

Операции, связанные с поступлением строительных материалов

Приоритетная задача большинства предприятий инвестиционного комплекса – минимизация затрат, связанных с приобретением и хранением материальных запасов. В процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности предприятия вступают в многосторонние отношения с различными субъектами хозяйствования: поставщиками, подрядчиками, заказчиками, покупателями. Поэтому немаловажная роль отводится надлежащей организации бухгалтерского учета расходов, связанных с заготовлением и хранением товарно-материальных ценностей. В соответствии с действующими Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), введенными в действие с 1 марта 1998 года, с изменениями и дополнениями, стоимость материальных ресурсов формируется исходя из цен их приобретения, наценок (надбавок), комиссионных вознаграждений, таможенных пошлин, затрат на транспортировку, доставку и хранение. В соответствии с Инструкцией по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета материалы учитываются на счете 10 «Материалы» по фактической себестоимости их приобретения. Нормативными документами, регулирующими организацию бухгалтерского учета поступления материалов, определено два варианта их отражения:

по фактической себестоимости их приобретения (заготов-

ления) с использованием только счета 10 «Материалы»;

по учетным ценам с использованием счетов 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Первый вариант используется в случаях небольшой номенклатуры товарно-материальных ценностей либо при наличии приобъектных складов на строительных площадках. Следует отметить, что при данном варианте наиболее объективно формируется фактическая себестоимость строительно-монтажных работ, так как материалы завозятся на объекты строительства, минуя центральный склад. В бухгалтерском учете делаются следующие записи:

Д-т 10 «Материалы»

К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на рыночную стоимость поступивших материалов;

Д-т 18-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарно-материальным ценностям, работам, услугам»

К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму НДС;

Д-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

К-т 51 «Расчетный счет» – при перечислении денежных средств поставщикам за приобретенные материалы.

При втором варианте строительные материалы первона-

чально будут завозиться на центральный склад, что повлечет формирование заготовительно-складских расходов, а лишь затем материалы поступят на строительные площадки. При этом в бухгалтерском учете необходимо сделать следующие записи:

Д-т 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»

К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на рыночную стоимость поступивших материалов;

Д-т 10 «Материалы»

К-т 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» – на учетную стоимость материалов;

Д-т 18-1 «НДС по приобретенным товарно-материальным ценностям, работам, услугам»

К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму НДС;

Д-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

К-т 51 «Расчетный счет» – при оплате денежных средств за товарно-материальные ценности;

Д-т 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»

К-т 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» – списываются отклонения между фактической себестоимостью материалов и учетной ценой.

Характеризуя экономическое содержание счета 15 «Заготовление и приобретение

материальных ценностей» доктор экономических наук П.Я.Папковская отмечает, что «фактическая себестоимость производственных запасов общепризнанно включает расходы по заготовлению и хранению». Поэтому целесообразно на этом же счете отражать расходы и по хранению материальных ценностей, что обеспечит их концентрацию на одном счете и позволит определять фактическую себестоимость заготовления и хранения. Далее, характеризуя счет 15, П.Я.Папковская предлагает назвать его «Заготовление (приобретение) и хранение материалов» и отмечает, что «по своему назначению он станет регулирующим, дополняющим счет 10 «Материалы». Когда материалы будут списывать в производство, доля расходов, учтенных на счете 15 «Заготовление (приобретение) и хранение материалов» также будет списываться, «тем самым будет обеспечено отражение использования материальных ресурсов по их фактической себестоимости».

В этом случае отпадает необходимость применения счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», т.к. счет 15 будет отражать и отклонения между договорной стоимостью товарно-материальных ценностей и учетной ценой.

При расчетах с поставщиками возникают ситуации, когда в строительную организацию поступают материальные ценности, на которые в текущем месяце не предъявлены расчетные документы. Такие операции называются неотфактурованными поставками. Аналитический учет по каждому виду поставки ведется в ведомости 6-с «Аналитический учет по

неотфактурованным поставкам». В бухгалтерском учете указанные операции отражаются следующим образом:

при отсутствии расчетных документов от поставщиков, но при приходовании материальных ценностей по условным ценам или ценам, установленным в договоре, или по учетным ценам:

Д-т 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»

К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

и одновременно делается запись:

Д-т 10 «Материалы»

К-т 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

В последующие периоды при поступлении расчетных документов от поставщиков делаются сторнировочные записи на уже ранее оприходованные материальные ценности:

Д-т 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»

К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

и одновременно:

Д-т 10 «Материалы»

К-т 15 «Заготовление и приобретение товарно-материальных ценностей».

На рыночную стоимость поступивших материалов:

Д-т 15 «Заготовление и приобретение товарно-материальных ценностей»

К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

На учетную стоимость оприходованных товарно-материальных ценностей:

Д-т 10 «Материалы»

К-т 15 «Заготовление и приобретение товарно-материальных ценностей».

На сумму транспортно-заготовительных расходов:

Д-т 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»

К-т 15 «Заготовление и приобретение товарно-материальных ценностей».

На сумму налога на добавленную стоимость:

Д-т 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам)»

К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Непоступившие в конце месяца на склад материалы, по которым оплачены счета поставщиков, называются материалами в пути. Бухгалтерский учет осуществляется по ведомости №6-ас «Учет материалов в пути», на основании которой заполняются итоговые данные журнала-ордера №6-с в конце текущего месяца. При этом в бухгалтерском учете делаются следующие записи:

в месяце, предшествующем поступлению материалов, на стоимость оплаченных документов:

Д-т 15 «Заготовление и приобретение товарно-материальных ценностей»

К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

В месяце поступления товарно-материальных ценностей на склад строительной организации сторнируется запись предшествующего месяца на сумму оплаченных документов:

Д-т 15 «Заготовление и приобретение товарно-материальных ценностей»

К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

одновременно делается положительная запись:

Д-т 15 «Заготовление и приобретение товарно-материальных ценностей»

К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на ранее оплаченную сумму;

Д-т 10 «Материалы»

К-т 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» – на учетную стоимость поступивших материалов;

Д-т 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»

К-т 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» – на сумму транспортно-заготовительных расходов.

Проанализировав действующий порядок организации бухгалтерского учета расчетов с поставщиками, следует сделать вывод о том, что он не отвечает современным требованиям расчетов между участниками инвестиционных проектов и противоречит постановлению Министерства финансов Республики Беларусь от 14 мая 2001 года № 563 « Об утверждении бланков товарно-транспортной накладной формы ТТН-1, товарной накладной на отпуск и оприходование товарно-материальных ценностей формы ТН-2 и инструкции по их заполнению». В соответствии с этим нормативным документом поступление материалов от поставщиков оформляется товарно-транспортной накладной формы ТТН-1. Лишь на ее основании материально ответственное лицо делает соответствующие отметки о поступлении материалов, а в бухгалтерском учете производится запись:

Д-т 10 «Материалы»

К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – в журнале-ордере №6-с.

Материально ответственное лицо, исходя из служебных обязанностей, не имеет права принимать материальные ценности, оформленные несоответствующим образом, тем более приходить материалы при отсутствии товарно-транспортных накладных.

Недостатком ведения бухгалтерского учета расчетов с поставщиками является также и то, что многоступенчатая последовательность бухгалтерских записей по отражению операций с непоступившими в отчетный период документами и материалами не отражает действительных отношений между субъектами хозяйствования, уменьшает аналитические возможности счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Развитие новых экономических отношений требует иного подхода к отражению в бухгалтерском учете операций по расчетам с поставщиками. Предлагается исключить термины «Неотфактурованные поставки» и «Материалы в пути» из теории и практики ведения бухгалтерского учета, как не отражающие современное состояние экономических взаимоотношений между хозяйствующими субъектами. Вместе с тем имеют место случаи, когда строительные материалы на стройплощадку ошибочно доставляются не по назначению. Для оформления таких исключительных случаев целесообразно использовать счет 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». Поступившие материалы следует отражать по дебету счета 002 по

учетным ценам, действующим на момент приемки материалов, либо по рыночным или аналогичным ценам.

Прием таких материалов должен осуществляться комиссией, которая после тщательного осмотра груза составляет акт по форме М-7, где следует предусмотреть дополнительные разделы для ошибочной поставки материалов. Достоинством этого предложения является отмена ведомостей 6-с «Аналитический учет по неотфактурованным поставкам» и 6-ас «Учет материалов в пути», что значительно снизит трудоемкость учетных работ, а также позволит избежать двукратных отражений в бухгалтерском учете одних и тех же сумм и повторной оплаты по неотфактурованным поставкам. Отпадет необходимость и в проверке нахождения материалов в пути при их оприходовании на счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Для организации аналитического учета материалов, ошибочно поступивших в строительную организацию, необходимо внести соответствующие изменения в журнал-ордер №6-с. Введение дополнительной графы «Дата возникновения задолженности» позволит отслеживать задолженность с истекшим сроком давности для осуществления своевременных расчетов с бюджетом по внереализационным операциям. Введение дополнительной графы «Справочно счет 002» способствует осуществлению контроля за материалами, поступившими в строительную организацию ошибочно, либо в исключительных случаях, без документов.

Ирина ТАРЛОВСКАЯ,
кандидат экономических наук,
докторант БГЭУ

Раздел подготовили А. ВОРОБЬЕВА, С. ТЕРЕХОВИЧ.