценки материально-производственных запасов всегда.

Официальных разъяснений Минфина России по этому поводу на данный момент нет. Однако, специалисты этого ведомства придерживаются выгодной для бухгалтеров позиции. По их мнению, остатки незавершенного производства, которые числятся в бухучете на 31 декабря 2007 года, по состоянию на 1 января 2008 года пересчитывать не надо.

* 1. **Учет поступления материально-производственных запасов в организацию**

Все хозяйственные операции, проводимые организацией, согласно ст. 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Федеральный закон N 129-ФЗ) должны оформляться оправдательными документами. Эти документы являются первичными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Хозяйственные операции, не оформленные первичными учетными документами, не принимаются к учету и не подлежат отражению в регистрах бухгалтерского учета.

Первичные учетные документы принимаются к учету в том случае, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации.

Разработанные и утвержденные унифицированные формы первичной учетной документации в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 8 июля 1997 г. N 835 "О первичных учетных документах" должны применяться всеми организациями независимо от их организационно-правовой формы.

В соответствии с Постановлением Госкомстата Российской Федерации от 24 марта 1999 г. N 20 "Об утверждении Порядка применения унифицированных форм первичной учетной документации" в унифицированные формы первичной учетной документации, кроме форм по учету кассовых операций, организация при необходимости может вносить дополнительные реквизиты. При этом все реквизиты утвержденных унифицированных форм первичной учетной документации остаются без изменения, включая код, номер формы, наименование документа.

Удаление отдельных реквизитов из унифицированных форм не допускается.

Если организация приняла решение о внесении изменений в уже утвержденные формы, то такие изменения должны быть оформлены соответствующим организационно-распорядительным документом организации.

Форматы бланков, указанных в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, являются рекомендуемыми. В случае необходимости организация может изменить формат бланков. В частности, могут быть расширены или сужены графы и строки, включены дополнительные строки и вкладные листы для удобства размещения и обработки необходимой информации.

Поступление материальных ценностей на склад

Поступление материально-производственных запасов

Бухгалтерский учет материально-производственных запасов организации, являющиеся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (за исключением бюджетных и кредитных организаций), должны осуществлять в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденным Приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. N 44н (далее - ПБУ 5/01).

К бухгалтерскому учету в качестве материально-производственных запасов, согласно п. 2 ПБУ 5/01, принимаются:

- сырье, материалы и другие активы, используемые при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг);

- активы, предназначенные для продажи (готовая продукция и товары);

- активы, используемые для управленческих нужд организации.

Согласно Российскому энциклопедическому словарю сырье представляет собой сырье и материалы, подвергшиеся ранее воздействию труда и подлежащие дальнейшей переработке (например, добытая руда).

Различают первичное и вторичное сырье. К первичному сырью относятся уже названная нами добытая руда, хлопок-сырец, природный газ и так далее, вторичное сырье представляет собой пришедшие в негодность готовые изделия - металлолом, макулатура и другие.

Материалы представляют собой продукцию, которую расходуют с изменением формы, состава, состояния при изготовлении изделий, в том числе материалы, участвующие в сборке или производстве товаров на продажу. Стоимость материалов включается в себестоимость продукции.

Согласно п. 42 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных Приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. N 119н "Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов" (далее - Методические указания N 119н), материалы - это вид запасов. К материалам относятся сырье, основные и вспомогательные материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, топливо, тара, запасные части, строительные и прочие материалы.

Полуфабрикаты собственного производства - это продукты, изготовление которых закончено в одном или нескольких цехах, но подлежащие дальнейшей обработке в других цехах.

Данные складского учета материально-производственных запасов, оперативного учета их движения в подразделениях организации должны соответствовать данным бухгалтерского учета материально-производственных запасов. Приведенное положение является одним из основных требований, предъявляемых к бухгалтерскому учету материально-производственных запасов.

Материалы со складов поставщика или от транспортной организации получает уполномоченное лицо организации.

Право лица выступать в качестве доверенного лица организации при получении материальных ценностей от поставщиков оформляется выдачей доверенности (формы N М-2 и N М-2а). Унифицированные формы доверенностей утверждены Постановлением Госкомстата Российской Федерации от 30 октября 1997 г. N 71а "Об утверждении Унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве" (далее - Постановление N 71а).

Доверенность оформляется в бухгалтерии в одном экземпляре и выдается получателю под расписку.

Организации, у которых получение материальных ценностей по доверенности носит массовый характер, применяют форму N М-2а и выдачу этих доверенностей регистрируют в журнале учета выданных доверенностей. Журнал должен быть предварительно пронумерован и прошнурован. Рекомендуемая форма журнала учета доверенностей должна содержать следующие графы:

- N доверенности;

- дата выдачи доверенности;

- срок действия;

- должность и фамилия лица, которому выдана доверенность;

- наименование поставщика;

- N и дата наряда (счета, спецификации и другого заменяющего наряд документа) или извещения;

- расписка лица, получившего доверенность, и другие.

После регистрации доверенности в журнале работник организации, получающий материально-производственные ценности, обязан расписаться в доверенности.

Доверенности выдаются только лицам, работающим в данной организации, иным лицам выдача доверенностей не допускается. Выдаваемая доверенность должна быть полностью заполнена и должна содержать образец подписи лица, на имя которого она выписана. Согласно п. 5 ст. 185 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ) доверенность от имени юридического лица выдается за подписью его руководителя или иного лица, уполномоченного на это учредительными документами, с приложением печати этой организации. Если юридическое лицо основано на государственной или муниципальной собственности, доверенность на получение или выдачу денег и других имущественных ценностей, выдаваемая от имени такого юридического лица, должна быть подписана также главным (старшим) бухгалтером этой организации.

Доверенность на совершение сделок, требующих нотариальной формы, должна быть удостоверена нотариально, за исключением случаев, предусмотренных законом.

Как правило, доверенности выдаются на 10 - 15 дней, но в случае получения товарно-материальных ценностей в порядке плановых платежей доверенность может быть выдана на более длительный срок.

Срок действия доверенности в соответствии со ст. 186 ГК РФ не может превышать трех лет. Если срок в доверенности не указан, она сохраняет силу в течение одного года со дня ее совершения. Доверенность, в которой не указана дата ее совершения, ничтожна.

Все материальные ценности, поступающие в организацию, должны быть своевременно приняты на учет соответствующими складами.

В некоторых случаях в интересах производства материальные ценности целесообразно направлять непосредственно в соответствующие подразделения организации, минуя склады. Тем не менее такие материальные ценности в учете отражаются как поступившие на склад и переданные в цех или на участок. В первичных приходных документах делается отметка о том, что материальные ценности выданы подразделениям транзитом, то есть без завоза на склад или в кладовую. Следует учесть, что перечень материалов, которые могут транзитом направляться в подразделения и на участки организации, должен быть определен и оформлен приказом.

Материальные ценности, поступающие на склад организации, должны подвергаться тщательной проверке в отношении их соответствия ассортименту, количеству и качеству, указанным в документах поставщика.

Обратите внимание! Материалы должны приниматься к учету в соответствующих единицах измерения, по весу, объему, счету и так далее. По этим же единицам измерения устанавливается и учетная цена.

На практике нередки случаи, когда материалы поступают в одной единице измерения, например в тоннах, а отпускаются со склада в другой единице измерения, например в литрах. В такой ситуации принятие к учету и отпуск материалов должны отражаться в первичных документах, в складских карточках и регистрах бухгалтерского учета одновременно в двух единицах измерения. При этом вначале записывается количество в той единице измерения, которая указана в документах поставщика, а затем в скобках - количество в единице измерения, по которой материалы будут отпускаться со склада.

Если в документах поставщика указана более крупная или более мелкая единица измерения, чем принято в организации, такие материалы принимаются к учету в той единице измерения, которая принята в данной организации.

В п. 50 Методических указаний N 119н сказано, что если отражать движение материала в двух единицах измерения затруднительно, то можно перевести материал в другую единицу измерения, составив при этом акт перевода. В акте перевода в другую единицу измерения следует указать количество материала в единицах измерения, указанных в документах поставщика, и в единице измерения, по которой материал будет отпускаться со склада. Одновременно определяется учетная цена материала в новой единице измерения. В карточке складского учета записи о принятии материалов к учету делаются в единице измерения поставщика, а также в новой единице измерения, при этом делается ссылка на акт.

Пунктом 49 Методических указаний N 119н установлено, что приемка и принятие к учету поступающих материалов, при условии отсутствия расхождений между данными поставщика и фактическими данными, оформляется соответствующими складами путем составления приходных ордеров (форма N М-4). Вместо оформления приходного ордера допускается проставление на документе поставщика штампа, оттиск которого содержит те же реквизиты, что и приходный ордер. В этом случае заполняются реквизиты штампа и ставится очередной номер приходного ордера, такой штамп приравнивается к приходному ордеру. Заметим, что помимо Методических указаний N 119н на это указывает и Письмо Минфина России от 29 октября 2002 г. N 16-00-14/414 "Об оформлении документов по приемке и оприходованию материалов".

Приходный ордер (форма N М-4) применяется для учета материалов, поступающих от поставщиков или из переработки. Составляется приходный ордер на фактическое количество поступивших материальных ценностей материально ответственным лицом в одном экземпляре в день поступления ценностей на склад. В том случае, если поступающие материальные ценности содержат драгоценные металлы и камни, в данной форме заполняется графа "Номер паспорта".

На массовые однородные грузы, например руду, известняк, песок, щебень, уголь и другие, которые прибывают от одного и того же поставщика несколько раз в течение одного дня, допускается составление приходного ордера в целом за день. О каждой приемке делается запись на обороте приходного ордера. В конце дня обороты подсчитываются, общий итог заносится в приходный ордер.

На практике нередки случаи, когда при приеме материальных ценностей материально ответственным лицом выявляется несоответствие поступивших материалов их ассортименту, количеству и качеству, указанным в документах поставщика. В такой ситуации приходный ордер формы N М-4 не составляется, а составляется Акт о приемке материалов (форма N М-7). Данный акт составляется также для оформления приемки материалов, поступивших без документов.

Данный акт является юридическим основанием для предъявления претензии поставщику, отправителю.

Акт составляется комиссией, в состав которой в обязательном порядке входит материально ответственное лицо, представитель отправителя (поставщика) или представитель незаинтересованной организации.

Акт составляется в двух экземплярах, один из которых с приложенными документами передается в бухгалтерию, а другой - отделу снабжения или бухгалтерии для направления претензионного письма поставщику. Если в организации есть юридический отдел, то составление претензионного письма может быть поручено данному отделу.

Приходные ордера и акты о приемке материалов должны составляться в день их поступления. В некоторых случаях, когда отдельные партии материалов находятся в процессе технической приемки или лабораторного испытания, материалы принимаются на ответственное хранение. В этом случае заведующий складом или кладовщик делает записи о таких материалах в специальную книгу. Записи в данной книге ведутся с подразделением материалов: "Материалы, ожидающие приемки" и "Материалы, принятые на ответственное хранение". На складах и в кладовых такие материалы должны храниться обособленно, и до выяснения результатов приемки расходование их не допускается.

Следует обратить внимание, что сдаче на склад подлежат и материалы, закупленные подотчетными лицами. Принятие к учету таких материалов производится в общеустановленном порядке на основании оправдательных документов, подтверждающих их приобретение. Такими документами могут выступать накладные, мягкие чеки к чекам ККТ, счета-фактуры, закупочные акты при покупке материалов у населения. Все перечисленные виды документов и документы, свидетельствующие о том, что материалы оплачены, в обязательном порядке должны быть приложены к авансовому отчету подотчетного лица.

Учет движения материалов на складе по каждому сорту, виду и размеру, ведется в Карточке учета материалов (форма N М-17), заполняемой на каждый номенклатурный номер материала. Записи в карточке ведутся материально ответственным лицом на основании первичных приходно-расходных документов в день совершения операции.

Более подробно с вопросами, касающимися материально-производственных запасов, Вы можете ознакомиться в книге авторов ЗАО "BKR-Интерком-Аудит" "Материально-производственные запасы".

**Прием и получение товара**

Основанием для отражения операций по поступлению товаров являются Унифицированные формы первичной учетной документации по учету торговых операций, утвержденные Постановлением Госкомстата России от 25 декабря 1998 г. N 132 (далее - Постановление N 132).

Согласно п. 2.1.1 Методических рекомендаций по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли, утвержденных Письмом Роскомторга от 10 июля 1996 г. N 1-794/32-5, порядок и сроки приема товаров по количеству, качеству и комплектности и его документального оформления регулируются действующими техническими условиями, условиями поставки, договорами купли-продажи и инструкциями о порядке приемки товаров народного потребления по количеству, качеству и комплектности.

Передача товара покупателю оформляется товаросопроводительными документами, предусмотренными условиями поставки и перевозки товара. Это могут быть накладные, товарно-транспортные накладные, железнодорожные накладные, счета, счета-фактуры.

Товары, приобретаемые организацией торговли для перепродажи, могут поступать непосредственно к ней на склад, а могут приниматься торговой организацией вне собственного склада.

Осуществляя приемку на своем складе, организация торговли может заверить товаросопроводительный документ своим штампом, в этом случае не требуется доверенность. Если приемка осуществляется вне склада покупателя (на складе поставщика, на железнодорожной станции, пристани, в аэропорту), то получение товара осуществляется материально ответственным лицом организации торговли по доверенности, которая подтверждает право материально ответственного лица на получение товара. Порядок оформления доверенности был рассмотрен выше.

Пунктом 2.1.5 Методических рекомендаций по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли, утвержденных Письмом Роскомторга от 10 июля 1996 г. N 1-794/32-5, определено, что порядок приемки товаров, документальное оформление приемки зависят, в частности:

- от места приемки;

- от характера приемки (по количеству, качеству, комплектности);

- от степени соответствия договора поставки сопроводительным документам (наличие или отсутствие).

Приемка товаров по количеству и качеству предусматривает проверку соответствия фактического наличия товаров данным, содержащимся в транспортных, сопроводительных и (или) расчетных документах, а при приемке по качеству и комплектности - требованиям к качеству товаров, предусмотренных в договоре.

Получение товара оформляется по-разному - в зависимости от близости офиса к месту нахождения склада. Если склад фирмы-поставщика и офис находятся в одном месте, то оформление документов и выдача товаров происходит одновременно. Документом на отпуск товаров в данном случае является накладная.

Если склад фирмы-поставщика удален от офиса, то представителю торговой организации (материально ответственному лицу) выдается документ на получение товара, по которому ему на складе будут отпущены материальные ценности. В случае отсутствия на складе товара в необходимом количестве получателю выписывается новый документ - расходная накладная, в которой указывается фактически отпущенное количество товара. В накладной указывается:

- номер и дата выписки;

- наименование поставщика и покупателя;

- наименование и краткое описание товара;

- количество товара;

- цена и общая стоимость товара (с учетом НДС), налог на добавленную стоимость должен быть указан отдельной строкой.

Накладная должна быть выписана в 4 экземплярах, первые два остаются у поставщика (на складе и в бухгалтерии), оставшиеся два передаются покупателю (в бухгалтерию и материально ответственному лицу). Накладная должна быть заверена печатями поставщика и получателя и подписями материально ответственных лиц (один отпустил товар, другой - принял).

Если товар находится в ненарушенной таре, то приемка может проводиться по количеству мест, массе брутто или по количеству товарных единиц и маркировке на таре. Если не проводится проверка фактического наличия товара в таре, то необходимо сделать отметку об этом в сопроводительном документе.

Если количество и качество товара соответствуют данным, указанным в товаросопроводительных документах, то на сопроводительные документы (накладная, товарно-транспортная накладная и другие документы, удостоверяющие количество или качество поступивших товаров) накладывается штамп организации-покупателя, что подтверждает соответствие принятых товаров данным, указанным в сопроводительных документах. Материально ответственное лицо, осуществляющее приемку товара, ставит свою подпись на товаросопроводительных документах и заверяет ее круглой печатью торговой организации.

Для оформления приемки товаров по качеству, количеству, массе и комплектности в соответствии с правилами приемки товаров и условиями договора применяется Акт о приемке товаров (форма N ТОРГ-1), составляемый членами приемной комиссии, уполномоченными руководителем организации. Приемка товаров производится по фактическому наличию.

Количество составляемых экземпляров акта и комплектность прилагаемых документов определяются в каждом конкретном случае.

Для оформления приемки товарно-материальных ценностей, имеющих количественные и качественные расхождения с данными сопроводительных документов поставщика, применяются следующие документы:

- Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей (форма N ТОРГ-2), составляемый на отечественные товары в четырех экземплярах;

- Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке импортных товаров (форма N ТОРГ-3), составляемый на импортные товары в пяти экземплярах.

Если в момент приемки товара выявлено несоответствие веса брутто весу, указанному в сопроводительных документах, покупатель не должен вскрывать тару и упаковку. Если при правильности веса брутто недостача товара установлена в ходе проверки веса нетто или количества товарных единиц в отдельных местах, то покупатель вправе приостановить приемку остального груза. Тару, упаковку вскрытых мест и товары, находившиеся в них, необходимо сохранить, а затем передать представителю организации-отправителя.

То есть при обнаружении отклонений по количеству, качеству представитель торговой организации обязан:

- приостановить приемку;

- обеспечить сохранность товара и принять все необходимые меры к предотвращению его смешения с другим однородным товаром;

- вызвать представителя поставщика для составления двустороннего акта.

Уведомление о вызове представителя отправителя (поставщика) должно быть направлено ему не позднее 24 часов, а в случае несоответствия при приемке скоропортящихся товаров - немедленно.

Для учета товарно-материальных ценностей в местах хранения товаров Постановлением N 132 утвержден Товарный ярлык (форма N ТОРГ-11), заполняемый материально ответственным лицом в одном экземпляре на каждое наименование товара с проставлением порядкового номера ярлыка. Товарный ярлык хранится вместе с товарно-материальными ценностями, его данные используют для заполнения инвентаризационной описи при проведении инвентаризации товарно-материальных ценностей. < «Налоги» (газета), 2007, N 22>

* 1. **Автоматизированные информационные технологии в бухгалтерском учете**

На организацию и ведение бухгалтерского учета значительное влияние оказывают изменения в управлении экономикой и переход к рыночным отношениям. С осуществлением перехода к международным системам учета требуется разработка новых форм его методологии. Значительным изменениям подвергается информационная система бухгалтерского учета и традиционные формы организации ее компьютерной обработки. От бухгалтера требуется знание объективной оценки финансового состояния предприятия, овладение методами финансового анализа, умение работать с ценными бумагами, обоснование инвестиций денежных средств в условиях рынка.

Без совершенствования информационной системы и использования современных персональных компьютеров – необходимого инструмента в работе бухгалтера – немысленно овладение новыми методами. Информационные системы составляют основу деятельности управления любого экономического объекта, имеют сложное построение, их состав зависит от вида деятельности, а также размера предприятия или организации.

Включаются функции управления подготовкой производства, планирования, материально-технического снабжения и сбыта; ведения бухгалтерского учета и осуществления бухгалтерской деятельности, реализации и сбыта готовой продукции, решения кадровых вопросов. Они называются функциональными подсистемами. Бухгалтерский учет играет большую роль в процессе управления.

Функциональные системы имеют свой состав комплексов задач и информации, которые предназначены для определенных функций управления. Так в функциональной подсистеме материально-технического снабжения выделяются комплексы задач по расчету потребности в материалах, определении норм запасов, выполнении договоров с поставщиками.

Возникают межфункциональные комплексы задач управления.

Версии программных продуктов по бухгалтерскому учету объединяют информацию комплексов различных участков учета.

Рассмотрим организацию межфункционального комплекса на примере программы «Материалы», в которой основу составляет единая база данных, функционирующая в условиях локальной вычислительной техники предприятия. В процессе учета наличия и движения материальных ценностей задействованы специалисты трех подразделений: складов, бухгалтерии, а также отдела материально-технического снабжения. Программный комплекс включает:

1. модуль кладовщика (склад);
2. модуль бухгалтерии;
3. модуль экономиста материально-технического снабжения.

Программный модуль кладовщика обеспечивает ведение картотеки склада. Регистрацию прихода-расхода материальных ценностей; бухгалтера – заполнение документов по движению материальных ценностей в части данных бухгалтерского учета, контроль операций по движению материалов, учет движения материалов в их количественном и суммовом выражении, финансовые расчеты. Номенклатуру материальных ценностей, банк коммерческих предложений и формирование документов по движению материальных ценностей ведет экономист материально-технического снабжения.

Для торговых организаций программные продукты предусматривают многофункциональную обработку бухгалтерского учета в комплексе с маркетинговыми операциями. Таким образом, модуль «склад» позволяет вести учет на складе по движению товаров, выписывать счета, составлять книги покупок, автоматически формировать проводки и передавать их бухгалтеру.

Программа «1С: Бухгалтерия 7.7» позволяет вести учет бухгалтерских операций типа «Проводка – Главная книга – Баланс», обеспечивает оформление таких документов, как платежные поручения, реестр чеков, доверенности, счета и т.д.

 Программа «1С: Бухгалтерия» имеет много достоинств, что и привлекает предприятия при ее покупке. Программа ориентирована на привычную ручную работу бухгалтера (журнально-ордерную систему), при этом значительно упрощая ее, рассчитана на пользователя непрофессионала. Меню программы составлено в удобной форме и имеет вид:

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Операции | Справочники | Документы | Журналы | Отчеты | Сервис | Окна | Помощь |

Каждый пункт меню имеет подпункты.

С внедрением новых информационных технологий вместо бумаги в качестве материальных носителей стали использоваться электронные носители - магнитные и оптические диски, электрические колебания, электромагнитные волны. В связи с этим происходит постепенный процесс вытеснения бумажного документа и замены его формой электронного документа. К сожалению, в отличие от информации, зафиксированной на бумажном носителе, информация на электронном носителе может быть легко изменена без желания ее автора в результате несанкционированного доступа к ней постороннего лица, причем без всяких следов такого вмешательства. Применение электронного документа вызывает свои сложности, которых можно избежать при использовании бумажных документов. Поэтому возникает вопрос о том, насколько оправданно и целесообразно применение электронного документа в российской практике. Иными словами, сможет ли электронный документ конкурировать с бумажным, вытеснить его, ведь при применении электронных документов неизбежны дополнительные материальные затраты.

Электронная цифровая подпись. Если для традиционных документов подпись или штамп всегда были жестко привязаны к самому документу, то, например, указание пароля либо предъявление магнитной карточки открывает вход в некую систему создания документов, и в дальнейшем такие документы не имеют жестко увязанного с ними подтверждения их подлинности. Например, вы вставляете магнитную карточку в банкомат и вводите ваш код, после этого делаете запрос (создаете электронный документ) на получение определенной суммы наличными. Никакого документа, аналогичного расходному ордеру с вашей подписью, который вы заполняете в сбербанке, в данной ситуации не существует. Поэтому для повышения безопасности таких систем часто используются комбинации различных методов (например, при оплате товара или услуги с помощью магнитной карточки приходится подписывать бумажный документ, подтверждающий платеж).

Электронный документ и электронная цифровая подпись представляют собой технико-юридический прием - фикцию, являющуюся одной из основ регулирования общественных отношений с применением информационных технологий в сфере электронного документооборота.

**Глава 2 Бухгалтерский учет материально-производственных запасов в Областном Государственном Унитарном предприятии Управлении Материально-Технического Обеспечения дорожного хозяйства Челябинской области**

**2.1 Краткая характеристика Областного Государственного Унитарного предприятия Управления Материально-Технического Обеспечения дорожного хозяйства Челябинской области**

Фирменное наименование предприятия:

на русском языке:

полное – Областное Государственное Унитарное предприятие Управление Материально-Технического Обеспечения дорожного хозяйства Челябинской области;

сокращенное наименование – ОГУП УМТО.

Адрес: 454048 г. Челябинск, ул. Елькина 77, фактический адрес: 454053 г. Челябинск, Троицкий тракт, 21-ж, а/я 9410.

Областное Государственное Унитарное предприятие – Управление Материально-Технического Обеспечения создано на основании постановления Губернатора Челябинской области № 578 от 5 августа 1997г. для обеспечения деятельности Главного управления дорожного хозяйства Челябинской области и зарегистрировано постановлением Главы города Челябинска № 534 – п от 20.04.1998г. № 8528-1.

Основные виды деятельности Предприятия следующие:

1. снабженческо-сбытовая и связанное с этим складирование (хранение) материально-технических ресурсов;
2. транспортные перевозки;
3. производство и реализация материалов, необходимых для нормального функционирования автомобильных дорог;
4. другие виды деятельности.

Предприятие осуществляет свою деятельность на основании лицензий выданных:

Министерством транспорта РФ на перевозку грузов автомобильным транспортом от 12.03.2004 ГСС-74-400342, сроком действия до 13.03.2009;

Министерством энергетики РФ на осуществление деятельности по хранению нефти, газа и продуктов их переработки от 16.04.2004 Д 0001056, сроком действия до 15.04.2009;

Федеральной службой по экологическому, технологическому надзору на эксплуатацию взрывоопасных производственных объектов № 56-ЭВ-002045, сроком действия до 06.06.2011.

Предприятие возглавляет руководитель (директор), назначаемый на эту должность правительством Челябинской области.

Предприятие находится в ведомственном подчинении Министерства строительства, инфраструктуры и дорожного хозяйства Челябинской области. Функции учредителя осуществляет Челябинская область в лице министерства промышленности и природных ресурсов области.

Предприятие создано для обеспечения подрядных организаций Управления дорожного хозяйства челябинской области дорожно-строительными материалами техникой, оборудованием и другими материально-техническими ресурсами, осуществляющих ремонт, строительство и реконструкцию дорог общего пользования и сооружений на них, объектов производственной базы, других зданий и сооружений, необходимых для деятельности Управления дорожного хозяйства.

Предприятие зарегистрировано в едином государственном реестре юридических лиц ИМНС по Советскому району г. Челябинска, о чем выдано свидетельство серии 74 № 002073853 от 24.11.2003 г. Согласно изменениям к Уставу №7 от 09.12.03 № 1854 размер уставного капитала предприятия составил 22173332 (двадцать два миллиона сто семьдесят три тысячи тридцать два) рубля 21 (двадцать одна) копейка, в т.ч. основные средства 16820130,21 руб., оборотные средства 5353202 руб.

Имущество предприятия находится в собственности Челябинской области и принадлежит предприятию на праве хозяйственного ведения.

Предприятие является хозяйствующим субъектом, обладающим правами юридического лица имеет самостоятельный баланс, расчетный и иные счета в банках, круглую гербовую печать со своим наименованием, штамп, бланки, фирменное название, товарный знак.

Предприятие отвечает по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом.

Предприятие от своего имени приобретает имущественные и неимущественные права и несет обязанности, выступает истцом и ответчиком в суде и арбитражном суде в соответствии с действующим законодательством российской Федерации.

ОГУП УМТО дорожного хозяйства Челябинской области сотрудничает с такими организациями как: ООО «Дорожная фирма АСФАЛЬТ», ОГУП «Аудит-классик эксперт», ООО «Охранное агентство Алекс-А», АО ЗТ «Автоагрострой», ООО «Азимут», ООО Брединское ДРСУ Дорожник, ОГУП «Варненское ДРСУ», ООО «Вета», ООО «ДВБ - КАРД», ООО «ДОРСЕРВИС», «ДСУ-1», ОГУП «Еманжелинское ДРСУ», ООО «Интерглас-Урал», ООО «Интерметпоставка-Челябинск», ОГУП «Каслидорремстрой», ООО «Каслидорстрой», ООО «Комус Южный Урал», ОАО «Корпорация Автошинснаб», ООО «Компания «Соль Региона», ООО «Кусинское ДРСУ», ОГУП ТД «Лакокраска», ООО «Лекформ» НПФ, ООО «Люкс вода», ООО ТД «Мазис», ООО «МеталлСнабСбыт», ООО «Миасское ДРСУ», ООО «Нагайбакское ДРСУ», ООО «Ник СТ», Октябрьское ПРСД, ООО «Паллада ЦТО», ООО «Пластовское ДРСУ», ООО «Пром-Индустрия», ОАО «РОСТЕЛЕКОМ», ОГУП «Саткинское ДРСУ», ООО «Уйское ДРСУ», ООО «Чесменское ДРСУ», и др.; банки: ОАО Банк «Снежинский», ОАО «Челиндбанк».

Предприятие строит свои отношения с другими предприятиями, организациями и гражданами во всех сферах хозяйственной деятельности на основе договоров, соглашений, контрактов.

**2.2 Постановка бухгалтерского учета материально-производственных запасов в Областном Государственном Унитарном предприятии Управлении Материально-Технического Обеспечения дорожного хозяйства Челябинской области**

Все первичные документы продвижению материалов со складов и подразделений организации поступают в бухгалтерию. Именно на этой стадии учетного процесса работники бухгалтерии обязаны осуществлять контроль за законностью, целесообразностью и правильностью документального оформления операций по движению производственных запасов. После проверки первичные документы подвергаются таксировке (умножением количества материалов на цену).

Учета материалов в бухгалтерии: в бухгалтерии открывают на каждый вид и сорт материалов карточки аналитического учета, в которые записывали на основании первичных документов операции по поступлению и расходу материалов. Эти карточки отличаются от карточек складского учета лишь тем, что учет материалов в них ведут не только в натуральном, но и в денежном выражении. По окончании месяца по итоговым данным карточек составляют сортовые количественно-суммовые о6оротные ведомости аналитического учета и сверяют их с оборотами и остатками на соответствующих синтетических счетах и данными карточек складского учета.

Более прогрессивным является оперативно-6ухгалтерский, или сальдовый, метод учета материалов. При сальдовом методе бухгалтерия не дублирует складской сортовой учет ни в отдельных карточках аналитического учета, ни в оборотных ведомостях, а использует в качестве регистров аналитического учета карточки учета материалов, ведущиеся на складах.

Ежедневно или в другие установленные сроки {как правило, не реже одного раза в неделю) работник бухгалтерии проверяет правильность записей кладовщика в карточках учета материалов и подтверждает их своей подписью на самих карточках. В конце месяца заведующий складом, а в отдельных случаях работник бухгалтерии переносит количественные данные об остатках на 1-е число месяца по каждому номенклатурному номеру материалов из карточек учета материалов в ведомость учета остатков материалов на складе (без оборотов прихода и расхода).

После проверки и визирования работником бухгалтерии ведомость остатков передают в бухгалтерию, где остатки материалов таксируют по учетным ценам и выводят их итоги по отдельным учетным группам материалов и в целом по складу.

При сальдовом методе учета материалов поступившие в бухгалтерию первичные документы по движению материалов после их проверки и таксировки раскладываются в контрольной картотеке отдельно по приходу и расходу в разрезе складов и номенклатурных групп материалов. По истечении месяца картотеку используют для составления групповых оборотных ведомостей в суммовом выражении по каждому складу в отдельности. Таких групп в крупных организациях бывает несколько десятков (вместо тысяч наименований материалов). Данные этих ведомостей сверяют со стоимостными данными ведомости остатков и с итогами записей в регистрах синтетического учета.

Аналитический учет материалов в бухгалтерии с применением компьютеров можно осуществлять и посредством составления сортовых о6оролвых ведомостей по номенклатурным номерам на основании поступающих первичных документов. Сверка со складским учетом в этом случае осуществляется вручную. При переносе данных из карточек складского учета в компьютер на их основе разрабатывается сортовая о6оротная-сличительная ведомость, в которой сопоставляются исходящий остаток материалов (в количественном и суммовом выражении) по первичным документам, по карточкам складского учета и выявляются отклонения между этими данными.

Изложенные варианты аналитического учета материалов с применением компьютеров имеют существенные недостатки, поскольку при сальдовом методе трудоемкой является разработка групповых и сальдово-сличительных ведомостей для сверки данных бухгалтерского и складского учета непосредственно с помощью машин. При составлении только сальдовой ведомости сверка с карточками складского учета производится вручную, что значительно затрудняет поиск и обнаружение ошибок.

В настоящее время разработано несколько вариантов программ учета производственных запасов с применением компьютеров, в которых эти проблемы успешно решены.

Формирование учетной стоимости МПЗ с использованием счетов 15 и 16 предполагает использование нормативных (плановых) цен МПЗ. По дебету счета 15 собираются фактические затраты на приобретение МПЗ, с кредита этого счета МПЗ списываются по нормативным ценам (аналогично счету 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)"). TЗP обособляются на счете 16, а затем присоединяются (при отрицательной разнице — сторнируются) к тем затратам или расходам, на которые списана стоимость выбывших МПЗ.

Д-т сч. 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей"/А,

К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"500 руб. (100 руб. - 5 ед.);

Д-т сч. 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей "/В,

К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" 150 руб. (10 руб. 15 ед.);

Д-т сч. 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей"/А,

К-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами," 15 руб., 3 руб.;

Д-т сч. 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей"/В,

К-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" 25 руб., 7 руб.;

Д-т сч. 10 "Материалы"/А,

К-т сч. 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей "/А

525 руб. (105 руб. 5 ед.);

Д-т сч. 10 "Материалы"/В,

К-т сч. 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей "/В

180 руб. (12 руб.. 15 ед.);

Д-т сч. 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей "/А,

К-т сч. 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей"

7 руб. (525 руб. — 518 руб.);

Д-т сч. 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей"/В,

К-т сч. 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей"

2 руб. (182 руб. — 180 руб.).

Отклонения не списываются раздельно, поскольку аналитический учет по счету 16 ведется по Группам МПЗ с приблизительно одинаковым уровнем этих отклонений, а в нашем случае уровень отклонений одинаков (7 руб.: 525 руб. = 0,01 руб.; 2 руб.: 180 руб. = 0,01 руб.):

Д-т сч. 20 "Основное производство",

К-т сч. 10 "Материалы"/А 315 руб. (105 руб. 3 ед.);

Д-т сч. 08 "Вложения во внеоборотные активы",

К-т сч. 10 "Материалы"/А 210 руб. (105 руб. 2 ед.);

Д-т сч. 23 "Вспомогательные производства",

К-т сч. 10 "Материалы"/В 120 руб. (12 руб, 10 ед.);

Д-т сч. 91 "Прочие доходы и расходы",

К-т сч. 10 "Материалы"/В 24 руб. (12 руб. 2 ед.).

Сальдо по счету 10 показывает объем материалов на складе: 36 руб. (12 руб. 3 ед.) (для проверки: 525 + 180 — 315 — 210 -120 — 24 = 36 руб.).

Порядок распределения отклонений:

Д-т сч. 20 "Основное производство",

К-т сч. 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей" (красным) 2,23 руб. [5 руб. 315:(525 + 180)];

Д-т сч.. 08 "Вложения во внеоборотные активы",

К-т сч. 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей" (красным) 1,49 руб. [5 руб. 210:(525'+ 180)];

Д-т сч. 23 Вспомогательные производства",

К-т сч. 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей" (красным) 0,85 руб. [5 руб. 120: (525 + 180)];

Д-т сч. 91 "Прочие доходы и расходы",

К-т сч. 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей" (красным) 0,17 руб. [5 руб. 24: (525 + 180)].

Сальдо по счету 16 показывает объем отклонений, приходящийся на остаток материалов на складе: 0,26 руб. (5 — 2,23 — 1,49 — 0 85 — 0,17) (для проверки: 0,25 руб. [5 руб. 36: (525 + 180)], разница объясняется округлением).

В следующем месяце затраты, выявленные после принятия материалов к учету, присоединяются к общей сумме отклонений и распределяются вместе с ними.

Сальдо на счете 15 остается только по материалам, по которым не завершен процесс их заготовления. Затраты, признанные после принятия материалов к учету, и отклонения в доле, приходящейся на стоимость материалов на складе, отражаются в виде сальдо по счету 16. При заполнении баланса остатки по счетам 15 и 16 присоединяются к стоимости МПЗ.

Данная схема наиболее удобна при возможности прогнозирования стоимости МПЗ с достаточно высокой степенью точности: использование нормативных величин эффективно только в условиях стремления предприятия к минимизации отклонений. Если отклонения велики, то это свидетельствует либо о неточном формировании нормативных цен, либо о неэффективном приобретении материалов (снабженцы не укладываются в те лимиты и нормативы, которые им установлены).

В условиях отпуска МПЗ в производство "с колес", когда получены далеко не все расчетные документы и велика доля неотфактурованных поставок, эта схема является практически единственно приемлемой, поскольку позволяет принять МПЗ к учету по нормативным ценам, не ожидая формирования их фактической стоимости.

На первый взгляд, использование нормативных цен усложняет бухгалтерский учет МПЗ, поскольку вводит новый показатель — отклонения. Однако на самом деле этот способ значительно упрощает процедуру учета, так как исчезает необходимость формирования учетной стоимости путем отслеживания всех расходов, связанных с приобретением данной партии товаров или материалов. Учетная стоимость автоматически приравнивается к нормативным ценам, а все сопутствующие расходы без трудоемкой сортировки списываются на счет 15 (так как аналитика на счетах 15 и 16, в отличие от предыдущей схемы, строится в зависимости от соотношения учетной цены и величины отклонения по отдельным группам МПЗ). Поэтому учет по нормативным ценам удобен в случае, когда сложно привязать расходы к конкретным партиям МПЗ, чтобы скалькулировать их фактическую стоимость — когда затраты на транспортировку, услуги посредников и т. д. относятся сразу к нескольким партиям МПЗ.

Кроме того, важно, что списание МПЗ осуществляется по одной и той же учетной стоимости (нормативные цены принимаются на относительно продолжительный период времени), поэтому отпадает необходимость выбора способа списания запасов и выполнения достаточно трудоемких процедур по определению стоимости первых или последних закупок либо средней стоимости запасов.

Синтетический учет производственных запасов, принадлежащих организации, ведется на синтетических счетах материалов, животных на выращивании и откорме, Заготовления и приобретения материальных ценностей, Отклонения в стоимости материальных ценностей. Учет производственных запасов, находящихся в организации, но принадлежащих другим организациям, ведется на забалансовых счетах Товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение, и Материалов, принятых в переработку.

На предприятиях малого бизнеса все производственные запасы можно учитывать на одном синтетическом счете Материалов.

Как было отмечено выше, учет материальных ценностей ведется по фактической себестоимости или по учетным ценам. При учете материалов непосредственно по фактической себестоимости в дебет материальных счетов относятся все расходы по их приобретению.

При этом способе учета поступление материалов отражают по дебету счета Материалов и кредиту счетов:

Расчетов с поставщиками и подрядчиками — на стоимость поступивших материалов по ценам поставщиков (без налога на добавленную стоимость) со всеми наценками посреднических и/или внешнеторговых организаций и транспортно-заготовительными расходами, включенными в счета поставщиков, в том числе по оплате таможенных пошлин, процентов за кредит, предоставленный поставщиком; на стоимость услуг (также без НДС) транспортных (железнодорожных и водных) организаций, стоимость услуг товарных бирж и др.;

Расчетов с подотчетными лицами — на стоимость материалов, приобретенных непосредственно должностными лицами и оплаченных из подотчетных сумм;

Вспомогательных производств — на расходы по доставке материалов собственным транспортом и на фактическую себестоимость материалов собственного производства;

Основного производства и/или Вспомогательных производств — на стоимость возвратных отходов; других счетов (например, Расчетов по краткосрочным кредитам и займам — при начислении процентов за кредит и займы).

Накопленные суммы списываются с кредита этого счета в дебет счетов:

- Заготовления и приобретения материальных ценностей — на расходы по заготовке сырья в перерабатывающих организациях;

- Материалов (субсчет “Строительные материалы”), где присоединяются к другим расходам.

- Со счета Заготовления и приобретения материальных ценностей фактическая себестоимость сырья в перерабатывающих организациях списывается в дебет счета Материалов.

Прибывшие от поставщиков материалы, по которым не поступили платежно-расчетные документы (неотфактурованные поставки), принимаются по приемному акту, составляемому на складе.

Оприходование ценностей осуществляется по учетным ценам либо по ценам договора или предыдущих поставок. Если до конца месяца расчетный документ не поступил, указанные поставки остаются в принятой оценке. В следующем месяце при поступлении расчетного документа стоимость неотфактурованных поставок в принятой оценке сторнируется и составляется новая запись по фактическим суммам, указанным в документах поставщиков.

Стоимость акцептованных и оплаченных материалов, не поступивших в течение отчетного периода (материалы в пути), по окончании месяца отражается по дебету счета Материалов и кредиту счета Расчетов с поставщиками и подрядчиками (без оприходования ценностей на склад). В начале следующего месяца эти суммы сторнируются, а на поступление ценностей составляется обычная бухгалтерская запись.

Как было отмечено ранее, при приемке материалов от поставщиков могут быть выявлены излишки или недостачи по сравнению с документальными данными, оформляемые актом. Излишки приходуются по акту и расцениваются по учетным или договорным ценам. Затем служба снабжения сообщает об излишках поставщику и просит выслать платежное поручение на их стоимость.

Если при приемке обнаружена недостача или порча материалов, их стоимость отражают по дебету счета Расчетов с разными дебиторами и кредиторами (субсчет "Расчеты по претензиям") и кредиту счета Расчетов с поставщиками и подрядчиками. На материальных счетах стоимость недостач или порчи материалов не показывают.

Аналитический учет поступления материалов зависит в значительной мере от выбора учетной цены. Если в качестве учетной цены применяют среднюю цену поставщика, то поступившие материалы (при учете непосредственно на счете Материалов) отражают на каждом аналитическом счете по этой цене. Наценки снабженческих организаций, комиссионные, таможенные пошлины, транспортно-заготовительных расходы и другие составляющие фактических расходов по заготовлению по всем поступившим материалам учитывают на аналитическом счете учета транспортно-заготовительных расходов и наценок снабженческо-сбытовых организаций.

Если производственные запасы оценивают по средней покупной цене или по плановой (нормативной) себестоимости, то поступившие материалы отражаются на каждом аналитическом счете по этим ценам, а разницу между фактической и средней покупной ценами либо плановой (нормативной) себестоимостью материалов показывают на аналитическом счете Отклонения в стоимости материальных ценностей.

Отпущенные в производство и на другие нужды материалы списывают с кредита счета Материалов в дебет соответствующих счетов издержек производства и на другие счета в течение месяца по учетным ценам.

При этом делают бухгалтерскую запись:

Д-т сч. Основного производства — материалы отпущены основному производству

К-т сч. Вспомогательных производств — материалы отпущены вспомогательным производствам.

Д-т сч. Общепроизводственных расходов, Общехозяйственных расходов и др. - в зависимости от направления расходов материалов

К-т сч. Материалов или других счетов учета материалов.

Выше был приведен широко применявшийся ранее способ учета производственных запасов по учетным ценам с отдельным отражением отношений фактических затрат по приобретению от стабильных учетных цен. Исчисление фактической себестоимости приобретенных материалов в разрезе каждого вида (однородной группы) - весьма трудоемкий способ ведения бухгалтерского учета. Поэтому в последнее время в официальных нормативных документах по организации учета производственных запасов рекомендован более рациональный способ оценки производственных запасов с применением счетов Заготовления и приобретения материальных ценностей и Отклонения в стоимости материальных ценностей.

Для обеспечения производственной программы соответствующими материальными ресурсами в производственных организациях создаются специализированные склады для хранения отдельных видов производственных запасов (основных материалов, топлива, запасных частей и др.). Кроме центральных складов в различных структурных подразделениях организации могут быть кладовые, выполняющие функции промежуточных складов.

Каждому складу приказом по организации присваивается постоянный номер, который впоследствии указывается на всех документах, относящихся к операциям данного склада. Склады должны быть обеспечены исправными весами, измерительными приборами и мерной тарой.

На складах (в кладовых) материальные ценности размещаются по секциям, а внутри них - по группам, типо - и сорторазмерам в штабелях, ящиках, контейнерах, на стеллажах, полках, ячейках, поддонах, что обеспечивает быструю их приемку, отпуск и контроль за соответствием фактического наличия установленным нормам запаса (лимиту).

Учет материалов на складе осуществляет заведующий складом (кладовщик), являющийся материально ответственным лицом. Его принимают на работу по согласованию с главным бухгалтером организации. С кладовщиком заключается по установленной форме типовой договор о полной индивидуальной материальной ответственности.

Если в штатном расписании организации отсутствует должность заведующего складом, то его обязанности могут быть возложены на любого работника организации с его согласия с обязательным заключением договора об индивидуальной материальной ответственности. От занимаемой должности кладовщик может быть освобожден только после сплошной инвентаризации товарно-материальных ценностей и передачи их по акту, утвержденному руководителем организации.

На каждый номенклатурный номер материалов кладовщик заполняет материальный ярлык, который прикрепляется к месту хранения материалов. В материальном ярлыке указываются наименование материалов, номенклатурный номер, единица измерения, цена и лимит наличия материалов.

Учет движения и остатков материалов осуществляют в карточках учета материалов. На каждый номенклатурный номер открывают отдельную карточку. Такой учет, называемый сортовым, осуществляют только в натуральном выражении.

Карточки открывают в бухгалтерии и записывают в них следующие данные: номер склад», наименование материалов, их марку, сорт, профиль, размер, единицу измерения, номенклатурный номер, учетную цену и лимит; затем передают на склад, где кладовщик заполняет колонки прихода, расхода и остатка материалов.

Запись в карточках кладовщик делает на основании первичных документов (приходных ордеров, требований, накладных и т. п.) в день совершения операций, после каждой записи выводя остаток материалов, Благодаря этому склад располагает оперативными сведениями о состоянии их запасов. Если остаток материалов будет выше или ниже установленной нормы запасов, заведующий складом обязан сообщить об этом в службу снабжения (менеджеров).

При небольшой номенклатуре материалов ведение учета материалов допускается также в книге сортового учета, которая содержит те же реквизиты, что и карточка складского учета.

В условиях компьютеризации и автоматизированного складского хозяйства вместо карточек учета материалов применяют систематически, составляемые машинограммы - ведомость движения и остатков материалов. В них на основании первичных документов отражают те же данные, что и в карточках учета материалов.

Однако в отличие от многочисленных карточек Машинограммы - ведомости ведут лишь по складам и материально ответственным лицам. Машинограммы используются для контроля за движением и состоянием материалов на складе и оперативного управления производством.

Первичные документы после записи их данных в карточки учета материалов передают в бухгалтерию. Лимитно - заборные карты передают по мере использования лимита, но не позднее 1-го числа следующего месяца. Сдачу документов оформляют реестром, в котором. указывают наименование и номера сдаваемых документов.

В цехах, имеющих кладовые, а также в подотчетных службах и подразделениях (пункты, отделения) материально ответственные лица (заведующие пунктами и отделениями, мастера) составляют месячные отчеты об остатках и движении материалов в подотчетеи представляют их в бухгалтерию. В отчетах содержатся сведения об остатках материалов на начало месяца их поступления, расходе и остатке на конец месяца. В них наряду с фактическим расходом материалов указывают их расход по норме. Нормативный расходы материалов рассчитывают в бухгалтерии, где производят, кроме того, и таксировку отчета. При использовании материальных отчетов отпарит необходимость в составлении других документов на расход материалов. Вместе с тем упрощается учет материалов в подотчете, поскольку в качестве регистров аналитического учета используются отчеты материально ответственных лиц.

Первичные документы по поступлению и расходованию производственных запасов играют важную роль в организации материального учета, так как являются его основой. Непосредственно по первичным документам осуществляют предварительный, текущий и последующий контроль за движением, сохранностью и рациональным использованием производственных запасов.

Первичные документы по движению производственных запасов должны тщательно оформляться, обязательно содержать подписи лиц, совершивших операции, и коды соответствующих объектов учета. Контроль за соблюдением правил оформления движения материальных ресурсов возложен на главного бухгалтера и руководителей соответствующих подразделений организации.

Материальные ресурсы поступают от поставщиков, подотчетных лиц, закупивших материалы в порядке наличного расчета, от списания пришедших в негодность основных средств и собственного производства.

Для выполнения производственной программы организации определяют потребность в материальных ресурсах и приобретают или производят их. На поставку материалов организация заключает договоры с поставщиками, в которых определяются права, обязанности и ответственность сторон по поставкам запасов.

Контроль за выполнением плана материально-технического обеспечения по договорам, своевременностью поступления и оприходования материалов осуществляет служба снабжения (Маркетинговая служба). С этой целью в ней ведут ведомости (машинограммы) оперативного учета выполнения договоров поставки, где отмечают

выполнение условий договоров о поставке по ассортименту материалов, их количеству, цене, срокам отгрузки и др., Бухгалтерия осуществляет контроль за организацией данного оперативного учета.

Поступающие на предприятие материалы оформляются первичными учетными документами в следующем порядке.

Поставщик одновременно с отгрузкой продукции высылает покупателю расчетные и другие сопроводительные документы - платежное поручение или платежное требование (в двух экземплярах - один непосредственно покупателю, другой — через банк), товарно-транспортную накладную, квитанцию к железнодорожной накладной (при иногородней закупке) и др. Расчетные и другие документы, связанные с поступлением материалов, поступают к ответственному исполнителю по снабжению, который проверяет правильность их оформления; производит проверку соответствия объема, ассортимента, сроков поставки, цен, качества материалов договорным условиям. В результате такой проверки на расчетном или другом документе делается отметка о полном или частичном акцепте (согласии на оплату). Кроме того, служба снабжения осуществляет контроль за поступлением грузов и их розыск. С этой целью ведется журнал учета поступающихгрузов, где указываются: регистрационный номер, дата записи, наименование поставщика, дата и номер транспортного документа, номер, дата и сумма счета, рад груза, номер и дата приходного ордера, акта о приемке либо запроса о розыске груза. В примечаниях делается отметка об оплате счета или отказе от акцепта.

Проверенные платежные документы из службы снабжения передают в бухгалтерию, а квитанции транспортных организаций - экспедитору для получения и доставки материалов.

Экспедитор принимает на станции или непосредственно у поставщика прибывшие материалы по количеству мест и массе. При обнаружении признаков, вызывающих сомнение в сохранности груза, при приемке груза от транспортной организации можно потребовать проверку груза. В случае обнаружения недостачи мест или массы, повреждения тары, порчи материалов составляют коммерческий акт, который служит основанием для предъявления претензий к организации, из-за действия которой произошли указанные выше действия (к транспортной организации или поставщику).

Для получения материалов со склада одногородних поставщиков экспедитору выдают наряд и доверенность, в которых указывают перечень материалов, подлежащих получению (наименование, единица измерения, количество), При приемке материалов экспедитор производит не только количественную, но и качественную приемку.

Принятые грузы экспедитор доставляет на склад организации и сдает ответственному за хранение материальных ресурсов (заведующему складом, кладовщику), который проверяет соответствие количества и качества материалов данным счета поставщика. Принятые материалы оформляют однострочными или многострочными приходными ордерами. Первый из них составляют только на определенный вид материала, во второй записывают все принятые материалы независимо от количества. Приходный ордер подписывают заведующий складом и экспедитор.

Материальные ресурсы приходуются в соответствующих единицах измерения (весовых, объемных, линейных, счетом). Если материалы поступают в одной единице, а расходуются в другой, то они учитываются одновременно в двух единицах измерения.

При отсутствии расхождений между данными поставщика и фактическими данными оприходование материалов разрешается осуществлять без выписки приходного ордера. В этом случае на документе поставщика проставляют штамп, в оттисках которого содержатся основные реквизиты приходного ордера. Количество первичных документов при этом сокращается.

В тех случаях, когда количество и качество прибывших на склад материалов не соответствуют данным счета поставщика, приемку материалов производит комиссия, оформляя *акт о приемке материалов*, который служит основанием для предъявления

претензии поставщику. В состав комиссии приглашают представителя поставщика или представителя незаинтересованной организаций. Акт составляют также при приемке материалов, поступивших на предприятие без счета поставщика (неотфактурованные поставки).

Если перевозку материалов осуществляют автотранспортом, то в качестве первичного документа применяют товарно-транспортную накладную, которую составляет грузоотправитель в четырем экземплярах. Первый из них служит основанием для списания материалов у грузоотправителя; второй — для оприходования материалов получателем; третий предназначен для расчетов с автотранспортной организацией и является приложением к счету на оплату за перевозку ценностей; четвертый является основанием для учета транспортной работы и прилагается к путевому листу. Товарно-транспортную накладную применяют в качестве приходного документа у покупателя в случае отсутствия расхождения количества поступивших грузов с данными накладной. При наличии такого расхождения приемку материалов оформляют актом о приемке материалов.

Поступление на склад материалов собственного изготовления, отходов производства, материалов, оставшихся от списания основных средств и т. п., оформляют однострочными или многострочными накладными на внутреннее перемещение материалов, которые выписывают цехи-сдатчики в двух экземплярах. Один из них является основанием для списания материалов с цеха-сдатчика, второй направляется на склад и используется в качестве приходного документа.

Подотчетные лица приобретают материалы в организациях торговли, у других организаций„на рынке или у населения за наличные деньги.

Документами, подтверждающими стоимость приобретенных материалов, являются товарные счет и акт (справка), которые составляет подотчетное лицо с участием других должностных лиц организации. В них излагается содержание хозяйственной операции с указанием даты, места покупки, наименования и количества материалов и цены. Подотчетное лицо отражает в акте (справке) также данные паспорта продавца товара. Акт (справка) прилагается к авансовому отчету подотчетного лица.

Производственные запасы отпускают со склада организации на производственное потребление, хозяйственные нужды, на сторону, для переработки и в порядке продажи излишних и неликвидных запасов. Документальное оформление отпуска производственных запасов покажем на примере производственной организации с цеховой структурой.

Для обеспечения контроля за расходованием материалов и правильного документального его оформления организации осуществляют соответствующие организационные мероприятия. Важным условием контроля за рациональным использованием материалов, например, является их нормирование и отпуск на основе установленных лимитов. Лимиты рассчитываются службой менеджеров на основе данных об объеме выпуска продукции и норм расхода материалов на единицу продукции. Все службы организации должны иметь список должностных лиц, которым предоставлено право подписывать документы на получение и отпуск со склада материалов, а также выдавать разрешения на вывоз из организации материалов. Отпускаемые материалы должны быть точно взвешены, измерены и подсчитаны.

Порядок документального оформления отпуска материалов зависит, прежде всего, от организации производства, направления расхода и периодичности отпуска материалов.

Расход материалов, отпускаемых в производство и на другие нужды, ежедневно оформляют лимитно-заборными картами. Они выписываются соответствующей службой в двух экземплярах на один или несколько видов материалов и, как правило, сроком на один месяц. Могут применяться квартальные и полугодовые лимитно-заборные карты с отрывными месячными талонами на фактический отпуск в них указывают: вид операций; номер склада, отпускающего материалы; цех-получатель; шифр затрат; номенклатурный номер и наименование отпускаемых материалов; единицу измерения и лимит месячного расхода материалов, который исчисляют в соответствии с производственной программой на месяц и действующими нормами расхода.

Один экземпляр лимитно-заборной карты вручают цеху-получателю, другой — складу. Кладовщик записывает количество отпущенного материала и остаток лимита в оба экземпляра карты и расписывается в карте цеха-получателя. Представитель цеха расписывается в получении материалов в карте, находящейся на складе.

Отпуск материалов со складов производят в пределах установленного лимита. Сверхлимитный отпуск материалов и замену одного материала другим (при отсутствии материала на складе) оформляют выпиской отдельного требования-накладной. При замене в лимитно-заборной карте материала делают запись: "Замена, смотри требование №\_\_\_\_ ", уменьшая остаток лимита. Не использованные в производстве и возвращенные на склад материалы записывают в лимитно-заборную карту без составления каких-либо дополнительных документов.

Применение лимитно-заборных карт значительно сокращает количество разовых документов. При применении компьютеров расчеты лимитов и выписку лимитно-заборных карт целесообразно осуществлять с использованием этой техники, что позволит повысить обоснованность исчисляемых лимитов и уменьшить трудоемкость составления карт.

Если материалы со склада отпускаются нечасто, то отпуск оформляют однострочными или многострочными требованиями-накладными. Требования выписывают цехи-получатели в двух экземплярах. Один из них с распиской кладовщика остается в цехе, второй с распиской получателя — у кладовщика.

Для учета движения материалов внутри организации также применяют однострочные или многострочные требования-накладные. Накладные составляют материально ответственные лица участка, отпускающие ценности, в двух экземплярах, один из которых с распиской получателя остается на месте, а второй с распиской лица, отпускающего ценности, передается получателю ценностей.

Отпуск производственных запасов сторонним организациям или своим хозяйствам, расположенным за пределами организации, оформляют накладными на отпуск материалов на сторону. Их выписывает служба менеджеров в двух экземплярах на основании нарядов, договоров и других документов. Первый экземпляр накладной остается на складе и является основанием для аналитического и синтетического учета материалов, второй передается получателю материалов. Если материалы отпускаются с последующей оплатой, то первый экземпляр служит также для выписки бухгалтерией расчетно-платежных документов.

При перевозке материалов автотранспортом вместо накладной применяют товарно-транспортную накладную.

Вместо первичных документов по расходу материала можно использовать карточку учета материалов (см. ниже). С этой целью представители цехов-получателей расписываются в получении материалов в самих карточках складского учета, которые становятся в связи с этим оправдательными документами. При этом в карточках проставляют шифр производственных затрат с целью последующей группировки записей по объектам калькуляции и статьям затрат. Такое совмещение расходных документов и карточек складского учета уменьшает объем учетной работы и усиливает контроль за соблюдением норм складских запасов.

В установленные дни документы по приходу и расходу материалов сдают в бухгалтерию организации по реестру приемки-сдачи документе, составленному в двух экземплярах. Первый из них вдается в бухгалтерию под расписку бухгалтера на втором экземпляре, второй остается на складе.

В небольших, особенно непроизводственных, организациях отпуск материалов на производство продукции и оказание услуг осуществляется без оформления специальными документами. Фактически израсходованные материалы по их вам отражаются в актах или отчетах о выпуске и реализации готовой продукций. Акты составляются, как правило, подекадно работником организации, ответственным за приемку, хранение и продажу продукции. После утверждения руководителем организации акт служит основанием для списания соответствующих материалов.

**2.2 Анализ материально-производственных запасов предприятия Областное Государственное Унитарное предприятие Управлении Материально-Технического Обеспечения дорожного хозяйства Челябинской области**

Необходимым условием выполнения планов по производству продукции, снижению ее себестоимости, росту прибыли, рентабельности является полное и своевременное обеспечение предприятия сырьем и материалами необходимого ассортимента и качества.

Рост потребности предприятия в материальных ресурсах может быть удовлетворен экстенсивным путем (приобретением или изготовлением большего количества материалов и энергии) или интенсивным (более экономным использованием имеющихся запасов в процессе производства продукции.

Первый путь ведет к росту удельных материальных затрат на единицу продукции, хотя себестоимость ее может при этом и снизиться за счет увеличения объема производства и уменьшения доли постоянных затрат. Второй путь обеспечивает сокращение удельных материальных затрат и снижение себестоимости единицы продукции. Экономное использование сырья, материалов и энергии равнозначно увеличению их производства.

Задачи анализа обеспеченности и использования материальных ресурсов:

а) оценка реальности планов материально-технического снабжения, степени их выполнения и влияния на объем производства продукции, ее себестоимость и другие показатели;

б) оценка уровня эффективности использования материальных ресурсов;

в) выявление внутрипроизводственных резервов экономии материальных ресурсов и разработка конкретных мероприятий по их использованию.

Источники информации для анализа материальных ресурсов: план материально-технического снабжения, заявки, договоры на поставку сырья и материалов, формы статистической отчетности № 1-СН, 3-СН, 4-СН, 11-СН, 12-СН о наличии и использовании материальных ресурсов и ф.№ 5-з о затратах на производство, оперативные данные отдела материально-технического снабжения, сведения аналитического бухгалтерского учета о поступлении, расходе и остатках материальных ресурсов и др.

При анализе обеспеченности предприятия материальными ресурсами в первую очередь проверяют качество плана материально-технического снабжения. Проверку реальности плана начинают с изучения норм и нормативов, которые положены в основу расчета потребности предприятия в материальных ресурсах. Затем проверяется соответствие плана снабжения потребностям производства продукции и образования необходимых запасов исходя из прогрессивных норм расхода материалов.

Важным условием бесперебойной работы предприятия является полная обеспеченность потребности в материальных ресурсах источниками покрытия. Они могут быть внешними и внутренними. К внешним, источникам относятся материальные ресурсы, поступающие от поставщиков в соответствии с заключенными договорами. Внутренние источники - это сокращение отходов сырья, использование вторичного сырья, собственное изготовление материалов и полуфабрикатов, экономия материалов в результате внедрения достижений научно-технического прогресса.

Реальная потребность в завозе материальных ресурсов со стороны - это разность между общей потребностью в определенном виде материала и суммой собственных внутренних источников ее покрытия.

Проведена оценка обеспеченности потребности в завозе материальных ресурсов договорами на их поставку и фактическое их выполнение (табл. 1).

Из приведенных данных видно, что план потребности в материалах не полностью обеспечен договорами на поставку и внутренними источниками покрытия.

Фактически план поставки материала недовыполнен на 0,33%:

Это означает, что только на 99,67% удовлетворяется потребность в материалах. Самое большое не обеспечение потребности было по ферросплавам – 86,19%.

Таблица 1.– Обеспечение потребности материальных ресурсов договорами и фактическое их выполнение

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Материал | Плановая потребность, | Источники покрытия потребности, т | Заключено договоров, | Обеспечение потребности договорами | Поступило от поставщиков, | Фактическое обеспечение потребности | Выполнение договоров, |
|  | т | Внутренние | Внешние | Т | (Кобпл), % | Т | (Кобф), % | % |
| Битум | 76 445 | 6 000 | 70 445 | 70000 | 99.42% | 70531 | 100.11% | 100.76% |
| Гравий | 1 457 |  | 1 457 | 1300 | 89.21% | 1256 | 86.19% | 96.62% |
| Цемент | 9 286 | 2 786 | 6 500 | 6000 | 94.62% | 6342 | 98.30% | 105.70% |
| Добавочные материалы | 444 |  | 444 | 500 | 112.61% | 431 | 97.07% | 86.20% |
| Всего: | 87 632 | 8 786 | 78 846 | 77800 | 98.81% | 78560 | 99.67% | 100.98% |

На предприятии ОГУП УМТО представитель службы снабжения проверяет качество полученных материалов от поставщиков, соответствие их стандартам, техническим условиям и условиям договора и в случаях их нарушения предъявляются претензии поставщикам.

Большое значение придается выполнению плана по срокам поставки материалов (ритмичности). Нарушение сроков поставки ведет к недовыполнению плана производства и реализации продукции.

Особое внимание на нашем предприятии уделяется состоянию складских запасов сырья и материалов. Чтобы рассчитать величину текущего запаса необходимо интервал поставки (в днях) умножить на среднесуточный расхода i-го материала (1).

 (1)

В процессе анализа проверяется соответствие фактического размера запасов важнейших видов сырья и материалов нормативным. С этой целью на основании данных о фактическом наличии материалов в натуре и среднесуточном их расходе рассчитывается фактическая обеспеченность материалами в днях и сравнивают ее с нормативной (табл. 2). Проверяют также состояние запасов сырья и материалов на предмет выявления излишних и ненужных. Их можно установить по данным складского учета путем сравнения прихода и расхода. Если по каким-либо материалам нет расхода на протяжении года более, то их относят к группе неходовых и подсчитывают общую стоимость.

Таблица 2 – Анализ состояния запасов материальных ресурсов

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Материал | Среднесуточный расход, т | Фактический запас | Норма запаса, дни | Отклонение от максимальной нормы |
|   |   | Т | Дни | максимальная | Минимальная | дни | Т |
| Битум | 209 | 315 | 2 | 5 | 2 | 3 | 732 |
| Гравий | 4 | 15 | 4 | 10 | 5 | 6 | 25 |
| Цемент | 25 | 734 | 29 | 20 | 16 | -9 | -225 |
| Добавочные материалы | 1 | 70 | 58 | 30 | 10 | -28 | -34 |

Уменьшение объема производства продукции (ΔК) в связи с недопоставкой материалов определяется следующим образом: количество недопоставленных материалов i-го вида делится на норму их расхода на единицу продукции (НРпл) (2).

 (2)

На основании представленных данных из-за недопоставки ферросплавов снижение производства произошло на 9 580 тонн (табл. 3).

Таблица 3– Уменьшение объема производства продукции в связи с недопоставкой материалов

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Материал | Плановая потребность | Источники покрытия потребности,т | Расход на 1 т продукции, т | Уменьшение объемов про-ва продукции, т |
|   | Т | Внутренние | Внешние |   |   |
| Битум | 76 445 | 6 000 | 70531 | 1.100 |  |
| Гравий | 1 457 |  | 1256 | 0.021 | -9580 |
| Цемент | 9 286 | 2 786 | 6342 | 0.134 | -1179 |
| Добавочные материалы | 444 |  | 431 | 0.005 | -2600 |
| Всего: | 87 632 | 8 786 | 78560 | 1.260 |  |

В связи с низким качеством сырья и материалов образуются сверхплановые отходы. Чтобы подсчитать, насколько за счет этого фактора уменьшился выход продукции, необходимо количество сверхплановых отходов i-го сырья или материала разделить на норму расхода его на единицу продукции.

План Факт

Заготовлено Битума, т 76445 76531

Отходы в пределах нормы, т 4472 4248

Фактические отходы, т 4643 Сверхплановые отходы, т 395

Норма расхода на 1 т продукции, т 1,1

За счет сверхплановых отходов количество произведенной продукции уменьшилось на 359 т (395/1,1), в стоимостном выражении - на 1 310 тыс. руб. (359 \* 3 650 руб.).

Таким образом, из-за недопоставки сырья и низкого его качества выпуск продукции за год снизился на 9 939 т, в результате чего план по выпуску этого вида продукции недовыполнен на 14,3%.

При нарушении ассортимента поставляемых материалов предприятие может произвести доработку поступившего материала или найти ему замену. При доработке материала образуется перерасход его на единицу продукции, что приводит к увеличению суммы переменных затрат. Чтобы определить потери, необходимо перерасход материалов на единицу продукции в результате его доработки (подгонки) умножить на фактический выпуск продукции из этого материала и на его цену:

Δ3 = (НР1 – НР0) \* Кф \* Ц =(1,2 т - 1,1 т) \* 2006 т \*3 038 руб =607 600 руб.

Кроме того, будет дополнительный расход средств на оплату труда работникам за доработку материала:

Дзп = ЗПед \* КМ = 205 руб.\* 200 т =4050 руб.

Чтобы комплексно оценить эффективность такой операции, нужно установить, как изменилась себестоимость единицы продукции, а соответственно и прибыль предприятия. Несмотря на дополнительные затраты, связанные с доработкой материала, себестоимость изделия могла снизиться за счет увеличения объема выпуска продукции на 2006 т и уменьшения постоянных затрат на единицу продукции (3).

ΔC=Сф – Cв=Зф/Кф – (Зф – Дпз – Дз)/(Кф -ΔК) (3)

где Сд, Сф - соответственно себестоимость изделия до и после проведения этого мероприятия;

Дпз - дополнительные переменные затраты, необходимые для обеспечения дополнительного выпуска продукции;

Дз - дополнительные затраты, связанные с доработкой сырья и материалов;

Кф - фактическое количество произведенной продукции.

Фактический объем выпуска продукции в год, т. 69 495

Дополнительный объем выпуска продукции в год, т. 2 000

Фактическая себестоимость единицы продукции, руб. 3 450

Переменные затраты на единицу продукции, руб. 3 080

Переменные затраты на дополнительный выпуск в год, тыс. руб.6 160

Дополнительные затраты на доработку материалов в год, руб.611 650

Цена за единицу продукции, руб. 3 650

Прибыль на единицу продукции, руб. 200

ΔС = 239 757 750 / 69495 – (239 757 750 – 6 160 000 – 611 650)/

/(69 495 –2 000) = 3 450 –3 452 = -2 руб.

С одной стороны для предприятия невыгодно производить доработку исходного сырья, так как это значительно увеличивает трудоемкость и материалоемкость продукции. Но с другой стороны за счет увеличения объема производства продукции на 2006 ед. себестоимость изделия уменьшилась на 2 руб. и прибыль предприятия за счет этого увеличилась на 139 тыс. руб.

Кроме того, сумма прибыли возросла и в связи с увеличением объема продаж на 40 тыс. руб.

Если происходит замена одного материала другим более дорогостоящим, то также возрастет сумма затрат. Для определения ее необходимо количество замененного материала умножить на разность в цене взаимозаменяемых материалов.

Если бы предприятие это не сделало, то план по производству продукции был бы не выполнен. В результате себестоимость единицы продукции возросла.

В случае повышения поставщиком цен на сырье и материалы предприятие должно оценить, что для него выгоднее в этой ситуации:

а) увеличить переменные затраты в связи с применением более дорогих материалов, но за счет наращивания объемов получить дополнительную прибыль;

б) уменьшить объем производства этого вида продукции, если в результате использования дорогого сырья продукция окажется убыточной, или искать новые более дешевые рынки сырья, или изменять структуру производства.

Большие потери имеют место из-за неритмичной поставки сырья и материалов, в связи, с чем предприятия простаивают и недополучают много продукции, а соответственно и прибыли. Для определения этих потерь необходимо количество человеко-часов простоя из-за отсутствия материалов умножить на плановую среднечасовую выработку продукции (4).

ΔТП = Кч.п. \* ЧВпл (4)

Увеличивается и сумма затрат, так как простои по вине предприятия рабочим оплачивают.

Обобщая результаты анализа выполнения плана материально-технического снабжения, следует иметь в виду, что потери при недопоставке сырья и из-за отсутствия сырья в какой-то мере дублируют друг друга. Если бы предприятие выпускало один вид продукции, то эти величины примерно совпадали бы. Но поскольку предприятие выпускает несколько видов продукции, то при отсутствии одного вида сырья и наличии другого, оно может использовать производственные мощности для производства другого вида продукции.

Обобщающими показателями использования производственных запасов в производстве являются материалоемкость продукции (МП) и материалоотдача (МО).

Материалоемкость определяется по формуле (5).

МП = РМ / П, (5)

где РМ - расход материалов за анализируемый период;

П - объем продукции за анализируемый период.

Этот показатель характеризует расход материалов на 1 рубль изготовленной продукции. Если показатель МП отчетного года оказался выше аналогичного за прошлый год, то такое положение нельзя считать нормальным.

Материалоотдача определяется по формуле (6).

МО = П / РМ, (6)

Этот показатель характеризует объем выпущенной продукции на 1 рубль затраченных материалов.

Сравнивая этот показатель с аналогичным других предприятий, можно судить об эффективном использовании производственных запасов.

Экономический анализ углубляет поиски резервов повышения эффективности производства в направлении тех возможностей, которые обусловливают снижение материалоемкости.

Определение эффективности использования производственных запасов ограничено и подчинено анализу других показателей деятельности предприятий. Вопросы измерения эффективности использования производственных запасов рассредоточиваются, как правило, по разделам анализа обеспеченности предметами труда и их использования на объем себестоимости продукции. Отсутствует единый комплексный подход к анализу материалоемкости продукции, что не позволяет использовать аналитические возможности изыскания направлений снижения материальных затрат и за счет повышения эффективности производства. Подчиненность анализа использования производственных запасов задачам оценки обобщающих показателей деятельности предприятий, методически слабая разработка способов и приемов выявления резервов снижения материалоемкости, ограниченная информационная база не позволяют решить на практике ряд проблем повышения эффективности использования предметов труда.

Задачами анализа материалоемкости выпущенной продукции предприятия являются:

определение изменения уровня материалоемкости выпущенной продукции в динамике и по сравнению с планом;

Выявление причин изменений и определение динамики достигнутых результатов (экономии или перерасхода) по видам расходуемых материалов, масштабам действия отдельных факторов, обусловивших изменение этого уровня (совершенствование техники и технологии производства продукции, структуры потребляемого сырья, материалов и топливно-энергетических ресурсов);

контроль за выполнением заданий по среднему снижению норм расхода важнейших видов производственных запасов и экономии материальных затрат;

изменение эффективности использования в производстве продукции новых видов материалов;

выявление неиспользованных внутрихозяйственных резервов снижения материальных затрат и их влияния на формирование себестоимости продукции, объема производства, прибыли и рентабельности, производительности труда и фондоотдачу.

Определим уровень и динамику материалоемкости продукции (табл. 4).

Таблица 4 – Уровень и динамика изменения материалоемкости

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 1 кв. 2007 г. | 2 кв. 2007 г. | Отклонения |
| Абс. | % |
| А | 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1. Материальные затраты, тыс. руб.
2. Товарная продукция, тыс. руб.
3. Материалоемкость, коп.
4. Материалоотдача, коп.
5. Снижение (–) или увеличение (+) материалоемкости за счет:

а) изменения расхода материалов (стр.1 гр.2 : стр.2 гр.1 – стр.3 гр.1)б) изменение объема продукции (стр.3 гр.2 - стр.1 гр.2 : стр.2 гр.1) | 53 51463 34184,5118,4 | 52 24061 11585,5117,0 | – 1274– 2226+ 1,0- 1,4– 2,0+ 3,0 | – 2,4– 3,5+ 1,2- 1,2– 2,4+ 3,6 |

На основании произведенных расчетов материалоемкость товарной продукции увеличилась на 1,0%, при этом темпы снижения материальных затрат (– 2,4%) были ниже, чем темпы снижения объема выпускаемой продукции (-3,5%). Это означает, что за счет изменения расхода материалов материалоемкость продукции уменьшилась на 2 коп. или на -2,4%, а за счет изменения объема продукции материалоемкость возросла на 3,0 коп.

Увеличение материальных затрат может происходить в результате отклонений фактического расчета материалов от норм расхода; несовпадения уровня фактических транспортно-заготовительных расходов с плановым; изменение оптовых цен на сырье и материалы, покупные полуфабрикаты и тарифов на электрическую и тепловую энергию.

Влияние двух первых факторов выявляется только на основе анализа калькуляций отдельных изделий. Влияние рассматриваемых факторов по видам материалов определяется прежде всего на удельную материалоемкость, а затем обобщается и увязывается с изменением общего показателя по всей товарной продукции.

Для выяснения причин изменения материалоемкости определяются частные показатели эффективности использования по элементам материальных затрат как отношение затрат к стоимости продукции (табл. 5) по смете затрат за 2 квартал 2007 года.

Увеличение материалоемкости против плана произошло по следующим элементам материальных затрат: покупные материалы, топливо, энергия. Снижение материалоемкости произошло по сырью и материалам, вспомогательным материалам.

Материалоемкость товарной продукции может изменяться под влиянием отклонений фактического расхода от установленной в плане комплектации изделий, их недоброкачественности, повреждений, потерь. Фактические транспортно-заготовительные расходы могут не совпадать с их плановым размером из-за изменения поставщиков, вида транспорта, погрузки, разгрузки и других причин.

Существенное влияние на уровень материалоемкости товарной продукции оказывают возвратные отходы и потери от брака. Чем больше отходов и потерь от брака по сравнению с планом (или другим периодом), тем больше материальных затрат будет отнесено на единицу изделия и товарный выпуск продукции, так как снижается разница между ценой потребляемого сырья и материалов и ценой возможного использования возвратных отходов и неисправимого брака.

Таблица 5 – Частные показатели материалоемкости продукции

|  |  |
| --- | --- |
| Элементы материальных затрат | Материалоемкость товарной продукции |
| план | факт | отклонения (+,-) |
| Материальные затраты в целом по производствуВ том числе:сырье и материалыГравийдобавочные материалытопливоэнергия | 88,182,32,00,61,31,9 | 92,083,71,40,43,33,2 | + 3,9+ 1,4- 0,6– 0,2+ 2,0 + 1,3 |

В процессе анализа важно не только установить факторы, влияющие на материалоемкость, но и изменение основных качественных и количественных показателей в результате снижения или увеличения материалоемкости. При снижении материалоемкости продукции возникает экономия материальных ресурсов, которая создает возможность изготовления дополнительной продукции. Увеличение затрат материалов заставляет предприятия дополнительно вовлекать материальные ресурсы в производство, что означает определенную потерю выпуска продукции. Соответственно при снижении материалоемкости на долю сэкономленных материалов увеличивается прибыль и рентабельность предприятия. За счет дополнительного выпуска продукции из сэкономленных материалов возрастает производительность труда, фондоотдача основных фондов и наоборот, при росте материалоемкости за счет потерь выпуска продукции и определенного количества материалов снижается производительность труда и фондоотдача.

Сумму высвобожденных и непроизводительно затраченных материальных ресурсов в результате снижения или роста материалоемкости товарной продукции устанавливают умножением разницы между фактической и базисной (плановой) материалоемкостью на фактический объем выпущенной продукции.

Норматив оборотных средств в условиях рынка представляет собой потребность предприятия в оборотных средствах, необходимых для создания оптимальных материальных запасов.

Норматив собственных оборотных средств на материалы определяется как произведение стоимости однодневного расхода и нормы оборотных средств в днях. Средняя норма оборотных средств на материалы в днях исчисляется в целом как средневзвешенная от норм запаса оборотных средств по отдельным видам материалов.

Норма запасов материальных ресурсов Доб определяется в днях суммой следующих нормативов (7).

Доб=Дт+Дп+Дтек+Дстр, (7)

где Дт – время пребывания в пути материальных ресурсов, оплаченных предприятием (транспортный запас), дней;

Дп – время для выгрузки, доставки материалов на склады предприятия, приемки и складирования, а также время подготовки материалов к производству (подготовительный запас), дней;

Дтек – время нахождения материальных ресурсов в составе текущего запаса, дней;

Дстр – время нахождения материальных ресурсов в составе страхового запаса, дней.

Норма оборотных средств на образование текущего запаса зависит от частоты и равномерности поставок сырья и основных материалов.

Средний интервал между поставками определяется на основе фактического поступления по данным складского учета за отчетный год. При этом, если в один день совпали два или несколько поступлений одного и того же вида сырья и материалов от одного или нескольких поставщиков, они принимаются в расчет интервала общей суммой, как одна поставка.

Мелкие случайные партии в расчет среднего интервала не учитываются. К ним относятся партии, полученные со складов снабженческих и сбытовых организаций, в тех случаях, когда данный вид материала поступает в порядке транзитного снабжения.

Для сырья и материалов, поступающих периодически с примерно равными интервалами и партиями, средний интервал определяется путем деления количества дней в году (360) на фактическое количество поставок (табл. 6).

Таблица 6 – Расчет среднего интервала между поставками Битума и ферросплавов для определения оборотных средств на образование текущего запаса

|  |  |
| --- | --- |
| Цемент | Гравий |
| Дата получения материала | Объем поставок | Количество поставок | Дата получения материала | Объем поставок | Количество поставок |
| 02.01.2007 | 357 | 1 | 01.01.2007 | 90 | 1 |
| 17.01.2007 | 350 | 1 | 31.01.2007 | 110 | 1 |
| 31.01.2007 | 360 | 1 | 01.03.2007 | 95 | 1 |
| 15.02.2007 | 345 | 1 | 31.03.2007 | 86 | 1 |
| 01.03.2007 | 355 | 1 | 29.04.2007 | 101 | 1 |
| 16.03.2007 | 370 | 1 | 29.05.2007 | 112 | 1 |
| 30.03.2007 | 360 | 1 | 27.06.2007 | 105 | 1 |
| 14.04.2007 | 355 | 1 | 27.07.2007 | 99 | 1 |
| 28.04.2007 | 348 | 1 | 25.08.2007 | 103 | 1 |
| 13.05.2007 | 365 | 1 | 24.09.2007 | 104 | 1 |
| 27.05.2007 | 370 | 1 | 23.10.2007 | 110 | 1 |
| 11.06.2007 | 355 | 1 | 22.11.2007 | 120 | 1 |
| 25.06.2007 | 340 | 1 | 21.12.2007 | 102 | 1 |
| 10.07.2007 | 380 | 1 | 31.12.2007 | 120 | 1 |
| 24.07.2007 | 365 | 1 |   |   |   |
| 08.08.2007 | 373 | 1 |   |   |   |
| 22.08.2007 | 348 | 1 |   |   |   |
| 06.09.2007 | 365 | 1 |   |   |   |
| 20.09.2007 | 350 | 1 |   |   |   |
| 05.10.2007 | 360 | 1 |   |   |   |
| 19.10.2007 | 345 | 1 |   |   |   |
| 03.11.2007 | 350 | 1 |   |   |   |
| 17.11.2007 | 370 | 1 |   |   |   |
| 02.12.2007 | 362 | 1 |   |   |   |
| 16.12.2007 | 358 | 1 |   |   |   |
| 31.12.2007 | 330 | 1 |   |   |   |
|   | 9286 | 26 |   | 1457 | 14 |
|  Средний интервал за год | 360/26=14 дней |  Средний интервал за год | 360/14=26 дней |
|  Норма оборотных Средств | 14/2=7 дней |  Норма оборотных Средств | 26/2=13 дней |

Норма оборотных средств на образование текущего запаса по каждому виду сырья, основных материалов и покупных материалов принимается в размере 50 % среднего интервала между поставками. Это связано с тем, что текущий запас каждого материала изменяется от своего максимального размера в момент получения очередной партии поставки до своего минимального размера перед следующей поставкой. Кроме того, по одним разновидностям сырья и материалов могут образоваться максимальные текущие запасы, а по другим минимальные.

Аналогично произвели расчет нормы для текущего запаса для вспомогательных материалов. Он составил 30 дней. По Битуму (полуфабрикату) поставки происходят ежедневно, следовательно норма текущего запаса равняется одному дню.

Создание страхового запаса имеет целью обеспечить нормальную работу предприятия в случаях возможных перебоев в снабжении, вызванных отклонениями в периодичности и величинах поставки.

Страховой запас не должен учитывать резерв на случай стихийных бедствий, крупных аварий, перерасхода сырья и материалов из-за брака в производстве и повышенных отходов, порчи сырья и материалов при неудовлетворительном хранении, а также резерва на перевыполнение плана.

Норма оборотных средств на образование страхового запаса рассчитывается по всем разновидностям сырья и материалов, по которым был исчислен текущий запас.

Определить размер страхового запаса в днях устанавливается 50% от текущего запаса.

ОГУП УМТО осуществляет всю поставку материалов с Магнитогорского металлургического комбината. В связи с этим нормы транспортного и страхового запасов невелики.

Подсчет норм оборотных средств в днях для материалов приводится ниже (табл. 7)

Таблица 7 – Расчет норм оборотных средств для материалов и полуфабрикатов на ОГУП УМТО

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|   | Дт | Дп | Дтек | Дстр | Доб |
| Битум (полуфабрикаты) | 1 | 1 | 1 | 1 | 4 |
| Гравий | 1 | 4 | 13 | 6 | 24 |
| Цемент | 2 | 5 | 7 | 3 | 17 |
| вспомогательные материалы | 1 | 3 | 30 | 15 | 49 |

Так как доля ферросплавов, Цемента и вспомогательных материалов в производстве составляет всего лишь 13%, то произведем объединение этих материалов в одну группу и рассчитаем средневзвешенную норму оборотных средств в целом по ним по формуле:

(24дн.\*4т+17дн.\*25т+49дн.\*1т)/(4т+25т+1т)=19 дней

Таким образом, норматив:

по полуфабрикатам составил - 4дн.\*334,5тыс. руб. = 1338 тыс. руб.;

по материалам составил –19дн.\*674,8 тыс. руб. = 12 821,2 тыс. руб.

Для расчета норматива собственных оборотных средств на незавершенное производство необходимо определить норму оборотных средств на производство товарной продукции. Норма оборотных средств определяется исходя из длительности производственного цикла и коэффициента нарастания затрат.

Длительность производственного цикла включает в себя:

а) непосредственный процесс обработки (технологический запас);

б) пролеживания обрабатываемых изделий у рабочих мест (транспортный запас);

в) пребывание обрабатываемых изделий между отдельными операциями и отдельными цехами вследствие различия ритмов работы оборудования (оборотный запас);

г) пребывание изделий при массовом производстве в виде запаса на случай перебоев (страховой запас).

Таблица 8 – Расчет продолжительности производственного цикла

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование изделия | Период изготовления, дней | Удельный вес в общем объеме продукции по плановой себестоимости |
| Тюбинги | 2 | 0.069 |
| Валки | 25 | 0.276 |
| Поддоны | 1 | 0.008 |
| Изложницы | 18 | 0.123 |
| Чаши | 2 | 0.078 |
| Сборочные узлы | 23 | 0.445 |

Средняя продолжительность производственного цикла составит:

2\*0,069+25\*0,276+1\*0,008+18\*0,123+2\*0,078+23\*0,445=19,7 дня.

Для определения нормы оборотных средств по незавершенному производству, кроме данных о продолжительности производственного цикла, необходимо знать степень готовности изделий. Её отражает так называемый коэффициент нарастания затрат, который определяется по формуле (8).

К(н) = (α + 0.5β)/(α + β), (8)

где К(н) – коэффициент нарастания затрат;

α - затраты, производимые единовременно в начале процесса производства (материалы, технологическое топливо);

β - последующие затраты до окончания производства изделий (заработная плата, соц./страх).

Затраты за полугодие составили 601 580,4 тыс. руб., в том числе единовременные 332 726,5 тыс. руб., то коэффициент нарастания затрат равен:

(332726,5 + 0,5\*268853,9)/601580,4 = 0,77

Норма оборотных средств по незавершенному производству, определяемая как произведение средней продолжительности производственного цикла в днях и коэффициента нарастания затрат, составит:

n = 19.7 \* 0.76 = 15 дней.

Норматив оборотных средств на незавершенное производство определяется как произведение стоимости однодневного расхода по смете затрат на производство товарной продукции и нормы оборотных средств:

Ннп = 2 705,1 тыс. руб. \* 15 дн. = 40 576,5 тыс. руб.

Итак общая формула расчета норматива оборотных средств на незавершенное производство (Ннп) такова (9).

Ннп = С/Е\*tц\*Кн, (9)

где С – затраты на производство валовой продукции;

Е – продолжительность периода (квартал, полугодие и т.д.);

tц – средняя продолжительность производственного цикла в днях;

Кн – коэффициент нарастания затрат в незавершенном производстве.

Норматив оборотных средств на готовую продукцию определяется как произведение однодневного оборота товарной продукции по производственной себестоимости и нормы оборотных средств. Последняя устанавливается в зависимости от времени, необходимого на подбор отдельных видов и марок изделий, на комплектование партий отгруженной продукции, на упаковку и транспортировку изделий со склада предприятий - поставщиков на станцию отправления, а также от времени погрузки.

Нгп = 1523,2 тыс. руб.\*7 дней = 10 662,4 тыс. руб.

При анализе оборотных средств, необходимо проверить эффективность их использования и применении.

Повышение эффективности использования оборотных средств осуществляется за счет, совершенствования организации материально-технической базы, ремонтной службы, повышения квалификации рабочих, технического перевооружения предприятий, модернизации и проведения организационно-технических мероприятий.

В системе мероприятий по повышению эффективности общественного производства важное место занимают вопросы рационального использования оборотных средств, то есть приведение фактических остатков МПЗ к нормативам.

На основании динамики остатков МПЗ можно сделать вывод, что на предприятии ОГУП УМТО за период с 01.07.01 г. по 01.07.02 г. имеются сверхнормативные остатки по материалам, полуфабрикатам и готовой продукции (рис. 1 и 2). По незавершенному производству сверхнормативных остатков нет, но в целом суммарные средние остатки МПЗ выше нормативных на 15 966,23 тыс. руб. (табл. 9).

Таблица 9 – Сравнение средних остатков МПЗ с нормативом

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|   | Норматив | Средние остатки за период |
| МПЗ  | дни | Тыс. руб. | дни | Тыс. руб. | Отклон.,тыс. руб. |
|   | 1 | 2 | 3 | 4 | 5=4-2 |
| сырьё и материалы | 19 | 12 821.20 | 25 | 17 141.63 | 4 320.43 |
| полуфабрикаты (Битум) | 4 | 1 338.00 | 12 | 4 002.20 | 2 664.20 |
| незавершенное пр-во  | 12 | 32 461.20 | 11 | 29 273.90 | -3 187.30 |
| Готовая продукция | 7 | 10 662.40 | 15 | 22 831.30 | 12 168.90 |
| Итого: |   | 57 282.80 |  | 73 249.03 | 15 966.23 |

Рис. 1– Отклонение средних остатков МПЗ от норматива

Рис. 2 – Сравнение остатков с нормативами

Основное отклонение от норматива на ОГУП УМТО имеется по готовой продукции за счет того, что много неликвидной продукции, оставшейся в наследство от ОГУП «МАРС».

На финансовом положении предприятия это сказывается негативно не только потому, что необходимо изыскивать средства для пополнения оборотных средств, но и потому что с суммы сверхнормативных остатков предприятию необходимо оплатить налог на имущество по ставке 2% от налогооблагаемой базы. Это составит:

15 966,23 тыс. руб. \* 2% = 319,32 тыс. руб.

На предприятии ОГУП УМТО за весь анализируемый период коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами ниже норматива (табл. 10)

Таблица 10 – Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п.п. | Наименование | строка баланса | на 31.12.2006г. | на 30.06.2007г. | на 31.12.2007г. | на 31.03.2008г. |
| 1 | Собственные оборотные средства (капитал и резервы - внеоборотные активы) | 490-190 | 15 407 | 6 752 | 13 998 | 33 886 |
| 2 | Оборотные активы | 290 | 137 109 | 205 921 | 279 414 | 352 103 |
| 3 | Запасы | 211,213,214 | 93 436 | 102 492 | 106 708 | 121 016 |
| 4 | Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами (п.1/п.2) | Норматив = 0,1 | 0.112 | 0.033 | 0.050 | 0.096 |
| 5 | Коэффициент обеспеченности запасов собственными оборотными средствами (п.1/п.3) | Норматив = 0,6-0,8 | 0.165 | 0.066 | 0.131 | 0.280 |

Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами предприятия за рассматриваемый период снизился на 0,016. Это связано с тем, что оборотные активы росли значительно быстрее, чем собственные средства. Увеличение оборотных активов происходило в основном за счет увеличения запасов материалов, незавершенной и готовой продукции.

Так как у предприятия не хватает собственных оборотных средств, оно вынуждено использовать заемные средства (табл. 11).

Таблица 11 – Структура краткосрочных пассивов предприятия ОГУП УМТО

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| ПАССИВ | на 31.12.2006 г. | на 30.06.2007г. | на 31.12.2007г. | на 31.03.2008г. |
| Заемные средства, в том числе : | 0 | 0 | 15 000 | 22 322 |
| Кредиты банков, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты |  |  | 15 000 | 22 322 |
| Кредиторская задолженность, в том числе: | 121 702 | 189 321 | 187 300 | 180 191 |
| поставщики и подрядчики | 75 215 | 72 364 | 34 059 | 36 530 |
| задолженность перед персоналом организации | 9 113 | 14 716 | 17 214 | 36 379 |
| задолженность перед бюджетом и внебюджетными фондами | 27 701 | 73 644 | 70 955 | 73 925 |
| авансы, полученные | 5 159 | 8 387 | 3 796 | 1 953 |
| прочие кредиторы | 4 514 | 20 210 | 61 276 | 31 404 |
| Итого: | 121 702 | 189 321 | 202 300 | 202 513 |

Как видно из таблицы предприятие ОГУП УМТО увеличило свою задолженность: перед бюджетом и внебюджетными фондами на 46 млн. руб., перед персоналом организации на 27 млн. руб. То есть предприятие кредитуется за счет государства и внебюджетных фондов, но за несвоевременную выплату налогов предприятию начисляется пеня и штрафы, проценты по которым значительно выше, чем ставка кредитования в банковских учреждениях.

Увеличение задолженности перед бюджетом и внебюджетными фондами произошло, в том числе и из-за суммы находящейся в сверхнормативных остатках. За счет этого предприятие терпит убытки в размере 1/300 ставки рефинансировании за каждый день просрочки. Предприятие выплачивает ежегодно пеню за счет сверхнормативных остатков в размере:

15 966,23 тыс. руб. \* 21%\*365/300 = 4 079,4 тыс. руб.

Таким образом, предприятие ОГУП УМТО за период с 01.07.2007 г. по 01.03.2008 г дополнительно выплатило за счет собственных средств порядка 4,5 млн. руб. Если бы предприятие следило за своими остатками МПЗ, то этого можно было бы избежать.

Для устранения этих недостатков необходимо провести следующие мероприятия:

1. Пересмотреть систему нормирования материально-производственных запасов и снизить нормы до минимального предела;
2. Разработать новые технологии, предполагающие замену более дорогостоящего материала на более дешевый;
3. Наладить работу материально-снабженческой службы предприятия, контроль за своевременным предоставлением оперативных данных и правильным перераспределением материалов внутри цехов завода;
4. Обеспечить предприятие достаточным количеством складских помещений, оснащенных весовыми и измерительными приборами, мерной тарой и другими приспособлениями;
5. Наладить складской учет на предприятии и, как следствие, контроль за сохранностью, приемкой, хранением и отпуском товароматериальных ценностей организации;
6. Осуществлять контроль за технологическими отходами и потерями и за их дальнейшим использованием.
7. Избавиться от сверхнормативных остатков путем продажи по рыночной стоимости либо путем увеличения объема производства и высвобожденные денежные средства отправить на погашение долгов.

**Глава 3 Совершенствование организации бухгалтерского учета на предприятии Областное Государственное Унитарное предприятие Управления Материально-Технического Обеспечения дорожного хозяйства Челябинской области с помощью компьютерных программ**

**3.1 Современные компьютерные программы в бухгалтерском учете**

Современный уровень развития компьютерной техники сделал возможным обработку первичных документов, учетных данных, ведение счетов, формирование отчетности с помощью компьютера.

На российском рынке средняя цена персонального компьютера, с помощью которого можно автоматизировать учет на малом предприятии, составляет 500 — 700 долларов США, что делает компьютеризацию бухгалтерского учета доступной для большинства предприятий малого бизнеса.

Компьютеризация возможна для всех уровней учета:

* сбора и регистрации первичной информации (учет готовой продукции, сырья и материалов на складах, рабочего времени и неявок сотрудников);
* ведения учетных регистров хозяйственных операций;
* организации учета расчетов предприятия, учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг);
* расчета и печати (переноса на бумажный носитель) отчетных форм.

Компьютерные системы учета позволяют оперативно формировать информацию по различным аспектам финансового состояния предприятия, необходимую руководству для принятия текущих решений по управлению предприятием.

К такой информации, в частности, относится:

* состояние расчетного и валютного счета;
* дебиторская и кредиторская задолженность;
* состояние кредитных линий и т.п.

Комплексная автоматизация бухгалтерского учета, обеспечивающая полную обработку всей учетной информации, первичный экономический анализ по отдельным показателям, эффективное планирование предстоящих налоговых выплат, повышает информационные возможности предприятия.

Кроме того, ведение бухгалтерского учета с помощью компьютерных систем предоставляет возможность сэкономить один из самых важных ресурсов — время, которое предприятие сможет использовать для принятия решений, для более углубленного анализа хозяйственной деятельности своего предприятия, планирования и прогнозирования.

Существует несколько путей его получения:

Первый — разработка собственными силами;

Второй — заключение договора с профессиональной организацией на разработку программного продукта;

Третий — копирование готового программного продукта у другого пользователя;

Четвертый — приобретение готового программного продукта.

Первый вариант связан с необходимостью содержать в штате высококвалифицированных программистов, что делает полученный в итоге программный продукт крайне дорогостоящим.

Второй вариант имеет сходный недостаток — большую цену, поскольку исполнение единичного заказа связано с высокой себестоимостью продукта для специализированной компьютерной фирмы (они обычно выпускают тиражируемые программные продукты). Кроме того, при этом варианте вряд ли удастся найти серьезную фирму исполнителя (крупные предприятия этой отрасли просто не возьмутся за такой заказ), а мелкие фирмы не в состоянии обеспечить надлежащую гибкость программного продукта и его последующее сопровождение.

Третий вариант помимо нарушения авторских прав фирмы-изготовителя программного продукта ограничен тем, что в этом случае Вы будете лишены технической поддержки со стороны разработчика, которая предоставляется только официальным пользователям.

Поэтому с точки зрения экономии средств и времени, а также эффективности использования программного продукта наиболее приемлемым оказывается четвертый вариант — приобретение программы автоматизации бухгалтерского учета у разработчика или дилера, обеспечивающего необходимый сервис и обновление программы по мере создания новых ее версий.

Выбор из множества программных продуктов, предлагаемых сегодня на российском рынке должен быть обусловлен теми целями, которые Вы ставите перед собой автоматизируя учет.

Необходимая программа должна иметь готовую настройку и жесткую схему работы, т.е. не требовать дополнительной настройки со стороны пользователя. Продавец программы должен обеспечить обновление по мере изменений в законодательстве и правилах бухгалтерского учета.

Такой продукт должен иметь настройку не только на план счетов, используемый предприятием, его учетную политику и автоматическое формирование бухгалтерских проводок, но и на структуру бухгалтерии с выделением необходимых участков и операций на них.

Разработкой и созданием компьютерных систем автоматизации бухгалтерского учета занимается большое количество специализированных фирм.

Предлагаемые на рынке программные средства можно разделить по выполняемым функциям на три большие группы:

* программы, реализующие функции финансового (синтетического) учета и формирования финансовой отчетности;
* программы, комплексно реализующие функции финансового и управленческого учета на малом предприятии;
* программы, реализующие функции отдельных участков учета, преимущественно управленческого (учет основных средств, учет оплаты труда, учет материальных ценностей и т.п.) для средних и крупных предприятий.

Первые две группы программ предназначены для малых предприятий, которые характеризуются небольшими объемами работ по ведению бухгалтерского учета.

На этих предприятиях основной объем работ приходится на финансовый учет (на ведение счетов бухгалтерского учета и формирование отчетности), а на ведение управленческого учета (учета затрат на производство приходится меньше времени).

Это дает возможность упростить часть программы, связанную с управленческим учетом.

Среди этой группы наиболее распространенными являются такие пакеты прикладных программ как:

«Финансы без проблем» (фирма «Хакерт-дизайн», Мариуполь);

«Мини-бухгалтерия» (фирма «1С», Москва);

«Бухгалтерия малого предприятия» (фирма «Фор»,Москва).

Вторая группа программ позволяет охватить значительно больший круг функций и по существу создать полностью автоматизированную бухгалтерию.

К числу пакетов этой группы относятся такие, как:

«Электронная бухгалтерия» (фирма «ИНФИН», Москва);

«ФинЭКО»(АО «АВЭР», Москва);

«Комплексная планово-экономическая и бухгалтерская система» (фирма «Ком-Тех+», Москва);

«Бухгалтерия без проблем» (фирма АСВП, Москва).

Программы первой группы позволяют рассчитать и распечатать оборотно-шахматный баланс, оборотные ведомости по счетам, баланс предприятия и приложения к нему. Имеется также возможность формировать справки произвольной структуры с помощью встроенного генератора отчетов.

Характерный представитель второй группы программных средств-программа «Бухгалтерия без проблем», которая состоит из двух модулей «Управленческий учет» и «Сводный аналитический и синтетический учет и составление отчетности».

Первый модуль предназначен для аналитического учета основных средств, материальных ценностей, готовой продукции, расчетов по оплате труда. Связь этих участков со сводным учетам происходит путем передачи записей в один сводный файл.

Второй модуль обеспечивает аналитический учет по денежным, расчетным, кредитным и другим хозяйственным операциям, а также сводный учет по всем счетам баланса и составление бухгалтерской отчетности.

Другое направление использования компьютерной техники в учетной деятельности — использование для автоматизации начальной стадии бухгалтерского учета — первичного учета. Здесь компьютеры применяются для автоматизации труда на складах материальных ценностей и готовой продукции, при учете выработки и заработной платы в подразделениях предприятия.

Это позволяет исходную информацию без бумажных носителей передавать на дальнейшую обработку, улучшает качество учета и его оперативность.

Компьютеры можно успешно использовать для считывания штриховых кодов при организации первичного учета в магазинах, на складах и т.д.

Однако полная автоматизация этой стадии учета возможна при условии, что Ваше предприятие реализует импортные товары или использует импортные материалы и комплектующие, так как в России производители товаров практически не пользуются штриховыми кодами для своей продукции.

Рассмотрим основные особенности работы бухгалтерской программы на примере программного продукта «1 С» фирмы «Бух1С софт».

«1С» содержит все необходимые средства для автоматизации бухгалтерского учета предприятия, обеспечивает полноту функций и требуемый уровень детализации учета на каждом участке.

Система построения программы дает возможность доступа нескольких пользователей (работников бухгалтерии) к общей информации в режиме реального времени, то есть новые или измененные с одного из рабочих мест данные могут сразу использоваться всеми сотрудниками, работающими на других компьютерах данной сети.

Программа поддерживает сложившееся на предприятии разделение бухгалтерии на участки учета, дает возможность обмена данными между отдельными участками, обеспечивает согласованную работу бухгалтеров, обладает средствами гибкой настройки входных и выходных документов, автоматизирует процедуры формирования проводок и выполнения расчетов на основе использования типовых хозяйственных операций.

Для предприятий, где учет ведут один-два бухгалтера существует однопользовательский (несетевой) вариант программы «1 С».

По своим возможностям и по набору функций он не уступает сетевому варианту, но работает на одном компьютере. Однопользовательский «1 С» имеет сравнительно невысокую стоимость и прост в эксплуатации.

На малых предприятиях допускается вести учет хозяйственных операций в общем хронологическом журнале с получением на его основе аналитических и синтетических данных (простая форма учета).

Но с развитием предприятия и увеличения объемов производства и реализации, бухгалтерия неизбежно разделяется на участки учета, на каждом из которых занят один или несколько сотрудников.

На каждом из участков сохраняются общие принципы учетной политики, избранной предприятием и в то же время выполняются специфические для данного участка функции: учет кассовых операций, учет основных средств, учет расчетов с поставщиками, учет расчетов по заработной плате и т.д.

Разделение труда и специализация рабочих мест позволяют бухгалтерам более качественно и эффективно выполнять работу на своих участках, но в то же время создают проблемы их взаимодействия, так как обеспечить полную автономность работы невозможно.

Пока предприятие обслуживает один бухгалтер, достаточно использовать простую программу бухгалтерского учета, построенную по принципу ведения общего журнала хозяйственных операций. Такая система способна удовлетворить ограниченные информационные потребности небольшой бухгалтерии.

Как только предприятие начинает расти и появляется несколько участков учета, обслуживаемых разными работниками бухгалтерии, появляется необходимость в системе, поддерживающей информационный обмен между участками учета.

В частности, система должна давать возможность отражать хозяйственные операции, зарегистрированные одним бухгалтером в учетных регистрах других участков.

«1С» позволяет осуществлять любую конфигурацию участков учета и любое распределение счетов по участкам.

Базовая поставка системы настроена на следующие участки:

* денежные средства,
* поставщики,
* покупатели,
* дебиторы и кредиторы,
* готовая продукция и товары,
* затраты,
* основные средства,
* расчетно-финансовые операции,
* отчетность

При необходимости можно перенастроить систему, изменив этот состав участков.

Информационная целостность системы определяется единой системой классификации и обновления нормативно-справочной базы, а также наличием проводок, общих для двух различных участков.

В соответствии с принципом двойной записи всякая хозяйственная операция воздействует на два и более счета, которые могут принадлежать различным участкам.

Поэтому ввод данных на одном участке вызывает появление соответствующей записи на счетах смежных участков.

На каждом рабочем месте отражается только та часть информации, которая имеет отношение к работе данного бухгалтера, определяемая его правами доступа.

Права доступа устанавливает главный бухгалтер. В системе существует три уровня доступа:

* возможность ввода данных
* возможность корректировки данных
* возможность просмотра данных

Дополнительно для разграничения доступа используется система паролей. Благодаря этой системе на одном компьютере-рабочем месте могут работать лица, имеющие разные права доступа.

При вводе характеристик хозяйственной операции сальдо и обороты пересчитываются только по тому счету, который относится к данному участку. Запись на корреспондирующем счете будет отложена до тех пор, пока ее не подтвердит бухгалтер того участка, к которому относится корреспондирующий счет.

Бухгалтер смежного участка может как подтвердить, так и опровергнуть введенную на другом участке проводку.

Проводки, введенные на одном участке, но отвергнутые или отложенные на другом именуются спорными. Бухгалтер, ответственный за сводный учет, может получить их полный перечень для разрешения спора. Баланс предприятия формируется только после подтверждения всех проводок.

Рассмотрим эту схему на примере учета денежных средств на расчетном счете и в кассе при ведении этих участков разными сотрудниками бухгалтерии.

Бухгалтер, обслуживающий расчетный счет, обрабатывая выписку банка вводит в компьютер проводку, которой дебетует счет 50 «Касса» и кредитует счет 51 «Расчетный счет». На основании этой проводки пересчитывается сальдо по счету 51.

Но правильно ли увеличивать на ту же сумму наличность в кассе? Если учет ведется разными бухгалтерами, автоматически приходовать в кассу деньги, которые кассир возможно еще не получил было бы неверно. Операцию передачи денежных средств с расчетного счета в кассу каждый из бухгалтеров, обслуживающих эти участки, должен обработать самостоятельно.

В систему «1С» введены понятия:

* объектов учета (товаров, материалов, готовой продукции, основных средств, ценных бумаг, заказов и т.д.);
* субъектов учета (поставщиков, покупателей, дебиторов, кредиторов, подотчетных лиц, материально ответственных лиц, акционеров и др.);
* оснований взаиморасчетов (договоров, партий поставок и т.п.);
* подразделений (отделов, складов, торговых точек и др.);
* статей затрат.

Информация в базах данных «1С» структурирована на основе принятой классификации, полностью однородна и легко воспринимается. Структура баз данных и наличие соответствующих средств в системе обеспечивают необходимую настройку счетов и формирование аналитических показателей, возможность генерации выходных форм, связь с электронными таблицами и пр.

К примеру, счет 41 «Товары» можно настроить таким образом, чтобы количественный и стоимостной учет товаров (объектов учета) выполняется по отдельным складам, торговым точкам (подразделениям), материально ответственным лицам (субъектам учета), а учет по счету 60 «Расчеты с поставщиками» — как посторонними организациями (субъектами учета), так и по договорам или партиям поставок (основаниям взаиморасчетов).

В «1С» используются типовые операции, что делает менее трудоемкой и утомительной повседневную работу бухгалтера, уменьшая количество технических ошибок в учете.

Каждая типовая операция имеет свое краткое название, по которому пользователь вызывает ее из справочника. С операцией также связан перечень закрепленных за ней проводок и алгоритмов расчета показателей.

При вводе характеристик хозяйственных операций проводки формируются в основном автоматически. При этом на соответствующие счета списывается НДС по основным средствам и материальным ценностям, полностью или частично закрываются операционные счета, рассчитывается стоимость товарно-материальных ценностей по учетной, средней цене или в иностранной валюте, списываются издержки обращения, начисляется амортизация, рассчитывается подоходный налог, формируются отчисления на социальное страхование, распределяются общехозяйственные расходы и т.д.

В комплект поставки системы включается базовый список типовых хозяйственных операций, соответствующих избранной предприятием учетной политике. Бухгалтер может настроить и дополнить этот список самостоятельно и использовать его для автоматизации ввода и обработки данных.

Для индивидуальной настройки типовых операций можно использовать набор алгоритмов, поставляемый разработчиком, в состав которого входят, например, исчисление процента от суммы в операции, начисление амортизации, распределение общепроизводственных расходов, определение средней цены, стоимости и т.д.

Применение готовых алгоритмов упрощает процесс настройки типовых операций, кроме того, в системе предусмотрена возможность задавать и собственные формулы и рассчитывать необходимые показатели.

В «1С» предусмотрена автоматизация всей технологической цепочки обработки документов и формирования на их основе хозяйственных операций и проводок.

Так, процедура учета реализации товара включает выписку счета, зачисление на расчетный счет поступивших денежных средств, выписку накладной, отпуск товара.

При выписке счета и выписке накладной никаких бухгалтерских записей в учетных регистрах не производится. Однако составление этих документов сразу и в электронном виде (в виде записи на магнитном носителе компьютера) значительно упрощает последующие учетные операции, повышая оперативность учета.

**3.2 Рекомендации по совершенствованию бухгалтерского учета материально производственных запасов на предприятии Областное Государственное Унитарное предприятие Управления Материально-Технического Обеспечения дорожного хозяйства Челябинской области**

Для оперативного и бухгалтерского учета на ОГУП УМТО используется уникальный программный комплекс, реализованный на платформе «1С:Предприятие 7.7» для SQL. Основой для создания комплекса послужила программа «ИТРП: Производственное предприятие стандарт», которая была существенно переработана в процессе внедрения.

Одной из важных учетных задач, решаемых программой, является учет материально-производственных запасов в процессе производства готовой продукции.

Основными нормативными документами, определяющими порядок учета МПЗ и затрат на производство готовой продукции промышленных предприятий, служат:

* ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» (утв. приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н);
* «Методические указания по бухгалтерскому учету МПЗ», утвержденные приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н (далее - Методические указания);
* «Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях» (утв. ЦСУ СССР, Госпланом СССР, Госкомцен СССР и Минфином СССР 20.07.1970 № АБ-21-Д).

Эти нормативные документы определяют принципы ведения синтетического, аналитического и оперативного учета МПЗ и оценки запасов, которые должны быть закреплены в учетной политике предприятия.

Методические указания предписывают вести бухгалтерский учет и материалов, и готовой продукции по фактической себестоимости (подп. 62 и 203). В то же время, в местах хранения и в аналитическом бухгалтерском учете разрешается применять учетные цены (подп. 80 и 204 Методических указаний).

В качестве учетных цен на материалы могут выступать договорные цены, фактическая себестоимость материалов по данным прошлых отчетных периодов, планово-расчетные цены и средние цены группы материалов.

В качестве учетных цен на готовую продукцию могут применяться договорная цена, нормативная себестоимость и другие виды цен. Главное, что объединяет разные типы учетных цен - это их определенность на начало периода, в котором необходимо вести учет.

Это принципиально отличает учетные цены от фактической себестоимости, которая формируется только на конец учетного периода, поскольку многие затраты, включаемые в состав себестоимости, не могут быть рассчитаны оперативно. К таким затратам относится зарплата, количество потребленной энергии и другие.

Естественно, что применение учетных цен не должно нарушать требования ведения синтетического бухгалтерского учета МПЗ по фактической себестоимости. Поэтому при использовании учетных цен необходимо также вести учет отклонений от фактической себестоимости и формировать соответствующие проводки в бухгалтерском учете.

Учет отклонений - достаточно сложная задача. Тем не менее, в отраслях промышленности с массовым и серийным характером производства и с большой номенклатурой готовой продукции ведение аналитического учета МПЗ по учетным ценам и дополнительный учет отклонений оказываются более удобными, чем аналитический учет по фактической себестоимости. Подробнее различие в ведении аналитического учета рассмотрено в разделе «Методология учета».

Оперативный и аналитический бухгалтерский учет на ОГУП УМТО до конца 2004 года велись по фактической себестоимости МПЗ. Так как себестоимость запасов рассчитывалась в конце месяца, в течение месяца движение фиксировалось только в количественном выражении. В конце месяца рассчитывалась себестоимость всех материалов, полуфабрикатов и готовой продукции. После этого для формирования проводок в суммовом выражении все документы, отражающие движение за учетный период, еще раз перепроводились. При большом объеме движения ТМЦ за месяц на ОГУП УМТО процедура расчета фактической себестоимости и перепроведения первичных документов длилась от 4 до 8 часов. В случае, если после закрытия месяца необходимо было внести изменения хотя бы в один из проведенных документов (удалить ошибочно введенный или внести дополнительный документ) всю длительную процедуру приходилось повторять. Кроме того, отсутствие учетных цен затрудняло оперативный контроль за себестоимостью в цехах, так как всю отчетность по себестоимости в суммовом выражении можно было получить только после закрытия месяца.

В соответствии с пунктом 5 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» (утв. приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н), оценка запасов в бухгалтерском учете (в том числе готовой продукции) производится по фактической стоимости. Необходимо учитывать, что фактическую стоимость продукции можно определить только в конце месяца, так как существенная часть затрат, включаемых в стоимость, отражается в учете именно в конце месяца (зарплата, налоги, аренда, амортизация и т.п.). Таким образом, в течение месяца, при отражении выпуска готовой продукции в бухгалтерском учете следует указывать учетную (нормативную) стоимость продукции. Для отражения данной операции в типовой конфигурации используется проводка

Дебет 43 Кредит 40.

При этом использование счета 40 вместо счета 20 позволяет:

* Избежать появления красного сальдо на счете 20 (на момент выпуска продукции сумма расходов, отраженных по дебету счета 20, может быть ниже нормативной стоимости готовой продукции);
* Вести на счете 40 учет отклонений учетной (нормативной) стоимости готовой продукции от фактической стоимости, определенной в конце месяца.

Следует обратить внимание - существующая Инструкция по применению Плана счетов (утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н) не предусматривает корреспонденции счетов Дебет 43 Кредит 40, но методика, применяемая в типовой конфигурации, не противоречит законодательству:

* На сегодняшний день отсутствуют какие-либо нормативные акты, запрещающие корреспонденции счетов, прямо не указанные в Инструкции;
* В Инструкции отсутствует запрет на применения счета 40, если учет готовой продукции ведется по фактической стоимости.

Таким образом, мы можем вести учет готовой продукции на счете 43 по фактической стоимости, а счет 40 применять, в соответствии с Инструкцией, для учета продукции по плановой стоимости.

Если обобщить сказанное, то порядок отражения выпуска продукции и расчет фактической стоимости, применяемый в типовой конфигурации, будет выглядеть следующим образом:

1. При выпуске продукции формируется проводка Дебет 43 Кредит 40, где указывается учетная (нормативная) стоимость продукции (документ «Передача готовой продукции на склад»);
2. При закрытии месяца (документ «Закрытие месяца»):
	* Определяются фактические затраты на производство готовой продукции и формируется проводка по закрытию счета 20 (Дебет 40 Кредит 20);
	* Счет 40 закрывается таким образом, чтобы сальдо по счету на конец месяца стало нулевым. Сумма, списанная с кредита счета 40, отражается проводкой Дебет 43 Кредит 40 и представляет собой отклонение учетной стоимости выпущенной продукции от фактической стоимости;
	* После закрытия счета 40 дебетовый оборот за месяц по счету 43 отражает фактическую стоимость выпущенной продукции. Если в течение месяца часть продукции была отгружена, то оборот по кредиту счета 43 корректируется пропорционально общей сумме отклонения плановой стоимости от фактической стоимости.

 Летом 2004 года руководством завода было принято решение изменить учетную политику предприятия и перейти с 2005 года на оперативный и аналитический бухгалтерский учет МПЗ по учетным ценам. В качестве учетных было решено принять для материалов договорные цены, а для готовой продукции - нормативную себестоимость. Решение было поддержано работниками плановых и бухгалтерских служб завода, костяк которых составляют сотрудники, долгое время проработавшие на УМПО, где всегда применялись только учетные цены.

Изменения в методологии учета коснулись всех участков учета МПЗ. Рассмотрим изменения проводок по учету материалов и готовой продукции, которые были произведены на ОГУП УМТО в процессе внедрения учетных цен (рис.3).

Анализ проводок по учету материалов показывает, что внедрение учетных цен несколько усложняет процедуру оприходования материалов. Теперь вместо одной необходимо делать сразу три проводки, при этом важно не ошибиться в выборе номенклатурной единицы с нужной ценой для каждого материала. Но это полностью оправдано, поскольку наличие учетной цены позволяет делать все проводки по списанию материалов оперативно и только один раз, сразу в количественном и суммовом выражении. Это избавляет от необходимости перепроводить все документы по списанию и перемещению материалов после расчета средней себестоимости. Кроме того, наличие учетных цен позволяет просто и оперативно контролировать цены в соответствии с условиями договора. Необходимость делать расчет и списание отклонений не представляет существенной сложности, поскольку выполняется в синтетическом учете и проводится одним документом.

Еще более упрощается аналитический учет при использовании учетных цен для готовой продукции. В этом случае одновременно используются счета 40 и 43. На счете 43 аналитический учет ведется по номенклатуре, а на счете 40 - укрупнено, по видам номенклатуры. При этом для аналитического учета цены номенклатуры определены. Во всех первичных приходных и расходных документах используется счет 43, что позволяет делать все проводки по нему сразу в количественном и суммовом выражении. А проводки по фактической себестоимости и отклонениям делаются укрупнено, что существенно упрощает учет. В случае, если аналитический учет ведется по фактической себестоимости, 40 счет не используется. В этом случае приходится перепроводить все документы по оприходованию и реализации продукции после расчета фактической себестоимости, так как в первичных документах необходимо сделать суммовые проводки по фактической себестоимости.

Рис. 3 – Изменения проводок по учету материалов и готовой продукции, которые были произведены на ОГУП УМТО в процессе внедрения учетных цен

Кроме того, использование в качестве учетных цен нормативной себестоимости позволяет проводить детальный анализ себестоимости. Достигается это за счет того, что для расчета учетных цен разрабатываются нормативные калькуляции, учитывающие все затраты в разрезе цехов, участков, и статей затрат. Наличие таких калькуляций позволяет более тщательно анализировать затраты в разрезе подразделений и каждой статьи, что, в конечном счете, позволяет более взвешенно управлять себестоимостью.

В целом изменения в программе коснулись всех подразделений. Всего с программой работают 80 пользователей:

* 18 рабочих мест в цехах;
* по одному рабочему месту в отделе главного технолога, в службе главного энергетика, в АХО и в отделе снабжения;
* 2 - в службе технического контроля;
* по 3 - в отделе главного механика, в планово-диспетчерском отделе, в отделе маркетинга и сбыта, в администрации и в АСУ;
* 4 - в отделе оборудования и инструмента;
* по 5 - в планово-производственном отделе и отделе труда и зарплаты;
* 6 мест - в финансовом отделе;
* 20 - в бухгалтерии.

Для размещения данных используется отдельный сервер базы данных и система управления базами данных MS SQL Server 2000.

Перевод, тестирование и внедрение программного обеспечения по переводу завода на оперативный и аналитический бухгалтерский учет по учетным ценам были выполнены в течение 6 месяцев. В результате были произведены, в частности, следующие изменения:

В плане счетов появились новые счета:

* 16 «Отклонение в стоимости материалов, товаров»;
* 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

На счетах настроена соответствующая аналитика.

Существенно был доработан справочник «Номенклатура», в котором полностью изменился механизм формирования нормативных калькуляций. В справочник вводится технологическая информация о комплектующих, операциях, тарифах, нормах времени и расценках в соответствии с маршрутными картами, нормами расхода материалов на изготовление деталей, списком тарифных ставок по разрядам.

При расчете учетной цены на готовую продукцию и полуфабрикаты собственного изготовления формируется калькуляция, которая сохраняется в специальном документе «Нормативная калькуляция». При проведении документа нормативная цена записывается в справочник «Номенклатура», результат расчета можно посмотреть в отчете (рис. 4).

Рис. 4 – Отчет «Нормативная калькуляция»

В качестве учетной цены на покупные материалы, полуфабрикаты, товары используется договорная цена, которая согласуется с поставщиком в протоколе плановых цен.

В справочник «Номенклатура» данная цена вводится специалистами планово-экономического отдела с помощью документа «Протокол плановых цен».

Оприходование материалов по учетной цене производится в документе «Приходная накладная». Шапка документа заполняется на основании документа «Счет-фактура поставщика». Для заполнения табличной части используется справочник «Номенклатура». Все проводки по оприходованию материалов по учетной цене и проводки по учету отклонений документ формирует автоматически.

Списание материалов в течение месяца по учетным ценам осуществляется в документе «Перемещение и списание ТМЦ».

Разница в стоимости покупных материалов по учетным и фактическим ценам рассчитывается и списывается автоматически в конце каждого месяца при формировании регламентного документа «Списание отклонения».

Для отражения изготовления готовой продукции и сдачи ее на склад оформляются два документа - «Передел» и «Перемещение ТМЦ». В документе «Передел» (рис. 5) отражается выпуск продукции, а также списание материалов и полуфабрикатов, использованных при изготовлении продукции.

Оприходование готовой продукции по учетным ценам на счете 43 осуществляется в документе «Перемещение ТМЦ» при сдаче готовой продукции на склад сбыта.

Отгрузка готовой продукции в течение месяца оформляется в документе «Расходная накладная», при проведении также формируются проводки по списанию себестоимости готовой продукции по учетной цене.

Рис. 5 – Документ «Передел»

При изменении учетных цен на готовую продукцию, например, в связи с увеличением тарифных ставок, производится расчет и переоценка суммы остатков продукции по новым ценам в документе «Переоценка» (рис. 6).

Рис. 6 – Документ «Переоценка»

Проводки по закрытию 40 счета формируются специальным документом «Закрытие месяца». После закрытия месяца можно просмотреть отчеты по анализу плановой и фактической себестоимости в целом по цехам завода (рис. 7) и по отдельным позициям номенклатуры (рис. 8).

Рис. 7 – Отчет «Сравнение фактической и плановой себестоимости»

Рис. 8 – Отчет «Оценка товарного выпуска по фактической калькуляции»

Кроме основной цели - упростить и ускорить учет, в процессе автоматизации были достигнуты и другие важные результаты. Перевод оперативного и аналитического бухгалтерского учета МПЗ с фактической себестоимости на учет по учетным ценам позволил:

* Руководству завода - оперативно отслеживать отклонения в ценах поставщиков и проводить анализ расхождений фактической и плановой себестоимости готовой продукции;
* Экономистам цехов - оперативно контролировать себестоимость производимой продукции в разрезе цеха;
* Специалистам планового отдела и бухгалтерии - получить множество новых полезных отчетов, упростить учет брака и отходов производства.
	1. **Рекомендации по совершенствованию программного продукта на предприятии Областное Государственное Унитарное предприятие Управления Материально-Технического Обеспечения дорожного хозяйства Челябинской области**

( Совершенствование учета МПЗ)

Появление большого разнообразия программных продуктов  постоянно требуют внесения поправок в законы, появляются все более разнообразные требования и разъяснения о включении программных продуктов в объекты МПЗ в составе активов.

Создание организацией программного продукта собственными силами
связано, с осуществлением разработок, результатом которых является код программы, включая документацию на  него, или новая технология (ст. 769 ГК РФ).

Каждая программа так или иначе адаптирована к условиям российской экономики, имеет определенный круг пользователей и примерно одинаковые с другими программами принципы работы, исходные данные, выходные формы, методики анализа результирующих показателей эффективности проекта.

Последние версии программных продуктов по критериям их качества (функциональным возможностям, качеству программной реализации, удобству пользовательского интерфейса, защищенности и др.) достигли определенного, равнозначного уровня развития. Напомним, что к функциональным возможностям пакета относятся следующие показатели: использование современной методики расчета, основанной на имитации потока реальных денег; минимизация ограничений на горизонт и шаг расчета; минимизация ограничений на количество продуктов; богатство набора финансовых и экономических показателей, используемых для оценки проекта; допускаемое пакетом разнообразие сценариев реализации проекта; возможность и способы учета инфляции, расчетов в текущих и прогнозных ценах; возможность и способы учета неопределенности и риска; возможность сохранения в памяти компьютера приемлемых вариантов расчета для последующего сравнения и окончательного отбора и т.д.

К качеству программной реализации относятся следующие показатели: возможность реализации пакета на распространенных типах компьютерной техники с использованием доступной операционной среды; надежность в работе; быстродействие, позволяющее в приемлемые сроки производить расчеты необходимого количества вариантов, их сравнение и др.

Под удобством пользовательского интерфейса понимается возможность упрощения и минимизации трудоемкости ввода информации; возможная защита от ошибок при вводе; наглядность результатов, достаточный объем графической информации.

Совершенствование программных продуктов, как и первоначального их эталона программного продукта 1 С, шло по пути детализации и навигации по исходной информации, глубины проработки вспомогательных расчетов, а также включения в программный продукт актуальных задач рыночной экономики типа: оптимизация портфеля ценных бумаг, учета лизинговых операций, депонирования свободных средств, оценка бюджетной эффективности, перехода на международную бухгалтерскую систему учета и отчетности, других подобных полезных и бесполезных для проекта задач.

Коротко о результатах апробации:

1. Проведение экспертизы проектной документации по всем разделам затруднено в связи с утерей проектными организациями информационной базы (инженерной, экономической, финансовой, юридической, статистической, учетной), данных по аналогам, по прогрессивным проектным решениям, по зарубежному и отечественному опыту решения проблем на протяжении инвестиционного процесса от идеи до самоокупаемости объекта и т.п.

2. Слабая подготовка экономистов организации к решению усложняющихся задач по оценке эффективности совершенствования программного продукта.

3. Слабое использование возможностей компьютерной техники и экономико-математических методов для создания типовых алгоритмов и программ расчетов экономии материальных, трудовых и финансовых ресурсов при использовании в разделах документации прогрессивных проектных решений.

4. Отсутствие налаженной системы обмена опытом и информацией среди программистов предприятия.

5. Все программные продукты можно разбить на две группы:

первая - универсальные, не зависящие от конкретного содержания задачи и отрасли народного хозяйства;

вторая - отраслевые, учитывающие специфику и отраслевые нормативные документы.

Наиболее приемлемыми программными пакетами по оценке эффективности инвестиционных проектов являются отраслевые разработки, в которых учитываются особенности исходной информации (правовой, нормативной, методической и пр.). Кроме того, отраслевые пакеты учитывают схемы развития отрасли, проработки приоритетных направлений развития предприятия, имеющуюся информацию о рынках сбыта и др.

6. За период 2005-2008гг. ОГУП УМТО осваивали купленные "наугад" программные пакеты, обучаясь от версии к версии новым аспектам использования компьютерной техники и детализации отдельных исходных и результирующих показателей и не имея возможности оценить другие программные пакеты.

В то же время, опыт использования пакета БЭСТ предприятием ОГУП УМТО, например, показал, что он наиболее приемлем для отраслей машиностроительной промышленности, а также для объектов жилищно-гражданского назначения.

Для проведения работ по санации предприятий наиболее приемлемым программным пакетом является программный комплекс "1 С".
Для крупных проектов успешно используются индивидуальные программные пакеты под конкретный проект, разработанные на базе электронных таблиц. В качестве исходных и расчетных форм, а также методов расчета используются рекомендации ЮНИДО.

Применение универсальных программных пакетов требует выполнения большого количества вспомогательных расчетов и затрат времени на сопряжение первичной документации с заложенными показателями в программный пакет.

8. Логика выполнения расчетов по всем программным пакетам заключается в движении, начиная с первых таблиц, от " ручного" заполнения исходных данных к постепенному снижению степени участия пользователя в заполнении новых форм. Следующие этапы работы относятся к анализу финансовой и экономической состоятельности проекта и проводятся с помощью базовых форм финансовой оценки. Так как утверждена единая методология оценки эффективности инвестиционных проектов, то таблицы исходных данных, таблицы результирующих показателей, последовательность выполнения расчетов должны быть едиными.

# Список использованных источников

1. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. - М.: Экоперспектива, 2007.
2. Баканов Н.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа. - М., 2007.
3. Волков Н.Г. Оценка товарно-материальных ценностей в учете и отчетности. //Бухгалтерский учет - 2007 - № 11 - с. 22-28.
4. Луговой В.А. Учет производственных запасов. //Бухгалтерский учет - 2007 - № 4 - с. 39-44.
5. Луговой В.А. Учет производственных запасов: материалов, топлива, запасных частей, МБП. - М., АО “Аудит”, 1995.
6. Федеральный закон “О бухгалтерском учете” от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ.
7. Положения по бухгалтерскому учету. Издание 3-е, переработанное и дополненное. - М. ООО «ТК Велби», 2006 г.-152с.
8. План счетов бухгалтерского учета инструкция по его применению. Москва 20028г.
9. Бератор. Практическая энциклопедия бухгалтера. Москва - 2008 г.
10. Глушков И.Е. «Бухгалтерский учет». Москва - 2006 г.
11. Абрамов А. Е. Основы анализа финансовой, хозяйственной и инвестиционной деятельности пред приятия в 2-х ч.М.: Экономика и финансы АКДИ, 2007-2008 .
12. Балабанов И. Т. Финансовый менеджмент. - М. :Финансы и статистика, 2007.
13. Баканов М. И. Шеремет А. Д.Теория экономического анализа. - М. :Финансы и статистика, 2007.
14. Ветров А. А. Операционный аудит-анализ. - М. :Перспектива, 2007.
15. Ефимова О. В. Финансовый анализ - М. : Бухгалтерский учет, 2007.
16. Ковалев В. В.Финансовый анализ. - М. : Финансы истатистика,2007.
17. Ковалева А. М. Финансы в управлении предприятием. - М.: Финансы и статистика, 2005.
18. Крейнина М. Н. Анализ финансового состояния и инвестиционной привлекательности акционерных обществ в промышленности, строительстве и торговле. - М.: АОДИС, МВЦентр, 2007.
19. Моляков Д. С.Финансы предприятий отраслей народного хозяйства. - М. : Финансы и статистика, 2007.