

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Тольяттинский государственный университет»

ИНСТИТУТ ФИНАНСОВ, ЭКОНОМИКИ И УПРАВЛЕНИЯ

(наименование института полностью)

Кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

(наименование кафедры полностью)

38.04.01 «Экономика»

(код и наименование направления подготовки, специальности)

Магистерская программа «Учет, анализ и аудит»

(направленность (профиль))

МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ

на тему: «Учетно-методическое сопровождение материально-производственных запасов ФГУП «НПО «Микроген» Минздрава России»

Студент	<u>Кристина Владимировна Астаева</u> (И.О. Фамилия)	_____ (личная подпись)
Научный руководитель	<u>Ольга Владимировна Шнайдер</u> (И.О. Фамилия)	_____ (личная подпись)
Консультанты	_____ (И.О. Фамилия)	_____ (личная подпись)
	_____ (И.О. Фамилия)	_____ (личная подпись)

Руководитель программы к.э.н., доцент О.В. Шнайдер
(ученая степень, звание, И.О. Фамилия) _____ (личная подпись)
« ____ » _____ 2017 г.

Допустить к защите

Заведующий кафедрой к.э.н., доцент М.В. Боровицкая
(ученая степень, звание, И.О. Фамилия) _____ (личная подпись)
« ____ » _____ 2017 г.

Тольятти 2017

Содержание

Введение.....	3
1. Теоретические аспекты материально-производственных запасов	7
1.1. Материально-производственные запасы: понятие, сущность, основные задачи учета и их классификация	7
1.2. Движение материально-производственных запасов	14
1.3. Документальное оформление движения и инвентаризация материально-производственных запасов.....	23
2. Методика учета и использования материально-производственных запасов на примере ФГУП «НПО «Микроген» Минздрава России	40
2.1. Техничко-экономическая характеристика ФГУП «НПО «Микроген» Минздрава России	40
2.2. Организация бухгалтерского учета материально-производственных запасов на предприятии ФГУП «НПО «Микроген» Минздрава России.	57
2.3. Порядок проведения инвентаризации материально-производственных запасов и отражение результатов ФГУП «НПО «Микроген» Минздрава России	66
3. Разработка рекомендаций, направленных на повышение эффективности использования материально-производственных запасов на примере ФГУП «НПО «Микроген» Минздрава России.....	77
3.1. Разработка рекомендаций по уменьшению убытков от списания неликвидных материально-производственных запасов ФГУП «НПО «Микроген» Минздрава России.....	77
3.2. Разработка рекомендаций по уничтожению и списанию лекарственных средств, изделий медицинского назначения ФГУП «НПО «Микроген» Минздрава России.....	88
3.3. Порядок формирования резерва под снижение стоимости материальных ценностей.....	92
Заключение	99
Список использованных источников	104
Приложение	111

Введение

Актуальность темы магистерского исследования. В рыночной экономике ни одно предприятие не обходится без применения материальных ресурсов в своей хозяйственной деятельности. Запасы представляют собой один из важнейших факторов обеспечения постоянства и непрерывности воспроизводства. Каждое предприятие стремится к экономии материальных ресурсов. Для того чтобы этого достичь, необходим правильный и своевременный учет наличия и движения материально-производственных запасов.

Переход к рыночной экономике требует от предприятия повышение эффективности использования материальных ресурсов производства на основе внедрения определенных мер ведения учета, эффективных форм хозяйствования, управленческих решений и индивидуально подхода каждого предприятия к своему производству.

Важная роль для реализации этих задач отводится методологии учета материально-производственных запасов предприятия. С помощью введенных правил и норм, с учетом индивидуализации производства, вырабатывается тактика и стратегия развития предприятия, обосновываются планы и управленческие решения, осуществляется контроль за их выполнением, выявляются резервы повышения эффективности производства, оцениваются результаты деятельности предприятия.

Актуальность поставленных практических вопросов. В настоящее время перед каждым предприятием остро стоят проблемы совершенствования и рационализации бухгалтерского учета материально-производственных запасов. Правильная оценка материально-производственных запасов, своевременный учет их поступления и выбытия позволит осуществить контроль не только за наличием и использованием материально-производственных запасов, но и учесть их влияние на формирование себестоимости выполняемых работ. Необходим

своевременный контроль над обеспечением экономного и рационального расходования (использования) материально-производственных запасов в производстве, обращении, правильным ведением учета, минимизации убытков от списания и уничтожения неликвидных материально-производственных запасов.

Цель и задачи исследования. Целью магистерской работы является изучение теоретических и практических вопросов по проблеме учета и ведения методологии материально-производственных запасов на примере Федерального государственного унитарного предприятия «Научно-производственное объединение «Микроген» Министерства здравоохранения Российской Федерации.

В соответствии с поставленной целью, обозначены и решены следующие задачи:

- раскрыть теоретические аспекты учета и методологии материально-производственных запасов;

- проанализировать особенности ведения бухгалтерского учета и методологических разработок материально-производственных запасов на примере ФГУП «НПО «Микроген» Минздрава России;

- дать рекомендации и разработать мероприятия по эффективности использования материально-производственных запасов ФГУП «НПО «Микроген» Минздрава России.

Объектом исследования выступает Федеральное государственное унитарное предприятие «Научно-производственное объединение «Микроген» Министерства здравоохранения Российской Федерации, основным видом деятельности, которого является производство основной фармацевтической продукции и научные исследования и разработки в области естественных и технических наук.

Предметом исследования является учет и методология ведения материально-производственных запасов, с целью эффективного использования МПЗ в производстве фармакологического предприятия.

Теоретической и методологической основой исследования. Теоретическая значимость заключается в изучении научных трудов отечественных ученых экономистов по проблеме бухгалтерского учета и методологии ведения материально-производственных запасов, в том числе таких авторов как Кондраков Н.П., Полякова С.И., Томшинская И.Н. - у данных авторов наиболее полно изложен учет материально-производственных запасов. Для разработок методологии ведения материально-производственных запасов на фармакологическом предприятии были проанализированы нормативные документы учета МПЗ, утвержденные законодательством Российской Федерации.

Степень научной разработанности проблемы. Наряду с актуальностью темы учетно-методологического сопровождения материально-производственных запасов следует отметить недостающую освещенность вопросов данной темы в литературе. В основном в публикуемых изданиях рассматриваются нормативные документы без приведения практических примеров, кроме того, не проанализированы новые документы, новая отчетность. В периодической литературе авторы часто выражают свое мнение и не предоставляют практических доказательств.

Информационная база исследования. Основой для проведения исследований послужило действующее в РФ законодательство в области организации и ведения учета материально-производственных запасов, такие как Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 6.12.2011 № 402-ФЗ (принят ГД ФС РФ 22.11.2011), положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденное Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 09.06.2001 № 44н. (в ред. от 25.10. 2010 г.), методические указания по ведению бухгалтерского учета материально-производственных запасов (в ред. Приказов Минфина РФ от 24.12.2010 № 186н) и др.

Объем и структура магистерской работы. Магистерская работа состоит из введения, теоретической части, практической части, заключения, списка

использованной литературы, приложений. Так же в работе были рассмотрены рекомендации для эффективного, экономного и рационального использования материалов на предприятии.

Научная новизна магистерской работы. Особое внимание в работе уделено порядку организации работ по уменьшению убытков от списания неликвидных материально-производственных запасов, уничтожению и списанию лекарственных средств и изделий медицинского назначения. Таким образом, в работе даны рекомендации о контроле над обеспечением экономного и рационального использования МПЗ, предложены меры по минимизации убытков, грамотном уничтожении опасных материалов, в соответствии со стандартами, утвержденными законодательством РФ.

Практическая значимость исследования. Практическое применение теоретических аспектов бухгалтерского учета и методологии материально-производственных запасов на примере ФГУП «НПО «Микроген» Минздрава России позволяет более детально и полно рассмотреть данную тему, а также разработать рекомендации, направленные на повышение эффективности использования материально-производственных запасов.

Публикации. В рамках исследуемой темы были написаны и опубликованы в двух работах автора общим объемом 0,56 п.л.

1. Теоретические аспекты материально-производственных запасов

1.1. Материально-производственные запасы: понятие, сущность, основные задачи учета и их классификация

Материально-производственные запасы (далее по тексту МПЗ) являются значимой стоимостью имущества организации, входят в состав себестоимости производимой продукции.

В современной экономике необходим своевременный, детальный и правильный учет материально-производственных запасов, для осуществления контроля над их использованием.

С 1 января 2013 г. вступил в силу Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Согласно части 1 ст. 30 Федерального закона № 402-ФЗ до утверждения федеральных и отраслевых стандартов бухгалтерского учета, предусмотренных этим Федеральным законом, применяются правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, утвержденные уполномоченными федеральными органами исполнительной власти до дня вступления в силу Федерального закона № 402-ФЗ. [6]

При этом указанные правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности применяются в части, не противоречащей Федеральному закону № 402-ФЗ. [7]

Для решения вопроса о том, как в настоящее время применяются правила бухгалтерского учета материально-производственных запасов, нужно обратиться, прежде всего, к ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» (Утверждено Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н), Положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности (Утверждено Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н).

Кроме того, исходя из статьи 30 Федерального закона 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» следует, что в настоящее время к действующим правилам ведения бухгалтерского учета также можно отнести методические указания по учету материально-производственных запасов и методические указания по проведению инвентаризации имущества и обязательств. [6]

Учет материально-производственных запасов предприятий ведется на основании следующих нормативных документов, представленных в таблице 1.

Таблица 1 - Нормативные документы по учету материально-производственных запасов

№ п/п	Основные нормативные документы по учету материально-производственных запасов
1.	2.
1.	Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 02.10.2016)
2.	Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 30.11.2016)
3.	Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 23.05.2016) «О бухгалтерском учете»
4.	Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н (ред. Приказов Минфина РФ № 186н от 24.12.2010, с изм. от 08.07.2016) «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»
5.	Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению (утв. Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010))
6.	Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01) (утв. Приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н (ред. от 16.05.2016))
7.	Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утв. Приказом Минфина РФ от 28.12.2001 № 119н (ред. от 24.12.2010))
8.	Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды (утв. Приказом Минфина РФ от 26.12.2002 № 135н (ред. от 24.12.2010))
9.	Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утв. Приказом Минфина РФ от 13.06.1995 № 49 (ред. от 08.11.2010))
10.	Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 09.08.1999 N 66)

Указанные нормативы по многим аспектам учета материально-производственных запасов предоставляют предприятиям возможность

выбора, в силу чего вопросы бухгалтерского учета МПЗ любого предприятия становятся элементом ее учетной политики.

В первую очередь, в своем документе внутрифирменного использования предприятие должно привести критерии отнесения имущества в состав материально-производственных запасов.

Как следует из п. 2 ПБУ 5/01, к бухгалтерскому учету в качестве МПЗ принимаются следующие активы, представленные на рисунке 1: [16]

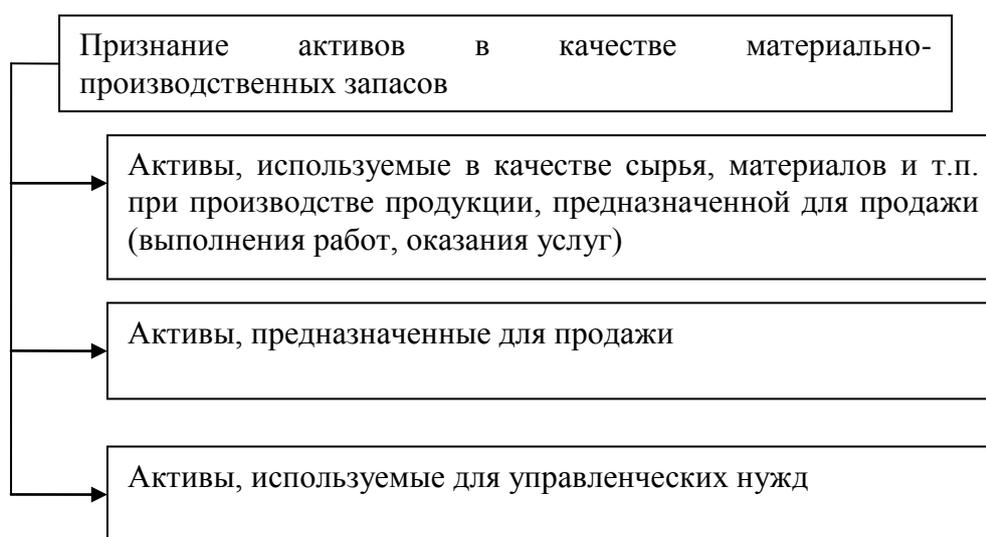


Рисунок 1 - Признание активов в качестве материально-производственных запасов

Кроме того, на основании п. 5 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденного Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н, в качестве материально-производственных запасов организации могут учитываться малоценные основные средства, стоимость которых не превышает 40 000 руб. [17]

Немаловажным аспектом является определение применяемой единицы учета материально-производственных запасов. В соответствии с п. 3 ПБУ 5/01 в зависимости от характера, порядка приобретения и использования, учет материально-производственных запасов может вестись предприятием по номенклатурным номерам, партиям, однородным группам и т.д.

Единица учета избирается предприятием самостоятельно с таким расчетом, чтобы она позволяла сформировать полную и достоверную информацию о МПЗ, обеспечивала надлежащий контроль над их наличием и движением. [16]

Для учета материально-производственных запасов применяют следующие синтетические счета, которые представлены в таблице 2 [13, 39 с. 270]:

Таблица 2 - Синтетические счета и субсчета применяемые при учете материально-производственных запасов

№ п/п	Номер счета	Название счета
1.	2.	3.
Синтетические счета		
1.	10	Материалы
2.	11	Животные на выращивание и откорме
3.	14	Резервы под снижение стоимости материальных ценностей
4.	15	Заготовление и приобретение материальных ценностей
5.	16	Отклонение стоимости материальных ценностей
6.	41	Товары
7.	43	Готовая продукция
Забалансовые счета		
8.	002	Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение
9.	003	Материалы, принятые в переработку
10.	004	Товары, принятые на комиссию
Субсчета к счету 10 «Материалы»		
11.	1	Сырье и материалы
12.	2	Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали
13.	3	Топливо
14.	4	Тара и тарные материалы
15.	5	Запасные части
16.	6	Прочие материалы
17.	7	Материалы, переданные в переработку на сторону
18.	8	Строительные материалы
19.	9	Инвентарь и хозяйственные принадлежности
20.	10	Специальная оснастка и специальная одежда на складе
21.	11	Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации

По своему назначению материально-производственные запасы подразделяются на три группы.

Первая группа материально-производственных запасов - это сырье и материалы, которые используются в производстве. Это самая большая группа МПЗ, которая, в свою очередь, подразделяется на две ветви:

- основные материалы, которые составляют материально-вещественную основу будущей продукции;
- вспомогательные материалы (например, краски, лаки, топливо, катализаторы, ускоряющие химические процессы, и так далее).

Существует специфическая категория материалов, которая не относится ни к основным, ни к вспомогательным материалам, а находится как бы за пределами этой классификации. Сюда относятся запасные части, автошины, разного рода приборы, инструменты, сменное оборудование, например, штампы, пресс-формы и прочая специальная оснастка.

Вторая группа материально-производственных запасов - это запасы, которые необходимы для управленческих нужд организации. К этой группе относятся канцелярские товары (папки, дыроколы), оргтехника, если она стоит дешевле 40 000 рублей.

Третья группа материально-производственных запасов - это активы, предназначенные для продажи. Сюда относятся готовая продукция и товары для перепродажи, приобретенные у других организаций.

Более подробная классификация материально-производственных запасов представлена в Приложении 1.

Указанная классификация производственных запасов используется для построения синтетического и аналитического учета, а также для составления статистического отчета об остатках, поступлениях и расходе сырья и материалов в производственно-эксплуатационной деятельности.

Материально-производственные запасы относятся к оборотным активам и в бухгалтерском балансе отражаются во втором разделе по статье «Запасы».

Материалы - предметы труда, обеспечивающие производственный процесс предприятия, в котором они используются однократно, целиком

потребляются в производственном цикле и полностью переносят свою стоимость на стоимость производимой продукции.

Готовая продукция является частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством).

Товары являются частью материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц, и предназначенные для продажи.

Состав материально-производственных запасов представлен на рисунке 2 [16, п.2].

Основная часть МПЗ по функции, выполняемой в процессе производства - это предметы труда, которые полностью потребляются в рамках одного производственного цикла и полностью переносят свою стоимость на себестоимость производимой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг. [35, с. 238].

Целью бухгалтерского учета материально-производственных запасов является сбор, регистрация и обобщение информации о материально-производственных запасах в денежном выражении, путем сплошного, непрерывного, документального учета всех хозяйственных операций по наличию и движению материально-производственных запасов. [34, с.163]

Основными задачами учета материально-производственных запасов являются:

- формирование фактической себестоимости материально-производственных запасов;
- правильное и своевременное документальное оформление, и обеспечение достоверных данных по заготовлению, поступлению и отпуску материально-производственных запасов;

- контроль за сохранностью материально-производственных запасов в местах и их хранения (эксплуатации) и на всех этапах их движения;
- контроль за соблюдением установленных организацией норм материально-производственных запасов, обеспечивающих бесперебойный выпуск продукции, выполнение работ и оказание услуг;
- своевременное выявление ненужных и излишних материально-производственных запасов с целью их возможной продажи или выявления иных возможностей вовлечения их в оборот. [40, с. 169]

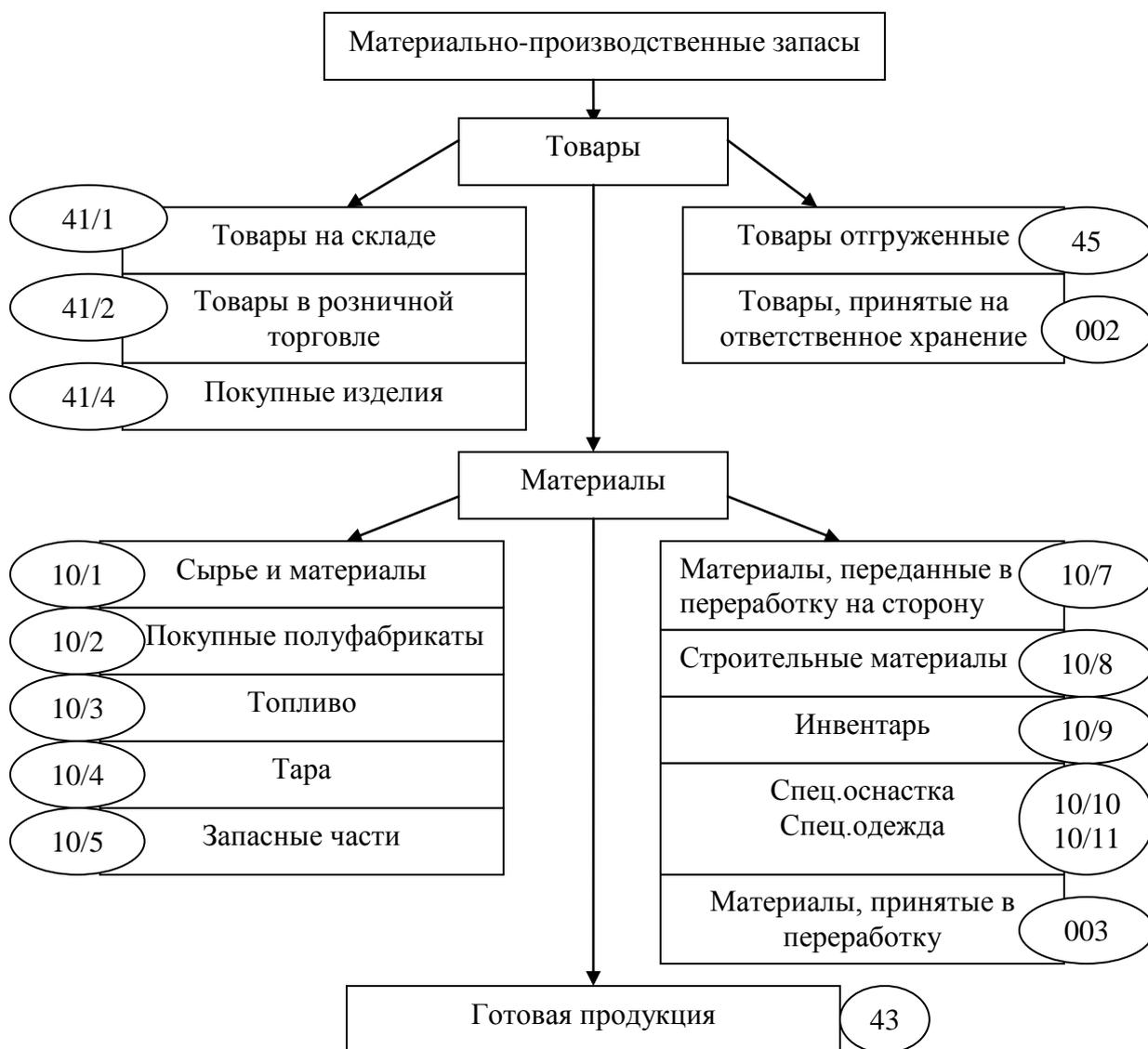


Рисунок 2 - Состав материально-производственных запасов

Таким образом, в бухгалтерском учете в качестве материально-производственных запасов принимаются активы, используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг); предназначенные для продажи (готовая продукция, товары); используемые для управленческих нужд организации. МПЗ учитываются на следующих основных счетах: 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция». Для детально рассмотрения учета материально-производственных запасов перейдем к учету движения МПЗ.

1.2. Движение материально-производственных запасов

В рыночной экономике материально-производственные запасы могут поступать в организацию в качестве вклада в уставный капитал организации, в результате их приобретения за плату у изготовителей и торговых организаций в результате изготовления самой организацией, в результате безвозмездного поступления, в результате обмена на другое имущество (рисунок 3).

В соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

От способа поступления материально-производственных запасов зависит их фактическая себестоимость, которая представлена в таблице 3. [16, 8]

Таблица 3 - Фактическая себестоимость материально-производственных запасов

№ п/п	Способ поступления	Фактическая себестоимость МПЗ
1.	2.	3.
1.	Изготовление МПЗ самой организацией	Складывается из фактических затрат, связанных с производством данных запасов (п. 7 ПБУ 5/01)

1.	2.	3.
2.	Приобретение МПЗ поставщиков	Сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (ПБУ 5/01)
3.	Вклад в уставный капитал	Денежная оценка, согласованная с учредителями (участниками) организации (п.8 ПБУ 5/01); фактические затраты на доставку и приведение в состояние пригодное для использования (п.11 ПБУ 5/01)
4.	МПЗ полученные по договору дарения или безвозмездно	Рыночная стоимость на дату оприходования (п. 9 ПБУ 5/01); фактические затраты на доставку и приведение в состояние пригодное для использования (п.11 ПБУ 5/01)
5.	МПЗ, приобретенные в обмен на другое имущество (кроме денежных средств)	Рыночная стоимость обмениваемого имущества (п.10 ПБУ 5/01); фактические затраты на доставку и приведение в состояние пригодное для использования (п.11 ПБУ 5/01)
6.	Выявление излишков при инвентаризации имущества	Рыночная стоимость на дату проведения инвентаризации (пп. «а» п. 28) [8]
7.	Поступление в связи с ликвидацией, демонтажем, ремонтом, объектов основных средств, незавершенного строительства и иного имущества	Текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету (п.9 ПБУ 5/01)

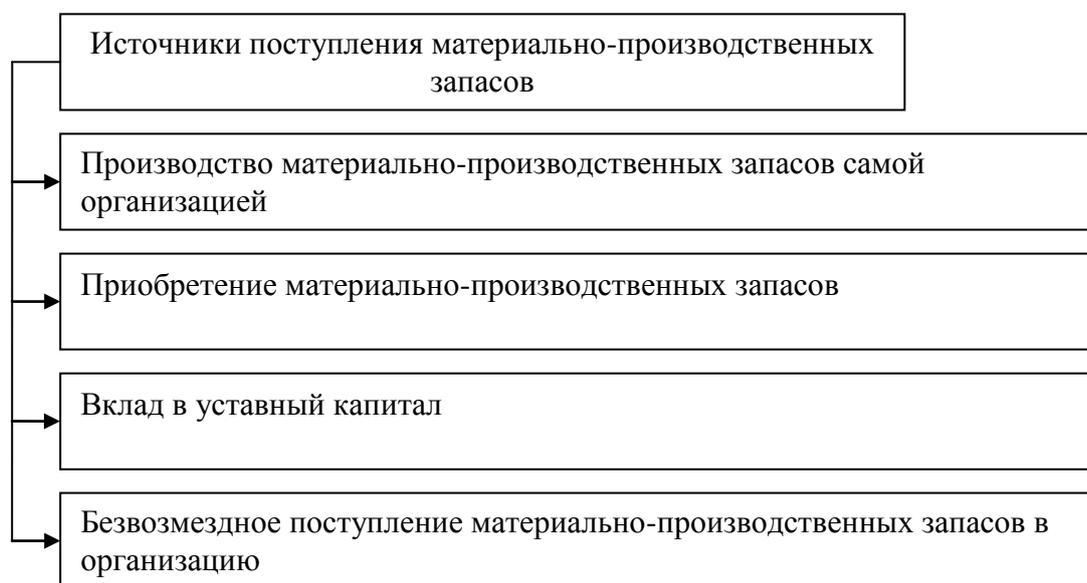


Рисунок 3 - Источники поступления материально-производственных запасов

Отметим, что в соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» к фактическим затратам на приобретение МПЗ относятся:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);

- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материально-производственных запасов;

- таможенные пошлины;

- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы материально-производственных запасов;

- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материально-производственные запасы;

- затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов до места их использования, включая расходы по страхованию. Данные затраты включают, в частности, затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов; затраты по содержанию заготовительно-складского подразделения организации, затраты за услуги транспорта по доставке материально-производственных запасов до места их использования, если они не включены в цену материально-производственных запасов, установленную договором; начисленные проценты по кредитам, предоставленным поставщиками (коммерческий кредит); начисленные до принятия к бухгалтерскому учету материально-производственных запасов проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения этих запасов;

- затраты по доведению материально-производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Данные затраты включают затраты организации по подработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик полученных

запасов, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг;

- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов.

Не включаются в фактические затраты на приобретение материально-производственных запасов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением материально-производственных запасов. [16, п.6]

Формирование фактической себестоимости материалов может осуществляться следующими способами, представленными на рисунке 4:

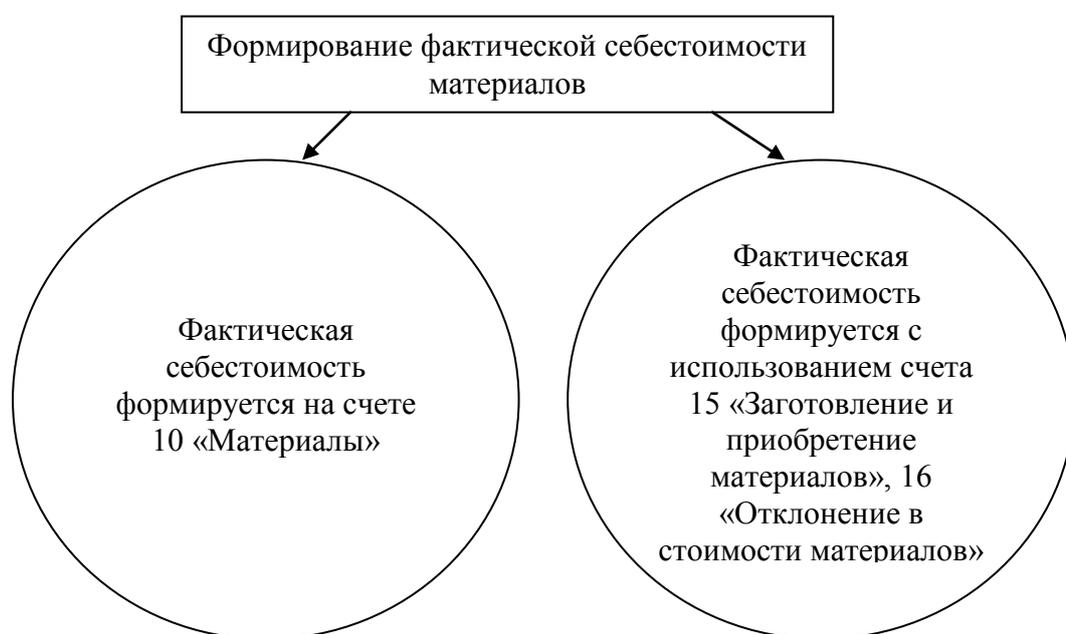


Рисунок 4 - Формирование фактической себестоимости материалов

Если организация ведет учет заготовления материалов на счете 10 «Материалы», тогда все данные о фактических расходах, понесенных при заготовлении. Собираются по дебету счета 10 «Материалы».

Если учет заготовления материалов в организации ведут вторым способом, все затраты, связанные с приобретением материалов. На основании поступивших в организацию расчетных документов поставщиков записываются по дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материалов» и кредиту счета 60 «Расчеты с

поставщиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Оприходование материалов, фактически поступивших на склад, отражается записью по учетным ценам:

Дебет 10 «Материалы»

Кредит 15 «Заготовление и приобретение материалов»

Разница между фактической себестоимостью приобретения и стоимостью поступивших материалов по учетным ценам списывается со счета 15 «Заготовление и приобретение материалов» на счет 16 «Отклонение в стоимости материалов» на сумму отклонения:

Дебет 16 «Отклонение в стоимости материалов»

Кредит 15 «Заготовление и приобретение материалов».

При использовании второго метода учета заготовления организации текущий учет движения материалов ведут по учетным ценам.

Использовать счет 15 «Заготовление и приобретение материалов» для учета заготовительных операций или вести его сразу на счете 10 «Материалы» решает сама организация при выборе учетной политики. [33, с.211]

Корреспонденция счетов по учету материально-производственных запасов представлена в Приложении 2.

В качестве учетных цен могут применяться следующие себестоимости, которые представлены на рисунке 5:



Рисунок 5 - Учетные цены готовой продукции

В таблице 4 представлены применения учетных цен готовой продукции.

При использовании в качестве учетных цен нормативной себестоимости, договорных цен необходимо по окончании месяца исчислять отклонение фактической производственной себестоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам для распределения этого отклонения на отгруженную продукцию и остатки ее на складах.

Таблица 4 - Оценка готовой продукции

№ п/п	Вид стоимости	Применение стоимости
1.	2.	3.
1.	Фактическая производственная себестоимость	Применяется: при единичном и мелкосерийном производстве; при выпуске массовой продукции небольшой номенклатуры.
2.	Нормативная себестоимость	Применяется: при массовом и серийном производстве; при производстве продукции большой номенклатуры. Преимуществами данных учетных цен являются удобство при осуществлении оперативного учета движения готовой продукции, стабильности учетных цен и единство оценки в планировании и учете.
3.	Договорные цены	Применяются при стабильности цен

Синтетический учет готовой продукции может осуществляться в двух вариантах: без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Первый вариант, являющийся традиционным, готовую продукцию учитывают на синтетическом счете 43 «Готовая продукция» по фактически произведенной себестоимости. Однако аналитический учет отдельных видов готовой продукции осуществляют, как правило, по учетным ценам (нормативной себестоимости, договорным ценам) с выделением отклонений фактической себестоимости готовой продукции от стоимости по учетным ценам отдельных изделий, учитываемых на отдельном аналитическом счете. Оприходование готовой продукции по учетным ценам оформляют бухгалтерской записью:

Дебет 43 «Готовая продукция»

Кредиту 20 «Основное производство».

По окончании месяца исчисляют фактическую себестоимость оприходованной готовой продукции от стоимости ее по учетным ценам и списывают отклонение с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 43 «Готовая продукция» способом дополнительной бухгалтерской проводки или способом «красное сторно» (рисунок 6).

Если готовая продукция полностью используется в самой организации, то ее можно приходовать по дебету счета 10 «Материалы» с кредита счета 20 «Основное производство».

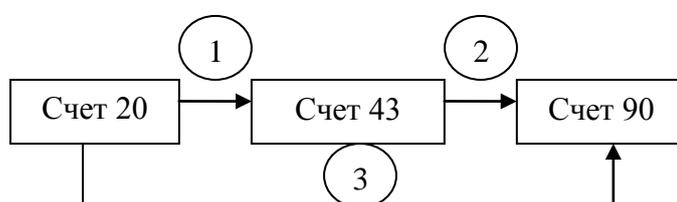


Рисунок 6 - Схема бухгалтерских записей без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

При использовании счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» синтетический учет готовой продукции осуществляется на счете 43 «Готовая продукция» по нормативной или плановой себестоимости. По дебету счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» отражают фактическую себестоимость продукции (работ, услуг), по кредиту - нормативную или плановую себестоимость. Фактическую производственную себестоимость продукции списывают с кредита счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» в дебет счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Нормативную или плановую себестоимость продукции (работ, услуг) списывают с кредита счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в дебет счетов 43 «Готовая продукция», 90 «Продажи» и других счетов (рисунок 7).

Сопоставление дебетовых и кредитовых оборотов по счету 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» на 1-е число месяца определяют отклонение фактической себестоимости продукции от нормативной или плановой и

списывают с кредита счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в дебет счета 90 «Продажи». При этом превышение фактической себестоимости продукции над нормативной или плановой списывают дополнительной проводкой, а экономию - способом «красное сторно». Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» закрывают ежемесячно, и сальдо на отчетную дату он не имеет. [39, с.408]

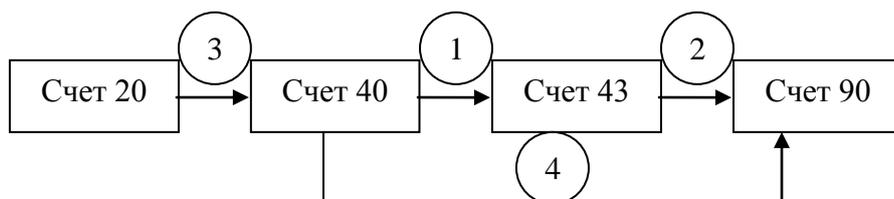


Рисунок 7 - Схема бухгалтерских записей с использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

Корреспонденция счетов по операциям учета готовой продукции представлена в Приложении 3. [39]

Определение фактической себестоимости материальных ресурсов, списываемых в производство и иное выбытие, разрешается производить следующими методами оценки запасов, которые представлены на рисунке 8.

Применение одного из указанных способов по группе (виду) материально-производственных запасов производится исходя из допущения последовательности применения учетной политики.

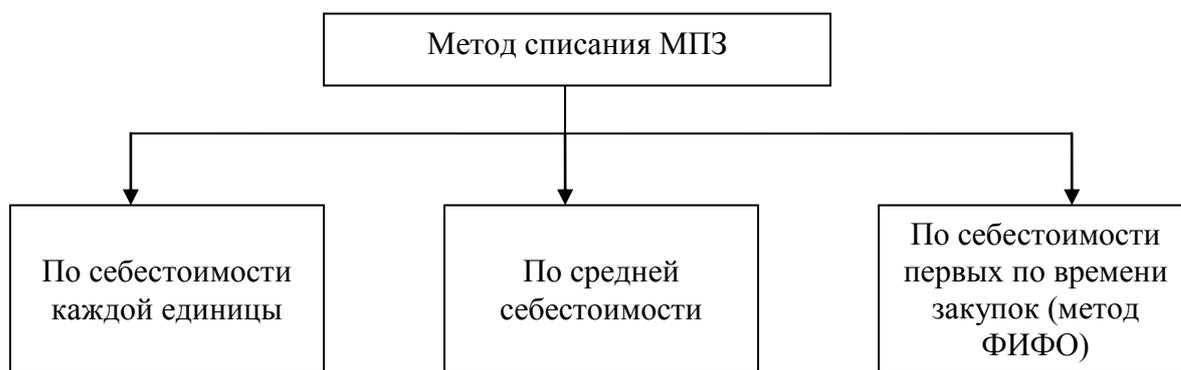


Рисунок 8 - Методы списание материально-производственных запасов

Материально-производственные запасы, используемые организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т.п.), или

запасы, которые не могут обычным образом заменять друг друга, могут оцениваться по себестоимости каждой единицы таких запасов.

Оценка материально-производственных запасов по средней себестоимости производится по каждой группе (виду) запасов путем деления общей себестоимости группы (вида) запасов на их количество, складывающихся соответственно из себестоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших запасов в течение данного месяца.

Оценка по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО) основана на допущении, что материально-производственные запасы используются в течение месяца и иного периода в последовательности их приобретения (поступления), т.е. запасы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретений с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало месяца. При применении этого способа оценка материально-производственных запасов, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической себестоимости последних по времени приобретений, а в себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг учитывается себестоимость ранних по времени приобретений.

Оценка материально-производственных запасов на конец отчетного периода (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) производится в зависимости от принятого способа оценки запасов при их выбытии, т.е. по себестоимости каждой единицы запасов, средней себестоимости, себестоимости первых по времени приобретений. [16, п. 18,19].

Корреспонденция счетов по учету выбытия материально-производственных запасов представлена в Приложении 2.

Одним из методов контроля в бухгалтерском учете является документирование и инвентаризация, которые позволяют своевременно оприходовать МПЗ, правильно списать и учитывать излишки, и недостачи.

1.3. Документальное оформление движения и инвентаризация материально-производственных запасов.

Важной предпосылкой сохранности материальных ценностей и одним из принципов рациональной организации их учета является своевременное и правильное оформление первичными документами хозяйственных операций по движению предметов труда.

Основанные унифицированные формы первичной учетной документации по учету материалов, представлены в таблице 5. [11]

Таблица 5 - Основные унифицированные формы первичной учетной документации по учету материальных запасов

№ п/п	Номер формы	Наименование формы
1.	2.	3.
1.	М-2	Доверенность
2.	М-4	Приходный ордер
3.	М-7	Акт о приемке материалов
4.	М-8	Лимитно-заборная карта
5.	М-11	Требование-накладная
6.	М-15	Накладная на отпуск материалов на сторону
7.	М-17	Карточка учета материалов
8.	М-35	Акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений
9.	Торг-12	Товарная накладная

Согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ, с 1 января 2013 года формы первичных учетных документов, содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, не являются обязательными к применению. Формы первичных учетных документов утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. [6]

Поступление материалов на склад оформляют следующими документами:

- Приходный ордер (форма М-4) - применяется для учета материалов, поступающих от поставщиков или из переработки. Приходный ордер в одном экземпляре составляет материально ответственное лицо в день поступления ценностей на склад. Приходный ордер должен выписываться на фактически принятое количество ценностей;

- Акт о приемке материалов (Форма М-7) - применяется для оформления приемки материальных ценностей, имеющих количественное и качественное расхождение, а также расхождение по ассортименту с данными сопроводительных документов поставщика; составляется также при приемке материалов, поступивших без документов; является юридическим основанием для предъявления претензии поставщику, отправителю. Акт в двух экземплярах составляется членами приемной комиссии с обязательным участием материально ответственного лица и представителя отправителя (поставщика) или представителя незаинтересованной организации. После приемки ценностей акты с приложением документов (транспортных накладных и т.д.) передают: один экземпляр - в бухгалтерию организации для учета движения материальных ценностей, другой - отделу снабжения или бухгалтерии для направления претензионного письма поставщику. [11, 26].

- Товарная накладная (ТОРГ-12) применяется для оформления продажи (отпуска) товарно-материальных ценностей сторонней организации. Составляется в двух экземплярах. Первый экземпляр остается в организации, сдающей товарно-материальные ценности, и является основанием для их списания. Второй экземпляр передается сторонней организации и является основанием для оприходования этих ценностей.

Если перевозку материалов осуществляют автотранспортом, то в качестве первичного документа применяют товарно-транспортную накладную, которую выписывают грузоотправитель в четырех экземплярах:

- Первый - служит основанием для списания материалов у грузоотправителя;
- Второй - для оприходования материалов получателем;
- Третий - для расчетов с автотранспортной организацией;
- Четвертый - для учета транспортной работы и прилагается к путевому листу.

Требование-накладная (форма М-11) применяется для учета движения материальных ценностей внутри организации между структурными подразделениями или материально ответственными лицами.

Накладную в двух экземплярах составляет материально ответственное лицо структурного подразделения, сдающего материальные ценности. Один экземпляр служит сдающему складу основанием для списания ценностей, а второй - принимающему складу для оприходования ценностей.

Этими же накладными оформляются операции по сдаче на склад или в кладовую остатков из производства неизрасходованных материалов, если они ранее были получены по требованию, а также сдача отходов и брака.

Накладную подписывают материально ответственные лица соответственно сдатчика и получателя и сдают в бухгалтерию для учета движения материалов.

Акт об оприходование материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений (форма М-35) применяется для оформления оприходования материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений, пригодных для использования при производстве работ.

Акт составляется в трех экземплярах комиссией, состоящей из представителей заказчика и подрядчика, подписывается представителями заказчика и подрядчика.

Первый и второй экземпляры акта остаются у заказчика, третий - у подрядчика. Заказчик, в свою очередь, первый экземпляр акта прилагает к предъявленному счету для оплаты подрядчику.

Лимитно-заборная карта (форма М-8) применяется при наличии лимитов отпуска материалов для оформления отпуска материалов, систематически потребляемых при изготовлении продукции, а также для текущего контроля за соблюдением установленных лимитов отпуска материалов на производственные нужды и является оправдательным документом для списания материальных ценностей со склада.

Лимитно-заборная карта выписывается в двух экземплярах на одно наименование материала (номенклатурный номер). Один экземпляр до начала месяца передается структурному подразделению - потребителю материалов, второй - складу.

Отпуск материалов в производство осуществляется складом при предъявлении представителем структурного подразделения своего экземпляра лимитно-заборной карты.

Кладовщик отмечает в обоих экземплярах дату и количество отпущенных материалов, после чего выводит остаток лимита по номенклатурному номеру материала. В лимитно-заборной карте расписывается кладовщик, а в лимитно-заборной карте склада - представитель структурного подразделения.

Для сокращения количества первичных документов там, где это целесообразно, рекомендуется оформлять отпуск материалов непосредственно в карточках учета материалов (форма М-17). В этом случае расходные документы на отпуск материалов не оформляются, а сама операция производится на основании лимитных карт, выписываемых в одном экземпляре, и не имеющих значения бухгалтерских документов. Лимит отпуска можно указать и в самой карточке. Представитель структурного подразделения при получении материалов расписывается непосредственно в

карточках учета материалов, а в лимитно-заборной карте расписывается кладовщик.

По лимитно-заборной карте ведется также учет материалов, не использованных в производстве (возврат). При этом никаких дополнительных документов не составляется.

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

Изменение лимита производится теми же лицами, которым предоставлено право его установления.

Отпуск материальных ценностей производится с тех складов, которые обозначены в лимитно-заборной карте. Кладовщик отмечает в лимитно-заборной карте дату и количество отпущенных материалов, после чего выводит остаток лимита по каждому номенклатурному номеру материалов. Сдача складом лимитно-заборных карт в бухгалтерию производится после использования лимита.

Бланк лимитно-заборной карты с частично заполненными реквизитами может быть оформлен с помощью средств вычислительной техники.

Карточка учета материалов (форма М-17) применяется для движения материалов на складе по каждому сорту, виду и размеру; заполняется на каждый номенклатурный номер материала и ведется материально ответственным лицом (кладовщиком, заведующим складом). Записи в карточке ведут на основании первичных приходно-расходных документов в день совершения операции.

Накладная на отпуск материалов на сторону (форма М-15) применяется для учета отпуска материальных ценностей хозяйствам своей организации, расположенным за пределами ее территории, или сторонним организациям, на основании договоров и других документов.

Накладную выписывает работник структурного подразделения в двух экземплярах на основании договоров (контрактов) нарядов и других

соответствующих документов и предъявлении получателем доверенности на получение ценностей, заполненной в установленном порядке.

Первый экземпляр передают складу как основание для отпуска материалов, второй - получателю материалов. [11,26]

Инвентаризация материально-производственных запасов также, как и их документальное оформление является одним из средств контроля за учетом наличия и движения МПЗ.

Материально-производственные запасы подлежат обязательной инвентаризации. Инвентаризации подлежат производственные запасы, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении), а также имущество, не учтенное по каким-либо причинам. Инвентаризация имущества производится по его местонахождению и материально-ответственному лицу.

Основными целями инвентаризации являются:

- выявление фактического наличия имущества;
- сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета;
- проверка полноты отражения в учете обязательств.

В соответствии с Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации проведение инвентаризаций обязательно:

- при передаче имущества организации в аренду, выкупе, продаже, а также в случаях, предусмотренных законодательством при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;

- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года.

- при смене материально-ответственных лиц (на день приемки-передачи дел);

- при установлении фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей;

- в случае стихийных бедствий, пожара, аварий или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;

- при ликвидации (реорганизации) организации перед составлением ликвидационного (разделительного) баланса и в других случаях, предусмотряемых законодательством Российской Федерации или нормативными актами Министерства финансов Российской Федерации.

Количество инвентаризаций в отчетном году, дата их проведения, перечень имущества и финансовых обязательств, проверяемых при каждой из них, устанавливаются руководителем организации.

Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия. Персональный состав постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий утверждает руководитель организации. Документ о составе комиссии (приказ, постановление, распоряжение) регистрируют в книге контроля за выполнением приказов о проведении инвентаризации. В состав инвентаризационной комиссии включаются представители администрации организации, работники бухгалтерской службы, другие специалисты (инженеры, экономисты, техники и т. д.). Отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания результатов инвентаризации недействительными. До начала проверки фактического наличия имущества инвентаризационной комиссии надлежит получить последние на момент инвентаризации отчеты о движении материальных ценностей. Материально-ответственные лица дают расписки о том, что к началу инвентаризации все ценности, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход.

Фактическое наличие имущества при инвентаризации определяют путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера.

По материалам и товарам, хранящимся в неповрежденной упаковке поставщика, количество этих ценностей может определяться на основании документов при обязательной проверке в натуре (на выборку) части этих ценностей. Определение веса (или объема) навалочных материалов допускается производить на основании обмеров и технических расчетов.

При инвентаризации большого количества весовых товаров ведомости отвесов ведут отдельно один из членов инвентаризационной комиссии и материально-ответственное лицо. В конце рабочего дня (или по окончании перевески) данные этих ведомостей сличают, и выверенный итог вносят в опись. Акты обмеров, технические расчеты и ведомости отвесов прилагают к описи.

Проверка фактического наличия имущества производится при обязательном участии материально-ответственных лиц.

Товарно-материальные ценности (производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы) заносятся в описи по каждому отдельному наименованию с указанием вида, группы, количества и других необходимых данных (артикула, сорта и др.).

Комиссия в присутствии заведующего складом (кладовой) и других материально-ответственных лиц проверяет фактическое наличие товарно-материальных ценностей путем обязательного их пересчета, перевешивания или перемеривания. Не допускается вносить в описи, данные об остатках ценностей со слов материально-ответственных лиц или по данным учета без проверки их фактического наличия.

Товарно-материальные ценности, поступающие во время проведения инвентаризации, принимаются материально-ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии и приходуются по реестру или товарному отчету после инвентаризации.

Эти товарно-материальные ценности заносятся в отдельную опись под наименованием «Товарно-материальные ценности, поступившие во время инвентаризации». В описи указывается дата поступления, наименование

поставщика, дата и номер приходного документа, наименование товара, количество, цена и сумма. Одновременно на приходном документе за подписью председателя инвентаризационной комиссии (или по его поручению члена комиссии) делается отметка «после инвентаризации» со ссылкой на дату описи, в которую записаны эти ценности.

При длительном проведении инвентаризации в исключительных случаях и только с письменного разрешения руководителя и главного бухгалтера организации в процессе инвентаризации товарно-материальные ценности могут отпускаться материально-ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии.

Эти ценности заносятся в отдельную опись под наименованием «Товарно-материальные ценности, отпущенные во время инвентаризации». Оформляется опись по аналогии с документами на поступившие товарно-материальные ценности во время инвентаризации. В расходных документах делается отметка за подписью председателя инвентаризационной комиссии или по его поручению члена комиссии.

Товарно-материальные ценности, хранящиеся на складах других организаций, заносятся в описи на основании документов, подтверждающих сдачу этих ценностей на ответственное хранение. В описях на эти ценности указываются их наименование, количество, сорт, стоимость (по данным учета), дата принятия груза на хранение, место хранения, номера и даты документов.

В описях на товарно-материальные ценности, переданные в переработку другой организации, указываются наименование перерабатывающей организации, наименование ценностей, количество, фактическая стоимость по данным учета, дата передачи ценностей в переработку, номера и даты документов. [24]

Более подробно остановимся на документальном оформлении инвентаризации (таблица 6).

Таблица 6 - Основные унифицированные формы первичной учетной документации при инвентаризации товарно-материальных ценностей

№ п/п	Номер формы	Наименование формы
1.	2.	3.
1.	ИНВ-3	Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей
2.	ИНВ-4	Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей отгруженных
3.	ИНВ-5	Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение
4.	ИНВ-6	Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей, находящихся в пути
5.	ИНВ-8	Акт инвентаризации драгоценных металлов и изделий из них
6.	ИНВ-8а	Инвентаризационная опись драгоценных металлов, содержащихся в деталях, полуфабрикатах, сборочных единицах (узлах), оборудовании, приборах и других изделиях
7.	ИНВ-9	Акт инвентаризации драгоценных камней, природных алмазов и изделий из них
8.	ИНВ-19	Сличительная ведомость результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей

Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей (форма ИНВ-3) применяется для отражения данных фактического наличия товарно-материальных ценностей (производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы и др.) в местах хранения и на всех этапах их движения в организации. Инвентаризационная опись составляется в двух экземплярах и подписывается ответственными лицами комиссии на основании пересчета, взвешивания, перемеривания товарно-материальных ценностей отдельно по каждому месту нахождения и материально ответственному лицу или группе лиц, на ответственном хранении которых находятся ценности.

Один экземпляр передается в бухгалтерию для составления сличительной ведомости, второй - остается у материально ответственного(ых) лица (лиц).

При выявлении материальных ценностей, не отраженных в учете, комиссия должна включить их в инвентаризационную опись.

Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей, отгруженных (форма ИНВ-4) применяется при оформлении инвентаризации стоимости отгруженных товарно-материальных ценностей.

На товарно-материальные ценности отгруженные, срок оплаты которых не наступил и на товарно-материальные ценности отгруженные, но не оплаченные покупателями в срок, составляются отдельные акты.

Акт составляется в двух экземплярах ответственными лицами инвентаризационной комиссии, подписывается ими, и один экземпляр передается в бухгалтерию. Второй экземпляр остается у материально ответственного (ых) лица (лиц).

Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение (форма ИНВ-5) применяется при инвентаризации товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение. Опись составляется в двух экземплярах ответственными лицами инвентаризационной комиссии на основании фактических данных, подписывается ответственными лицами комиссии и материально ответственным(ыми) лицом (лицами). Один экземпляр описи передается в бухгалтерию, второй - остается у материально ответственного (ых) лица (лиц).

При инвентаризации товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение, записи в опись производятся ответственными лицами инвентаризационной комиссии на основании проверки и пересчета в натуре.

Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей, находящихся в пути (форма ИНВ-6) применяется для выявления количества и стоимости товарно-материальных ценностей, которые в момент инвентаризации находятся в пути. Акт составляется в двух экземплярах ответственными лицами инвентаризационной комиссии на основании документов, подтверждающих нахождение товарно-материальных ценностей в пути,

подписывается, и один экземпляр передается в бухгалтерию, а второй - остается в комиссии.

Акты инвентаризации драгоценных металлов, драгоценных камней, природных алмазов и изделий из них (формы ИНВ-8, ИНВ-9) применяются при инвентаризации драгоценных металлов, драгоценных камней, природных алмазов и изделий из них во всех местах хранения и непосредственно в производстве. Акты составляются в двух экземплярах ответственными лицами инвентаризационной комиссии, подписываются ответственными лицами комиссии и материально ответственным(ыми) лицом (лицами). Один экземпляр передается в бухгалтерию для составления сличительной ведомости, а второй - остается у материально(ых) ответственного(ых) лица (лиц).

Сличительная ведомость (форма ИНВ-19) применяется для отражения результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей, готовой продукции и прочих материальных ценностей, по которым выявлены отклонения от данных учета. В сличительной ведомости отражаются результаты инвентаризации, то есть расхождения между показателями по данным бухгалтерского учета и данными инвентаризационных описей.

На ценности, не принадлежащие, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении) составляются отдельные сличительные ведомости.

Сличительная ведомость составляется в двух экземплярах бухгалтером, один из которых хранится в бухгалтерии, второй - передается материально ответственному (ым) лицу (лицам). [31]

Инвентаризационные описи могут быть заполнены как с использованием средств вычислительной и другой организационной техники, так и ручным способом.

Описи заполняются чернилами или шариковой ручкой четко и ясно, без помарок и подчисток.

Наименования инвентаризуемых ценностей и объектов, их количество указывают в описях по номенклатуре и в единицах измерения, принятых в учете.

На каждой странице описи указывают прописью число порядковых номеров материальных ценностей и общий итог количества в натуральных показателях, записанных на данной странице, вне зависимости от того, в каких единицах измерения (штуках, килограммах, метрах и т. д.) эти ценности показаны.

Исправление ошибок производится во всех экземплярах описей путем зачеркивания неправильных записей и проставления над зачеркнутыми правильных записей. Исправления должны быть оговорены и подписаны всеми членами инвентаризационной комиссии и материально-ответственными лицами.

В описях не допускается оставлять незаполненные строки, на последних страницах незаполненные строки прочеркиваются.

На последней странице описи должна быть сделана отметка о проверке цен, таксировки и подсчета итогов за подписями лиц, производивших эту проверку.

Отражение результатов инвентаризации материально-производственных запасов представлены в таблице 7.

Таблица 7 - Отражение результатов инвентаризации материально-производственных запасов в бухгалтерском учете

№ п/п	Корреспондирующие счета		Описание проводки	Сумма проводки	Документ-основание
	Дебет	Кредит			
1.	2.	3.	4.	5.	6.
Результат инвентаризации					
1.	10	91.1	Выявлены излишки материалов	Сумма излишков	Инвентаризационная опись по форме ИНВ-3; Сличительная ведомость ИНВ-19; Бухгалтерская справка-расчет

Продолжение таблицы 7

1.	2.	3.	4.	5.	6.
2.	94	10	Выявлены недостачи материалов	Сумма недостачи	Инвентаризационная опись по форме ИНВ-3; Сличительная ведомость ИНВ-19; Бухгалтерская справка-расчет
Списание недостачи за счет виновного лица					
3.	73.2	94	Списание недостачи материалов за счет виновного лица	Сумма недостачи	Бухгалтерская справка- расчет
Списание недостачи материалов в случае, когда виновные лица не установлены					
4.	91.2	94	Списание недостачи материалов на финансовый результат	Сумма недостачи	Бухгалтерская справка- расчет

Описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии и материально-ответственные лица. В конце описи материально-ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией имущества в их присутствии, об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий и принятии перечисленного в описи имущества на ответственное хранение.

При проверке фактического наличия имущества в случае смены материально-ответственных лиц, принявших имущество, расписывается в описи в получении, а сдавший - в сдаче этого имущества.

На имущество, находящееся на ответственном хранении, арендованное или полученное для переработки, составляются отдельные описи. [24]

Таким образом, согласно последней редакции Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ формы первичных учетных документов не являются обязательными к применению и могут самостоятельно разрабатываться организацией и утверждаться руководителем. Инвентаризация необходима для выявления фактического наличия имущества, сопоставления фактического наличия имущества с данными

бухгалтерского учета. Необходимо соблюдать процедуры проведения инвентаризации, правильно и своевременно отражать результаты инвентаризации в учете.

1.4 Формирование резервов под снижение стоимости материально-производственных запасов

В соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» перед составлением бухгалтерского баланса за год фактическая себестоимость материальных ценностей сравнивается с их рыночной стоимостью. В общем случае фактическая себестоимость материально-производственных запасов не подлежит изменению, но если по материально-производственным запасам рыночная цена снизилась или они морально устарели либо полностью или частично потеряли свои первоначальные качества, то в бухгалтерском учете начисляется резерв под снижение стоимости материальных ценностей. [42, с.194]

Потеря первоначального качества материально-производственных запасов по разным причинам означает невозможность их полноценного использования или реализации по рыночной цене и необходимость уменьшения их учетной стоимости, т.е. уценки.

Материально-производственные запасы, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо текущая рыночная стоимость, стоимость продажи, которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Резерв под снижение стоимости материальных ценностей образуется за счет финансовых результатов организации на величину разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью материально-производственных запасов, если последняя стоимость выше текущей рыночной стоимости. [16, п.25]

В бухгалтерском учете организации образование резерва означает возможность появления в будущем убытков от снижения в текущем отчетном периоде стоимости материально-производственных запасов.

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей создается по каждой единицы МПЗ, принятой в бухгалтерском учете. Допускается создание резерва по отдельным видам (группам) аналогичных или связанных материально-производственных запасов.

При расчете принимается во внимание:

- изменение цены или фактической стоимости, непосредственно связанное с событиями после отчетной даты, подтверждающими существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность;

- назначение материально-производственных запасов;

- текущая рыночная стоимость готовой продукции, при производстве которой используется сырье, материалы и другие материально-производственные запасы.

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей не создается по сырью, материалам и другим материально-производственным запасам, используемым при производстве готовой продукции, работ, оказания услуг, если на отчетную дату текущая рыночная стоимость этой готовой продукции, работ, услуг соответствует фактической себестоимости или превышает ее.

Резервы под снижение стоимости материальных ценностей учитываются на счете 14 «Резерв под снижение стоимости материальных ценностей». Резерв образуется за счет финансовых результатов организации, что в учете отражается записью:

Дебет 91 субсчет 2 «Прочие расходы»

Кредит 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»

Если организация не планирует продавать материально-производственные запасы в следующем году и будет их использовать в своей

деятельности, по-прежнему учитывая их по фактической себестоимости приобретения (изготовления) и в этой оценке, включая себестоимость своего продукта, то в начале следующего за отчетным годом зарезервированная сумма восстанавливается, что отражается проводкой:

Дебет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»

Кредит 91 субсчет 1 «Прочие доходы». [34, с. 181]

Счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» применяется для обобщения информации о резервах под отклонение стоимости не только по счету 10 «Материалы», но и по другим средствам в обороте - готовой продукции, товарам и т.п. Поэтому при составлении бухгалтерского баланса за год сумма резерва под снижение стоимости материальных ценностей (сальдо по счету 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей») сопоставляется с сальдо по счетам 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 43 «Готовая продукция», 41 «Товары» [39, с.298].

Таким образом, МПЗ поступают в организацию следующими способами: организация приобретает МПЗ у поставщиков, производит МПЗ самостоятельно, получает в счет вклада в уставный капитал и безвозмездно. От способа поступления МПЗ зависит их фактическая себестоимость. Формирование фактической себестоимости материалов может осуществляться на счете 10 «Материалы» или с применением счетов 15 «Заготовление и приобретение материалов» и 16 «Отклонение в стоимости материалов». В качестве учетных цен на готовую продукцию применяются фактическая производственная себестоимость, нормативная себестоимость и договорные цены. Учет готовой продукции может осуществляться в двух вариантах: без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». При списании МПЗ, применяются следующие методы: по себестоимости каждой единицы, по средней себестоимости, метод ФИФО.

2. Методика учета и использования материально-производственных запасов на примере ФГУП «НПО «Микроген» Минздрава России

2.1. Техничко-экономическая характеристика ФГУП «НПО «Микроген» Минздрава России

Федеральное государственное унитарное предприятие «Научно-производственное объединение «Микроген» Министерства здравоохранения Российской Федерации (далее ФГУП «НПО «Микроген» Минздрава России) было создано в соответствии с распоряжением Министерства имущества России от 13 июля 2002 г. №1485-р, от 6 августа 2002 г. № 2392-р и приказом Минздрава России от 16 августа 2002 г. № 269 путем реорганизации в форме слияния четырнадцать государственных унитарных предприятий. Учредителем предприятия является Российская Федерация.

На территории Российской Федерации в 2003 г. четырнадцать площадок, производящих иммунобиологические препараты, были объединены в одно предприятие, для создания конкурентоспособного производства в области биотехнологий, а также внедрения в практику здравоохранения новых высокоэффективных иммунобиологических препаратов.

Сейчас, в составе ФГУП НПО «Микроген» Минздрава России семь производственных площадок, со столетней историей, такие как: «Вирион», (г. Томск), «Иммунопрепарат», (г. Уфа). «Аллерген», (г. Ставрополь), «Биомед», (г. Пермь), «ИмБио», (г. Нижний Новгород), Московское подразделение по производству бактериальных препаратов, Иркутское предприятие по производству бактериальных препаратов.

Создание такого производственного объединения дало эффект синергии всему научному и производственному потенциалу страны в сфере

иммунобиологии, позволило разрозненным отдельно взятым предприятиям усилить свой научный потенциал, исключить дублирующие разработки и скоординировать производство, продажи, логистику.

В настоящее время, во всех филиалах ФГУП «НПО «Микроген» насчитывается около 6000 работников предприятия, среди которых 125 кандидатов наук, 15 докторов наук и 10 профессоров. [58]

Цель создания такого предприятия - это осуществление деятельности для решения социальных задач; осуществление научной и научно-технической деятельности в отраслях, связанных с обеспечением безопасности Российской Федерации; разработки и изготовления отдельных видов продукции, находящейся в сфере интересов Российской Федерации и обеспечивающей безопасность Российской Федерации, а также получения прибыли.

Предприятие по классификатору видов экономической деятельности имеет вид основной экономической деятельности кодом 24.41 «Производство основной фармацевтической продукции», а также 24.42 «Производство фармацевтических препаратов и материалов», 24.42.1 «Производство медикаментов», 24.42.2. «Производство прочих фармацевтических продуктов и изделий медицинского назначения», 73.10 «Научные исследования и разработки в области естественных и технических наук». [32]

Для достижения целей предприятие осуществляет в установленном законодательством Российской Федерации порядке следующие виды деятельности:

1. Разработка, производство, изготовление, хранение, перевозка, ввоз на территорию Российской Федерации, вывоз с территории Российской Федерации, отпуск, реализация, передача, применение, уничтожение лекарственных средств, фармацевтических субстанций, лекарственных препаратов, вакцин и других средств защиты, биологических добавок к пище и других пищевых продуктов;

2. Доклинические и клинические исследования лекарственных средств, в том числе в виде оказания услуг;

3. Научная (научно-исследовательская), научно-техническая деятельность и экспериментальные разработки и прочее.

Конечными продуктами производства ФГУП «НПО «Микроген» Минздрава России, имеющим приоритетное значение являются:

1. производство вакцин против опасных инфекционных заболеваний, в том числе вакцин Национального календаря профилактических прививок (НКПП);

2. производство бактериофагов - современных антимикробных препаратов, содержащих комплекс природных антибактериальных агентов, обладающих способностью воздействовать только на вредные бактерии в организме человека;

3. производство аллергенов, анатоксинов;

4. производство иммуномодуляторов - природных или синтетических веществ, способных оказывать регулирующее действие на иммунную систему;

5. сыворотки, питательные среды и пр.

Что касается научных разработок и исследований, то на сегодняшний день ФГУП «НПО «Микроген» Минздрава России ведет активную работу по модернизации существующих производств в соответствии с международными стандартами GMP (GoodManufacturingPractice).

Огромное внимание уделяется партнерским отношениям - в 2014 году были подписаны стратегически важные соглашения с ведущими мировыми производителями иммунобиологической продукции, подразумевающей трансфер и обмен технологиями производств качественных и эффективных лекарственных средств. ФГУП «НПО «Микроген» уделяет большое внимание созданию новых инновационных продуктов, которые составят достойную конкуренцию продукции иностранных производителей.

В начале 2014 года ФГУП НПО «Микроген» Минздрава России вывел на рынок эстетической медицины первый российский ботулинический нейротоксин типа А - «Релатокс». На конец 2014 года предприятие имеет положительные отзывы от врачей и потребителей. Минздрав одобрил проведение клинических исследований с целью расширения показаний применения препарата «Релатокс» в области неврологии для детей с ДЦП. По завершению исследований показания к применению «Релатокса» будут расширены, что еще раз подчеркнет безопасность и эффективность российского продукта, который не уступает по качеству зарубежным аналогам.

ФГУП «НПО «Микроген» Минздрава России подготовил для клинических испытаний такие вакцины как:

- комбинированная вакцина против дифтерии, столбняка и коклюша (АКДС) - производственная площадка в г.Пермь;
- комбинированной вакцины для профилактики кори, краснухи и паротита «Вактривир» - производственная площадка в г.Томск;
- новая вакцина против гриппа «Совигрипп» - производственная площадка в г.Уфа.

Предприятие осуществляет свою производственную деятельность на территории Российской Федерации.

Предприятие является юридическим лицом, имеет самостоятельный баланс, расчетный и иные счета в банках, круглую печать, содержащую его полное наименование на русском языке и указанием места нахождения предприятия.

Предприятие вправе иметь штампы и бланки со своим фирменным наименованием, собственную эмблему, а также зарегистрированный в установленном порядке товарный знак и другие средства индивидуализации.

Предприятие отвечает по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом, не несет ответственность по обязательствам Российской Федерации, а Российская Федерация не несет ответственность по

обязательствам предприятия, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Предприятие от своего имени приобретает и осуществляет имущественные и личные неимущественные права и несет обязанности, выступая истцом и ответчиком в суде и арбитражном суде в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации.

В таблице 8 представлены основные реквизиты ФГУП «НПО «Микроген» Минздрава России.

Таблица 8 - Основные реквизиты ФГУП «НПО «Микроген» Минздрава России

1.	Полное наименование организации	Федеральное государственное унитарное предприятие «Научное производственное объединение по медицинским иммунобиологическим препаратам «Микроген» Министерства здравоохранения Российской Федерации
2.	Сокращенное наименование	ФГУП «НПО «Микроген» Минздрава России
3.	Сведения о регистрации	ОГРН №1037722027727 свидетельство о государственной регистрации юридического лица выдано ИМНС России №22 по ЮВАО г. Москвы 19.05.2003
4.	Юридический адрес	г.Москва, ул. 1-ая Дубровская, 15, 115088
5.	ИНН	7722292838
6.	КПП	77485001
7.	ОКПО	14237183
8.	ОКВЭД	73.10
9.	Расчетный счет	40502810138360104000

Предприятием руководит генеральный директор, который назначается Министерством здравоохранения Российской Федерации. Генеральный директор действует от имени предприятия без доверенности, в соответствии утвержденного Устава, добросовестно представляет его интересы на территории Российской Федерации и за ее пределами.

Предприятие может создавать филиалы и открывать представительства на территории Российской Федерации и за ее пределами с соблюдением требований Устава предприятия, законодательства Российской Федерации, законодательства иностранных государств по месту нахождения филиала или

представительства, если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации.

На сегодняшний день предприятие ФГУП «НПО «Микроген» Минздрава России имеет Центральный аппарат, находящийся в г. Москве и имеющий цель консолидации информации, обработки, установление логистики между филиалами и Центральным аппаратом.

Предприятие имеет следующие филиалы:

- Филиал предприятия в г. Ставрополь «Аллерген»;
- Филиал предприятия в г. Иркутск «Иркутское предприятие по производству бактериальных препаратов»;
- Филиал предприятия в г. Пермь «Пермское НПО «Биомед»;
- Филиал предприятия в г. Уфа «Иммунопрепарат»;
- Филиал предприятия в г. Томск «НПО «Вирион»;
- Филиал предприятия в г. Нижний Новгород «Нижегородское предприятие по производству бактериальных препаратов «ИмБио»;
- Филиал предприятия в г. Махачкала «НПО «Питательные среды»;
- Филиал предприятия в г. Москва «Предприятие по производству бактериальных препаратов имени Г.Н. Габричевского»;
- Филиал предприятия в г. Екатеринбург «Екатеринбургское предприятие по производству бактериальных препаратов»;
- Филиал предприятия в г. Омск «Омское предприятие по производству бактериальных препаратов»;
- Филиал предприятия в селе Горный Чишминского района республики Башкортостан «Питомник лабораторных животных»;
- Филиал предприятия в г. Хабаровск «Хабаровское предприятие по производству бактериальных препаратов»;
- Филиал предприятия в г. Белореченск «Подразделение по производству лекарственных растительных средств»;
- «Московское подразделение по производству бактериальных препаратов» ФГУП «НПО «Микроген» Минздрава России.

Филиалы и представительства осуществляют свою деятельность от имени предприятия, которое несет ответственность за их деятельность. Филиалы и представительства не являются юридическими лицами, наделяются предприятием имуществом и действуют в соответствии с положениями о них. Имущество и обязательства филиалов и представительств учитываются на их отдельном балансе, являющиеся частью баланса предприятия. Руководители филиалов и представительств, наделяются полномочиями и действуют на основании доверенности, выданной им генеральным директором предприятия. [59]

Организационная структура ФГУП «НПО «Микроген» Минздрава России является линейно-функциональной, то есть, основана на соблюдении единоначалия, линейного построения структурных подразделений и распределения функций между ними. На нижних уровнях управления организационной структуры предприятия наиболее характерными являются линейные связи подчиненности, а на верхних - функциональные. Организационная структура предприятия представлена в Приложении 4.

Бухгалтерский учет на предприятии осуществляется бухгалтерской службой в соответствии с Федеральным законом Российской Федерации от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», Положениями по бухгалтерскому учету и отчетности, Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению (Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н) и иными нормативными правовыми актами, а также утвержденными Положениями, регламентами и внутренними распорядительными документами предприятия.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета на предприятии несет генеральный директор, согласно п. 1 ст. 7 Федерального Закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011 г. [6]

Требования бухгалтерской службы в части порядка документального оформления фактов хозяйственной жизни и представления в бухгалтерию

необходимых документов и сведений являются обязательными для всех работников предприятия (филиала).

Документооборот на предприятии осуществляется в соответствии с требованиями и правилами Федерального Закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011 г.

График документооборота Предприятия определяется локальными нормативными актами, регулирующими бизнес-процессы предприятия и представляющими внутреннее движение документов, сроки и ответственных лиц.

В разрезе:

- Центрального аппарата - разрабатывается службами Центрального аппарата, согласовывается с главным бухгалтером предприятия и представляется на утверждение генеральному директору предприятия / уполномоченному лицу предприятия;

- Филиалов предприятия:

В части документооборота с Центральным аппаратом разрабатывается главным бухгалтером предприятия и представляется на утверждение генеральному директору предприятия / уполномоченному лицу предприятия;

В части внутреннего документооборота филиалов разрабатывается главным бухгалтером филиала и представляется на утверждение директору филиала и главному бухгалтеру предприятия.

Ответственность за соблюдение графика документооборота, а также ответственность за своевременное и доброкачественное создание документов, своевременную передачу их для отражения в бухгалтерском учете и отчетности, за достоверность содержащихся в документах данных несут лица, создавшие и подписавшие эти документы. Списки лиц, имеющих право подписи первичных учетных и иных бухгалтерских документов, определяются доверенностями или локальными нормативными актами предприятия или филиала.

Контроль за соблюдением графика документооборота по предприятию осуществляет главный бухгалтер предприятия.

В целях обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности предприятие проводит инвентаризацию имущества и финансовых обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка.

Филиал определяет круг лиц, ответственных за приемку, отпуск, сохранность материально-производственных запасов и товарно-материальных ценностей (далее - ТМЦ) и правильность оформления первичных учетных документов, которые утверждаются распоряжениями директоров филиала.

Филиалы ведут расчеты по всем взаиморасчетам через Управление бухгалтерского учета, анализа и аудита Центрального аппарата предприятия по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты» / субсчет расчетов с данным филиалом с использованием авизо. Ави́зо выставляется подразделением, осуществившим хозяйственную операцию, подлежащую отражению с использованием счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты». Расчеты между филиалами напрямую не допускаются. Сверка взаиморасчетов производится ежемесячно и подтверждается актом сверки расчетов в сроки, установленные табелем документооборота.

Филиалы предоставляют в бухгалтерию Центрального аппарата предприятия отчетность в составе и в сроки, установленные табелем документооборота для составления сводной отчетности и представления ее пользователям в соответствии с законодательством РФ.

В соответствии с Указанием Банка России от 11.03.2014 г. N 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства»:

- ведение кассовых операций, кассовой книги, расчет лимита остатка денежных средств в кассе производится филиалами самостоятельно;

- номера приходных и расходных ордеров имеют сквозную нумерацию с обязательным наличием индекса, определяющего филиал. [31]

Выдача денег под отчет работникам предприятия на расходы, связанные с осуществлением деятельности предприятия, производится через кассу или перечислением на банковскую карту работника.

Важным аспектом оценки деятельности предприятия, является анализ основных экономических показателей, которые характеризуют деятельность в динамике за три года (таблица 9). Данные для анализа взяты из Приложения 6.

Таблица 9 - Основные технико-экономические показатели ФГУП «НПО «Микроген» Минздрава России за 2013 - 2015 гг.

№ п/п	Показатель	Год			Темп роста, %	
		2015	2014	2013	2014/2015	2013/2014
1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.
1.	Выручка, тыс. руб.	6939521	7662384	7655177	90,56	100,09
2.	Себестоимость продаж, тыс.руб.	3555727	3670048	3193372	96,88	114,92
3.	Коммерческие расходы, тыс.руб.	1483624	874505	881852	169,65	99,16
4.	Прибыль от продаж, тыс. руб.	236269	1043186	1811754	22,64	57,57
5.	Чистая прибыль, тыс.руб.	- 1028609	514946	993614	199,75	51,82
6.	Среднесписочная численность, чел.	5950	6141	6223	96,89	98,687
7.	Рентабельность продукции, %	6,644745	28,42431	56,73482	23,37	50,10
8.	Стоимость активов, тыс.руб.	9202317	9171608	7690300	100,33	119,26
9.	Фондоотдача	2,545908	2,81745	3,20108	90,36	88,01
10.	Материальные затраты, тыс.руб.	2278506	2532447	2369003	89,97	106,89
11.	Амортизация, тыс.руб.	257576	219695	150239	117,24	146,23
12.	Материалоотдача	1,560552	1,44921	1,347981	107,68	107,50
13.	Производительность труда	597,6012	597,6304	513,1564	99,99	116,46

Представленные сравнительные данные выручки и себестоимости продаж проиллюстрированы на рисунке 9.



Рисунок 9 - Технико-экономические показатели ФГУП «НПО «Микроген» Минздрава России за 2013-2015 гг.

По данным технико-экономическим показателям можно сделать следующие выводы.

Выручка в 2015 г. составила 6 939 521 тыс.руб., что на 9,44% меньше, чем в предыдущем отчетном году. В связи с экономическим кризисом 2015 г., падением российского рынка и увеличением валюты, спрос на производимую продукцию ФГУП «НПО «Микроген» Минздрава России в 2015 г. сократился, тем самым вызвав снижение выручки. Если сравнивать показатель выручки 2014 г. с предыдущим отчетным, то можно наблюдать совсем не значительное увеличение - всего в 0,09%.

Формирование показателя выручки от продаж в целях отражения по строке 2110 Отчета о финансовых результатах производится на основании Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утв. Приказом МФ РФ от 06.05.1999 г. № 32н:

- выручка от продаж сформирована на дату реализации продукции, товаров, работ, услуг.
- выручка определена исходя из цены, установленной договорами на

реализацию, с учетом всех предоставляемых скидок (надбавок),

- выручка отражена в Отчете о финансовых результатах за минусом соответствующей суммы НДС и иных аналогичных обязательных платежей.
[18]

Себестоимость продаж в 2015 году сократилась на 3,12% по сравнению с предыдущим годом и составила 3 555 727 тыс.руб. В сравнении 2014-2013 гг. видим, что себестоимость выросла на 14,2%. В отчетном 2015 году предприятие предприняло ряд действий, что привело к снижению себестоимости. Снижение себестоимости было достигнуто с помощью ряда мероприятий, таких как устранение непроизводительных расходов, к ним относятся штрафы, простои оборудования и др. Немало важным мероприятием по снижению себестоимости продукции явилось смена поставщиков основного материала и сырья. Контрагенты поставляют сырье и материалы со скидками, тем самым сокращаются расходы на приобретение МПЗ, но качество используемого материала соответствует стандартам. Сократилась себестоимость продукции (работ, услуг) обслуживающих производств и хозяйств по сравнению с 2014 г. Так же, на снижение себестоимости в отчетном году повлияло сокращение брака при производстве продукции, за счет повышения квалификации рабочих и усовершенствовании площадок производства.

Формирование показателя себестоимости проданной продукции (товаров, работ, услуг) (далее - себестоимость) осуществляется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утв. Приказом МФ РФ от 06.05.1999 г. № 33н. [19].

- Прибыль от продаж в отчетном году по сравнению с предыдущим годом сократилась на 77,36% и составила 236 269 тыс. руб. В 2014 г. по сравнению с 2013 г. прибыль от продаж так же сократилась на 42,43% и составляла 1 043 186 тыс. руб. На показатель снижения прибыли от продаж влияют такие факторы, как снижения объема продаж в отчетном году рентабельной продукции, сокращение государственных заказов, так же,

увеличился удельный вес низкорентабельной и убыточной продукции, не реализация продукции на рынки сбыта из-за истечения срока годности продукции и пр.

- При формировании показателя чистый убыток Предприятия за 2015 г. было учтено следующее:

1. условный доход по налогу на прибыль;
2. корректировки налога на прибыль, сформированного по данным бухгалтерского учета.

Сумма условного дохода за 2015 г. составила 234 621 тыс. руб.

Согласно требованиям ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», утв. Приказом Минфина РФ от 19.11.02 г. N 114н, Предприятием в бухгалтерской отчетности за 2015 г. отражены корректировки данных регистров бухгалтерского учета, возникающие при расчете налога на прибыль, вследствие различий в порядке формирования доходов и расходов для целей бухгалтерского учета и налогообложения.

По строкам 2450 «Отложенные налоговые активы», 2430 «Отложенные налоговые обязательства», 2421 «Постоянные налоговые обязательства (активы)» Отчета о финансовых результатах за 2015 г. отражены величины, на которые увеличен (уменьшен) налог на прибыль, рассчитанный по данным бухгалтерского учета, при формировании текущего налога на прибыль за отчетный период.

Показатели бухгалтерского баланса на 31.12.2015 г. по следующим строкам составляли:

По строке 1180 Бухгалтерского баланса отражены отложенные налоговые активы (согласно требованиям ПБУ 18/02) в сумме:

- по состоянию на 31.12.2013 г. - 92 464 тыс. руб.,
- по состоянию на 31.12.2014 г. - 282 тыс. руб.

По строке 1420 Бухгалтерского баланса отражены отложенные налоговые обязательства (согласно требованиям ПБУ 18/02) в сумме:

- по состоянию на 31.12.2013 г. - 205 952 тыс. руб.,

- по состоянию на 31.12.2014 г. - 253 841 тыс. руб.

Показатели, отраженные по строке 1180 Бухгалтерского баланса и по строке 2450 Отчета о финансовых результатах, отличны, т.к. строка 1180 содержит сальдо по счету 09 «Отложенные налоговые активы» на отчетную дату, а по строке 2450 «Изменение отложенных налоговых активов» отражено изменение величины отложенных налоговых активов за отчетный период, которое за 2015 год составило 167 040 тыс. руб. и пересчет ОНА в сумме 3 846 тыс. руб.

Показатели, отраженные по строке 1420 Бухгалтерского баланса и по строке 2430 Отчета о финансовых результатах, отличны, т.к. строка 1420 содержит сальдо по счету 77 «Отложенные налоговые обязательства» на отчетную дату, а по строке 2430 отражено изменение величины отложенных налоговых обязательств за отчетный период, которое за 2015 год составило (17 307) тыс. руб. и пересчет ОНО в сумме (8 529) тыс. руб.

По строке 2430 «Изменение отложенных налоговых обязательств» Отчета о финансовых результатах за 2015 год отражена величина в сумме (25 836) тыс. руб. на которую уменьшен налог на прибыль, рассчитанный по данным бухгалтерского учета, при формировании текущего налога на прибыль за отчетный период.

По строке 2450 «Изменение отложенных налоговых активов» Отчета о финансовых результатах за 2015 год, отражена величина в сумме 170 886 тыс. руб., на которую увеличен налог на прибыль, рассчитанный по данным бухгалтерского учета, при формировании текущего налога на прибыль за отчетный период.

По строке 2410 «Текущий налог на прибыль» в целях ПБУ 18/02 не отражена величина налога на прибыль, так как получен отрицательный результат текущего налога на прибыль по данным налоговой декларации за 2015 год. Это означает, что Предприятие при расчете налога на прибыль получила убыток, который в соответствии со ст. 283 НК РФ переносится на будущее. Перенос убытка на будущее осуществляется в течение 10 лет,

следующих за отчетным налоговым периодом. Поэтому у Предприятия образовался отложенный налоговый актив, в размере 169 397 тыс. руб. включенный в строку 1180 Бухгалтерского баланса на 31.12.2015 года.

Справочно по строке 2421 «Постоянные налоговые обязательства (активы)» Отчета о финансовых результатах за 2015 год, отражена величина, на которую увеличен налог на прибыль, рассчитанный по данным бухгалтерского учета за отчетный период, в сумме (108 841) тыс. руб.

Итого показатель чистый убыток Предприятия за 2015 г., отраженный по строке 2400 Отчета о финансовых результатах, с учетом всех поименованных выше доходов и расходов, составил 1 028 609 тыс. руб.

Технико-экономические показатели прибыли от продаж и чистой прибыли ФГУП «НПО «Микроген» Минздрава России отражены на рисунке 10.

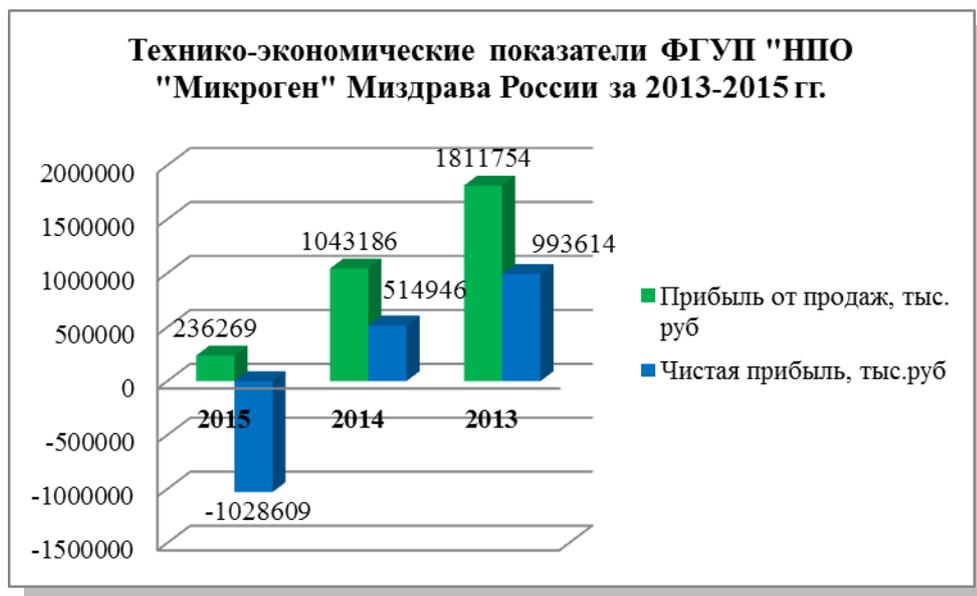


Рисунок 10 - Основные технико-экономические показатели ФГУП «НПО «Микроген» Минздрава России за 2013-2015 гг.

Стоимость активов с 2013 г. продолжает увеличиваться. ФГУП «НПО «Микроген» Минздрава России оснащает свои производственные площадки новым оборудованием, для улучшения технологических и производственных процессов.

На основании данных бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах, показатели отчетного года ниже показателей предыдущих годов, в связи с кризисом на российском рынке, сокращением сбыта продукции, как на территории Российской Федерации, так и за рубеж в Украину и Белоруссию из-за политических санкций. (Приложения 5, 6)

Проанализируем состав, структуру и долю материально-производственных запасов на предприятии за 2013 - 2015 гг. в таблице 10.

Таблица 10 - Состав, структура и доля материально-производственных запасов ФГУП «НПО «Микроген» Минздрава России за 2013 - 2015 гг.

№ п/п	Показатель, тыс.руб.	Год			Темп роста, %	
		2015	2014	2013	2015/2014	2014/2013
1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.
1.	Запасы	2 814 563	2 736 350	2 369 040	102,85	115,50
В том числе:						
2.	Материалы,	710 452	780 167	635 022	91,06	122,85
3.	Товары	840	4 382	496	19,16	883,46
4.	Готовая продукция	989 499	783 066	822 423	126,36	95,21
5.	Основное производство	34 672	15 166	4 441	228,61	341,49
6.	Полуфабрикаты собственного производства	1 078 058	1 151 925	903 978	93,58	127,42
7.	Вспомогательные производства	1 042	1 644	2 680	63,38	61,34

Проиллюстрируем данные таблицы на рисунке 11.

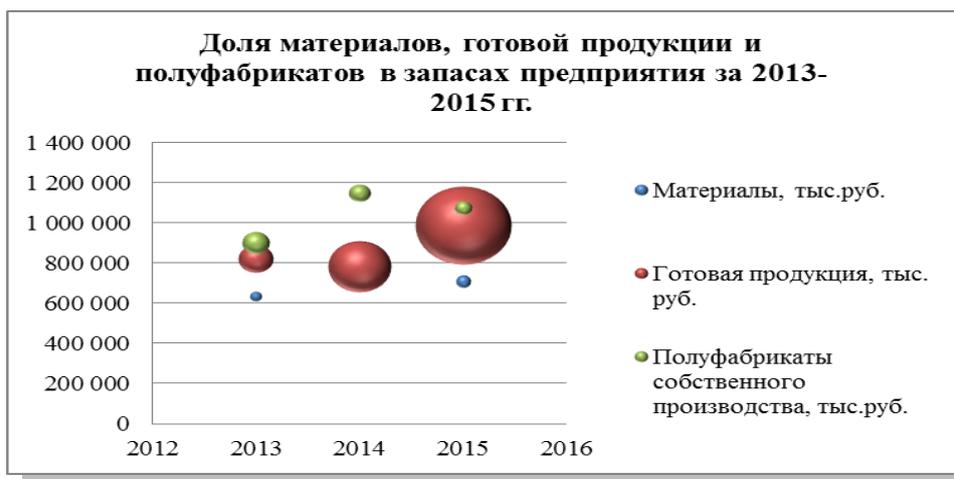


Рисунок 11 - Доля материалов, готовой продукции и полуфабрикатов в запасах предприятия за 2013-2015 гг.

Из таблицы 10 видно, что общий показатель запасов увеличился на 2,85% в отчетном году по сравнению с предыдущим и составили 2 814563 тыс. руб. Аналогичную картину можно наблюдать и в 2014 г. по сравнению с 2013 г. - запасы увеличились на 15,5% и составили 2 736 350 тыс.руб. Увеличение доли запасов в структуре оборотных активов, не является положительным показателем для предприятия. Увеличение запасов говорит о низкой оборачиваемости, и являются неликвидными.

Рассмотрим структуру запасов. В 2015 г. увеличилась доля готовой продукции на 26,36% и составила 989 499 тыс. руб., это свидетельствует о том, что в 2015 г. спрос на готовую продукцию и ее реализация снизилась. Запасы готовой продукции остаются на централизованных складах, что приводит к ее не ликвидности.

Так же, не малую долю занимают полуфабрикаты собственного производства, которые предназначены для дальнейших клинических и доклинических испытаний и дальнейшей переработки. В 2015 г. доля полуфабрикатов собственного производства незначительно уменьшилась по сравнению с 2014 г. на 6,5%, и составила 1 078 058 тыс. руб. Если рассмотреть аналогичный показатель в 2014 г., то по данным бухгалтерской отчетности видно, что доля полуфабрикатов в 2014 г. по сравнению с 2013 г. выросла на 27,42%, и составила 1 151 925 тыс. руб.

Таким образом, анализ технико-экономических показателей указывает, что деятельность ФГУП «НПО «Микроген» Минздрава России менее эффективна в отчетном году, чем в предыдущем, о чем свидетельствует снижение выручки, снижении прибыли от продаж и убытка.

Для того чтобы более полно и точно определить экономическое состояние организации, необходимо рассмотреть организацию бухгалтерского учета и движения материально-производственных запасов, дать оценку управленческим решениям и выявить ошибки в учете.

2.2. Организация бухгалтерского учета материально-производственных запасов на предприятии ФГУП «НПО «Микроген» Минздрава России.

В исполнении требований Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», Налогового кодекса Российской Федерации, исходя из особенностей производственной и хозяйственной деятельности ФГУП «НПО «Микроген» Минздрава России, Приказом 317 от 31.12.2014 г. генеральным директором утверждена учетная политика предприятия на 2015 г.

Материально-производственные запасы (далее по тексту - МПЗ) учитываются в соответствии с:

- ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»;
- Методическими указаниями по бухгалтерскому учету МПЗ (Приказ Минфина РФ от 28.12.2001 г. № 119н);
- Методическими указаниями по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды (Приказ Минфина РФ от 26.12.2002 г. № 135н);
- Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов в сельскохозяйственных организациях (Приказ Минсельхоза РФ от 31.01.2003 № 26);
- Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н).

Бухгалтерский учет материально-производственных запасов, приобретенных для производства продукции, ведется с использованием счета 10 «Материалы» по фактическим затратам на их приобретение.

Единицей бухгалтерского учета материально-производственных запасов является номенклатурный номер. Для обеспечения требований производства учет части МПЗ может быть организован в разрезе серий.

При отпуске МПЗ в производство и ином выбытии их оценка для

целей бухгалтерского учета производится методом «по средней себестоимости» в разрезе серий.

Средняя себестоимость материально-производственных запасов при их отпуске в производство и ином выбытии определяется исходя из средней фактической себестоимости (средняя скользящая оценка), в расчет которой включаются количество, и стоимость материалов на начало месяца и поступления за месяц (отчетный период) на дату списания материала в производство.

Стоимость спецодежды и спецоснастки, срок использования которых менее 12 месяцев, списывается на затраты в момент передачи в эксплуатацию. Стоимость спецодежды и спецоснастки, срок использования которых более 12 месяцев, погашается линейным методом. Стоимость специальной оснастки, предназначенной для индивидуальных заказов или используемой в массовом производстве, полностью включается в затраты в момент передачи в эксплуатацию. Для спецодежды и видов спецоснастки срок полезного использования устанавливается Приказом директора филиала или локальными нормативными актами филиала, утвержденными Приказом директора филиала. При этом организуется оперативный учет и контроль за данными объектами на служебных забалансовых счетах с учетом срока полезного использования. Организация оперативного учета выдачи спецодежды, специальных инструментов и приспособлений в эксплуатацию и их возврата на склад ведется с использованием первичных учетных документов по движению МПЗ.

Бухгалтерский учет выпуска готовой продукции ведется по учетным ценам с использованием счетов 40 «Выпуск продукции» и 43 «Готовая продукция». Аналитический учет движения готовой продукции организуется в разрезе номенклатуры продукции, по серийно, в учетных ценах с выделением отклонений учетных цен от фактической производственной (цеховой) себестоимости по итогам месяца. Оперативный учет готовой продукции на складе ведется в учетных ценах по номенклатуре

в разрезе серий.

Для выделения отклонений фактической производственной (цеховой) себестоимости продукции от учетной (плановой) предприятием используется счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». До момента определения фактической (цеховой) себестоимости отгрузки со склада готовой продукции отражаются в учете по учетной (плановой) стоимости по номенклатуре. По итогам отчетного периода (месяца) учетная (плановая) себестоимость произведенной за отчетный период готовой продукции списывается на счет 43 «Готовая продукция». Возникшие отклонения фактической производственной (цеховой) себестоимости продукции от учетной (плановой) по готовой продукции, находящейся на складе, учитываются на счете 43.03, а по отгруженной продукции по номенклатуре, в разрезе серий, списываются на счета:

- 90.02 «Себестоимость продаж»;

- 79.04 - в части, приходящейся на стоимость продукции, отгруженной на склад Центрального аппарата предприятия.

Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» закрывается ежемесячно и сальдо на отчетную дату не имеет.

Если выручка от продажи отгруженной продукции определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете (при экспорте продукции, либо особые условия перехода права собственности по договору, т.д.), то до момента признания выручки эта продукция учитывается с использованием счета 45 «Товары отгруженные». При фактической отгрузке ее производится запись по кредиту счета 43 «Готовая продукция» в корреспонденции со счетом 45 «Товары отгруженные». В этом случае списание готовой продукции со счета 43 «Готовая продукция» должно происходить в оценке по учетной стоимости (плановой себестоимости, планово-учетным ценам).

Пересчет готовой продукции по новым учетным ценам:

- в случае изменения величины учетных цен предприятием производится пересчет остатков готовой продукции. Указанный пересчет осуществляется не чаще одного раза в год по состоянию на 01 января отчетного года.

Бухгалтерский учет товаров, приобретенных или полученных от других юридических и физических лиц и предназначенных для продажи ведется с использованием счета 41 «Товары» по фактическим затратам на их приобретение, без использования счета 42 «Торговая наценка» посери́йно.

Для учета расходов, связанных с хранением и продажей товаров, применяется счет 44 «Расходы на продажу».

К таким расходам относятся:

- расходы по транспортировке товаров до покупателя;
- расходы по доработке, улучшению технических характеристик товаров и по приведению их в товарный вид;
- расходы, связанные с продажей товаров, включая расходы по рекламе;
- представительские расходы.

Списание расходов, учтенных на 44 счете, производится ежемесячно в дебет счета 90.07 «Расходы на продажу»;

Издержки обращения признаются в себестоимости проданных товаров полностью в отчетном периоде их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности. [19 п. 9]

При выбытии товаров их оценка производится методом «по средней себестоимости» в разрезе серий. Средняя себестоимость товаров при их выбытии определяется исходя из средней фактической себестоимости (средняя скользящая оценка), в расчет которой включаются количество и стоимость товаров на начало месяца и поступления за месяц (отчетный период) на дату списания товаров внутри каждой серии.

Учет приобретенных бланков трудовых книжек и вкладышей в них ведется с применением счета 41 «Товары».

В соответствии с п. 88 Приказа Минфина РФ от 28.12.2001 № 119н «Об утверждении Методических указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов» учет транспортно-заготовительных расходов ведется без использования счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». [26]

Транспортно-заготовительные расходы, непосредственно связанные с приобретением материалов, принимаются к учету путем непосредственного (прямого) включения в фактическую себестоимость МПЗ:

К таким расходам относятся:

- таможенные пошлины и иные платежи, связанные с импортом материальных ценностей.

Прочие транспортно-заготовительные расходы полностью списываются на счет 26 «Общехозяйственные расходы» вне зависимости от того, в каком периоде они поступили.

К таким расходам относятся:

- расходы по транспортировке материалов и погрузке их в транспортные средства;

- командировочные расходы, связанные непосредственно с заготовкой (закупкой) материалов и доставкой (сопровождением их в организацию);

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

- недостачи и потери от порчи материалов в пути.

Резерв под обесценение МПЗ формируется в соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Минфина РФ от 28.12.2001 г. № 119н, локальными нормативными актами предприятия.

Резервы под обесценение создаются в отношении:

- сырья и материалов;

- товаров;

- готовой продукции (по фактической производственной себестоимости).

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей создается по каждой единице материально-производственных запасов.

Рассмотрим порядок учета движения материально-производственных запасов на ФГУП «НПО «Микроген» Минздрава России.

Предприятие заключает договора с контрагентами, проводя тендерный конкурс, если сумма договора превышает 500 000 рублей.

ФГУП «НПО «Микроген» Минздрава России заключил договор с контрагентом Торговый дом «Безопасные медицинские изделия» на поставку медицинских флаконов и колпачков алюминиевых на сумму 520 000 рублей. На предприятие материалы поступили в сопровождение первичных документов: товарной накладной и счета-фактуры № 4589 от 23.10.2015 г.:

- медицинские флаконы - 15 000 шт. на сумму - 323 500 руб., (НДС - 58 230 руб.).

- колпачки алюминиевые - 15 000 шт. на сумму - 196 500 руб., (НДС - 35 370 руб.)

На складе были оформлены приходные ордера:

- приходный ордер № 25 от 23.10.2015 г. на поступление от контрагента Торговый дом «Безопасные медицинские изделия»;

Доставка материалов осуществлена автотранспортной организацией ООО «Авто-миг». Материалы по доверенности № 78 от 23.10.2015 г. получила заведующая складом Ромазанова О.В. Услуги автотранспортной организацией ООО «Авто-миг» составили 400 рублей (НДС - 72 руб.) счет-фактура (полученный) № 34 от 23.10.2015 г. Счета поставщика и транспортной организации оплачены в безналичном порядке с расчетного счета предприятия.

При поступлении материалов от поставщиков делают следующие бухгалтерские проводки, представленные в таблице 11.

Таблица 11 - Учет поступления материалов на предприятие ФГУП «НПО «Микроген» Минздрава России

№ п/п	Корреспонденция счетов		Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.
	Дт	Кт		
1.	2.	3.	4.	5.
1.	10	60	Отражается поступление материалов от поставщика на склад ФГУП «НПО «Микроген» Минздрава России	520 000, 00
2.	19.3	60.1	Сумма НДС, относящегося к полученным материалам согласно счету – фактуры.	93 600, 00
3.	10 _{ТЗР}	60	Отражается поступление ТЗР	400, 00
4.	19	60.1	Сумма НДС, относящегося к ТЗР согласно счету-фактуре.	72. 00
5.	60	51	Перечислено поставщику за полученные материалы	520 000, 00
6.	60	51	Перечислено автотранспортной организации за доставку материала	400, 00
7.	68	19.3	Предъявлен НДС к вычету из бюджета.	93 600, 00

Основные производственные площадки предприятия находятся на филиалах. На предприятии осуществляется централизованная закупка материалов, которые далее передаются в производство, путем передачи затрат и доставки материалов филиалам.

Данные затраты были переданы на баланс филиала в г. Уфа «Иммунопрепарат» для производства вакцины Совигрипп.

Внутрихозяйственные расчеты между Центральным аппаратом и филиалом оформляются первичным документом - авизо (извещение), форма которого утверждена в приложении к приказу об учетной политике предприятия. В соответствии со статьей 9 Федерального закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» обязательными реквизитами первичного учетного документа являются:

- наименование документа;
- дата составления документа;
- наименование экономического субъекта, составившего документ;
- содержание факта хозяйственной жизни;
- величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
- наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за ее оформление, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за оформление свершившегося события;
- подписи лиц, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц [6].

В бухгалтерском учете головного подразделения (центрального аппарата) и обособленного структурного подразделения (филиала) делаются следующие записи:

Таблица 12 - Бухгалтерские проводки в корреспонденции счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты»

№ п/п	Наименование факта хозяйственной жизни	Головное подразделение Корреспондирующие счета		Обособленное подразделение Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дт	Кт	Дт	Кт	
1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.
1.	Переданы обособленному подразделению материалы	79.01	10	10	79.01	426 400, 00

Списание материалов в основное производство осуществляется на основании первичного документа требование-накладная с учетом серии материала и на дату расходования в производство. Бухгалтерские записи отражаются операцией, приведенной в таблице 13:

Таблица 13 - Учет отпуска материалов в производство

№ п/п	Корреспонденция счетов		Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.
	Дт	Кт		
1.	2.	3.	4.	5.
1.	20	10	Отпущены материалы в основное производство. Учтен расход материалов в основном производстве.	426 400, 00

Так же, для медицинских исследований был закуплен ботулинический токсин типа А 100еД (ботокс). Данный материал необходим для того, чтобы проверить «чистоту» производства препарата Релатокс (производитель ФГУП «НПО «Микроген») на производственных площадках предприятия. Был заключен договор с контрагентом «МЕДИ» на сумму 2 346 900 рублей за 142 уп. Контрагентом представлены первичные документы в виде товарной накладной и счета-фактуры.

В бухгалтерском учете делаются проводки, представленные в таблице 14:

Таблица 14 - Поступление материалов на предприятие

№ п/п	Корреспонденция счетов		Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.
	Дт	Кт		
1.	2.	3.	4.	5.
1.	10	60	Отражается поступление материалов от поставщика на склад ФГУП «НПО «Микроген» Минздрава России	2 346 900, 00
2.	19.3	60.1	Сумма НДС, относящегося к полученным материалам согласно счету – фактуры.	422 442, 00
3.	60	51	Перечислено поставщику за полученные материалы	2 346 900, 00
4.	68	19.3	Предъявлен НДС к вычету из бюджета.	422 442, 00

Часть материалов, в количестве 85 упаковок были переданы в ГБУ им. Мечникова на медицинские исследования. Передача материалов подтверждается актом приема-передачи материалов, подписанным

уполномоченными лицами. Поскольку медицинские исследования и затраты на материалы осуществляются в рамках открытой темы НИОКР «Релатокс», то затраты списываются на счет 08 субсчет 08 «НИОКР».

В бухгалтерском учете отражены следующие проводки, представленные в таблице 15.

Таким образом, проведя анализ организации бухгалтерского учета и движение материально-производственных запасов, можно сделать вывод о том, что организация учета осуществляется на высоком уровне, придерживаясь учетной политики и законодательству Российской Федерации.

Таблица 15 - Отражение в бухгалтерском учете материальных затрат, списанных на тему НИОКР

№ п/п	Корреспонденция счетов		Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.
	Дт	Кт		
1.	2.	3.	4.	5.
1.	08.08	10	Списаны затраты на тему НИОКР «Релатокс»	1 151 964, 29

Для того чтобы сделать выводы об эффективности использования материально-производственных запасов, необходимо проверить сохранность материалов, их сроки годности, проведя инвентаризацию складов.

2.3. Порядок проведения инвентаризации материально-производственных запасов и отражение результатов ФГУП «НПО «Микроген» Минздрава России

Инвентаризация активов и обязательств проводится в соответствии со ст. 11 Федерального Закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ, а также Приказом МФ РФ от 13.06.1995 г. № 49 «Об утверждении

методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств».

В целях обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности инвентаризация активов и обязательств проводится в порядке и сроки, установленные настоящей Учетной политикой, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

Инвентаризация активов и обязательств должна давать достоверное представление о финансовом положении предприятия на отчетную дату.

В связи с невозможностью проведения годовой инвентаризации имущества 31 декабря отчетного года единовременно по всем местам нахождения имущества (в силу территориальной удаленности обособленных подразделений, большим объемом номенклатуры инвентаризируемых позиций, большой площадью и территориальной удаленностью друг от друга складских, производственных и иных помещений Филиалов, различием в масштабах деятельности Филиалов, различием в климатических и организационных факторах, влияющих на деятельность Филиалов) инвентаризация имущества предприятия проводится в период с 01 октября по 31 декабря отчетного года.

Устанавливаются следующие сроки проведения инвентаризации по видам активов и обязательств:

Сырье и материалы на складах (в т.ч. остатки в производственных цехах) - один раз в год перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, в период с 01 октября по 31 декабря отчетного года;

Готовая продукция - один раз в год перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, в период с 01 октября по 31 декабря отчетного года;

Покупные товары - один раз в год перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, в период с 01 октября по 31 декабря отчетного года;

Незавершенное производство, полуфабрикаты собственного производства - один раз в год перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, в период с 01 октября по 31 декабря отчетного года. Остатками незавершенного производства на конец месяца признаются остатки по данным производственных отчетов подразделений по итогам месяца;

По результатам проведенной инвентаризации при выявлении активов, потерявших свои потребительские свойства и подлежащих уничтожению, составляется заключение комиссии, на основании которого указанные активы списываются на 91 счет «Прочие доходы и расходы» субсчет «Прочие расходы» в момент уничтожения. До момента уничтожения указанные активы учитываются на балансе предприятия, на соответствующих счетах, по ним создается резерв под обесценение материальных ценностей.

На счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» учитываются суммы недостач и потерь от порчи материальных и иных ценностей (включая денежные средства), выявленные в процессе их заготовления, хранения и продажи до момента установления виновных лиц. Суммы недостач и потерь с 94 счета списываются в порядке и в соответствии с требованиями действующего законодательства РФ.

С целью получения достаточной уверенности в том, что предприятие обеспечивает сохранность активов, достоверность и своевременность отражения в регистрах бухгалтерского учета (бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности) информации об активах предприятия, на предприятии создана постоянно действующая Центральная инвентаризационная комиссия (далее по тексту ЦИК).

Центральная инвентаризационная комиссия руководствуется Конституцией Российской Федерации, федеральными законами, указами и распоряжениями Президента Российской Федерации, постановлениями и распоряжениями Правительства Российской Федерации, нормативно-правовыми актами, иными нормативными актами Российской Федерации, а

также Уставом предприятия, распорядительными документами генерального директора предприятия, локально-нормативными актами предприятия.

Основными функциями центральной инвентаризационной комиссией являются координация и контроль проведения инвентаризации в центральном аппарате предприятия и на его филиалах, контроль своевременного отражения результатов проведенной инвентаризации в регистрах бухгалтерского учета, предоставление достоверной информации генеральному директору о состоянии активов предприятия.

В задачи центральной инвентаризационной комиссии входит:

- организация подготовки распоряжения (приказа) о проведении инвентаризации на предприятии;
- контроль проведения инвентаризации в Центральном аппарате и филиалах предприятия;
- сбор и обработка (анализ) результатов проведенной инвентаризации;
- сбор информации о выявленных расхождениях между данными бухгалтерского учета и фактическими данными - анализ представленных инвентаризационными комиссиями сводных таблиц результатов проведенной инвентаризации;
- контроль проведения оценки обнаруженных излишков/недостач, выявления виновных лиц;
- подготовка и предоставление генеральному директору предприятия итогового протокола о проведении инвентаризации.

Центральная инвентаризационная комиссия в рамках своих полномочий осуществляет:

- разъяснение положения норм законодательства Российской Федерации, локально-нормативных актов предприятия в части проведения инвентаризации активов, а также обработки и отражения результатов проведенной инвентаризации;
- организацию проведения контрольных проверок правильности проведения инвентаризации;

- организацию проведения выборочных инвентаризаций материальных ценностей в межинвентаризационный период;
- своевременное выявление потенциальных рисков для предприятия в части проведения, обработки и отражении результатов проведенной инвентаризации активов;
- разработку и оценку комплекса мероприятий по предотвращению вероятных рисков ситуаций и минимизации ущерба в случаи их наступления в части проведения, обработки и отражения результатов проведенной инвентаризации активов;
- своевременное доведение до руководства предприятия полноценной и достоверной информации о состоянии активов и обязательств предприятия (в т.ч. своевременное реагирование на критические риски для предприятия), обеспечивающее принятие управленческих решений.

Центральная инвентаризационная комиссия состоит из 5 (пяти) человек. Состав центральной инвентаризационной комиссии утверждается генеральным директором. В нее входят представители из разных управлений предприятия, таких как: инженерное управление, производственное управление, представитель бухгалтерской службы предприятия и др. представители, обладающие соответствующей квалификацией и знаниями в своей области для выполнения функций, возложенных на ЦИК. В качестве экспертов к работе центральной инвентаризационной комиссии могут привлекаться представители любых сторонних организаций.

Председатель центральной инвентаризационной комиссии руководит деятельностью, определяет повестку заседания, организует ее работу, ведет заседание, объявляет принятые решения и подписывает протоколы заседаний, а также предоставляет достоверную информацию генеральному директору. Каждый член центральной инвентаризационной комиссии обладает правом голоса. Решение ЦИК принимается большинством голосов членов ЦИК, принявших участие в заседании.

Инвентаризация материально-производственных запасов (производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы) проводятся в порядке расположения ценностей в данном помещении (складе). При хранении товарно-материальных ценностей в разных изолированных помещениях у одного материально-ответственного лица инвентаризация проводится последовательно по местам хранения. После проверки ценностей вход в помещение не подпускается (например, опломбировывается) и инвентаризационная комиссия переходит для работы в следующее помещение.

Товарно-материальные ценности заносятся в инвентаризационные описи по каждому отдельному наименованию с указанием вида, группы, количества и других необходимых данных (артикула, серии и пр.)

При проверке инвентаризационная комиссия проверяет:

- фактическое наличие товарно-материальных ценностей путем обязательного их пересчета, перевешивания, перемеривания. Не допускается вносить в опись данные об остатках ценностей без проверки их фактического наличия.

Товарно-материальные ценности, поступающие во время проведения инвентаризации:

- принимаются материально ответственными лицами в присутствии членов комиссии;
- приходуются после проведения инвентаризации;
- заносятся в отдельную инвентаризационную опись под наименование «Товарно-материальные ценности, поступившие во время инвентаризации» (с указанием даты поступления, наименования поставщика, даты и номера приходного документа, наименования товара, количества, цены, суммы);
- на приходном документе за подписью председателя комиссии делается отметка «после инвентаризации» со ссылкой на дату описи, в которые записаны эти ценности.

Товарно-материальные ценности, отпускаемые во время проведения инвентаризации:

- допускается отпуск ТМЦ материально ответственными лицами в исключительных случаях (при длительном проведении инвентаризации) и только с письменного разрешения руководителя и главного бухгалтера предприятия в присутствии членов инвентаризационной комиссии;

- отпускаемые товарно-материальные ценности заносятся в отдельную опись под наименованием «Товарно-материальные ценности, отпущенные во время инвентаризации», которая оформляется по аналогии с документами на поступившие во время инвентаризации ТМЦ;

- в расходных документах делается отметка за подписью председателя центральной инвентаризационной комиссии.

Товарно-материальные ценности, находящиеся в пути, отгруженные, не оплаченные в срок покупателями, находящиеся на складах других организаций:

- инвентаризационная комиссия проверяет обоснованность числящихся сумм на соответствующих счетах бухгалтерского учета;

- инвентаризационные описи составляются отдельно на товарно-материальные ценности, находящиеся в пути, отгруженные, не оплаченные в срок покупателями и находящиеся на складах других организаций;

- товарно-материальные ценности, находящиеся на складах других организаций, заносятся в инвентаризационные описи на основании документов, подтверждающих сдачу этих ценностей на ответственное хранение;

- товарно-материальные ценности, переданные в обработку другой организации, заносятся в инвентаризационные описи на основании документов, подтверждающих передачу этих ценностей в переработку другой организации, с указанием наименования перерабатывающей организации. Наименование ценностей, количества, фактической

себестоимости по данным учета, даты передачи ценностей в обработку, номера и даты документов передачи.

На счетах учета товарно-материальных ценностей, не находящихся в момент инвентаризации в подотчете материально-ответственного лица (в пути, товары отгруженные и пр.), могут оставаться только суммы, подтвержденные надлежаще оформленными документами: по находящимся в пути - расчетными документами поставщиков, по отгруженным - копиями предъявленных покупателям документов платежные поручения, векселя и пр.).

Предварительно проводится сверка этих счетов с другими корреспондирующими счетами.

Товарно-материальные ценности, находящиеся в эксплуатации:

- инвентаризируются по местам их нахождения и материально-ответственным лицам, на хранении у которых они находятся;
- путем осмотра каждой материальной ценности;
- заносятся в инвентаризационные описи по наименованиям в соответствии с номенклатурой, принятой в бухгалтерском учете;
- пришедшие в негодность и не списанные, в инвентаризационную опись не включаются. А составляется акт с указанием времени эксплуатации, причин негодности, возможности использования этих предметов в хозяйственных целях.

При проведении годовой инвентаризации товарно-материальных ценностей (материалов, готовой продукции, полуфабрикатов) за 2015 г. был создан приказ о проведении инвентаризации на складах центрального аппарата предприятия.

На складе «Управление регистрации и медицинских исследований» - материально-ответственное лицо - заместитель начальника управления регистрации и медицинских исследований Трофимов Д.М., было выявлено, что для хранения препаратов используется четыре холодильника, два из которых в холле 4 этажа, два - в кабинете 413. Только один из холодильников

имеет систему блокировки двери и индикатор температуры, ни один из холодильников не подключен к устройству бесперебойного питания. Препараты расположены в холодильниках хаотично. Препараты одной номенклатуры и серии центральная инвентаризационная комиссия обнаруживала в разных местах хранения.

Материально-ответственное лицо не проводил личную инспекцию хранения препаратов, не обеспечивал соответствующее условие хранения. Вследствие отключения электроэнергии (в новогодние праздники и выходные дни) большая часть препаратов, находящихся в момент отключения в холодильниках, пришла в негодность.

В результате проведения инвентаризации выявлена недостача имущества по 1165,850 номенклатурным единицам на сумму 3 385 590,21 рублей, в том числе дорогостоящие (ботокс).

Выявлены излишки имущества по 21 номенклатурной единице на сумму 6 047,00 рублей. Так же, в ходе проверки, были выявлены материальные ценности с истекшим сроком годности.

Из пояснительной записки материально-ответственное лицо Трофимов Д.М. пояснил, что большинство отсутствующих позиций переданы контрагентам на медицинские исследования и в бухгалтерию не были предоставлены первичные документы или иная информация.

По результатам инвентаризации центральной инвентаризационной комиссией сделаны выводы, что материально-ответственное лицо Трофимов Д.М. не представлял в бухгалтерию предприятия первичные учетные документы для постановки на учет поступивших материальных ценностей от филиалов предприятия, не представлял информацию о передачи материальных ценностей контрагентам для медицинских исследований, не организовывал работу по уничтожению материальных ценностей с истекшим сроком годности, что привело к необоснованному содержанию и использованию холодильного оборудования.

В результате обсуждения итогов проведенной на основании приказа годовой инвентаризации сырья и материалов, готовой продукции и полуфабрикатов, хранящихся на складах Центрального аппарата ФГУП «НПО «Микроген» Минздрава России (далее - Предприятие), центральной инвентаризационной комиссией предложены следующие меры по устранению выявленных недочетов:

1. Материально-ответственному лицу Трофимову Д.М. представить в бухгалтерию соответствующие документы по передаче материальных ценностей контрагентам на медицинские исследования.

2. Материально-ответственному лицу Трофимову Д.М. вести управленческий учет движения материальных ценностей, находящихся на ответственном хранении, на складе «Управление регистрации и медицинских исследований», своевременно представлять первичные документы в бухгалтерию.

3. Материально-ответственному лицу Трофимову Д.М. проводить личную инспекцию хранения материальных ценностей и организовывать работу по уничтожению материальных ценностей с истекшим сроком годности.

4. Рассмотреть вопрос о применении к Трофимову Д.М. мер материального и дисциплинарного взыскания.

5. Рассмотреть вопрос укомплектования холодильного оборудования необходимым количеством устройств бесперебойного питания.

Согласно ст. 242 Трудового кодекса Российской Федерации, полная материальная ответственность работника состоит в его обязанности возмещать причиненный работодателю прямой действительный ущерб в полном размере

По статье 238 Трудового кодекса Российской Федерации работник обязан возместить работодателю причиненный ему прямой действительный ущерб. Под прямым действительным ущербом понимается реальное уменьшение наличного имущества работодателя или ухудшение состояния

указанного имущества (в том числе имущества третьих лиц, находящегося у работодателя, если работодатель несет ответственность за сохранность этого имущества), а также необходимость для работодателя произвести затраты либо излишние выплаты на приобретение, восстановление имущества либо на возмещение ущерба, причиненного работником третьим лицам.

Согласно ст. 246 Трудового кодекса Российской Федерации размер ущерба, причиненного работодателю при утрате и порче имущества, определяется по фактическим потерям, исчисляемым исходя из рыночных цен, действующих в данной местности на день причинения ущерба, но не ниже стоимости имущества по данным бухгалтерского учета с учетом степени износа этого имущества. [5]

Генеральный директор принял следующее решение:

1. В связи с истекшим сроком годности, по номенклатурным единицам, обнаруженных при инвентаризации как излишки - на баланс предприятия не ставить, организовать работу по уничтожению данных позиций.

2. Из объяснительной записки материально-ответственного лица Трофимова Д.М. генеральному директору, было установлено, что номенклатурные единицы, обнаруженные при инвентаризации, действительно были переданы контрагентам на медицинские исследования, но первичные документы не были вовремя возвращены от контрагентов и переданы в бухгалтерию.

В связи с этим вопрос о применении к Трофимову Д.М. мер материального и дисциплинарного взыскания отклонен.

Своевременная, достоверная инвентаризация активов предприятия дает уверенность в том, что предприятие обеспечивает сохранность активов, достоверность и своевременность отражения в регистрах бухгалтерского учета (бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности) информации об активах предприятия.

3. Разработка рекомендаций, направленных на повышение эффективности использования материально-производственных запасов на примере ФГУП «НПО «Микроген» Минздрава России

3.1. Разработка рекомендаций по уменьшению убытков от списания неликвидных материально-производственных запасов ФГУП «НПО «Микроген» Минздрава России.

На крупном производственном предприятии зачастую материально-производственные запасы залеживаются на складах, не экономично и нерационально используются, что приводит к снижению оборачиваемости активов и дополнительным убыткам.

Для того чтобы осуществлять контроль над обеспечением экономного и рационального расходования (использования) материально-производственных запасов в производстве, в обращении, правильным ведением учета, минимизации убытков от списания и уничтожения неликвидных материально-производственных запасов, необходимо разработать порядок организации работ по уменьшению убытков от списания неликвидных материальных запасов.

Порядок организации работ по уменьшению неликвидных материальных запасов необходимо ввести на всех филиалах предприятия и только касательно активов, учтенных на счете 10 «Материалы», к ним относятся активы:

- используемые в качестве сырья и материалов при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг);
- используемые для управленческих нужд Предприятия;
- используемые в качестве материальных запасов и запасных частей для ремонтов;
- иные материалы, учтенные в бухгалтерском учете предприятия на счете 10 «Материалы».

Порядок списания неликвидных материалов не должен распространяться на полуфабрикаты собственного производства, учтенных на счетах бухгалтерского учета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» и готовую продукцию, учтенную на счетах бухгалтерского учета 43 «Готовая продукция», а также покупные товары, приобретенные предприятием для перепродажи, учтенные на счете 41 «Товары».

Неликвидные и малоходовые материальные запасы - это материально-производственные запасы предприятия, которые соответствуют одному или нескольким из ниже перечисленных признаков:

1. морально устарели, полностью или частично потеряли свои потребительские свойства в результате хранения, транспортировки и др., не удовлетворяют установленным стандартам качества для данных объектов - бракованные материалы;

2. срок годности материально-производственных запасов истек или близок к этому;

3. материально-производственные запасы удовлетворяют всем критериям качества, с удовлетворительным сроком годности, но, в силу различных причин, в отношении какого-либо данного материально-производственного запаса у предприятия отсутствуют планы по его использованию.

В процессе хранения материально-производственные запасы могут устаревать, полностью или частично терять свои потребительские свойства, в процессе производства может быть обнаружен брак, а также при изменении планов производства (других планов) предприятия часть материально-производственных запасов удовлетворительного качества может быть не востребована для использования в деятельности предприятия.

С целью осуществления на постоянной основе контроля обеспечения экономного и рационального расходования (использования) материально-производственных запасов в производстве, в обращении, правильном ведении учета, а также минимизации убытков предприятия от списания

материально-производственных запасов с истекшим сроком годности, на предприятии необходимо организовать процедуру контроля над образованием малоходовых и неликвидных материально-производственных запасов и работу с их остатками.

Процедура контроля над образованием малоходовых и неликвидных материально-производственных запасов заключается в проведении регулярной (не реже 1 (одного) раза в квартал) проверки материально-производственных запасов на складах на предмет:

- соответствия/несоответствия материально-производственных запасов установленным требованиям к качеству;
- истечения срока годности (для тех видов материально-производственных запасов, для которых данная характеристика актуальна);
- наличие планов использования материально-производственных запасов в деятельности предприятия.

В обязательном порядке проверке должны подвергаться номенклатурные позиции, по которым отсутствует движение более года.

При изменении планов производства по какой-либо номенклатурной позиции готовой продукции или полуфабрикатов собственного производства необходимо осуществлять контроль на предмет наличия излишков материально-производственных запасов, используемых в процессе производства данной номенклатурной позиции.

Процедура работы с выявленными малоходовыми и неликвидными материально-производственными запасами заключается в изыскании возможностей использовать их в деятельности предприятия или реализации таких материально-производственных запасов, а при невозможности или нецелесообразности их использования и отсутствия их коммерческой ценности - организации их уничтожения.

Для того чтобы отслеживать состояние материально-производственных запасов, необходима достоверная информация для пользователей. Работники предприятия, обеспечивающие отражение информации о поступлении

материально-производственных запасов в информационную базу данных для ведения бухгалтерского, управленческого и налогового учета (далее по тексту информационная база), обязаны вносить в карточку учета номенклатуры материально-производственных запасов информацию о сроке годности, для тех видов материально-производственных запасов, для которых указанная характеристика является важной или решающей при определении пригодности материально-производственных запасов для производственных, хозяйственных или коммерческих целей.

Для того чтобы информация о малоходовых и неликвидных материально-производственных запасов была оперативной, необходимо наладить документооборот между подразделениями предприятия и его филиалами. Первое, что необходимо сделать для контроля действий - назначить ответственных лиц. Обязанностью ответственного работника будет являться проведение регулярного (не реже 1 (одного) раза в квартал) мониторинга данных в информационной базе по выявлению на всех складах предприятия и филиалов малоходовых и неликвидным материально-производственных запасов, а также осуществление анализа предоставленных от материально-ответственных лиц сведений о выявленных малоходовых и неликвидных материально-производственных запасов.

В целях обеспечения контроля использования материально-производственных запасов с истекающим сроком годности необходимо установить остаточные сроки годности материально-производственных запасов, при наступлении которых ответственный работник осуществляет повышенный контроль расходования (использования) их в производственной (хозяйственной или коммерческой) деятельности предприятия.

Малоходовые и неликвидные материально-производственные запасы также могут быть выявлены материально-ответственными лицами, инвентаризационной комиссией при проведении инвентаризации или ответственным работником по результатам анализа данных информационной базы.

Для оперативности и достоверности необходимо установить сроки и формы предоставления информации ответственному работнику. Эти сроки каждое предприятие может устанавливать свои, но для достоверного отражения данных в информационной базе (до закрытия отчетного периода) удобнее назначить даты до 3 (третьего) числа последнего месяца каждого квартала и направлять информацию об отсутствии или выявлении малоходовых и неликвидных материально-производственных запасов официальным письмом (служебной запиской) ответственному работнику.

На основании результатов ежеквартального мониторинга данных, а также предоставленной информации от материально-ответственных лиц, ответственный работник не позднее 10 (десятого) числа последнего месяца текущего квартала формирует отчет о выявленных малоходовых и неликвидных материально-производственных запасов по форме разработанной предприятием - отчет о выявленных малоходовых и неликвидных материально-производственных запасов. (Приложение 9)

В отчет о выявленных малоходовых и неликвидных материально-производственных запасов включаются:

- несоответствующие установленным стандартам качества материально-производственные запасы;
- с истекшим сроком годности;
- с истекающим сроком годности;
- материально-производственные запасы, по которым отсутствует движение более года, с целью контроля их дальнейшего использования в деятельности предприятия;
- материально-производственные запасы, количество которых превышает расчетную потребность производства на следующие 12 месяцев (величина определяется исходя из текущей потребности производства, известной на момент формирования отчета, либо среднегодовой потребности производства в таком материально-производственном запасе).

Важной составляющей является анализ причин, повлекших образование малоходовых и неликвидным материально-производственных запасов, которые необходимо указывать в объяснительном письме, прилагаемом к отчету. Также в отчет необходимо включать информацию о планах использования малоходовых и неликвидных материально-производственных запасов в деятельности предприятия, предложения о возможности использования или реализации.

Всю полученную информацию ответственный работник, передает в бухгалтерскую службу предприятия для дальнейшей консолидации информации в информационной базе предприятия до 15 (пятнадцатого) числа последнего месяца текущего квартала.

В рабочий план счетов предлагается внести субсчета к счету 10 «Материалы»:

- 10.15.1 «МПЗ, подлежащие уничтожению» - на указанный субсчет бухгалтером, на основании накладных на внутренне перемещение, перемещаются неликвидные материально-производственные запасы, подлежащие уничтожению;

- 10.15.2 «МПЗ прочие» - на указанный субсчет перемещаются активы, которые представляют коммерческую ценность для предприятия, т.е. в отношении которых будут организованы мероприятия по реализации или использованию в деятельности предприятия.

В отношении малоходовых и неликвидных материально-производственных запасов, которые отнесены в группу «Прочие», ответственные работники должны проводить постоянную работу по изысканию возможности применения в деятельности предприятия либо реализации сторонним организациям или физическим лицам данных материально-производственных запасов.

Когда, по мнению ответственного работника, на основании имеющейся информации, становится очевидным, что материально-производственные запасы, включенные в группу «Прочие», реализовать или использовать в

деятельности предприятия невозможно, такие материально-производственные запасы включаются в отчет в следующий квартал и далее повторяется процедура перемещения на субсчет 10.15.1 «МПЗ, подлежащие уничтожению».

По результатам проведенных ответственными работниками предприятия мероприятий с малоходовыми и неликвидными материально-производственными запасами ответственному работнику по выявлению данных МПЗ предоставляют информацию, на основании которой заполняется форма отчета для руководства предприятия для дальнейшего принятия решений. (Приложение 10).

Что касается порядка уничтожения малоходовых и неликвидных материально-производственных запасов, вся информация о таких материалах отражена в бухгалтерском учете на субсчете 10.15.1 «МПЗ, подлежащие уничтожению».

Ответственный работник в части своей номенклатуры организует проведения выборочной инвентаризации на складе, где были обнаружены малоходовые и неликвидные материально-производственные запасы, подлежащие уничтожению. Основанием для проведения инвентаризации могут быть сведения, отраженные в отчете о выявленных малоходовых и неликвидных МПЗ. Инвентаризации подлежат материально-производственные запасы, не соответствующие установленным стандартам качества, с истекшим сроком годности и другие материально-производственные запасы согласно данным отчета о выявленных малоходовых и неликвидных материально-производственных запасов (Приложение 9).

Выборочная инвентаризация может проводиться также в случае выявления расхождений сведений (количества, наименования и пр.), предоставленных материально-ответственным лицом, с данными информационной базы. Ответственный работник должен инициировать

проведение выборочной инвентаризации склада, на котором выявлено расхождение.

Выборочная инвентаризация проводится на основании приказа (распоряжения) о проведении инвентаризации (в котором фиксируются сроки, место проведения, состав инвентаризируемых активов, состав инвентаризационной комиссии). В ходе инвентаризации проверяются и документально подтверждаются наличие материально-производственных запасов, их состояние и оценка. Факт утраты потребительских свойств материально-производственных запасов подтверждается инвентаризационной комиссией. Инвентаризационной комиссией также устанавливаются причины непригодности материально-производственных запасов, и составляется акт о порче, бое, ломе/об истечении срока годности материально производственных запасов (Приложение 11) с указанием причин их списания, в котором, в том числе, указывается экспертное мнение о состоянии выявленных материально-производственных запасов и возможности/невозможности их дальнейшего использования (экспертное заключение должно быть приложено к акту). Инвентаризационная комиссия осуществляет подготовку пояснений о причинах списания неликвидных материально-производственных запасов с приложением подтверждающих документов (заключения соответствующих подразделений предприятия, материалы по расследованию несоответствия материально-производственных запасов, пояснения причин наличия материально-производственных запасов с истекшим сроком годности пр.).

Наличие малоходовых и неликвидных материально-производственных запасов, подлежащих уничтожению, фиксируются инвентаризационной комиссией в документах, оформляемых по результатам проведенной инвентаризации в установленном порядке (в соответствии с методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств) по формам, утвержденным учетной политикой предприятия и действующим локально-нормативным актам предприятия.

После проведения инвентаризации и консолидации информации для дальнейшего принятия решения руководством, оформляется справочная опись (Приложение 12).

Справочная опись будет являться разрешением на уничтожение и списание с учета малоходовых и неликвидных материально-производственных запасов. Срок уничтожения назначается ответственным за уничтожение материально-производственных запасов отделом по согласованию с руководством предприятия, если иной срок не установлен законодательными актами Российской Федерации.

В случае наличия информации о получении запасов (отходов), остающихся от выбытия активов предприятия, которые могут иметь ценность (использованы в качестве запасных частей (узлов и др.) для других активов или для хозяйственных нужд, а так же проданы в качестве лома), ответственным отделом такая информация передается в соответствующее подразделения предприятия, инициировавшее приобретение выбывающих материально-производственных запасов, для организации мероприятий по извлечению, использованию/реализации и оприходованию полученных запасов (отходов).

В зависимости от класса опасности отхода, подлежащего уничтожению материально-производственного запаса, производится выбор способов и условий их утилизации или уничтожении в соответствии с требованиями нормативных либо технических документов. Для проведения процедуры уничтожения, ответственным отделом принимается решение о возможности утилизации малоходовых и неликвидных материально-производственных запасов без заключения договора со сторонней организацией (например, принято решение о целесообразности передачи малоходовых и неликвидных материально-производственных запасов для уничтожения на филиале предприятия, где имеются возможности уничтожения таких материально-производственных запасов силами филиала) либо, в случае необходимости, заключает договор с организацией, имеющей специализированные мощности

(оборудование) для проведения процедур утилизации подлежащих уничтожению материально-производственных запасов, имеющей лицензию на деятельность по уничтожению отходов соответствующих классов опасности, если ее наличие предусмотрено законодательством Российской Федерации.

По факту уничтожения в обязательном порядке составляется акт об уничтожении материально-производственных запасов (Приложение 13), который подписывается всеми членами комиссии или организацией, осуществившей уничтожение материально-производственных запасов, и заверяется печатью.

В бухгалтерском учете необходимо сделать следующие записи, представленные в таблице 16. [19]

Таблица 16 - Отражение в бухгалтерском учете уничтожения малоходовых и неликвидных материально-производственных запасов

№ п/п	Дт	Кт	Содержание хозяйственной операции	Первичные документы
1.	2.	3.	4.	5.
1.	91	10.15.1	Списание малоходовых и неликвидных материально-производственных запасов	Акт об уничтожении материально-производственных запасов
2.	91	60	Услуги по уничтожению малоходовых и неликвидных материально-производственных запасов	Договор на оказание услуг, Акт приемки-сдачи выполненных работ, счет
3.	19.3	60	Отражен НДС	Счет-фактура
4.	68	19.3	Предъявлен НДС к вычету	Счет-фактура

Акт об уничтожении материально-производственных запасов должен содержать следующую информацию:

- Дата и место уничтожения материально-производственных запасов;
- Ф.И.О., место работы, должности лиц, принимавших участие в уничтожении материально-производственных запасов;
- Обоснование уничтожения материально-производственных запасов;

- Сведения об уничтоженных материально-производственных запасов (наименование, номер серии, единица измерения и др.) их количестве, таре или упаковке;

- Сведения о владельце материально-производственных запасов;

- Способ уничтожения материально-производственных запасов.

Правильно составленный акт необходимо передать в бухгалтерскую службу предприятия для дальнейшего списания малоходовых и неликвидных материально-производственных запасов с бухгалтерского учета.

В соответствии со статьей 265 НК РФ, списание малоходовых и неликвидных материально-производственных запасов, в том числе в связи с истекшим сроком годности относят на внереализационные расходы [4]:

Таблица 17 – Отражение в налоговом учете малоходовых и неликвидных материально-производственных запасов

В налоговом учете				
№ п/п	Дт	Кт	Содержание хозяйственной операции	Первичные документы
1.	2.	3.	4.	5.
1.	91.02.7	10.15.1	Списание малоходовых и неликвидных материально-производственных запасов	Акт об уничтожении материально-производственных запасов
2.	91	60	Услуги по уничтожению готовой продукции	Договор на оказание услуг, Акт приемки-сдачи выполненных работ, счет

При соблюдении порядка организации работ по уменьшению убытков от списания неликвидных материально-производственных запасов предприятия увеличит оборачиваемость материальных активов, избавится от хранения неликвидных активов, тем самым сократит убытки по хранению и увеличит рациональность использования своих ресурсов.

3.2. Разработка рекомендаций по уничтожению и списанию лекарственных средств, изделий медицинского назначения ФГУП «НПО «Микроген» Минздрава России

Помимо списания и уничтожения материально-производственных запасов, ФГУП «НПО «Микроген» Минздрава России также производит списание и утилизацию годовой продукции и полуфабрикатов собственного производства.

В соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», утвержденным Приказом Минфина России от 09.06.2001 №44н (с изм. от 16.05.2016 г.), готовая продукция - это часть материально-производственных запасов, предназначенных для продажи (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), качественные и технические характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством). [16]

Чтобы отнести материально-производственные запасы к готовой продукции, необходимо соблюдение определенных условий:

1. Производственный процесс в отношении изделия должен быть полностью окончен. Это означает, что завершена комплектация, сборка, обработка;
2. Проведены все исследования (например, медицинские и научные, если это касается лекарственных средств), соблюдены все стандарты и технические условия, закрепленные в договоре или иных документах, установленных законодательством;
3. Оформление документации, подтверждающей, что процесс производства изделия завершен (например, научные отчеты или акты технических экспертиз, если это касается лекарственных средств).

Организация учета должна обеспечить достоверную и оперативную информацию о наличии, движении и остатков готовой продукции по местам хранения и материально-ответственным лицам.

На складах предприятия образуются залежи неликвидной готовой продукции - с истекшим сроком годности или с низким остаточным сроком годности. Если не отслеживать и не выявлять продукцию, хранящуюся на складах предприятия, то это грозит тому, что в бухгалтерскую отчетность будут попадать некорректные данные, которые приведут к заведомо ложной информации. Особенно важно наладить на предприятии определенный порядок действий и документооборот, который бы соответствовал требованиям законодательства и интересам предприятия.

В соответствии с действующими Правилами уничтожения недоброкачественных лекарственных средств, фальсифицированных лекарственных средств и контрафактных лекарственных средств (Утвержденные Правительством РФ №647 от 03.09.2010 г.), методических указаний МУ 3.3.2.1761-03 «Порядок уничтожения непригодных к использованию вакцин и анатоксинов» (Утв. Главным государственным Санитарным врачом РФ 05.10.2003 г.) и Санитарно-эпидемиологическими правилами и нормативами СанПиН, несоответствующая или с истекшим сроком годности продукция подлежит изъятию из обращения и последующему уничтожению в полном объеме.

Решение о том, чтобы изъять из обращения и в дальнейшем уничтожить несоответствующую продукцию и активную фармацевтическую субстанцию принимают:

1. Федеральная служба по надзору в сфере здравоохранения и социального развития;
2. Органы государственного контроля в области обеспечения качества и безопасности пищевых продуктов;
3. Суд Российской Федерации;
4. Владелец выше перечисленных препаратов.

Готовая продукция, несоответствие которой выявлено регуляторными органами государственного контроля, а также продукция, забракованная и возвращенная потребителями (контрагентами), подлежит возврату на предприятие, где необходимо проводить расследование причин возникновения несоответствия продукции с последующим списанием и уничтожением. [28,29,30]

Для того чтобы процесс выявления и уничтожения готовой продукции происходил своевременно, необходимо на предприятии создать постоянно действующую комиссию, участниками которой будут квалифицированные специалисты в области производства и качества продукции, а также контрольно-ревизионного отдела.

Предприятию необходимо установить временные критерии, по которым будет проводиться инвентаризация готовой продукции. При получении достоверной и оперативной информации, а также соблюдения норм и правил хранения готовой продукции на складах, целесообразно проводить инвентаризацию ежемесячно или ежеквартально. Все данные полученные при инвентаризации можно заключить в Свод продукции, подлежащей уничтожению в связи с истекшим сроком годности, который разрабатывает предприятие самостоятельно, если это необходимо. В свод указываются все количественные, качественные и другие информативные данные готовой продукции (количество, цена, серия, партия, срок годности и пр.). Этот свод и будет являться локально-нормативным документом предприятия, разрешающий уничтожение.

Для проведения процедуры уничтожения лекарственных препаратов, необходимо заключать договор со сторонней организацией, имеющей лицензию на деятельность по обезвреживанию, размещению отходов I-IV класса опасности.

По завершению процедуры уничтожения от организации необходимо получить экземпляр надлежащим образом оформленного Акта по

уничтожению продукции и в соответствии с ПБУ 10/09 «Прочие расходы» в бухгалтерском учете необходимо сделать следующие записи [19]:

Таблица 18 - Отражение в бухгалтерском учете уничтожения готовой продукции, лекарственных средств с истекшим сроком годности

В бухгалтерском учете				
№ п/п	Дт	Кт	Содержание хозяйственной операции	Первичные документы
1.	2.	3.	4.	5.
1.	91	43	Списание готовой продукции с истекшим сроком годности	Свод продукции, подлежащей уничтожению в связи с истекшим сроком годности; Акт по уничтожению продукции
2.	91	60	Услуги по уничтожению готовой продукции	Договор на оказание услуг, Акт приемки-сдачи выполненных работ, счет
3.	19.3	60	Отражен НДС	Счет-фактура
4.	68	19.3	Предъявлен НДС к вычету	Счет-фактура

В соответствии со статьей 265 НК РФ, списание готовой продукции, в связи с истекшим сроком годности относят на внереализационные расходы [4]:

Таблица 19 - Отражение в налоговом учете уничтожения готовой продукции, лекарственных средств с истекшим сроком годности

В налоговом учете				
№ п/п	Дт	Кт	Содержание хозяйственной операции	Первичные документы
1.	2.	3.	4.	5.
1.	91.02.7	43	Списание готовой продукции с истекшим сроком годности	Свод продукции, подлежащей уничтожению в связи с истекшим сроком годности; Акт по уничтожению продукции
2.	91	60	Услуги по уничтожению готовой продукции	Договор на оказание услуг, Акт

Правильная организация бухгалтерского учета готовой продукции, документооборот, своевременное выявление неликвида - все это дает возможность формирования достоверной и полной информации о положении дел предприятия, как для внутренних, так и для внешних пользователей.

Уничтожение и списание лекарственных средств, изделий медицинского назначения и биологически активных добавок к пище на производственных предприятиях фармакологии и иммунобиологии, направлены на нейтрализацию вредных для потребителя свойств готовой продукции, для отражения в учете достоверной информации и для дальнейших путей решения данной проблемы.

3.3. Порядок формирования резерва под снижение стоимости материальных ценностей

Резервы формируются с учетом требования осмотрительности в целях обеспечения большей готовности к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, недопущения создания скрытых резервов.

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей формируется в соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Минфина РФ от 28.12.2001 г. №119н. учетной политикой предприятия.

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей создается с целью достоверного отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятия сведений о ее материальных ценностях.

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей на ФГУП «НПО «Микроген» Минздрава России необходимо создавать в отношении:

- сырья и материалов;
- товаров;

- готовой продукции; (по фактической произведенной себестоимости);
- полуфабрикатов собственного производства;
- незавершенных капитальных вложений.

Которые отражаются в бухгалтерском балансе за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей создается в отношении материально-производственных ценностей, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо текущая рыночная стоимость, стоимость продажи, которых снизилась.

Под текущей рыночной стоимостью или стоимостью возможной продажи материально-производственных запасов понимается сумма денежных средств, которую предприятие может получить в случае их продажи.

Резерв под снижение стоимость материальных ценностей необходимо образовывать за счет финансовых результатов предприятия на величину разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью материально-производственных запасов, если последняя выше текущей рыночной стоимости.

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей необходимо отражать по кредиту счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» в корреспонденции с дебетом счетов 91 «Прочие доходы и расходы».

По мере списания материально-производственных запасов, по которым образован резерв под снижение стоимости материальных ценностей, зарезервированную сумму необходимо восстановить и в учете сделать следующую запись, представленную в таблице 20. Аналогичная запись делается при повышении рыночной стоимости материально-производственных запасов, по которым ранее был создан соответствующий резерв под снижение стоимости материальных ценностей.

Таблица 20 - Восстановление зарезервированной суммы в бухгалтерском учете

№ п/п	Дт	Кт	Содержание хозяйственной операции
1.	2.	3.	4.
1.	14	91	Восстановление зарезервированной суммы

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей необходимо создавать по каждой единице материально-производственных запасов, принятой в бухгалтерском учете, перед составлением годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности по состоянию на 31 декабря текущего года в следующих случаях:

1. запасы материально устарели;
2. запасы полностью или частично потеряли свое первоначальное качество;
3. текущая рыночная стоимость, стоимость продажи запасов снизилась.

С целью создания резерва:

- проверяется наличие любых признаков, свидетельствующих об обесценении материально-производственных запасов по состоянию на конец отчетного года. Если указанная проверка подтверждает обесценение материальных ценностей, то возникает вопрос о создании резерва под снижение их стоимости. Проверка проводится в качестве отдельной процедуры либо в ходе проведения инвентаризации;

- определяется и документально подтверждается текущая рыночная стоимость обесценившихся материальных ценностей. Определение текущей рыночной стоимости материально-производственных запасов и расчет их продажной стоимости производится с использованием открытых источников получения информации, доступных на момент расчета текущей рыночной стоимости материально-производственных запасов. При этом могут быть использованы сведения об уровне цен, имеющихся у органов

государственной статистики, торговых инспекций, в средствах массовой информации и специальной литературе, экспертные заключения независимых оценщиков или специалистов предприятия. Расчет текущей рыночной стоимости материально-производственных запасов производится на основе информации, доступной до даты подписания бухгалтерской (финансовой) отчетности. При расчете принимается во внимание:

- изменение цены или фактической себестоимости, непосредственно связанное с событиями после отчетной даты, подтверждающими существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность;

- назначение МПЗ;
- текущая рыночная стоимость готовой продукции, при производстве которой используется сырье, материалы и другие МПЗ.

- сравнивается текущая рыночная стоимость с фактической себестоимостью запасов, по которой они приняты к учету. Если фактическая себестоимость материально-производственных запасов превышает их текущую рыночную стоимость, на величину разницы должен быть сформирован резерв. Вместе с тем при принятии решения о формировании резерва на отчетную дату требуется провести сравнительный анализ соотношения уровня фактической себестоимости и текущей рыночной стоимости готовой продукции (товаров, работ, услуг), на производство которой были использованы материально-производственные запасы, т.к. резерв запрещено создавать по запасам, если на отчетную дату текущая рыночная стоимость изготовленной из них продукции (работ, услуг) выше ее фактической себестоимости.

Ежеквартально резерв корректируется на сумму выбывших материально-производственных запасов, ранее включенных в резерв.

Ежегодно, не позднее 15 декабря отчетного года, работником бухгалтерии предприятия, ответственным за формирование резерва под снижение стоимости материальных ценностей, направляются запросы в

структурные подразделения центрального аппарата предприятия и филиалы о предоставлении информации и подтверждающих документов о материальных ценностях предприятия, которые:

- морально устарели,
- полностью или частично потеряли свое первоначальное качество,
- использование которых в текущих условиях представляется сомнительным,
- срок годности, которых истек или близок к этому,
- текущая рыночная стоимость, стоимость продажи, которых ниже фактической себестоимости.

В качестве подтверждающих документов могут быть использованы распечатки (или копии) из открытых источников (Интернет, СМИ, специальной литературы) прайс-листов на аналогичные материально-производственные запасы, сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций, а также экспертные заключения (акты) независимых оценщиков или специалистов Предприятия. В течение 10 (десяти) рабочих дней с момента получения запроса от бухгалтерии структурное подразделение предприятия проверяет материальные ценности, закупка которых была инициирована этим структурным подразделением, или за реализацию которых ответственно соответствующее структурное подразделение предприятия.

На обесценение проверяются все материально-производственные запасы, в том числе учтенные по дебету счета 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», а также 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 07 «Оборудование к установке» и 08.04 «Приобретение объектов основных средств».

Информация предоставляется в бухгалтерию в следующих разрезах:

- по морально устаревшим материально-производственным запасам - структурное подразделение, в котором числится данные МПЗ/наименование

МПЗ/количество/балансовая цена за единицу/сумма/текущая рыночная стоимость;

- по материально-производственным запасам, полностью или частично потерявшим свое первоначальное качество - структурное подразделение, в котором числится данные МПЗ/наименование МПЗ/ количество/ балансовая цена за единицу/ сумма/ причина утраты первоначального качества/текущая рыночная стоимость;

- по материально-производственным запасам, текущая рыночная стоимость которых снизилась - структурное подразделение, в котором числится данные МПЗ/наименование МПЗ/количество/балансовая цена за единицу/сумма/факторы, повлиявшие на снижение стоимости (колебание спроса, приближение истечения срока годности и т.п.) /текущая рыночная стоимость.

Информация о текущей рыночной стоимости должна быть подкреплена соответствующими документами и расчетами.

На основании полученных сведений от Филиалов и структурных подразделений Предприятия бухгалтерия определяет величину резерва под снижение стоимости материальных ценностей по состоянию на отчетную дату.

Фактическая учетная стоимость материально-производственных запасов, находящаяся на балансе, сравнивается с текущей рыночной стоимостью (стоимостью возможной продажи) материально-производственных запасов. Величина превышения фактической учетной стоимости материально-производственных запасов над текущей рыночной стоимостью (стоимостью возможной продажи) подлежит включению в резерв под снижение стоимости материальных ценностей.

Стоимость материально-производственных запасов, пришедших в негодность, материально-производственные запасы с истекшим сроком годности, не уничтоженных по состоянию на 31 декабря отчетного года,

включается в резерв под снижение стоимости материальных ценностей в полной сумме.

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей не создается по материально-производственным запасам, используемым при производстве готовой продукции, работ, оказании услуг, если на отчетную дату текущая рыночная стоимость этой готовой продукции, работ, услуг соответствует или превышает ее фактическую производственную себестоимость.

Расчет суммы резерва под снижение стоимости материальных ценностей оформляется первичным документом (Приложение 14), к которому прилагаются все обосновывающие документы, подтверждающие текущую рыночную стоимость материально-производственных запасов.

Ежеквартально, не позднее 20 числа последнего месяца квартала, работником бухгалтерии, ответственным за формирование резерва под снижение стоимости материальных ценностей, направляются запросы в структурные подразделения предприятия и филиалы о предоставлении информации и подтверждающих документов о выбытии материальных ценностей предприятия, ранее включенных в резерв, или повышении их рыночной стоимости, для корректировки резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

В течение 10 (десяти) рабочих дней с момента получения запроса от бухгалтерии структурное подразделение предприятия и филиал направляет информацию и скан-копии документов, подтверждающих выбытие материальных ценностей, ранее включенных в резерв, или повышение их рыночной стоимости.

Резерв - один из источников предприятия для покрытия убытков. Он играет важную роль, необходим для поддержания предприятия на плаву в кризисное время.

Заключение

Своевременный и правильный учет, контроль над обеспечением экономного и рационального расходования (использования) материально-производственных запасов в производстве, в обращении, минимизации убытков от списания и уничтожения неликвидных материально-производственных запасов, изыскания дополнительных возможностей реализации малоходовых материально-производственных запасов, грамотно выстроенная инвентаризация активов предприятия, работа с продукцией с истекшим сроком годности - все это приведет к успешной работе предприятия, поможет добиться реализации управленческих решений.

Первая группа проблем связана с получением данных, для дальнейших рекомендаций по сопровождению материально-производственных запасов явилось фармакологическое предприятие, на базе которого был произведен анализ учета и методологии материально-производственных запасов.

Эффективное использование материальных ресурсов обеспечивает бесперебойную, ритмичную работу, выполнение бизнес-плана и увеличение прибыли. Чтобы добиться поставленных целей и задач, необходимо организовывать работы, которые помогут уменьшить убытки от списания неликвидных материально-производственных запасов, работы по уничтожению и списанию лекарственных средств, изделий медицинского назначения и на основании этих данных правильно формировать резерв под обесценение материальных ценностей.

Вторая группа проблем определяется методикой учета и исследования материально производственных запасов.

Исследования проводились на базе данных ФГУП «НПО «Микроген» Минздрава России.

По данным технико-экономических показателей делаем вывод, что предприятие в отчетном году менее эффективно.

По данным технико-экономическим показателям можно сделать следующие выводы.

Выручка в 2015 г. составила 6 939 521 тыс.руб., что на 9,44% меньше, чем в предыдущем отчетном году. В связи с экономическим кризисом 2015 г., падением российского рынка и увеличением валюты, спрос на производимую продукцию ФГУП «НПО «Микроген» Минздрава России в 2015 г. сократился, тем самым вызвав снижение выручки.

Себестоимость продаж в 2015 году сократилась на 3,12% по сравнению с предыдущим годом и составила 3 555 727 тыс.руб. В отчетном 2015 году предприятие предприняло ряд действий, что привело к снижению себестоимости. Снижение себестоимости было достигнуто с помощью ряда мероприятий, таких как устранение непроизводительных расходов, к ним относятся штрафы, простои оборудования и др. Немало важным мероприятием по снижению себестоимости продукции явилось смена поставщиков основного материала и сырья. Контрагенты поставляют сырье и материалы со скидками, тем самым сокращаются расходы на приобретение МПЗ, но качество используемого материала соответствует стандартам. Сократилась себестоимость продукции (работ, услуг) обслуживающих производств и хозяйств по сравнению с 2014 г. Так же, на снижение себестоимости в отчетном году повлияло сокращение брака при производстве продукции, за счет повышения квалификации рабочих и усовершенствовании площадок производства.

На основании данных бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах, показатели отчетного года ниже показателей предыдущих годов, в связи с кризисом на российском рынке, сокращением сбыта продукции, как на территории Российской Федерации, так и за рубеж в Украину и Беларусь из-за политических санкций.

На основании данных бухгалтерской отчетности в отчетном году общий показатель запасов увеличился на 2,85% по сравнению с предыдущим и составили 2 814563 тыс. руб. Увеличение доли запасов в структуре

оборотных активов, не является положительным показателем для предприятия. Увеличение запасов говорит о низкой оборачиваемости, и являются неликвидными.

В 2015 г. увеличилась доля готовой продукции на 26,36% и составила 989 499 тыс. руб., это свидетельствует о том, что в 2015 г. спрос на готовую продукцию и ее реализация снизилась. Запасы готовой продукции остаются на централизованных складах, что приводит к ее не ликвидности.

Так же, не малую долю занимают полуфабрикаты собственного производства, которые предназначены для дальнейших клинических и доклинических испытаний, для дальнейшей переработки. В 2015 г. доля полуфабрикатов собственного производства незначительно уменьшилась по сравнению с 2014 г. на 6,5% и составила 1 078 058 тыс. руб.

Таким образом, анализ технико-экономических показателей указывает, что деятельность ФГУП «НПО «Микроген» Минздрава России менее эффективнее в отчетном году, чем в предыдущем, о чем свидетельствует снижение выручки, снижении прибыли от продаж и убытка.

Третья группа проблем определяет контроль и использование материалов.

Для эффективности использования материальных ресурсов организации необходимы комплексные изменения:

1. Предприятию необходимо организация работ по уменьшению убытков от списания неликвидных материально-производственных запасов, индивидуальные методологические разработки, которые описывает работу с неликвидными и малоходовыми МПЗ - начиная от определения материально-ответственных лиц, изыскания возможностей реализации данных материально-производственных запасов, до разработки форм отчетов и актов;
2. Необходимо организовать работы по уничтожению и списанию лекарственных средств, изделий медицинского назначения и биологически активных добавок к пище;

3. Необходимы методологические разработки предприятия, по изучению нормативных документов о хранении, использовании и уничтожении лекарственных продуктов с истекшим сроком годности, определения плана уничтожения данной продукции, определения ответственных лиц и исполнителей данной процедуры.

На основании данных, полученных от ранее описанных действий, предприятие сможет разработать методологию резерва под снижение стоимости материальных ценностей, с целью достоверного отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятия сведений о ее материальных ценностях.

Хотелось бы отметить, что полное и своевременное обеспечение предприятия сырьем и материалами необходимого ассортимента и качества, и уменьшения его потерь во время хранения и перевозки, улучшение использования сырья и материалов, сокращения до минимума отходов, повышения квалификации работников, своевременное и полное использование резервов на предприятии и т.д. является необходимым условием выполнения планов по производству продукции, снижению ее себестоимости, росту прибыли, рентабельности.

Уничтожение и списание лекарственных средств, изделий медицинского назначения и биологически активных добавок к пище на производственных предприятиях фармакологии и иммунобиологии, работа с неликвидными и малоходовыми материально-производственными запасами, изыскание возможности их реализации направлены на нейтрализацию вредных для потребителя свойств готовой продукции, для отражения в учете достоверной информации и для дальнейших путей решения данных проблем.

Правильная организация методологии и бухгалтерского учета готовой продукции, документооборота, своевременное выявление неликвида - все это дает возможность формирования достоверной и полной информации о положении дел предприятия, как для внутренних, так и для внешних пользователей.

Уничтожение и списание лекарственных средств, изделий медицинского назначения и биологически активных добавок к пище на производственных предприятиях фармакологии и иммунобиологии, работа с неликвидными и малоходовыми материально-производственными запасами, изыскание возможности их реализации направлены на нейтрализацию вредных для потребителя свойств готовой продукции, для отражения в учете достоверной информации и для дальнейших путей решения данных проблем.

Список использованных источников

1. Конституция Российской Федерации от 12.12.1993г. (в ред. от 30.12.2008г. № 6-ФКЗ, № 7-ФКЗ)
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 02.10.2016)
3. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 № 14-ФЗ (ред. от 23.05.2016)
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 30.11.2016)
5. Трудовой кодекс Российской Федерации от 30.12.2001 N 197-ФЗ (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 03.10.2016)
6. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 23.05.2016) «О бухгалтерском учете»
7. Информация Минфина России № ПЗ-10/2012 «О вступлении в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»
8. Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н (ред. Приказов Минфина РФ № 186н от 24.12.2010, с изм. от 08.07.2016) «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»
9. Приказ Минфина РФ от 01.07.2004 № 180 «Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу»
10. Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н (ред. от 06.04.2015) «О формах бухгалтерской отчетности организаций»
11. Постановление Госкомстата РФ от 30.10.1997 № 71а (ред. от 21.01.2003) «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и

нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве»

12. Постановление Правительства РФ от 06.03.1998 N 283 «Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности»

13. Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению (утв. Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010)

14. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) (утв. Приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 06.04.2015)

15. Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) (утв. Приказом Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н (ред. от 08.11.2010)

16. Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01) (утв. Приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н (ред. от 16.05.2016)

17. Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) (утв. Приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н (ред. от 16.05.2016)

18. Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) (утв. Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н (ред. от 06.04.2015)

19. Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) (утв. Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015)

20. Положение об итоговой государственной аттестации выпускников высших учебных заведений Российской Федерации (утверждено приказом Минобразования РФ от 25.03.2003 № 1155).

21. Типовое положение об образовательном учреждении высшего профессионального образования (высшем учебном заведении) (утвержденное постановлением правительства РФ от 14.02.2008 г. №71).
22. Положение об итоговой государственной аттестации выпускников Тольяттинского государственного университета.
23. Положение о выпускной квалификационной работе Тольяттинского государственного университета (принято решением Ученого совета №60 от 21.06.2012г.).
24. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утв. Приказом Минфина РФ от 13.06.1995 № 49 (ред. от 08.11.2010)
25. Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды (утв. Приказом Минфина РФ от 26.12.2002 № 135н (ред. от 24.12.2010)
26. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утв. Приказом Минфина РФ от 28.12.2001 № 119н (ред. от 24.12.2010)
27. Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 09.08.1999 N 66)
28. Правила уничтожения недоброкачественных лекарственных средств, фальсифицированных лекарственных средств и контрафактных лекарственных средств (утв. Правительством РФ № 647 от 03.09.2010 г.)
29. Порядок уничтожения непригодных к использованию вакцин и анатоксинов. Методические указания. МУ 3.3.2.1761-03» (утв. Главным государственным санитарным врачом РФ 05.10.2003)
30. Постановление Главного государственного санитарного врача РФ от 09.12.2010 № 163 «Об утверждении СанПиН 2.1.7.2790-10 «Санитарно-эпидемиологические требования к обращению с медицинскими отходами»

(вместе с «СанПиН 2.1.7.2790-10. Санитарно-эпидемиологические правила и нормативы...»)

31. Указание Банка России от 11.03.2014 № 3210-У (ред. от 03.02.2015) «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства»

32. Общероссийский классификатор видов экономической деятельности ОК 029-2001 (ОКВЭД) (КДЕС Ред. 1) (введен в действие постановлением Госстандарта РФ от 6 ноября 2001 г. N 454-ст) - <http://www.garant.ru/>

33. Богаченко В.М. Бухгалтерский учет: учебник / В.М. Богаченко, Н.А. Кириллова - изд.17-е перераб. и доп. - Ростов н/Д: Феникс, 2013. - с.510

34. Бухгалтерский учет и анализ: учеб.пособ. / под ред. Н.А. Лытнева, Н.В. Парушина, Е.А. Каштымова. - Ростов н/Д: Феникс, 2011. - 604 с. - (Высшее образование)

35. Бухгалтерский учет: учебное пособие / под ред. С.И. Полякова, Е.В. Старовойтова. - М.: Эксмо, 2010. - 416 с. - (Новое экономическое образование)

36. Комплексный экономический анализ коммерческих организаций: учебник / под ред. проф. Н.В. Войтоловского, проф. А.П. Калининой - Спб.: - Изд-во спбГУЭФ. 2010 - 264с.

37. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учеб.пособие / под ред. А.И. Алексева. Ю.В. Васильев, А.В. Малеева - 3-е изд. перераб. и доп. - М.: ИНОРУС - 2011, 712с.

38. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учеб. пособие / под ред. Л. Е. Басовский, Е. Н. Басовская. - М. : ИНФРА-М, 2009. - 364.

39. Кондраков Н.П., Кондраков И.Н. Бухгалтерский учет на малых предприятиях: учеб.пособие - Москва: Проспект, 2013. - 640 с.

40. Практический аудит: учебное пособие / под ред. М.Ф. Сафонова, С.И. Жминько. - Ростов н/Д: Феникс, 2011. - 509 с. - (Высшее учебное образование)
41. Савицкая Г.В., Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учебник - 5-е изд., перераб. и доп. - М.: ИНФРА-М, 2009 - 536с.
42. Томшинская И.Н. - Бухгалтерский и налоговый учет в коммерческих организациях: учеб.пособие. стандарт 3 поколения - СПб.: Питер, 20134 - 330с. с
43. Экономический анализ: учеб. пособие / под ред. В.Г. Артеменко, Н.В. Анисимова - М.: КНОРУС, 2011 - 288с
44. Астаева К.В.: Уничтожение и списание лекарственных средств, изделий медицинского назначения и биологически активных добавок к пище на производственных предприятиях фармакологии и иммунобиологии / К.В. Астаева // Вестник профессионального бухгалтера 7-9 (190-192) - Самара, 2016. - С. 112-118
45. Официальный сайт «Экономика и жизнь» <http://www.eg-online.ru/article/201443/>
46. Официальный сайт «Российский налоговый курьер» <http://www.rnk.ru>
47. Официальный сайт «Консультант» <http://www.consultant.ru/>
48. Официальный сайт «Справочник бухгалтера» http://sprbuh.systems.ru/provodki/#uchet_materialov
49. Официальный сайт «Бухгалтерский учет» - <http://www.mosbuhuslugi.ru>
50. Официальный сайт «Справочник экономиста» - www.profiz.ru
51. Официальный сайт «Клерк» - <http://www.klerk.ru>
52. Официальный сайт «Гарант» - <http://www.garant.ru/>
53. Официальный сайт Министерства Финансов Российской Федерации - www.minfin.ru
54. Официальный сайт «Стратегическое управление и планирование» - <http://www.stplan.ru/>

55. Официальный сайт «Справочник для экономистов» - <http://www.catback.ru/>
56. Официальный сайт «Бланкер.ру» - <http://blanker.ru>
57. Официальный сайт «Бухгалтерия» - <http://www.buhgalteria.ru>
58. Официальный сайт компании ФГУП «НПО «Микроген» Минздрава России - <http://www.microgen.ru/>
59. Официальный сайт «Медицинский портал» - <http://rudocor.net/>
60. Развитие малого и среднего предпринимательства. Зарубежный опыт // Брошюра АО «МСП Банк». – Аналитический центр, Москва. – 2015. – 23 с. – URL: www.mspbank.ru (дата обращения: 22.11.2016).
61. Произведенный валовой внутренний продукт. Годовые данные в детализированной разработке (в текущих ценах) // Росстат. – URL: www.gks.ru (дата обращения: 10.11.2016).
62. Финансовое состояние и ожидания малого и среднего бизнеса в 2015 году // Брошюра АО «МСП Банк». – Аналитический центр, Москва. – 2015. – 59 с. URL: www.mspbank.ru (дата обращения: 23.11.2016).
63. Развитие малого и среднего предпринимательства. Зарубежный опыт // Брошюра АО «МСП Банк». – Аналитический центр, Москва. – 2015. – 23 с. – URL: www.mspbank.ru (дата обращения: 08.11.2016).
64. Развитие малого и среднего предпринимательства. Зарубежный опыт // Брошюра АО «МСП Банк». – Аналитический центр, Москва. – 2015. – 23 с. – URL: www.mspbank.ru (дата обращения: 08.11.2016).
65. Новости Малого Бизнеса. Электронный журнал. Выпуск №44 от 02.11.15.
66. Официальный сайт Федеральной налоговой службы. – URL: nalog.ru (дата обращения: 20.11.2016)
67. Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики - <http://www.gks.ru/> .
68. <http://mcx.samregion.ru/>.

69. Словарь терминов // EconomicPortal.ru. URL:
<http://www.economicportal.ru/term-words/word-s1.html>.
70. Brealey, Myers. Principles of Corporate Finance 7th edition. — The McGraw–Hill Companies, 2009. — 1061 p.;
71. Schumpeter. The theory of economic development/ - The McGraw–Hill Companies, 2010. — 567 p.

Классификация материально-производственных запасов

№	Группа	Характеристика
1	2	3
1.	Сырье и основные материалы	Предметы труда, из которых изготавливают продукт и которые образуют материальную (вещественную) основу продукта. Сырье – продукция сельского хозяйства и добывающей промышленности (зерно, хлопок, скот, молоко и др.) Материалы – продукция обрабатывающей промышленности (мука, ткань, сахар и др.)
2.	Вспомогательные материалы	Используют для воздействия на сырье и основные материалы, придания продукту определенных потребительских свойств или же для обслуживания и ухода за орудиями труда и облегчения процесса производства (специи в пищевом производстве, смазочные, обтирочные материалы и др.)
3.	Покупные полуфабрикаты	Сырье и материалы, прошедшие определенные стадии обработки, но не являющиеся еще готовой продукцией. В изготовлении продукции они выполняют такую же роль, как и основные материалы, т.е. составляют их материальную основу.
4.	Возвратные отходы производства	Остатки сырья и материалов, образовавшиеся в процессе их переработки в готовую продукцию, полностью или частично утратившие потребительские свойства исходного сырья и материалов (опилки, стружки и др.) [35 с.269]
5.	Тара	Одноразовые и многоразовые емкости для хранения, упаковки и транспортировки продукции и материалов; материалы и детали, предназначенные для изготовления тары и ее ремонта (детали для сборки ящиков, железо обручное и др.)
6.	Топливо	Нефтепродукты (нефть, дизельное топливо, керосин, бензин и др.) и смазочные материалы, предназначенные для эксплуатации транспортных средств, технологических нужд производства, выработки энергии и отопления; твердое (уголь, торф, дрова и др.) и газообразное топливо.
7.	Запасные части	Приобретенные или изготовленные для нужд основной деятельности детали, предназначенные для производства ремонта, замены изношенных частей машин, оборудования, транспортных средств и т.п., а также автомобильные шины в запасе и в обороте.
8.	Хозяйственный инвентарь и принадлежности	Часть материально-производственных запасов организации, используемая в качестве средств труда в течение не более 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев (инвентари, инструменты и др.)
9.	Специальные инструменты, приспособления	Технические средства, обладающие индивидуальными (уникальным) свойствами и предназначенные для обеспечения условий заготовления (выпуска) конкретных видов продукции (инструменты, штампы, пресс-формы и др.)
10	Специальное оборудование	Многokrатное использование в производстве средства труда, которые обеспечивают условия для выполнения специфических (нестандартных) технологических операций.
11	Специальная одежда	Средства индивидуальной защиты работников организации (комбинезоны, шлемы, респираторы и др.) [30 с.164]

Корреспонденция счетов по учету материально-производственных
запасов

№ п/п	Операция	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1.	2.	3.	4.
Учет МПЗ по фактической себестоимости			
1.	Оприходованные производственные запасы, поступившие от поставщика	10	60, 76
2.	Отражена сумма НДС по поступившим ценностям	19	60, 76
3.	Оплачена задолженность поставщикам	60, 76	51
4.	Списана сумма НДС по оплаченным ценностям	68	19
5.	Отражены расходы по заготовке производственных запасов	10	60, 76
6.	Оприходованы отходы из основного и вспомогательного производства	10	20,23
7.	Оприходованы материалы, производственные вспомогательными цехами	10	23
8.	Оприходованы материалы, полученные от ликвидации основных средств	10	91
9.	Получены безвозмездно от других организаций МПЗ	10	98
10.	Списаны по плановой себестоимости материалы, отпущенные на капитальные вложения, основное и вспомогательное производство, цеховые и общезаводские нужды, расходы будущих периодов, расходы на продажу	08, 20, 23, 25, 26, 97, 44	10
11.	Списаны материалы на непроизводственные нужды	29, 91	10
12.	Списана сумма НДС по материалам, использованные на непроизводственные нужды	29, 91	68
13.	Реализованы материалы	91	10
14.	Начислен НДС, приходящийся на реализованные материалы	91	68
15.	Переданы безвозмездно материалы	91	10
15.	Списан финансовый результат от безвозмездной передачи	99	91
17.	Начислен НДС по безвозмездно переданным материалам	91	68
18.	Списаны по окончании месяца отклонения фактической себестоимости материалов от их плановой себестоимости	08, 20, 23, 25, 26, 97, 44	10
Учет МПЗ по учетным ценам			
19.	Акцептованы счета поставщиков за приобретенные материалы	15	60, 76
20.	Отражена сумма НДС по производственным запасам	19	60, 76
21.	Оплачена задолженность поставщикам	60, 76	51
22.	Списана сумма НДС по оплаченным ценностям	68	19
23.	Отражены расходы по заготовке производственных запасов	15	60, 76, 10, 70 и т.д.
24.	Оприходованы производственные запасы по учетным ценам	10	15
25.	Списано отклонение фактической себестоимости производственных запасов от их стоимости по учетным ценам	16	15

Окончание Приложения 2

26.	Списаны по плановой себестоимости материалы, отпущенные на капитальные вложения, основное и вспомогательное производство, цеховые и общезаводские нужды, расходы будущих периодов, расходы на продажу	08, 20, 23, 25, 26, 97, 44	10
27.	Списаны по окончании месяца отклонения фактической себестоимости материалов от стоимости по их учетным ценам	08, 20, 23, 25, 26, 97, 44	16

Корреспонденция счетов по операциям учета готовой продукции

№ п/п	Операция	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1.	2.	3.	4.
Учет продукции по фактической себестоимости			
1.	Оприходована готовая продукция по учетным ценам	43	20, 23, 29
2.	Переведена в состав материалов готовая продукция, предназначенная для собственных нужд	10	43
3.	Списано отклонение фактической себестоимости продукции от ее стоимости по учетным ценам (дополнительной проводкой или способом «красное сторно»)	43	20, 23, 29
4.	Отгружена готовая продукция на условия признания выручки (по учетным ценам)	90	43
5.	Отгружена готовая продукция, выручка от продаж которой определенное время не может быть признана в учете	45	43
6.	Списано отклонение фактической себестоимости отгруженной продукции от ее стоимости по учетным ценам	90, 45	43
Учет продукции по учетным ценам			
7.	Оприходована готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости		
8.	Отгружена готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости на условия: – признания выручки – выручка определенное время не может быть признана в учете	90	43
		45	43
9.	Списаны фактические затраты на производство продукции	40	20, 23, 29
10.	Отражены расходы на продажу продукции	44	10, 70, 69
11.	Списаны расходы на продажу продукции	90	44

Магистерская работа выполнена мною самостоятельно.

Использованные в работе материалы и концепции из опубликованной научной литературы и других источников имеют ссылки на них.

Отпечатано в одном экземпляре.

Библиография составляет 80 наименований.

Один экземпляр сдан на кафедру «14» января 2017 г.

Дата «14» января 2017 г.

Студент _____

(Подпись)

(Астаева Кристина Владимировна)