Министерство образования РФ

Уральская государственная лесотехнический университет

Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

Курсовая работа

по дисциплине   
«Бухгалтерский-финансовый учет»

Студент Заварницына О.Б.

Группа ФЭУ-331

Руководитель Петрова Л.А.

Екатеринбург

2004

# Оглавление

|  |
| --- |
| **Введение…………………………………………………………………………………………………….4** |
| 1. **Понятие, содержание и классификация материально-производственных запасов………….6** |
| * 1. **Нормативно-правовое регулирование учета поступлания материалов………………………6** |
| * 1. **Понятие, содержание, задачи и требования, предъявляемые к учету материально-производственных запасов………………………………………………………………………….8** |
| * 1. **Классификация материально-производственных запасов……………………………………10** |
| 1. **Оценка МПЗ…………………………………………………………………………………………..11** |
| 1. **Документальное оформление заготовленияи приобретения МПЗ…………………………....17** |
| 1. **Синтетический учет заготовления и пробретения материалов…………………………….…24** |
| * 1. **Учет материалов, приобретенных за плату……………………………………………………..27** |
| * 1. **Учет материалов, изготовленных собственными силами…………………………………….29** |
| * 1. **Особенности учета материалов поставки заказчика…………………………………………..30** |
| * 1. **Особенности учета материалов поставки инвестора…………………………………………..32** |
| * 1. **Особенности учета материалов поставки дольщика…………………………………………..33** |
| * 1. **Учет материалов, переданных в качестве давальческого сырья…………………………….34** |
| * 1. **МПЗ, полученные по договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами……………………………………………………………………………………..……..35** |
| * 1. **МПЗ, полученные в результате списания имущества………………………………………………………………………………………...…35** |
| 1. **Транспортно-заготовительные расходы (ТЗР)…………………………………………………..36** |
| 1. **Аналитический учет материальных запасов…………………………………………………….38** |
| 1. **Учет неотфактурованных поставок и материалов, находящихся в пути……………………41** |
| 1. **Учет НДС по поступившим материальным запасам…………………………………………...46** |
| 1. **Инвентаризация материалов………………………………………………………………………48** |
| 1. **Порядок отражения учета заготовления и приобретения материально-производственных запасов в отчетности………………………………………………………………………………..52** |
| **Заключение……………………………………………………………………………………………….53** |
| **Список использованной литературы…………………………………………………………………54** |
| **Приложение 1 Пример…………………………………………………………………………………..56** |
| **Приложение 2 Первичные документы, связанные с инвентаризацией МПЗ** |

# Введение

Материально производственные запасы являются предметами труда и обеспечивают основной производственный процесс организации, в котором они используются. Себестоимость их полностью передается на вновь созданный продукт, занимая при этом довольно высокий удельный вес.

В настоящее время в условиях рыночной экономики, на мой взгляд, заготовление и приобретение материально производственных запасов имеет важное значение на начальной стадии заготовления. Поэтому данные бухгалтерского учета должны содержать информацию для изыскания резервов снижения себестоимости продукции в части рационального приобретения и использования материалов, и обеспечение надлежащего их заготовления и расходования.

Организация материального учета - один из наиболее сложных участков учетной работы. На промышленном предприятии номенклатура материальных ценностей исчисляется десятками тысяч наименований, а информация по учету материально производственных запасов составляет более 30% всей информации по управлению производством. Поэтому организация учета и контроля за приобретением, движением, сохранностью и использованием материальных ценностей связана с большими трудностями. Важное значение имеет автоматизация всех учетных работ, начиная от выписки учетных документов и заканчивая составлением необходимой отчетности. Неотъемлемой частью учета и контроля материально производственных запасов является экономический анализ их использования, который углубляет поиски резервов повышения эффективности производства.

Многообразие форм собственности в период рыночной экономики, расширение прав предприятий в управлении экономикой, отраслевые особенности производства требуют альтернативных, а подчас и многовариантных подходов при решении конкретных вопросов методики и техники ведения учета производственных запасов.

У предприятий теперь появилась возможность выбора различных способов организации учета заготовления и приобретения материалов; отражения стоимости материалов, оставшихся в конце месяца в пути или не вывезенных со складов поставщиков; выявления отклонений фактической себестоимости материальных ценностей от учетных цен и их последующего распределения между израсходованными в производстве материалами и их остатками на складах; погашения стоимости находящихся в эксплуатации малоценных и быстроизнашивающихся предметов и др.

Производственные запасы (сырье, материалы, топливо и т.д.) являются предметами, на которые направлен труд человека с целью получения готовой продукции. В отличие от средств труда, сохраняющих в производственном процессе свою форму и переносящих стоимость на продукт постепенно, предметы труда потребляются целиком и полностью переносят свою стоимость на этот продукт и заменяются после каждого производственного цикла. В промышленности постепенно увеличивается потребление материально- производственных запасов. Это обуславливается расширением производства, значительным удельным весом материальных затрат в себестоимости продукции и ростом цен на ресурсы. В условиях перехода к рыночной экономике важное значение приобретает улучшение качественных показателей использования производственных запасов выдачу особо дефицитных и дорогостоящих материалов. Для обеспечения сохранности производственных запасов, правильной приемки, хранения и отпуска ценностей важное значение имеет наличие на предприятии в достаточном количестве складских помещений, оснащенных весовыми и измерительными приборами, мерной тарой и другими приспособлениями. Необходимо также внедрять эффективные формы предварительного и текущего контроля за соблюдением норм запасов и расходованием материальных ресурсов, уделять больше внимания повышению достоверности оперативного учета движения полуфабрикатов, комплектующих изделий, деталей и узлов в производстве. Данные бухгалтерского учета должны содержать информации для изыскания резервов снижения себестоимости продукции в части рационального использования материалов, снижения норм расхода, обеспечения надлежащего хранения и сохранности.

Руководители фирмы (структурных подразделений), осуществляющие производственную деятельность, должны постоянно следить за соблюдением нормативов, за динамикой фактических удельных расходов, так как материальные затраты занимают высокий удельный вес в общих затратах на производство, а следовательно, эти затраты существенно влияют на величину получаемой прибыли. Отсюда следует, что экономия материальных ресурсов является важнейшим фактором повышения эффективности производства.

Без правильной организации учета и контроля за использованием материалов невозможно обеспечить контроль за остатками, поступлением и расходами запасов на складах.

Таким образом, из вышесказанного вытекает, что данная тема весьма актуальна в условиях рыночной экономики.

# 1. Понятие, содержание и классификация материально-производственных

# запасов.

### 1.1. Нормативно правовое регулирование учета материально-производственных запасов

Учет материально производственных запасов регламентируется следующими

нормативными документами:

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.96 г № 129-ФЗ., в редакции Федерального закона от 23.07.98г. № 123 «О бухгалтерском учете»
2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть I и II.
3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Мин­фина РФ от 29.07.98 г. № 34н (в ред. приказа Минфина РФ от24.03.2000г. №31н).
4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятель­ности организации и Инструкция по его применению. Утверждены приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н., в редакции 2002г.
5. Положение по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. ПБУ 5/01. Утверждено приказом Минфина РФ от 09.06.01 г. №44н. (взамен действовавшего ПБУ 5/98)

Во исполнение Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденной постановлением Правительства Российской Федерации от 6.03.98 г. N 283, приказом Минфина России от 9.06.01 г. N 44н утверждено положение по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов ПБУ 5/01 (приказ зарегистрирован в Минюсте России 19 июля 2001 г., регистрационный номер 2806). Новое положение вышло взамен ранее утвержденного приказом Минфина России от 15.06.98 г. N 25н положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/98". Разработка новой редакции положения вызвана введением в практику российского бухгалтерского учета отдельных требований международных стандартов финансовой отчетности, которые не были реализованы в ранее принятом положении (отражение в бухгалтерском учете создания резервов под снижение стоимости материальных ценностей). С выходом ПБУ 5/01 завершен последовательный ряд изменений, касающихся отражения в учете средств труда, включаемых в состав средств в обороте, или так называемых малоценных и быстроизнашивающихся предметов (МБП), в новом положении такое понятие отсутствует. С введением в действие положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" (ПБУ 6/01), утвержденного приказом Минфина России от 30.03.01 г. N 26н, приобретаемые активы, учитываемые ранее в составе МБП, включаются в состав материально-производственных запасов и отражаются как инвентарь и хозяйственные принадлежности на счете 10 "Материалы". При принятии к бухгалтерскому учету материальных активов, срок полезного использования которых превышает 12 месяцев, вне зависимости от их стоимости организациям следует руководствоваться ПБУ 6/01.

1. Методических указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2001 года №119н
2. Методические рекомендации по инвентаризации имущества и фи­нансовых обязательств. Утверждены приказом Минфина РФ от 13.06.95г. №49.
3. Альбом новых унифицированных форм первичной учетной документации. Утвержден постановлением Госкомстата России от 30.10.97г. №71а,
4. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2. Федеральный закон от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (в ред. Федерального закона от 29.12.2000г. № 166-ФЗ).
5. Приказ Минфина РФ от 26.12.2002г № 135н «в утверждении методических указаний по бухгалтерскому учету специального приспособления, специального оборудования и специально одежды»
6. Учетная политика организации

### 1.2 Понятие, содержание, задачи и требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету материально – производственных запасов.

В бухгалтерском учете в качестве материально – производственных запасов принимаются активы:

используемые при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг), предназначенные для продажи (сырье и основные материалы, покупные полуфабрикаты» и др.);

предназначенные для продажи (готовая продукция и товары);

используемые для управленческих нужд организации (вспомогательные материалы, топливо, запасные части и др.).

Готовая продукция относится к части материально-производственных запасов, предназначенных для продажи, являясь конечным результатом производственного цикла, а также законченными обработкой (комплектацией) активами, 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 предназначенных для продажи.

Основная часть материально – производственных запасов (МПЗ) используется в качестве

предметов труда и производственном процессе. Они целиком потребляются в каждом производственном цикле и полностью переносят свою стоимость на стоимость на стоимость производственной продукции.

Основными задачами учета материально - производственных запасов являются:  
а) формирование фактической себестоимости запасов;  
б) правильное и своевременное документальное оформление операций и обеспечение достоверных данных по заготовлению, поступлению и отпуску запасов;  
в) контроль за сохранностью запасов в местах их хранения (эксплуатации) и на всех этапах их движения;  
г) контроль за соблюдением установленных организацией норм запасов, обеспечивающих бесперебойный выпуск продукции, выполнение работ и оказание услуг;  
д) своевременное выявление ненужных и излишних запасов с целью их возможной продажи или выявления иных возможностей вовлечения их в оборот;  
е) проведение анализа эффективности использования запасов.

Основные требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету материально - производственных запасов:  
- сплошное, непрерывное и полное отражение движения (прихода, расхода, перемещения) и наличия запасов;  
- учет количества и оценка запасов;  
- оперативность (своевременность) учета запасов;  
- достоверность;  
- соответствие синтетического учета данным аналитического учета на начало каждого месяца (по оборотам и остаткам);  
- соответствие данных складского учета и оперативного учета движения запасов в подразделениях организации данным бухгалтерского учета.

Необходимыми предпосылками действенного контроля за сохранностью запасов являются:  
- наличие должным образом оборудованных складов и кладовых или специально приспособленных площадок (для запасов открытого хранения);  
- размещение запасов по секциям складов, а внутри их по отдельным группам и типо - сорто - размерам (в штабелях, стеллажах, на полках и т.п.) таким образом, чтобы была обеспечена возможность их быстрой приемки, отпуска и проверки наличия; в местах хранения каждого вида запасов следует прикреплять ярлык с указанием данных о находящемся запасе;  
- оснащение мест хранения запасов весовым хозяйством, измерительными приборами и мерной тарой;  
- применение централизованной доставки материалов со складов организации в цеха (подразделения) по согласованным графикам, а на стройках от поставщиков, базисных складов и комплектовочных участков непосредственно на объекты строительства по комплектовочным ведомостям; сокращение излишних промежуточных складов и кладовых;  
- организация, там, где это необходимо и целесообразно, участков централизованного раскроя материалов;  
- определение перечня центральных (базисных) складов, складов (кладовых), являющихся самостоятельными учетными единицами;  
- установление порядка нормирования расхода запасов (разработка и утверждение норм, соблюдение норм при отпуске материалов в подразделения организации);  
- установление порядка формирования учетных цен на запасы и порядка их пересмотра;  
- определение круга лиц, ответственных за приемку и отпуск запасов (заведующих складами, кладовщиков, экспедиторов и др.), за правильное и своевременное оформление этих операций, а также за сохранность вверенных им запасов; заключение с этими лицами в установленном порядке письменных договоров о материальной ответственности; увольнение и перемещение материально ответственных лиц по согласованию с главным бухгалтером организации;  
 определение перечня должностных лиц, которым предоставлено право подписывать документы на получение и отпуск со складов запасов, а также выдавать разрешения (пропуска) на вывоз запасов со складов и иных мест хранения организации;  
- наличие списка лиц, имеющих право подписи первичных документов, утверждаемого руководителем организации по согласованию с главным бухгалтером (в списке указываются должность, фамилия, имя, отчество и уровень компетенции (тип или виды операций, по которым данное должностное лицо имеет право принятия решений)).

### 1.3. Классификация материально-производственных запасов

Для правильной организации учета материалов важное значение имеют их классификация, оценка и выбор единицы учета.

В зависимости от той роли, которую играют разнообразные производственные запасы в процессе производства, их подразделяют на следующие группы: сырье и основные материалы, вспомогательные материалы, покупные полуфабрикаты, отходы (возвратные), топливо, тара и тарные материалы, запасные части, инвентарь и хозяйственные принадлежности, спец.одежда и спец.оснастка.

Сырье и основные материалы – предметы труда, из которых изготавливают продукт и которые образуют материальную (вещественную) основу продукта. Сырьем называют продукцию сельскохозяйственного хозяйства и добывающей промышленности (зерно, хлопок, скот, молоко и др.), а материалами – продукцию обрабатывающей промышленности (мука, ткань, сахар и др.).

Вспомогательные материалы используются для воздействия на сырье и основные материалы, придания продукту определенных потребительских свойств или же для обслуживания и ухода за орудиями труда и облегчения процесса производства (специи в колбасном производстве, смазочные, обтирочные материалы и др.)

Следует иметь в виду, что деление материалов на основные и вспомогательные носит условный характер и нередко зависит лишь от количества материала, использованного на производство различных видов продукции.

Покупные полуфабрикаты – сырье и материалы, прошедшие определенные стадии обработки, но не являющиеся еще готовой продукцией. В изготовлении продукции они выполняют такую же роль, как и основные материалы, т.е. составляют их материальную основу.

Возвратные отходы производства – остатки сырья и материалов, образовавшиеся в процессе их переработки в готовую продукцию полностью или частично утратившие потребительские свойства исходного сырья и материалов (опилки, стружка и др.).

Из группы вспомогательных материалов отдельно выделяют в связи с особенностью их использования топливо, тару и тарные материалы, запасные части.

Топливо подразделяют на технологическое (для технологических целей), двигательное (горючее) и хозяйственное (на отопление).

Тара и тарные материалы – предметы, используемые для упаковки, транспортировки, хранения различных материалов и продукции (мешки, ящики, коробки). Запасные части используются для ремонта и замены износившихся деталей машин и оборудования.

Инвентарь и хозяйственные принадлежности – это часть материально – производственных запасов организации, используемая в качестве средств труда в течении не более 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев (инвентарь, инструменты и др.).

Кроме того материалы классифицируют по техническим свойствам и делят на группы: черные и цветные металлы, прокат, трубы и др.

Указанные классификации производственных запасов используют для построения синтетического и аналитического учета, а также составления статистического отчета об остатках, поступлении и расходе сырье и материалов в производственно - эксплуатационной деятельности.

Согласно ПБУ 5/01 единица бухгалтерского учета материально-производственных запасов выбирается предприятием 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.д.

# 2. Оценка материально-производственных запасов

При постановке объекта материально-производственных запасов на учет в первую очередь решается вопрос о его оценке. Пунктом 5 ПБУ 5/01 определено, что материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. При этом определение фактической себестоимости зависит от порядка поступления запасов в организацию, а именно: приобретения материально-производственных запасов за плату, изготовления собственными силами организации, внесения в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, путем получения по договору дарения или безвозмездно, в результате выбытия основных средств и другого имущества, полученных в результате операций по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами.

. Фактическая себестоимость материалов, приобретенных за плату, включает:  
- стоимость материалов по договорным ценам;  
- транспортно - заготовительные расходы;  
- расходы по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию в предусмотренных в организации целях.

Стоимость материалов по договорным ценам представляет собой сумму оплаты, установленную соглашением сторон в возмездном договоре непосредственно за материалы.

Транспортно - заготовительные расходы - это затраты организации, непосредственно связанные с процессом заготовления и доставки материалов в организацию. В состав транспортно - заготовительных расходов входят:  
- расходы по погрузке материалов в транспортные средства и их транспортировке, подлежащие оплате покупателем сверх цены этих материалов согласно договору;  
- расходы по содержанию заготовительно-складского аппарата организации, включая расходы на оплату труда работников организации, непосредственно занятых заготовкой, приемкой, хранением и отпуском приобретаемых материалов, работников специальных заготовительных контор, складов и агентств, организованных в местах заготовления (закупки) материалов, работников, непосредственно занятых заготовкой (закупкой) материалов и их доставкой (сопровождением) в организацию, отчисления на социальные нужды указанных работников;  
Примечание. Если работники организации, перечисленные в предыдущем абзаце, занимаются не только заготовкой, приемкой, хранением и отпуском материалов, но и ценностей, относящихся к внеоборотным активам, готовой продукции, полуфабрикатам собственной выработки и т.п., то допускается отнесение затрат по содержанию заготовительно - складского аппарата непосредственно на затраты на производство по соответствующим калькуляционным статьям накладных расходов.  
- расходы по содержанию специальных заготовительных пунктов, складов и агентств, организованных в местах заготовок (кроме расходов на оплату труда с отчислениями на социальные нужды);  
- наценки (надбавки), комиссионные вознаграждения (стоимость услуг), уплачиваемые снабженческим, внешнеэкономическим и иным посредническим организациям;  
- плата за хранение материалов в местах приобретения, на железнодорожных станциях, портах, пристанях;  
- плата по процентам за предоставленные кредиты и займы, связанные с приобретением материалов до принятия их к бухгалтерскому учету;  
- расходы на командировки по непосредственному заготовлению материалов;  
- стоимость потерь по поставленным материалам в пути (недостача, порча) в пределах норм естественной убыли;  
- другие расходы.

Расходы по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию в предусмотренных в организации целях, включают в себя затраты организации по переработке, обработке, доработке и улучшению технических характеристик приобретенных материалов, не связанные с производственным процессом.

Отдельно следует сказать о процентах за пользование заемными средствами, привлеченными на приобретение материально-производственных запасов. ПБУ 5/98 регламентировало включение данных затрат в фактическую себестоимость запасов до момента оприходования материально-производственных запасов на складах. Кроме того, в соответствии с ПБУ 10/99 "Расходы организации", утвержденным приказом Минфина России от 6.05.99 г. № 33н, проценты, уплачиваемые организацией за предоставленные ей в пользование денежные средства, включаются в состав операционных расходов. ПБУ 5/01 уточняет, что в себестоимость материально-производственных запасов включаются только начисленные до принятия к бухгалтерскому учету запасов проценты по заемным средствам, привлеченным для их приобретения. Затраты по оплате процентов по заемным средствам, произведенные после принятия к бухгалтерскому учету запасов, согласно ПБУ 10/99 формируют результат по операционным расходам.

Не включаются в фактические затраты на приобретение материально-производственных запасов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением материально-производственных запасов. Указанные расходы относятся непосредственно на счет 90 "Продажи".

Впервые регламентируется, что фактические затраты на приобретение материально-производственных запасов определяются с учетом суммовых разниц, возникающих до принятия материально-производственных запасов к бухгалтерскому учету в случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах). Так, отрицательная суммовая разница увеличивает фактическую себестоимость приобретенных активов, а положительная - уменьшает. Суммовые разницы, возникающие после принятия материально-производственных запасов к бухгалтерскому учету, относятся на счет 91 "Прочие доходы и расходы" как внереализационные доходы (расходы).

Если организация самостоятельно создает материально-производственные запасы, то их фактическая себестоимость определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов. Причем затраты на производство запасов учитываются и формируются организацией в порядке, установленном для определения себестоимости соответствующих видов продукции. Данные затраты собираются на счетах учета затрат на производство и по мере принятия к бухгалтерскому учету соответствующих запасов списываются в дебет счета 10 "Материалы".

При принятии к бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, фактическая себестоимость полученных активов определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации. Так, Федеральным законом от 26.12.95 г. № 208-ФЗ "Об акционерных обществах" и Федеральным законом от 8.02.98 г. № 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью" установлено, что если размер вклада в уставный капитал превышает 200 МРОТ, то денежная оценка материально-производственных запасов должна быть подтверждена независимым оценщиком.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, полученных на безвозмездной основе или по договору дарения, а также остающихся от выбытия основных средств и другого имущества, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету. В ПБУ 5/01 впервые дается определение текущей рыночной стоимости актива. В соответствии с п. 9 под *текущей рыночной стоимостью* понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов. При определении текущей рыночной стоимости следует основываться на доступной в момент оценки надежной информации. Во внимание принимаются колебания цен, связанные с событиями, произошедшими после отчетной даты и подтверждающими условия, существовавшие на конец отчетного периода.

Стоимость активов, полученных организацией безвозмездно, учитывается в составе доходов будущих периодов. Далее, по мере списания в производство полученных материальных ценностей, соответствующие суммы списываются в кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

Если стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, установить невозможно, то стоимость материально-производственных запасов, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные материально-производственные запасы.

Например, активы, приобретенные в результате товарообменных операций, приходуются по ценам, за которые они могут быть куплены или покупаются на рынке соответствующих товаров. Разница между стоимостью получаемых материальных ценностей и стоимостью переданных материально-производственных запасов отражается в составе внереализационных доходов или расходов.

В фактическую себестоимость материально-производственных запасов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал, полученных по договору дарения, безвозмездно, остающихся от выбытия основных средств и другого имущества, а также полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами, включаются также фактические затраты организации на доставку этих активов и приведение их в состояние, пригодное для использования.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, определенная в соответствии с ПБУ 5/01, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации. В настоящее время российским законодательством переоценка материальных ценностей, учитываемых в составе средств в обороте, не предусмотрена.

В Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России от 31.10.2000 г. № 94н, указаны два варианта учета материальных ценностей - по фактической себестоимости их приобретения (заготовления) или по учетным ценам.

Если оценка материально-производственных запасов организации в текущем бухгалтерском учете ведется по учетным ценам, то обязательно применение калькуляционного счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей", по дебету которого отражают фактические затраты по заготовлению и приобретению материально-производственных запасов в корреспонденции со счетами учета расчетов, денежных средств и т.д., а по кредиту - учетную стоимость поступивших в организацию и оприходованных запасов в корреспонденции со счетом 10 "Материалы". Сумма разницы в стоимости приобретенных материально-производственных запасов, исчисленной в фактической себестоимости приобретения (заготовления), и учетных ценах списывается со счета 15 на счет 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей". Накопленные на счете 16 отклонения списываются (сторнируются - при отрицательной разнице) в дебет счетов учета затрат на производство или других соответствующих счетов. Порядок списания выявляемых отклонений фактических расходов по приобретению материально-производственных запасов от их учетной цены устанавливается организацией самостоятельно при принятии учетной политики.

Материально-производственные запасы, не принадлежащие организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, принимаются к бухгалтерскому учету на забалансовые счета в оценке, предусмотренной в договоре. К такому роду запасов относятся товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение, а также материалы, принятые в переработку.

Оценка материально-производственных запасов, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу Банка России, действующему на дату принятия запасов к бухгалтерскому учету.

# 3. Документальное оформление заготовления и приобретения материальных ценностей

Все операции по движению (поступление, перемещение, расходование) запасов должны оформляться первичными учетными документами.

Формы первичных учетных документов утверждаются:  
а) Государственным комитетом Российской Федерации по статистике по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации - унифицированные формы первичной учетной документации;  
б) соответствующими министерствами и иными органами федеральной исполнительной власти - отраслевые формы;  
в) организациями - формы первичных документов для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены унифицированные и отраслевые формы. При разработке и утверждении указанных форм учитывается специфика деятельности этих организаций.

Первичные учетные документы должны включать в себя обязательные реквизиты, установленные Федеральным законом "О бухгалтерском учете.

Может составляться отдельный список наименований и устанавливаться особые правила оформления первичных учетных документов на выдачу особо дефицитных и (или) дорогостоящих запасов (запасов особого учета). Перечень таких запасов и особые правила оформления первичных учетных документов на их выдачу и порядок контроля за их расходованием (использованием) устанавливаются руководителем организации по представлению главного бухгалтера.

Первичные учетные документы должны быть заранее пронумерованы либо номер ставится при оформлении и регистрации документа. В организации порядок нумерации должен обеспечивать наличие не повторяющихся номеров в течение одного отчетного года.

Первичные учетные документы могут составляться на бумажных и машинных носителях информации.

Программы кодирования, идентификации и машинной обработки данных документов на машинных носителях должны обладать системой защиты и храниться в организации в течение срока, установленного для хранения соответствующих первичных учетных документов.  
В соответствии с Методическими указаниями и ПБУ 5/01, материалы могут поступать следующим образом:

приобретение за плату;

изготовление силами организации;

внесение в качестве вклада в уставный капитал;

безвозмездное получение;

поступление в результате товарообменной операции.

Методические указания подробно регламентируют документооборот, образующийся при поступлении материалов (особенно, при поступлении материалов, приобретенных за плату). В частности, установлено следующее: в соответствии с пунктом 44 основанием для осуществления расчетов при оплате материалов, поступивших по договорам купли-продажи, поставки и другим аналогичным договорам от поставщиков (грузоотправителей) являются следующие документы:

расчетные документы:

платежные требования;

платежные требования-поручения;

счета;

товарно-транспортные накладные

и т.п.

сопроводительные документы:

спецификации;

сертификаты;

качественные удостоверения

и т.п.

Нетрудно убедиться, что формы перечисленных документов не являются унифицированными формами по учету МПЗ и не утверждены в установленном порядке постановлением Госкомстата РФ. Следовательно, основанием для оприходования материалов такие документы служить не могут. Это обстоятельство обуславливает необходимость установления в конкретной организации порядка приема, регистрации, проверки, акцептования и прохождения расчетных документов на поступающие материалы с учетом условий поставок, транспортировки (доставки до организации), организационной структуры и функциональных обязанностей подразделений (отделов, складов) и должностных лиц.

Обычно рекомендуется следующая схема документооборота и действий, выполняемых должностными лицами организации (не только бухгалтерии, обязанности которой определены особо) при поступлении тех или иных документов:

зарегистрировать документы в журнале учета поступающих грузов (форма журнала учета поступающих грузов утверждена постановлением Госкомстата РФ от 9 августа 1999 года №66 «Об утверждении унифицированных форм первичной документации по учету продукции, товаро-материальных ценностей в местах хранения»).

Записи в журнал делаются уполномоченными работниками по мере поступления запасов на основании сопроводительных товаро-транспортных документов, приходных ордеров, актов о приемке;

проверить соответствие данных этих документов договорам поставки (другим аналогичным договорам) по ассортименту, ценам и количеству материалов, способу и срокам отгрузки и другим условиям поставки, предусмотренных договором. Выполнение данной функции целесообразно проводить в два этапа. Во-первых, проводить проверку непосредственно при поступлении грузов. Для этого комиссия, принимающая грузы, должна располагать необходимой информацией. Во-вторых, осуществлять последующий контроль при обработке расчетных и сопроводительных документов в бухгалтерии (при наличии службы снабжения нелишним будет проведение подобной проверки и в подобном подразделении). Разумеется, работники бухгалтерии также должны располагать копиями договоров и приложений к ним, в которых имеются необходимые данные;

проверить правильность расчетов в расчетных документах. Проверку расчетов (прежде всего, арифметическую) также уместно проводить и при приемке, и при обработке документов – то есть в местах поступления или хранения материалов и в бухгалтерии;

акцептовать (оплатить) расчетные документы полностью или частично, или мотивированно отказаться от акцепта (оплаты). Право проставления акцепта или оформления отказа от него может быть установлено распорядительными документами организации или приложением к учетной политике. В крупных организациях это право может быть предоставлено представителям отдела снабжения, в небольших – бухгалтерии. В любом случае окончательное решение об оплате должны принимать руководитель организации и главный бухгалтер, как лица, непосредственно несущие полную ответственность за деятельность организации. Трудовым кодексом РФ, вступившим в действие 1 февраля 2002 года, предусмотрена возможность привлечения к полной материальной ответственности и иных должностных лиц организации. Однако для того, чтобы это стало правомерным и осуществимым необходимо, как минимум, пересмотреть условия коллективного договора между администрацией и работниками организации (статья 243 ТК РФ);

определить фактические размеры ответственности в случае нарушения условий договора. Для того, чтобы определить размеры и предполагаемую степень ответственности отдельных лиц или организаций, целесообразно участие, как минимум, трех специалистов – снабженца (отвечающего за организацию договорных отношений с поставщиками и располагающего самой подробной информацией об условиях договора), юриста (который обязан юридически грамотно составить документы, служащие основанием для предъявления претензий или обращения взыскания на работников организации, получающей материалы) и бухгалтера (обеспечивающего точность расчетов) размера ущерба);

передать документы в подразделения организации (бухгалтерскую службу, финансовый отдел и т.п.) в сроки, предусмотренные правилами документооборота организации.

Для получения материалов со склада поставщика или от транспортной организации уполномоченному лицу выдаются соответствующие документы и доверенность на получение материалов. Оформление доверенности производится в порядке, установленном Инструкцией Минфина СССР от 14 января 1967г. № 17 «О порядке выдачи доверенностей на получение ТМЦ и отпуска их по доверенности».

В соответствии с постановлением Президиума Высшего арбитражного суда от 13 августа 1996г. № 1792/96 и пунктом 45 Методических указаний доверенность от имени юридического лица выдается за подписью его руководителя или иного лица, уполномоченного на это учредительными документами или распоряжением руководителя с приложением печати организации.

Доверенность от имени юридического лица, основанного на государственной или муниципальной собственности, на получение или выдачу денег и других имущественных ценностей должна быть подписана также главбухом этой организации. Доверенность, в которой не указана дата ее совершения, является недействительной.

Унифицированная форма доверенности утверждена постановлением Госкомстата РФ от 31 октября 1997г. № 71а «Об утверждении унифицированных форм первичной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, МБП, работ в капитальном строительстве», с учетом изменений. Причем утверждено две формы доверенности: № М-2 и № М-2а. Обе формы применяются для оформления права лица выступать в качестве доверенного лица организации при получении материальных ценностей, отпускаемых поставщиком по наряду, счету, договору, заказу, соглашению.

Поступившие в организацию счета-фактуры, товарно-транспортные накладные, акты и другие сопроводительные документы на поступившие грузы передаются соответствующему подразделению организации (отделу материально-технического снабжения, складу и т.п.) как основание для приемки и оприходования материалов.

Поступившие материалы должны быть своевременно оприходованы. При приемке материалы подвергаются тщательной проверке в отношении соответствия ассортименту, количеству и качеству, указанным в расчетных и сопроводительных документах.

Порядок и сроки приемки материалов по количеству и качеству устанавливаются специальными нормативными документами.

Приемка и оприходование поступающих материалов и тары (под материалы) оформляется соответствующими складами, как правило, путем составления приходных ордеров (типовая межотраслевая форма № М-4 утверждена постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997г. № 71а), при отсутствии расхождений между данными поставщика и фактическими данными (по количеству и качеству). Форма № М-4 применяется для учета материалов, поступающих от поставщика или из переработки. Приходный ордер в одном экземпляре составляет материально ответственное лицо в день поступления ценностей на склад. Приходный ордер должен выписываться на фактически принятое количество ценностей. Графа «Номер паспорта» заполняется при оформлении хозяйственных операций по материальным ценностям, содержащим драгоценные металлы и камни.

В приходном ордере указываются следующие реквизиты: организация; структурное подразделение; дата составления; склад; поставщик; страховая компания; корреспондирующий счет; номер документа; наименование материала; номенклатурный номер; единица измерения; количество; цена; сумма без НДС; сумма НДС; сумма с учетом НДС; номер паспорта; порядковый номер в складской картотеке.

На массовые однородные грузы, прибывшие от одного и того же поставщика несколько раз в течение дня, допускается составление одного приходного ордера в целом за день. При этом на каждую отдельную приемку материала в течение этого дня делаются записи на обороте ордера, которые в конце дня подсчитываются и общий итог записывается в приходный ордер. Вместо приходного ордера, приемка и оприходование материалов может оформляться проставлением на документе поставщика (счет, накладная и т.п.) штампа, в оттиске которого содержатся те же реквизиты, что и в приходном ордере. В этом случае заполняются реквизиты указанного штампа и ставится очередной номер приходного ордера. Такой штамп приравнивается к приходному ордеру.

Форма штампа нормативными документами не утверждена и, значит, может быть произвольной.

При перевозке грузов автотранспортом приемка поступающих материалов осуществляется на основе товарно-транспортной накладной, получаемой от грузоотправителя (при отсутствии расхождений между данными накладной и фактическими данными).

При установлении несоответствия поступивших материалов ассортименту, количеству и качеству, указанным в документах поставщика, а также в случаях, когда качество материалов не соответствует предъявляемым требованиям (вмятины, царапины, поломка, бой, течь жидких материалов и т.д.), приемку осуществляет Комиссия, которая оформляет ее актом о приемке материалов.

В случае составления приемного акта приходный ордер не оформляется.

Приемный акт о приемке служит основанием для предъявления претензий и исков к поставщику и (или) транспортной организации.

Форма акта о приемке материалов (форма № М-7) также утверждена постановлением Госкомстата РФ № 71а. В указаниях по заполнению формы № М-7 уточнено, что она составляется также при приемке материалов, поступивших без документов. Акт о приемке материалов является юридическим основанием для предъявления претензий поставщику или отправителю. Необходимые дополнительные данные, не выделенные в форме отдельными строками, записываются в разделе «Другие данные». Акт в двух экземплярах составляется членами приемной комиссии с обязательным участием материально ответственного лица и представителя отправителя (поставщика) или представителя незаинтересованной организации. После приемки ценностей акты с приложением документов (транспортных накладных и т.д.) передают: один экземпляр – в бухгалтерию организации для учета движения материальных ценностей, другой – отделу снабжения или бухгалтерии для направления претензионного письма поставщику. Графа «Номер паспорта» заполняется только в случаях обнаружения расхождений при оформлении хозяйственных операций по поступлению материальных ценностей, содержащих драгоценные металлы и камни.

Приемные акты и приходные ордера на оприходование материалов должны, как правило, составляться в день их поступления. Только при этом условии возможно предъявление претензий поставщику (в том случае, если те или иные условия договора нарушены) без опасения того, что органы арбитража будут иметь формальную возможность отказать в рассмотрении иска.

Неотфактурованными считаются поставки, по которым материальные ценности поступили на предприятие без платежного документа. На складе приходуют их, выписывается приемный акт, который при реестре поступает в бухгалтерию. Здесь материалы по акту расцениваются по учетным ценам, записываются в журнал-ордер №6 как ценности, поступившие на склад, в этой же сумме относятся на сумму материалов в акцепт. Неотфактурованные поставки регистрируются в журнале - ордере №6 в конце месяца (в графе Б "Номер счета" ставится буква Н), когда возможность получения платежного документа в данном месяце отпала. Оплате в отчетном месяце они не подлежат, так как основанием для оплаты банком являются платежные документы (которые отсутствуют). По мере поступления платежных документов на эту поставку в следующем месяце они акцептируются предприятием оплачиваются банком и регистрируются бухгалтерией в журнале - ордере №6 в свободной строке по группе материалов и в графе " акцепт" в сумме платежного требования, а по строке сальдо ранее записанная сумма по учетным ценам сторнируется тоже по группе и в графе " акцепт".

Акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений (форма № М-35), применяется для оформления оприходования материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений, пригодных для использования при производстве работ.

Кроме перечисленных документов составляются накладные - требования на отпуск материалов (ф. № М-11) при внутреннем перемещении материалов со склада на склад. Материально ответственное лицо, выписывает накладные в двух экземплярах; один цеху, другой складу - для их оприходования.

Бывают случаи, когда отдельные партии материалов находятся в процессе технической приемки, лабораторного испытания или по ним произведен отказ от акцепта счета (обусловленного нарушением договорных условий). Такие материалы принимаются на временное ответственное хранение. Заведующим склада или кладовщиком они приходуются в специальной книге, а в бухгалтерском учете стоимость поступивших материальных ценностей отражается на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» в сумме, указанной в расчетных документах. После того, как обстоятельства, обусловившие учет этих материалов на забалансовом счете, будут устранены, ранее отраженные суммы списываются со счета 002 и одновременно приходуются на соответствующем балансовом счете (10 «Материалы» или 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»). В складском учете записи должны вестись с подразделением на «Материалы, ожидающие приемки», «Материалы, находящиеся на временном ответственном хранении», а внутри этих групп – в разрезе отдельных партий материалов. Такие материалы хранятся на складах обособленно и до выяснения результатов приемки не могут расходоваться.

Методические указания рекомендуют массовые строительные материалы, конструкции и детали, используемые на стройках, завозить непосредственно на объекты строительства, минуя базисный (центральный) склад. При этом в приходных и расходных документах склада и приходных документах подразделений организации делается отметка о том, что материалы получены от поставщика и выданы подразделению без завоза их на склад (транзитом). Перечень материалов, которые могут завозиться транзитом непосредственно в подразделения строительной организации, должен быть оформлен распорядительным документом по организации.

Все первичные документы по приходу и расходу материальных ценностей поступают в бухгалтерию, где они, прежде всего, подвергаются контролю по существу операций и правильности оформления. Здесь, в частности, проверяют наличие реквизитов, подписей, арифметические подсчёты, особое внимание обращается на законность операций. Неверно оформленные документы возвращаются на доработку.

После проверки работником бухгалтерии документов, они подтверждаются таксировке. Затем все приходные и расходные документы группируются по складам, синтетическим счетам, субсчетам, а в разрезе отдельных групп материалов – по учётным ценам. Итоги подсчётов этих документов заносятся в накопительные ведомости синтетического учёта, которые ведутся по складам и отдельно по приходу и расходу в соответствии с указанной классификацией.

Сложенный порядок учёта материально-производственных запасов позволяет осуществлять систематический контроль за складским учётом, получать информацию об их движении, сократить трудоёмкость учётной работы, облегчить поиск технических ошибок.

# 4. Синтетический учет заготовления и приобретения материальных ценностей

Синтетические счета по учету материалов предназначены для обобщения информации о наличии и движении предметов труда, предназначенных для обработки, переработки или использования в производстве, либо для хозяйственных нужд, средств труда, которые в соответствии с установленным порядком включаются в состав средств в обороте, а также операций, связанных с их заготовлением (приобретением).

Для учета поступления материалов используют следующие счета бухгалтерского учета: 10 «Материалы» в разрезе субсчетов, 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», 19 «НДС по приобретенным ценностям», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», забалансовые счета 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», 003 «Материалы, принятые в переработку».

* Счет 10 "Материалы" предназначен для обобщения информации о наличии и движении сырья, материалов, топлива, запасных частей, инвентаря и хозяйственных принадлежностей, тары и т.п. ценностей организации (в том числе находящихся в пути и переработке).

К счету 10 "Материалы" могут быть открыты субсчета:

10-1 "Сырье и материалы";

10-2 "Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали";

10-3 "Топливо";

10-4 "Тара и тарные материалы";

10-5 "Запасные части";

10-6 "Прочие материалы";

10-7 "Материалы, переданные в переработку на сторону";

10-8 "Строительные материалы";

10-9 "Инвентарь и хозяйственные принадлежности"

10-10 «Спец. Оснастка и спец. Одеждана складе»

10-11 «Спец. Оснастка и спец. Одежда в эксплуатации»

На субсчете 10-1 "Сырье и материалы" учитывается наличие и движение: сырья и основных материалов (в том числе строительных - у подрядных организаций), входящих в состав вырабатываемой продукции, образуя ее основу, или являющихся необходимыми компонентами при ее изготовлении; вспомогательных материалов, которые участвуют в производстве продукции или потребляются для хозяйственных нужд, технических целей, содействия

производственному процессу; сельскохозяйственной продукции, заготовленной для переработки, и т.п.

На субсчете 10-2 "Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали" учитывается наличие и движение покупных полуфабрикатов, готовых комплектующих изделий (в том числе строительных конструкций и деталей - у подрядных организаций), приобретаемых для комплектования выпускаемой продукции (строительства), которые требуют затрат по их обработке или сборке. Изделия, приобретенные для

комплектации, стоимость которых не включается в себестоимость продукции, учитываются на счете 41 "Товары".

На субсчете 10-3 "Топливо" учитывается наличие и движение нефтепродуктов (нефть, дизельное топливо, керосин, бензин и др.) и смазочных материалов, предназначенных для эксплуатации транспортных средств, технологических нужд производства, выработки энергии и отопления, твердого (уголь, торф, дрова и др.) и газообразного топлива.

При использовании талонов на нефтепродукты учет их ведется также на субсчете 10-3 "Топливо".

На субсчете 10-4 "Тара и тарные материалы" учитывается наличие и движение всех видов тары (кроме используемой как хозяйственный инвентарь), а также материалов и деталей, предназначенных для изготовления тары и ее ремонта (детали для сборки ящиков, бочковая

клепка, железо обручное и др.). Предметы, предназначенные для дополнительного оборудования вагонов, барж, судов и других транспортных средств в целях обеспечения сохранности отгружаемой продукции, учитываются на субсчете 10-1 "Сырье и материалы".

На субсчете 10-5 "Запасные части" учитывается наличие и движение приобретенных или изготовленных для нужд основной деятельности запасных частей, предназначенных для производства ремонтов, замены изношенных частей машин, оборудования, транспортных средств и т.п., а также автомобильных шин в запасе и обороте. Здесь же учитывается движение обменного фонда полнокомплектных машин, оборудования, двигателей, узлов,

агрегатов, создаваемого в ремонтных подразделениях организаций, на технических обменных пунктах и ремонтных заводах.

Автомобильные шины (покрышка, камера и ободная лента), находящиеся на колесах и в запасе при транспортном средстве, включаемые в его первоначальную стоимость, учитываются в составе основных средств.

На субсчете 10-6 "Прочие материалы" учитывается наличие и движение отходов производства (обрубки, обрезки, стружка и т.п.); неисправимого брака; материальных ценностей, полученных от выбытия основных средств, которые не могут быть использованы как материалы, топливо или запасные части в данной организации (металлолом, утильсырье); изношенных шин и

утильной резины и т.п. Отходы производства и вторичные материальные ценности, используемые как твердое топливо, учитываются на субсчете 10-3 "Топливо".

На субсчете 10-7 "Материалы, переданные в переработку на сторону" учитывается движение материалов, переданных в переработку на сторону, стоимость которых в последующем включается в затраты на производство полученных из них изделий. Затраты по переработке материалов, оплаченные сторонним организациям и лицам, относятся непосредственно в дебет счетов, на которых учитываются изделия, полученные из переработки.

Субсчет 10-8 "Строительные материалы" используется организациями-застройщиками. На нем учитываются наличие и движение материалов, используемых непосредственно в процессе строительных и монтажных работ, для изготовления строительных деталей, для возведения и отделки конструкций и частей зданий и сооружений, строительные конструкции и детали, а также другие материальные ценности, необходимые

для нужд строительства (взрывчатые вещества и т.д.).

На субсчете 10-9 "Инвентарь и хозяйственные принадлежности" учитывается наличие и движение инвентаря, инструментов, хозяйственных принадлежностей и других средств труда, которые включаются в состав средств в обороте.

На субсчетах 10-10 и 10-11 Спец.одежда и спец.оснастка соответственно на складе и в эксплуатации.

Перечень субсчетов является открытым, поэтому организации, занятые производством сельскохозяйственной продукции, могут открывать к счету 10 "Материалы" отдельные субсчета для учета: семян, посадочного материала и кормов (покупных и собственного производства); минеральных удобрений; ядохимикатов, используемых для борьбы с вредителями и болезнями сельскохозяйственных культур; биопрепаратов, медикаментов и химикатов, используемых для борьбы с болезнями сельскохозяйственных животных, и др.

* Счет 14 "Резервы под снижение стоимости материальных ценностей" предназначен для обобщения информации о резервах под отклонения стоимости сырья, материалов, топлива и т.п. ценностей, определившейся на счетах бухгалтерского учета, от рыночной стоимости (резервы под снижение стоимости материальных ценностей). Этот счет применяется также для

обобщения информации о резервах под снижение стоимости других средств в обороте: незавершенного производства, готовой продукции, товаров и т.п.

* Счет 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" предназначен для обобщения информации о заготовлении и приобретении материально-производственных запасов, относящихся к средствам в обороте.
* Счет 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей" предназначен для обобщения информации о разницах в стоимости приобретенных материально-производственных запасов, исчисленной в фактической себестоимости приобретения (заготовления) и учетных ценах, а также о данных, характеризующих суммовые разницы.
* Счет 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" предназначен для обобщения информации об уплаченных (причитающихся к уплате) организацией суммах налога на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, а также работам и услугам.

К счету 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" могут быть открыты специальный субсчет 19-3 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам".

На субсчете 19-3 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам" учитываются уплаченные (причитающиеся к уплате) организацией суммы налога на добавленную стоимость, относящиеся к приобретению сырья, материалов, полуфабрикатов и других видов производственных запасов, а также товаров.

* Счет 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" предназначен для обобщения информации о наличии и движении товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение.

Организации-покупатели учитывают на счете 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" ценности, принятые на хранение, в случаях: получения от поставщиков товарно-материальных ценностей, по которым организация на законных основаниях отказалась от акцепта счетов платежных требований и их оплаты; получения от поставщиков неоплаченных товарно-материальных ценностей, запрещенных к расходованию

по условиям договора до их оплаты; принятия товарно-материальных ценностей на ответственное хранение по прочим причинам.

Аналитический учет по счету 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" ведется по организациям-владельцам, по видам, сортам и местам хранения.

* Счет 003 "Материалы, принятые в переработку" предназначен для обобщения информации о наличии и движении сырья и материалов заказчика, принятых в переработку (давальческое сырье), не оплачиваемых организацией-изготовителем. Учет затрат по переработке или доработке сырья и материалов ведется на счетах учета затрат на производство, отражающих связанные с этим затраты (за исключением стоимости сырья и

материалов заказчика). Сырье и материалы заказчика, принятые в переработку, учитываются на счете 003 "Материалы, принятые в переработку" по ценам, предусмотренным в договорах.

Аналитический учет по счету 003 "Материалы, принятые в переработку" ведется по заказчикам, видам, сортам сырья и материалов и местам их нахождения.

### 4.1 Учет материалов, приобретенных за плату

Документами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета предусмотрено два способа отражения в бухгалтерском учете поступления на предприятия материалов, приобретенных за плату, - с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» и без их использования. Выбор способа закрепляется в учетной политике предприятия.

Первый способ (без использования счетов 15 и 16) предполагает следующую схему бухгалтерских проводок:

*Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и заказчиками», субсчет «Авансы выданные» Кредит счета 51 «Расчетные счета» - на сумму произведенной оплаты поставщикам материалов;*

*Дебет счета 10 Кредит счета 60 – на сумму стоимости поступивших материалов по договорным ценам;*

*Дебет счета 10 Кредит счета 60 – на сумму работ и услуг сторонних организаций, которые в соответствии с нормативными документами могут быть включены в фактическую себестоимость приобретения материалов.*

Кроме того, при этом возникают отношения, связанные с налогом на добавленную стоимость:

*Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» Кредит счета 60 – на сумму НДС со стоимости приобретенных товаров, а также работ и услуг сторонних организаций.*

Вычет уплаченного НДС производится в общем порядке – при условии фактически произведенной оплаты, оприходования материалов и использования их при производстве товаров, работ, услуг.

В том случае, когда расходы организации, связанные с приобретением или заготовлением материалов, предварительно аккумулируются на счете 15, а счет 16 не используется, схема бухгалтерских проводок будет аналогичной:

*Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и заказчиками», субсчет «Авансы выданные» Кредит счета 51 «Расчетные счета» - на сумму произведенной оплаты поставщикам материалов;*

*Дебет счета 15 Кредит счета 60 – на сумму стоимости поступивших материалов по договорным ценам;*

*Дебет счета 15 Кредит счета 60 – на сумму работ и услуг сторонних организаций, которые в соответствии с нормативными документами могут быть включены в фактическую себестоимость приобретения материалов;*

*Дебет счета 10 Кредит счета 15 – на сумму фактической себестоимости приобретения материалов.*

В случае, если применяется счет 16, схема проводок будет несколько иной (при этом, как правило, используется и счет 15):

*Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и заказчиками», субсчет «Авансы выданные» Кредит счета 51 «Расчетные счета» - на сумму произведенной оплаты поставщикам материалов;*

*Дебет счета 15 Кредит счета 60 – на сумму стоимости поступивших материалов по фактической себестоимости приобретения;*

*Дебет счета 15 Кредит счета 60 – на сумму работ и услуг сторонних организаций, которые в соответствии с нормативными документами могут быть включены в фактическую себестоимость приобретения материалов;*

*Дебет счета 10 Кредит счета 15 – на сумму стоимости приобретенных материалов по учетным ценам;*

*Дебет счета 16 Кредит счета 15 – на сумму отклонений в стоимости приобретенных материалов (транспортно-заготовительных расходов);*

*Дебет счетов учета производственных затрат (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 44 «Расходы на продажу» и т.д.) Кредит счета 10 – на сумму стоимости использованных материалов по учетным ценам;*

*Дебет счетов учета производственных затрат Кредит счета 16 – на сумму положительных отклонений стоимости материалов*

*Или*

*Дебет счетов учета производственных затрат Кредит счета 16 – на сумму отрицательных отклонений стоимости материалов.*

Одна из двух последних проводок оформляется одновременно с проводками, которыми материалы списываются в производство.

Перечень расходов, включаемых в фактическую себестоимость материалов, приобретенных за плату, изложен в пункте 68 Методических указаний и включает:

* стоимость материалов по договорным ценам;
* транспортно-заготовительные расходы;
* расходы по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию в предусмотренных в организации целях.

Приведены и соответствующие определения:

* Стоимость материалов по договорным ценам представляет собой сумму оплаты, установленную соглашением сторон в возмездном договоре непосредственно за материалы.
* Транспортно - заготовительные расходы - это затраты организации, непосредственно связанные с процессом заготовления и доставки материалов в организацию.

### 4.2. Учет материалов, изготовленных собственными силами

При оприходовании материалов, изготовленных силами организации, схема бухгалтерских проводок существенно проще – используются счета учета производственных затрат и счета учета материалов:

*Дебет счета 23 Кредит счетов учета производственных затрат (10, 20, 23, 29, 70 и т.д.) – на сумму стоимости работ, услуг вспомогательных производств по изготовлению материалов;*

*Дебет счета 10 Кредит счета 23 – оприходование материалов на сумму фактической себестоимости их изготовления.*

Сдача подразделениями на склад материалов оформляется накладными на внутреннее перемещение материалов. Кроме случая изготовления материалов силами организации, накладная на внутреннее перемещение оформляется в следующих случаях:

* продукция, изготовленная подразделениями организации, используется для внутреннего потребления в организации или для дальнейшей переработки;
* осуществляется возврат подразделениями организации на склад или цеховую кладовую;
* производится сдача отходов, образующихся в процессе производства продукции (выполнения работ), а также сдача брака;
* осуществляется сдача материалов, полученных от ликвидации (разборки) основных средств;
* других аналогичных случаях.

Операции по передаче материалов из одного подразделения организации в другое оформляются также накладными на внутреннее перемещение материалов.

### 4.3. Особенности учета материалов поставленных заказчиком

Возложение обязанностей по обеспечению стройки материалами на заказчика было весьма распространено в период плановой экономики – когда поставщики материалов определенной номенклатуры фондировались, а фондодержателями являлись заказчики строительства в центре, отраслевые, ведомственные и территориальные органы управления.

С переходом на рыночные отношения обеспечение строек материалами существенно упростилось. Тем не менее, в ряде случаев по договору строительного подряда предусматривается поставка заказчиком определенной номенклатуры материалов. Это обусловлено тем, что специализированные заказчики, давно работающие в этой сфере, располагают собственными складскими помещениями, транспортом, а также квалифицированными работниками для приобретения, хранения и передачи в производство материально-производственных запасов. В этих условиях обеспечение строительства материалами поставки заказчика может существенно снизить затраты на производство строительной продукции, позволит оптимизировать размер оборотных средств, а также осуществить действенный контроль за эффективностью использования материалов.

Необходимо помнить, что организации-заказчики учитывают материалы, предназначенные для использования при производстве строительно-монтажных работ, на субсчете «Строительные материалы», открываемому к счету 10, независимо от вида материалов.

Так как передача материалов от заказчика к подрядчику не является реализационной операцией, то для отражения их в бухгалтерском учете использование счетов учета реализации не нужно. Специфика учета строительной продукции такова, что подрядчик включает в себестоимость выполненных строительно-монтажных работ стоимость всех использованных материалов – независимо от того, оплачивались ли они подрядной организацией или поступили от других участников договора строительного подряда.

Поэтому заказчику целесообразно учитывать стоимость переданных подрядчику материалов в составе авансов выданных – на счете 60, субсчет «Расчеты по авансам выданным»:

*Дебет счета 60 Кредит счета 10 – на сумму стоимости переданных подрядчику строительных материалов;*

*Дебет счета 60 Кредит счета 60 – на сумму стоимости материалов, зачтенных при расчетах за строительную продукцию*.

В этом случае подрядная организация учитывает стоимость материалов поставки заказчика (в согласованной оценке) в составе авансов полученных:

*Дебет счета 10 Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Расчеты по авансам полученным» – на сумму стоимости полученных материалов;*

*Дебет счета 20 Кредит счета 10 – на сумму стоимости материалов, отпущенных в производство*

*и т.д.;*

*Дебет счета 62, субсчет «Расчеты по авансам полученным» Кредит счета 62, субсчет «Расчеты за выполненные строительно-монтажные работы» – на сумму стоимости материалов, зачтенную при расчетах за выполненные работы.*

Важно, что, несмотря на то, что стоимость полученных материалов относится в состав полученных авансов, включение их в налоговую базу по НДС налоговым законодательством не предусмотрено. Статья 162 части второй НК РФ обязывает учитывать при определении налоговой базы только суммы авансовых платежей – то есть авансы, полученные в денежной форме.

Списание материалов поставки заказчика на себестоимость выполненных строительно-монтажных работ производится в общем порядке.

Если организацией-застройщиком приобретаются материалы, используемые в деятельности, не связанной с производством строительных работ или содержанием дирекции заказчика-застройщика, то они учитываются на других субсчетах счета 10.

Кроме того, по операциям, связанным с движением материалов, возникает необходимость учета так называемых «возвратных сумм». В общем случае – при учете расходования материалов на промышленных предприятиях – возвратные материалы уменьшают себестоимость продукции, работ, услуг. Однако в строительном производстве возвратные материалы появляются и по причинам, не обусловленным технологией процесса.

В случаях, когда в соответствии с проектными решениями осуществляется разборка конструкций или снос зданий и сооружений по конструкциям, материалам и изделиям, пригодным для повторного применения, за итогом локальных сметных расчетов (смет) на разборку, снос (перенос) зданий и сооружений справочно приводятся возвратные суммы, т.е. суммы, уменьшающие размеры выделяемых заказчиком капитальных вложений. Эти суммы не исключаются из итога локального сметного расчета (сметы) и из объема выполненных работ. Они показываются отдельной строкой по названием «В том числе возвратные суммы» и определяются на основе приводимых также по итогам расчета (сметы) номенклатуры и количества получаемых для последующего использования конструкций, материалов и изделий. Стоимость таких конструкций, материалов и изделий в составе возвратных сумм определяется по цене возможной реализации за вычетом из этих сумм расходов по приведению их в пригодное для использования состояние и доставке в места складирования.

Так как по своему экономическому содержанию стоимость таких материалов принадлежат стороне, финансирующей строительство, а использоваться такие материалы могут, как правило, только подрядными организациями, то возникает необходимость применения особой схемы бухгалтерского учета возвратных сумм.

На практике такие суммы чаще всего учитываются в составе прочих источников финансирования. Для этих целей открывается отдельный субсчет к счету 86 «Целевое финансирование».

При отражении этих сумм в расчетных документах делаются бухгалтерские проводки:

*Дебет счета 60 Кредит счета 86 – на величину возвратных сумм*

*и*

*Дебет счета 60 Кредит счета 60 – на суммы, направленные на уменьшение задолженности перед подрядной строительной организацией по стоимости строительно-монтажных работ.*

Конструкции, материалы и изделия, учитываемые в возвратных суммах, следует отличать от так называемых «оборачиваемых материалов» (опалубка, крепление и т.п.), применяемых в соответствии с технологией строительного производства по нескольку раз при выполнении отдельных видов работ. Неоднократная их оборачиваемость учтена в сметных нормах и составляемых на их основе расценках на соответствующие конструкции и виды работ.

В бухгалтерском учете подрядных строительных организаций возвратные и оборачиваемые материалы могут учитываться за балансом (на счете 002 «Товаро-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»), либо не учитываться (в том случае, когда условиями договора строительного подряда не предусмотрена ответственность подрядчика за подобные материалы в течение периода между монтажом и оприходованием на складской учет).

Если перечисленные виды материалов остаются в собственности подрядной организации, в бухгалтерском учете это отражается обычным порядком:

*Дебет соответствующих субсчетов счета 10 Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»*.

### 4.4. Особенности учета материалов поставки инвестора

Весьма распространенной практикой является поставка некоторых видов материально-производственных запасов инвесторами строительства. Ранее, когда существовала единая схема финансирования капитального строительства, различий между учетом материалов поставки заказчика и материалов поставки инвестора не существовало. В настоящее время положение изменилось – специализированный заказчик и инвестор все чаще представляют собой различные коммерческие организации, каждая из которых ведет собственный учет операций, связанных с осуществляемым строительством. Поэтому возникает необходимость отдельного рассмотрения ситуации, когда поставка материалов осуществляется инвестором.

В данном случае имеет смысл поставку материалов осуществлять исключительно через заказчика. Это обусловлено тем, что в противном случае организовать нормальный учет использования выделенных ассигнований (источников финансирования) вряд ли будет возможно. Разумеется, заказчик строительства в этом случае учитывает полученные материалы, с одной стороны, как имущество, а с другой стороны как источник финансирования (целевое финансирование).

Следовательно, в бухгалтерском учете поступление и списание материалов должно оформляться следующим образом:

*Дебет счета 10 Кредит счета 86 – на сумму стоимости материалов, поступающих в счет целевого финансирования;*

*Дебет счета 60 Кредит счета 10*

*и*

*Дебет счета 86 Кредит счета 86 – на сумму стоимости материалов, переданных подрядчику.*

В бухгалтерском учете инвестора суммы переданных материалов отражаются также, как и суммы целевого финансирования, перечисленного в денежной форме. Необходимо отметить, что документами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности вопросы учета таких сумм однозначно не урегулированы. С уверенностью можно сказать только одно: суммы использованных источников финансирования должны быть списаны не позднее момента принятия законченных объектов к учету. Так как основным источником финансирования капитальных вложений (по терминологии новой Инструкции по применению Плана счетов – вложений во внеоборотные активы) является нераспределенная прибыль, то при списании источников дебетоваться должны источники ее учета.

По моему мнению, наиболее целесообразным представляется зачисление перечисленных сумм (сумм стоимости имущества, переданного в счет целевого финансирования) на счет учета разных дебиторов и кредиторов, с которого они списываются после ввода построенных объектов в эксплуатацию:

*Дебет счета 76 Кредит счета 10 – на сумму переданных материалов;*

*Дебет счета 84 Кредит счета 76 – на сумму использованных источников финансирования.*

В бухгалтерском учете подрядной организации движение таких материалов отражается так же, как движение материалов поставки заказчика.

### 4.5. Особенности учета материалов поставки дольщика

В настоящее время широкое распространение получило строительство (чаще всего жилых домов и объектов социальной сферы) на условиях долевого участи нескольких участников – юридических или физических лиц.

В этом случае выделенные средства аккумулируются на счетах одной организации (специализированного заказчика или одного из дольщиков, на которого возлагаются функции заказчика).

При этой схема бухгалтерского учета движения материалов будет полностью аналогичной схеме, когда поставщиком материалов является инвестор. Единственное различие заключается в том, что по завершении строительства каждый дольщик приходует у себя основные средства в части, которую этот дольщик профинансировал.

Так как при долевом финансировании строительства речь идет, как правило, о жилищном строительстве, то речь о вычете на добавленную стоимость не идет.

### 4.6. Учет материалов, переданных в качестве давальческого сырья

Методические указания допускают ситуацию, при которой условиями договора строительного подряда предусмотрено приобретение части строительных материалов заказчиком и передача их подрядчику в качестве давальческого сырья. Следует отметить, что при строительстве традиционно применяется иная схема – заказчик списывает материалы со своего баланса, а подрядчик приходует их по своему учету (по учетным, планово-учетным или иным согласованным ценам):

*Дебет счета 10 Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Авансы полученные».*

Подобная схема обеспечивает контроль за соблюдением сводного сметного лимита и существенно облегчает процесс определения инвентарной стоимости законченных объектов. Тем не менее, учет материалов поставки заказчика (или инвестора) как давальческого сырья, может иметь место. Такая схема, в частности предполагает иной подход к формированию проектно-сметной документации и исключение стоимости материалов из стоимости строящихся объектов. Как минимум, это требует четкого определения количества и номенклатуры материалов поставки заказчика. Любое отклонение от ранее согласованной структуры поставки материалов повлечет за собой необходимость внесения изменений в проектно-сметную документацию и корректировки расчетов.

В описанной ситуации в учете подрядной организации материалы, поступившие от заказчика, отражаются на забалансовом счете 003 «Материалы, принятые в переработку». По окончании выполнения строительно-монтажных работ, для которых переданы материалы, заказчику представляется счет только на стоимость строительно-монтажных работ (без включения в них стоимости материалов). Суммы, учтенные на забалансовом счете 003, списываются после документального оформления приемки объемов выполненных работ.

В этом случае, заказчик стоимость материалов со своего баланса не списывает, в учете делается внутренняя проводка по субсчетам счета 10 (дебетуется субсчет «Материалы, переданные в переработку на сторону» и кредитуется субсчет «Строительные материалы»), а по окончании строительства – стоимость ранее переданных материалов включается в инвентарную стоимость законченного строительством объекта заказчиком строительства.

### 4.7 МПЗ, полученные по договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами

Согласно статье 567 ГК РФ по договору мены каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороны один товар в обмен на другой. При этом каждая из сторон признается продавцом товара, который она обязуется передать, и покупателем товара, который она обязуется принять в обмен.

В случае заключения договора мены организация, получившая МПЗ, сможет принять их к бухгалтерскому учету только после того, как выполнит свою часть обязательств по договору и передаст МПЗ другой стороне. До этого момента полученные МПЗ должны учитываться на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».

Однако, для определения суммы НДС, принимаемой к вычету при подобных операциях, нужно учитывать положения пункта 2 статьи 172 НК РФ:

При использовании налогоплательщиком собственного имущества (в том числе векселя третьего лица) в расчетах за приобретенные им товары (работы, услуги) суммы налога, фактически уплаченные налогоплательщиком при приобретении указанных товаров (работ, услуг), исчисляются исходя из балансовой стоимости указанного имущества (с учетом его переоценок и амортизации, которые проводятся в соответствии с законодательством Российской Федерации), переданного в счет их оплаты.

Таким образом, НДС, принимаемый к вычету, исчисляется не со стоимости полученных МПЗ, а с себестоимости переданных МПЗ или продукции. В соответствии с пунктом 6 ПБУ 5/01 суммы НДС, не принимаемые к вычету, подлежат включению в фактическую себестоимость полученных МПЗ.

В соответствии с пунктом 17 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных Приказом Минфина РФ от 28 декабря 2001г. №119н, если договором мены предусмотрен обмен неравноценных товаров, разница между ними в денежной форме числится у стороны, передавшей товар большей стоимости, по дебету счета расчетов. Образовавшаяся задолженность погашается в порядке, установленном договором.

### 4.8. МПЗ, полученны в результате списания имущества

Оприходование пригодных к дальнейшему использованию запасных частей отражается в бухгалтерском учете *по дебету счета 10 «Материалы», субсчет 10-5 «Запасные части», оприходование металлолома – по дебету счета 10, субсчет 10-6 «Прочие материалы», в корреспонденции с кредитом счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы».*

# 5. Транспортно - заготовительные расходы (ТЗР)

Транспортно - заготовительные расходы (ТЗР) организации принимаются к учету путем:  
а) отнесения ТЗР на отдельный счет "Заготовление и приобретение материалов" согласно расчетным документам поставщика;  
б) отнесения ТЗР на отдельный субсчет к счету "Материалы";  
в) непосредственного (прямого) включения ТЗР в фактическую себестоимость материала (присоединение к договорной цене материала, присоединение к денежной оценке вклада в уставный (складочный) капитал, внесенный в форме материально - производственных запасов, присоединение к рыночной стоимости безвозмездно полученных материалов и др.).

Непосредственное (прямое) включение ТЗР в фактическую себестоимость материала целесообразно в организациях с небольшой номенклатурой материалов, а также в случаях существенной значимости отдельных видов и групп материалов.

Конкретный вариант учета ТЗР устанавливается организацией самостоятельно и отражается в учетной политике.

Транспортно - заготовительные расходы учитываются по отдельным видам и (или) группам материалов. Если нет значительного различия в удельном весе ТЗР, а также в случаях невозможности их отнесения непосредственно по конкретным видам и (или) группам материалов (например: по расходам, связанным с содержанием заготовительно-складского аппарата, оплате услуг сторонних организаций и т.п.) допускается вести учет ТЗР в целом по субсчету к счету "Материалы" или в целом по счету "Заготовление и приобретение материалов".

При применении метода учета ТЗР путем присоединения указанных расходов к счету "Заготовление и приобретение материалов" в состав отклонения в стоимости материалов (разницы между фактической себестоимостью приобретаемых материалов и их учетной ценой) входит сумма ТЗР и разница между стоимостью материала по договорной цене и его учетной ценой.

Сумма отклонений по окончании месяца (отчетного периода) в полном объеме списывается на счет "Отклонения в стоимости материальных ценностей".

В остатке по счету "Заготовление и приобретение материалов" у организации - покупателя может числиться только стоимость материалов, указанная в расчетных документах поставщика (счет, счет - фактура, платежное требование - поручение и т.п.), на которые от последнего к покупателю перешли права владения, пользования и распоряжения, но сами материалы еще не поступили.

Транспортно - заготовительные расходы или отклонения в стоимости материалов, относящиеся к материалам, отпущенным в производство, на нужды управления и на иные цели, подлежат ежемесячному списанию на счета бухгалтерского учета, на которых отражен расход соответствующих материалов (на счета производства, обслуживающих производств и др.).

Списание отклонений в стоимости материалов или ТЗР по отдельным видам или группам материалов производится пропорционально учетной стоимости материалов, исходя из отношения суммы остатка величины отклонения или ТЗР на начало месяца (отчетного периода) и текущих отклонений или ТЗР за месяц (отчетный период) к сумме остатка материалов на начало месяца (отчетного периода) и поступивших материалов в течение месяца (отчетного периода) по учетной стоимости.

Полученное в результате значение, умноженное на 100, дает процент, который следует использовать при списании отклонения или ТЗР на увеличение (удорожание) учетной стоимости израсходованных материалов.

Для облегчения выполнения работ по распределению ТЗР или величины отклонений в стоимости материалов допускается применение следующих упрощенных вариантов:  
- при небольшом удельном весе ТЗР или величины отклонений (не более 10% к учетной стоимости материалов) их сумма может полностью списываться на счет "Основное производство", "Вспомогательное производство" и на увеличение стоимости проданных материалов;  
- удельный вес ТЗР или величины отклонений (в процентах к учетной стоимости материала) может округляться до целых единиц (т.е. без десятичных знаков);  
- в течение текущего месяца ТЗР или величина отклонений могут распределяться исходя из удельного веса (в процентах к учетной стоимости соответствующих материалов), сложившегося на начало данного месяца. Если это привело к существенному недосписанию или излишнему списанию отклонений или ТЗР (более пяти пунктов), в следующем месяце сумма списываемых (распределяемых) отклонений или ТЗР корректируется на указанную сумму прошлого месяца;  
- ТЗР или величина отклонений могут распределяться пропорционально их удельному весу (нормативу), закрепленному в плановых (нормативных) калькуляциях, к учетной стоимости используемых материалов. При этом если фактические размеры отклонений или ТЗР отличаются от нормативных размеров, в следующем месяце (отчетном периоде) сумма распределительных отклонений или ТЗР корректируется, т.е. увеличивается на недосписанную сумму или уменьшается на сумму, излишне списанную в прошлом месяце (отчетном периоде). Остатки ТЗР или величина отклонений на начало каждого месяца (отчетного периода) рассчитываются исходя из удельного веса (норматива) ТЗР или отклонений, предусмотренных в плановых (нормативных) калькуляциях, к фактическому наличию материалов в учетных ценах;  
- ТЗР или отклонения могут ежемесячно (в отчетном периоде) полностью списываться на увеличение стоимости израсходованных (отпущенных) материалов, если их удельный вес (в процентах к договорной (учетной) стоимости материалов) не превышает 5 процентов.

# 6. Аналитический учет материальных запасов

Аналитический учет материалов (количественный и суммовой учет) ведется на основе использования:

* оборотных ведомостей;
* сальдовым методом.

Учет ведется в разрезе каждого склада, подразделения, других мест хранения материалов, а внутри них - в разрезе каждого наименования (номенклатурного номера), групп материалов, субсчетов и синтетических счетов бухгалтерского учета.

1. Учет материалов с использованием оборотных ведомостей.

П.137 Методических указаний, утв. Приказом Минфина РФ от 28.12.2001 № 119н предусмотрено два варианта учета материалов с использованием оборотных ведомостей:

*1. Вариант - с ведением карточек учета материалов*

В бухгалтерской службе ведутся карточки учета материалов, которые открываются на каждое наименование (номенклатурный номер) материалов. В карточках бухгалтер отражает движение материалов (приход, расход) на основании первичных учетных документов (приходных, расходных, на внутренние перемещения), сдаваемых в бухгалтерскую службу складами и подразделениями. Таким образом, в бухгалтерской службе дублируется складской учет с той лишь разницей, что в бухгалтерской службе ведется количественный и суммовой учет, а на складах и подразделениях - только количественный учет. В карточках учета материалов ежемесячно выводятся обороты за месяц и остатки на начало следующего месяца. На основании карточек в бухгалтерской службе ежемесячно составляются оборотные ведомости материалов отдельно по каждому складу и подразделению.

В оборотных ведомостях указываются:

* номенклатурный номер материала (в случае его наличия);
* наименование материала с указанием отличительных признаков (сорт, артикул, размер, марка и т.д.);
* единица измерения;
* цена;
* остаток на начало месяца - количество и сумма;
* приход за месяц - количество и сумма;
* расход за месяц - количество и сумма;
* остаток на конец месяца - количество и сумма.

В каждой оборотной ведомости выводятся итоги сумм по каждой странице, по группам материалов, по субсчетам, синтетическим счетам и общий итог по складу (подразделению). Группировка материалов по субсчетам и синтетическим счетам бухгалтерского учета должна обеспечиваться системой кодирования номенклатурных номеров материалов, которые должны содержать соответствующие отличительные признаки. На основе указанных оборотных ведомостей составляется сводная оборотная ведомость, в которую переносятся итоги оборотных ведомостей складов и подразделений по группам, субсчетам, синтетическим счетам, по складам и подразделениям в целом. Отдельно учитывается движение (образование и распределение) и остатки транспортно-заготовительных расходов. Сводные оборотные ведомости сверяются с данными синтетического учета материалов. Кроме того, ежемесячно производится сверка данных в карточках, ведущихся в бухгалтерской службе, с данными в карточках складов и подразделений.

1. *Вариант - без ведения карточек учета материалов*

По данному варианта учета карточки аналитического учета в бухгалтерской службе не ведутся, все приходные и расходные документы группируются по номенклатурным номерам, по ним подсчитываются итоговые данные за месяц по приходу и отдельно по расходу, которые записываются в оборотную ведомость. Оборотные ведомости и сводные оборотные ведомости ведутся так же, как в первом варианте. Остатки в оборотных ведомостях сверяются с остатками, выведенными в карточках складов и подразделений.

1. Сальдовый метод учета материалов.

Сальдовый метод учета материалов заключается в том, что в бухгалтерии организации не ведется количественный и суммовой учет движения (прихода и расхода) материалов в разрезе их номенклатуры и не составляются оборотные ведомости по номенклатуре материалов. Учет движения материалов ведется в разрезе групп, субсчетов и балансовых счетов материалов бухгалтерской службой только в денежном выражении, определяемом исходя, как правило, из учетных цен. Отдельно учитываются движение (образование и распределение) и остатки транспортно-заготовительных расходов. Материально ответственные лица складов (подразделений) на основании первичных документов ведут количественный учет материалов в карточках или книгах складского учета, а в случаях, предусмотренных П.264 Методических указаний, утв. Приказом Минфина РФ от 28.12.2001 № 119н, также и суммовой учет. Указанным П.264 Методических указаний, утв. Приказом Минфина РФ от 28.12.2001 № 119н предусмотрено, что если в бухгалтерской службе учет материалов ведется по сальдовому методу, карточки заполняются по форме оборотной ведомости, с указанием по каждой операции по приходу и расходу цены, количества и суммы, остатки выводятся соответственно по количеству и сумме. Сотрудник, ведущий бухгалтерский учет материалов по данному складу (подразделению), принимает первичные учетные документы от материально ответственных лиц, проверяет их, сверяет с документами каждую запись в карточках (книгах) складского учета и подтверждает это своей подписью непосредственно на карточках (книгах). Одновременно проверяет правильность выведения остатков. Количественные остатки материалов на первое число каждого месяца на основании выверенных карточек (книг) складского учета по каждому номенклатурному номеру переносятся в сальдовую ведомость (или сальдовую книгу) сотрудником бухгалтерской службы или заведующим складом. По отдельным складам (кладовым, подразделениям) в качестве сальдовой ведомости может использоваться ведомость остатков материалов, представляемых этими складами (кладовыми, подразделениями) вместе с первичными учетными документами. Остатки материалов, записанных в сальдовой ведомости, таксируются по каждому номенклатурному номеру. Суммы остатков записываются в следующей графе сальдовой ведомости. Затем выводятся суммовые итоги остатков по группам материалов, субсчетам, синтетическим счетам и общий итог по складу (подразделению) в целом. Сальдовая ведомость составляется по той же форме, что и оборотная ведомость, за исключением оборотов (прихода и расхода), и хранится в бухгалтерской службе.

Исходя из этого, в сальдовой ведомости указываются:

* номенклатурный номер материала (в случае его наличия);
* наименование материала с указанием отличительных признаков (сорт, артикул, размер, марка и т.д.);
* единица измерения;
* цена;
* остаток на начало месяца - количество и сумма;
* остаток на конец месяца - количество и сумма.

Целесообразно вести сальдовую ведомость (книгу) по многографной форме, на 6 месяцев или на год. В сальдовой ведомости для записи остатков на начало каждого месяца (на 1 января, 1 февраля и т.д.) отводится две графы; в первой графе записывается количество, во второй графе - сумма. На основании указанных сальдовых ведомостей составляется сводная сальдовая ведомость, в которую переносятся итоги сальдовых ведомостей складов и подразделений (мест хранения) по группам материалов, по субсчетам, синтетическим счетам и по соответствующим складам, подразделениям (местам хранения) в целом. Сальдовые ведомости и сводные сальдовые ведомости ежемесячно сверяются с данными синтетического учета материалов. В организации могут применяться оба метода аналитического учета материалов, когда по одним складам и подразделениям применяется оборотный метод, а по другим - сальдовый.

# 7. Учет неотфактурованных поставок и материалов, находящихся в пути.

Неотфактурованными поставками считаются материальные запасы, поступившие в организацию, на которые отсутствуют расчетные документы (счет, платежное требование, платежное требование - поручение или другие документы, принятые для расчетов с поставщиком).

К неотфактурованным поставкам не относятся поступившие, но неоплаченные материальные запасы, на которые имеются расчетные документы. Такие материальные запасы принимаются и приходуются организацией в общеустановленном порядке с отнесением задолженности по их оплате на счета расчетов.

На практике бывают случаи, когда запасы на конец месяца поступили на склад, но расчетные документы на их оплату от поставщика не получены. Либо оплаченные запасы отгружены поставщиком и право собственности на них перешло к организации, ее оплатившей, но запасы на отчетную дату не поступили на склад организации. В первом случае полученные запасы рассматриваются как неотфактурованные поставки, во втором – как запасы, находящиеся в пути. В указанных случаях организация отражает их стоимость в составе собственных запасов, однако для контроля за их окончательной оценкой и оприходованием на складе должны организовать их бухгалтерский учет в специальных регистрах.

Запасы, поступившие на склад без расчетных документов поставщиков (неотфактурованные поставки), оформляются актом о приемке материалов типовой ф. № 7 как поставки, имеющие количественные и качественные расхождения с данными сопроводительных документов поставщика.

Акт в двух экземплярах составляет приемная комиссия (в составе, установленном приказом по организации, с обязательным участием материально ответственного лица и (или) представителя незаинтересованной организации, например, аудиторской или профсоюза. В приемном акте делается запись "Неотфактурованные поставки" и производится оценка полученных запасов по учетным ценам.

В качестве учетной цены запасов согласно учетной политике организации может быть указана:

* планово-расчетная цена запасов, установленная по их видам плановым отделом на определенный отчетный период – как правило, отчетный год. В этом случае по установленным ценам учитываются все запасы как при их принятии на учет, так и при списании на производство или использовании на иные цели;
* договорная цена – цена поставщика, установленная в договоре поставки;
* фактическая себестоимость покупных запасов (рыночная стоимость), сложившаяся на остаток запасов на начало отчетного месяца, в оценке, принятой в положении по учетной политике (средняя себестоимость; ФИФО, ЛИФО).

Оприходование неотфактурованных поставок производится на основании первого экземпляра указанного акта.

После оприходования запасов приемные акты передаются с приложением имеющихся документов в бухгалтерию. В дальнейшем второй экземпляр акта необходимо направить поставщику для подтверждения принятия запасов и отсутствия претензий.

В бухгалтерии проверяют, не относятся ли приемные акты на данные запасы к тем счетам поставщиков, по которым запасы числятся в учете как находящиеся в пути. Если условиями договора предусмотрено, что право собственности на полученные запасы переходит к покупателю после их оплаты, т. е. возможность их использования в производстве и на иные цели наступает после осуществления расчетов, то данные запасы, как и обязательства перед поставщиками, учитываются за балансом на счете 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" до момента их оплаты.

В бухгалтерии стоимость запасов, поступивших как неотфактурованные поставки, отражается в специальной ведомости учета неотфактурованных поставок. В данной ведомости запасы, поступившие на склад, отражаются по учетным ценам по их видам и поставщикам. Ведомость открывается на год и служит регистром аналитического учета поставок.

По мере поступления счетов поставщиков в ведомости производятся сторнировочные записи сумм, ранее записанных по приемным актам. При этом сторнировочные записи производятся позиционным способом по строкам, по которым ранее были записаны данные о полученных запасах согласно приемным актам, но в графе отчетного месяца, в котором поступил и был отражен счет поставщика в журнале учета расчетов с поставщиками и подрядчиками.

В конце месяца в ведомости подсчитывается общая стоимость запасов, принятых на учет в отчетном месяце как неотфактурованные поставки, и суммы сторно за тот же месяц, после чего выводится сальдо запасов, учтенных как неотфактурованные поставки на конец месяца.

В специальном журнале-ордере (№6) ведется аналитический и синтетический учет расчетов организации с поставщиками запасов и подрядчиками за выполненные и принятые работы и оказанные услуги. Основанием для записей являются счета поставщиков материальных ценностей и услуг, ведомости учета неотфактурованных поставок и материалов в пути. Каждый счет поставщика отражается по отдельной строке. Регистр открывают записи по счетам, не оплаченным на начало отчетного месяца, и сальдо по ним. Затем по мере поступления записываются акцептованные счета поставщиков. Таким образом, накапливаются записи по кредиту счета 60 (в общей сумме платежей, причитающихся к оплате за поступившие материальные ценности, принятые работы и оказанные услуги с учетом налогов) в разрезе корреспондирующих счетов, а также все записи по дебету счета 60 (суммы оплат и списаний). Отдельно учитываются перечисления средств поставщикам и подрядчикам в качестве авансов как дебетовые обороты по счету 60.

При учете неотфактурованных поставок учетная цена рассматривается в размере фактической себестоимости запасов (рыночной стоимости). При этом разница между фактической стоимостью приобретения запасов и их учетной стоимостью – как сумма отклонений – включается в фактическую себестоимость запасов.

Стоимость запасов, принятых на учет как неотфактурованные поставки согласно ведомости отражается в журнале обычной записью: *дебет счета 10 и кредит счета 60 – по принятым учетным ценам.*

При этом в журнале совершается следующая запись:

*Д-т сч. 10 "Материалы" и др., К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"*

*отражается стоимость запасов при их принятии к бухгалтерскому учету по учетным* *ценам.*

При поступлении в следующем месяце счетов-фактур за материалы, числящиеся в составе неотфактурованных поставок, эти счета в обычном порядке отражаются в журнале, который имеет следующие графы: поставщик; номер приходного ордера; с кредита счета 60 в дебет счетов 10, 91, 19, 20, 23, 25, 26, 29, 76-2; за неприбывший груз; сумма акцепта по счетам; отметка об оплате, списании. В ведомости на основе этих счетов делается соответствующая запись в гр. "Справка". Итоговая стоимость по окончании месяца записывается в журнал методом сторно по гр. 1 и 11. При этом в гр. "Поставщик" записывается: "Неотфактурованные поставки, сторно". При этом совершается следующая запись:

*Д-т сч. 10 "Материалы" и др.,К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" – отражается стоимость запасов согласно счету-фактуре;*

*Д-т сч. 19 "НДС по приобретенным ценностям",К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" – отражается НДС согласно счету-фактуре.*

При открытии журнала на следующий отчетный месяц наряду с отражением неоплаченных счетов, числящихся в учете на начало месяца, записывается и сальдо по неотфактурованным поставкам из ведомости их учета.

При использовании автоматизированных систем учет неотфактурованных поставок можно вести в оборотной ведомости движения материалов, по которым отсутствуют расчетные документы (неотфактурованные поставки), а также в регистре учета расчетов с поставщиками и подрядчиками.

В необходимых случаях вместо записей сторно делаются записи со знаком "минус".

При незначительных неотфактурованных поставках можно вести их учет только в регистре учета расчетов с поставщиками и подрядчиками.

Если документы на полученные запасы, учтенные как неотфактурованные поставки, поступили от поставщика в следующем году после представления организацией годовой бухгалтерской отчетности, то на сумму разницы между их стоимостью по учетной и фактической цене поставщика делаются записи на финансовые результаты. В регистре учета расчетов на сумму разницы делается согласно счету-фактуре запись в обычном порядке с указанием поставщика и суммы разницы на счете учета прочих доходов (или расходов), учета налогов и общей суммы по счету учета расчетов с поставщиком (с учетом налогов). При этом стоимость уже оприходованных запасов не меняется.

Делаются записи:

*Д-т сч. 91 "Прочие расходы", К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" – отражаются убытки прошлых лет на сумму превышения предъявленной стоимости за запасы над их учетной ценой*

*или*

*Д-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", К-т сч. 91 "Прочие расходы" – отражаются доходы прошлых лет на сумму превышения учетной цены запасов над их стоимостью согласно счету-фактуре поставщика;*

*Д-т сч. 19 "НДС по приобретенным ценностям", К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" – на сумму НДС согласно счету-фактуре.*

При учете запасов по учетной стоимости и использовании счетов 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей" в регистре учета расчетов с поставщиками запасов счет 60 кредитуется в корреспонденции с дебетом счета 15 (вместо счета 10).

При инвентаризации расчетов неотфактурованные поставки отражаются в инвентаризационных описях согласно актам их приемки.

В случае оплаты организацией расчетных документов поставщиков до момента оприходования покупаемых запасов они учитываются организацией как материальные ценности в пути. Стоимость оплаченных счетов поставщиков за неприбывшие на склад материальные ценности, находящиеся в пути, учитывается в бухгалтерии в ведомости учета материалов в пути по следующим показателям: дата и номер записи; номер и дата счета-фактуры; номер документа железнодорожного или водного транспорта; станция отправления; наименование поставщика; род материала; сумма; номер склада или приходного ордера; дата и номер записи; кредит (сумма). В ведомости, открываемой на год, каждый счет записывается отдельно позиционным способом.

Одновременно в журнале сумма оплаченного счета отражается:

*по дебету счета 60 в гр. 13 (в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств);*

*по кредиту счета 60 по гр. 11 и 10 "За неприбывший груз".*

Для определения в конце месяца для целей составления бухгалтерской отчетности фактической стоимости поступивших запасов (по их видам) в регистре в гр. "Поставщик" делается запись: "Сторно записи материалов в пути" и в гр. 1 проставляется общая сумма недопоступивших за месяц материалов, а в гр. 10 она записывается методом "красное сторно".

На следующий месяц записи оборотов текущего месяца начинаются с задолженности поставщикам за материалы в пути по каждому счету – в гр. 10 и 11, при этом в гр. "Отметки об оплате" против каждого счета делается запись "Оплачено в феврале". По мере поступления материалов, числящихся в пути, на основании документов первичного учета в ведомости учета материалов в пути в гр. "Кредит (сумма)" делаются соответствующие отметки и общая стоимость этих материалов из данной ведомости переносится в журнал с записью в гр. Г по учетным ценам, в гр. 1 по оплаченной стоимости, с одновременным сторнированием этой суммы по гр. 10. В гр. "Поставщик" по этой строке делается запись "Согласно ведомости учета материалов в пути". Учет операций по поступлению материально-производственных запасов осуществляется в таком порядке:

*Д-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", К-т сч. 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета" – отражается сумма аванса, перечисленного поставщику за покупаемые запасы;*

*Д-т сч. 07 "Оборудование к установке", 10 "Материалы" и др., К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" – отражаются запасы при их принятии на учет.*

# 8. Учет НДС по поступившим материальным запасам.

Налог на добавленную стоимость, начисленный при приобретении материалов, учитывается на счете "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" одновременно с оприходованием поступивших материалов. Налог не включается в фактическую себестоимость материалов и в их учетные цены, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

В частности в случаях, когда в первичных учетных документах (счетах, счетах - фактурах, накладных, приходно-кассовых ордерах, актах выполненных работ и др.), подтверждающих стоимость приобретенных материальных ресурсов (работ, услуг), не выделена сумма налога, то и в расчетных документах (поручениях, требованиях - поручениях, реестров чеков и реестров на получение средств с аккредитива) исчисление ее расчетным путем не производится. Стоимость приобретенных в таких случаях материальных ресурсов, включая предполагаемый по ним налог, учитывается в целом на счетах учета материально - производственных запасов.

Списание налога со счета "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" производится в момент оплаты материалов (в случае предварительной оплаты материалов одновременно с их оприходованием) в дебет счета "Расчеты с бюджетом" по соответствующим субсчетам.

Налог, уплаченный организацией за приобретенные материалы, в дальнейшем использованные для изготовления товаров, выпуска продукции, выполнения работ и оказания услуг, освобожденных от обложения налогом, включается в затраты, связанные с выпуском этих товаров (продукции, работ, услуг). При отпуске этих материалов на указанные цели суммы налога, ранее списанные на счет "Расчеты с бюджетом", относятся на счета учета затрат.

Налог по материалам, отпущенным на нужды обслуживающих производств и хозяйств (детские дошкольные учреждения, объекты спортивного назначения - стадионы, бассейны и т.п., жилищно-коммунальное хозяйство, дома отдыха, прачечные, другие объекты), списывается со счета "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" в порядке ранее.

Налог по материалам, переданным в качестве вклада в уставный (складочный) капитал общества (товарищества), относится со счета "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" на увеличение стоимости вклада, с отражением указанной суммы по дебету счетов учета финансовых результатов.

Налог по материалам, отпущенным на непроизводственные цели (благотворительная помощь, выдача подарков, благоустройство населенных пунктов и т.п.), списывается на внереализационные расходы.

Отпуск материалов филиалам и другим обособленным подразделениям организации, выделенным (состоящим) на отдельные балансы, производится без учета суммы налога, по фактической себестоимости этих материалов (сумма стоимости материалов по учетным ценам и доля отклонений или транспортно - заготовительных расходов, относящихся к этим материалам). В случае если в дальнейшем эти материалы используются филиалами или другими обособленными подразделениями организации для изготовления товаров, выпуска продукции, выполнения работ и оказания услуг, освобожденных от обложения налогом, то сумма налога включается в стоимость этих товаров (продукции, работ, услуг).

При выпуске продукции (выполнении работ, оказании услуг), часть из которой облагается, а часть не облагается налогом, организация должна обеспечивать расчет соответствующей доли входящего налога (налога, уплаченного при приобретении материалов), подлежащего отнесению на затраты (себестоимость) соответствующих видов продукции (работ, услуг).

Налог на добавленную стоимость по поступившим материальным ценностям учитывается в соответствии со второй частью Налогового Кодекса.

Согласно ст. 171. Налогового Кодекса вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) для осуществления производственной деятельности или иных операций, признаваемых объектами налогообложения или для осуществления перепродажи, приобретенных товаров.

Согласно ст. 172 налоговые вычеты предоставляются при соблюдении следующих условий:

* товары (работы, услуги) приняты к учету;
* товары (работы, услуги) оплачены;
* выписан счет-фактура.

*Дебет сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», Кредит сч. 19 «НДС по приобретенным материально производственным запасам»*

Если материалы используются при производстве продукции (работ. услуг), то сумма НДС по этим материалам относится на затраты предприятия:

*Дебет сч. 20, 23, 25, 28, 44, Кредит сч. 19 «НДС по приобретенным материально производственным запасам»*

# 9. Инвентаризация материалов.

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию запасов, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка.

Порядок (количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень запасов, проверяемых при каждой из них, и т.д.) проведения инвентаризации определяется руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

С целью организации текущего контроля за сохранностью запасов, оперативного выявления возможных расхождений между данными бухгалтерского учета и их фактическим наличием по отдельным наименованиям и (или) группам в местах хранения и эксплуатации в организациях проводятся проверки.

Порядок проведения проверок, в том числе определение конкретных наименований, видов, групп запасов, подлежащих проверке, сроки проведения проверки и т.п., устанавливается руководителем организации, а также руководителями подразделений организации по поручению руководителя организации.

При организации работы по проведению инвентаризации проверок запасов необходимо учитывать структуру складского хозяйства, где склады (кладовые) подразделений организации могут быть самостоятельными учетными единицами или входить в состав других учетных единиц. В отдельных подразделениях организации склады (кладовые) могут отсутствовать.

Отнесение складов к самостоятельным ученым единицам определяется руководителем организации по представлению главного бухгалтера (бухгалтера при отсутствии в штате должности главного бухгалтера).

В подразделениях организации, склады (кладовые) которых не являются самостоятельными учетными единицами, инвентаризация запасов на таких складах (кладовых) производится одновременно с инвентаризацией незавершенного производства (незавершенного строительства) в данном подразделении.

Для проведения комплекса работ по выявлению фактического наличия запасов, сопоставлению фактического наличия запасов с данными бухгалтерского учета, документальному оформлению фактов несоответствия количества, качества, ассортимента поступающих запасов соответствующим показателям (характеристикам), предусмотренным в договорах (поставки, купли - продажи и других аналогичных документах), определению причин списания запасов и возможности использования отходов и ряда других аналогичных работ в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия.

Учитывая большой объем указанных работ, их специальный характер, в организации могут создаваться рабочие инвентаризационные комиссии.

Бухгалтерская служба организации обязана:

1. осуществлять контроль за своевременностью и полнотой проведения инвентаризаций;
2. требовать сдачи материалов инвентаризаций в бухгалтерскую службу;
3. следить за своевременным завершением инвентаризации и документальным оформлением их результатов;
4. отражать на счетах бухгалтерского учета выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета.

По результатам инвентаризаций и проверок принимаются соответствующие решения по устранению недостатков в хранении и учете запасов и возмещению материального ущерба.

*Порядок учета инвентаризационных разниц.*

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета отражаются в следующем порядке:

излишки запасов приходуются по рыночным ценам и одновременно их стоимость относится:

а) в коммерческих организациях - на финансовые результаты;

б) в некоммерческих организациях - на увеличение доходов;

суммы недостач и порчи запасов списываются со счетов учета по их фактической себестоимости, которая включает в себя договорную (учетную) цену запаса и долю транспортно - заготовительных расходов, относящуюся к этому запасу. Порядок расчета указанной доли устанавливается организацией самостоятельно.

В бухгалтерском учете данная операция отражается по дебету счета "Недостачи и потери от порчи ценностей" и кредиту счетов учета запасов - в части договорной (учетной) цены запаса и дебету счета "Недостачи и потери от порчи ценностей" и кредиту счета "Отклонение в стоимости материалов" при использовании в учетной политике организации счетов заготовления и приобретения материалов или соответствующего субсчета к счетам учета запасов в части доли транспортно - заготовительных расходов.

При порче запасов, которые могут быть использованы в организации или проданы (с уценкой), последние одновременно приходуются по рыночным ценам с учетом их физического состояния с уменьшением на эту сумму потерь от порчи.

Недостача запасов и их порча списывается со счета "Недостачи и потери от порчи ценностей":

в пределах норм естественной убыли на счета учета затрат на производство или (и) на расходы на продажу;

Недостача запасов в пределах установленных норм естественной убыли определяется после зачета недостач запасов излишками по пересортице. В том случае если после зачета по пересортице, произведенного в установленном порядке, все же оказалась недостача запасов, то нормы естественной убыли должны применяться только по тому наименованию запасов, по которому установлена недостача. При отсутствии норм убыль рассматривается как недостача сверх норм.

сверх норм - за счет виновных лиц.

В материалах, представленных руководству организации для оформления списания недостач запасов и порчи сверх норм естественной убыли, должны содержаться:

документы, подтверждающие обращения в соответствующие органы (органы МВД России, судебные органы и т.п.) по фактам недостач, и решения этих органов,

заключение о факте порчи запасов, полученные от соответствующих служб организации (отдела технического контроля, другой аналогичной службы) или специализированных организаций.

Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи запасов и их порчи списываются на финансовые результаты у коммерческой организации, на увеличение расходов у некоммерческой организации. Нормы убыли могут применяться лишь в случаях выявления фактических недостач.

Взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы может производиться по решению руководства организации только за один и тот же проверяемый период, у одного и того же проверяемого лица, в отношении запасов одного и того же наименования и в тождественных количествах.

О допущенной пересортице материально - ответственные лица представляют подробные объяснения инвентаризационной комиссии.

В том случае когда при зачете недостач излишками по пересортице стоимость недостающих запасов выше стоимости запасов, оказавшихся в излишке, то указанная разница относится на виновных лиц.

Если конкретные виновники недостачи не установлены, то разницы рассматриваются как недостача сверх норм убыли и списываются на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение расходов у некоммерческой организации.

Предложения о регулировании выявленных при инвентаризации расхождений фактического наличия запасов и данных бухгалтерского учета представляются на рассмотрение руководителю организации. Окончательное решение о зачете принимает руководитель организации.

В соответствии с п.4.1 Методических указаний, утв. Приказом Минфина РФ от 13.06.1995 № 49 по имуществу, при инвентаризации которого выявлены отклонения от учетных данных, составляются сличительные ведомости по формам ИНВ-18, ИНВ-19, утв. Постановлением Госкомстата РФ  от 18.08.1998 № 88.

В сличительных ведомостях отражаются результаты инвентаризации, то есть расхождения между показателями по данным бухгалтерского учета и данными инвентаризационных описей.

Суммы излишков и недостач товарно-материальных ценностей в сличительных ведомостях указываются в соответствии с их оценкой в бухгалтерском учете.

Для оформления результатов инвентаризации могут применяться единые регистры, в которых объединены показатели инвентаризационных описей и сличительных ведомостей.

На ценности, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), составляются отдельные сличительные ведомости.

Сличительные ведомости могут быть составлены как с использованием средств вычислительной и другой организационной техники, так и вручную.

Отражение результатов инвентаризации в бухгалтерской отчетности

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации - в годовой бухгалтерской отчетности.

Материальные запасы, утраченные (уничтоженные) в результате стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, списываются с кредита счетов учета запасов в дебет счета "Недостачи и потери от порчи ценностей" по фактической себестоимости этих запасов с последующим отражением на счете учета финансовых результатов как чрезвычайные расходы.

Страховые возмещения, поступающие в качестве компенсации потерь от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, учитываются в составе чрезвычайных доходов организации.

# 10. Порядок отражения учета заготовления и приобретения материальных ценностей в бухгалтерской отчетности.

Сведения о поступлении и движении материально – производственных запасах находит свое отражение в следующих отчетах:

1. Журнале – ордере № 6 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - в журнале – ордере

отражается поступление МПЗ на предприятие, по ценам поставщика, а также расчеты с поставщиками данных МПЗ, а следовательно из журнала-ордера №6 видно за счет каких средств (путем перечисления наличных денег, путем проведения взаимозачета, путем передачи векселя)

были приобретены МПЗ.

1. Ведомость №10 – отражает приход материалов на склады и в цеха предприятия, а также расход, как внутренний, так и внешний. Ведомость №10 заполняется в разрезе материально- отвественных лиц. Приведу пример проводки проводимые в ведомости №10:
2. Журнал-ордер №10 – собирает затраты предприятия, и выводит себестоимость выпускаемой продукции работ, услуг.
3. Данные журнала-ордера № 6, ведомости №10 и журнала-ордера №10 заносятся в главную книгу, а затем в баланс предприятия .

На основании баланса и форм к нему мы можем производить анализ состояния запасов.

Также предприятие может каждый квартал заполнять в разрезе консолидированной отчетности ф.№5\_01 «Готовая продукция, товары, материалы, оборудование к установке». Из данной формы очень хорошо можно проследить остатки, приход, расход МПЗ в организации, и тем самым произвести анализ состояния запасов на рассматриваемом предприятии.

# Заключение.

Данная работа посвящена бухгалтерскому учету материальных запасов. В процессе ее написания была сделана попытка проанализировать цели, стоящие перед бухгалтерским учетом, и задачи, которые должен выполнять бухгалтерский учет материально запасов для предприятий, осуществляющих хозяйственную деятельность.

В работе была описана методика ведения бухгалтерского учета материальных запасов в соответствии с утвержденными положениями и нормативными актами. Были приведены счета, с помощью которых ведется учет этих операций.

Приведенная методика ведения бухгалтерского учета материально-производственных запасов является полной и конкретизированной, что позволяет организовать четкое управление и контроль за их учетом.

По своему экономическому содержанию этот раздел для предприятий косвенно характеризует конечный финансовый результат работы предприятия, выполнения своих обязательств перед потребителями, степень участия в удовлетворении потребностей рынка. Процесс реализации завершает кругооборот хозяйственных средств предприятия, что позволяет ему выполнять обязательства перед государственным бюджетом, банком по ссудам, рабочими и служащими, поставщиками и возмещать производственные затраты. Невыполнение плана реализации вызывает замедление оборачиваемости оборотных средств, штрафы за невыполнение договорных обязательств перед покупателями, задерживает платежи, ухудшает финансовое положение предприятия.

С введением Методических укаханий по учету МПЗ и ПБУ 5/01 отчественный бухгалтерский учет еще более приблизился к Международным стандартам, что сделало нашу экономику еще более привлекательной для иностранных инвестроров.

# Список литературы

1. Гражданский кодекс.
2. Налоговый кодекс в редакции Федеральных законов от 09.07.99г. №154-ФЗ, от 02.01.00г. №13-ФЗ
3. Федеральный закон от 21.11.96г. №129-ФЗ, в редакции Федерального закона от 23.07.98г. №123-ФЗ «О бухгалтерском учете».
4. Федеральный закон от 07.08.01г. № 119-ФЗ, в редакции Федерального закона от14.12.01г. №164-ФЗ «Об аудиторской деятельности».
5. Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ, утвержденное приказом Минфина РФ от 29.07.98г. №34-Н в редакции от 30.12.99г.
6. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина РФ от 31.10. 2000г. № 94 с изменениями и дополнениями.
7. Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и порядке определения финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, утвержденное Постановлением правительства РФ от 05.08.92г. №552 с изменениями и дополнениями.
8. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ-1/98), утвержденное приказом Минфина РФ от 09.12.98г. №60н.
9. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ-4/99), утвержденное приказом Минфина РФ от06.07.99г. №43н.
10. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ-5/01), утвержденное приказом Минфина РФ от 09.06.01г. №44н.
11. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ-10/99), утвержденное приказом Минфина РФ от 06.05.99г. №33н в редакции приказов Минфина РФ от 30.12.99г. №107н, от 30.03.01г. №27н
12. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ-9/99), утвержденное приказом Минфина РФ от 06.05.99г. №32н в редакции Приказов Минфина РФ от30.12.99г. №107н, от 30.03.01г. №27н
13. Постановление Госкомстата РФ от 30. 10. 1997 « 71а (ред. 29.12.2000)
14. Безруких П.С. Комментарий к Положению по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» // Главбух, 2004, № 16 – с. 66 – 69
15. Безруких П.С., Ивашкевич В.Б., Кондраков Н.П. и др Бухгалтерский учет: Учебник – 3-е изд., перераб. и доп. – М.:Бухгалтерский учет,1999.-624с.
16. Керимов В.Э. Бухгалтерский учет на производственных предприятиях: Учебник. – М.: Издательский Дом «Дашков и К», 2001. – с. 348
17. Козлова Е.П. Учет и распределение материалов, расходуемых на производство // Главбух, 2004, № 7 – с.10 – 17
18. Козлова Е.П. Бухгалтерский учет в организациях – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2003. – с.752
19. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. – 4-е изд., перераб. и доп.-М.: ИНФРА – М, 2002. – с.166-208
20. Ливанова Н.В. Оценка материально- производственных запасов: учетно-налоговые аспекты // Бухгалтерское приложение, 2000, № 31 – с. 9 - 13
21. Лисецкая И. В. Методы учета заготовления материалов // Главбух, 1999, № 6 – с.18 – 25
22. Палий В.Ф., Палий В.В. Финансовый учет: Учебное пособие. – 2-е изд., перераб. и доп – М.: ИД ФБК\_ПРЕСС, 2001. – с.672

# Приложение

Пример.

4.05.04г. ЗАО «Белый Ветер» приобретает запчасти для обеспечения работы своих станков у Компании «Брест-Инвест» за 472000руб.(НДС – 72000 руб.). При приобретении запчастей в том же месяце была получена консультация специализированной фирмы о спецификации и ценах на рынке России на сумму 10000 руб. Услуги перевозки-1180 руб. Оплата за запчасти производилась в безналичном порядке. Документы не получены. По приказу руководителя №11 была создана комиссия в составе двух человек: зав.складом Лисовского Г.Р. и представителя Компании «Брест-Инвест» Романовой Е.Н.

10.05.04г. ЗАО «Белый Ветер» заключила с ООО «Уральские краски» договор мены. По условиям договора передаваемые сторонами МПЗ признаны равноценными.

Общая стоимость переданной ЗАО «Белый Ветер» продукции составляет 2160 х 20 = 43200 руб (в том числе НДС 6600 руб).

Общая себестоимость переданной продукции составляет 1600 х 20 = 32 000 руб.

Общая стоимость полученной от ООО «Уральские краски» краски составляет 43200 руб (в том числе НДС 6600 руб). Материально ответственное лицо – кладовщица склада №1 Дружинина Л.О.

Краску получал Калугин Е.И., состоящий в штате организации, по доверенности №45 согласно приказу руководителя №34.

11.05.04г. ЗАО «Белый Ветер» списывает станок, который не подлежит ремонту и дальнейшему использованию. Первоначальная стоимость станка составляет 300 000 руб, сумма начисленной амортизации – 270 000 руб.

Затраты вспомогательного производства по демонтажу станка составили 18000 руб. После разборки станка получены запчасти, которые оценены по рыночным ценам на сумму 12 000 руб, и металлолом, оцененный по рыночным ценам на сумму 7 500 руб. Материально ответственное лицо – кладовщица склада №1 Лисовская М.М.

При выбытии основного средства использованы субсчета:

01-1 «Основные средства в эксплуатации»

* 1. «Выбытие основных средств»

Выписка из журнала хозяйственных операций за май.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Дата | Содержание операции | Дебет | | Кредит | | Сумма, р. | |
| 1 | 3.05.04 | Произведена оплата запчастей по безналичному расчету | 60 | | 51 | | 472000 | |
| 2 | 3.05.04 | Уплачена комиссия банку за перевод | 76 | | 51 | | 400 | |
| 3 | 2.05.04 | Уплачено сторонней организации за консультационные услуги , НДС – 1800 руб. | 10-5  19  76 | | 76  76  51 | | 11800  1800  11800 | |
| 4 | 4.05.04 | Поступили запчасти от поставщика, НДС не выделен, т.к. нет счет-фактуры | | 10-5 | | 60 | | 472000 | |
| 5 | 4.05.04 | Уплачено транспортной организации за перевозку груза, НДС – 180 руб. | | 10-5  19 | | 76  76 | | 1000  180 | |
| 6 | 4.05.04 | Принят к зачету НДС | | 68 | | 19 | | 73980 | |
| 7 | 10.05.04 | Получена краска | | 002 | |  | | 43 200 | |
| 8 | 10.05.04 | Отражена выручка от реализации как стоимость полученной краски | | 62 | | 90-1 | | 43 200 | |
| 9 | 10.05.04 | Списана себестоимость переданной продукции | | 90-2 | | 43 | | 32 000 | |
| 10 | 10.05.04 | Начислен НДС по переданной продукции | | 90-3 | | 68 | | 6600 | |
| 11 | 10.05.04 | Отражена прибыль от реализации продукции | | 90-9 | | 99 | | 4 000 | |
| 12 | 10.05.04 | Полученная краска принята на баланс после выполнения обязательств по передаче продукции | |  | | 002 | | 43 200 | |
| 13 | 10.05.04 | Оприходована краска | | 10-1 | | 60 | | 36 600 | |
| 14 | 10.05.04 | Отражен НДС по оприходованной краске | | 19 | | 60 | | 6600 | |
| 15 | 10.05.04 | Принят к зачету НДС по оприходованной и оплаченной неденежным способом краске | | 68 | | 19 | | 5760 | |
| 16 | 10.05.04 | Сумма НДС, не принимаемая к вычету, включена в себестоимость полученной краски (6600 – 5760) | | 10-1 | | 19 | | 840 | |
| 17 | 10.05.04 | Закрыты расчеты по товарообменному договору | | 60 | | 62 | | 43 200 | |
| 18 | 11.05.04 | Списана первоначальная стоимость списываемого оборудования | | 01-2 | | 01-1 | | 300 000 | |
| 19 | 11.05.04 | Списана сумма начисленной амортизации | | 02 | | 01-2 | | 270 000 | |
| 20 | 11.05.04 | Списана остаточная стоимость основного средства | | 91-2 | | 01-2 | | 30 000 | |
| 21 | 11.05.04 | Отражены расходы вспомогательного производства по демонтажу оборудования | | 91-2 | | 23 | | 18 000 | |
| 22 | 11.05.04 | Оприходованы запасные части, полученные при демонтаже оборудования | | 10-5 | | 91-1 | | 12 000 | |
| 23 | 11.05.04 | Оприходован полученный при демонтаже металлолом | | 10-6 | | 91-1 | | 7 500 | |
| 24 | 11.05.04 | Списано сальдо прочих доходов и расходов(30 000 + 18 000 – 12 000 – 7 500) | | 99 | | 91-9 | | 28 500 | |

Счет 10-1 «Сырье и материалы»

Дебет Кредит

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Номер п/п | По оптовым ценам | ТЗР | Итого по факт. себ-сти | Номер п/п | По оптовым ценам | ТЗР | Итого по факт. себ-сти |
| С н |  |  |  |  |  |  |  |
| 15 | 37440 |  | **37440** |  |  |  |  |
| Оборот |  |  | **37440** |  |  |  |  |

Счет 10-5 «Сырье и материалы»

Дебет Кредит

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Номер операции | По оптовым ценам | ТЗР | Итого по факт. себ-сти | Номер операции | По оптовым ценам | ТЗР | Итого по факт. себ-сти |
| С н |  |  |  |  |  |  |  |
| 3 |  | 11800 | 11800 |  |  |  |  |
| 4 | 472000 |  | 472000 |  |  |  |  |
| 7 |  | 1000 | 1000 |  |  |  |  |
|  |  |  | **484800** |  |  |  |  |
| 24 | 12000 |  | **12000** |  |  |  |  |
| Оборот |  |  | **496800** | Оборот |  |  |  |

Счет 10-6 «Сырье и материалы»

Дебет Кредит

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Номер операции | По оптовым ценам | ТЗР | Итого по факт. себ-сти | Номер операции | По оптовым ценам | ТЗР | Итого по факт. себ-сти |
| С н |  |  |  |  |  |  |  |
| 25 | 7500 |  | **7500** |  |  |  |  |
| Оборот |  |  | **7500** |  |  |  |  |

Счет 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”

Дебет Кредит

|  |  |
| --- | --- |
|  | Сн |
| 1) 472000 | 4) 472000 |
| 19) 43200 | 15) 36600 |
|  | 16) 6600 |
| Од 515200 | Ок 515200 |