

УДК 657  
ББК 65.052.231.21  
К 72

**И.Н. Костюкова**

*Кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных Кубанского государственного университета, г. Краснодар. Тел. (861)219-95-01, доб. 201, e-mail: inna\_spbs@mail.ru.*

**Д.В. Луговский**

*Кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных Кубанского государственного университета, г. Краснодар. Тел. (861)219-95-01, доб. 201, e-mail: lugovskoy@econ.kubsu.ru.*

**Р.А. Тхагапсо**

*Кандидат экономических наук, доцент, заведующий кафедрой учета и финансирования Адыгейского государственного университета, г. Майкоп. Тел.: (918)489-93-27, e-mail: rusjath@mail.ru.*

## **УЧЕТНО-ПРАВОВЫЕ АСПЕКТЫ ОПЕРАЦИЙ ЗАГОТОВЛЕНИЯ И ПРИОБРЕТЕНИЯ ЗАПАСОВ**

*(Рецензирована)*

**Аннотация.** В статье рассмотрены типовые ситуации поступления (изготовления) материалов и особенности их документального оформления и учетного отражения; показаны различия в гражданско-правовой и учетной трактовке понятия «товары»; раскрыты особенности учетной политики в учете транспортно-заготовительных расходов, неотфактурованных поставок и отклонений в стоимости материалов; сопоставлены требования российских и международных стандартов в учете заготовления материалов.

**Ключевые слова:** материально-производственные запасы, материалы, товары, заготовление и приобретение материальных ценностей, транспортно-заготовительные расходы, неотфактурованные поставки

**I.N. Kostyukova**

*Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of Accounting, Auditing and Automated Data Processing Department, Kuban State University, Krasnodar. Ph.: (861)219-95-01, ext. 201, e-mail: inna\_spbs@mail.ru.*

**D.V. Lugovsky**

*Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of Accounting, Auditing and Automated Data Processing Department, Kuban State University, Krasnodar. Ph.: (861)219-95-01, ext. 201, e-mail: lugovskoy@econ.kubsu.ru.*

**R.A. Tkhagapso**

*Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Head of Accounting and Finance Department, Adyghe State University, Maikop. Ph.: (918)489-93-27, e-mail: rusjath@mail.ru.*

## **REGISTRATION AND LEGAL ASPECTS OF PROCUREMENT OPERATION AND STOCK ACQUISITIONS**

**Abstract.** The scientific article considers standard situations of receipt (production) of materials and peculiarities of their documentary registration and registration reflection. It shows distinctions in civil and registration interpretation of the concept «goods». The paper reveals features of accounting policies in the accounting of transport and procuring expenses, the unbilled deliveries and deviations in the materials cost. The authors compare requirements both of Russian and international standards in the accounting of preparation of materials.

**Keywords:** material and production stocks, materials, goods, preparation and acquisition of material values, transport and procuring expenses, unbilled deliveries.

Поступление материально-производственных запасов в организацию осуществляется:

- а) на основе договора купли-продажи и его разновидности — договора поставки;
- б) путем изготовления силами организации;
- в) посредством внесения в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации;
- г) в результате безвозмездного поступления (в том числе по договору дарения).

Согласно ст. 454 Гражданского кодекса РФ по договору купли-продажи одна сторона (продавец) обязуется передать вещь (товар) в собственность другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять этот товар и уплатить за него определенную денежную сумму (цену)» [1].

По договору поставки поставщик-продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность, обязуется передать в обусловленный срок производимые или закупаемые им товары покупателю для использования в предпринимательской деятельности или в иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним и иным подобным использованием (ст. 506 Гражданского кодекса РФ) [1].

Заметим, что гражданское законодательство трактует понятие «товары» шире, нежели бухгалтерское, поскольку относит к ним не только приобретаемые с целью последующей перепродажи, но и производимые предприятием ценности, которые в бухгалтерском учете предприятия-изготовителя более точно идентифицируются как «готовая продукция». У покупателя же, в зависимости от целей использования, такие ценности могут быть идентифицированы и как основные средства, и как материалы, и как товары [2, с. 17].

Приобретение материально-производственных запасов по договорам поставки, купли-продажи оформляется составлением расчетных, платежных и сопроводительных документов: счетов, счетов-фактур, платежных поручений, товарных, транспортных и товарно-транспортных накладных, спецификаций, сертификатов и др., предусмотренных усло-

виями поставки товаров и правилами перевозки грузов.

Порядок приемки материально-производственных запасов и их документальное оформление зависят от следующих факторов:

- места приемки;
- характера приемки (по количеству, качеству, комплектности);
- степени соответствия сопроводительных документов договору поставки.

Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов предусмотрена выдача уполномоченному лицу получателя (экспедитору) доверенности на получение товарно-материальных ценностей со склада поставщика или от перевозчика. Без доверенности вправе действовать руководитель организации и индивидуальный предприниматель, осуществляющий деятельность без образования юридического лица.

*Доверенность представляет собой письменное полномочие, выдаваемое одним лицом другому для представительства перед третьими лицами.* Она удостоверяет право представителя организации выступать в качестве ее доверенного лица при получении товарно-материальных ценностей (по счету, договору, заказу, соглашению или по иному заменяющему их документу) (п. 1 ст. 185 Гражданского кодекса РФ) [3].

Доверенности могут составляться по формам №М-2 и №М-2а (без корешка). В доверенности содержатся:

- а) паспортные данные и подпись доверенного лица;
- б) перечень товарно-материальных ценностей к получению.

Доверенность составляется в бухгалтерии в одном экземпляре и выдается под расписку получателю ценностей.

Срок действия доверенности устанавливается с учетом возможностей получения и вывоза товарно-материальных ценностей и составляет, как правило, не более 15 дней (форма №М-2), а при получении ценностей в порядке плановых платежей — не более одного месяца.

Максимальный срок, на который выдается доверенность, не может превышать трех лет, а в случае, если срок ее действия

не указан, — одного года со дня совершения. Доверенность, в которой не указана дата ее совершения, ничтожна (ст. 186 Гражданского кодекса РФ) [3].

Доверенности выдаются только работникам организации. Доверенности, составленные по форме №М-2, регистрируются в книжке (корешках), а по форме №М2а — в журнале.

В книжке доверенностей до начала выдачи из нее доверенностей нумеруются все листы, а на последнем листе за подписью главного (старшего) бухгалтера делается надпись: «В настоящей книжке пронумеровано ... листов». Количество листов указывается прописью.

Организации, у которых получение товарно-материальных ценностей по доверенностям носит массовый характер, ведут журнал учета выданных доверенностей, который должен быть предварительно пронумерован и прошнурован.

Поставщик сверяет информацию, содержащуюся в доверенности, с паспортными данными ее предъявителя и расходной накладной, после чего передает ему товарно-материальные ценности под роспись в накладной.

Доверенное лицо (экспедитор) не позднее следующего дня после получения товаров, вне зависимости от того, получены ли они полностью или частями, обязано представить в бухгалтерию документы о получении и о сдаче на склад полученных им товаров.

После отчета доверенного лица (экспедитора) о выполнении поручения и сдаче на склад товаров бухгалтер (иное должностное лицо) организации записывает на корешке доверенности (в графе «Номер, дата документа, подтверждающего выполнение поручения») или в журнале учета выданных доверенностей номера и даты сопроводительных документов, полученных от доверенного лица.

Неиспользованные доверенности возвращаются в бухгалтерию на следующий день после истечения срока их действия, о чем делается отметка в книжке или в журнале доверенностей (в графе «Отметки о выполнении поручений»). Их погашают надписью «не использована» и хранят до конца отчетного года, а по его окончании уничтожают, о чем составляют соответствующий акт.

Доверенность передается поставщику при первом получении товарно-материальных ценностей независимо от срока ее действия. При отпуске ценностей частями на каждый частичный отпуск составляется накладная (приемо-сдаточный акт или иной аналогичный документ), в котором указывается номер и дата выдачи доверенности. Один экземпляр накладной (акта) передается получателю ценностей, а другой хранится у поставщика вместе с доверенностью и применяется для контроля за отпуском товаров по доверенности и выписки счета на оплату. По окончании отпуска товарно-материальных ценностей доверенность вместе с документами на отпуск последней партии ценностей передается кладовщиком (материально ответственным лицом) поставщика (транспортной организации) в бухгалтерию.

Лицам, не отчитавшимся в использовании ранее полученных доверенностей, новые доверенности не выдаются.

Отпуск товаров со склада поставщика (предприятия-изготовителя) оформляется накладной на отпуск материалов на сторону (форма №М-15), выписываемой в двух экземплярах на основании договоров и других документов и при предъявлении получателем доверенности, заполненной в установленном порядке. Первый экземпляр накладной передается на склад в качестве основания для отпуска ценностей, а второй вручается получателю.

После подписания накладной на отпуск материалов на сторону (форма №М-15) один ее экземпляр передается получателю ценностей, а другой остается у сдатчика и вместе с оставшейся у него доверенностью включается в материальный (товарный) отчет, сдаваемый в установленные сроки в бухгалтерию. При отпуске товарно-материальных ценностей по доверенности частями накладная служит для контроля за ее исполнением.

При отпуске ценностей самовывозом представителю покупателя (экспедитору) передаются расчетные документы для оплаты (если они не были переданы ранее иным способом). Он проверяет наличие, комплектацию и соответствие товаров сопроводительной документации (накладным, сертификатам качества и т.п.) и расписывается в накладной в получении ценностей.

Перевозки, осуществляемые железнодорожным транспортом, оформляются *транспортной железнодорожной накладной* либо комплектом перевозочных документов (форма №ГУ-29-0), состоящим из накладной, дорожной ведомости, корешка дорожной ведомости и квитанции о приеме груза.

Заполненная грузоотправителем накладная и квитанция о приеме груза подтверждают заключение договора перевозки. Накладная и дорожная ведомость следуют вместе с грузом до станции назначения, где выдаются грузополучателю под расписку в ведомости. Квитанция о приеме груза выдается грузоотправителю под роспись в корешке дорожной ведомости, который остается на станции отправления.

При доставке ценностей автотранспортом поставщиком (грузоотправителем), в случае если он осуществляет доставку собственными силами либо передает товары специализированной транспортной организации, составляется *товарно-транспортная накладная* (форма №1-Т).

Товарно-материальные ценности могут быть доставлены: поставщиком с привлечением стороннего перевозчика либо собственными силами; покупателем с привлечением стороннего перевозчика или собственными силами.

Всякий раз, независимо от того, какая из сторон договора прибегает к помощи специализированного перевозчика, для подтверждения расходов на перевозку товара должна заполняться *транспортная накладная*. Если доставка осуществляется собственными силами поставщика или покупателя, оформляется товарно-транспортная накладная (форма №1-Т). При этом во всех случаях должна быть оформлена товарная накладная (форма №ТОРГ-12).

Транспортная накладная имеет ряд особенностей:

а) накладная выписывается в трех экземплярах: по одному для отправителя, перевозчика и получателя груза;

б) в один бланк допускается вносить сведения сразу о нескольких грузах, доставляемых на одном транспортном средстве;

в) в накладной должны содержаться печати и подписи грузоотправителя и перевозчика;

г) накладная заполняется лишь в ситуации, когда транспортировкой зани-

маются сторонние организации, оказывающие услуги по автоперевозке;

д) в бланке накладной вместо цены указывается так называемая объявленная стоимость.

Транспортная, товарно-транспортная и товарная накладные подтверждают передачу товаров поставщиком (через транспортную организацию) покупателю. При этом *товарная накладная* (форма №ТОРГ-12) документирует передачу ценностей поставщиком покупателю, а транспортная и товарно-транспортная накладные оформляют отношения каждой из сторон с перевозчиком. В товарной накладной делается ссылка на товарно-транспортную накладную.

В случае если покупатель (грузополучатель) вывозит товарно-материальные ценности собственными силами, оформление транспортной и товарно-транспортной накладных не требуется.

Товарно-транспортная накладная выписывается поставщиком (грузоотправителем) на каждого покупателя на каждую поездку. Она состоит из товарного и транспортного разделов.

Товарный раздел заполняется поставщиком (грузоотправителем) и служит основанием для списания товарно-материальных ценностей поставщиком и оприходования их покупателем (грузополучателем).

Накладная выписывается поставщиком (грузоотправителем) в четырех экземплярах. *Первый экземпляр* остается у поставщика и применяется для списания стоимости ценностей. *Второй экземпляр* передается покупателю (грузополучателю) и предназначается для оприходования ценностей. *Третий и четвертый экземпляры* передаются перевозчику.

До отправки груза поставщик (грузоотправитель) передает водителю второй, третий и четвертый экземпляры накладной, заверенные подписями и печатями (штампами), о чем водитель расписывается во всех ее экземплярах.

Доставив товары, водитель передает второй экземпляр накладной покупателю (грузополучателю). Последний заверяет подписями и печатями (штампами) третий и четвертый экземпляры накладной и возвращает их водителю для сдачи их вместе с путевым листом диспетчеру транспортной организации.

К товарно-транспортной накладной могут прилагаться иные документы: счета, сертификаты качества, свидетельства и т.д. Экспедитор принимает их вместе с товарами и по прибытии передает кладовщику. Кладовщик сдает в бухгалтерию приходные накладные и сопроводительные документы.

Товарно-транспортная накладная служит одним из оснований для предъявления претензий к перевозчику или грузоотправителю в случае недостачи, порчи или повреждения груза, задержки доставки или выдачи товарно-материальных ценностей и др.

Если фактическое количество и качество товаров соответствует указанному в товарно-транспортной накладной, то на ней и иных документах, удостоверяющих количество и качество поступивших товаров, ставится штамп грузополучателя и подпись материально ответственного лица, осуществляющего приемку груза. При несоответствии фактического количества и качества товаров данным товарно-сопроводительных документов составляется акт за подписями обеих сторон, который служит юридическим основанием для предъявления претензий поставщику, о чем в накладной производится соответствующая отметка [2, с. 21].

Факт приобретения товарно-материальных ценностей отражается записью:

*Дебет 10 «Материалы», 41 «Товары»*

*Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».*

Указанная запись производится в момент перехода права собственности на приобретаемые ценности, который может совпадать, а может и не совпадать с моментом их оприходования на склад.

Напомним, что в соответствии с действующим гражданским законодательством *право собственности на товары переходит в момент их передачи продавцом покупателю или их сдачи первому грузо-перевозчику, если договором не предусмотрено иное* (ст. 458 Гражданского кодекса РФ) [1]. В этот же момент к покупателю переходит риск случайного повреждения или гибели товара (ст. 459 Гражданского кодекса РФ) [1].

Следовательно, обязанность принять ценности к учету возникает у организации уже в момент их приемки, которая может

быть осуществлена, к примеру, на складе продавца, на станции отправления, на станции назначения и т.д.

Поэтому, если имеет место существенный разрыв между датами приемки ценностей и их оприходования на склад (например, обусловленный специальными условиями договора), организация может воспользоваться счетом 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» для обособленного учета запасов, находящихся в пути:

*Дебет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»*

*Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»* — на фактическую себестоимость приобретенных ценностей.

Оприходование товарно-материальных ценностей на склад покупателя в таком случае отражается:

*Дебет 10 «Материалы», 41 «Товары»*

*Кредит 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»* — на фактическую себестоимость оприходованных ценностей.

Транспортно-заготовительные расходы по общему правилу включаются в себестоимость приобретенных материально-производственных запасов одним из способов, предусмотренных в учетной политике и, соответственно, могут учитываться:

а) на счете заготовления и приобретения материальных ценностей:

*Дебет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»*

*Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;*

б) на субсчетах учета материальных ценностей:

*Дебет 10 «Материалы», субсчет «Транспортно-заготовительные расходы»*

*Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;*

в) в фактической стоимости материалов каждого вида:

*Дебет 10 «Материалы» (по видам)*

*Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».*

Кроме того, возможен еще один вариант. Организации торговли вправе не включать транспортно-заготовительные расходы в себестоимость товаров, а списывать их непосредственно в расходы на продажу:

*Дебет 44 «Расходы на продажу»*  
*Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».*

Организации розничной торговли вправе вести учет приобретенных товаров:

- а) по покупным ценам;
- б) по продажным ценам (с выделением торговой наценки).

При учете товаров по ценам продажи в момент их оприходования по дебету счета 41 «Товары» формируется их розничная продажная цена, которая складывается из стоимости их приобретения и торговой наценки. Одновременно с записью по дебету счета 41 «Товары» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» производится начисление торговой наценки:

*Дебет 41 «Товары»*

*Кредит 42 «Торговая наценка».*

Такой же записью отражаются скидки, предоставленные поставщиками на возможные потери товаров при их транспортировке и на возмещение дополнительных транспортных затрат.

Поставщики — плательщики налога на добавленную стоимость в обязательном порядке выставляют организациям-покупателям счета-фактуры не позднее пяти календарных дней с момента оплаты (частичной оплаты в счет предстоящих поставок) или отгрузки товаров (передачи имущественных прав), п. 3 ст. 168 Налогового кодекса РФ [4].

Счет-фактура выписывается поставщиком в двух экземплярах: первый — покупателю, второй — поставщику.

Счет-фактура подписывается руководителем и главным бухгалтером поставщика (лицами, уполномоченными руководителем) или индивидуальным предпринимателем — плательщиком НДС. В последнем случае указываются реквизиты свидетельства о государственной регистрации предпринимателя.

НДС, уплаченный поставщику вместе со стоимостью приобретаемых ценностей, уменьшает сумму налога, начисляемого при последующей продаже продукции (товаров, работ, услуг):

*Дебет 19 «НДС по приобретенным ценностям»*

*Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»* — налог, подлежащий уплате поставщику вместе со стоимостью приобретенных запасов;

*Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»*

*Кредит 19 «НДС по приобретенным ценностям»* — уменьшение задолженности перед бюджетом по НДС на сумму налога по приобретенным ценностям.

Налог на добавленную стоимость принимается к налоговому вычету при выполнении следующих условий:

- а) организация признается плательщиком налога на добавленную стоимость и использует приобретенные ценности (работы, услуги) в налогооблагаемых операциях;
- б) приобретенные ценности (работы, услуги) приняты к учету;
- в) имеется счет-фактура поставщика (подрядчика), в котором выделена сумма налога.

Приемка по количеству предусматривает сверку фактического наличия ценностей с данными сопроводительных и расчетных документов, а при приемке по качеству и комплектности устанавливают соответствие требованиям к их качеству согласно законодательству и (или) соглашению сторон [5, с. 17].

В случае обнаружения несоответствия качества, комплектности и маркировки полученных ценностей, тары или упаковки требованиям стандартов, технических условий, чертежам, образцам (эталонам), договору либо данным, указанным в маркировке и сопроводительных документах, удостоверяющих качество продукции, покупатель (грузополучатель) приостанавливает приемку и составляет *акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей*, где указывает количество осмотренных товарно-материальных ценностей и характер выявленных при приемке дефектов.

Акт в двух экземплярах составляется членами приемной комиссии с обязательным участием материально ответственного лица и представителя отправителя (поставщика) или представителя незаинтересованной организации. Он утверждается руководителем организации-покупателя и используется для составления претензии поставщику (перевозчику).

Ценности, по которым организация на законных основаниях отказалась от акцепта счетов (несоответствие качества,

комплектности и т.д.), которые запрещены к использованию до их оплаты, а также ценности, по поводу приемки и использования которых велика вероятность возникновения спорных и конфликтных ситуаций с поставщиком, принимаются к внесистемному (забалансовому) учету на счет 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». Аналитический учет таких ценностей ведется по организациям-владельцам, по видам, сортам и местам хранения [6].

После приемки ценностей акты с приложением документов (транспортных накладных и т.д.) передают: один экземпляр — в бухгалтерию для учета движения ценностей, другой — отделу снабжения или бухгалтерии для направления *претензионного письма* поставщику.

Для оформления приемки материалов, по которым установлены расхождения с сопроводительными документами поставщика, а также ценностей, поступивших без документов (неотфактурованные поставки), применяется *акт о приемке материалов* (форма №М-7). Он служит юридическим основанием для предъявления претензии поставщику, отправителю.

Акт составляется не менее чем в двух экземплярах. Второй экземпляр акта с просьбой выслать недостающие документы направляется поставщику.

В случае принятия решения об использовании материалов в хозяйственной деятельности, они приходятся по учетной стоимости: плановой, договорной, фактической себестоимости прошлого периода и т.п.:

*Дебет 10 «Материалы»*

*Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».*

Расчеты по неотфактурованным поставкам подлежат корректировке после получения расчетных документов.

Суммы разниц между учетной стоимостью оприходованных материальных запасов и их фактической себестоимостью списываются в том месяце, в котором поступили расчетные документы:

*Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»*

*Кредит 91 «Прочие доходы и расходы»* — в случае превышения учетной стоимости над фактической;

*Дебет 91 «Прочие доходы и расходы»*

*Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»* — при превышении фактической стоимости над учетной.

Если применение плановых (учетных) цен носит систематический характер, целесообразно использование для этих целей счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей». В этом случае принятие материалов к учету отражается записью:

*Дебет 10 «Материалы»*

*Кредит 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»* — оприходованы материалы по плановым (учетным) ценам, в том числе неотфактурованные поставки.

Заметим, что применение плановых оценок позволяет учесть неотфактурованные поставки на синтетических счетах (в частности, на счете 10 «Материалы») и использовать их в хозяйственной деятельности (отпускать в производство и т.д.).

Впоследствии, когда будут получены все необходимые сопроводительные и расчетные документы, производится запись:

*Дебет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»*

*Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»* — фактическая себестоимость материалов на основании документов поставщика.

В этот момент становится возможным определить отклонение (фактической себестоимости от плановой):

*Дебет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»*

*Кредит 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»* — при превышении плановой себестоимости над фактической или

*Дебет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»*

*Кредит 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»* — при превышении фактической себестоимости над плановой.

Впоследствии на величину этого отклонения будет уточнена сумма материальных затрат.

В МСФО такой способ учета получил наименование *метода нормативных затрат* (п. 21 МСФО (IAS) 2 «Запасы») [7].

При отсутствии расхождений в день поступления материалов на склад на них

составляют *приходный ордер* (форма №М-4). При приемке и оприходовании товарно-материальных ценностей допускается не выписывать приходный ордер, а оформлять их получение проставлением на счете, накладной и т.п. документе поставщика штампа, оттиск которого содержит те же реквизиты, что и приходный ордер.

Поступившие материалы приходуются в натуральных единицах измерения (весовых, объемных, линейных, в штуках), на которые устанавливается учетная цена.

Материалы, направляемые непосредственно в структурные подразделения организации, минуя склад, отражаются в учете как поступившие на склад, а затем отпущенные в подразделение организации. В приходных и расходных документах склада и приходных документах соответствующего подразделения организации делается отметка о том, что материалы отпущены транзитом (без завоза их на склад). Перечень материалов, завозимых в подразделения организации, минуя склад, оформляется распорядительным документом [8].

Единица бухгалтерского учета материально-производственных запасов выбирается организацией самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации об этих запасах, а также надлежащий контроль за их наличием и движением. В зависимости от характера запасов, особенностей их приобретения и использования единицей их аналитического учета может быть номенклатурный номер, партия, однородная группа и т.п. [8].

На каждый номенклатурный номер кладовщиком (материально-ответственным) открывается *карточка учета материалов* (форма №М-17), в которой указывается наименование материала, единица измерения, входящий остаток, поступление, выбытие, исходящий остаток. В первичных расходных документах также обязательно указывается номенклатурный номер выбывшего материала.

Материалы, поступившие на ответственное хранение, регистрируются заведующим складом (кладовщиком) в специальной книге (карточке). Они хранятся на складе обособленно от других материальных ценностей. В синтетическом учете, как уже говорилось, их учитывают на вне-

системном (забалансовом) счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».

Также обособленно на внесистемных счетах учитывают иные материально-производственные запасы третьих лиц, не принадлежащие организации. Это:

- а) материалы, принятые в переработку;
- б) товары, принятые на комиссию;
- в) бланки строгой отчетности.

На счете 003 «Материалы, принятые в переработку» учитывают сырье и материалы заказчика, полученные для переработки (изготовления продукции), в отличие от собственных материалов, учитываемых на системном (балансовом) счете 10 «Материалы». По окончании переработки давальческие материалы (сырье) заказчика продолжают учитываться за балансом.

На синтетических счетах 21 «Полуфабрикаты собственного производства» и 43 «Готовая продукция» учитываются только собственные полуфабрикаты и продукция, полученные из собственного сырья.

Сырье и материалы заказчика учитываются на счете 003 «Материалы, принятые в переработку» в договорных ценах.

В системном (балансовом) учете организации-изготовителя учитываются только затраты на оказание услуг по переработке, а после передачи переработанных материалов заказчику признаются доходы, расходы и финансовый результат от оказания услуг.

Аналогичным образом организован учет на счете 004 «Товары, принятые на комиссию». Такие товары отражаются за балансом, в отличие от собственных, которые учитываются на счете 41 «Товары».

В учете комиссионера на системных (балансовых) счетах находит отражение, соответственно, только оказание услуг по продаже товаров.

Товары, принятые на комиссию, учитываются на счете 004 «Товары, принятые на комиссию» в ценах, предусмотренных в приемосдаточных актах.

В отличие от депозитно-имущественных счетов 003 «Материалы, принятые в переработку» и 004 «Товары, принятые на комиссию», счет 006 «Бланки строгой отчетности» выполняет контрольно-мемориальную функцию, т.е. предназначен



для контроля за выдачей и использованием документов строгой отчетности: бланков удостоверений, трудовых книжек, талонов, билетов и т.п. Учет таких бланков ведется в условной оценке (как правило, один рубль).

Вместе с тем себестоимость (затраты на приобретение) бланков строгой отчетности отражается на счете 10 «Материалы» по общим правилам.

Изготовление материалов и полуфабрикатов собственными силами из собственного сырья отражается в системном бухгалтерском учете:

*Дебет 10 «Материалы», 21 «Полуфабрикаты собственного производства»*

*Кредит 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».*

Материалы, полученные в результате демонтажа списанных основных средств, и излишки материалов, выявленные при проведении инвентаризации, приходят по текущей рыночной стоимости:

*Дебет 10 «Материалы»*

*Кредит 91 «Прочие доходы и расходы».*

Пригодные к использованию материалы, оставшиеся после демонтажа основных средств, приходятся на основании акта об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений (форма №М-35).

Акт составляется комиссией. Если демонтаж проводит подрядная организация, составляются два дополнительных экземпляра акта, один из которых остается у нее, а другой прилагается к счету для оплаты.

Материально-производственные запасы, полученные по договору дарения или

безвозмездно, принимаются к бухгалтерскому учету по дебету соответствующих счетов учета товарно-материальных ценностей и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов» по текущей рыночной стоимости:

*Дебет 10 «Материалы», 41 «Товары»*

*Кредит 98 «Доходы будущих периодов».*

По мере использования (списания, продажи и т.п.) таких ценностей доходы будущих периодов трансформируются в доходы отчетного периода в соответствующих долях:

*Дебет 98 «Доходы будущих периодов»*

*Кредит 91 «Прочие доходы и расходы».*

Материально-производственные запасы, внесенные учредителями в качестве вклада в уставный капитал, находят отражение по дебету счетов учета товарно-материальных ценностей и кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» в оценке, согласованной учредителями:

*Дебет 10 «Материалы», 41 «Товары»*

*Кредит 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по вкладам в уставный капитал».*

Запасы, полученные от структурных подразделений (филиалов) организации, выделенных на отдельные балансы принимаются к учету:

*Дебет 10 «Материалы», 21 «Полуфабрикаты собственного производства»,*

*41 «Товары», 43 «Готовая продукция» и др.*

*Кредит 79 «Внутрихозяйственные расчеты».*

Существуют и иные источники поступления материально-производственных запасов в организацию: за счет подотчетных сумм, в обмен на другое имущество и др. Порядок учета в большинстве случаев аналогичен случаям, представленным выше.

#### Примечания:

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая): Федеральный закон от 26.01.96 г. №14-ФЗ: [в ред. от 21.07.14 г.] // СПС КонсультантПлюс. М., 2014. Загл. с экрана.

2. Костюкова И.Н., Луговской Д.В. Учет поставки товаров: основы организации договорных и расчетных отношений с поставщиками и перевозчиками // Все для бухгалтера. 2014. № 2. С. 16-21.

3. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая): Федеральный закон от 30.11.94 г. №51-ФЗ: [в ред. от 05.05.14 г.] // СПС КонсультантПлюс. М., 2014. Загл. с экрана.

4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): Федеральный закон от 05.08.00 г. №117-ФЗ: [в ред. от 24.11.14 г.] // СПС КонсультантПлюс. М., 2014. Загл. с экрана.

5. Костюкова И.Н., Луговской Д.В. Учетно-правовые аспекты приемки товаров по количеству, качеству и комплектности // Бухгалтер и закон. 2014. № 2. С. 17-24.

6. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению: Приказ Минфина РФ от 31.10.00 г. №94н: [в ред. от 08.11.10 г.] // СПС КонсультантПлюс. М., 2014. Загл. с экрана.

7. О введении в действие международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации: Приказ Минфина РФ от 25.11.11 г. №160н: [в ред. от 18.17.12 г.] // СПС КонсультантПлюс. М., 2014. Загл. с экрана.

8. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов: Приказ Минфина РФ от 28.12.01 г. №119н: [в ред. от 24.12.10 г.] // СПС КонсультантПлюс. М., 2014. Загл. с экрана.

#### References:

1. The civil code of the Russian Federation (part two): the Federal law of 26.01.96, №14-FZ [in an edition of 21.07.2014] // HLS ConsultantPlus. M., 2014. Title from the screen.

2. Kostyukova I.N., Lugovskoy D.V. Accounting of commodities supply: the contractual basis for the organization and settlement relations with suppliers and carriers // Everything for accountant. 2014. №2. Pp. 16-21.

3. The civil code of Russian Federation (part one): Federal law №14-FZ dated 30.11.1994, [in an edition of 05.05.2014] // HLS ConsultantPlus. M., 2014. Title from the screen.

4. Tax code of the Russian Federation (part two): the Federal law of 05.08.00, №117-FZ, [in an edition of 24.11.2014] // HLS ConsultantPlus. M., 2014. Title from the screen.

5. Kostyukova I.N., Lugovskoy D.V. Accounting and legal aspects of the acceptance of goods in quantity, quality and completeness // The Bookkeeper and the Law. 2014. №2. Pp. 17-24.

6. The plan of accounts of financial and economic activity of enterprises and the instruction on its application: the Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation from 31.10.00, №94н [in an edition of 18.11.2010] // HLS ConsultantPlus. M., 2014. Title from the screen.

7. About International financial reporting standards and international financial reporting standards interpretations enacting on the territory of the Russian Federation: Order of Ministry of Finance of the Russian Federation №160n dated 25.11.2011 [in an edition of 18.17.2012] // HLS ConsultantPlus. M., 2014. Title from the screen.

8. Methodical instructions on accounting material and industrial stocks: Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation from 12.28.01№119n dated 28.12.2001 [in an edition of 24.12.2010] // HLS ConsultantPlus. M., 2014. Title from the screen.