# **Порядок ведения бухгалтерского учета**

# **2014**

**Вернуться в каталог готовых дипломов и магистерских диссертаций –**

[**http://учебники.информ2000.рф/diplom.shtml**](http://учебники.информ2000.рф/diplom.shtml)

# **1. Организационно-методические основы учета и анализа материально-производственных запасов**

# **Понятие материально-производственных запасов, их классификация и оценка**

Под производственными запасами понимаются различные вещественные элементы производства, используемые в качестве предметов труда в производственном процессе. Они целиком потребляются в каждом производственном цикле и полностью переносят свою стоимость на стоимость производимой продукции.

Главная задача контроля за движением материалов состоит в поддержании оптимального количественного уровня на производстве, т.к. излишние запасы ведут к дополнительным затратам на их хранение. Как утверждает Камышанов П.И. [39], в состав материально производственных запасов включаются следующие активы:

. Производственные запасы (материалы) - предметы труда, участвующие в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг и целиком, переносящие свою стоимость на стоимость производимой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг в течение одного производственного цикла.

. Готовая продукция - изделия, прошедшие полную обработку, т.е. все стадии технологического процесса, выдержавшие все испытания и проверку, соответствующие по своим техническим и качественным характеристикам государственным стандартам или техническим условиям и сданные на склад либо непосредственно заказчику.

. Товары - приобретенные или полученные от других юридических или физических лиц и предназначенные для продажи или перепродажи без дополнительной обработки [39].

|  |
| --- |
| [Вернуться в библиотеку по экономике и праву: учебники, дипломы, диссертации](http://учебники.информ2000.рф/index.shtml)  [Рерайт текстов и уникализация 90 %](http://учебники.информ2000.рф/rerait-diplom.shtml)  [Написание по заказу контрольных, дипломов, диссертаций. . .](http://учебники.информ2000.рф/napisat-diplom.shtml) |

Для правильной организации учета материалов важное значение имеют научно обоснованная их классификация, оценка и выбор единицы учета. В учебнике Бабаева Ю.А. приводится группировка запасов в зависимости от той роли, которую они играют в процессе производства [31]:

. Сырье и основные материалы. Образуют материальную основу производимой продукции, или являются необходимым компонентом при изготовлении продукции, исполнении работ и оказании услуг. Сырьем называется продукция добывающей промышленности (например, руда, нефть и т.д.) и сельского хозяйства (хлопок, зерно, и др.). Материалами называется продукция обрабатывающей промышленности (например, ткань, мука и т.д.), предназначенная для дальнейшего использования в процессе производства.

. Вспомогательные материалы. Помимо основных материалов в процессе производства участвуют вспомогательные материалы, которые вещественно не входят в состав производимой продукции, но необходимы для обеспечения технологического процесса производства.

. Покупные полуфабрикаты. Это произведенные предприятием или приобретенные им материальные ценности, представляющие собой результат обработки сырья и материалов, но не являющиеся еще готовой продукцией. При изготовлении продукции они используются также в качестве материальной основы.

. Отходы (возвратные). В процессе переработки сырья и материалов в готовую продукцию возникают отходы, полностью или частично утратившие свойства исходного сырья и материалов (стружка, опилки при обработке древесины). Они представляют собой возвратные отходы производства, или возвратные материалы.

. Топливо. Является частью вспомогательных материалов.

. Тара и тарные материалы. Для упаковки, транспортировки и хранения материалов и изготовленной продукции используются тара и тарные материалы (ящики, коробки, мешки и др.).

. Запасные части, инвентарь, хозяйственные принадлежности. Также являются частью вспомогательных материалов

Указанная классификация производственных запасов используется для построения синтетического и аналитического учета, а также составления статистического отчёта об остатках, о поступлении и расходе сырья и материалов в производственно-эксплуатационной деятельности [31].

В соответствии с ПБУ 5/01 материально-производственные запасы принимаются к учету и отражаются на счетах бухгалтерского учета по фактической себестоимости.

Как утверждает Кондраков Н.П., фактической себестоимостью материально-производственных запасов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением НДС и др. возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ) [42].

Бабаева Ю.А. приводит следующий перечень затрат на приобретение материально-производственных запасов [31]:

1) суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику;

) суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материально-производственных запасов;

3) таможенные пошлины;

) невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением материально-производственных запасов;

) вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материально-производственные запасы;

) затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов до места их использования, включая расходы по страхованию (доставка, хранение на складе, др.);

) затраты по доведению материально-производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях (доработка, сортировка, улучшение технических характеристик, др.);

) иные затраты непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов [31].

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов при их изготовлении самой организацией определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, внесенных в счет вклада в уставный капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, полученных по договору дарения или безвозмездно, а также от выбытия основных средств, определяется исходя их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов [25].

Запасы, не принадлежащие данной организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении, учитываются на забалансовых счетах в оценке, предусмотренной в договоре или в оценке, согласованной с их собственником.

При отсутствии цены на указанные запасы в договоре или цены согласованной с собственником, они могут учитываться по условной оценке.

Оценка запасов, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату принятия запасов к бухгалтерскому учету.

Материально-производственные запасы, на которые в течение отчетного года рыночная цена снизилась или они морально устарели либо полностью или частично потеряли свои первоначальные качества, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости с учетом физического состояния запасов. Снижение стоимости материально-производственных запасов отражается в бухгалтерском учете в виде начисления резерва.

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей создается по каждой единице материально-производственных запасов, принятой в бухгалтерском учете. Допускается создание резервов под снижение стоимости материальных ценностей по отдельным видам (группам) аналогичных или связанных материально-производственных запасов. Не допускается создание резервов под снижение стоимости материальных ценностей по таким укрупненным группам (видам) материально-производственных запасов, как основные материалы, вспомогательные материалы, готовая продукция, товары, запасы определенного операционного или географического сегмента и т.п. [52].

Расчет текущей рыночной стоимости материально-производственных запасов производится организацией на основе информации, доступной до даты подписания бухгалтерской отчетности. При расчете принимается во внимание:

изменение цены или фактической себестоимости, непосредственно связанные с событиями после отчетной даты, подтверждающими существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность;

назначение материально-производственных запасов;

текущая рыночная стоимость готовой продукции, при производстве которой используется сырье, материалы и другие материально-производственные запасы. Резерв под снижение стоимости материальных ценностей не создается по сырью, материалам и другим материально-производственным запасам, используемым при производстве готовой продукции, работ, оказании услуг, если на отчетную дату текущая рыночная стоимость этой готовой продукции, работ, услуг соответствует или превышает ее фактическую себестоимость.

Разрешается в аналитическом бухгалтерском учете и местах хранения материалов применять учетные цены.

По утверждению Крутяковой Т.Л. фактическая себестоимость материалов, приобретенных за плату включает [61]:

стоимость материалов по договорным ценам;

транспортно-заготовительные расходы;

расходы по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию в предусмотренных в организации целях.

Стоимость материалов по договорным ценам представляет собой сумму оплаты, установленную соглашением сторон в возмездном договоре непосредственно за материалы [59].

Транспортно-заготовительные расходы - это затраты организации, непосредственно связанные с процессом заготовления и доставки материалов в организацию. В состав транспортно-заготовительных расходов входят:

расходы по погрузке материалов в транспортные средства и их транспортировке, подлежащие оплате покупателем сверх цены этих материалов согласно договору;

расходы по содержанию заготовительно-складского аппарата организации, включая расходы на оплату труда работников организации, непосредственно занятых заготовкой, приемкой, хранением и отпуском приобретаемых материалов, работников специальных заготовительных контор, складов и агентств, организованных в местах заготовления (закупки) материалов, работников, непосредственно занятых заготовкой (закупкой) материалов и их доставкой (сопровождением) в организацию, отчисления на социальные нужды указанных работников.

По мнению Бабаева Ю.А. организации при списании сырья и материалов в производство и для других нужд имеют право самостоятельно выбрать, каким методом материально-производственные запасы будут списываться в производство [31].

При этом выбранный метод необходимо зафиксировать в учетной политике организации, как для бухгалтерского учета, так и для целей налогообложения. При выборе метода списания материалов следует иметь в виду, что выбранный метод:

будет применяться для всех видов сырья и материалов;

не будет изменяться в течение длительного периода времени (допущение последовательности применения положений учетной политики).

При отпуске МПЗ в производство, а также при их ином выбытии оценка МПЗ производится одним из трех способов:

по себестоимости каждой единицы;

по средней себестоимости;

по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО).

Метод ФИФО предполагает, что материалы, поступившие ранее других, передаются в производство первыми [31].

При списании ценностей по методу средней себестоимости бухгалтеру необходимо определить среднюю себестоимость единицы материалов.

Этот показатель определяется по формуле:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Средняя себестоимость | = | Стоимость остатка материалов на начало отчетного периода + Стоимость поступивших материалов | **/** | Количество материалов на начало отчетного периода + количество поступивших материалов |

Чтобы установить стоимость материалов, которая подлежит списанию, средняя себестоимость единицы умножается на общее количество списанных материалов.

Способ себестоимости каждой единицы удобен компаниям, которые имеют небольшую номенклатуру материалов. Учет каждой единицы ведется отдельно.

Также при этом методе списания оценивают особенные материалы: драгоценные и редкие металлы, драгоценные камни и т.п.

Единица таких материалов, как правило, уникальна, то есть существует в единственном экземпляре. В большинстве случаев такие материалы являются дорогостоящими.

Применение одного из способов списания производится по определенной группе МПЗ исходя из допущения последовательности применения учетной политики.

По каждой группе МПЗ в течение отчетного периода следует применять один способ оценки.

На конец отчетного периода, как утверждает Кондраков Н.П., оценка МПЗ производится в зависимости от принятого способа оценки МПЗ при их выбытии [42].

# **1.2 Методические подходы к анализу материально-производственных запасов**

Для предприятий, сфера деятельности которых - материальное производство, управление потоками сырья, материалов, незавершенного производства и готовой продукции, совокупность которых представляет материально-производственные запасы предприятия, является стратегическим фактором развития конкурентоспособности и расширения экономического потенциала.

Динамичный характер материально-производственных запасов как элемента экономического потенциала предприятия затрудняет процесс управления ими. Решить данную проблему поможет своевременно доведенная до управляющей системы аналитическая информация о состоянии материально-производственных запасов [55].

Совершенствование хозяйственного механизма управления материально-производственными запасами - комплексный процесс, все элементы которого должны быть увязаны между собой. Недостаточное внимание к одному из них ослабляет цепь хозяйственных мероприятий и может существенно снизить их эффективность. Поэтому поиск путей такого совершенствования должен отличаться комплексностью и полнотой.

Рациональное управление материально-производственными запасами производственного предприятия возможно лишь при наличии действенного механизма их оценки и анализа.

В настоящее время предлагается множество методик, призванных способствовать решению проблемы управления материально-производственными запасами. В основе сложившихся методик лежат различные приемы экономического анализа, такие как использование абсолютных, относительных и средних величин; применение сравнения, группировки, индексного метода, метода цепных подстановок, балансового метода и др.

В контексте традиционного финансового анализа, анализ запасов состоит в определении того, насколько запасы соответствуют минимальным нормам в рамках управления поставками и серийным производством. Отклонение от норм запасов оценивается с точки зрения управления запасами. По излишнему объему запасов финансовый аналитик выявит стоимость необходимого капитала для их финансирования; стоимость помещений, которые они используют; затраты по их приему и управлению.

Необходимым условием организации производства продукции является обеспечение его материальными ресурсами: сырьем, материалами, топливом, энергией, полуфабрикатами и т.д.

Удовлетворение потребности предприятия в материальных ресурсах может обеспечиваться двумя путями: экстенсивным и интенсивным (рис. 1.1). Экстенсивный путь предполагает увеличение добычи и производства материальных ресурсов и связан с дополнительными затратами. Кроме того, рост объема производства при существующих технологических системах привел к тому, что темпы истощения природных ресурсов и уровень загрязнения окружающей среды вышли за допустимые пределы. Поэтому рост потребности предприятия в материальных ресурсах должен осуществляться за счет более экономного их использования в процессе производства продукции или интенсивным путем.



Рис. 1.1. Основные пути улучшения обеспеченности материальными ресурсами

Важным условием бесперебойной нормальной работы предприятия является полная обеспеченность потребности в материальных ресурсах (MPi) источниками покрытия (Ui):

i = Ui. (1.1)

Различают внутренние (собственные) источники и внешние.

К внутренним источникам относят сокращение отходов сырья, использование вторичного сырья, собственное изготовление материалов и полуфабрикатов, экономию материалов в результате внедрения достижений научно-технического прогресса.

К внешним источникам относят поступление материальных ресурсов от поставщиков в соответствии с заключенными договорами.

Потребность в завозе материальных ресурсов со стороны определяется разностью между общей потребностью в i-м виде материальных ресурсов и суммой внутренних источников ее покрытия. Степень обеспеченности потребности в материальных ресурсах договорами на их поставку оценивается с помощью следующих показателей:

коэффициент обеспеченности по плану

; (1.2)

коэффициент обеспеченности фактический

. (1.3)

Анализ данных коэффициентов проводится по каждому виду материалов.

Уровень обеспеченности предприятия сырьем и материаламиопределяется сравнением фактического количества закупленного сырья с плановой потребностью.

Проверяется также выполнение договоров поставки, качество полученных материалов от поставщиков, соответствие их стандартам, техническим условиям и условиям договора, и в случаях их нарушения предъявляются претензии поставщикам. Особое внимание уделяется проверке выполнения поставок материалов, выделенных предприятию по госзаказу, и кооперированных поставок.

Большое значение придается выполнению плана по срокам поставки материалов (ритмичности). Нарушение сроков поставки ведет к недовыполнению плана производства и реализации продукции.

Потребность в материальных ресурсах на образование запасов определяется в трех оценках:

в натуральных единицах измерения, что необходимо для установления потребности в складских помещениях;

в денежной (стоимостной) оценке для выявления потребности в оборотных средствах и увязки с финансовым планом;

в днях обеспеченности - в целях планирования и контроля за выполнением графика поставки.

Обеспеченность предприятия запасами в днях исчисляется по формуле:

, (1.4)

где Здн - запасы сырья и материалов, в днях;

Зmi - запасы i-ого вида материальных ресурсов в натуральных или стоимостных показателях,дi - средний дневной расход i-ого вида материальных ресурсов в тех же единицах измерения.

Средний дневной расход каждого вида материалов рассчитывается делением суммарного расхода i-ого вида материальных ресурсов за анализируемый период (MРi) на количество календарных периодов (Д):

. (1.5)

В процессе анализа фактические запасы важнейших видов сырья и материалов сопоставляют с нормативными и выявляют отклонение.

Проверяют также состояние запасов сырья и материалов на предмет выявления излишних и ненужных. Их можно установить по данным складского учета путем сравнения прихода и расхода. К неходовым относят материалы, по которым не было расходов более одного года.

В процессе потребления материальных ресурсов в производстве происходит их трансформация в материальные затраты, поэтому уровень их расходования определяется через показатели, исчисленные исходя из суммы материальных затрат.

Для оценки эффективности материальных ресурсов используется система обобщающих и частных показателей (табл. 1.1.).

Применение обобщающих показателей в анализе позволяет получить общее представление об уровне эффективности использования материальных ресурсов и резервах его повышения [33].

Частные показатели используются для характеристики эффективности потребления отдельных элементов материальных ресурсов (основных, вспомогательных материалов, топлива, энергии и др.), а также для установления снижения материалоемкости отдельных изделий (удельной материалоемкости).

В зависимости от специфики производства частными показателями могут быть: сырьеемкость - в перерабатывающей отрасли; металлоемкость - в машиностроении и металлообрабатывающей промышленности; топливоемкость и энергоемкость - на предприятиях ТЭЦ; полуфабрикатоемкость - в сборочных производствах и т.д. [49].

Таблица 1.1. Показатели эффективности материальных ресурсов

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатели | Формула расчета | Экономическая интерпретация показателя |
| **1. Обобщающие показатели** | | |
| Материалоемкость продукции (ME) | МЕ = Сумма материальных затрат / Стоимость продукции | Отражает величину материальных затрат, приходящуюся на 1 руб. выпущенной продукции |
| Материалоотдача продукции (МО) | МО = Стоимость продукции / Сумма материальных затрат | Характеризует выход продукции с каждого рубля потребленных материальных ресурсов |
| Удельный вес материальных затрат в себестоимости продукции (УМ) | Ум = Сумма материальных затрат / Полная себестоимость | Отражает уровень использования материальных ресурсов, а также структуру (материалоемкость продукции) |
| Коэффициент использования материалов (KM) | Км = Сумма фактических материальных затрат / Сумма материальных затрат по плану при фактическом выпуске продукции | Показывает уровень эффективности использования материалов, соблюдения норм их расходования |
| **2. Частные показатели** | | |
| Сырьеемкость продукции (СМЕ) Металлоемкость продукции (ММЕ) Топливоемкость продукции (ТМЕ) Энергоемкость продукции (ЭМЕ) | СМЕ = стоимость потребленного сырья / Стоимость продукции ММЕ = стоимость потребленного метала / Стоимость продукции ТМЕ = Стоимость потребленного топлива / Стоимость продукции ЭМЕ = Стоимость потребленной энергии / Стоимость продукции | Показатели отражают эффективность потребления отдельных элементов материальных ресурсов на 1 руб. выпущенной продукцией |
| Удельная материалоемкость изделия (УМЕ) | УМЕ = Стоимость всех потребленных на изделие материалов / Цена изделия | Характеризует величину материальных затрат, израсходованных на одно изделие |

Удельная материалоемкость отдельных изделий может быть исчислена как в стоимостном, так и в условно-натуральном и натуральном выражении.

В процессе анализа фактический уровень показателей эффективности использования материалов сравнивают с плановым, изучают их динамику и причины изменения.

Среди систем контроля за движением запасов большая роль отводится АВС-анализу, XYZ-анализу и логистике.

ABC-анализ используется на предприятии для определения ключевых моментов и приоритетов в области управленческих задач, процессов, материалов, поставщиков, групп продуктов, рынков сбыта, категорий клиентов.

В системе контроля за движением запасов все виды запасов делят на три группы исходя из их стоимости, объема и частоты расходования, отрицательных последствий при их нехватке:

категория А - наиболее дорогостоящие виды запасов с продолжительным циклом заказа, которые требуют постоянного мониторинга в связи с серьезностью финансовых последствий при их нехватке. Здесь нужен ежедневный контроль за их движением;

категория В-ТМЦ, которые имеют меньшую значимость в обеспечении бесперебойного операционного процесса и формирования конечных финансовых результатов. Запасы этой группы контролируются один раз в месяц;

категория С - все остальные ТМЦ с низкой стоимостью, не играющие значимой роли в формировании конечных финансовых результатов. Контроль за их движением осуществляется один раз в квартал.

ABC-анализ контролирует движение наиболее приоритетных групп ТМЦ [33].

При XYZ-анализе материалы распределяются в соответствии со структурой их потребления:

группа X - материалы, потребление которых носит постоянный характер;

группа Y - сезонные материалы;

группа Z - материалы, которые потребляются нерегулярно.

Такая классификация запасов позволяет повысить эффективность принятия решений в области закупки и складирования.

Логистика используется для оптимизации товарных потоков в пространстве и во времени. Она координирует движение товаров по всей цепочке «поставщик - предприятие - покупатель» и гарантирует, что необходимые материалы и продукты будут предоставлены своевременно, в нужном месте, в требуемом количестве и желаемого качества. В результате сокращаются затраты на складирование и продолжительность нахождения капитала в запасах, что способствует ускорению его оборачиваемости и повышению эффективности функционирования предприятия.

В заключение определяется прирост (уменьшение) объема производства продукции по каждому виду за счет изменения:

а) количества закупленного сырья и материалов (КЗ);

б) переходящих остатков сырья и материалов (Ост);

в) сверхнормативных отходов из-за низкого качества сырья, замены материалов и других факторов (Отх);

г) удельного расхода сырья на единицу продукции (УР).

При этом используется следующая модель выпуска продукции:

УВП= КЗ, + АОст, - Отх; (1.6)

УР;

Влияние этих факторов на выпуск продукции можно определить способом цепной подстановки или абсолютных разниц.

По этой же факторной модели можно определить и резервы роста выпуска продукции за счет увеличения количества сырья, сокращения его отходов и расхода на единицу продукции [49].

Уменьшить расход сырья на производство единицы продукции можно путем упрощения конструкции изделий, совершенствования техники и технологии производства, заготовки более качественного сырья и уменьшения его потерь во время хранения и перевозки, недопущения брака, сокращения до минимума отходов, повышения квалификации работников и т.д.

Таким образом, анализ МПЗ включает в себя несколько этапов:

. Оценка текущего состояния запасов, путем укрупненного анализ по элементам в динамике.

. Группировка МПЗ по номенклатурным единицам на основе стоимости запасов конкретного вида и качественных характеристик отдельных элементов позволяет выделить стратегически важные и малозначимые группы МПЗ.

. Анализ наличия и состояния запасов, анализ поступления, выбытия запасов, анализ работы функционального подразделения, ответственного за конкретный вид запасов.

. Принятие решения по оптимизации состояния МПЗ предприятия.

Оптимизация включает следующие этапы:

. Выявление и оценка факторов, оказывающих влияние на уровень МПЗ.

. Выявление «узких мест», полное или частичное устранение, которых позволяет сократить размер необходимых запасов материальных ресурсов.

. Разработка организационных мероприятий, реализация которых позволит сократить запасы материальных ресурсов.

Аналитический обзор известных методов анализа МПЗ, обеспечивающих непрерывность производственного процесса, позволяет сделать ввод о наиболее часто встречающихся несовершенствах управления запасами:

. Учитывается узкая совокупность факторов, оказывающих влияние на МПЗ.

. Четко не сформированы понятия «дефицита запасов» и «избытка запасов», отсутствует детальный анализ вызываемых ими потерь.

. Отсутствует методика решения задач определения оптимального уровня запаса, позволяющего минимизировать потери из-за дефицита либо избытка МПЗ.

# **2. Учет материально-производственных запасов**

# **2.1 Учет наличия и движения материально-производственных запасов**

Рассмотрим порядок ведения учета наличия и движения материально - производственных запасов на примере ЗАО «Электроагрегат».

ЗАО «Электроагрегат» - российская электротехническая компания, работающая на рынке России более 16 лет и специализирующаяся на комплектации объектов строительства, промышленных и сельскохозяйственных предприятий, организаций сферы ЖКХ, химической, нефтехимической, пищевой и других отраслей промышленности.

Компания реализует общепромышленное и специальное электротехническое оборудование ведущих российских и зарубежных производителей.

Основные виды деятельности, в соответствии с Уставом организации:

 производство электроприборов;

 оптовая торговля электрооборудованием;

 закупка и реализация электрооборудования;

 и др.

В соответствии с учетной политикой организации, ЗАО «Электроагрегат» организовано структурное подразделение - бухгалтерская служба, которая возглавляется главным бухгалтером (Приложение 2).

Основными задачами учета материально-производственных запасов являются:

а) формирование фактической себестоимости запасов;

б) правильное и своевременное документальное оформление операций и обеспечение достоверных данных по заготовлению, поступлению и отпуску запасов;

в) контроль за сохранностью запасов в местах их хранения (эксплуатации) и на всех этапах их движения;

г) контроль за соблюдением установленных организацией норм запасов, обеспечивающих бесперебойный выпуск продукции, выполнение работ и оказание услуг;

д) своевременное выявление ненужных и излишних запасов с целью их возможной продажи или выявления иных возможностей вовлечения их в оборот;

е) проведение анализа эффективности использования запасов.

Основные требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету материально-производственных запасов:

сплошное, непрерывное и полное отражение движения (прихода, расхода, перемещения) 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 запасов в подразделениях организации данным бухгалтерского учета.

Учет материалов в ЗАО «Электроагрегат» осуществляется в соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов».

На складах (кладовых) материальные ценности размещают по секциям, а внутри них - по группам, типо- и сорторазмерам в штабелях, ящиках, контейнерах, на стеллажах, полках и ячейках, поддонах, что обеспечивает быструю их приемку, отпуск и контроль за соответствием фактического наличия установленным нормам запаса (лимиту).

Учет материалов на складе осуществляет заведующий складом (кладовщик), являющийся материально ответственным лицом, которого принимают на работу, как правило, по согласованию с главным бухгалтером организации. С кладовщиком заключается типовой договор по установленной форме о полной индивидуальной материальной ответственности. Если в штатном расписании организации отсутствует должность заведующего складом, то его обязанности могут быть возложены на любого работника организации с его согласия и с обязательным заключением договора об индивидуальной материальной ответственности. От занимаемой должности кладовщик может быть освобожден только после сплошной инвентаризации товарно-материальных ценностей и передачи их по акту, утвержденному руководителем предприятия.

На каждый номенклатурный номер материалов кладовщик заполняет материальный ярлык и прикрепляет его к месту хранения материалов. В ярлыке указываются наименование материалов, номенклатурный номер, единица измерения, цена и количество.

Учет движения и остатков материалов осуществляют в карточках учета материалов. На каждый номенклатурный номер открывают отдельную карточку, поэтому учет называют сортовым и осуществляют его только в натуральном выражении.

Карточки открывают в бухгалтерии или вычислительной установке и записывают в ней номер склада, наименование материала, марку, сорт, профиль, размер, единицу измерения, номенклатурный номер, учетную цену и срок годности. После этого карточку передают на оклад, и кладовщик заполняет колонки прихода, расхода и остатка материалов.

Запись в карточках кладовщик делает на основании первичных документов (приходных ордеров, требований-накладных и др.) в день совершения операций. После каждой записи выводят остаток материалов. Благодаря этому склад располагает оперативными сведениями о состоянии запасов материалов. Если остаток материалов будет выше или ниже установленной нормы запасов, то заведующий складом обязан сообщить об этом в отдел снабжения.

Ведение учета материалов допускается также в книге учета материалов, которая содержит те же реквизиты, что и карточки учета материалов. В условиях функционирования автоматизированного учета вместо карточек учета применяют систематически составляемые машинограммы - ведомости движения и остатков материалов. В них на основании первичных документов отражают те же данные, что и в карточках складского учета, однако в отличие от них машинограммы - ведомости составляют лишь по складам и материально ответственным лицам. Машинограммы используются для контроля за движением и состоянием материалов на складе и оперативного управления производством [44].

Первичные документы после записи их данных в карточки учета передают в бухгалтерию; сюда же передают лимитно-заборные карты по мере использования лимита, но не позднее 1-го числа следующего месяца. Сдачу документов оформляют реестром, в котором указывают наименование и номера сдаваемых документов.

В цехах, имеющих кладовые, а также в подотчетных организациях материально ответственные лица составляют месячные отчеты об остатках и движении материалов в подотчете и представляют их в бухгалтерию. В отчетах содержатся сведения об остатках материалов на начало месяца, их поступлении, расходе и остатке на конец месяца, отчетах мастеров заводов наряду с фактическим расходом материалом указывают их расход по норме.

Нормативный расход материалов исчисляют в бухгалтерии, где производится, кроме того, и таксировка отчета. При использовании материальных отчетов отпадает необходимость в составлении других документов на расход материалов в подотчете, поскольку в качестве регистров аналитического учета используются отчеты материально ответственных лиц.

Под отпуском материалов на производство понимается их выдача со склада (кладовой) непосредственно для изготовления продукции (выполнения работ, оказания услуг), а также отпуск материалов для управленческих нужд организации.

Материалы отпускаются с центральных складов организации в зависимости от структуры организации на склады подразделений или непосредственно в подразделения организации (при отсутствии у них складов) и из цеховых складов (кладовых) в производство (участкам, бригадам, непосредственно на рабочие места) в соответствии с установленными нормами и объемами производственной программы (заданиями). Отпуск сверх норм в ЗАО «Электроагрегат» производится методом документального оформления. Данный метод применяется для выявления отклонений в результате отпуска материалов сверх лимита при их перерасходе, браке продукции и т.п. Суть его заключается в том, что на отпуск материалов сверх норм оформляются отдельные документы (требования, акты замены и другие), которые сигнализируют о наличии отклонения.

При отпуске материалы должны измеряться в соответствующих единицах измерений (весовых, объемных, линейных, поштучно).

По мере отпуска материалов со складов (кладовых) подразделения на участки, в бригады, на рабочие места они списываются со счетов учета материальных ценностей и зачисляются на соответствующие счета учета затрат на производство. Стоимость материалов, отпущенных для управленческих нужд, относится на соответствующие счета учета этих расходов.

Стоимость материалов, израсходованных в связи со сбытом и продажей продукции (работ, услуг), зачисляется на счета учета расходов на продажу.

Согласованные с главным бухгалтером списки лиц, которым предоставлено право получать со складов материалы, а также образцы их подписей должны быть сообщены соответствующим лицам, осуществляющим отпуск материалов со складов (кладовых).

Отпуск материалов со складов организации осуществляется только выделенным для их получения работникам подразделения организации.

Порядок отпуска материалов со склада цеха подразделения организации участкам, бригадам, на рабочие места устанавливается руководителем подразделения организации по согласованию с главным бухгалтером организации.

В условиях применения вычислительных средств для сокращения количества первичных документов в ЗАО «Электроагрегат» оформление отпуска материалов осуществляется в карточках складского учёта. Сама же операция производится на основании лимитных или заборных карт (книжек), выписываемых в одном экземпляре. Лимит отпуска указывают в самой карточке. Представитель цеха при получении материалов расписывается непосредственно в карточке складского учёта. Здесь же отражается шифр направления затрат (калькуляционный объект, цеховые и иные нужды). При этой системе карточка складского учёта является регистром аналитического учёта и одновременно выполняет функции оправдательного документа.

В первичных учетных документах на отпуск материалов со складов (кладовых) организации в подразделения организации, на участки, в бригады, на рабочие места указываются наименование материала, количество, цена (учетная цена), сумма, а также назначение: номер (шифр) и (или) наименование заказа (изделия, продукции), для изготовления которого отпускаются материалы, либо номер (шифр) и (или) наименование затрат.

На фактически израсходованные материалы подразделение - получатель материалов составляет акт расхода, в котором указывается наименование, количество, учетная цена и сумма по каждому наименованию, номер (шифр) и (или) наименование заказа (изделия, продукции), для изготовления которого они израсходованы, либо номер (шифр) и (или) наименование затрат, количество и сумма по нормам расхода, количество и сумма расхода сверх норм и их причины; в необходимых случаях указываются количество изготовленной продукции либо объемы выполненных работ.

Отпуск материалов со складов (кладовых) организации на производство (участкам, бригадам, на рабочие места), как правило, должен осуществляться на основе предварительно установленных лимитов.

Конкретные формы и методы контроля по рациональному использованию МПЗ предприятия устанавливают самостоятельно. Они исходят из особенностей применяемой ими технологии выпуска готовой продукции, ее материалоемкости, установленной в организации системы оперативного и аналитического учета. Могут применяться следующие методы:

а) методом документирования отклонений;

б) методом учета партионного раскроя материалов;

в) инвентарным методом.

В этом случае при оформлении отпуска материалов в подразделения (на рабочие места) целесообразно применять лимитно-заборные карты (форма №М-8) и требования-накладные (форма №М-11).

Исходя из месячной программы выпуска продукции и нормативного расхода соответствующего запаса на единицу продукции, устанавливается размер лимита расхода определенного материала.

Нормы расхода могут пересматриваться. При этом новые нормы следует вводить с 1-го числа следующего месяца.

Отпуск материалов или их отдельных групп, видов, наименований своим подразделениям без указания назначения учитывается как внутреннее перемещение. Сами материалы в этом случае считаются подотчетными у получившего их подразделения.

На фактически израсходованные материалы получившее их подразделение составляет акт. В нем указывают наименование, количество, учетную цену по каждому виду материалов, наименование продукции, для изготовления которой они израсходованы.

Данный метод документирования отклонений применяется в ЗАО «Электроагрегат».

Методом учета партионного раскроя пользуются для выявления отклонений от норм по каждой партии раскраиваемого материала.

Там, где это необходимо и целесообразно, организуются участки централизованного раскроя материалов.

Материалы, подвергающиеся резке или раскрою (листовая сталь, гетинакс, стеклотекстолит, кожа, текстиль и т.д.), в производстве должны учитываться не только в весовом выражении (или в погонных метрах), но и в соответствующих единицах измерения площадей (кв. м; кв. дм и т.д.). Учет партионного раскроя осуществляется в первичном учетном документе типовой формы «Раскройный лист» или «Раскройная карта», которые оформляются на каждую партию раскраиваемого материала. Они предназначены для:

а) определения фактического расхода раскраиваемого материала, полученных заготовок и установления отклонений от действующих норм при раскрое по количеству и стоимости материалов, а также количества полученных отходов;

б) списания расхода материалов в производство и оприходования отходов;

в) выявления причин и виновников перерасхода материалов или установления экономии.

В форму заносится количество материала, поданного к рабочему месту, количество изготовленных заготовок (деталей), количество полученных отходов, а также количество неиспользованных материалов, возвращенных на склад.

Количество изготовленных заготовок (деталей) является в дальнейшем основанием для учета выработки и расчета оплаты труда.

При инвентарном методе отклонения от норм выявляются по каждому виду и номенклатурному номеру материалов по отдельным участкам или по подразделению организации в целом.

При этом методе на начало и конец месяца (проверяемого периода) производится инвентаризация остатков неизрасходованных в производстве материалов, находящихся на рабочих местах (участках, бригадах). За каждый месяц (проверяемый период) составляется отчет о расходовании материалов, в котором показываются остатки материалов на начало и конец месяца (периода), сколько получено и возвращено материалов за отчетный месяц (период), сколько фактически израсходовано, количество произведенной продукции (изделий, деталей и т.д.) или объемы выполненных работ, расход материалов по нормам, экономия и перерасход. Этот отчет с объяснениями руководителя подразделения организации о причинах отклонений от норм и принятых мерах по устранению непроизводительных расходов (мерах по экономии материалов) передается в бухгалтерскую службу для проверки и расчета стоимостных показателей (если они не показаны в отчете).

Существует также сальдовый метод ведения учета материальных ценностей. На складе осуществляется количественный учет материалов, а в бухгалтерии - стоимостной. Данные первичных документов по приходу и расходу материалов на складе заносятся в карточки складского учета, в которых подсчитывается остаток материалов натуральном выражении. В бухгалтерии на основе этих же документов составляются оборотные ведомости. В конце месяца данные с карточек складского учета переносятся в сальдовые книги, подсчитывается стоимость этих остатков, и итоги сравниваются с оборотными ведомостями.

Для учета материалов в ЗАО «Электроагрегат» используется утвержденный план счетов.

Синтетический учет поступления материалов в ЗАО «Электроагрегат» ведут на счете 10 «Материалы» по фактической себестоимости.

Счет 10 «Материалы» предназначен для обобщения информации о наличии и движении сырья, материалов, топлива, запасных частей, инвентаря и хозяйственных принадлежностей, тары и т.п. ценностей, принадлежащих организациям на праве собственности (в том числе находящихся в пути и переработке). Материалы учитываются на счете 10 «Материалы» по фактической себестоимости их приобретения (заготовления) или учетным ценам [42].

При учете материалов по учетным ценам (плановая себестоимость приобретения (заготовления), средние покупные цены и др.) разница между стоимостью ценностей по этим ценам и фактической себестоимостью приобретения (заготовления) ценностей отражается на счете 16 «Отклонение в стоимости материалов».

В ЗАО «Электроагрегат» к счету 10 «Материалы» могут быть открыты следующие субсчета:

-01 «Сырье и материалы»;

-02 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали»;

-03 «Топливо»;

-04 «Тара и тарные материалы»;

-05 «Запасные части»;

-07 «Материалы, переданные в переработку на сторону»;

-08 «Строительные материалы»;

-09 «Возвратные отходы, лом, утиль»;

-10 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности»;

-11 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе»;

-12 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации»;

-13 «Прочие материалы».

Учет материалов может быть организован в двух вариантах: с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», и без их использования.

Если учет материалов ведется по учетной цене, то вся информацию о фактической себестоимости материалов отражают по дебету счетов 10 «Материалы» и 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей». По дебету счета 10 материалы отражают по учетным ценам, а на счете 16 отражают разницу между учетной ценой и фактической себестоимостью. В качестве вспомогательного используют счет 15.

Выбранный метод определения учетной цены должен быть закреплен в учетной политике фирмы.

При поступлении материалов на склад их приходуют по учетной цене проводкой:

Дебет 10 Кредит 15

оприходованы материалы по учетным ценам.

Все данные о фактических расходах по заготовлению материалов собирают по дебету счета 15.

При этом в учете делают проводки:

Дебет 15 Кредит 60

отражена покупная стоимость материалов;

Дебет 15 Кредит 76

отражены транспортные расходы по приобретению материалов;

Дебет 15 Кредит 76

отражены расходы по оплате услуг посредника в приобретении материалов;

Дебет 19 Кредит 60 (76)

учтен НДС по оприходованным материалам (транспортным расходам, вознаграждению посреднику) на основании счетов-фактур;

Дебет 68, субсчет «Расчеты по НДС», Кредит 19

принят к вычету НДС по расходам, связанным с приобретением материалов;

Дебет 60 (76) Кредит 51

оплачены расходы на приобретение материалов.

Таким образом, по дебету счета 15 формируют фактическую себестоимость материалов, а по кредиту - их учетную цену. Для оперативного учета важно, чтобы каждый вид расходов можно было четко отнести к конкретным виду и партии материалов. Поэтому аналитический учет по счету 15 организуют по аналогии с аналитическим учетом по счету 10 (по отдельным наименованиям материалов и местам их хранения).

Если учетная цена запасов оказалась меньше их фактической себестоимости, в учете делают запись:

Дебет 16 Кредит 15

списано превышение фактической себестоимости запасов над их учетной ценой (перерасход).

Если учетная цена запасов превысила их фактическую себестоимость, в учете на сумму превышения делают проводку:

Дебет 15 Кредит 16

списано превышение учетной цены запасов над их фактической себестоимостью (экономия).

Дебетовое сальдо по счету 16 в конце отчетного месяца списывают на те же счета, что и материалы, пропорционально их стоимости.

Кредитовое сальдо счета 16 по списанным запасам в конце месяца сторнируют со счетов, на которые были списаны материалы, пропорционально их стоимости.

В учетной политике ЗАО «Электроагрегат» установлено, что в учете поступление материалов ведется без применения счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Материалы учитываются на счете 10 «Материалы» по фактической себестоимости их приобретения и заготовления или учетным ценам в зависимости от способа учета, утвержденного учетной политикой организации. Способ учета приобретения материалов также утверждается учетной политикой организации: с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и (или) 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» или без их использования [49].

Материалы отражаются в бухгалтерском учете и отчетности ЗАО «Электроагрегат» по первоначальной стоимости (то есть в сумме фактических затрат на их приобретение). Она зависит от того, как материалы были получены:

 за деньги;

 в качестве вклада в уставный капитал;

 безвозмездно.

Принятие материалов к учету по фактической себестоимости оформляют следующими проводками:

Дебет 10 Кредит 60

отражена покупная стоимость материалов;

Дебет 10 Кредит 76

отражены транспортные расходы по приобретению материалов;

Дебет 10 Кредит 76

отражены расходы по оплате услуг посреднику при приобретении материалов;

Дебет 19 Кредит 60 (76)

учтен НДС по оприходованным материалам (транспортным расходам, вознаграждению посреднику) на основании счетов-фактур;

Дебет 68, субсчет «Расчеты по НДС», Кредит 19

принят к вычету НДС по расходам, связанным с приобретением материалов;

Дебет 60 (76) Кредит 51

оплачены расходы на материалы и сопутствующие услуги.

Например, в служебную командировку был направлен сотрудник ЗАО «Электроагрегат» для приобретения материалов. Работник вернулся из командировки, выполнив задание. Стоимость материалов по договору поставки составила 108 000 руб. (в том числе НДС 18%). Служебная командировка продолжалась 5 дней. Сотрудник отчитался за следующие расходы: проживание в гостинице - 3500 руб., проезд железнодорожным транспортом туда и обратно - 2200 руб., суточные - 500 руб. (100 руб. х 5 дн.).

Общая сумма расходов по командировке составила 6200 руб. (3500 руб. + 2200 руб. + 500 руб.).

Таким образом, организация фактическую себестоимость материалов должна сформировать из суммы фактических затрат на их приобретение:

) стоимость материалов по договору поставки (без НДС) - 91526 руб.

) расходы на их приобретение - 6200 руб.

В итоге фактическая себестоимость материалов составит 97726 руб.

В бухгалтерском учете данная операция отражается следующим образом.

Дебет 10 Кредит 60

91526 руб. - оприходованы материалы по стоимости поставщика;

Дебет 19 Кредит 60

16474 руб. - сумма НДС по приобретенным материалам

Дебет 10 Кредит 71

6200 руб. - расходы по командировке включены в стоимость материалов;

Дебет 60 Кредит 51

108 000 руб. - оплачены материалы поставщику.

В октябре 2012 г. в ходе проведения ремонта ЗАО «Электроагрегат» приобрело 50 кг масляной краски для общехозяйственных нужд.

Согласно документам поставщика, 1 кг краски стоит 177 руб. (в том числе НДС - 27 руб.).

Краска приобретена через фирму-посредника. За ее услуги заплачено 2800 руб.

Бухгалтер организации сделал такие проводки:

Дебет 10 Кредит 60

7500 руб. ((150 руб. x 50 кг) - оприходована масляная краска;

Дебет 19 Кредит 60

1350 руб. - НДС по приобретенной краске;

Дебет 10 Кредит 60

2800 руб. - учтены посреднические услуги;

Дебет 60 Кредит 51

11650 руб. (8850+2800) - оплачены краска поставщику и услуги посредника.

Таким образом, стоимость материалов составила 10300 руб.

Аналитический учет по счету 10 в ЗАО «Электроагрегат» организуют по отдельным наименованиям материалов и местам их хранения.

При учете материалов бухгалтеры сталкиваются с различными трудностями. Так, документы транспортных компаний зачастую поступают на фирму позже, чем были оприходованы материалы. Аналогичные ситуации возможны также с документами посреднических и других организаций, имевших отношение к поставкам. Поэтому материалы в каждом случае учитывают по-разному. Все зависит от того, когда они переданы в производство - до того, как окончательно сформирована их себестоимость, или после.

Рассмотрим оба варианта на примерах.

Например, 1 октября 2012 г. в ЗАО «Электроагрегат» поступили материалы стоимостью 17 700 руб. (в том числе НДС - 2700 руб.). Их доставила транспортная компания.

октября 2012 г. ЗАО «Электроагрегат» получило от транспортной компании счет-фактуру на услуги доставки. Их стоимость составила 2360 руб. (в том числе НДС - 360 руб.).

До этого времени материалы не были переданы в производство.

Бухгалтер ЗАО «Электроагрегат» сделал проводки:

октября

Дебет 10 Кредит 60

15000 руб. - оприходованы материалы, полученные от поставщика;

Дебет 19 Кредит 60

2700 руб. - НДС по приобретенным ценностям;

декабря

Дебет 10 Кредит 76

2360 руб. - учтены транспортные расходы по доставке материалов.

Фактическая себестоимость материалов, сформированная в учете по состоянию на 31 октября, составила 17360 руб. (15000+2360).

Если же материалы были отпущены в производство 10 октября 2012 г.

Бухгалтер сделает проводки:

октября 2012 г.

Дебет 20 Кредит 10

15000 руб. - списаны материалы в производство;

Дебет 19 Кредит 60

2700 руб. - НДС по приобретенным ценностям;

октября 2012 г.

Дебет 20 Кредит 10

руб. - сторнировано списание материалов в производство связи с изменением их фактической себестоимости;

Дебет 10 Кредит 76

2360 руб. - учтены расходы по доставке материалов;

Дебет 20 Кредит 10

17360 руб. (15000+2360) - списаны материалы в производство.

Материалы принимаются к бухгалтерскому учету независимо от того, когда они поступили - до или после получения расчетных документов поставщика.

В соответствии с условиями заключенных договоров (нормами действующего законодательства) организация может производить предоплату (выдачу аванса) за приобретаемые материалы. При этом суммы, оплаченные за запасы, учитываются в бухгалтерском учете как авансы (предварительная оплата) по дебету счетов расчетов.

В случае, если в соответствии с условиями договоров право собственности на приобретаемые материалы переходит в момент передачи товара в распоряжение покупателя, то суммы, оплаченные за запасы, не вывезенные со складов поставщиков и находящиеся в пути (не переданные в распоряжение покупателя), право собственности на которые не перешло к организации, учитываются в бухгалтерском учете как авансы (предварительная оплата) по дебету счетов расчетов без отражения их на счете 10 «Материалы».

По условиям договора (нормам действующего законодательства) право собственности на приобретаемые материалы может переходить к организации в момент оплаты их стоимости или в ином порядке в соответствии с заключенными договорами. Стоимость таких материалов, право собственности на которые перешло к организации в соответствии с условиями договоров, оставшихся на конец месяца в пути или не вывезенных со складов поставщиков, в конце месяца отражается:

Дебет 10 «Материалы» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или субсчета 79-02 «Внутрихозяйственные расчеты по текущим операциям» (без оприходования этих ценностей на склад).

Учет материалов в пути по дебету счета 10 «Материалы» осуществляется в оценке, предусмотренной в договоре или указанной в расчетных документах поставщика (счет, счет-фактура, платежное требование-поручение, авизо и т.п.), с последующим уточнением фактической себестоимости.

Если по условиям договора право собственности на приобретаемые материалы переходит к организации в момент их отгрузки со склада поставщика, то стоимость таких материалов, не вывезенных со склада поставщика, учитывается в бухгалтерском учете как аванс (предварительная оплата) по дебету счетов расчетов без отражения их на счете 10 «Материалы», а стоимость материалов, вывезенных со склада поставщика и находящихся в пути, в конце месяца отражается по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или субсчета 79-02 «Внутрихозяйственные расчеты по текущим операциям» (без оприходования этих ценностей на склад).

В случае отсутствия у организации права собственности на поступившие материалы последние должны учитываться на забалансовых счетах.

Неотфактурованные поставки приходуются по субсчетам к счету 10 «Материалы» в зависимости от назначения принимаемых материальных запасов. При ведении учета материалов по фактической себестоимости их приобретения указанные материальные запасы приходуются по рыночным ценам (по цене, предусмотренной в договоре). После получения расчетных документов по неотфактурованным поставкам их стоимость корректируется с учетом поступивших расчетных документов. Одновременно уточняются расчеты с поставщиком.

Оприходование забракованных изделий по ценам возможного использования, предназначенных для собственного потребления, отражается по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 28 «Брак в производстве».

Оприходование материальных ценностей по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту субсчета 91-01 «Прочие доходы» производится в следующих случаях:

выявления излишков материалов в процессе инвентаризации;

списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию основных средств, а также в случаях демонтажа, разборки, ремонта и выбытия объектов основных средств (оприходование материалов, в том числе лома, утиля);

выбытия прочего имущества организации.

В результате чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийных бедствий, пожаров, аварий и т.п.) материальные ценности, остающиеся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, приходуются по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 03 «Потери, доходы и расходы в связи с чрезвычайными обстоятельствами хозяйственной деятельности».

Фактическое поступление материальных ценностей в качестве вклада учредителя в уставный капитал проводится по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 01 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал».

Материальные ценности, поступившие в качестве вклада в общее имущество по договору простого товарищества, отражаются по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 80 «Уставный капитал».

Например, учредитель ЗАО «Электроагрегат» передал в уставный капитал материалы. Стоимость материалов, согласованная между учредителями и подтвержденная независимым оценщиком, составила 16000 руб.

Бухгалтер организации сделал такие проводки:

Дебет 75-1 Кредит 80

16000 руб. - отражена задолженность учредителя по вкладу в уставный капитал;

Дебет 10 Кредит 75-1

16000 руб. - получены материалы в счет вклада в уставный капитал.

Безвозмездное поступление материальных ценностей отражается по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 02 «Безвозмездные поступления». Суммы, учтенные на счете 98 «Доходы будущих периодов» по безвозмездно полученным материальным ценностям, списываются с этого счета в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» по мере списания данных ценностей на счета учета затрат на производство (расходов на продажу).

Например, в марте 2012 г. ЗАО «Электроагрегат» получило безвозмездно от органа местного самоуправления материалы. Их рыночная стоимость 6 000 руб. (в том числе НДС). Бухгалтер сделал проводку:

Дебет 10 Кредит 98-2

5085 руб. - оприходованы безвозмездно полученные материалы по рыночной цене.

Дебет 19 Кредит 98

915 - НДС по материалам

Фактический расход материалов в производстве или для других хозяйственных целей отражается по кредиту счета 10 «Материалы» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство или другими соответствующими счетами.

Передача материалов другим организациям в качестве займа в натуральной форме, вклада по договору простого товарищества, вклада в уставный капитал другой организации отражаются по кредиту счета 10 «Материалы» и дебету счета 58 «Финансовые вложения».

При выбытии материалов (продаже, списании, передаче безвозмездно и др.) их стоимость списывается в дебет субсчета 91-02 «Прочие расходы».

Выявленные недостачи материалов списываются с кредита счета 10 «Материалы» в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Материалы могут быть отпущены на нужды основного, вспомогательного или обслуживающего производства. На стоимость отпущенных материалов делают проводку:

Дебет 20 (23, 29) Кредит 10

списаны материалы.

Материалы, предназначенные для основного производства, могут быть использованы на собственные нужды фирмы (например, на ремонт производственного оборудования или офисного помещения). Стоимость таких материалов спишите проводкой:

Дебет 25 (26) Кредит 10

списана стоимость материалов, использованных для собственных нужд организации.

При использовании материалов для продажи готовой продукции и товаров делают запись:

Дебет 44 Кредит 10

списана стоимость материалов, использованных в процессе продажи продукции (товаров).

Например, ЗАО «Электроагрегат» приобрело для сотрудников администрации канцтовары на общую сумму 11 800 руб. (в том числе НДС - 1800 руб.).

Бухгалтер организации должен сделать проводки:

Дебет 60 Кредит 51

800 руб. - оплачены канцтовары;

Дебет 10 Кредит 60

руб. - оприходованы канцтовары на склад;

Дебет 19 Кредит 60

1800 руб. - отражен НДС по канцтоварам

После того как канцтовары будут переданы сотрудникам, бухгалтер сделает проводку:

Дебет 26 Кредит 10

руб. - канцтовары переданы в эксплуатацию.

Иногда в организации накапливаются излишки материалов, которые она не использует в процессе производства. Такие материалы можно продать. Операции по продаже материалов бухгалтер ЗАО «Электроагрегат» отражает так:

Дебет 62 Кредит 91-1

отражена выручка от продажи материалов;

Дебет 91-2, Кредит 68, субсчет «Расчеты по НДС»

начислен НДС с выручки от продажи материалов;

Дебет 91-2 Кредит 10

списана себестоимость проданных материалов.

В конце месяца определяется финансовый результат от продажи:

Дебет 91-9 Кредит 99

отражена прибыль от продажи материалов

или

Дебет 99 Кредит 91-9

отражен убыток от продажи материалов.

Таким образом, учет наличия и движения материалов в ЗАО «Электроагрегат» ведется с применением Плана счетов и норм действующего законодательства.

# **2.2 Инвентаризация и отчетность на материально-производственные запасы**

Инвентаризация - это проверка наличия имущества организации и состояния её финансовых обязательств на определённую дату путём сличения фактических данных с данными бухгалтерского учета. Это основной способ фактического контроля за сохранностью имущественных ценностей и средств.

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию запасов, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка [27].

Порядок (количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень запасов, проверяемых при каждой из них, и т.д.) проведения инвентаризации определяется руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

Проведение инвентаризации обязательно:

при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;

перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года). В организациях, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров и материалов проводится в период их наименьших остатков;

при смене материально ответственных лиц;

при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;

в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;

при реорганизации или ликвидации организации;

в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

С целью организации текущего контроля за сохранностью запасов, оперативного выявления возможных расхождений между данными бухгалтерского учета и их фактическим наличием по отдельным наименованиям и (или) группам в местах хранения и эксплуатации в организациях проводятся проверки.

Порядок проведения проверок, в том числе определение конкретных наименований, видов, групп запасов, подлежащих проверке, сроки проведения проверки и т.п., устанавливается руководителем организации, а также руководителями подразделений организации по поручению руководителя организации.

При организации работы по проведению инвентаризаций проверок запасов необходимо учитывать структуру складского хозяйства, где склады (кладовые) подразделений организации могут быть самостоятельными учетными единицами или входить в состав других учетных единиц. В отдельных подразделениях организации склады (кладовые) могут отсутствовать [41].

Отнесение складов к самостоятельным учетным единицам определяется руководителем организации по представлению главного бухгалтера (бухгалтера - при отсутствии в штате должности главного бухгалтера).

В подразделениях организации, склады (кладовые) которых не являются самостоятельными учетными единицами, инвентаризация запасов на таких складах (кладовых) производится одновременно с инвентаризацией незавершенного производства (незавершенного строительства) в данном подразделении.

Для проведения комплекса работ по выявлению фактического наличия запасов, сопоставления фактического наличия запасов с данными бухгалтерского учета, документальному оформлению фактов несоответствия количества, качества, ассортимента поступающих запасов соответствующим показателям (характеристикам), предусмотренным в договорах (поставки, купли-продажи и других аналогичных документах), определения причин списания запасов и возможности использования отходов и ряда других аналогичных работ в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия.

Учитывая большой объем указанных работ, их специальный характер, в организации могут создаваться рабочие инвентаризационные комиссии.

Персональный состав постоянно действующей и рабочих инвентаризационных комиссий утверждает руководитель организации, о чем издается распорядительный документ (приказ, распоряжение и т.п.).

В состав указанных комиссий включаются представители администрации организации, работники бухгалтерской службы, другие специалисты (юристы, инженеры, экономисты, техники и т.д.).

В состав инвентаризационной комиссии можно включать представителей службы внутреннего аудита организации, независимых аудиторских организаций.

Бухгалтерская служба организации обязана:

осуществлять контроль за своевременностью и полнотой проведения инвентаризаций;

требовать сдачи материалов инвентаризаций в бухгалтерскую службу;

следить за своевременным завершением инвентаризаций и документальным оформлением их результатов;

отражать на счетах бухгалтерского учета выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета.

По результатам инвентаризаций и проверок принимаются соответствующие решения по устранению недостатков в хранении и учете запасов и возмещению материального ущерба.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета отражаются в следующем порядке:

а) излишки запасов приходуются по рыночным ценам, и одновременно их стоимость относится:

в коммерческих организациях - на финансовые результаты;

в некоммерческих организациях - на увеличение доходов;

б) суммы недостач и порчи запасов списываются со счетов учета по их фактической себестоимости, которая включает в себя договорную (учетную) цену запаса и долю транспортно-заготовительных расходов, относящуюся к этому запасу. Порядок расчета указанной доли устанавливается организацией самостоятельно.

В бухгалтерском учете данная операция отражается по дебету счета «Недостачи и потери от порчи ценностей» и кредиту счетов учета запасов - в части договорной (учетной) цены запаса и дебету счета «Недостачи и потери от порчи ценностей» и кредиту счета «Отклонение в стоимости материалов», при использовании в учетной политике организации счетов заготовления и приобретения материалов или соответствующего субсчета к счетам учета запасов в части доли транспортно-заготовительных расходов.

При порче запасов, которые могут быть использованы в организации или проданы (с уценкой), последние одновременно приходуются по рыночным ценам с учетом их физического состояния с уменьшением на эту сумму потерь от порчи.

Недостача запасов и их порча списываются со счета «Недостачи и потери от порчи ценностей» в пределах норм естественной убыли на счета учета затрат на производство или (и) на расходы на продажу; сверх норм - за счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи запасов и их порчи списываются на финансовые результаты у коммерческой организации, на увеличение расходов у некоммерческой организации. Нормы убыли могут применяться лишь в случаях выявления фактических недостач.

Недостача запасов в пределах установленных норм естественной убыли определяется после зачета недостач запасов излишками по пересортице. В том случае, если после зачета по пересортице, произведенного в установленном порядке, все же оказалась недостача запасов, то нормы естественной убыли должны применяться только по тому наименованию запасов, по которому установлена недостача. При отсутствии норм убыль рассматривается как недостача сверх норм.

В материалах, представленных руководству организации для оформления списания недостач запасов и порчи сверх норм естественной убыли, должны содержаться документы, подтверждающие обращения в соответствующие органы (органы МВД России, судебные органы и т.п.) по фактам недостач и решения этих органов, а также заключение о факте порчи запасов, полученные от соответствующих служб организации (отдела технического контроля, другой аналогичной службы) или специализированных организаций.

Взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы может производиться по решению руководства организации только за один и тот же проверяемый период, у одного и того же проверяемого лица, в отношении запасов одного и того же наименования и в тождественных количествах.

О допущенной пересортице материально ответственные лица представляют подробные объяснения инвентаризационной комиссии.

В том случае, когда при зачете недостач излишками по пересортице стоимость недостающих запасов выше стоимости запасов, оказавшихся в излишке, то указанная разница относится на виновных лиц.

Если конкретные виновники недостачи не установлены, то разницы рассматриваются как недостача сверх норм убыли и списываются на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение расходов у некоммерческой организации.

Предложения о регулировании выявленных при инвентаризации расхождений фактического наличия запасов и данных бухгалтерского учета представляются на рассмотрение руководителю организации. Окончательное решение о зачете принимает руководитель организации.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации - в годовой бухгалтерской отчетности.

Материальные запасы, утраченные (уничтоженные) в результате стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, списываются с кредита счетов учета запасов в дебет счета «Недостачи и потери от порчи ценностей» по фактической себестоимости этих запасов с последующим отражением на счете учета финансовых результатов как чрезвычайные расходы.

Страховые возмещения, поступающие в качестве компенсации потерь от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, учитываются в составе чрезвычайных доходов организации.

Все операции по движению (поступление, перемещение, расходование) запасов должны оформляться первичными учетными документами.

Первичные учетные документы должны включать в себя обязательные реквизиты, установленные Федеральным законом «О бухгалтерском учете»:

наименование документа;

дату составления документа;

наименование организации, от имени которой составлен документ;

содержание хозяйственной операции;

измеритель хозяйственной операции в натуральном и денежном выражениях;

наименование должностных лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;

личные подписи указанных лиц и их расшифровки.

Кроме того, в первичные учетные документы могут быть включены дополнительные реквизиты в зависимости от характера операции, требований соответствующих нормативных актов и методических указаний по бухгалтерскому учету, а также технологии обработки учетной информации.

Первичные учетные документы могут быть многострочными (на несколько номенклатурных номеров) или однострочными (на один номенклатурный номер).

Первичные учетные документы должны быть надлежащим образом оформлены, с заполнением всех необходимых реквизитов, и иметь соответствующие подписи.

При отсутствии показателей по отдельным реквизитам в указанных первичных учетных документах соответствующие строко - графы прочеркиваются.

Может составляться отдельный список наименований и устанавливаться особые правила оформления первичных учетных документов на выдачу особо дефицитных и (или) дорогостоящих запасов (запасов особого учета). Перечень таких запасов и особые правила оформления первичных учетных документов на их выдачу и порядок контроля за их расходованием (использованием) устанавливаются руководителем организации по представлению главного бухгалтера.

Первичные учетные документы должны быть заранее пронумерованы, либо номер ставится при оформлении и регистрации документа. В организации порядок нумерации должен обеспечивать наличие не повторяющихся номеров в течение одного отчетного года.

Первичные учетные документы могут составляться на бумажных и машинных носителях информации.

Поступление материалов в организацию осуществляется в следующем порядке:

а) по договорам купли-продажи, договорам поставки, другим аналогичным договорам в соответствии с действующим законодательством;

б) путем изготовления материалов силами организации;

в) внесения в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации;

г) получения организацией безвозмездно (включая договор дарения).

На материалы, поступающие по договорам купли-продажи, поставки и другим аналогичным договорам, организация получает от поставщика (грузоотправителя) расчетные документы (платежные требования, платежные требования-поручения, счета, товарно-транспортные накладные и т.п.) и сопроводительные документы (спецификации, сертификаты, качественные удостоверения и др.). Организация устанавливает порядок приемки, регистрации, проверки, акцептования и прохождения расчетных документов на поступающие материалы с учетом условий поставок, транспортировки (доставки до организации), организационной структуры организации и функциональных обязанностей подразделений (отделов, складов) и должностных лиц. При этом необходимо:

зарегистрировать документы в журнале учета поступающих грузов;

проверять соответствие данных этих документов договорам поставки (другим аналогичным договорам) по ассортименту, ценам и количеству материалов, способу и срокам отгрузки и другим условиям поставки, предусмотренным договором;

проверять правильность расчетов в расчетных документах;

акцептовать (оплатить) расчетные документы полностью или частично или мотивированно отказаться от акцепта (от оплаты);

определять фактические размеры ответственности в случае нарушения условий договора;

передавать документы в подразделения организации (бухгалтерскую службу, финансовый отдел и т.п.) в сроки, предусмотренные правилами документооборота организации.

Для получения материалов со склада поставщика или от транспортной организации (организации) уполномоченному лицу выдаются соответствующие документы и доверенность на получение материалов.

Оформление доверенностей производится в порядке, установленном действующим законодательством.

Доверенность от имени юридического лица выдается за подписью его руководителя или иного лица, уполномоченного на это учредительными документами, с приложением печати организации.

Например, 12 июня 2012 года бухгалтеру организации была выдана доверенность №12, дающая ему право на приобретение монитора Samsung и принтера в компьютерном центре. (Приложение 3).

Приемка материалов от организаций транспорта и связи по количеству и качеству осуществляется с учетом правил, действующих на транспорте и в органах связи соответственно, и условий договоров (купли-продажи, поставки, перевозки груза и т.п.).

Поступившие в организацию счета-фактуры, товарно-транспортные накладные, акты и другие сопроводительные документы на поступившие грузы передаются соответствующему подразделению организации (отделу материально-технического снабжения, складу и т.п.) как основание для приемки и оприходования материалов.

Материалы в организации должны быть своевременно оприходованы.

При приемке материалы подвергаются тщательной проверке в отношении соответствия ассортименту, количеству и качеству, указанным в расчетных и сопроводительных документах.

Порядок и сроки приемки материалов по количеству и качеству устанавливаются специальными нормативными документами.

Приемка и оприходование поступающих материалов и тары (под материалы) оформляются соответствующими складами, как правило, путем составления приходных ордеров (типовая межотраслевая форма N М-4 утверждена Постановлением Госкомстата России от 30.10.97 №71а), при отсутствии расхождений между данными поставщика и фактическими данными (по количеству и качеству).

Например, 12.06.2010 на склад ЗАО «Электроагрегат» от ООО «Автосервис» были приняты автомобильные шины (255х50х19) в количестве 6 штук. Составлен приходный ордер №26. (Приложение 4).

На массовые однородные грузы, прибывающие от одного и того же поставщика несколько раз в течение дня, допускается составление одного приходного ордера в целом за день. При этом на каждую отдельную приемку материала в течение этого дня делаются записи на обороте ордера, которые в конце дня подсчитываются, и общий итог записывается в приходный ордер.

Вместо приходного ордера приемка и оприходование материалов может оформляться проставлением на документе поставщика (счет, накладная и т.п.) штампа, в оттиске которого содержатся те же реквизиты, что и в приходном ордере. В этом случае заполняются реквизиты указанного штампа, и ставится очередной номер приходного ордера. Такой штамп приравнивается к приходному ордеру.

Контроль за своевременным оприходованием прибывших грузов осуществляется согласно решению руководителя организации соответствующими подразделениями (службой снабжения, бухгалтерской службой и т.п.) и (или) должностными лицами.

Материалы, закупленные подотчетными лицами организации, подлежат сдаче на склад. Оприходование материалов производится в общеустановленном порядке на основании оправдательных документов, подтверждающих покупку (счета и чеки магазинов, квитанция к приходному кассовому ордеру - при покупке у другой организации за наличный расчет, акт или справка о покупке на рынке или у населения), которые прикладываются к авансовому отчету подотчетного лица.

Сдача подразделениями на склад материалов оформляется накладными на внутреннее перемещение материалов в случаях, когда:

продукция, изготовленная подразделениями организации, используется для внутреннего потребления в организации или для дальнейшей переработки;

осуществляется возврат подразделениями организации на склад или цеховую кладовую;

производится сдача отходов, образующихся в процессе производства продукции (выполнения работ), а также сдача брака;

осуществляется сдача материалов, полученных от ликвидации (разборки) основных средств;

других аналогичных случаях.

Операции по передаче материалов из одного подразделения организации в другое оформляются также накладными на внутреннее перемещение материалов.

Первичными учетными документами по отпуску материалов со складов организации в подразделения организации являются лимитно-заборная карта (типовая межотраслевая форма N М-8), требование-накладная (типовая межотраслевая форма N М-11), накладная (типовая межотраслевая форма N М-15). Образцы указанных форм утверждены Постановлением Госкомстата России от 30.10.97 №71а.

Например, для целей основной деятельности со склада организации были получены следующие материалы:

автомобильные шины 250х55х19;

фары, фонари дневного света (6 светодиодов);

кольца поршневые ВАЗ-2106;

- ходовые огни.

Кладовщиком, была составлена накладная - требование №37 от 17.07.2012 г. (Приложение 5).

Лимитно-заборные карты предназначены для отпуска материалов, систематически потребляемых для изготовления продукции (выполнения работ и услуг), а также для контроля за соблюдением лимитов.

Лимитно-заборные карты выписываются подразделениями организации, выполняющими снабженческие или планирующие функции, в двух или трех экземплярах сроком на один месяц.

При небольших объемах отпуска материалов они могут выписываться на квартал. На каждый склад выписывается отдельная лимитно-заборная карта.

Один экземпляр лимитно-заборной карты до начала месяца (квартала) ее действия передается подразделению организации - получателю материалов, второй экземпляр - соответствующему складу. Третий экземпляр (если он оформляется) остается в подразделениях, выполняющих снабженческие или плановые функции, для контроля.

Лицо, осуществляющее отпуск материалов, отмечает в обоих экземплярах лимитно-заборной карты дату и количество отпущенных материалов, которые подтверждаются подписями получателя и заведующего складом (кладовщика). Отпускаются только те материалы, которые указаны в лимитно-заборной карте, и в пределах установленных лимитов.

Лимитно-заборная карта может выписываться и в одном экземпляре. В этом случае получатель расписывается в получении материалов непосредственно в карточках складского учета, а в лимитно-заборной карте расписывается лицо, ответственное за отпуск материала со склада. По лимитно-заборной карте может производиться также возврат неиспользованных материалов на склад.

В конце месяца (квартала) лимитно-заборные карты сдаются в бухгалтерскую службу организации.

В случае отпуска материалов сверх лимита в первичных учетных документах (лимитно-заборных картах, требованиях-накладных) проставляется штамп (надпись) «Сверх лимита». Отпуск материалов сверх лимита производится при наличии разрешения руководителя или лиц, им на то уполномоченных. На документах указываются причины сверхлимитного отпуска материалов.

К сверхлимитному отпуску материалов относятся дополнительный отпуск, связанный с исправлением или возмещением брака (на производство изделий, продукции взамен забракованной) и покрытием перерасходов материалов (т.е. расходов сверх норм).

При получении материалов для производства изделий (продукции) взамен забракованной и для исправления брака к лимитно-заборной карте или требованию-накладной прилагаются акты (извещения) о браке с указанием шифра изделия, детали или номера заказа, по которому изготовлена забракованная продукция.

# **2.3 Сравнительный анализ учета МПЗ по ПБУ 5/01 и МСФО**

Правила формирования в бухгалтерском учете информации о материально-производственных запасах организации (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений) установлены в Положении по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 (утверждено Приказом Минфина от 9 июня 2001 г. №44н, в ред. Приказов Минфина РФ от 27.11.2006 №156н, от 26.03.2007 №26н, от 25.10.2010 №132н).

Сравним классификации МПЗ, принятые в российской и международной практике бухгалтерского учета. Рассмотрим порядок оценки МПЗ в РФ.

В РФ к бухгалтерскому учету в качестве МПЗ принимаются активы:

 используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг);

 предназначенные для продажи;

 используемые для управленческих нужд организации.

Готовая продукция является частью МПЗ, предназначенных для продажи: конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством.

Товары являются частью МПЗ, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенные для продажи [52].

Таким образом, согласно российской практике бухгалтерского учета к МПЗ следует отнести:

 сырье и материалы;

 готовую продукцию;

 товары для перепродажи.

Согласно ПБУ 5/01 к МПЗ в РФ не относят:

 активы, используемые при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев;

 активы, характеризуемые как незавершенное производство.

Международные стандарты финансовой отчетности (далее - МСФО) выделяют несколько иные классы МПЗ. Согласно МСФО 2 «Запасы» (утв. Приказом Минфина России от 18.07.2012 №106н) к запасам относятся:

 незавершенное производство, включающее в себя сырье и материалы, находящиеся в производственном процессе;

 товары и другое имущество, предназначенные для перепродажи;

 готовая продукция, произведенная компанией;

Следовательно, принципиальным различием в подходе к классификации МПЗ, принятой в международной и российской практике бухгалтерского учета, является то, что сырье и материалы в классификации МСФО не выделяются отдельной категорией, в то время как в российской практике бухгалтерского учета сырье и материалы занимают особое место, а незавершенное производство ПБУ 5/01 вообще не относит к МПЗ.

Концепцией развития бухгалтерского учета в России предусмотрен переход к международным стандартам бухгалтерского учета, следовательно, к категории материально-производственных запасов следует относить и запасы незавершенного производства.

Исходя из этого, изучая величину и структуру запасов, основное внимание следует уделять не только тенденциям изменения производственных запасов, но и затрат в незавершенном производстве, готовой продукции, товаров.

Согласно МСФО, запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: себестоимости и чистой стоимости продажи, которая представляет собой «предполагаемую цену продажи в обычных условиях ведения бизнеса за вычетом расходов на выполнение работ и расходов на продажу».

Стоимость запасов включает все затраты по производству, обработке и прочие затраты, понесенные для доставки, размещения запасов и приведения их в требуемое состояние. ПБУ 5/01 не относит затраты на обработку, возникающие при переработке материалов в готовую продукцию, к стоимости запасов.

Не включаются в себестоимость, а учитываются в качестве расхода в период их возникновения следующие затраты: сверхнормативные потери сырья, трудозатраты и прочие непроизводственные затраты; затраты по хранению готовой продукции; общие административные расходы; расходы на продажу [52].

В российском учете данные затраты учитываются в составе себестоимости, что приводит к ее увеличению, что в свою очередь, влияет на ценообразование.

Оценка запасов при списании производится одним из методов:

 метод «ФИФО» («первое поступление - первый отпуск»),

 метод средневзвешенной стоимости;

 метод специфической идентификации.

Для всех запасов, имеющих одинаковое предназначение, используется один и тот же метод оценки.

В ряде случаев продажа запасов осуществляется по цене, ниже себестоимости. При этом стоимость запасов необходимо снизить до чистой стоимости продажи путем создания резерва под обесценение запасов.

Пересмотр чистой стоимости продажи всех запасов следует производить в каждом отчетном периоде. В случае повышения продажной цены на готовую продукцию, стоимость которой была ранее снижена и которая продолжает оставаться на складе, стоимость этой продукции восстанавливается за счет средств резерва.

Новая балансовая стоимость будет представлять наименьшую из двух величин: производственной себестоимости и чистой стоимости продажи. Понижение стоимости запасов до чистой цены продаж признается в качестве расхода.

Стоимость запасов относится на расходы в том отчетном периоде, когда признана соответствующая выручка от продаж запасов. Запасы, стоимость которых включена в стоимость других активов, признаются в качестве расхода в течение срока полезной службы активов.

Основные отличия между МСФО 2 «Запасы» и ПБУ 5/01 «Учет материально - производственных запасов» представлены в табл. 2.1.

отчетность запас производственный инвентаризация

Таблица 2.1. Отличия МСФО 2 «Запасы» и ПБУ 5/01 «Учет материально - производственных запасов»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Предмет | ПБУ 5/01 | МСФО 2 | Комментарии |
| Классификация МПЗ | В структуре МПЗ выделяются: Материалы Сырье Готовая продукция Товары для перепродажи | В структуре запасов выделяются: Материалы Сырье Незавершенное производство Готовая продажа Товары для перепродажи | Исходя из российских стандартов незавершенное производство не относится к МПЗ, а учитывается в составе расходов организации |
| Оценка актива | Запасы оцениваются по стоимости приобретения | Запасы оцениваются по наименьшей из двух величин: Себестоимость приобретения и возможность чистой стоимости реализации | Применяемое в МСФО правило наименьшей оценки, нацелено в большей степени в признании убытков чем прибыли. В Российской практике применяется резерв под обесценивание материальных ценностей |
| Способы оценки МПЗ при выбытии | По себестоимости каждой единицы, по средней себестоимости и по методу ФИФО | По себестоимости каждой единицы, по средней себестоимости и по методу ФИФО |  |
| Отражение в отчетности | Последствия изменения способов оценки МПЗ; стоимость МПЗ переданных в залог | Обстоятельства, которые привели к восстановлению списанных запасов; соответствующая сумма запасов, признанных в качестве расходов | МСФО требует расширенных комментариев к восстановлению списанных запасов. ПБУ требуют раскрытия информации о последствиях изменения способа оценки МПЗ |

Отечественная практика сформировала собственные подходы к учету МПЗ, которые во многом даже превосходят нормы МСФО с позиции заинтересованного пользователя информацией. Российские правила бухгалтерского учета постепенно сближаются с МСФО. Отчетность по МСФО, в дополнение к отчетности, составляемой в соответствии с российскими ПБУ, уже принята многими крупными российскими организациями. Но большинство российских организаций продолжает использовать для подготовки своей отчетности только ПБУ.

Основной проблемой перехода является недостаток ресурсов, необходимых для перехода на эти стандарты. Переход на МСФО и их применение - довольно затратная задача, особенно в условиях когда организациям приходится одновременно готовить отчетность, во-первых, налоговую, во-вторых, бухгалтерскую в соответствии с ПБУ и, в третьих, финансовую в соответствии с МСФО.

Внедрение международных стандартов диктуется экономической необходимостью. Прозрачная и качественная финансовая отчетность является неотъемлемым условием развития, как финансового рынка, так и реального сектора экономики в условиях кризиса и выхода из него. Поэтому перспективы МСФО в России рано или поздно будут в том или ином виде внедрены в национальную систему бухгалтерского учета. Скорость этого процесса зависит от эффективного взаимодействия между государством, бизнесом и профессиональным бухгалтерским и аудиторским сообществом.

# **3. Анализ материально-производственных запасов**

# **3.1 Анализ состава и динамики материально-производственных запасов**

Анализ финансового состояния начинают с изучения состава и структуры имущества предприятия по данным бухгалтерского баланса с использованием методов горизонтального и вертикального анализа.

Актив бухгалтерского баланса позволяет дать общую оценку изменения всего имущества предприятия, выделить в его составе внеоборотные активы (I раздел баланса) и оборотные активы (II раздел баланса), изучить динамику структуры имущества.

Анализ динамики состава и структуры имущества дает возможность установить размер абсолютного и относительного прироста (уменьшения) всего имущества предприятия и отдельных его видов.

Прирост актива указывает на расширение деятельности предприятия, но также может быть результатом влияния инфляции. Уменьшение актива свидетельствует о сокращении предприятием хозяйственного оборота и может быть следствием износа основных средств, или результатом снижения платежеспособного спроса на товары, работы и услуги предприятия и т.п.

Показатели структурной динамики отражают долю участия каждого вида имущества в общем изменении совокупных активов. Их анализ позволяет сделать вывод том, в какие активы вложены вновь привлеченные финансовые ресурсы или какие активы уменьшились за счет оттока финансовых ресурсов.

В ходе горизонтального анализа определяется изменение разных статей баланса за анализируемый период (абсолютное и относительное отклонение).

В ходе вертикального анализа определяется удельный вес статей баланса. Сведения о размещении капитала, имеющегося в распоряжении предприятия, содержатся в активе баланса.

Таблица 3.1. Анализ состава и структуры имущества ЗАО «Электроагрегат» за 2009-2011 гг.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | 2009 | | 2010 | | 2011 | | Изменение (+-) | |
| Актив | тыс. руб. | %к итогу | тыс. руб. | %к итогу | тыс. руб. | %к итогу | тыс. руб. | % к 2009 г |
| А | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| I. Внеоборотные активы | | | | | | | | |
| Нематериальные активы | 178 | 0,00 | 206 | 0,003 | 353 | 0,01 | 175 | 198,3 |
| Основные средства | 38543 | 0,79 | 45779 | 0,75 | 28213 | 0,43 | -10330 | 73,2 |
| Незавершенное строительство | 25 | 0,001 | - | - | - | - | -25 | 0,0 |
| Доходные вложения | 2086 | 0,04 | 190 | 0,003 | - | - | -2086 | 0 |
| Долгосрочные финансовые вложения | 6556 | 0,13 | 270087 | 4,41 | 1393089 | 21,06 | 1386533 | 212,5 |
| Отложенные налоговые активы | 5394 | 0,11 | 916 | 0,01 | 567 | 0,01 | -4827 | 10,5 |
| Прочие внеоборотные активы | - | - | - | - | 8 | 0,0001 | 8 | 0 |
| Итого по разделу I | 52782 | 1,08 | 317178 | 5,18 | 1422230 | 21,50 | 1369448 | 2694,5 |
| II. Оборотные активы | | | | | | | | |
| Запасы | 1621205 | 33,21 | 2137250 | 34,89 | 2311230 | 34,94 | 690025 | 142,6 |
| в том числе: |  | 0,57 |  | 0,58 |  | 0,40 | -1634 | 94,1 |
| сырье, материалы | 27799 |  | 35457 |  | 26165 |  |  |  |
| Готовая продукция и товары для перепродажи | 1495950 | 30,65 | 2062383 | 33,67 | 2247397 | 33,97 | 751447 | 150,2 |
| Товары отгруженные | 79552 | 1,63 | 19647 | 0,32 | 23127 | 0,35 | -56425 | 29,1 |
| Расходы будущих периодов | 17904 | 0,37 | 19763 | 0,32 | 14540 | 0,22 | -3364 | 81,2 |
| НДС | 35833 | 0,73 | 50371 | 0,82 | 37940 | 0,57 | 2107 | 105,9 |
| Дебиторская задолженность | 1664359 | 34,10 | 1893373 | 30,91 | 1926215 | 29,12 | 261856 | 115,7 |
| Краткосрочные финансовые вложения | 1353059 | 27,72 | 1477380 | 24,12 | 791575 | 11,97 | -561484 | 58,5 |
| Денежные средства | 153269 | 3,14 | 248935 | 4,06 | 124200 | 1,88 | -29069 | 81,0 |
| Прочие оборотные активы | 576 | 0,01 | 1457 | 0,02 | 1609 | 0,02 | 1033 | 279,3 |
| Итого по разделу II | 4828301 | 98,92 | 5808766 | 94,82 | 5192769 | 78,50 | 364468 | 107,5 |
| БАЛАНС | 4881083 | 100,00 | 6125944 | 100,00 | 6614999 | 100,00 | 1733916 | 135,5 |

Как видно из данных табл. 3.1, стоимость имущества организации за последние три года увеличилась на 35,5%, а сумма запасов на 42,6%. При этом отмечается значительный рост готовой продукции и товаров для перепродажи - 50,2% и снижение остатков сырья и материалов на 5,9%.

В структуре актива баланса ЗАО «Электроагрегат» произошли некоторые изменения. По-прежнему наибольший удельный вес занимают оборотные активы, хотя их доля сократилась на 20,42% и составила в 2011 году 78,5%.

Доля запасов колеблется от 33,21% в 2009 г. до 34,94% в 2011 году и представлена в основном готовой продукцией и товарами для перепродажи, доля которых составили соответственно 30,65% и 33,97%.

Для более детального изучения движения материально - производственных запасов рассмотрим подробнее динамику и структуру запасов ЗАО «Электроагрегат» (табл. 3.2).

Как видно по данным таблицы 3.3, общая стоимость материально - производственных запасов за исследуемые три года возросла на 42,6%, что в денежном выражении составляет 690025 руб. Важно отметить, что увеличение наблюдается только по статье готовая продукция и товары для перепродажи.

Структура материально - производственных запасов за анализируемый период существенно не изменилась. Наибольший удельный вес занимает готовая продукция.

Таблица 3.2. Состав и динамика запасов ЗАО «Электроагрегат» за 2009-2011 гг

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2009 г | | 2010 г | | 2011 г | | Отклонение, 2011 от 2009 гг. тыс. руб. | Темп роста, % |
|  | Тыс. руб. | % | Тыс. руб. | % | Тыс. руб. | % |  |  |
| Запасы | 1621205 | 100 | 2137250 | 100 | 2311230 | 100 | +690025 | 142,6 |
| в том числе: сырье, материалы | 27799 | 1,7 | 35457 | 1,7 | 26165 | 1,1 | -1634 | 94,1 |
| Готовая продукция и товары | 1495950 | 92,3 | 2062383 | 96,5 | 2247397 | 97,2 | +751447 | 150,2 |
| Товары отгруженные | 79552 | 4,9 | 19647 | 0,9 | 23127 | 1,0 | -56425 | 29,1 |
| Расходы будущих периодов | 17904 | 1,1 | 19763 | 0,9 | 14540 | 0,7 | -3364 | 81,2 |

Таким образом, горизонтальный и вертикальный анализ бухгалтерского баланса показал, что стоимость имущества ЗАО «Электроагрегат» увеличилась на 35,5%, что явилось следствием роста долгосрочных финансовых вложений, товаров для перепродажи и дебиторской задолженности. В организации наблюдается рост готовой продукции на складе, что может являться следствием трудностей с их продажей.

# **3.2 Анализ оборачиваемости материально-производственных запасов**

# Оборачиваемость запасов - процесс обновления и замены запасов посредством перемещения материальных ценностей (вложенных в них денежных средств) из категории запасов в производственный и / или реализационный процесс.

Оборачиваемость запасов характеризует подвижность средств, которые предприятие вкладывает в создание запасов: чем быстрее денежные средства, вложенные в запасы, возвращаются на предприятие в форме выручки от реализации готовой продукции, тем выше деловая активность организации. Показателями оборачиваемости запасов (как и других оборотных активов) являются:

1) прямой показатель оборачиваемости - коэффициент оборачиваемости запасов Кз об, который характеризует скорость обновления запасов предприятия (другими словами - количество оборотов денежных средств, вложенных в запасы, за отчетный период):

Кз об = ВР / З, (3.1.)

где ВР - выручка от реализации продукции (ден. ед.);

З - средняя за отчетный период величина анализируемой категории запасов (ден. ед.).

2) обратный показатель оборачиваемости - период оборота запасов

Дз об - число дней, за которое полностью обновляются запасы предприятия:

Дз об = Тусл. / Кз об (3.2)

где Тусл. - условный (финансовый) год, состоящий из 360 дней (12 равновеликих месяцев по 30 дней); (дни).

Как видно по данным таблицы 3.3, показатели оборачиваемости запасов в целом имеют тенденцию снижения. За период с 2009 по 2011 год оборачиваемость запасов снизилась на 1,25 оборота, что в относительном выражении составляет 33,9%. Такая тенденция является отрицательной, так как снижение показателей оборачиваемости свидетельствует об увеличении срока оборота запасов.

Так за изучаемый период количество дней одного оборота запасов возросло в 1,5 раза или на 49 дней. В 2011 году период оборачиваемости запасов в целом составил 147 дней.

Если рассмотреть оборачиваемость по составу запасов, то видно, что оборачиваемость материалов достаточно высока и имеет незначительный рост - 0,4%. Период оборачиваемости материалов за последние три года не изменился и составил 2 дня.

Таблица 3.3. Анализ показателей оборачиваемости материально - производственных запасов ЗАО «Электроагрегат» за 2009-2011 гг.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2009 г | 2010 г | 2011 г | Отклонение 2010 от 2009 гг., руб. | Отклонение 2011 от 2009 гг., руб. | Темп роста, % |
| Запасы | 1621205 | 2137250 | 2311230 | 516045 | 173980 | 142,6 |
| сырье, материалы | 27799 | 35457 | 26165 | 7658 | -9292 | 94,1 |
| Готовая продукция и товары | 1495950 | 2062383 | 2247397 | 566433 | 185014 | 150,2 |
| Товары отгруженные | 79552 | 19647 | 23127 | -59905 | 3480 | 29,1 |
| Выручка от реализации | 5983094 | 6861255 | 5654799 | 878161 | -1206456 | 94,5 |
| Оборачиваемость запасов, кол-во | 3,69 | 3,21 | 2,44 | -0,48 | -0,77 | 66,1 |
| Период оборота запасов, дн. | 98 | 112 | 147 | 14 | 35 | 150 |
| Оборачиваемость материалов, дни | 215,2 | 193,5 | 216,1 | -21,7 | 22,6 | 100,4 |
| Период оборачиваемости материалов, кол-во | 1,67 | 1,86 | 1,67 | 0,19 | -0,19 | 100 |
| Оборачиваемость готовой продукции, кол-во | 3,99 | 3,33 | 2,52 | -0,66 | -0,81 | 63,2 |
| Период оборота готовой продукции, дн. | 90 | 108 | 143 | 18 | 35 | 158,9 |

В тоже время оборачиваемость готовой продукции снизилась на 1,47 оборота, и составила в 2011 году 2,52 оборота, что на 36,8% меньше чем в 2009 году. Период оборачиваемости увеличился на 53 дня и составил в 2011 году 143 дня.

Численным показателем оборачиваемости запасов материалов является скорость их перехода из одной функциональной формы в следующую, т.е. из запасов в затраты на производство. Тогда коэффициент оборачиваемости запасов материалов рассчитывается по формуле:

Кзм = З / ЗМ (3.3)

Таким образом, можно говорить о том, что в организации существуют определенные трудности с реализацией готовой продукции.

# **3.3 Анализ и оценка эффективности использования материально-производственных запасов**

Для оценки уровня эффективности работы организации используют показатели рентабельности. Этот показатель характеризует степень доходности, прибыльности, позволяет оценить какую прибыль имеет организация с каждого рубля средств вложенных в активы. Показатели рентабельности ЗАО «Электроагрегат» представлены в табл. 3.5.

Можно перечислить следующие основные показатели, характеризующие эффективность использования материальных ресурсов.

- Рентабельность запасов = прибыль от продаж / средняя величина запасов

Рентабельность запасов показывает, сколько единиц прибыли (в зависимости расчета - прибыли от продажи, до налогообложения или чистой) приходится на рубль запасов, сырья, материалов, готовой продукции и т.д. Это наиболее обобщающий показатель эффективности использования материальных ресурсов.

- Материалоотдача (коэффициент оборачиваемости материальных расходов) = выручка от продажи / материальные расходы

Материалоотдача показывает, сколько рублей продукции приходится на 1 рубль материальных расходов. Чем больше рублей продукции приходится на 1 рубль материальных расходов, тем быстрее оборачиваются материальные ресурсы и тем выше их отдача.

- Материалоемкость = материальные расходы / выручка от продажи = 1 / материалоотдача

Производство может быть как материалоемким, так и трудоемким, поэтому этот показатель имеет большое значение при проведении анализа. Чем выше его величина по сравнению с предыдущим периодом или с запланированным значением, тем менее эффективно используются сырье и материалы и тем менее эффективно работает предприятие.

Рассмотрим показатели рентабельности в ЗАО «Электроагрегат» за 2009-2011 гг. (табл. 3.4.).

Как видно из данных таблицы 3.4, показатели рентабельности имеют тенденцию к снижению. Эти показатели характеризуют степень доходности, прибыльности, позволяют оценить какую прибыль имеет организация с каждого рубля средств вложенных в активы.

Таблица 3.4. Показатели рентабельности ЗАО «Электроагрегат» за 2009-2011 гг.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2009 г | 2010 г | 2011 г | Отклонение 2010 от 2009 гг. | Отклонение 2011 от 2010 гг. | Темп роста, % |
| Прибыль до налогообложения | 274539 | 97308 | 83011 | -177231 | -14297 | 30,24 |
| Чистая прибыль | 192039 | 44794 | 49968 | -147245 | 5174 | 26,02 |
| Выручка от реализации | 5983094 | 6861255 | 5654799 | 878161 | -1206456 | 94,5 |
| Рентабельность активов = Чистая прибыль / Средняя стоимость активов | 3,93 | 0,73 | 0,76 | -3,2 | 0,03 | 19,20 |
| Рентабельность собственного капитала = Чистая прибыль / Собственный капитал | 24,81 | 5,65 | 5,93 | -19,16 | 0,28 | 23,90 |
| Рентабельность продаж = Прибыль от реализации продаж / Выручка от реализации | 6,27 | 1,82 | 4,59 | -4,45 | 2,77 | 73,14 |
| Рентабельность основной деятельности = Прибыль от реализованной продукции / Себестоимость | 7,91 | 2,37 | 6,25 | -5,54 | 3,88 | 79,06 |
| Рентабельность материально-производственных запасов = чистая прибыль / Величина запасов | 0,193 | 0,058 | 0,112 | -0,135 | 0,054 | 0,58 |
| Материалоотдача = Выручка / стоимость материалов | 215,2 | 193,5 | 216,1 | -21,7 | 22,6 | 100,4 |

Рентабельность активов отражает, насколько эффективно организация использует активы. С точки зрения инвестиций, позволяет оценить возможную прибыль при осуществлении вложений. В 2011 году этот показатель существенно снизился по сравнению с 2009 годом, он составил 0,76%.

Рентабельность реализации, показывает какова прибыль от операционной деятельности. В ЗАО «Электроагрегат» данный коэффициент находится на низком уровне, который означает, что на один рубль выручки приходится 5 копеек прибыли.

Рентабельность материально - производственных запасов за три года сократилась на 0,081 пункта. Что свидетельствует о снижении эффективности использования материально - производственных запасов.

Проанализировав показатели рентабельности организации, можно говорить об отрицательной тенденции, т.к. все коэффициенты существенно снизились. Это связано со снижением суммы прибыли за анализируемый период примерно в 8 раз.

Показатели финансовых результатов характеризуют абсолютную эффективность работы организации. Важнейшим финансовым показателем является прибыль, характеризующая степень деловой активности и финансового благополучия.

Влияние на прибыль материально - производственных запасов очевидна: материальные расходы целиком включаются в себестоимость продукции. Следовательно, при их увеличении растет себестоимость продукции, что снижает прибыль предприятия. Поэтому необходимо проводить более детальный анализ материальных расходов. С ростом объемов производства неизбежно увеличивается переменная составляющая затрат (прямые материальные расходы). Тревогу может вызвать более быстрый рост материальных расходов по сравнению с тепами роста произведенной и проданной продукции. Это может произойти из-за внешних причин (инфляции, роста цен на покупные сырье, материалы, топливо, неблагоприятной рыночной конъюнктуры и т.д.) и внутренних факторов (неэффективного руководства, потерями от брака, хищениями, неправильным хранением и транспортировкой и т.д.).

Для выявления финансового результата выручку сравнивают с затратами на производство продукции. Основным источником для информации для анализа финансовых результатов является форма №2 «Отчет о прибылях и убытках». Анализ финансовых результатов представлен в табл. 3.5.

Таблица 3.5. Анализ финансовых результатов ЗАО «Электроагрегат» за 2009-2011 гг.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2009 | 2010 | 2011 | Отклонение 2010 от 2009 гг. | Отклонение 2011 от 2010 гг. | Темп роста, % |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| Выручка (нетто) от продажи товаров | 5983094 | 6861255 | 5654799 | 878161 | -1206456 | 94,5 |
| Себестоимость проданных товаров, работ | 4312839 | 5262377 | 4150116 | 949538 | -1112261 | 96,2 |
| Валовая прибыль | 1670255 | 1598878 | 1504683 | -71377 | -94195 | 90,1 |
| Коммерческие расходы | 1357684 | 1473933 | 1245306 | 116249 | -228627 | 91,7 |
| Прибыль (убыток) от продаж | 312571 | 124945 | 259377 | -187626 | 134432 | 70,8 |
| Проценты к получению | 140589 | 177618 | 235659 | 37029 | 58041 | 430,0 |
| Проценты к уплате | 147543 | 210010 | 218598 | 62467 | 8588 | 197,3 |
| Прочие доходы | 161765 | 501271 | 307089 | 339506 | -194182 | 38,1 |
| Прочие расходы | 192843 | 496516 | 500516 | 303673 | 4000 | 61,6 |
| Прибыль (убыток) до налогообложения | 274539 | 97308 | 83011 | -177231 | -14297 | 30,2 |
| Отложенные налоговые активы | 5350 | 7139 | 392 | 1789 | -6747 | 7,3 |
| Отложенные налоговые обязательства | 900 | 348 | 197 | -552 | -151 | 21,9 |
| Текущий налог на прибыль | 86777 | 43319 | 32946 | -43458 | -10373 | 38,0 |
| Налоговые санкции | 0 | 2404 | 98 | 2404 | -2306 | 0,0 |
| Чистая прибыль (убыток) | 192039 | 44794 | 49968 | -147245 | 5174 | 26,0 |

Прибыль организации зависит от величины выручки от реализации продукции и себестоимости. Как показывают данные таблицы 3.5, за анализируемый период выручка от продажи продукции товаров, работ, услуг уменьшилась на 5,5%, что в стоимостном выражении составило 328295 тыс. руб.

Себестоимость проданной продукции снизилась на 3,8%, что определило снижение валовой прибыли на 9,9%. На величину чистой прибыли оказывают влияние сумма прочих доходов и расходов. Превышение прочих расходов над прочими доходами, привело к снижению суммы чистой прибыли на 74%.

Основой устойчивого положения и финансовой стабильности экономики служит финансовая устойчивость как один из значимых структурных элементов экономического состояния страны. Финансовая устойчивость служит основой прочного положения коммерческой организации. Чем выше устойчивость предприятия, тем более оно независимо от неожиданного изменения рыночной конъюнктуры и, следовательно, тем меньше риск оказаться на грани банкротства.

Таким образом, изучив финансовую отчетность ЗАО «Электроагрегат» можно сделать вывод о том, что организация имеет неустойчивое финансовое положение, активы организации в основном сформированы за счет привлеченных кредитов и займов. Безусловно, негативным фактом является, уменьшение наличности на текущем счете организации.

# **Заключение**

В ходе выполнения дипломной работы был исследован, порядок ведения бухгалтерского учета, организация контроля за движением и сохранностью материально - производственных запасов в ЗАО «Электроагрегат», а также проведен экономический анализ деятельности данной организации.

По результатам проведенных исследований можно сделать ряд выводов.

В соответствии с учетной политикой организации, ЗАО «Электроагрегат» организовано структурное подразделение - бухгалтерская служба, которая возглавляется главным бухгалтером.

В ЗАО «Электроагрегат» применяется линейная структура, т.е. работники бухгалтерии подчиняются непосредственно главному бухгалтеру. Данная структура предусматривает централизацию бухгалтерского учета, которая предполагает обобщение учетных данных в главной бухгалтерии. Что, на наш взгляд позволяет рационально организовать труд персонала бухгалтерии.

Для отражения операций по движению материально - производственных запасов в организации применяется счет 10 «Материалы» с субсчетами в соответствии с Планом счетов. Фактическая себестоимость материалов формируется на счете 10, без использования счетов 15 и 16. Себестоимость материалов списанных в производство определяется методом средней себестоимости. Проведенный горизонтальный и вертикальный анализ бухгалтерского баланса позволяет сделать ряд выводов.

Стоимость имущества организации за период 2009-2011 гг. увеличилась на 35,5%, а сумма запасов на 42,6%. При этом отмечается значительный рост готовой продукции и товаров для перепродажи - 50,2% и снижение остатков сырья и материалов на 5,9%. В структуре актива баланса ЗАО «Электроагрегат» произошли некоторые изменения. По-прежнему наибольший удельный вес занимают оборотные активы, хотя их доля сократилась на 20,42% и составила в 2011 году 78,5%.

Доля запасов колеблется от 33,21% в 2009 г. до 34,94% в 2011 году и представлена в основном готовой продукцией и товарами для перепродажи, доля которых составили соответственно 30,65% и 33,97%. Общая стоимость материально - производственных запасов за исследуемые три года возросла на 42,6%, что в денежном выражении составляет 690025 руб. Важно отметить, что увеличение наблюдается только по статье готовая продукция и товары для перепродажи.

Кроме того наметилась тенденция усиления зависимости организации от привлеченных средств, рост задолженности поставщикам свидетельствует о трудностях в оплате счетов и недостатке денежных средств. В 2011 году активы организации на 13% сформированы за счет собственных средств, а на 87% за счет привлеченных кредитов и займов.

Показатели оборачиваемости запасов в целом имеют тенденцию снижения. За период с 2009 по 2011 год оборачиваемость запасов снизилась на 1,25 оборота, что в относительном выражении составляет 33,9%. Такая тенденция является отрицательной, так как снижение показателей оборачиваемости свидетельствует об увеличении срока оборота запасов.

Так за изучаемый период количество дней одного оборота запасов возросло в 1,5 раза или на 49 дней. В 2011 году период оборачиваемости запасов в целом составил 147 дней. Если рассмотреть оборачиваемость по составу запасов, то видно, что оборачиваемость материалов достаточно высока и имеет незначительный рост - 0,4%. Период оборачиваемости материалов за последние три года не изменился и составил 1,67 дня.

В тоже время оборачиваемость готовой продукции снизилась на 1,47 оборота, и составила в 2011 году 2,52 оборота, что на 36,8% меньше чем в 2009 году. Период оборачиваемости увеличился на 53 дня и составил в 2011 году 143 дня.

Показатели рентабельности имеют тенденцию к снижению. Эти показатели характеризуют степень доходности, прибыльности, позволяют оценить какую прибыль имеет организация с каждого рубля средств вложенных в активы. Рентабельность активов отражает, насколько эффективно организация использует активы. С точки зрения инвестиций, позволяет оценить возможную прибыль при осуществлении вложений. В 2011 году этот показатель существенно снизился по сравнению с 2009 годом, он составил 0,76%.

Рентабельность реализации, показывает какова прибыль от операционной деятельности. В ЗАО «Электроагрегат» данный коэффициент находится на низком уровне, который означает, что на один рубль выручки приходится 5 копеек прибыли.

Рентабельность материально - производственных запасов за три года сократилась на 0,081 пункта. Что свидетельствует о снижении эффективности использования материально - производственных запасов.

Проанализировав показатели рентабельности организации, можно говорить об отрицательной тенденции, т.к. все коэффициенты существенно снизились. Это связано со снижением суммы прибыли за анализируемый период примерно в 8 раз. Изучив действующую практику бухгалтерского учета материалов в ЗАО «Электроагрегат», можно говорить о том, что учет ведется в соответствии с нормами действующего законодательства.

Итак, основными направлениями совершенствования учета материально - производственных запасов в ЗАО «Электроагрегат» является, во-первых, разработка реестра мест хранения, каждому складу присваивается постоянный номер, который впоследствии указывается на всех документах, относящихся к операциям данного склада.

Таким образом, качественные изменения в организацию бухгалтерского учета сырья и материалов вносит использование современных автоматизированных систем. Применение средств автоматизации позволяет значительно повысить контрольные функции, достоверность и оперативность бухгалтерского учета, использование его данных для управления производством, открывает широкие возможности для комплексной механизации и автоматизации всех планово-экономических расчетов.

# **Список литературы**

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 №51-ФЗ (ред. от 30.11.2011) // Консультант Плюс

2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 №14-ФЗ (ред. от 30.11.2011) // Консультант Плюс

. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 №146-ФЗ (ред. от 03.12.2011) // Консультант Плюс

. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ (ред. от 06.12.2011) // Консультант Плюс

. О бухгалтерском учете: федер. закон от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ (ред. от 05.10.2011) // Консультант Плюс

. О формах бухгалтерской отчетности организаций. Утверждено приказом Минфина РФ от 02.07.2010 г. №66н (ред. от 05.10.2011) // Консультант Плюс

. Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению: приказ Минфин РФ от 31 октября 2000 г. №94н (ред. от 08.11.2010) // Консультант Плюс

. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов» Приказ Минфина РФ от 28.12.2001 №119н (ред. от 24.12.2010) // Консультант Плюс

. Положение по ведению бухгалтерского учета «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008. Утверждено приказом Минфина от 06.10.2008 г. №106н (в ред. приказа Минфина от 08.11.2010) // Консультант плюс

. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» ПБУ 2/2008. Утверждено приказом Минфина от 24 октября 2008 г. №116н (в ред. приказа Минфина от 08.11.2010) // Консультант плюс

. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2006. Утверждено приказом Минфина от 27 ноября 2006 г. №154н (в ред. от 24.12.2010) // Консультант плюс

. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99. Утверждено приказом Минфина от 6 июля 1999 г. №43н (ред. от 08.11.2010) // Консультант плюс

. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально - производственных запасов» ПБУ 5/01. Утверждено приказом Минфина 09.06.2001 №44н (ред. от 25.10.2010) // Консультант плюс

. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01. Утверждено приказом Минфина от 30 марта 2001 г. №26н (ред. от 24.12.2010) // Консультант плюс

. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/98. Утверждено приказом Минфина от 25 ноября 1998 г. №56н (ред. 20.12.2007) // Консультант плюс

. Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» ПБУ 8/01. Утверждено приказом Минфина от 13.12.2010 №167н // Консультант плюс

. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99. Утверждено приказом Минфина от 6 мая 1999 г. №32н (ред. от 08.11.2010) // Консультант плюс

. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99. Утверждено приказом Минфина от 6 мая 1999 г. №33н (ред. от 08.11.2011) // Консультант плюс

. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению: приказ Минфин Российской Федерации от 31 октября 2000 г. №94н (ред. от 08.11.2010) // Консультант Плюс

20. Абрютина М.С. Анализ финансово-экономической деятельности предприятия: Учебно-практическое пособие / М.С. Абрютина, А.В. Грачев - М: Дело и сервис, 2010.-346 с.

21. Астахов В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет / В.П. Астахов - М.: Феникс, 2011. - 890 с.

. Бабаев Ю.А. Бухгалтерский учет: Учебник / Ю.А. Бабаев - М.: ЮНИТИ, 2011.-583 с.

22. Баканов М.И. Теория экономического анализа / М.И. Баканов, А.д. Шеремет - М.: Финансы и статистика, 2009. - 536 с.

23. Баканов М.И. Теория экономического анализа. / М.И. Баканов, А.Д. Шеремет - М.:ФИС, 2010.-366 с.

. Бакина С.И. Больничный лист. Расчеты в примерах: практическое пособие / С.И. Бакина - М.: Финансы и статистика, 2011. - 162 с.

. Балабанов И.Т. Финансовый анализ и планирование хозяйствующего субъекта. / И.Т. Балабанов. - М.: Финансы и статистика, 2010.-369 с.

. Басовский Л.Е. Экономический анализ / Л.Е. Басовский, А.Л. Басовский - М.: Инфра-М, 2009. - 222 с.

27. Бахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет / М.А. Бахрушина - М.: ООО «Финстатинформ», 2011. - 624 с.

28. Бухгалтерский финансовый учет: учебник / Ю.И. Бахтурина, Т.В. Дедова, Н.Л. Денисов и др.; под ред. Н.Г. Сапожниковой. - Воронеж: Издательско-полиграфический центр Воронежского государственного университета, 2012. - 660 с.

29. Бухгалтерский учет: учебник / П.С. Безруких, А.С. Бакаев, Н.Д. Врублевский и др.; под ред. П.С. Безруких. - 4-е изд.; перераб. и доп. - М.: Бухгалтерский учет, 2010. - 719 с.

30. Вещунова Н.Л. Бухгалтерский и налоговый учет: Учебник / Н.Л. Вещунова. - М.: Проспект, 2012. - 843 с.

. Гиляровская Д.В., Комплексный экономический анализ деятельности: Учебное пособие / Д.В. Гиляровская, Д.В. Лысенко - М.: «Издательство проспект», 2009 - 245 с.

. Глушков И.Е. Бухгалтерский учет на предприятиях различных форм собственности / И.Е. Глушков - М.: КноРус, 2011. - 944 с.

. Донцова Л.В. Никифорова Н.А. Анализ финансовой отчетности: Учебник / Л.В. Донцова, Н.А. Никифорова - М.: Дело и Сервис, 2009. - 359 с.

34. Едронова В.Н. Учет и оценка финансовых активов. / В.Н. Едронова, Е.А. Мизиковский. - М.: ФИС, 2010.

35. Ендовицкий Д.А. Анализ инвестиционной привлекательности организации / Д.А. Ендовицкий, Н.А. Батурина, В.А. Бабушкин - М.: КноРус, 2010. - 376 с.

36. Ендовицкий А.Д. Экономический анализ активов организации: учебник / Д.А. Ендовицкий, А.Н. Исаенко, В.А. Лубков - М.: Эксмо, 2009. - 606 с.

. Канке А.А. Анализ финансово-хозяйственной деятельности./ А.А. Канке - М., Форум, 2010. - 315 с.

. Каморджанова И.А. Бухгалтерский финансовый учет / И.А. Каморджанова, И.Б. Карташова - СПб.: Питер, 2012. - 288 с.

. Камышанов П.И. Бухгалтерская финансовая отчетность: составление и анализ. / П.И. Камышанов, А.П. Камышанов - М.: Омега-Л, 2009. - 221 с.

40. Ковалев В.В. Финансовый анализ / В.В. Ковалев. - М.: ФИС, 2009.

41. Кожинов В.Я. Современный бухгалтерский учет / В.Я. Кожинов - М.: Альфа-Пресс, 2010. - 768 с.

42. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: учебник / Н.П. Кондраков. - М.: ИНФРА-М, 2011. - 720 с.

43. Макальская М.Л. Бухгалтерский учет / М.Л. Макальская, И.А. Фельдман - М.: Высшие образования, 2009. - 443 с.

44. Мельник М.В. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия / М.В. Мельник, Е.Б. Герасимова - Форум, 2010. - 316 с.

45. Полковский Л.М. Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности: учебно-методический комплекс / Л.М. Полковский. - М.: Финансы и статистика, 2009. - 292 с.

46. Пястолов С.М. Анализ финансово-хозяйственной деятельности / С.М. Пястолов. - М.: ИНФРА-М, 2011. - 428 с.

47. Рыбакова О.В. Бухгалтерский управленческий учет и управленческое планирование / О.В. Рыбаков. - М.: Финансы и статистика. - 2009. - 281 с.

48. Соколова Я.В. Бухгалтерский учет / Я.В. Соколова - М.: Проспект, 2008. - 771 с.

49. Савицкая Г.В. Методика комплексного анализа хозяйственной деятельности: Учебное пособие / Г.В. Савицкая - М.: Инфра - М, 2010. - 408 с.

50. Сапожникова Н.Г. Бухгалтерский учет: Учебник / Н.Г. Сапожникова. - М.: КНОРУС, 2010. - 471 с.

. Сапожникова Н.Г. Бухгалтерский учет: бухгалтерская финансовая отчетность/ Н.Г. Сапожникова, Н.Л. Денисов - М.: Финансы и статистика, 2008. - 238 с.

. Соловьева О.В. Международные стандарты финансовой отчетности. Концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности / О.В. Соловьева. - М.: ЭКСМО, 2010. - 288 с.

. Стражева Н.С. Бухгалтерский учет / Н.С. Стражева, А.В. Стражев - Издат: Современная школа, 2010. - 672 с.

54. Титаренко Г.А. Автоматизированные информационные системе в работе бухгалтера / Г.А. Титаренко - М.: Инфра-М, 2011. - 280 с.

55. Чая В.Т. Бухгалтерский учет / В.Т. Чая, О.В. Латыпова - М.: Кнорус, 2009. - 496 с.

56. Шеремет А.Д Комплексный анализ хозяйственной деятельности / А.Д. Шеремет - М.: Инфра - М, 2009. - 416 с.

|  |
| --- |
| [Вернуться в библиотеку по экономике и праву: учебники, дипломы, диссертации](http://учебники.информ2000.рф/index.shtml)  [Рерайт текстов и уникализация 90 %](http://учебники.информ2000.рф/rerait-diplom.shtml)  [Написание по заказу контрольных, дипломов, диссертаций. . .](http://учебники.информ2000.рф/napisat-diplom.shtml) |