

4.1 Сущность, виды и оценка материально-производственных запасов

Основными нормативными документами, регулирующими учет материально-производственных запасов и готовой продукции (ГП), является:

- **Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы»** утвержден приказом Министерства финансов Российской Федерации от 15.11.2019 № 180н;

Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов утвержденные приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28.12.2001г за №119н.

Согласно **ФСБУ 5/2019 «Запасы»**, запасами для целей бухгалтерского учета считаются активы, потребляемые или продаваемые в рамках обычного операционного цикла организации, либо используемые в течение периода не более 12 месяцев.

Запасами согласно ФСБУ 5/2019 , в частности, являются:

а) сырье, материалы, топливо, запасные части, комплектующие изделия, покупные полуфабрикаты, предназначенные для использования при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг;

б) инструменты, инвентарь, специальная одежда, специальная оснастка (специальные приспособления, специальные инструменты, специальное оборудование), тара и другие аналогичные объекты, используемые при производстве продукции, продаже товаров, выполнении работ, оказании услуг, за исключением случаев, когда указанные объекты считаются для целей бухгалтерского учета основными средствами;

в) готовая продукция (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством), предназначенная для продажи в ходе обычной деятельности организации;

г) товары, приобретенные у других лиц и предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности организации;

д) готовая продукция, товары, переданные другим лицам в связи с продажей до момента признания выручки от их продажи;

е) затраты, понесенные на производство продукции, не прошедшей всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, изделия неукомплектованные, не прошедшие испытания и техническую приемку, а также затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг другим лицам до момента признания выручки от их продажи (далее вместе - незавершенное производство). Организация может вести обособленный учет полуфабрикатов собственного производства в порядке, установленном для учета готовой продукции;

ж) объекты недвижимого имущества, приобретенные или созданные (находящиеся в процессе создания) для продажи в ходе обычной деятельности организации;

з) объекты интеллектуальной собственности, приобретенные или созданные (находящиеся в процессе создания) для продажи в ходе обычной деятельности организации.

Запасы признаются в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий:

а) затраты, понесенные в связи с приобретением или созданием запасов, обеспечат получение в будущем экономических выгод организацией (достижение некоммерческой организацией целей, ради которых она создана);

б) определена сумма затрат, понесенных в связи с приобретением или созданием запасов, или приравненная к ней величина.

Единица учета запасов устанавливается организацией самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации о запасах в бухгалтерском учете, а также надлежащий контроль наличия и движения их.

В зависимости от вида запасов, характера и порядка приобретения (создания) и (или) потребления (продажи, использования) организация устанавливает единицей учета запасов **номенклатурный номер, инвентарный номер, партию, однородную группу, отдельный объект или иную единицу.**

Оценка запасов.

Запасы признаются в бухгалтерском учете **по фактической себестоимости**.

В фактическую себестоимость запасов, кроме незавершенного производства и готовой продукции, **включаются** фактические затраты на приобретение (создание) запасов, приведение их в состояние и местоположение, необходимые для потребления, продажи или использования. Не считается затратами предварительная оплата поставщику (подрядчику) до момента исполнения им своих договорных обязанностей предоставления запасов, выполнения работ, оказания услуг.

В фактическую себестоимость запасов, в частности, включаются:

а) уплаченные и (или) подлежащие уплате организацией поставщику (продавцу, подрядчику) при приобретении (создании) запасов суммы;

б) затраты на заготовку и доставку запасов до места их потребления (продажи, использования);

в) затраты по доведению запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Данные затраты включают затраты организации по доработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик запасов;

г) величина возникшего в связи с приобретением (созданием) запасов оценочного обязательства по демонтажу, утилизации запасов и восстановлению окружающей среды;

д) связанные с приобретением (созданием) запасов проценты, которые подлежат включению в стоимость инвестиционного актива;

е) иные затраты, связанные с приобретением (созданием) запасов.

Суммы, уплаченные и (или) подлежащие уплате организацией при приобретении (создании) запасов, включаются в фактическую себестоимость запасов:

а) за вычетом возмещаемых сумм налогов и сборов;

б) с учетом всех скидок, уступок, вычетов, премий, льгот, предоставляемых организации, вне зависимости от формы их предоставления.

При приобретении запасов на условиях отсрочки (рассрочки) платежа на период, превышающий 12 месяцев или установленный организацией меньший срок, **в фактическую себестоимость запасов включается сумма денежных средств, которая была бы уплачена организацией при отсутствии указанной отсрочки (рассрочки).**

При приобретении запасов по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) полностью или частично неденежными средствами, затратами, включаемыми **в фактическую себестоимость запасов (в части оплаты неденежными средствами)**, **считается справедливая стоимость передаваемого имущества, имущественных прав, работ, услуг.**

Затратами, включаемыми в фактическую себестоимость запасов, которые организация получает **безвозмездно**, считается **справедливая стоимость этих запасов.**

В случае если в качестве запасов признаются материальные ценности, **остающиеся от выбытия (в том числе частичного) внеоборотных активов или извлекаемые в процессе текущего содержания, ремонта, модернизации, реконструкции внеоборотных активов**, затратами, включаемыми в фактическую себестоимость запасов, считается наименьшая из следующих величин:

а) стоимость, по которой учитываются аналогичные запасы, приобретенные (созданные) организацией в рамках обычного операционного цикла;

б) сумма балансовой стоимости списываемых активов и затрат, понесенных в связи с демонтажем и разборкой объектов, извлечением материальных ценностей и приведением их в состояние, необходимое для потребления (продажи, использования) в качестве запасов.

В себестоимость приобретаемых (создаваемых) запасов не включаются:

а) затраты, возникшие в связи со стихийными бедствиями, пожарами, авариями и другими чрезвычайными ситуациями;

б) управленческие расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением (созданием) запасов;

в) расходы на хранение запасов, за исключением случаев, когда хранение является частью технологии подготовки запасов к потреблению (продаже, использованию) или обусловлено условиями приобретения (создания) запасов;

г) иные затраты, осуществление которых не является необходимым для приобретения (создания) запасов.

Продукцию сельского, лесного и рыбного хозяйства собственного производства, а также товары, торгуемые на организованных торгах, допускается оценивать при признании по **справедливой стоимости**.

При осуществлении розничной торговли приобретенные товары допускается оценивать **по продажной стоимости с отдельным учетом наценок**. Величина наценок подлежит регулярному пересмотру в соответствии с текущими условиями закупки и продажи товаров.

Запасы, принадлежащие организации, но находящиеся в пути, либо переданные покупателю под залог, оцениваются в бухгалтерском учете **в сумме, предусмотренной в договоре**, с последующим определением их фактической себестоимости.

В фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции включаются затраты, связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг. К таким затратам относятся:

- а) материальные затраты;
- б) затраты на оплату труда;
- в) отчисления на социальные нужды;
- г) амортизация;
- д) прочие затраты.

В фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции включаются затраты, прямо относящиеся к производству конкретного вида продукции, работ, услуг (прямые затраты), и затраты, которые не могут быть прямо отнесены к производству конкретного вида продукции, работ, услуг (косвенные затраты).

В фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции не включаются:

а) затраты, возникшие в связи с ненадлежащей организацией производственного процесса (сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда, потери от простоев, брака, нарушений трудовой и технологической дисциплины);

б) затраты, возникшие в связи со стихийными бедствиями, пожарами, авариями и другими чрезвычайными ситуациями;

в) обесценение других активов независимо от того, использовались ли эти активы в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг;

г) управленческие расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг;

д) расходы на хранение, за исключением случаев, когда хранение является частью технологии производства продукции (выполнения работ, оказания услуг);

е) расходы на рекламу и продвижение продукции;

ж) иные затраты, осуществление которых не является необходимым для осуществления производства продукции, выполнения работ, оказания услуг.

При отпуске запасов в производство, отгрузке готовой продукции, товаров покупателю, списании запасов, себестоимость запасов рассчитывается одним из следующих способов:

- а) по себестоимости каждой единицы;
- б) по средней себестоимости;
- в) по себестоимости первых по времени поступления единиц (способ ФИФО).

Для расчета себестоимости запасов, имеющих сходные свойства и характер использования, должен последовательно применяться один и тот же способ расчета себестоимости.

Себестоимость запасов, которые не могут обычным образом заменять друг друга, а также запасов, учитываемых в специальном порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни), рассчитывается **в отношении каждой единицы учета запасов**

Способ по средней себестоимости предполагает расчет себестоимости единицы учета запасов путем деления общей себестоимости вида запасов на их количество, складывающихся соответственно из себестоимости и количества остатка на начало периода (месяц или другой, определенный организацией период) и поступивших запасов в течение данного периода. Средняя себестоимость может рассчитываться периодически через равные интервалы времени либо по мере поступления каждой новой партии запасов.

Способ ФИФО основан на допущении, что запасы используются в последовательности их поступления, то есть запасы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретений. При применении этого способа оценка имеющихся в наличии на отчетную дату запасов соответствует оценке последних по времени поступивших запасов.

Запасы списываются:

- а) одновременно с признанием выручки от их продажи;
- б) при выбытии в случаях, отличных от продажи;
- в) при возникновении обстоятельств, в связи с которыми организация не ожидает поступление экономических выгод в будущем от потребления (продажи, использования) запасов (некоммерческая организация не может использовать запасы в целях своей деятельности).

Балансовая стоимость списываемых запасов признается расходом периода:

- а) в котором признана выручка от продажи этих запасов;
- б) в котором данное выбытие (списание) произошло, в случаях, отличных от продажи запасов.

Пример расчета по методу ФИФО

Таблица 1- Исходные данные для расчета списания материально-производственных запасов

Показатель	Количество, кг	Цена за 1 кг, руб.	Сумма, руб.
Остаток на 01.02.2017	600	100	60 000
Поступление всего, в т.ч.:	632	—	75724
05.02.2020	120	105	12 600
15.02.2020	175	118	20 650
25.02.2020	201	122	24 522
28.02.2020	136	132	17 952
Израсходовано за месяц	830	—	—

Из таблицы 1 видно, что остаток материально-производственных запасов на начало месяца (на 01.02.2020) составляет 600 кг по цене 100 руб. за 1 кг, т. е. остаток на складе имеется на 60000 руб. (600 кг * 100 руб.).

В течение месяца было поступление ресурсов четырьмя партиями: 05.02.2020, 15.02.2020, 25.02.2020, 28.02.2020.

Каждая партия поступала в течение месяца по своей цене: 05.02.2020 поступление было 120 кг по цене 105 руб. за 1 кг, 15.02.2020 поступило 175 кг по цене 118 руб. за 1 кг, 25.02.2020— поступление 201 кг по цене 122 руб. за 1 кг, 28.02.2020 — поступление 136 кг по цене 132 руб. за 1 кг.

Общая сумма поступления запасов составляет 632 кг (120 + 175 + 201+ 136) на общую сумму 75724 руб. (12600 + 20650 + 24522 + 17952).

В течение месяца на нужды хозяйствующего субъекта израсходовано 830 кг запасов. Списание стоимости израсходованных запасов по методу ФИФО отражено в таблице 2.

Таблица 2- Списание израсходованных запасов

Показатель	Количество, кг	Цена за 1 кг, руб.	Сумма, руб.
Списано за месяц, в т.ч.	830	—	85580
Остаток на 01.02.2020	600	100	60 000
05.02.2020	120	105	12 600
15.02.2020	110	118	12980

Списание по данному методу происходит в следующем порядке: в первую очередь списываются материалы по цене запасов, остающихся на складе на начало отчетного периода (в нашем случае 600 кг по цене 100 руб. за 1 кг).

За данный отчетный период израсходовано 830 кг сырья, т. е. при списании 600 кг остается списать еще 230 кг (830 – 600). Затем списываются материалы по цене первой партии (120 кг по 105 руб.).

Так как списано еще 120 кг, то остается списать еще 110 кг (230 – 120). Затем списание сырья происходит по цене второй партии поступления, т. е. 15.02.2020 (по цене 118 руб. за 1 кг).

Списание происходит 110 кг по цене 118 руб., т. е. на сумму $110 * 118 = 12980$ руб. Общее количество списанных запасов составляет 830 кг (600 + 120 + 110). Общая сумма списанных при методе ФИФО запасов составляет 85580 руб. (60000 + 12600 + 12980).

Остаток на конец отчетного периода при данном методе остается по цене последних партий (таблица 3).

Таблица 3

Показатель	Количество, кг	Цена за 1 кг, руб.	Сумма, руб.
Остаток на 28.02.2020	402	—	50144
15.02.2020	65	118	7670
25.02.2020	201	122	24 522
28.02.2020	136	132	17 952

В нашем примере из партии поступления 15.02.2020 остаток остается 65 кг (175 – 110) по цене 118 руб. за 1 кг на общую сумму 7670 руб. (65 x 118). В остатке остается также вся партия (201 кг), поступившая 25.02.2020 по цене 122 руб. за 1 кг на общую сумму 24522 руб. (201 кг x 122 руб.). И также остается в остатке партия, поступившая 28.02.2020 (136 кг) по цене 132 руб. за 1 кг, т. е. на общую сумму 17952 руб. (136 кг x 132 руб.). Общая сумма остатка на конец месяца, т. е. на 28.02.2020, составляет 402 кг на общую сумму 50144 руб.

Пример расчета по средней себестоимости

Наиболее распространенным способом оценки выбытия МПЗ является оценка по средней себестоимости. Расчет средней себестоимости товаров или материалов за месяц предполагает деление общей себестоимости группы (вида) запасов на их количество, которое складывается соответственно из себестоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших запасов в течение данного месяца.

Приведем пример расчета средней взвешенной оценки выбытия МПЗ на условных цифровых данных.

Расчет средней себестоимости МПЗ за март 2018 г.

Показатель		Кол-во, шт.	Ст-ть за ед., руб.	Общая ст-ть, руб.
Остаток на 01.03.2018		100	52,9	5 290,0
Поступило в течение месяца	партия 1	75	56,3	4 222,5
	партия 2	80	59,7	4 776,0
	партия 3	82	55,4	4 542,8
Итого		337	х	18 831,3
Средняя стоимость единицы МПЗ		х	55,9	х
Выбытие МПЗ в течение месяца		216	55,9	12 074,4
Остаток на 31.03.2018		121	55,9	6 756,9

Исходя из остатка МПЗ на 01.03.2018 и поступлений по трем партиям за март, средняя себестоимость единицы МПЗ оставляет 55,9 руб./шт. $= (18831,3 \text{ руб.} / 337 \text{ шт.})$. Соответственно, стоимость выбытия 216 шт. МПЗ за март 2018 года составляет 12074,4 руб. $= (216 \text{ шт.} * 55,9 \text{ руб./шт.})$. Следовательно, стоимость остатка 121 ед. МПЗ на 31.03.2018 составляет 6756,9 руб. $= (18831,3 \text{ руб.} - 12074,4 \text{ руб.})$.