

Совершенствование организации бухгалтерского учета материалов

Ирина ТАРЛОВСКАЯ,
кандидат экономических наук,
доцент БГЭУ

Производственные запасы отражаются на счетах бухгалтерского учета в денежной оценке, которая усложняется с развитием рыночных отношений. Рыночные цены подвержены колебаниям, они «плавают», меняются, следовательно, меняется и стоимость материалов. Это отражается на величине показателей себестоимости и прибыли в текущей оценке.

В Беларуси оценка материалов производится:

- ▶ по фактической себестоимости;
- ▶ по учетным ценам с учетом отклонений от их фактической стоимости;
- ▶ по ценам последнего приобретения (ЛИФО).

Под стоимостью материалов понимаются затраты на их приобретение или себестоимость их изготовления с учетом косвенных (заготовительно-складских) расходов и затрат по доведению материалов до состояния их готовности к применению.

В настоящее время многие строительные организации выбирают вариант учета материалов по фактической себестоимости их приобретения.

В этом случае стоимость определяется по действующим ценам организаций-производителей с учетом наценок, надбавок, комиссионных вознаграждений, уплаченных снабженческим и другим организациям, стоимости погрузочно-разгрузочных работ, заготовительно-складских расходов и т.д. В составе заготовительно-складских расходов находят отражение затраты, связанные

с содержанием участковых и приобъектных складов, включая содержание работников складского хозяйства. Таким образом, фактическая стоимость поступающих на предприятие материальных ценностей складывается из их фактурной стоимости и транспортно-заготовительных расходов, т.е. покупная стоимость поступивших материалов и сумма транспортно-заготовительных расходов отражаются по дебету счета 10 «Материалы». Такой подход возможен в том случае, когда на предприятии используется небольшое количество материалов, отсутствует центральный склад, и материалы доставляются от поставщиков напрямую на приобъектный склад.

При большой номенклатуре используемых материалов расходы на их приобретение, включаемые в фактическую себестоимость, можно рассчитать только по окончании месяца, когда бухгалтерия будет иметь все слагаемые себестоимости, подтвержденные соответствующими документами. Движение же материалов происходит на предприятиях ежедневно, документы на их приход и расход должны оформляться своевременно, т.е. по мере совершения операций. Поэтому возникает потребность в использовании в текущем учете твердых, заранее установленных цен, называемых учетными. В настоящее время в качестве учетных цен используется, как правило, покупная цена, т.е. цена продавца, указанная в ТТН в графе «Цена».

Сущность метода оценки производственных запасов по учетным ценам заключается в том, что для учета поступающих материалов используется

счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». В дебет этого счета относится покупная стоимость материалов, по которым на предприятие от поставщиков поступили расчетные документы. В бухгалтерском учете делается запись:

Д-т 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» – К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Стоимость фактически поступивших материалов по учетным ценам отражается записью:

Д-т 10 «Материалы» – К-т 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

Разница между фактической стоимостью приобретенных материальных ценностей и стоимостью их по учетным ценам отражается записью:

Д-т 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» – К-т 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

Накопленная на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» разница списывается в дебет счетов учета затрат на производство или других счетов пропорционально стоимости израсходованных на производство материалов и стоимости реализованных материалов по учетным ценам.

Аналитический учет движения материалов и расчет отклонений фактической себестоимости материальных ценностей от их стоимости по учетным ценам ведется в ведомости № 10-с, которая состоит из трех разделов:

- раздел I – Движение материалов в денежном выражении;
- раздел II – Движение по счету 10 «Материалы»;

раздел III – Движение по счету 10/9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности». В разделе I даются сводные данные о поступлении материалов из различных источников, указываются затраты на их доставку, заготовительные-складские расходы и производится расчет отклонений.

В разделе II ведется аналитический учет движения материалов в разрезе материально ответственных лиц. Для заполнения этого раздела используются данные материальных отчетов формы М-19.

Рассмотрим заполнение ведомости № 10-с, а также схему бухгалтерских записей на следующем примере.

Исходные данные:

- ▶ строительная организация приобрела у поставщика материалы на сумму 2000000 руб., в т.ч. НДС – 305080 руб. Материалы были оприходованы по учетной цене в сумме 1500000 руб.;

- ▶ подотчетными лицами приобретены материалы в сумме 100000 руб.;

- ▶ продукция вспомогательного производства оприходована по учетной цене в сумме 450000 руб.;

- ▶ списываются отклонения в стоимости продукции вспомогательного производства в сумме 80000 руб.;

- ▶ начислена заработная плата кладовщику в сумме 300000 руб.;

- ▶ произведены отчисления в ФСЗН в сумме 105000 руб.

В бухгалтерском учете необходимо сделать следующие записи.

1. Д-т 15 – К-т 60 – 1694920 руб. – поступление материалов от поставщика по фактической стоимости;

2. Д-т 18-1 – К-т 60 – 305080 руб. – на сумму НДС, подлежащего уплате;

3. Д-т 10 – К-т 15 – 1500000 руб. – оприходованы материалы по учетной цене;

4. Д-т 10 – К-т 71 – 100000 руб. – приобретены материалы подотчетными лицами;

5. Д-т 10 – К-т 23 – 450000 руб. – оприходована продукция вспомогательного производства по учетной цене;

6. Д-т 16 – К-т 23 – 80000 руб. – списываются отклонения в стоимости продукции вспомогательного производства;

7. Д-т 16 – К-т 70 – 300000 руб. – начислена заработная плата кладовщику центрального склада;

8. Д-т 16 – К-т 69 – 105000 руб. – произведены отчисления в фонд социальной защиты населения в размере 35%;

9. Д-т 16 – К-т 60 – 12000 руб. – акцептован счет Энергосбыта за потребленную центральным складом энергию;

10. Д-т 18/1 – К-т 60 – 2160 руб. – отражена сумма НДС;

11. Д-т 16 – К-т 15 – 194 920 руб. – списываются отклонения между фактической себестоимостью материалов и учетной ценой.

Определим сумму отклонений, приходящихся на остаток материалов и подлежащих списанию.

Существует определенный порядок списания отклонений. Как уже говорилось выше, в ведомости № 10-с определяется фактическая себестоимость материалов и указывается их стоимость по учетным ценам. В нашем примере учетная цена равна 1500000 руб. В первом разделе ведомости № 10-с записывается стоимость остатков материалов на начало месяца по фактической и учетной стоимости. Эти данные берутся из раздела II ведомости № 10-с. Разность между фактической себестоимостью материалов с учетом их остатка на начало месяца и стоимостью материалов по учетным ценам представляет собой отклонение (ведомость № 10-с, раздел I, стр. 10). В нашем примере эта сумма составляет +1971920 руб. Отклонения могут быть дебетовыми, если фактическая стоимость материалов превышает

их учетную стоимость, или кредитовыми, если фактическая стоимость ниже учетной стоимости.

В нашем примере они дебетовые, поэтому показываются в ведомости № 10-с со знаком «+».

Процент отклонения определяется по следующей формуле:

$$X = \frac{(M + H) \times 100}{O + П},$$

где X – процент отклонений;

M – остаток отклонений на начало месяца;

H – сумма отклонений за месяц;

O – сальдо материалов на начало месяца по учетным ценам;

П – стоимость материалов, поступивших за отчетный месяц по учетным ценам.

В нашем примере процент отклонений рассчитывается следующим образом:

$$\frac{1280000 + 691920 \times 100}{38750000 + 2050000} = 4.833137.$$

Для того чтобы определить сумму отклонений, приходящихся на остаток материальных ценностей на конец месяца, необходимо процент отклонений умножить на остаток материалов на конец месяца по учетным ценам.

Раздел II ведомости № 10-с отведен для аналитического учета движения материалов и их остатков по счету 10. Записи в этот раздел производят из материальных отчетов каждого материально ответственного лица по учетной стоимости материалов, а итоговые данные представляют собой движение материалов по строительной организации.

После того как подведены итоговые данные по остатку на начало месяца, по приходу, расходу и остатку на конец месяца по учетным ценам (строка «Итого по учетным ценам»), в

следующей строке («отклонение +, -») записывается сумма отклонений на начало месяца и по приходу.

В разделе II сумма отклонений распределяется между синтетическими счетами. Существующий порядок распределения отклонений предполагает, что на счет 91 «Операционные доходы и расходы» отклонения распределяются в исчисленном проценте, т.е. $4,833137 \times 5650800 = 273110$ руб.; на счет 23 «Вспомогательные производства» – по определенной методике (160000 руб.); на счет 20 «Основное производство» списывается оставшая сумма. При списании отклонений на счет 23 «Вспомогательные производства» сумма рассчитывается путем умножения стоимости списанных в отчетном месяце материалов по учетным ценам на процент отклонений, рассчитанный в прошлом месяце в ведомости № 10-с. Сумма отклонений определяется по проценту прошлого месяца, для того чтобы до составления ведомости № 10-с обеспечить включение в затраты на изготовление продукции фактическую себестоимость израсходованных на ее производство материалов. На другие счета отклонения не списываются.

Как уже говорилось выше, на счет 20 «Основное производство» стоимость списанных материалов в ведомости № 10-с записывается из материальных отчетов ф. М-19. Далее сумму отклонений необходимо распределить между объектами строительства, т.е. на счет 20 «Основное производство». Для этого определяют удельный вес суммы отклонений, отнесенной на счет 20 в ведомости № 10-с, в общей стоимости материалов, списанных на данный счет. И по этому коэффициенту распределяют сумму отклонений в журнале-ордере № 10-с

между объектами строительства.

Стоимость списанных материалов по учетным ценам и сумма отклонений составили фактическую себестоимость объекта по статье «Материалы».

Многие строительные организации в своей практике при учете расчетов с поставщиками не используют счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», а применяют лишь счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Эти моменты следует оговорить в учетной политике предприятия. Используя условные данные нашего примера, в учете следует сделать следующие записи:

1. Д-т 10 – К-т 60 – 1694920 руб. – оприходованы материалы по фактурной стоимости;
2. Д-т 18-1 – К-т 60 – 305080 руб. – на сумму НДС, подлежащего уплате;
3. Д-т 16 – К-т 60 – 194920 руб. – на сумму транспортно-заготовительных расходов;
4. Д-т 10 – К-т 71 – 100000 руб. – оприходованы материалы, полученные от подотчетных лиц;
5. Д-т 10 – К-т 23 – 450000 руб. – оприходована продукция вспомогательного производства по учетной цене;
6. Д-т 16 – К-т 23 – 80000 руб. – списываются отклонения в стоимости продукции вспомогательного производства;
7. Д-т 16 – К-т 70 – 300000 руб. – начислена заработная плата кладовщику;
8. Д-т 16 – К-т 69 – 105000 руб. – произведены отчисления в фонд социальной защиты населения;
9. Д-т 16 – К-т 60 – 12000 руб. – акцептован счет Энергосбыта за потребленную центральным складом энергию;
10. Д-т 18/1 – К-т 60 – 2160 руб. – отражена сумма НДС;
11. Д-т 10 – К-т 16 – 691920 руб. – заготовительно-складские расходы включаются в стоимость материалов.

Существующая методика распределения отклонений

имеет очень большой недостаток, т.к. существующий порядок организации бухгалтерского учета движения материалов предполагает списание отклонений в определенной последовательности лишь на счетах 91 «Операционные доходы и расходы», 23 «Вспомогательные производства», 20 «Основное производство». Вместе с тем ведь строительные материалы могут быть использованы и на счетах 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Доля расходов по этим счетам затрат значительна, и списание отклонений на них уменьшит долю расходов на счете 20 «Основное производство», что будет способствовать более точному формированию себестоимости строительно-монтажных работ не только в целом по строительной организации, но и по конкретному строящемуся объекту. Это позволит более объективно оценивать конечные финансовые результаты.

СПИСОК ЦИТИРОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Дробышевский Н.П. Бухгалтерский учет в строительстве. Учебно-практическое пособие. Минск. ООО «ФУА-информ», 2006.
2. Ванкевич В.Е. Типовой план счетов бухгалтерского учета. Инструкция по его применению. Типовые бухгалтерские записи по основным операциям хозяйственной деятельности. – Мн: Фонд «Редакция журнала «Финансы, учет, аудит», 2003. – 263 с.
3. Палий В.Ф. Комментарий к международным стандартам финансовой отчетности – М: Аскери, 1999. – 272 с.
4. Положение по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), утвержденное Минэкономики 26.01.1998 № 19-12/397, Минфином 30.01.1998 № 3, Минстатом 30.01.1998 № 01-21/8 и Минтруда РБ 30.01.1998 № 03-02-07/300 (с изменениями и дополнениями).

Раздел подготовила С.ТЕРЕХОВИЧ.