

Лекция. Тема 4. Учет материально-производственных запасов (МПЗ)

Данная лекция состоит из 3-х блоков, раскрывающих основные понятия и категории темы:

- в 1 блоке дано понятие, состав, правила оценки материально-производственных запасов;
- во 2 блоке показано документальное оформление, варианты организации синтетического учета поступления и расходования материалов;
- в 3 блоке отражены вопросы инвентаризации материалов.

В данной лекции освещаются вопросы учета материалов. Учету других МПЗ, в частности готовой продукции и товаров, посвящена лекция по теме 5.

Блок 1

Теоретическая часть

Основные нормативные документы, регулирующие учет материально-производственных запасов

(действующая редакция документов указана в списке литературы)

•Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина РФ от 27.07.98 г. №34н

•ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», утверждено Приказом Минфина РФ от 09.06.2001 № 44н

•Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. Утверждены Приказом Минфина РФ от 28.12.2001 №119н

•Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утверждены Приказом Минфина РФ от 13.06.1995г. №49

В соответствии с ПБУ 5/01 к бухгалтерскому учету в качестве **материально-производственных запасов** принимаются следующие активы (Рис.1).

Единица бухгалтерского учета материально-производственных запасов (МПЗ) выбирается организацией самостоятельно так, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации о запасах, а также надлежащий контроль за их наличием и движением.

В зависимости от характера МПЗ, порядка их приобретения и использования единицей учета может быть номенклатурный номер, партия, однородная группа и т.п.

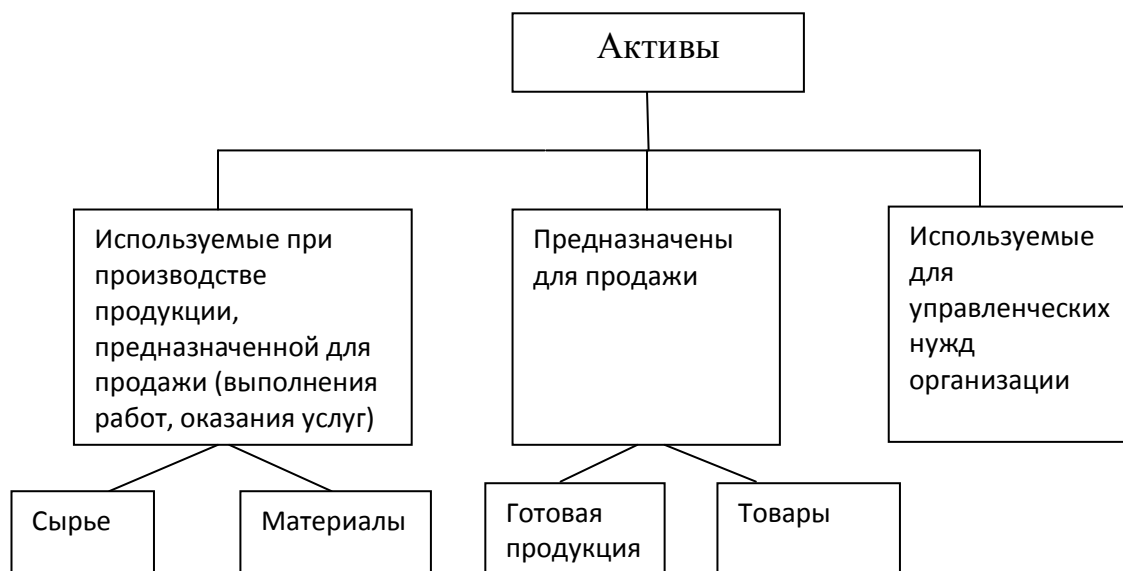


Рис.1. Понятие материально-производственных запасов

В соответствии с ПБУ 5/01 такой актив, как «Незавершенное производство» не относится к понятию МПЗ.

Задачи учета МПЗ

- Формирование фактической себестоимости запасов
- Правильное и своевременное документальное оформление поступления и отпуска МПЗ
- Контроль за сохранностью в местах хранения и на всех этапах движения
- Контроль за соблюдением норм запасов
- Выявление ненужных и излишних запасов
- Проведение анализа эффективности использования запасов

Оценка МПЗ

I. ПОСТУПЛЕНИЕ

Материально-производственные запасы **принимаются** к бухгалтерскому учету **по фактической себестоимости**.

Определение фактической себестоимости МПЗ в зависимости от способа поступления представлено в таблице 1.

Таблица 1.

Определение фактической себестоимости МПЗ

№ n/n	Способ поступления	Фактическая себестоимость МПЗ
1.	Приобретение за плату	Сумма всех фактических затрат на приобретение* (за исключением НДС)
2.	При изготовлении самой организацией	Сумма затрат, связанных с производством данных запасов
3.	Поступление товаров для продажи	Стоимость приобретения**

4.	Внесение в счет вклада в уставный капитал организации	Денежная оценка, согласованная учредителями
5.	Получение по договору дарения (безвозмездно); поступление в результате выбытия основных средств	Текущая рыночная стоимость
6.	При исполнении обязательств не денежными средствами (обмен)	Рыночная стоимость передаваемых активов

*Фактической себестоимостью МПЗ, приобретенных за плату является сумма всех фактических затрат на приобретение за исключением НДС.

К таким затратам относятся:

- Суммы в соответствии с договором поставщику
- Суммы за информационные и консультационные услуги
- Таможенные пошлины
- Вознаграждение посреднику
- Транспортно-заготовительные расходы (ТЗР), включая затраты на доведение до состояния, пригодного для использования
- Начисленные %% по кредитам, предоставленным поставщиками и кредитам (коммерческим) и начисленные до принятия к бухгалтерскому учету МПЗ проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения этих запасов.

** Товары, приобретенные организацией для продажи, оцениваются по стоимости приобретения. Затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента передачи в продажу торговая организация может включать в состав *расходов на продажу* (счет 44).

Для организаций розничной торговли разрешается производить оценку приобретенных товаров по *продажным ценам* с отдельным учет наценок (скидок)

Необходимо подчеркнуть, что в соответствии с ПБУ 5/01 в фактическую стоимость МПЗ, поступивших в соответствии с пп.1,4,5,6 (табл.1), включаются фактические затраты организации на их доставку и приведение в состояние, пригодное для использования.

II. ВЫБЫТИЕ (ОТПУСК) МПЗ

При отпуске МПЗ (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) в производство или ином выбытии их оценка производится одним из следующих способов:

- По себестоимости каждой единицы (драгоценные металлы, камни и т.п.);
- По средней себестоимости. Оценка производится по каждой группе (виду) путем деления общей себестоимости группы (вида) запасов на их количество с учетом остатка на начало месяца;
- По себестоимости первых по времени приобретения МПЗ (способ ФИФО). Способ ФИФО (от англ. FIFO «first in first out») основан на допущении, что МПЗ используются в течение месяца в последовательности их приобретения, т.е. запасы первыми отпускаемые на производство должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретений с учетом остатка на начало месяца.

По каждой группе (виду) МПЗ в течение отчетного года применяется один способ оценки.

По МПЗ, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, текущая рыночная стоимость, стоимость продажи которых, снизилась можно создавать резерв под снижение стоимости МПЗ (счет 14 «Резервы по снижению стоимости материальных ценностей»). Резерв создается за счет финансовых результатов организации (*Дебет 91 Кредит 14*) на сумму разницы между фактической себестоимостью и текущей рыночной стоимостью, если последняя ниже фактической себестоимости. В этом случае МПЗ отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва.

III. ТЕКУЩИЙ УЧЕТ МПЗ

Материально-производственные запасы представляют собой самый многочисленный и многообразный актив. Номенклатура производственных запасов может насчитывать сотни наименований. Расчет фактической себестоимости каждого наименования МПЗ представляет собой трудоемкий процесс. Для удобства ведения текущего (ежедневного) учета на практике часто используется понятие «учетная цена» или «учетная стоимость». Это условный показатель, рассчитанный на основании договорных, плановых или фактических цен прошлого периода, используемый для отражения операций по движению МПЗ в течение месяца. По окончании месяца учетная оценка доводится до фактической путем расчета среднего процента отклонений фактической себестоимости от учетной цены.

Рассмотрим эту процедуру на примере.

Исходные данные:

- Остаток материалов на начало месяца по учетным ценам - 20000 руб
- Отклонение фактической себестоимости остатка материалов на начало месяца от учетных цен - 2000 руб
- За месяц поступило материалов:
 - фактическая себестоимость - 86000 руб
 - учетная цена - 80000 руб
- Израсходовано материалов на производство продукции за месяц в **учетной оценке** - 90000 руб

Вопрос: Какова **фактическая** себестоимость **израсходованных** на производство материалов?

Решение:

Средний процент отклонений фактической себестоимости от учетной цены

$$= \frac{\frac{\text{Отклонение по остатку мат-лов на начало мес.}}{\text{Учетная цена остатка мат-лов}} + \frac{\text{Отклонение по поступившим мат-лам}}{\text{Учетная цена поступивших мат-лов}} \times 100\%$$

Средний % отклонений = $\frac{2000 + (86000 - 80000)}{20000 + 80000} \times 100\% = 8\%$

Сумма отклонений, подлежащих отнесению на себестоимость продукции:
 $8\% \times 90000 = 7200$ (руб)

Фактическая себестоимость израсходованных материалов:
 $90000 + 7200 = 97200$ (руб)

Контрольные задания

Вопрос 1

Фактическая себестоимость МПЗ, изготовленных силами организации, определяется исходя из:

- =А) Фактических затрат, связанных с производством этих запасов
- Б) Балансовой стоимости идентичных или аналогичных запасов
- В) Рыночных цен на аналогичные запасы

Вопрос 2

Фактическая себестоимость МПЗ, поступивших в обмен на другое имущество, оценивается:

- А) По сумме всех фактических затрат связанных, связанных с приобретением
- =Б) По рыночной стоимости обмениваемого имущества
- В) По рыночной стоимости аналогичных МПЗ
- Г) По балансовой стоимости обмениваемого имущества

Блок 2

Теоретическая часть

Документальное оформление движения материалов

В соответствии с ст.9. Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ формы первичных учетных документов определяет руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета.

Организации могут продолжать использовать формы унифицированных в прошлом первичных документов, если они утверждены учетной политикой организации (либо распоряжением (приказом) руководителя организации.) Хозяйствующие субъекты **могут** использовать формы учета материалов, представленные в таблице 2.

Таблица 2.

Первичные документы по учету движения МПЗ

№ ф	Название	Комментарий
М-2, М-2а	Доверенность	
М-4	Приходный ордер	При приемке на склад установлено <u>соответствие</u> фактического наличия документам поставщика (мат. отв. лицо)
М-7	Акт о приемке материалов	При приемке на склад – имеются количественные и качественные <u>расхождения</u> с документами поставщика или <u>отсутствие</u> документов (2 экз., п/п 3 стороны: пост., (сторонняя организация), отд.снабж., зав. склад)
М-35	Акт об оприходовании мат. ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений	
М-8	Лимитно-заборная карта	используется в течение 1 месяца, отпуск МПЗ в пределах лимита (установленного плановым отделом)
М-10	Акт-требование на замену или доп. отпуск материалов	
М-11	Накладная-требование на отпуск материалов или внутреннее перемещение	
М-15	Накладная на отпуск материалов на сторону	

М-13	Реестр приемки-сдачи документов	Составляет кладовщик по графику (пример 1 раз в нед).
М-14	Ведомость учета остатков материалов на складе	Открывается бухгалтерией на 1 год по каждому складу. По состоянию на 1 число м-ца мат. отв. лицо переносит количественные остатки из ф. М-17 (12)
М-17 (М-12)	Карточка складского учета	Открывается на каждый номенклатурный номер, (только по количеству), в натуральных измерителях, бухгалтерия передает под расписку зав.складом

Синтетический учет движения МПЗ

Для учета материально производственных запасов используются следующие счета (табл. 3)

Таблица 3.

Характеристика счетов бухгалтерского учета, используемых для учета МПЗ

Счет	Содержание
Счет 10 «Материалы»- активный	отражается фактическая, либо учетная стоимость материалов (зависит от учетной политики)
Счет 15 «Заготовление материальных ценностей» - активный	отражаются фактические затраты, связанные с заготовлением материалов (<i>использование счета определяется учетной политикой организации</i>)
Счет 16 «Отклонения в стоимости материалов»- активно-пассивный	отражаются отклонения в фактической себестоимости заготовления материалов от учетной цены (<i>использование счета определяется учетной политикой организации</i>)
Счет 41 «Товары» - активный	отражается покупная стоимость товаров; для предприятий розничной торговли возможно отражение продажной стоимости товаров
Счет 43 «Готовая продукция»- активный	отражается фактическая, либо нормативная (плановая) себестоимость готовой продукции (зависит от учетной политики предприятия)
Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» активно-пассивный	Отражается отклонение фактической себестоимости готовой продукции от нормативной (плановой) (<i>использование счета определяется учетной политикой организации</i>)

Синтетический учет **товаров** и **готовой продукции** подробно представлен в лекции по теме 5.

Синтетический учет **материалов** в зависимости от принятой в организации учетной политики может быть организован по одному из двух вариантов.

ВАРИАНТ 1

Используется только счет 10 «Материалы», на котором отражается фактическая себестоимость материалов. Аналитический учет можно организовать таким образом, что на отдельных субсчетах к счету 10 отражать учетную стоимость и отклонения фактической себестоимости материалов от учетной цены (например, транспортно-заготовительные расходы).

ВАРИАНТ 2

Используется счет 10 «Материалы», а также счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Схематично процесс учета приобретения материалов можно представить следующим образом (Рис.2.)



Рис.2.Схема использования счетов 10,15,16.

Сальдо счета 15 на начало месяца показывает сумму «материалов в пути», т.е. отражает ситуацию, когда организация имеет документы по поступающим материалам, однако фактически материалы не оприходованы.

Возможна и другая ситуация, называемая «неотфактурованные поставки». Фактически материалы оприходованы на склад, однако документов поставщика нет. В этом случае материалам присваивается учетная оценка. Затем, при поступлении документов учетные записи по оприходованию материалов по учетной цене сторнируются и осуществляется запись в соответствии с документами поставщика.

Операции **поступления и расходования** материалов отражаются на счетах бухгалтерского учета (табл.4):

Таблица 4

Бухгалтерские проводки по отражению операций движения материалов

№ п/п	Содержание операций	Дебет	Кредит
Поступление			
1	Приобретение за плату НДС	10 (15) 19	60 60
2	Внесение в счет вклада в уставный капитал организации	10 (15)	75
3	Получение по договору дарения (безвозмездно); поступление в результате выбытия основных средств	10 (15)	91
4	При исполнении обязательств неденежными средствами (обмен)	10 (15) 91	91 01,43,41
5	Оприходование по учетной цене <i>(в случае использования счетов 15,16)</i>	10	15
6	Списание отклонений фактической себестоимости от учетной цены по поступившим материалам <i>(в случае использования счетов 15,16):</i> -фактическая больше, чем учетная - фактическая меньше, чем учетная	 16 15	 15 16
Расходование			
7	На производство продукции – по учетной цене -отклонения положительные – если <i>фактическая стоимость больше учетной</i> - отклонения отрицательные – если <i>фактическая стоимость меньше учетной</i> СТОРНО	 20 20	 10 16
8	На общепроизводственные и общехозяйственные (управленческие) нужды (аналогично п.7)	25,26	10,16
9	На исправление брака продукции (аналогично п.7)	28	10,16
10	На упаковку готовой продукции на складе готовой продукции (аналогично п.7)	44	10,16
11	На продажу (аналогично п.7)	91	10,16

Контрольные задания

Вопрос 1

Фактическая стоимость оприходованных организацией запасов, поступивших от поставщиков, отражается:

- А) Дебет 15 Кредит 10
- Б) Дебет 10 Кредит 71
- В) Дебет 60 Кредит 10
- =Г) Дебет 15 Кредит 60

Вопрос 2

Учет материалов на счете 10 «Материалы» ведется:

- А) По покупным ценам, включая НДС
- Б) По договорным ценам
- В) По рыночным ценам
- =Г) По фактической себестоимости или учетным ценам

Вопрос 3

Счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» предназначен для отражения:

- А) Разницы между ценой приобретения и списания
- =Б) Разницы между учетной ценой и фактической себестоимостью приобретения
- В) Разницы между учетной и договорной ценой
- Г) Разницы между учетной ценой и ценой списания

Блок 3

Теоретическая часть

В хозяйственной деятельности коммерческой организации имеют место события, которые невозможно регистрировать в момент их совершения:

- Потери материальных ценностей вследствие естественной убыли
- Ошибки при оформлении складских операций
- Злоупотребления и т.п.

Инвентаризация-это специфический прием первичного наблюдения, который позволяет осуществить проверку соответствия наличия и состояния имущества и обязательств организации данным бухгалтерского учета.

В соответствии со ст.11 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 №402-ФЗ активы и обязательства подлежат инвентаризации.

При инвентаризации выявляется фактическое наличие соответствующих объектов, которое сопоставляется с данными регистров бухгалтерского учета.

Задачи инвентаризации

- 1) Выявление фактического наличия основных средств, ценных бумаг, незавершенного производства и т.д., а также всех видов обязательств;
- 2) Контроль за сохранностью имущества путем сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета;
- 3) Выявление материально-производственных запасов, потерявших свое качество, сверхнормативных, неиспользуемых;
- 4) Проверка соблюдения правил и условий содержания различных видов имущества;
- 5) Проверка реальной стоимости всех видов имущества и обязательств

Классификация инвентаризаций

- 1) Полные (охватывают все виды имущества)
Частичные (охватывают 1 или несколько видов)
- 2) Плановые (в заранее установленные сроки)
Внезапные (неожиданно для материально- ответственного лица)

- | | | |
|--|---|---|
| <ul style="list-style-type: none">• Случаи• Сроки• ПорядокПеречень проверяемых объектов | } | определяются экономическим субъектом, за исключением обязательного проведения инвентаризации. |
|--|---|---|

Обязательное проведение инвентаризации устанавливается законодательством Российской Федерации, федеральными и отраслевыми стандартами.

Обязательная инвентаризация

В соответствии с положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, а также методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов обязательная инвентаризация проводится в следующих случаях:

- Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности
- При передаче имущества в аренду, выкупе, продаже
- При смене материально-ответственных лиц
- При выявлении фактов хищений злоупотреблений или порче имущества
- В случае стихийного бедствия, пожара и др. чрезвычайных ситуаций
- При реорганизации и ликвидации организации
- В других случаях, предусмотренных законом

Организация инвентаризации

- 1) Создается комиссия
- 2) По результатам проверки фактического наличия заполняется «Инвентаризационная опись» или «Акт инвентаризации»
- 3) На каждой странице описи указывается:
 - число порядковых номеров;
 - общий итог количества в натуральных показателях (независимо от единиц измерения)
- 4) Инвентаризационные описи и акты сдаются в бухгалтерию
- 5) По результатам сравнения фактического наличия с данными бух учета составляется «Сличительная ведомость»
- 6) Комиссия составляет протокол решения, в котором
 - указывает причины недостач и излишков;
 - делает выводы и предложения
- 7) Руководитель утверждает протокол
- 8) На основании протокола решения комиссии, утвержденного руководителем, результаты инвентаризации отражаются в учете

Отражение результатов в учете

- 1) Излишки приходуются на финансовые результаты организации в качестве прочих доходов
*Дебет 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция»
Кредит 91 «Прочие доходы и расходы»*
- 2) Недостачи независимо от причины отражаются на счетах
*Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»
Кредит 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция»*

Порядок списания недостачи

I) В пределах норм естественной убыли недостача относится на затраты на производство или расходы на продажу

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу»

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

II) Сверх норм естественной убыли недостача относится на виновное лицо

Дебет 73-2 «Расчеты с работниками по прочим операциям»

субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба»

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Сумма взыскания, превышающая сумму недостачи (например, рассчитанная исходя из рыночных цен) относится на финансовые результаты организации

Дебет 73 - 2 Кредит 98 «Доходы будущих периодов».

По мере взыскания причитающейся суммы с виновного лица

Дебет 50, 51, 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» Кредит 73-2

указанная разница списывается

Дебет 98 Кредит 91 «Прочие доходы и расходы».

III) Если виновники не установлены или судом отказано в виновности данного лица, то недостача списывается в прочие расходы организации (в последствии убытки)

Дебет 91 Кредит 94

В случае выявления недостачи или порчи, выявленных при приемке поступивших от поставщиков ценностей, сумма недостачи отражается

Дебет 94 Кредит 60 – на сумму в пределах, предусмотренных в

договоре и

Дебет 76-2 «Расчеты по претензиям» Кредит 60 – на сумму,

превышающую предусмотренные в договоре величины, предъявленную поставщику или транспортной организации

Контрольные вопросы

Вопрос 1

Недостачи МПЗ, выявленные при инвентаризации, в пределах норм естественной убыли списываются на счет:

А) 94

=Б) 26

В) 73

Г) 91

Вопрос 2

Стоимость излишков, выявленных при инвентаризации на складе, отражается:

- А) Дебет 10 Кредит 26
- Б) Дебет 10 Кредит 20
- =В) Дебет 10 Кредит 91
- Г) Дебет 10 Кредит 90

Вопрос 4

Недостача материалов, выявленная при приемке по вине поставщика отражается по дебету счета:

- А) 60
- Б) 10
- =В) 76-2
- Г) 94