# 

# Методология учета поступления и списания материалов

# Введение

Актуальность выбранной темы «Методология учета поступления и списания материалов» курсовой работы заключается в том, что материалы относятся к оборотным средствам предприятия, которые потребляются в соответствии с установленными нормами расхода и полностью переносят свою стоимость на продукцию, составляя ее материальную основу. Из этого следует, что правильное отражение поступления и расхода материально-производственных запасов является одним из ключевых участков в бухгалтерском учете предприятия. От правильного понимания законодательной инормативной базы ответственными лицами, от их внимательности, компетентности, а также от выбора способа оценки материалов и умения приспособить действующие нормы законодательства к нуждам конкретного предприятия зависит эффективное использование ресурсов предприятия, а также правильное исчисление налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

Многие положения российских стандартов бухгалтерского учета, которые в том числе регулируют порядок учета материалов, позаимствованы из практики международного учета. Тем не менее, между МСФО и ПБУ существует немало отличий, главное из которых – это совершенно разный подход к учету.

Международный стандарт финансовой отчетности №2 «Запасы» содержит нормы, касающиеся порядка учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Положения стандарта регулируют правила выбора методов калькулирования оказывающих влияние на величину прибыли отчетного периода. В нем также даются рекомендации по распределению косвенных накладных расходов производственного характера; по распределению услуг комплексных производств и по разграничению затрат между капитализируемыми и не капитализируемыми в балансе.

В данной курсовой работе будут рассмотрены основные отличия между МСФО №2 и ПБУ 5/01 в вопросах учета поступления и списания материалов.

Целью курсовой работы является исследовать методологию учета поступления и списания материалов.

Задачами курсовой работы являются:

– рассмотреть и исследовать принципы и способы учета материалов;

– провести сравнительный анализ российских стандартов и МСФО в области бухгалтерского учета материалов.

Предмет, изучаемый в курсовой работе: материалы.

Объект: предприятие.

Научные источники: литература российских авторов, нормативные акты, официальный текст международных стандартов финансовой отчетности.

**1. Принципы и способы учета материалов**

**1.1 Понятие и классификация материалов**

Сырье и материалы – это предметы труда, предназначенные для использования в процессе производства продукции и представляющие собой материальную (вещественную) основу при изготовлении продукции (выполнении работ, оказании услуг), срок полезного использования которых менее 1 года, и которые необходимы для производства продукции, работ, услуг, для хозяйственных нужд организации.

Таблица 1. Классификация материалов

|  |  |
| --- | --- |
| Группа | Характеристика |
| Сырье и основные материалы | Образуют вещественную основу готовой продукции. Сырье – ранее не обрабатываемый продукт добывающей промышленности и сельского хозяйства. Основные материалы – продукция обрабатывающей промышленности |
| Полуфабрикаты собственного производства | Не являются материально-производственными запасами, относятся к незавершенному производству |
| Покупные полуфабрикаты | Материалы, которые уже подвергались обработке на других предприятиях |
| Вспомогательные материалы | Добавки, смазочные материалы, возвратные отходы |
| Тара | Вспомогательный материал, предназначенный для транспортировки и хранения материалов и готовой продукции |
| Топливо | По агрегатному состоянию: твердое, жидкое, газообразное  По целям использования: энергетическое, технологическое, для хозяйственных нужд |
| Запасные части | Целевое назначение – поддержание механизмов в рабочем состоянии, осуществление ремонтов |
| Строительные материалы | Целевое назначение – строительство зданий и сооружений |
| Хозяйственный инвентарь и принадлежности | Средства труда, которые не могут относиться к основным средствам: канцелярские принадлежности и расходные материалы и т.д. |

Материалы являются оборотными активами, потребляются в процессе производства, переносят свою стоимость на готовую продукцию[[1]](#footnote-1).

**1.2 Основные задачи учета материалов**

К бухгалтерскому учету материалов предъявляются следующие основные требования:

• сплошное, непрерывное и полное отражение движения 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 материалов в подразделениях организации данным бухгалтерского учета.

Все операции по движению материалов должны оформляться первичными учетными документами.

В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом существенности как минимум следующая информация:

– о способах оценки материалов по их группам (видам);

– о последствиях изменений способов оценки материалов;

– о стоимости материалов, переданных в залог;

– о величине и движении резервов под снижение стоимости материальных ценностей.

Существуют два варианта учета поступления материальных ценностей: по фактической стоимости приобретения (заготовления) по учетным ценам.

Учетные цены – цены, которые организация условно устанавливает самостоятельно для упрощения учета затрат на производство.

Фактические цены – суммы, уплачиваемые в соответствии с договорами поставщикам (подрядчикам) за минусом возмещаемых налогов, суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением товарно-материальных запасов, таможенные пошлины, невозмещаемые налоги.

Первый вариант, как правило, используют организации, работающие с небольшой номенклатурой материалов. При этом все затраты по приобретению материалов отражаются на одноименном счете 10 «Материалы» (в соответствие с Инструкцией по применению Плана счетов, действующем в РФ).

Рассмотрим пример: ООО «Анита» покупает канцелярские принадлежности для сотрудников бухгалтерии на сумму 118 000 рублей в т.ч. НДС. Корреспонденция счетов:

Д 60 К 51 на сумму 118 000 – оплачен счет поставщика.

Д 10 К 60 на сумму 100 000 – поступили канцелярские принадлежности в организацию.

Д 19 К 60 на сумму 18 000 – принят к учету «входящий» НДС.

Д 26 К 10 на сумму 100 000 – канцелярские принадлежности выданы сотрудникам.

При втором способе обязательно применение счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», по дебету которого отражаются фактические затраты на приобретение (заготовление) материальных ценностей, а по кредиту – учетная стоимость поступивших в организацию и оприходованных запасов. Разница между учетной и фактической стоимостью списывается со счета 15 на счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Накопленные на счете 16 разницы списываются (сторнируются – при отрицательной разнице) в дебет счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) или других соответствующих счетов.

Пример: ООО «Бонита» покупает бумагу для сотрудников бухгалтерии (100 пачек). Учетная цена пачки 90 рублей. Поставщик выставил счет за бумагу на сумму 11 800 (в т.ч. НДС 1 800) рублей. Корреспонденция счетов:

Д 60 К 51 на сумму 11 800 – оплачен счет поставщика.

Д 10 К 15 на сумму 9 000 – принята к учету бумага по учетной цене.

Д 15 К 60 на сумму 10 000 – принята к учету бумага по фактической цене.

Д 19 К 60 на сумму 1 800 – принят к учету «входящий» НДС.

Учетная стоимость бумаги 9 000 рублей, фактическая – 10 000 рублей, следовательно:

Д 16 К 15 на сумму 1 000 – списан перерасход.

Д 26 К 10 на сумму 9 000 – выдана бумага сотрудникам.

Далее в конце месяца отклонения, учтенные на счете 16, списываются:

Д 26 К 16 на сумму 1000 рублей – списаны отклонения.

Материальные ценности, принятые на ответственное хранение и давальческое сырье хранятся и учитываются отдельно на забалансовых счетах 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» и 003 «Материалы, принятые в переработку»[[2]](#footnote-2).

**1.3 Первичные документы по учету материалов**

При учете материалов на всех стадиях их движения следует руководствоваться Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденными приказом Минфина России от 28.12.01 г. №119н. Для оформления и учета хозяйственных операций по движению материалов предусмотрены следующие унифицированные формы первичной учетной документации, представленные в таблице 2.

Таблица 2. Первичные документы по движению материалов[[3]](#footnote-3)

|  |  |
| --- | --- |
| Номер формы | Наименование формы |
| М-2 | Доверенность |
| М-2а | Доверенность |
| М-4 | Приходный ордер |
| М-7 | Акт о приемке материалов |
| М-8 | Лимитно-заборная карта |
| М-11 | Требование-накладная |
| М-15 | Накладная на отпуск материалов на сторону |
| М-17 | Карточка учета материалов |
| М-35 | Акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений | |

Первичные документы по поступлению материалов являются основой организации материального учета. Именно по первичным документам осуществляется предварительный, текущий и последующий контроль за движением, сохранностью и использованием материалов.

Материалы, как правило, поступают в организацию от поставщиков путем приобретения за плату. Также возможно поступление из собственного производства, от учредителей, при демонтаже оборудования, по бартерным операциям и т.д.

На поступающие от поставщиков материалы на основании сопроводительных документов (накладная, счет-фактура) на складе выписывают Приходный ордер (форма №М-4). Сведения из приходного ордера кладовщики заносят в Карточку учета материалов (форма №М-17).

Если при приемке материалов выявлено расхождение фактических данных с указанными в документах (количество, качество и т.д.) или сопроводительные документы отсутствуют (неотфактурованные поставки), то составляется Акт о приемке материалов (форма №М-7), материалы приходуются комиссией по учетным ценам, при этом приходный ордер не оформляется. Сумму излишка материалов относят на увеличение задолженности поставщику или принимают на ответственное хранение, при выявлении недостачи по вине поставщика ему направляется претензия.

Если организация получает материалы на складе поставщика, то экспедитору (шоферу) нужно выписать Доверенность (по форме №М-2 или №М-2а)

Поступление материалов на склад из собственного производства оформляют Требованием-накладной (форма №М-11). При поступлении материалов при демонтаже оформляется Акт по форме №М-35.

После приемки материалов все документы передаются в бухгалтерию.

**2. Сравнительный анализ российских стандартов и мсфо в области бухгалтерского учета материалов**

**2.1 Структура и содержание МСФО №2**

Международный стандарт финансовой отчетности №2 «Запасы» содержит нормы, касающиеся порядка учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Положения стандарта регулируют правила выбора методов калькулирования оказывающих влияние на величину прибыли отчетного периода. В нем также даются рекомендации по распределению косвенных накладных расходов производственного характера; по распределению услуг комплексных производств и по разграничению затрат между капитализируемыми и не капитализируемыми в балансе.

Структура МСФО (IAS) №2 включает следующие основные положения:

* Определение чистой реализуемой ценности запасов.
* Требования к расчету чистой реализуемой ценности запасов.
* Признание оценки запасов в качестве расхода.
* Раскрытие информации в отчетности.

Учетная политика по запасам. Согласно пп. «a» п. 36 МСФО (IAS) 2 необходимо раскрытие учетной политики, применяемой по запасам. Как правило, в учетной политике раскрываются:

* Группы запасов, выделяемые на предприятии.
* Оценка запасов.
* Методика определения себестоимости.

Оценка запасов. Согласно пункту 9 МСФО (IAS) 2 запасы в обязательном порядке должны оцениваться по наименьшей из двух величин: себестоимости и возможной чистой стоимости реализации.

Себестоимость запасов. Стоимость запасов включает все затраты по производству, обработке и прочие затраты, понесенные для доставки, размещения запасов и приведения их в требуемое состояние (п. 10 МСФО (IAS) 2).

Затраты по приобретению. Затраты по приобретению запасов включают в себя:

* покупную цену запаса;
* импортные пошлины и другие налоги (кроме тех, которые впоследствии возмещаются организации налоговыми органами);
* расходы на транспортировку;
* расходы на обработку и другие расходы, непосредственно связанные с приобретением объекта.

Торговые скидки, возвраты платежей и прочие аналогичные статьи вычитаются при определении затрат на закупку.

Рассмотрим пример: компания «Альфа» приобрела товары у поставщика на сумму 350 000 рублей. Доставка товара до склада осуществляется за счет «Альфы» и составляет 20 000 рублей. Разгрузка товара производится за счет транспортной компании и включается в счет транспортной услуги. Кроме того, по заказу клиентов «Альфа» осуществляет переупаковку товара на сумму 15 000 рублей. Оплата транспортной компании производится единовременно в момент поступления товара на склад, то же и по упаковочной компании. В себестоимость товаров войдут стоимость товара, уплаченная поставщику; доставка до склада; затраты по переупаковке[[4]](#footnote-4).

Затраты по обработке. Затраты обработки запасов включают затраты, непосредственно связанные с единицами продукции, такие как прямые затраты на оплату труда. Формирование себестоимости в целях МСФО производится следующим образом.

Распределение постоянных накладных производственных расходов на затраты по переработке основывается на производственных мощностях организации при работе в нормальных условиях. Сумма постоянных накладных расходов, относимых на каждую единицу продукции, не увеличивается вследствие низкого уровня производства или остановки организации. Нераспределенные накладные расходы признаются как расход в периоде их возникновения. В периоды необычно высокого уровня производства сумма постоянных накладных расходов, относимых на каждую единицу продукции, уменьшается так, что запасы не оцениваются сверх себестоимости (п. 13 МСФО (IAS) 2 «Запасы»).

Переменные производственные накладные расходы относятся на каждую единицу продукции на основе фактического использования производственных мощностей (п. 13 МСФО (IAS) 2 «Запасы»).

Из себестоимости продукции исключаются (п. 16 МСФО (IAS) 2 «Запасы»):

* сверхнормативные потери сырья, затраченного труда или прочих производственных затрат;
* затраты на хранение, если только они не необходимы в производственном процессе для перехода к следующему его этапу;
* административные накладные расходы, которые не связаны с доведением запасов до их настоящего местоположения и состояния;
* затраты на продажу.

Таким образом, прямые расходы непосредственно относятся на себестоимость продукции (работы, услуги):

* постоянные накладные производственные расходы распределяются пропорционально нормальной производственной мощности;
* переменные накладные производственные расходы распределяются пропорционально фактическому показателю. Базы распределения и расчет себестоимости закрепляются в учетной политике.

Прочие затраты включаются в себестоимость запасов только в той степени, в которой они связаны с доведением их до современного местоположения и состояния. Например, может быть уместно включать в стоимость запасов непроизводственные накладные расходы или затраты по разработке продуктов для конкретных клиентов.

Список затрат, исключаемых из себестоимости запасов и признаваемых в качестве расходов текущего периода:

* сверхнормативные потери сырья;
* затраты на хранение, если только они не необходимы в производственном цикле;
* административные накладные расходы (управленческие и общехозяйственные расходы);
* сбытовые расходы (реклама, маркетинг, заработная плата, премии продавцов).

Оценка запасов. Стоимость запасов следует оценивать на основе метода ФИФО («первое поступление – первый отпуск») или метода средневзвешенной стоимости. Также может использоваться метод специфической идентификации индивидуальных затрат. Последний используется при продаже дорогостоящих товаров, когда можно проследить всю историю конкретного товара (коллекция одежды, продажа самолетов и т.п.).

Для всех запасов, имеющих одно и то же предназначение, следует использовать один и тот же метод оценки независимо от их географического местонахождения или применяемых систем налогообложения (табл. 3).

Таблица 3. Методы определения себестоимости материалов

|  |  |
| --- | --- |
| Метод определения себестоимости | Рекомендации |
| Средневзвешенная стоимость | Наиболее распространенный вариант. Можно использовать метод взвешенной оценки (на конец отчетного периода) и метод скользящей оценки (на текущую дату) |
| ФИФО | При этом способе материалы, отпущенные в производство, оцениваются по фактической себестоимости МПЗ, первых по времени приобретения, а остаток МПЗ на конец месяца оценивается по себестоимости последних по времени приобретения. Если цены на МПЗ имеют тенденцию к росту, то в случае применения метода ФИФО прибыль будет увеличиваться |
| Специфическая идентификация затрат | Для невзаимозаменяемых запасов и товаров / услуг, произведенных и предназначенных для специальных проектов, удобен для применения в случаях, когда организация использует в производстве небольшую номенклатуру МПЗ и можно легко отследить, из какой именно партии списаны материалы, причем цены на них остаются достаточно стабильными в течение длительного периода |

Чистая стоимость продаж. На практике возможна ситуация, когда продажа запасов осуществляется ниже их себестоимости. Причинами этого могут быть:

* общее падение рыночных цен на товары;
* физическое повреждение товаров;
* моральное устаревание;
* дополнительные затраты, необходимые для завершения изготовления изделия.

Если цена, по которой будут проданы запасы, ниже, чем их текущая стоимость с учетом необходимых затрат по укомплектованию, то стоимость запасов необходимо снизить до чистой стоимости продажи. Это фактически означает признание убытка до его фактического образования.

Каждый вид товарно-материальных ценностей следует рассматривать отдельно на предмет оценки снижения стоимости запасов до величины чистой стоимости продажи.

Оценка чистой стоимости продажи должна основываться на достоверной информации. Следует также учитывать события, имевшие место после отчетного периода, который оказал влияние на динамику цен или затраты по производству запасов.

Когда запасы только предполагается использовать в целях исполнения уже заключенных договоров, то основой для решения являются продажные цены, установленные в таких договорах.

Стоимость материалов, которые используются в производстве, не снижается ниже фактической стоимости приобретения, если готовая продукция (при выпуске которой они использовались) будет продана с прибылью.

Если же цена на готовую продукцию действительно снижается в связи с падением цен на материалы, то стоимость данных материалов следует уменьшить. Наилучшим количественным выражением чистой стоимости продажи могут быть затраты по приобретению аналогичных материалов.

Раскрытие информации в отчетности. В финансовой отчетности подлежит раскрытию следующая информация:

* учетная политика, утвержденная для оценки запасов, включая используемые для расчетов формулы;
* общая балансовая стоимость запасов и их балансовая стоимость по видам запасов, находящихся у данной организации;
* балансовая стоимость запасов, учтенных по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу;
* величина запасов, признанных в качестве расхода в течение отчетного периода;
* величина снижения стоимости запасов, признанного в качестве расхода в отчетном периоде;
* величина восстановленной суммы, относящейся к величине ранее произведенного списания стоимости запасов, признанного в качестве расхода в течение отчетного периода;
* обстоятельства или события, которые привели к восстановлению стоимости запасов;
* балансовая стоимость запасов, используемых в качестве залога для обеспечения обязательств.

В МСФО №2 приведены следующие основные термины, касающиеся материально-производственных запасов:

Запасы готовой продукции (Finished goods inventory) – один из основных счетов для учета товарно-материальных запасов в производственной компании.

Запасы материалов (Materials inventory, Raw materials inventory) – счет, предназначенный для учета сырья, основных и вспомогательных материалов, полуфабрикатов.

Запасы незавершенного производства, незавершенное производство (Work in process inventory, Goods in process) – конечное сальдо на этом счете характеризует незавершенное производство по итогам отчетного периода. То есть это общая сумма, потраченная на незаконченную продукцию.

ЛИФО (Last-in first-out method, LIFO) – метод учета товарно-материальных запасов по последней изготовленной или закупленной партии. Отменен с 1 января 2005 года как наименее объективный.

Метод непрерывного учета (Perpetual inventory method, Continuous inventory method) – система учета, при которой бухгалтерия постоянно отслеживает наличие и использование каждой единицы материалов этот период учета. Этот метод учета оптимален для компаний, продающих продукцию с высокой стоимостью – например, в самолетостроении, торговле автомобилями, ювелирными изделиями и т.д.

Метод периодического учета (Periodic inventory method) – система учета, при которой проводится лишь инвентаризация остатков в конце учетного периода. Эти сведения сопоставляют с информацией о начальных запасах материалов и чистых закупках. В результате определяют себестоимость использованных материалов. Данная система удобна для организаций, которые продают большой ассортимент относительно недорогой продукции.

Метод персональной идентификации, метод сплошной идентификации (Specific identification method) – бухгалтер отслеживает каждую единицу материалов и ее стоимость. Этот метод очень трудоемок, требует больших затрат на ведение учета. Поэтому его используют при производстве / продаже дорогостоящей продукции, которая выпускается в небольших количествах (самолеты, автомобили, ювелирные изделия и т.п.).

Метод средневзвешенной стоимости или метод средней себестоимости (Average cost method) – позволяет установить себестоимость единицы списанных материалов и конечных запасов.

Начальные запасы (Beginning inventory) – запасы материалов ценностей на начало отчетного периода.

Стоимость запасов (Inventory cost) – включает цену по счету (за минусом скидок), транспортные расходы, невозмещаемые налоги, тарифы, страхование.

ФИФО (First-in first-out method, FIFO) – метод учета товарно-материальных запасов по первой изготовленной или купленной партии. Согласно этому методу материалы списываются в той же последовательности, в которой закупаются.

Чистые закупки (Net purchases) – это понятие используется при периодической оценке. Рассчитывается этот показатель так: от общей суммы закупок в периоде отнимают скидки за досрочную оплату, возврат и уценку купленных товаров. К результату прибавляют транспортные расходы. Чистые закупки совместно с начальными запасами составляют стоимость товаров, годных для реализации (Cost of goods available for sale).

**2.2 Расхождение между МСФО №2 и ПБУ 5/01**

В России учет материалов регулируют два основных нормативных документа:

ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» (утверждено приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. №44н);

Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. №119н.

Международные правила, по которым ведется учет МПЗ, сведены в единственном стандарте. Это МСФО №2 «Запасы». Некоторые правила и определения содержатся также в Принципах подготовки и составления финансовой отчетности.

Насчет порядка признания материалов в бухгалтерском учете в ПБУ 5/01 сказано, что материально-производственными запасами признаются:

* сырье, материалы и т.д., которые необходимы при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг);
* объекты для продажи;
* активы, используемые для управленческих нужд организации.

Кроме того, в форме нашего бухгалтерского баланса к запасам относятся затраты на незавершенное производство, расходы будущих периодов, а также животные на выращивании и откорме.

Принять материально-производственные запасы на баланс можно, только если у организации есть на них право собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления. Если же такого права у компании нет, то материалы должны быть учтены за балансом – об этом прямо говорится в пункте 10 Методических указаний.

Согласно МСФО №2 к запасам относятся:

* товары;
* готовая продукция;
* незавершенное производство.

При этом МСФО №2 не содержит в себе определения понятия «материалы». Однако в Принципах запасам дается такое определение: ресурсы, которые компания контролирует и намеревается использовать ради получения выгоды. Под контролем же понимают возможность, во-первых, управлять активами по собственному усмотрению. А во-вторых, не позволять пользоваться ими другим организациям. Что же касается права собственности, то в МСФО на учет запасов оно не влияет.

Отсюда следует вывод: основное отличие заключается в том, что в финансовой отчетности, составленной на основании МСФО, отражается стоимость всех готовых и незавершенных товаров. То есть вне зависимости от права собственности активы должны быть признаны запасами и учтены на балансе организации. В то время как в действующем российском законодательстве право собственности является обязательным условием для учета на балансе.

Еще согласно ПБУ 5/01 в бухгалтерской отчетности в составе запасов отражаются расходы будущих периодов. В МСФО такой статьи не предусмотрено ни одним стандартом. В какой-то мере расходам будущих периодов в международном учете соответствуют так называемые предоплаченные расходы, но отражаются они в составе выданных авансов. Также российские бухгалтеры показывают в запасах стоимость животных, которая оговаривается в МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство».

Согласно ПБУ 5/01 российские бухгалтеры в основном отражают в отчетности материалы по фактической себестоимости.

Как рассчитать себестоимость купленных материально-производственных запасов, говорится в пункте 6 ПБУ 5/01. Для этого из суммы, которую организация фактически истратила при покупке, вычитают НДС и акцизы. Следует подчеркнуть, что к фактическим затратам в числе прочего относятся проценты по займам, начисленные до того, как материалы были приняты к бухгалтерскому учету. И уже когда материалы учтены на балансе, проценты по заемным средствам списываются в состав прочих расходов. Если, конечно, деньги одолжены именно для приобретения этих МПЗ.

Однако, если в компании есть поврежденные или устаревшие материалы, делается исключение. Тогда в годовом балансе показывают рыночную цену, которую уменьшают на сумму резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Рыночной при этом считается общая цена возможной продажи.

В соответствии с МСФО №2 материалы должны оцениваться по наименьшей из двух величин – себестоимости или возможной чистой цене реализации. В международной практике данный порядок соблюдают, так как он позволяет лучше осветить положение дел компании для ее руководства.

На основании МСФО №2 себестоимость формируется из покупной цены, импортных пошлин, налогов (кроме тех возмещаемых), расходов на перевозку и обработку, а также из других затрат, связанных с приобретением. А вот торговые скидки, полученные уже после принятия запасов на учет, из себестоимости вычитаются.

Возможная чистая цена реализации – это то, что мы привыкли считать рыночной ценой, но за вычетом расходов на продажу. Снижение стоимости запасов отражается как резерв под обесценение в соответствии с МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы».

Рассмотрим пример: по условиям договора покупатель получает от поставщика 5-процентную скидку, если стоимость купленных за месяц материалов превысит 50 000 руб. В конце месяца сумма, на которую покупателю отгрузили материалы, составила 54 000 руб. (для упрощения примера налоги не рассматриваются). Поэтому сумма предоставленной скидки равна 2700 руб. (54 000 руб. \* 5%). Компания-покупатель разработала международный План счетов. Бухгалтер, ориентируясь на МСФО №2, сделает следующие проводки:

ДЕБЕТ 214 «Материалы» КРЕДИТ 521 «Расчеты с поставщиками»

54 000 руб. – оприходованы купленные материалы по цене без учета скидки;

ДЕБЕТ 521 «Расчеты с поставщиками» КРЕДИТ 214 «Материалы»

– 2700 руб. – уменьшена стоимость приобретенных товаров на сумму скидки.

Отсюда следует вывод, что подход к формированию фактической себестоимости материалов, практикуемый в российском бухгалтерском учете, имеет много общего с МСФО. Однако следует обратить внимание на определенные моменты.

Прежде всего, пока материалы не приняты к бухгалтерскому учету, п. 6 ПБУ 5/01 разрешает увеличивать их себестоимость на сумму процентов по заемным средствам. МСФО №2 также допускает это, но только на условиях, которые предусмотрены в МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам». А именно когда подготовка запасов к использованию или для продажи занимает много времени. Если составлять отчетность по МСФО, основываясь на данных российского бухучета, это отличие может привести к завышению балансовой стоимости запасов.

Также балансовая стоимость материалов может быть завышена, если не учитывать, что по международным стандартам скидки, возвраты платежей и т.д. из затрат на покупку вычитаются. Тогда как пункт 12 ПБУ 5/01 такого изменения в себестоимости запасов не предполагает. Наконец, согласно МСФО из возможной цены реализации материалов вычитаются расходы на продажу, что не предусмотрено российскими правилами.

Согласно ПБУ 5/01 одни и те же виды запасов с разной себестоимостью можно списывать одним из трех способов, оговоренных в пункте 16 ПБУ 5/01:

1. Списание по себестоимости единицы запасов. Этим методом определяют текущую себестоимость запасов, которые не могут заменять друг друга или подлежат особому учету. В качестве примера можно привести драгоценные металлы и камни, радиоактивные вещества.

2. Списание по себестоимости первых по времени приобретения (ФИФО).

3. Списание по средней себестоимости. Применяя данный метод, среднюю себестоимость рассчитывают для каждого вида запасов по следующей формуле:

Сс = (Со + Сп): (Ко + Кп), где

Сс – среднемесячная себестоимость товаров;

Со – стоимость остатка товаров на начало месяца;

Сп – стоимость товаров, принятых к учету за месяц;

Ко – количество товаров, оставшихся на начало месяца;

Кп – количество товаров, принятых к учету за месяц.

Следует акцентировать внимание, что с 1 января 2008 года в российском бухгалтерском учете запрещено использовать метод ЛИФО.

В п. 78 Методических указаний говорится, что списывать материалы по способу ФИФО и по средней себестоимости можно, применяя взвешенную или скользящую оценку. Взвешенная оценка предусматривает, что в конце месяца бухгалтер определяет себестоимость сразу всех запасов, выбывших за это время. Это распространенная современная практика. При скользящей оценке себестоимость устанавливают каждый раз, когда списывают материалы.

В МСФО №2 предусмотрены следующие способы, которыми можно списывать материалы.

1. Метод сплошной идентификации. Его используют в отношении запасов, которые не являются взаимозаменяемыми. То есть когда точно известно, какие материалы остались на складе, а какие переданы в производство или реализованы.

2. Метод ФИФО. Проданным запасам присваивают себестоимость первых по времени закупок. То есть стоимость запасов на конец периода определяется по ценам последних поступлений.

3. Метод средней стоимости – когда все материалы имеют одинаковую среднюю цену в периоде.

ЛИФО в международном учете отменен с 1 января 2005 года, так как признан необъективным. Ведь в период роста цен из всех упомянутых способов метод ЛИФО дает самый низкий показатель чистой прибыли.

МСФО №2 разрешает рассчитывать среднюю стоимость с помощью периодической или непрерывной оценки.

Можно сделать вывод, что взвешенная оценка по российским стандартам соответствует периодической оценке МСФО. А российская скользящая система идентична международной непрерывной. Это и остальные совпадения позволяют заключить, что методы списания материально-производственных запасов в ПБУ 5/01 и МСФО в целом одинаковы.

# 

# Заключение

В ходе изучения материалов по теме курсовой работы была проделана следующая работа, которая нашла отражение в первой главе:

– определено понятие материалов и дана их классификация;

– рассмотрены принципы и способы учета материалов;

– изучен порядок документирования движения материалов.

Во второй главе курсовой работы подробно изучена структура и содержание МСФО №2 «Запасы», а также проведен сравнительный анализ положений этого стандарта с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов».

По результатам анализа были выделены следующие основные отличия:

* допускается нормативный метод оценки запасов;
* регламентируется порядок учета затрат на производство в части определения метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (метод полного распределения затрат);
* регламентируется порядок классификации затрат (прямые, косвенные, переменные и постоянные);
* регламентируется специальный порядок распределения переменных и общепроизводственных косвенных затрат;
* даются рекомендации по распределению косвенных затрат сырья и материалов, а также по оценке побочной продукции в комплексных производствах,
* выделяется группа расходов, которые в установленном порядке списываются на уменьшение прибыли отчетного периода (сверхнормативные производственные затраты, складские затраты, управленческие, расходы на продажу).

# Список нормативно-правовых актов и использованной литературы

1. Приказ Минфина России от 09.06.2001 №44н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01. (в ред. от 26.03.2007). // Экономика и жизнь, 2001, №30
2. Приказ Минфина России от 28 декабря 2001 г. №119н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов» (в ред. от 26.03.2007). // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти, 2002, №11
3. Документооборот в бухгалтерском и налоговом учете. / Под ред. Касьяновой Г.Ю. – М., АБАК, 2009.
4. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. – М.: Инфра-М, 2009.
5. Материально-производственные запасы. Бухгалтерский и налоговый учет. / Под ред. Касьяновой Г.Ю. – М., АБАК, 2009.
6. Применение МСФО №2009 (в 3-х частях) 4-е издание, перераб. и доп. – М.: Альпина Паблишерз, 2009.

1. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. - М.: Инфра-М, 2009. С.54 [↑](#footnote-ref-1)
2. Материально-производственные запасы. Бухгалтерский и налоговый учет. / Под ред. Касьяновой Г.Ю. – М., АБАК, 2009. С.35 [↑](#footnote-ref-2)
3. Документооборот в бухгалтерском и налоговом учете. / Под ред. Касьяновой Г.Ю. – М., АБАК, 2009. С.42 [↑](#footnote-ref-3)
4. Применение МСФО №2009 (в 3-х частях) 4-е издание, перераб. и доп. - М.: Альпина Паблишерз, 2009. С.76 [↑](#footnote-ref-4)