18.12.2020г

19 ЭК-1д

Основы бухгалтерского учета.

Фактическая себестоимость приобретаемых материальных ценностей.

Под производственными запасами понимают товарно-материальные ценности, являющиеся предметами, на которые направлен труд человека с целью получения готового продукта. Они целиком потребляются в производственном цикле и полностью переносят свою стоимость на стоимость производимой продукции.

Материально-производственные запасы группируются:

- по роли и назначению в процессе производства;

- по технологическим свойствам.

В зависимости от роли, которую выполняют разнообразные производственные запасы в процессе производства (классификация по технологическим свойствам), они под­разделяются на основные и вспомогательные.

Основные: сырье, материалы, покупные изделия и полуфабрикаты - это предметы труда, составляющие основу изготавливаемой продукции.

Вспомогательные материалы - это предметы труда, которые придают основным материалам определенные свойства и качества (лаки, краски), или предметы, используемые для содержания средств труда (смазочные материалы, запасные части, топливо, тара и тарные материалы).

Классификация по технологическим свойствам является основой систематизации перечня материалов, потребляемых в производстве. Она же лежит в основе организации синтетического и аналитического учета.

. Фактическая себестоимость материалов при их изготовлении силами организации определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством данных материалов. Учет и формирование затрат на производство материалов осуществляется организацией в порядке, установленном для определения себестоимости соответствующих видов продукции.

Фактическая себестоимость материалов, внесенных в качестве вклада в уставный фонд организации, определяется исходя из денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством.

В случае если расходы по доставке ТЗР оплачивает принимающая сторона, то фактическая себестоимость материалов увеличивается на сумму произведенных расходов.

Фактическая себестоимость материалов, полученных организацией по договору дарения или безвозмездно, а также остающихся от выбытия основных средств и другого имущества, определяется исходя из их рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Фактическая себестоимость приобретенных материалов включает:

- стоимость материалов по ценам приобретения (фактурная стоимость);

- ТЗР ;

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

К ТЗР относятся затраты организации, непосредственно связанные с процессом приобретения и доставки материалов в организацию. В состав ТЗР включаются:

- 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;

- расходы по содержанию специальных заготовительных пунктов, складов и агентств, организованных в местах заготовок (кроме расходов на оплату труда с отчислениями на социальные нужды);

- наценки (надбавки), комиссионные вознаграждения (стоимость услуг), уплачиваемые снабженческим и иным посредническим организациям;

- плата за хранение материалов в местах приобретения, на железнодорожных станциях, портах, пристанях;

- плата по процентам за предоставленные кредиты и займы, связанные с приобретением материалов;

- расходы на командировки по непосредственному заготовлению материалов;

- стоимость потерь по поставленным материалам в пути (недостача, порча) в пределах норм естественной убыли;

- другие расходы.

При отпуске материалов в производство и ином выбытии их оценка производится организацией одним из следующих способов:

по себестоимости каждой единицы;

по средней себестоимости;

по способу ЛИФО (по себестоимости последних по времени приобретения материалов).

по учетным ценам с учетом отклонения от их фактической себестоимости.

Методика оценки материальных ценностей оговаривается в учетной политике предприятия и оформляется приказом по предприятию.

Расчет средневзвешенной фактической себестоимости определяется по каждому виду запасов как частное от деления общей стоимости запасов определенного вида на их количество (соответственно берется стоимость ценностей и их количество по остатку на начало текущего месяца и поступления в отчетном месяце).

Средневзвешенная цена j-го вида ТМЦ (Цj) определяется по формуле:

суммарная стоимость ТАМЦ/суммарное количество ТМЦ

Оценка запасов способом ЛИФО (дословный перевод: «последний пришел - первый ушел») основана на допущении, что ресурсы, первыми поступающие производство, должны быть оценены (отпускаться со склада) по себестоимости последних по времени приобретений. При таком способе учета материальные ресурсы, находящиеся в запасе (на складе) на конец отчетного месяца оцениваются по цене ранних по времени приобретений, а в себестоимости изготавливаемой в отчетном месяце продукции) учитывается цена поздних по времени приобретения материальных ресурсов.

Если номенклатура используемых материалов невелика, а также предприятие имеет возможность их хранения по отдельным партиям поступления от поставщиков, то оно может использовать цены фактической себестоимости каждой единицы их приобретения (изготовления) в качестве учетной цены. В этом случае цена единицы материала определяется путем деления общей себестоимости заготовления материальных ценностей на их количество. Этот же способ используется при отражении запасов, учитываемых в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т.д )

Фактическая стоимость единицы материалов=
(Фактурная стоимость + ТЗР) / количество материалов

На предприятии с широкой номенклатурой используемых материалов фактическую себестоимость использованных материальных ценностей с учетом отклонений можно рассчитать только по окончании месяца, когда достоверно известны все понесенные предприятием на эти цели затраты, т.е. имеются расчетные документы поставщиков, автотранспортных и других организаций на их перевозку, погрузочно-разгрузочные работы и прочие расходы. Движение же материалов происходит на предприятиях ежедневно. Поэтому возникает необходимость в применении твердой цены, называемой «учетной», с целью своевременного отображения в текущем учете движения материалов.

В качестве учетных могут использоваться:

- покупные цены. В этом случае другие расходы, входящие в фактическую себестоимость материалов, учитываются отдельно в составе ТЗР;

- фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего месяца или отчетного периода (отчетного года). В этом случае отклонения между фактической себестоимостью материалов текущего месяца и их учетной ценой учитываются в составе ТЗР;

- планово-расчетные цены. В этом случае отклонения покупных цен от планово-расчетных учитываются в составе ТЗР. Планово-расчетные цены разрабатываются и утверждаются организацией применительно к уровню фактической себестоимости соответствующих материалов. Они предназначены для использования внутри организации;

- средняя цена группы. В этом случае разница между фактической себестоимостью материалов и средней ценой группы учитывается в составе ТЗР. Средняя цена группы является разновидностью планово-расчетной цены. Она устанавливается в тех случаях, когда производится укрупнение номенклатурных номеров материалов путем объединения в один номенклатурный номер нескольких размеров, сортов, видов однородных материалов, имеющих незначительные колебания в ценах. При этом на складе такие материалы учитываются на одной карточке складского учета.

При существенных отклонениях планово-расчетных цен и средних цен от рыночных они подлежат пересмотру. Такие отклонения не должны превышать десять процентов.

Учетной ценой является стоимость, по которой материалы приобретаются у поставщиков и которая обозначена в их счетах-фактурах, с учетом наценки, уплачиваемой снабженческо-сбытовым организациям, поэтому ее называют фактурной стоимостью.

При приобретении материальных ценностей предприятия оплачивают налог на добавленную стоимость, который в бухгалтерском учете отражается обособленно от стоимости материалов.

Фактическая себестоимость материальных ценностей определяется исходя из затрат на их приобретение или производство, включая следующие расходы: акцизы, оплате процентов за приобретение в кредит, наценки, комиссионные вознаграждения, стоимость услуг товарных бирж, таможенные пошлины, расходы на транспортировку, хранение и доставку.

Пример 1

Предположим, организация приобрела партию 1 000 единиц материалов по цене 150 рублей за штуку на сумму 150 000 рублей. Учётная цена данных материалов составляет по избранному организацией способу 162 рубля за единицу. Кроме того, поставщик предъявил счёт за доставку в сумме 30 000 рублей. При покупке материалов организация воспользовалась услугами посредника, который выставил счёт на 10 000 рублей. Рассмотрим порядок отражения этих операций в учёте.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дт | Кт | Сумма |
| Отражена покупная стоимость материалов на основании документов поставщика  | 15 | [60](https://www.fininform.ru/Documents/Document.aspx?link=_FXmKOR9qd6li6kBNf-1I5Sat3El7wQHW2nEn3tcvUi1_KhEWFvQnNY-Zz_N8F6iWF6YOKVILaF7sfI1pxoTf500yy9JSrYvpiD_FgZQz3pSFdlSwftOCOqYkv16XyhIjymLOyCZTDsUSmEYpmwNIfTsUnm3FsvlBD2wWYyaQXs0yfHS0j5Vw9o20VGjpnwRvJr_pUNkyxCFyv9yVQTtHg) | 150 000,00 |
| Отражены транспортные расходы на основании документов поставщика | 15 | 60 | 30 000,00 |
| Отражены услуги посреднической организации | 15 | 60 | 10 000,00 |
| Оприходованы материалы по учётным ценам | 10 | 15 | 162 000,00 |
| Списана разница в стоимости материалов  | 16 | 15 | 28 000,00 |
| Списаны материалы в производство (по учётным ценам) | [20](https://www.fininform.ru/Documents/Document.aspx?link=_FXmKOR9qd6li6kBNf-1I5Sat3El7wQHW2nEn3tcvUi1_KhEWFvQnNY-Zz_N8F6iWF6YOKVILaHPu8-kpiPicV-xHhvpeoEtG3ZkMiY2tlAdN0YlskrYNYy20mhcvyTd-1iygi3aPSpmIAfljv7V1LFDZQVk07STbIiedMevtDK5YEDuHNM_YzToEx7K0EHllnexoRXzUE6lPc54XLVreA) | 10 | 162 000,00 |
| Списаны отклонения в стоимости материалов. | 20 | 16 | 28 000,00 |

Как видно из приведённой выше таблицы, по дебету счёта 15 собираются все расходы, связанные с приобретением материалов, т.е. отражается их покупная стоимость (фактическая себестоимость приобретения). Запись по дебету счёта 15 делается при поступлении в организацию расчётных документов от поставщика, независимо от момента поступления самих материалов.

Оприходование фактически поступивших материалов отражается на дебете счёта 10 в корреспонденции со счётом 15 по учётной цене. Таким образом, по дебету счёта 15 отражаются фактические расходы по приобретению материалов, а по кредиту – их учётная стоимость. Сальдо счёта 15 на конец месяца представляет собой разницу между учётной ценой материалов и их фактической себестоимостью. Ежемесячно разница в стоимости приобретённых материально-производственных запасов списывается со счёта 15 на счёт 16. Здесь важно отметить, что сальдо по счёту 15 может быть только на сумму фактически не поступивших материалов, по которым документы от поставщика уже получены и право собственности перешло к покупателю в соответствии с условиями договора.

Отклонения, накопленные на счёте 16 (дебетовые и кредитовые) списываются (сторнируются) на счета бухгалтерского учёта, на которых отражён расход соответствующих материалов (на счета производства, обслуживающих производств и хозяйств и др.). Списание учтённых отклонений осуществляется, как правило, пропорционально стоимости использованных в производстве материалов (по учётным ценам). Конкретный порядок списания отклонений на счета затрат указывается в учётной политике организации. Возможные варианты учётной политики установлены [пунктом 88](https://www.fininform.ru/Documents/Document.aspx?link=_FXmKOR9qd6li6kBNf-1I5Sat3El7wQHBx596spkaHw_YWHwhHTcIZ3Y73vT3hEmk0ORmSt0nlMWdBrirQNfNlkJtlAAJS4mQb-bsjzYEOGeS4ZG-kjKwh_9r0h0tnX7zX65WmQMjskDJs6q4P0V6jDket2Y1np8zNbhmlYLWLu6Vmt_lZEdxPu31OHmqbXLvXwEmGLxIV4EDC6hN84gQglCjeq4P5TNz0LZwu48aiTudbhlia_ZipTtMNfspOvlQqCIfi8BH-E) Методических указаний.

В бухгалтерском балансе сальдо счета 16 включается в стоимость материально-производственных запасов без отражения этой операции на счетах бухгалтерского учёта, т.е. присоединяется к стоимости остатка материально-производственных запасов или вычитается из неё.

Формирование фактической себестоимости материалов на счёте 10 «Материалы»

В случае, если учётные цены не применяются, учёт материалов организуется непосредственно на счёте 10 по фактической себестоимости приобретения. При этом может быть два варианта учёта.

Вариант 1.

Непосредственное (прямое) включение ТЗР в фактическую себестоимость материалов. При этом себестоимость каждой единицы материально – производственных запасов оценивается в сумме полных затрат на её приобретение, включая транспортном – заготовительные и иные расходы. Такой способ является наиболее простым, однако его целесообразно применять только в организациях с небольшой номенклатурой материалов, а также в случаях существенной значимости отдельных видов и групп материалов.

Вариант 2.

Отнесение ТЗР и иных расходов на отдельный субсчёт к счёту10 «Материалы».

В этом случае процесс заготовления материалов отражается в учёте следующими бухгалтерскими записями (данные взяты из примера 1):

Пример 2

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дт | Кт | Сумма |
| Отражена покупная стоимость материалов на основании документов поставщика  | [10](https://www.fininform.ru/Documents/Document.aspx?link=_FXmKOR9qd6li6kBNf-1I5Sat3El7wQHW2nEn3tcvUi1_KhEWFvQnNY-Zz_N8F6iWF6YOKVILaFS1OpupV4ZjBb8B94xIvlqhcG85lijFRXTNEJBBCK8kdQB_QSh6WYTiiVND0x7VtUotdEmbOEAZF8X-PZB8IJFJ_ZDjxVGtBD3PQeE4uZDLCD1foa1u76CeIxTjghvNKOpQLLBuogygA) | [60](https://www.fininform.ru/Documents/Document.aspx?link=_FXmKOR9qd6li6kBNf-1I5Sat3El7wQHW2nEn3tcvUi1_KhEWFvQnNY-Zz_N8F6iWF6YOKVILaF7sfI1pxoTf500yy9JSrYvpiD_FgZQz3pSFdlSwftOCOqYkv16XyhIjymLOyCZTDsUSmEYpmwNIfTsUnm3FsvlBD2wWYyaQXs0yfHS0j5Vw9o20VGjpnwRvJr_pUNkyxCFyv9yVQTtHg) | 150 000,00 |
| Отражены транспортные расходы на основании документов поставщика | [10/тзр](https://www.fininform.ru/Documents/Document.aspx?link=_FXmKOR9qd6li6kBNf-1I5Sat3El7wQHW2nEn3tcvUi1_KhEWFvQnNY-Zz_N8F6iWF6YOKVILaFS1OpupV4ZjBb8B94xIvlqhcG85lijFRXTNEJBBCK8kdQB_QSh6WYTiiVND0x7VtUotdEmbOEAZF8X-PZB8IJFJ_ZDjxVGtBD3PQeE4uZDLCD1foa1u76CeIxTjghvNKOpQLLBuogygA) | 60 | 30 000,00 |
| Отражены услуги посреднической организации | 10/тзр | 60 | 10 000,00 |
| Списаны материалы в производство | [20](https://www.fininform.ru/Documents/Document.aspx?link=_FXmKOR9qd6li6kBNf-1I5Sat3El7wQHW2nEn3tcvUi1_KhEWFvQnNY-Zz_N8F6iWF6YOKVILaHPu8-kpiPicV-xHhvpeoEtG3ZkMiY2tlAdN0YlskrYNYy20mhcvyTd-1iygi3aPSpmIAfljv7V1LFDZQVk07STbIiedMevtDK5YEDuHNM_YzToEx7K0EHllnexoRXzUE6lPc54XLVreA) | 10 | 150 000,00 |
| Списаны отклонения в стоимости материалов | 20 | 10/тзр | 40 000,00 |

Транспортном – заготовительные расходы ежемесячно списываются на счета бухгалтерского учёта, на которых отражён расход соответствующих материалов (на счета производства, обслуживающих производств и хозяйств и др.) пропорционально стоимости использованных в производстве материалов в порядке, установленном в учётной политике организации в соответствии с требованиями [пункта 88](https://www.fininform.ru/Documents/Document.aspx?link=_FXmKOR9qd6li6kBNf-1I5Sat3El7wQHBx596spkaHw_YWHwhHTcIZ3Y73vT3hEmk0ORmSt0nlMWdBrirQNfNlkJtlAAJS4mQb-bsjzYEOGeS4ZG-kjKwh_9r0h0tnX7zX65WmQMjskDJs6q4P0V6jDket2Y1np8zNbhmlYLWLu6Vmt_lZEdxPu31OHmqbXLvXwEmGLxIV4EDC6hN84gQglCjeq4P5TNz0LZwu48aiTudbhlia_ZipTtMNfspOvlQqCIfi8BH-E) Методических указаний.

Пример расчёта суммы подлежащих списанию транспортном – заготовительных расходов приведён в [Приложении № 3](https://www.fininform.ru/Documents/Document.aspx?link=_FXmKOR9qd6li6kBNf-1I5Sat3El7wQHBx596spkaHw_YWHwhHTcIZ3Y73vT3hEmk0ORmSt0nlOOLEWGD4ueLWbhS2SZcuIdSrkN_CqMj3ri8p_JuH_OK_7cJ9LKVZC13Z0lKW1EmIts5e3MnACEnw85ujtIjsCt1gSvSIiILjn2bs3RddoTAT-DI2Szfo4dvbS3txbq7C3GZyXsMQ6bxXZnR9Gj6Z_aV7waPLrR0Hvqe9AurmxwKKQCyLe1Fugc1PSIkXf6h9g) к упомянутым Указаниям.

Итак, мы рассмотрели способы оценки материально – производственных запасов при их приобретении, т.е. способы учёта, которыми формируется их фактическая себестоимость. Способы оценки материалов при их списании – это отдельный элемент учётной политики, который рассмотрим ниже.

Методы оценки материалов при отпуске в производство или ином выбытии.

В соответствии с [пунктом 16](https://www.fininform.ru/Documents/Document.aspx?link=_FXmKOR9qd6li6kBNf-1I5Sat3El7wQHKCE0ElpTJv8rrt_-Idy9nzSlml2N20MXGnjxeRfDLN7Ba0vZVkiwkBXRXomc935Lh4mrhfbZVOnzeoD2Posxm15wbMp1uuZX-stLbd-wmXcsLVelaUvrxtJBHGgxn9pv0P6twFnnNcoJxJB6gfj3CorOCkSe97Ilt9gasPGNWZjS_XqDBopeysKXs5jwuXz4ImuY7lKlf7k39aNAIbqKEPm3hXD4FO_Y) ПБУ 5/01 при отпуске материально-производственных запасов (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) в производство и ином выбытии их оценка производится одним из следующих способов:

- по себестоимости каждой единицы;

- по средней себестоимости;

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

Порядок выполнения расчёта по методам ФИФО и средней себестоимости приведён в пунктах [75](https://www.fininform.ru/Documents/Document.aspx?link=_FXmKOR9qd6li6kBNf-1I5Sat3El7wQHBx596spkaHw_YWHwhHTcIZ3Y73vT3hEmk0ORmSt0nlNfvwxJe4lsEJ8vH5VNE4W531veTvljfbEIO3DRHMJP-8dejFEyAkwO9kpwIDUPyt46Q0UB6HSCH1k8KtODdwwz20jk-7Qbk8ZqwNTwPIs24JApFWiaZpdtJVYyOev1PFxP38n3xoW27yel2_XL0Wvn92TTUtq6iHRTz6cyAWZ3gVEi1HlcUNq41pyTujGvVc8), [76](https://www.fininform.ru/Documents/Document.aspx?link=_FXmKOR9qd6li6kBNf-1I5Sat3El7wQHBx596spkaHw_YWHwhHTcIZ3Y73vT3hEmk0ORmSt0nlMqxUxDI1KpEmR2Km2hHT9ziqKJVBD2Oe1JrKf26oEifDGZsakchWdmyu_4gVpTzUJGv-fNsyusD5IvTYaBzmaMlhl8c0mYDpnnb6MqKtfxMxITh8p53Pko8ldcA5GnwSnOlHY1CsSBE8SwFwC_TapFPleQbHSqyLu9qTkCB5CsS-Ghe32SdBYiHD-ErbU5qEM), [78](https://www.fininform.ru/Documents/Document.aspx?link=_FXmKOR9qd6li6kBNf-1I5Sat3El7wQHBx596spkaHw_YWHwhHTcIZ3Y73vT3hEmk0ORmSt0nlPlURviWxb9GARY9ZXvW7pOF4vb1Ctr4uBo6Dz9G2XJ5UDgp2lGYJl3g3px-i4AVMoReYgRNpgfIT6bvWD6ABsFz0GKVF7AFrmwlMe6sgy-gTw6q28s56uq69AeYyx5SphBj-g734bPlNoyTVJRTPdKtkLurbp7FVoX48hc-D-2tuwkJh9BmpJIlqLjJrhsGyw), а также в [Приложении № 3](https://www.fininform.ru/Documents/Document.aspx?link=_FXmKOR9qd6li6kBNf-1I5Sat3El7wQHBx596spkaHw_YWHwhHTcIZ3Y73vT3hEmk0ORmSt0nlOOLEWGD4ueLWbhS2SZcuIdSrkN_CqMj3ri8p_JuH_OK_7cJ9LKVZC13Z0lKW1EmIts5e3MnACEnw85ujtIjsCt1gSvSIiILjn2bs3RddoTAT-DI2Szfo4dvbS3txbq7C3GZyXsMQ6bxXZnR9Gj6Z_aV7waPLrR0Hvqe9AurmxwKKQCyLe1Fugc1PSIkXf6h9g) к Методическим указаниям.

Важно помнить, что в случае, если организацией выбран метод оценки по средней себестоимости, в учётной политике необходимо отразить конкретный вариант: скользящая оценка или взвешенная оценка (см. [пункт 78](https://www.fininform.ru/Documents/Document.aspx?link=_FXmKOR9qd6li6kBNf-1I5Sat3El7wQHBx596spkaHw_YWHwhHTcIZ3Y73vT3hEmk0ORmSt0nlPlURviWxb9GARY9ZXvW7pOF4vb1Ctr4uBo6Dz9G2XJ5UDgp2lGYJl3g3px-i4AVMoReYgRNpgfIT6bvWD6ABsFz0GKVF7AFrmwlMe6sgy-gTw6q28s56uq69AeYyx5SphBj-g734bPlNoyTVJRTPdKtkLurbp7FVoX48hc-D-2tuwkJh9BmpJIlqLjJrhsGyw) Методических указаний). При скользящей оценке средняя себестоимость рассчитывается на дату совершения операции, а при взвешенной – в среднем за месяц.

В случае, если организация принимает метод оценки по себестоимости каждой единицы, то следует принять во внимание следующие требования [пункта 74](https://www.fininform.ru/Documents/Document.aspx?link=_FXmKOR9qd6li6kBNf-1I5Sat3El7wQHBx596spkaHw_YWHwhHTcIZ3Y73vT3hEmk0ORmSt0nlMQ43jMdU9Sz_NwhQygNsdfV6W9HnuaPgRT7HN5OKjMxrDQ1S3a_V54qXfwjHDwEjdT59QS2eQP21OrUjeWdV1pOF2d36Gy0khc6O7R8I16kbf2hMWgEY6v_zGq7Z6Ka2w_hSTWY4ud9uj7Mxw0ixvRtj1Vcv4gagLutB91xdzlSDRqpgt1H-_IPAc-b6os8iU) Методических указаний):

Во – первых, оценка отпущенных материалов по себестоимости каждой единицы запаса может применяться организацией только в случае, если используемые запасы не смогут обычным образом заменять друг друга или подлежат особому учёту, например: драгоценные металлы, драгоценные камни, радиоактивные вещества и иные уникальные изделия.

Во – вторых, в учётной политике следует определить конкретный вариант оценки каждой единицы материалов: включая все расходы, связанные с приобретением запаса или включая только стоимость запаса по договорной цене (упрощённый вариант).

Таким образом, учётная политика организации должна раскрывать в части учёта материалов следующие вопросы:

•Порядок формирования фактической себестоимости материально – производственных запасов;

•Способ оценки материально – производственных запасов при их списании в производство или ином выбытии.

•Порядок списания транспортном– заготовительных расходов при списании материалов в производство или ином выбытии.