

Тема 3. УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО- ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

П Л А Н

1. Понятие, классификация и оценка МПЗ. Документация по учету материалов.
2. Учет поступления материалов.
3. Оценка и учет материалов при их выбытии.
4. Особенности учета материалов с использованием счетов 15 и 16.
5. Инвентаризация материалов и учет ее результатов.
6. Аналитический учет материалов на складе и в бухгалтерии.

● **Нормативные документы:**

- 1) ПБУ 5/01 «Учет МПЗ» (приказ Минфина России от 9 июня 2001 г. № 44н).
- 2) Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (приказ Минфина России от 28.12.2001 № 119).

В бухгалтерском учете в качестве **МПЗ** принимаются активы:

- используемые в качестве сырья, материалов, топлива, комплектующих изделий, инвентаря и др. при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг);
- предназначенные для продажи, включая готовую продукцию и товары;
- используемые для управленческих нужд предприятия (бумага, калькуляторы и другие устройства со сроком использования до 12 месяцев после отчетной даты).

В состав МПЗ входят: 1) материалы; 2) готовая продукция; 3) товары.

1. Понятие, классификация и оценка материально-производственных запасов

КЛАССИФИКАЦИЯ МАТЕРИАЛОВ

К материалам относятся:

- 1) **сырье** (продукция сельского хозяйства и добывающей промышленности – зерно, хлопок, молоко) и **основные материалы** (продукция обрабатывающей промышленности – мука, ткань, сахар) – это предметы труда, из которых изготавливают продукт; они образуют материально-вещественную основу продукта;
- 2) **вспомогательные материалы** – используются для воздействия на сырье и материалы. Из вспомогательных выделяют топливо, тару и тарные материалы, запасные части;
- 3) **покупные полуфабрикаты** – материалы, прошедшие определенные стадии обработки, но не являющиеся еще готовой продукцией;
- 4) **возвратные отходы** – это остатки сырья и материалов, утратившие свои потребительские свойства (опилки, стружка).

- **Единицей учета МПЗ** служит **номенклатурный номер**, разрабатываемый в разрезе отдельных наименований.
- На предприятиях ведут **специальный реестр**, который называется **номенклатурой – ценником**, в котором детализируются материалы с учетом их технических свойств, марок, сортов, цены, единицы измерения.

Номенклатура – ценник

| Номенклатурный номер | Материал | Ед. изм. | Учетная цена за един.(руб.) |
|----------------------|----------------------|----------|-----------------------------|
| 10001 | асбест | кг | 8500 |
| 10002 | ацетон | кг | 8000 |
| 10061 и т.д. | вилки штепсельные | шт. | 1450 |

- Постановление Госкомстата России от 30.10.1997 № 71а «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, работ в капитальном строительстве».
- Постановление Госкомстата России от 09.08.1999 № 66 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения».
- **Основные документы по учету МПЗ:**
 - 1) **доверенность** (ф. № М-2 и № М-2а) – для оформления права лица выступать в качестве доверенного лица организации при получении материальных ценностей от поставщика;
 - 2) **приходный ордер** (ф. № М-4) – используется для учета материалов, поступивших от поставщиков или из переработки. Составляется в одном экземпляре материально ответственным лицом в день поступления материалов на склад;
 - 3) **акт о приемке материалов** (ф. № М-7) – для оформ-ления поступления материалов тогда, когда имеются расхождения по количеству, качеству, ассортименту с данными сопроводительных документов поставщика, а также при неотфактурованных поставках;
 - 4) **лимитно - заборная карта** (ф. № М-8) – для оформления отпуска со склада в подразделения предприятия в пределах установленного лимита материалов, потребляемых при изготовлении продукции (работ, услуг);

ДОКУМЕНТАЦИЯ ПО УЧЕТУ МАТЕРИАЛОВ

- 5) **требование – накладная (ф. № М-11)** – для учета движения материалов внутри организации между структурными подразделениями или материально ответственными лицами;
- 6) **накладная на отпуск материалов на сторону (ф. № М-15)** – для учета отпуска материалов структурным подразделениям организации, расположенным за пределами ее территории, или сторонним организациям;
- 7) **карточка учета материалов (ф. № М-17)** заполняется на каждый номенклатурный номер материала, служит для количественного учета движения материалов на складе по сортам, видам, размерам; записи в карточке делаются на основании следующих документов: по приходу – М-4, М-7; по расходу материалов – М-15; по приходу-расходу – М-11, М-8, а также **товарно-транспортная накладная (ф. № 1-Т)**, счет-фактура, банковские расчетно-платежные документы и др.

- Для учета материалов используются счета синтетические : **10** (активный, основной, инвентарный), **14** (пассивный, регулирующий), **15** (активный, калькуляционный), **16** (активно-пассивный, регулирующий, контрарно - дополнительный).
- Не принадлежащие организации материальные ценности учитываются на забалансовых счетах **002** «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» и **003** «Материалы, принятые в переработку».
- Пример поступления материалов по источникам их получения (таблица 1).

2. УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ МАТЕРИАЛОВ

Пример 1.

Предприятие приобрело **1000** кг сахарного песка на сумму **21240** руб., в том числе НДС **3240** руб.

Расходы по доставке сахарного песка на склад составили **2360** руб., в том числе НДС **360** руб.

В отчетном периоде **800** кг сахарного песка израсходовано.

Таблица 1

Записи на счетах б/учета при приобретении материалов за плату

| № | Хозяйственная операция | Документ-основание | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
|---|--|------------------------------------|-------|--------|-------------|
| 1 | Оприходован поступивший на склад сахарный песок | приходный ордер, накладная | 10 | 60 | 18000 |
| 2 | Учтен НДС | счет-фактура | 19 | 60 | 3240 |
| 3 | Учтены транспортные расходы по доставке песка | акт об оказании услуг | 10 | 60 | 2000 |
| 4 | Учтен НДС на стоимость транспортных услуг | счет - фактура | 19 | 60 | 360 |
| 5 | Произведена оплата песка и транспортных расходов поставщику с расчетного счета | выписка банка, платежное поручение | 60 | 51 | 23600 |
| 6 | Произведен налоговый вычет по НДС | Книга покупок, счета-фактуры | 68 | 19 | 3600 |
| 7 | Списана стоимость песка, переданного в производство | накладная на отпуск материалов | 20 | 10 | 16992 |

Пример 2.

Учредителями в качестве вклада в уставный капитал внесены материалы на сумму 50 000 руб.

Проводка: **Д 10 К 75/1** «Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал» – 50 000 руб.

Пример 3.

Организация получила **безвозмездно** материалы, рыночная стоимость которых **90 000** руб.

В отчетном периоде эти материалы израсходованы в основном производстве на сумму **40 000** руб.

Записи на счетах:

| № | Хозяйственная операция | Документ-основание | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
|---|--|--------------------------------|-------|--------|-------------|
| 1 | Приходованы поступившие безвозмездно на склад материалы | приходный ордер, накладная | 10 | 98/2 | 90 000 |
| 2 | Списана стоимость материалов, переданных в производство | накладная на отпуск материалов | 20 | 10 | 40 000 |
| 3 | Увеличена сумма прочих расходов на сумму переданных в производство материалов, полученных безвозмездно | справка – расчет бухгалтерии | 98/2 | 91/1 | 40 000 |

В случае оприходования материалов, полученных от ликвидации основных средств, в б/учете запись: **Д 10 К 91/1.**

- МПЗ принимаются к б/учету **по фактической себестоимости**, которая исчисляется в зависимости от **способа приобретения (поступления)** материалов.
- **Поступление материалов** осуществляется в следующем порядке:
 - **по договорам купли – продажи и поставки** – в сумме *фактических затрат на приобретение за минусом НДС*;
 - **путем изготовления материалов силами самой организации** – исходя из *фактических затрат, связанных с производством*;
 - **внесения в счет вклада в уставный капитал** – исходя из *денежной оценки, согласованной учредителями*;
 - **получения безвозмездно (или по договору дарения)** – исходя из *их текущей рыночной стоимости* на дату оприходования и др.
- **Текущая рыночная стоимость** – это сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи актива.
- **Фактическая себестоимость материалов** – приобретенных за плату включает:
 - **стоимость** материалов **по договорным ценам**;
 - **транспортно – заготовительные расходы** (расходы по погрузке; транспортировке; расходы, связанные с оплатой труда работников, занятых приемкой, отпуском, хранением материалов и др.);
 - **расходы по доведению материалов** до состояния, в котором они пригодны к использованию (это затраты по переработке, обработке, доработке и улучшению технических характеристик, не связанных с производственным процессом).

3. ОЦЕНКА И УЧЕТ МАТЕРИАЛОВ ПРИ ИХ ВЫБЫТИИ

- Для оценки МПЗ в текущем учете могут применяться **учетные цены**, устанавливаемые организацией.
- При этом **фактическая себестоимость** материалов на отчетную дату определяется по учетным ценам, скорректированным на **процент отклонения фактических затрат от стоимости по учетным ценам**.

УЧЕТ и ОЦЕНКА МАТЕРИАЛОВ ПРИ ИХ ВЫБЫТИИ

При передаче материалов **в производство** или **другом выбытии**, их оценка производится одним из следующих способов (**вариант** указывается в **документе об учетной политике**): *по себестоимости каждой единицы, по средней себестоимости, метод ФИФО.*

1. **По себестоимости каждой единицы** – для оценки драгоценных металлов и камней, радиоактивных веществ.

При этом в себестоимость каждой единицы материалов включаются:

- а) все расходы по приобретению материальных ценностей;
- б) только их стоимость по договорной цене (упрощенный вариант).

2. **Оценка по средней себестоимости.**

Определяется как частное от деления общей себестоимости группы (или вида) материальных ценностей на их количество, при этом включают остатки на начало месяца и поступление материалов за месяц.

СС (средняя себестоимость материалов) =

Он + П

Кн + Кп , где

Он – фактическая себестоимость остатка материалов на начало месяца;

П – фактическая себестоимость поступивших за месяц материалов;

Кн – количество материалов на начало месяца;

Кп – количество поступивших за месяц материалов.

Фактическая себестоимость **остатка** материалов на конец месяца: **Ок = СС x Ко**, где **Ко** – количество материалов, числящихся на конец месяца в остатке.

Пример 2.

На начало месяца остаток материалов составил 5000 единиц на сумму **50 000** руб. В течение месяца изготовлено **6000** единиц материалов на сумму 71 000 руб. В производство в течение месяца отпущено 9 000 единиц материала.

- 1) **СС = (50000+71000) : (5000+6000) = 11 руб.**
- 2) Стоимость материалов, отпущенных в производство в течение текущего месяца, составит: **11 руб. x 9 000 = 99 000 руб.**
- 3) Остаток материалов на конец месяца равен: **(5000+6000) – 9 000 = 2 000** единиц.
- 4) **Ок = СС x Ко = 11 руб. x 2 000 = 22 000 руб.**

3. Метод ФИФО (в переводе – первым поступил, первым использовал) или правило: *первая партия на приход – первая в расход.*

Это означает, что независимо от того, какая партия материалов отпущена в производство, сначала списывают материалы по стоимости (или цене) первой закупленной партии, затем по цене второй, третьей и т. д. в порядке очередности, пока не будет получен общий расход материалов за месяц.

Остатки на конец оцениваются по **фактической себестоимости последних по времени покупок.**

Использование способа **ФИФО** в условиях инфляции позволяет снизить себестоимость готовой продукции (работ, услуг), повысить прибыль, а также увеличить сумму остатка производственных запасов.

Пример 3.

Материальный баланс организации за 1 квартал 20xx

| Показатель | Кол-во единиц | Цена за ед. | Сумма, руб. |
|--|---------------|-------------|-------------|
| Остаток материалов на 1.01.20xx (Сн.) | 50000 | 2,0 | 100000 |
| Поступило матер-лов в 1 квартале (Сп.): | | | |
| 1 партия | 50000 | 2,1 | 10500 |
| 2 партия | 50000 | 2,2 | 11000 |
| 3 партия | 50000 | 2,3 | 11500 |
| Итого: | 150000 | - | 330000 |
| Списано материалов в производство в 1 квартале (С сп.) | 180000 | - | - |
| Остаток материалов на 1.04.20xx (Ск.) | 20000 | - | - |

Метод ФИФО:

$$C_c = (50000 \times 2,0) + (50000 \times 2,1) + (50000 \times 2,2) + (30000 \times 2,3) = 384\ 000 \text{ руб.}$$

$$C_k = 20000 \times 2,3 = 46\ 000 \text{ руб.}$$

Выбытие материалов при их **продаже, передаче в качестве вклада в уставный капитал, передаче безвозмездно** оформляют накладной на отпуск материалов на сторону (ф. № М-15) и отражают на счете **91** (по дебету 91/2 – фактическая себестоимость выбывших ценностей, расходы, связанные с выбытием).

- **Учетной политикой** предприятия может быть предусмотрено использование счетов **15 и 16**.
- Тогда, все расходы, связанные с приобретением материалов учитываются **по дебету** счета **15** в корреспонденции **со счетами учета источников поступления** (в зависимости от того, откуда поступили материальные ценности, и от характера расходов по заготовке и доставке) – счета **60, 71, 23, 20** и др..
- При этом для **текущей оценки движения материалов** применяются **учетные цены**.
- В качестве **учетных цен** по усмотрению организации используют договорные, планово-расчетные, средние, покупные цены и др.
- В **кредит 15** в корреспонденции со **счетом 10** относится стоимость **фактически поступивших** в организацию и **оприходованных** материалов.
- Таким образом, на **счете 15** выявляется **остаток**, исчисляемый как **разница (или отклонение)** между *фактической себестоимостью приобретенных материальных ценностей и их стоимостью по учетным ценам*.
- **Сумма разницы (или отклонение)** в стоимости приобретенных материалов, исчисленной в **фактической себестоимости** приобретения (заготов-ления), и **учетных ценах** списывается **со счета 15 на счет 16**.
- **Дебетовое сальдо по счету 15** на конец месяца отражает фактическую себестоимость материальных ценностей в пути (т.е. расчетные документы от поставщиков поступили, а материалы нет).

4. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА МАТЕРИАЛОВ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ СЧЕТОВ 15 И 16

Если фактическая себестоимость **больше** их стоимости по учетным ценам, то отклонение списывается следующим образом:

Д-т 16 К-т 15

Если фактическая себестоимость **меньше** их стоимости по учетным ценам, то проводка:

Д-т 15 К-т 16

Отпуск материальных ценностей в производство в текущем учете производится по учетным ценам:

Д-т 20, 23, 25, 26, 44 К-т 10.

- **Накопленные на счете 16 разницы** между фактической себестоимостью и стоимостью по учетным ценам списывают (сторнируются при отрицательной разнице) с кредита **16** в дебет счетов **затрат на производство (или расходов на продажу)** или других счетов – счета **20, 23, 25, 26, 44**.
- При этом, если фактическая себестоимость **больше** стоимости по учетным ценам, то делается обычная запись, а если фактическая себестоимость **меньше** стоимости по учетным ценам, то оформляется «**красное сторно**».

Пример 1.

Организация получила от поставщика материалы на сумму **23 000** руб., НДС – 4140 руб. Стоимость доставки материалов **2950** руб., в том числе НДС – **450** руб.

Учетная цена материалов **24 000** руб.

Записи на счетах б/учета материалов с использованием счетов 15 и 16

| № | Хозяйственная операция | Документ-основание | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
|---|--|-----------------------------------|-------|--------|-------------|
| 1 | Поступили материалы по цене поставщика | приходный ордер, накладная | 15 | 60 | 23000 |
| 2 | Учен НДС на стоимость материалов | счет-фактура | 19 | 60 | 4140 |
| 3 | Учены транспортные расходы по доставке материалов | Акт об оказании услуг по доставке | 15 | 60 | 2500 |
| 4 | Учен НДС на стоимость транспортных услуг | счет-фактура | 19 | 60 | 450 |
| 5 | Оприходованы материалы по учетным ценам | Акт | 10 | 15 | 24000 |
| 6 | Определено отклонение фактической себестоимости материалов от стоимости по учетным ценам $(23000+2500)-24000=1500$ | Справка-расчет бухгалтерии | 16 | 15 | 1500 |

- Сохранность и правильное оформление операций по движению МПЗ подтверждаются результатами периодически проводимой **инвентаризации**.
- **Инвентаризации проводятся:** при смене материально ответственных лиц; при установлении фактов хищения, злоупотребления или порчи запасов; при реорганизации и ликвидации предприятия; перед составлением годовой отчетности и др.
- **Основанием для проведения инвентаризации** является приказ или другой документ руководителя (постановление, распоряжение).

Для проведения **инвентаризации** наименование и коды ТМЦ заносятся в **«Инвентаризационные описи ТМЦ» (ф. № ИНВ. – 3)** по каждому отдельному наименованию с указанием вида, группы, количества и других данных.

По ценностям, в отношении которых выявлены расхождения по сравнению с учетными данными, в бухгалтерии составляется сличительная ведомость результатов инвентаризации ТМЦ (форма **№ ИНВ – 19**).

5. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ МАТЕРИАЛОВ И УЧЕТ ЕЕ РЕЗУЛЬТАТОВ НА СЧЕТАХ

- 1) Излишки материалов, отражаются как прочие доходы:
Д 10 К 91/1 – оприходованы материалы, обнаруженные при проведении инвентаризации (документ-основание: сличительная ведомость Ф № **ИНВ – 19** и приходный ордер ф. № **М-4**);
- 2) При недостачах, хищениях, порче материалов их фактическая себестоимость списывается: **Д 94 К 10**;
- 3) Списание недостач:
 - а) в пределах норм естественной убыли на счета учета затрат: **Д 20, 25, 26 К 94**;
 - б) сверх норм естественной убыли:
Д 73/2 К 94 – в сумме фактической стоимости;
К 98/4 – в сумме превышения розничной цены над фактической;
- 4) Потери материальных ценностей от стихийных бедствий: **Д 91/2 К 10**

5) Когда виновники не установлены или суд отказал во взыскании, недостачи входят в состав прочих расходов:
Д 91/2 К 94.

Финансовый результат от операций с материалами определяется на счете **91** путем сопоставления оборотов дебета субсчета **91/2** и кредита субсчета **91/1**.

Если оборот дебета **больше** оборота кредита, то это убыток, который списывается в отчетном периоде на счет **99** «Прибыли и убытки»: **Д 99 К 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов»**.

Если оборот кредита **больше** оборота дебета, то это прибыль и делается запись: **Д 91/9 К 99 (прибыль)**.

Пример 2.

Предприятие продало материалы на сумму **70800** руб., в том числе НДС – **10800** руб. Фактическая себестоимость проданных материалов составила **50 000** руб.

Записи на счетах б/учета по продаже материалов

| № | Хозяйственная операция | Документ-основание | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
|---|--|----------------------------|-------|--------|------------------|
| 1 | Списана стоимость проданных материалов | накладная | 91/2 | 10 | 50000 |
| 2 | Начислена выручка от продажи материалов | накладная | 76 | 91/1 | 70800 |
| 3 | Начислен НДС по проданным материалам | Счет-фактура, книга продаж | 91/2 | 68 НДС | 10800 |
| 4 | Определен финансовый результат по проданным материалам | Справка-расчет | 91/9 | 99 | 10000 Прибыль |

- Учет материалов на складе ведет заведующий складом, с которым заключается договор о полной материальной ответственности.
- При поступлении материалов, например, от поставщиков, зав. складом проверяет соответствие фактического их количества данным сопроводительных документов.
- Если расхождений нет, то выписывается **приходный** ордер (ф. № **М-4**) в одном экземпляре на каждый вид в день поступления.
- Можно приходовать материалы и без выписки **приходного ордера**, если нет расхождений, тогда на документе поставщика зав.складом ставит штамп, в котором те же реквизиты, что и в приходном ордере.
- Если есть расхождение (недостача, излишки, пересортица) или есть неотфактурованные поставки (поступление без сопроводительных документов поставщика), то зав. складом вместе с представителем поставщика составляет акт о приемке материалов (ф. № М-7) в двух экземплярах (один зав. складом, другой поставщику).
- При этом **приходный ордер** не составляется, а **акт** является одновременно и приходным документом и основанием для уточнения расчетов с поставщиками.
- Учет движения остатков материалов зав. складом ведет в карточках складского учета (ф. № **М-17**).

6. АНАЛИТИЧЕСКИЙ УЧЕТ МАТЕРИАЛОВ НА СКЛАДЕ И В БУХГАЛТЕРИИ

- Существует несколько **вариантов учета материалов в бухгалтерии:**

- 1) при помощи **карточек аналитического учета**, отличающихся от карточек складского учета наличием не только натуральных, но и стоимостных измерителей; остатки и обороты по карточкам сверяются с данными складского учета;
 - 2) путем **составления оборотных ведомостей** в натуральном и денежном выражении по каждому складу и счету;
 - 3) с применением **оперативно-бухгалтерского** или **сальдового метода учета**, при котором в бухгалтерии по данным карточек складского учета формируется ведомость учета остатков материалов на складе. При этом **правильность перенесения остатков материалов** с карточек складского учета в ведомость проверяется работниками бухгалтерии.
- Этот метод считается более **прогрессивным**.
 - Его суть: работник бухгалтерии в установленные сроки (не реже 1 раза в неделю) проверяет правильность произведенных кладовщиком записей в карточках складского учета и подтверждает их своей подписью на самих карточках.
 - В конце месяца количественные данные об остатках на 1-е число месяца, переносятся из карточек складского учета в сальдовую ведомость учета остатков материалов на складе. Затем ведомость остатков передается в бухгалтерию.
 - **При сальдовом методе** первичные документы по движению материалов после их проверки раскладывают в контрольной картотеке отдельно по приходу и расходу с учетом складов и номенклатурных групп материалов.
 - При использовании ЭВМ все необходимые регистры составляют с использованием компьютера (при сальдовом методе).