**14.12.2020г.**

 **19-ЭК-1д**

**Основы бухгалтерского учета**

**Процесс снабжения**

В производственно-коммерческой деятельности организации совершаются многочисленные и разнообразные хозяйственные операции, составляющие содержание определенных хозяйственных процессов.

Деятельность организации представляет собой непрерывное движение, кругооборот хозяйственных средств, в ходе которого они переходят из одной формы в другую. Изменяется также величина средств – возрастает или уменьшается их масса. Движение средств происходит в виде непрерывного их кругооборота, где можно выделить процессы снабжения, производства и продажи.

В процессе снабжения организации приобретают у поставщиков сырье, материалы, топливо, полуфабрикаты и другие предметы труда, необходимые для изготовления продукции, выполнения работ, оказания услуг.

Поскольку материальные ценности полностью потребляются в процессе производства, организация должна постоянно пополнять свои запасы новыми предметами труда. Осуществляя процесс снабжения, организация уплачивает поставщику за приобретенные у него материальные ценности соответствующую сумму денежных средств, исходя из установленных на них цен.

Материальные ресурсы в учете и отчетности отражаются по фактической себестоимости их приобретения (заготовления).

Фактическая себестоимость материальных ресурсов складывается из двух основных элементов: покупной стоимости и транспортно-заготовительных расходов.

Транспортно-заготовительные расходы включают расходы на транспортировку, хранение и доставку материалов на склад организации; оплату процентов поставщикам за предоставленный коммерческий кредит; комиссионные вознаграждения, уплаченные снабженческим, внешнеэкономическим организациям; стоимость услуг товарных бирж; таможенные пошлины и другие аналогичные расходы, связанные с заготовлением материалов.

В себестоимость материальных ресурсов не включаются суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные поставщикам, транспортным и другим организациям.

Планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по его применению организациям при формировании их учетной политики предоставлено право самостоятельно определять способ учета процесса снабжения:

по фактической себестоимости приобретения у поставщиков без использования счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»;

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

В первом случае оприходование материальных ресурсов отражается по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» независимо от того, когда они поступили на склад организации – до или после получения расчетных документов поставщиков. Оборот по дебету счета 10 «Материалы» показывает фактическую себестоимость материальных ресурсов, оборот по кредиту – их выбытие по фактической себестоимости, дебетовый остаток – наличие материальных ресурсов в запасе на начало и конец отчетного периода по фактической себестоимости.

Во втором случае на основании расчетных документов поставщиков дебетуется счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», кредитуется счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» на фактическую себестоимость материальных ресурсов. Записи на счетах производятся независимо от того, когда они поступили на склад организации – до или после получения расчетных документов поставщиков. Затем на счетах отражается оприходование фактически поступивших на склад материалов. При этом дебетуется счет 10 «Материалы» и кредитуется счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» на стоимость фактически поступивших материалов по учетным ценам.

Сальдо по счету 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» дебетовое и показывает стоимость материалов, не поступивших на склад организации (находящихся в пути) до конца отчетного периода; дебетовый оборот отражает общий объем поступлений за отчетный период; кредитовый оборот – фактическую себестоимость материальных ресурсов, поступивших на склад организации за отчетный период. Сумма отклонений между учетной стоимостью фактически поступивших материалов на склад организации и фактической себестоимостью их приобретения, исчисленная по счету 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», списывается на счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» является регулирующим счетом к основному счету 10 «Материалы». Он предназначен для обобщения информации о разнице между учетной стоимостью и фактической себестоимостью приобретения (заготовления) материальных ресурсов.

По дебету или кредиту счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» в корреспонденции со счетом 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» отражается сумма отклонения между учетной стоимостью и фактической себестоимостью материалов, поступивших на склад организации в течение месяца.

В конце месяца по кредиту счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство» отражается сумма отклонения, относящаяся к израсходованным на производство материалам и списанным по учетным ценам на себестоимость продукции (работ, услуг) в течение месяца. Сальдо счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» отражает сумму отклонения, приходящуюся на остаток материалов на складе организации на конец месяца.

Оценка отпуска материальных ресурсов в производство или в иных случаях выбытия осуществляется в соответствии с ПБУ 5/01. При этом при оценке материальных ресурсов по фактической себестоимости заготовления их списание производится одним из следующих способов:

по себестоимости каждой единицы (specifik identification method);

по средней себестоимости (average-cost-method);

по себестоимости первых по времени приобретения материалов (first-in, first-out–method FIFO);

по себестоимости последних по времени приобретения материалов (last-in, first-out–method LIFO).

Перечисленные способы стоимостной оценки списания материальных ресурсов отражаются в учетной политике организации и зависят главным образом от того, какие задачи решаются организацией в области финансов, инвестиций и налогообложения, при этом факторы выбора положений следующие:

влияние на налогообложение и необходимость увеличения или уменьшения балансовой прибыли;

степень автоматизации учета;

количество материальных ресурсов, характер их использования в производстве;

тип или серийность производства.

При формировании учетной политики возможно одновременно применять несколько способов оценки выбытия материальных ресурсов. При этом выбранный метод должен быть единым и неизменным для определенной группы сырья, топлива и т. д. в течение года.

Способ себестоимости каждой единицы основан на индивидуальной оценке материальных ресурсов. Он может быть использован в том случае, если единицы материальных ресурсов в составе запасов на конец отчетного периода четко обозначены как приобретенные в результате тех или иных операций. Прежде всего это относится к материалам, используемым в особом порядке (драгоценным металлам, драгоценным камням и т. п.), и материалам, которые не могут обычным образом заменять друг друга. Возможность применения указанного способа предусмотрена с 1999 г. Способ себестоимости единицы, как правило, применяется в организациях:

с небольшой номенклатурой материальных ресурсов, выполняющих отдельные заказы (индивидуальное производство);

ведущих учет и осуществляющих контроль каждой партии поступающих материальных ресурсов.

Рассмотренный способ позволяет организации оказывать влияние на увеличение или уменьшение прибыли путем выбора для использования в производстве материала с более высокой или более низкой себестоимостью.

Способ оценки запасов по средней себестоимости является универсальным и самым применяемым в учетной практике.

При использовании данного способа оценки запасов себестоимость определяется по каждому виду (группе) запасов как частное от деления общей себестоимости вида (группы) запасов на их количество, соответственно складывающееся из себестоимости и количества остатков запаса на начало месяца и поступивших запасов в течение месяца.

Этот способ является умеренным с точки зрения влияния на прибыль и ликвидность по сравнению с предусмотренными другими.

Его целесообразно применять организациям, так как он:

усредняет прибыль в условиях инфляции;

характеризуется меньшей трудоемкостью, чем ФИФО или ЛИФО.

Способ ФИФО («first in, first out» - расходование запасов в порядке поступления) предполагает, что на производство прежде всего списывают запасы, приобретенные первыми, т. е. запасы, приобретенные раньше других партий (In), должны быть использованы первыми (оut), оставляя в запасе материальные ценности, приобретенные позже. При использовании данного способа материальные ценности, находящиеся в запасе (на складе) на конец отчетного периода, оцениваются по фактической себестоимости последних по времени закупок, а на себестоимость продукции (работ, услуг) израсходованные ценности списываются по фактической себестоимости более ранних по времени закупок.

В условиях инфляции использование способа ФИФО обуславливает занижение стоимости отпущенных в производство материальных ценностей, завышение их остатка в балансе и как следствие – завышение финансового результата от основной деятельности, улучшение показателей ликвидности. Поэтому способ ФИФО наиболее целесообразно применять организациям, которые осуществляют капитальные вложения за счет собственных средств.

10.2. Учет процесса производства

В процессе производства вырабатывается готовая продукция, изготовление которой требует определенных затрат.

Сложность процесса производства, его значимость в хозяйственной деятельности организации, разнообразие затрат требует использование целой группы производственных счетов: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 43 «Готовая продукция», 96 «Резервы предстоящих расходов», 97 «Расходы будущих периодов».

Основным из приведенных счетов является счет 20 «Основное производство». Дебетовый остаток по счету 20 «Основное производство» показывает себестоимость незавершенного производства на начало (конец) отчетного периода, оборот по дебету отражает фактические затраты отчетного периода на производство продукции (работ, услуг); оборот по кредиту – фактическую производственную себестоимость готовой продукции, выпущенной из производства и оприходованной на склад (выполненных работ, оказанных услуг).

При отсутствии остатков незавершенного производства фактическая производственная себестоимость готовой продукции определяется как разница между фактическими затратами текущего отчетного периода и возвратными отходами.

Если по счету 20 «Основное производство» имеются остатки незавершенного производства на начало и на конец отчетного периода, то фактическая себестоимость продукции определяется – остаток незавершенного производства на начало отчетного периода плюс фактические затраты текущего отчетного периода минус возвратные отходы минус остаток незавершенного производства на конец отчетного периода.

Возвратные отходы – это остатки сырья, материалов, полуфабрикатов и других видов материальных ресурсов, образовавшихся в процессе производства продукции (работ, услуг), утратившие полностью или частично потребительские качества исходного ресурса и в силу этого используемые с повышенными затратами (понижением выхода продукции) или неиспользуемые по прямому назначению.

В зависимости от полноты включения затрат в себестоимость продукции (работ, услуг) выпущенную продукцию учитывают:

по полной производственной себестоимости;

по сокращенной себестоимости.

Все производственные расходы по способу отнесения их на себестоимость продукции (работ, услуг) делятся на: прямые и косвенные.

Прямые расходы непосредственно связаны с процессом производства (заработная плата рабочих основного и вспомогательного производства; стоимость материалов, списанных в производство; расходы по содержанию производственного оборудования и др.).

Косвенные расходы связаны с производством нескольких видов продукции (работ, услуг), управлением и обслуживанием основного производства (заработная плата административного персонала, общепроизводственные расходы, общехозяйственные расходы).

При учете продукции (работ, услуг) по полной производственной себестоимости в затраты по ее выпуску включаются как прямые, так и косвенные расходы.

Косвенные расходы сначала учитываются на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы», а затем списываются в дебет счета 20 «Основное производство».

При учете продукции (работ, услуг) по сокращенной себестоимости в затраты по ее выпуску включаются только прямые расходы, а общехозяйственные расходы ежемесячно включаются в себестоимость проданной продукции, что отражается бухгалтерской проводкой по дебету субсчета 90/2 «Себестоимость продаж» в полном объеме.

Порядок формирования себестоимости готовой продукции (работ, услуг) должен быть закреплен в приказе об учетной политике организации.

Особенность учета готовой продукции зависит от применяемого способа ее оценки.

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов готовая продукция учитывается на счете 43 «Готовая продукция». В то же время допускается возможность учета выпуска готовой продукции с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Так как финансовый результат определяется не ранее конца отчетного месяца, то никаких налоговых или иных последствий выбор того или иного способа не несет.

Использование счета 40 для учета выпуска продукции целесообразно в тех организациях и производствах, где, во-первых, требуется оценка отклонений фактической себестоимости от плановой, а во-вторых, где учет таких отклонений может быть тщательно организован.

Выбранный организацией метод оценки готовой продукции подлежит закреплению в приказе об учетной политике.

При любом способе учета готовой продукции по дебету счета 43 отражается ее поступление на склад организации.

Если учет готовой продукции ведется по фактической производственной себестоимости, то поступление готовой продукции на склад отражается по фактически сложившимся затратам на ее изготовление по дебету счета 43 «Готовая продукция» и кредиту счета 20 «Основное производство». При этом фактическую себестоимость готовой продукции определяется только по окончании отчетного периода (месяца).

В том случае, если в приказе об учетной политике закреплен способ учета готовой продукции по нормативной (плановой) производственной себестоимости, то выпуск готовой продукции учитывается с применением или без применения счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Если счет 40 не используется, то на синтетическом счете 43 готовая продукция отражается по фактической производственной себестоимости (аналогично способу учета по фактической себестоимости), а в аналитическом учете – по учетным ценам с выделением отклонений фактической производственной себестоимости изделий от их стоимости по учетным ценам. Такие отклонения учитываются по однородным группам готовой продукции, которые формируются организацией исходя из уровня отклонений фактической производственной себестоимости от стоимости по учетным ценам отдельных изделий.

Поскольку в течение отчетного месяца невозможно оценить выпущенную готовую продукцию по фактической себестоимости, то применяют текущие учетные цены, в качестве которых могут применяться продажные цены, нормативная себестоимость или плановая себестоимость. Организация самостоятельно выбирает тот вид учетной цены, который ее больше устраивает и утверждает способ текущей оценки готовой продукции в приказе об учетной политике. Все операции на счете 43 отражаются в течение месяца в учетных ценах.

В конце месяца после определения фактической себестоимости выпущенной готовой продукции необходимо определить расчетным путем сумму отклонений фактической себестоимости от учетной цены по формуле:

 



Рассчитанные суммы отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции от ее стоимости по учетным ценам, относящиеся к отгруженной и проданной продукции, учитываются на тех же счетах, что и готовая продукция, и отражаются сторнировочной записью в случае экономии (т. е. превышения учетной стоимости готовой продукции над фактической себестоимостью) или дополнительной - при наличии перерасхода (т. е. превышения фактической себестоимости над учетной стоимостью). Процент отклонений и учетная стоимость отгруженной продукции позволяют рассчитать ее фактическую себестоимость и ее остаток на складах на конец месяца.

Таким образом, если учет готовой продукции на счете 43 ведется по нормативной (плановой) себестоимости, то составляются следующие бухгалтерские записи:

Д-т сч. 43 «Готовая продукция» К-т сч. 20 «Основное производство» - на сумму оприходованной на склад готовой продукции по нормативной (плановой) себестоимости;

Д-т сч. 43 «Готовая продукция» К-т сч. 20 «Основное производство» - сторнируется сумма отклонений (экономии) или отражается сумма отклонений (перерасхода) фактической себестоимости от учетной стоимости по выпущенной и сданной на склад готовой продукции;

Д-т сч. 90 «Продажи», субсч. 2 «Себестоимость продаж», 45 «Товары отгруженные» К-т сч. 43 «Готовая продукция» - на сумму отгруженной готовой продукции по нормативной (плановой) себестоимости;

Д-т сч. 90-2 «Себестоимость продаж», 45 «Товары отгруженные» К-т сч. 43 «Готовая продукция» - сторнируется сумма отклонений (экономии) или отражается сумма отклонений (перерасхода) фактической себестоимости от учетной стоимости по отгруженной за месяц продукции.

Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» предназначен для обобщения информации о выпущенной продукции, сданных заказчикам работах и оказанных услугах за отчетный период, а также выявления отклонений фактической производственной себестоимости этой продукции, работ, услуг от нормативной (плановой) себестоимости. Этот счет используется организацией при необходимости.

По дебету счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» отражается фактическая производственная себестоимость выпущенной из производства продукции, сданных работ и оказанных услуг в корреспонденции со счетами 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

По кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» отражается нормативная (плановая) себестоимость произведенной продукции, сданных работ и оказанных услуг в корреспонденции со счетами 43 «Готовая продукция», 90 «Продажи».

В большинстве случаев счет 40 используется при массовом (серийном) производстве или большой номенклатуре выпускаемой продукции.

Нормативная себестоимость продукции (работ, услуг) рассчитывается организацией самостоятельно на основании норм расхода материалов, топлива и т. д., необходимых для выпуска продукции (выполнения работ, оказания услуг).

Плановая себестоимость продукции (работ, услуг) также устанавливается организацией самостоятельно. Так, за плановую себестоимость может быть принята себестоимость продукции (работ, услуг) по данным предыдущего отчетного периода.

Величина как нормативной, так и плановой себестоимости выпущенной продукции отражается по кредиту счета 40.

После того как продукция изготовлена и передана на склад, в бухгалтерском учете составляется запись:

Д-т сч. 43 К-т сч. 40 – оприходована готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости.

Фактическую себестоимость выпущенной продукции учитывают по дебету счета 40; соответственно себестоимость продукции, изготовленной основным производством, отражают записью Д-т сч. 40 К-т сч. 20, а себестоимость продукции, изготовленной вспомогательным производством или обслуживающим хозяйством, отражают проводкой Д-т сч. 40 К-т сч. 23 (29).

Как правило, нормативная (плановая) себестоимость готовой продукции не совпадает с ее фактической себестоимостью.

В результате этого на счете 40 возникает дебетовое или кредитовое сальдо. Дебетовое сальдо по счету 40 – это превышение фактической себестоимости над нормативной или плановой (перерасход), кредитовое – превышение нормативной или плановой себестоимости над фактической (экономия).

Дебетовое сальдо по счету 40 (перерасход) ежемесячно списывается проводкой:

Д-т сч. 90/2 К-т сч. 40 – списано превышение фактической себестоимости выпущенной продукции над ее нормативной (плановой) себестоимостью.

Кредитовое сальдо по счету 40 (экономия) ежемесячно списывается сторнировочной записью:

Д-т сч. 90/2 К-т сч. 40 - сторнировано превышение нормативной (плановой) себестоимости выпущенной продукции над ее фактической себестоимостью.

Контрольные вопросы для закрепления

Какие процессы деятельности принято выделять в современном бухгалтерском учете в самостоятельные объекты учетного наблюдения?

Какие показатели должны найти отражение в бухгалтерском учете процесса заготовления материалов?

Какой счет является основным в организации учета затрат на производство?

Какие виды себестоимости предназначены для учета готовой продукции?

Как рассчитывается сумма отклонений фактической себестоимости от учетной цены?

Какой синтетический счет используется для учета выручки от продажи продукции, ее себестоимости, полученных от покупателей налогов и выявления финансового результата по основной деятельности организации?

Преподаватель\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_Губаханова Л.Ф.