

Часть 3

ЦЕННОСТИ

В этой части книги рассмотрим порядок учета материального и нематериального имущества, которое не относится к деньгам и к «**почти деньгам**». Это материальное имущество, которое в зависимости от назначения может называться материалами, товарами, готовой продукцией, основными средствами, доходными вложениями и т. д. Кроме того, рассмотрим имущество, которое не имеет материальной формы, — так называемые нематериальные активы.

МАТЕРИАЛЫ



Чем бы организация ни занималась — бизнесом или некоммерческой деятельностью, для обеспечения этой деятельности понадобится имущество, называемое **материалами**.

Материалы — это предметы труда, т. е. имущество, которое расходуется в основном операционном цикле организации.

В бухгалтерском учете стоимость использованных материалов целиком включается в стоимость продукции организации.

Классификация материалов

В зависимости от экономической роли и от отношения к операционному циклу организации материалы принято подразделять на следующие группы: сырье и основные материалы, вспомогательные материалы, отходы (возвратные материалы), инвентарь и хозяйственные принадлежности. При необходимости можно выделить и другие группы материалов.

Сырье и основные материалы — это предметы труда, из которых изготавливается продукт. Они расходуются прямо пропорционально количеству выпускаемой продукции.

Разделение между **сырьем** и **основными материалами** определяется традицией употребления этих понятий. **Сырьем** принято называть продукцию сельского хозяйства и добывающей промышленности, а **материалами** — продукцию обрабатывающей промышленности.

Разновидностью **основных материалов** можно считать **покупные полуфабрикаты** — основные материалы, которые прошли определенные стадии обработки, но еще не стали готовой продукцией.

Вспомогательные материалы используются для воздействия на сырье и основные материалы для придания продукту определенных свойств и облегчения процесса производства. Расход вспомогательных материалов может быть не связан напрямую с количеством выпускаемой продукции.

Деление материалов на основные и вспомогательные зачастую носит условный характер. С точки зрения **рациональности** бухгалтерского учета к вспомогательным материалам удобно относить материалы, которые по сути являются основными, но расходуются на производство единицы готового продукта в небольших количествах.

Из группы вспомогательных материалов выделяются следующие подгруппы: **топливо, тара и тарные материалы и запасные части**.

Топливо подразделяется на технологическое (для технологических целей), двигательное (т. е. горючее для двигателей) и хозяйственное (на отопление).

Тара и тарные материалы — это предметы, используемые для упаковки, транспортировки и хранения различных материалов и продуктов. К таре относятся мешки, ящики, коробки, бочки, банки.

Запасные части — это материалы, которые используются для ремонта и замены износившихся деталей машин и оборудования.

Возвратные отходы производства — это остатки сырья, основных и вспомогательных материалов и покупных полуфабрикатов, ко-

торые образовались в процессе их переработки в готовый продукт и утратили свойства исходных материалов, но тем не менее не превратились в мусор.

Другими словами, к возвратным отходам производства относятся остатки сырья, которые еще обладают некоторой ценностью, т. е. их можно использовать внутри организации или продать. В частности, к возвратным отходам могут относиться опилки.

Инвентарь и хозяйственные принадлежности используются в качестве средств труда в течение не более одного года или не более длительности операционного цикла организации, если длительность цикла превышает один год. Другое название инвентаря и хозяйственных принадлежностей — **малоценные и быстроизнашивающиеся предметы (МБП)**.

Существуют другие способы классификации материалов, например по техническим свойствам, сортам и размерам, которые могут показаться более удобными для конкретной организации. Классификация используется для организации системы аналитического учета материалов.

Документарное оформление поступления материалов



Материалы могут поступать в организацию из внешнего мира: как от деловых партнеров — поставщиков при посредничестве других организаций — перевозчиков, так и через работников организации — подотчетных лиц. Но иногда материалы могут образовываться в самой организации, например в результате ликвидации ее имущества, пришедшего в негодность.

Факт поступления материалов должен оформляться документом, на основании которого поступление материалов регистрируется в бухгалтерском учете организации.

Если материалы поступают от поставщика (при посредничестве перевозчика), то типовый порядок оформления поступления этих материалов будет следующим. Вместе с материалами поставщик (или перевозчик) передает сопроводительные документы: **товарно-транспортную накладную, товарную накладную** или какой-нибудь другой документ. Работник организации, ответственный за приемку матери-

алов (обычно это сотрудник структурного подразделения организации — отдела снабжения), проверяет правильность оформления сопроводительных документов и соответствие поступивших материалов сопроводительным документам.

Кроме того, поступающие материалы должны сопровождаться **счетом-фактурой**. Формально он является самостоятельным документом, но по сути представляет собой приложение к основному сопроводительному документу, в качестве которого чаще всего выступает **товарно-транспортная накладная**. В **счете-фактуре** дублируется информация основного сопроводительного документа.

Если никаких расхождений между составом материалов и документом работник организации не обнаружил, то он подписывает от лица организации сопроводительный документ (который присутствует при грузе как минимум в двух экземплярах) и один экземпляр оставляет себе.

Те же действия он производит со **счетом-фактурой**, который также присутствует при грузе минимум в двух экземплярах.

Организация-отправитель и организация-перевозчик должны получить свои экземпляры сопровождающего документа с регистрацией в нем факта принятия материалов организацией-получателем. Эти экземпляры подписываются уполномоченными на то работниками организации-получателя, а их подписи заверяются круглой печатью организации.

Затем работник организации-получателя может составить **приходный ордер**, содержащий перечень принятых материалов с указанием их количества и стоимости. Приходный ордер является внутренним документом организации, на его основании материалы принимаются на склад организации.

Если материалы поступили с серьезными повреждениями упаковки или работник организации-получателя обнаружил расхождение между составом материалов и сопроводительным документом, то для их приемки составляется **акт о приемке материалов**.

Организации-получателю важно, чтобы в такой ситуации акт был оформлен юридически безупречно. Не исключено, что в дальнейшем он послужит основанием для предъявления претензий к поставщику или к перевозчику материалов. А при отсутствии юридической безупречности претензии могут быть предъявлены организации-покупателю.

Если приемка товаров производится за пределами организации, то оформляется **доверенность**, которая применяется для оформления права лица выступать в качестве доверенного лица организации при получении материальных ценностей.

Поступления материалов на склад материалов, изготовленных силами самой организации, могут оформляться **требованием-накладной**.

Материалы могут поступать также от подотчетных лиц — работников организации, которые приобрели их за наличный расчет. Подотчетное лицо оформляет приобретение материалов — **авансовым отчетом**, к которому прилагаются документы, подтверждающие факт оплаты приобретенных материальных ценностей: квитанции к приходным кассовым ордерам других организаций, чеки контрольно-кассовых машин.

Авансовый отчет составляется подотчетным лицом в одном экземпляре и сдается в бухгалтерию организации. Этот документ служит не столько для оформления поступления материалов, сколько для оформления денежных расчетов между подотчетным лицом и организацией. А при приеме материалов от подотчетного лица на склад выписывается **приходный ордер**.

Материально ответственные лица склада материалов (кладовщики) могут вести **карточки учета материалов**, на которых учитывается движение материалов на складе по каждому виду, сорту и размеру. Записи в карточке производятся кладовщиками на основании первичных приходных и расходных документов в день совершения операции.

Документарное оформление передачи материалов



Разово отпуская материалы со склада, удобно использовать **требование-накладную**. Но если однотипные материалы отпускаются со склада часто, то используется другой документ — **лимитно-заборная карта**.

Порядок ведения лимитно-заборной карты следующий. Перед началом месяца руководители каждого подразделения подают заявки руководству организации, в которых указывается максимальное количество каждого материала, необходимое подразделению в течение предстоящего месяца. Заявленные количества корректируются и утверждаются руководителем организации.

Максимальное количество каждого вида материала, которое подразделения могут получить со склада в течение месяца, называется **лимитом**. Представитель подразделения в течение месяца может получать со склада материалы без оформления новых документов. При получении он расписывается непосредственно в **карточке учета материалов**, а в **лимитно-заборной карте** расписывается кладовщик.

Сверхлимитный отпуск материалов и замена одних видов материалов другими допускаются только по отдельному разрешению руководителя организации или лиц, на это уполномоченных.

Для передачи материалов могут использоваться и другие документы, например:

- **накладная на отпуск материалов на сторону** — для учета отпуска материальных ценностей территориально обособленным подразделениям организации или деловым партнерам;
- **карточка учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов** — для учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов, выданных под роспись работнику для длительного пользования.

Документарное оформление расхода материалов



Расход материалов — это хозяйственное событие, означающее прекращение их существования в первоначальной материальной форме. В любой организации расход материалов необходимо подтверждать документами.

Для учета расхода сырья, основных и вспомогательных материалов организация использует либо собственные, либо типовые формы документов. Такими документами могут быть, в частности, **акт списания материалов**, **акт расхода материалов в производстве**, **акт списания бензина**.

Документ, подтверждающий расход сырья, основных и вспомогательных материалов, составляется в конце каждого месяца или чаще, подписывается ответственным работником подразделения, начальником подразделения и утверждается руководителем организации или уполномоченным на это лицом.

Количество израсходованных материалов, указанное в акте, должно быть обосновано.

Для большинства материалов можно установить нормы расхода, которые будут увязывать расход материалов с производственными процессами или другими хозяйственными событиями организации.

Например, расход бензина для автомобиля, находящегося в собственности организации, подтверждается путевыми листами (которые представляют собой задания водителю на выполнение поездок с указанием километража), нормативами расхода бензина на километр (от завода — производителя автомобиля), документами оплаты бензина.

Особым образом оформляются расходы материалов в связи с чрезвычайными обстоятельствами: порчей или кражей. Подобный расход материалов оформляется документом, подготавливаемым **комиссией** и утверждаемым руководителем организации.

Так, расход материала в результате его порчи или брака в процессе производства может оформляться **актом о браке**. В этом документе указываются: характеристика брака, его причина; количество забракованной продукции; фактические затраты по исправлению брака; суммы, подлежащие взысканию с виновников брака (если такие имеются); потери от брака.

Комиссия должна установить степень пригодности испорченного материала для дальнейшего использования. Так, она может признать, что материал утратил свои достоинства незначительно, что выражается только в снижении сорта материала. В бухгалтерском учете это означает уменьшение учетной цены материала. Крайний вариант — комиссия признает, что испорченный материал ни на что не пригоден, даже бесполезно пытаться его продать. То есть комиссия приравнивает испорченный материал к мусору, который следует просто выбросить (утилизировать). Для бухгалтерского учета это означает, что стоимость испорченного материала должна быть полностью списана.

Некоторые расходы материалов выявляются в результате инвентаризации. Причиной таких расходов может быть как ненадлежащее исполнение материально ответственным лицом своих обязанностей, так и естественная убыль материала в процессе длительного хранения (так называемые усушка и утруска).

Расходы материалов, выявленные инвентаризацией, оформляются унифицированным документом — **сличительной ведомостью результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей**.

Бухгалтерский учет поступления материалов



Бухгалтерский учет материалов предполагает, что типовой жизненный цикл материалов в организации состоит из трех этапов: поступление, выдача в производство, возможно, возврат из производства.

Оценка материалов

Материалы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

Фактической себестоимостью материалов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением НДС.

К фактическим затратам на приобретение материалов относятся:

- суммы, уплачиваемые поставщику (продавцу);
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материалов;
- таможенные пошлины (в случае приобретения материалов у иностранного продавца);
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы материалов (НДС является возмещаемым налогом);
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материалы;
- затраты по заготовке и доставке материалов до места их использования, включая расходы по страхованию;

- затраты по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях.

Фактическая себестоимость материалов при их изготовлении самой организацией определяется исходя из фактических затрат, связанных с их производством.

Синтетический учет материалов

Бухгалтерия ведет синтетический учет материалов с использованием счета **10 «Материалы»** и, возможно, некоторых других вспомогательных счетов.

Синтетический учет поступления и расхода материалов — это запись определенных проводок. Так, хозяйственное событие поступления материалов от поставщика, подтвержденное **товарно-транспортной накладной и счетом-фактурой**, на общую сумму 120 000 руб., из которых 100 000 руб. составляет стоимость материалов без НДС, а 20 000 руб. — сумма НДС в составе стоимости материалов, будет отражено следующими проводками:

Дебет 10 – Кредит 60 – 100 000 руб.;

Дебет 19 – Кредит 60 – 20 000 руб.

Как говорилось выше, стоимость материалов может быть увеличена на стоимость дополнительных расходов, связанных с их приобретением. Так, хозяйственное событие получения услуг от посреднической организации или от организации, предоставляющей информационные услуги, которое напрямую связано с приобретением материалов и подтверждено актом сдачи-приемки работ и счетом-фактурой на общую сумму 6000 руб. (из которых 5000 руб. — стоимость услуг без учета НДС, а 1000 руб. — НДС), будет отражено следующими проводками:

Дебет 10 – Кредит 60 – 5000 руб.;

Дебет 19 – Кредит 60 – 1000 руб.

Таким образом, стоимость материалов, которые числятся на складе, без учета НДС будет увеличена с 100 000 до 105 000 руб.

Хозяйственное событие передачи этих же материалов со склада в производство, подтвержденное требованием-накладной или за-

писью в **карточке учета материалов**, будет отражено следующей проводкой:

Дебет 20 – Кредит 10 – 105 000 руб.

Аналитический учет материалов

В эпоху бумажного учета аналитический учет материалов был трудоемкой задачей.

На каждый сорт и вид материалов заводилась **карточка аналитического учета**. Эти карточки заполнялись на основании первичных документов и дублировали **карточки учета материалов**, которые вели материально ответственные лица на складах.

По окончании месяца по итоговым данным всех карточек составлялись так называемые **количественно-суммовые оборотные ведомости** материалов.

Количественно-суммовая оборотная ведомость выглядит практически так же, как **оборотная ведомость** (см. выше). Но в оборотной ведомости были показаны только деньги. А количественно-суммовая оборотная ведомость показывает остатки и обороты каждого вида и сорта материалов как в количественном, так и в денежном выражении.

На основе указанных количественно-суммовых оборотных ведомостей составлялась **сводная оборотная ведомость**, в которую переносились итоги каждой отдельной количественно-суммовой ведомости. Сводная оборотная ведомость сверялась с данными синтетического учета.

Но в эпоху компьютерного бухгалтерского учета специальные действия по вводу данных для аналитического учета не требуются. Первичные документы о поступлении и расходе материалов регистрируются один раз как в интересах бухгалтерского, так и аналитического учета.

Программа «1С:Бухгалтерия» при этом формирует усложненную проводку, содержащую данные для обоих учетов. На основании таких проводок бухгалтер может в любой момент сформировать количественно-суммовую оборотную ведомость (так же как и многие другие отчеты).