

Е.А.Тюхова, Т.Н.Белоусова

МЕТОДЫ ОЦЕНКИ ЗАПАСОВ КАК ЭЛЕМЕНТ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

В данной статье рассмотрены различные методы оценки запасов и влияние выбора того или иного метода на содержание бухгалтерской отчетности и результаты ее анализа, а также учтены все плюсы и минусы каждого из предлагаемых нормативными документами методов.

Ключевые слова: запасы, себестоимость, финансовый результат.

E.A. Tjuhova, T.N. Belousova

METHODS OF RESOURCES EVALUATION AS AN ELEMENT OF REGISTRATION POLICY

Various methods of resources evaluation and influence of choice of this or that method on the the accounting reporting and the results of its analysis are demonstrated in the article. Besides all the advantages and disadvantages of each method offered by standard documents are considered.

Keywords: resources, cost price, financial result.

Выбор метода оценки запасов актуален в условиях изменения цен приобретения запасов компании (товаров, материалов и т. п.). Изменение цен покупки и наличие остатков на конец периода создают проблему их оценки. Действительно, поступали запасы в течение периода по разным ценам, была продана (отпущена в производство) только часть запасов, и если партионный учет не велся, то как оценить остатки, по каким ценам? И это не единственный здесь вопрос. Ведь от того, как мы оценим остаток не проданных (не использованных) запасов на конец отчетного периода, будет зависеть и оценка реализованных или использованных при производстве продукции запасов, то есть оценка расходов периода, а значит, и прибыли. Итак, мы имеем три элемента отчетности, оценка которых зависит от выбираемых нами методов:

- запасы компании в балансе как элемент ее оборотных активов;
- расходы периода в отчете о прибылях и убытках;
- финансовый результат (прибыль или убыток) в отчете о прибылях и убытках, а, в дальнейшем (в части нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)) и в балансе.

Следовательно, от оценки запасов зависит то, как будут выглядеть в глазах пользователей отчетности показатели:

- платежеспособности фирмы;
- ее рентабельности;
- структуры источников финансирования ее деятельности.

Первые определяются соотношением оборотных активов и краткосрочных обязательств, а оценка запасов, соответственно, определяет и величину оценки оборотных активов фирмы в целом. Вторые рассчитываются соотношением прибыли с активами или отраженными в отчете о прибылях и убытках затратами - здесь имеет место влияние оценки запасов на величину финансового результата. Третьи зависят от доли собственных источников средств в общем объеме пассивов, а на это соотношение влияет величина нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Итак, как же оценить запасы в условиях динамики цен их приобретения? Возможные варианты ответа на этот вопрос и представляют собой так называемые методы оценки запасов.

В современной практике широко известны три метода оценки запасов организации:

- оценки себестоимости единицы запасов;
- метод средних цен;
- метод ФИФО.

Метод оценки себестоимости единицы запасов применяется либо когда фирма ведет партионный учет запасов, то есть их аналитический учет организован так, что позволяет отследить их движение по партиям. При этом в большинстве случаев при применении партионного учета и фактическое движение (выбытие) запасов организуется по партиям. Это может стать необходимым при использовании в деятельности фирмы (продаже или использовании в производстве) скоропортящихся оборотных активов, например, пищевых продуктов. Здесь, если партия была приобретена по одной цене, списание запасов конкретной партии и производится по соответствующим ценам.

Также данный метод применим, когда речь идет об уникальных в определенной степени ценностях. Например, наша фирма - это салон, продающий дорогие автомобили. Организация учета не предполагает их списания «группами».

Каждый факт реализации подлежит обособленному отражению в бухгалтерском учете, и отражение каждого факта предполагает списание конкретного автомобиля по цене его приобретения у поставщиков.

В иных случаях данный метод оценки практически неприменим.

Метод средних цен наиболее прост. Может быть, именно поэтому в настоящее время его применяют большинство компаний и так любят бухгалтера.

Он предполагает исчисление средних цен запасов, приобретенных за период, с учетом их остатка на начало отчетного периода.

Так, предположим, мы имеем остаток товаров на начало периода, который составляет 20 единиц, оцененных по 200 рублей за единицу (4 000 рублей). За период мы закупили 2 партии товаров - 50 единиц по 210 рублей за единицу (10 500 рублей), и 100 единиц по 220 рублей за единицу (22 000 рублей). За период мы продали 130 единиц товара по цене 240 рублей за единицу.

Таким образом, наша выручка составила - 31 200 рублей. Мы оцениваем себестоимость проданных товаров, стоимость их остатка и, соответственно, прибыль от продаж, находя среднюю цену единицы товара, используя простой метод расчета средней арифметической.

Общий объем поступивших за период товаров в сумме с их остатком на начало периода составит 170 единиц. Их общая стоимость составляет 36 500 рублей.

Отсюда средняя цена единицы запасов составит 214,7 рублей за единицу. Мы продали 130 единиц товара. Их себестоимость составит 27 911 рублей. Соответственно, прибыль от продажи будет оценена в 3 289 рублей. Остаток непроданных товаров получит оценку в 8 589 рублей [3].

Метод ФИФО (аббревиатура от англ. FIFO - First In First Out, «первым поступил - первым выбыл») предполагает, что мы ставим оценку остатка запасов и их выбывшей за период части в зависимости от последовательности их поступления (покупки). Оценка стоимости остатка запасов в этом случае основывается на допущении того, что запасы выбывают точно в той же последовательности, что и поступали в организацию, а, следовательно, остаток запасов на конец периода должен быть оценен, исходя из последних по хронологии цен их приобретения. Метод ФИФО иногда сравнивают с конвейером, с которого запасы поступают ровно в той последовательности, в которой они были на него загружены.

Оценим по методу ФИФО стоимость остатка запасов в рассмотренном выше примере. Мы продали 130 единиц товара, и их оценка будет предполагать, что мы продавали товар, изымая его из запасов на складе строго в соответствии с порядком его приобретения. То есть оценку проданных товаров составят: стоимость остатка на начало периода 20 единиц по 200 рублей (4 000 рублей), плюс 50 единиц по 210 рублей (10 500 рублей), плюс 60 единиц по 220 рублей (13 200 рублей). Таким образом, себестоимость проданных товаров составит 27 700 рублей. Прибыль от продаж в данном случае будет определена как 3 500 рублей (31 200 - 27 700). Соответственно остаток непроданных товаров в 40 единиц получит оценку исходя из цены приобретения в 220 рублей за единицу, то есть будет оценен в 8 800 руб [3].

– метод исчисления себестоимости каждой единицы запасов позволяет выявлять финансовый результат от продажи каждой единицы запасов и представлять их оценку в отчетности в строгом соответствии с ценой приобретения каждого конкретного элемента (единицы) запасов организации;

– метод средних цен скрывает (затушевывает, размывает, вуалирует) влияние изменения цен приобретения запасов на показатели их оценки как элемента актива баланса, расходов периода и финансового результата (прибыли и убытка);

– метод ФИФО в условиях роста цен приобретения запасов формирует максимальную оценку запасов на конец периода, минимальную оценку расходов периода и максимальную оценку финансового результата. В условиях снижения цен, ФИФО, наоборот, дает нам минимальную оценку запасов на конец периода в балансе, максимальную оценку расходов периода и минимальную величину финансового результата [2].

Нормативно-правовая справка: говоря о возможностях использования методов оценки запасов на практике, прежде всего, следует обратить внимание на то, что в настоящее время нормативные документы по бухгалтерскому учету и НК РФ предоставляют организациям различные возможности по выбору метода оценки запасов для целей финансового учета и налогового учета соответственно. В первом случае речь идет о формировании учетной политики организации, во втором - учетной политики для целей налогообложения. Согласно НК РФ, при формировании учетной политики для целей налогообложения в части налога на прибыль организации могут выбирать любой из рассмотренных нами 3-х методов.

Приведем соответствующие предписания нормативных документов, дающие именно те определения методам оценки запасов, которыми следует руководствоваться в практике финансового и налогового учета.

Бухгалтерские нормативные документы: согласно пункту 16 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», утв. приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н, «при отпуске материально-производственных запасов (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) в производство и ином выбытии их оценка производится одним из следующих способов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения МПЗ (способ ФИФО).

ПБУ устанавливается, что «применение одного из указанных способов по группе (виду) материально-производственных запасов производится исходя из допущения последовательности применения учетной политики».

Согласно пункту 17 ПБУ 5/01 «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 - устанавливается пунктом 18 ПБУ 5/01 - «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».

Согласно пункту 19 ПБУ 5/01 «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».

Пункт 21 ПБУ 5/01 устанавливает специальное правило, согласно которому «по каждой группе (виду) материально-производственных запасов в течение отчетного года применяется один способ оценки».

Порядок оценки выбывающих материально-производственных запасов, соответственно, определяет и оценку их остатка, на что указывает пункт 22 ПБУ 5/01, согласно которому «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».

Специальным предписанием пункта 27 ПБУ 5/01 определяется, что «информация о способах оценки материально-производственных запасов по их группам (видам)», и «о последствиях изменений способов оценки материально-производственных запасов» подлежит раскрытию в бухгалтерской отчетности с учетом требования существенности.

Что же касается налогового законодательства, то здесь, согласно предписаниям пункта 8 статьи 254 НК РФ, «при определении размера материальных расходов при списании сырья и материалов, используемых при производстве (изготовлении) товаров (выполнении работ, оказании услуг), в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения применяется один из следующих методов оценки указанного сырья и материалов:

- метод оценки по стоимости единицы запасов;
- метод оценки по средней стоимости;
- метод оценки по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО)» [4].

Рассмотрим аналитическое значение методов оценки запасов. Что мы должны показать в бухгалтерской отчетности, применяя методы оценки запасов?

Итак, мы определили характер влияния выбора того или иного метода оценки запасов на содержание бухгалтерской отчетности. Теперь нам следует поговорить о том, как это влияние соотносится с общей задачей отчетности - достоверно представить картину финансового положения компании, максимально возможно соответствующую реальности. Под реальностью в данном случае следует понимать влияние на положение дел фирмы изменения цен приобретения ее запасов.

Давайте посмотрим, каково же это влияние. Итак, мы имеем как минимум четыре элемента (показателя) бухгалтерской отчетности, оценка которых должна отражать в себе, в том числе, и изменение «входящих» цен запасов - это:

- остаток запасов на конец периода, отражаемый в составе оборотных активов в бухгалтерском балансе;
- расходы периода в отчете о прибылях и убытках;
- финансовый результат периода в отчете о прибылях и убытках;
- величина нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) в пассиве баланса, если таковой имеет место быть.

Оборотные активы - это ресурсы, которые должны принести нам доходы в будущем, в том числе рассматриваемые как обеспечение существующих у организации обязательств.

В первую очередь, если говорить о рассчитываемых по балансу аналитических коэффициентах, оценка оборотных активов определяет значение коэффициента общей ликвидности (или общей платежеспособности), определяемого соотношением величин оборотных активов и краткосрочных обязательств. Реальность оценки оборотных активов в данном случае обеспечивается ее максимальным соответствием текущему уровню цен. Отсюда, наиболее реалистичной следует признать оценку оборотных активов в балансе, максимально приближенную к «последним» ценам их покупки.

Прибыль - это показатель роста капитала компании, роста капитала, не связанного с увеличением его обязательств. Демонстрация в отчетности роста капитала фирмы свидетельствует либо о возможности расширения масштабов ее деятельности в сравнении с «точкой отсчета», либо о возможности изъятия из оборота организации части «заработанных» ею средств без ущерба для ее финансового положения, которое она имела на начало периода, за который прибыль была исчислена в бухгалтерском учете. Изменение цен приобретения запасов означает, что в следующем отчетном периоде, при условии продолжения деятельности нашей фирмы, нам потребуются средства на приобретение данных запасов в объеме, близком именно к «последним» ценам их

покупки в прошедшем периоде [5].

Следовательно, наиболее реалистичные величины расходов и финансового результата нам также даст использование в расчетах именно «последних» по хронологии закупок запасов цен.

Теперь давайте обратим внимание на то, что же нам позволяет показать использование каждого их рассмотренных методов оценки.

Метод исчисления себестоимости каждой единицы запасов, на наш взгляд, не нуждается в специальных комментариях. В этом случае мы обособленно ведем учет приобретения и продажи каждой единицы запасов, получая и соответствующие данные отчетности. Перейдем к методу средних цен.

Применение метода средних цен фактически позволяет нам сгладить влияние изменения цен приобретения запасов на показатели отчетности. Мы рассчитываем среднюю цену приобретения запасов за период (с учетом оценки остатка на начало периода) для оценки запасов на конец периода в активе баланса; оценку по средним ценам получают расходы периода как стоимость списанных с баланса запасов, отражаемые в отчете о прибылях и убытках; «средней» соответственно получается и прибыль.

Отсюда, применяя метод средних цен и размывая тем самым влияние их динамики на показатели отчетности, мы фактически демонстрируем пользователям отсутствие значимого влияния динамики цен на финансовое положение фирмы. Насколько и в каких случаях это справедливо? Очевидно, что показывать отсутствие влияния изменения цен мы должны в тех случаях, когда такового (значимо) и действительно нет. Иными словами, применение метода средних цен подходит для ситуаций, когда профессиональное суждение бухгалтера позволяет ему оценить влияние изменения цен приобретения оборотных активов на показатели отчетности как незначимое или несущественное.

Так, например, цены в течение периода могли часто меняться, но на незначимые суммы, при этом соответственно менялись и цены продажи материально-производственных запасов. Отсюда, влияние такой динамики можно признать незначительным, что и позволяет продемонстрировать метод средних цен.

Метод ФИФО, как вы помните, в условиях роста цен показывает максимальную оценку запасов и прибыли, а в условиях снижения цен приобретения запасов - минимальную оценку этих показателей. Соответствие оценки запасов в балансе на конец отчетного периода их «последним» ценам при методе ФИФО максимально приближает их оценку к ближайшему положению дел. И чем больше доля именно «последних» цен в расчете оценки остатка запасов, тем она в этом смысле будет реалистичнее.

Таким образом, с точки зрения оценки оборотных активов и расчета показателей платежеспособности организации метод ФИФО - это наилучший вариант оценки. Однако на оценку финансового результата выбор метода ФИФО оказывает отнюдь не столь положительное влияние. Списание запасов при методе ФИФО осуществляется в последовательности приобретения, то есть по «первым» ценам. Это фактически завышает финансовый результат в сравнении с уровнем цен приобретения запасов на дату составления отчетности. Величина на прибыли, таким образом, демонстрирует преувеличенные возможности собственников по изъятию средств из оборота компании и/или расширению объемов бизнеса. Фирма выглядит преувеличенно рентабельной.

По мнению авторов, метод ФИФО в большей степени ориентирован на задачи составления баланса. В управленческом учете при условии значимости оценки соответствующих показателей для принятия управленческих решений.

В финансовом же учете при выборе между методом ФИФО и методом средних цен нам не следует забывать об аналитическом значении величины прибыли как сигнале к выплате дивидендов. Неадекватное реальному положению дел восприятие такого сигнала собственниками компании может в условиях значимого роста цен на запасы привести к нерациональному изъятию средств из оборота компании. Исходя из этого, метод средних цен, когда приходится выбирать между ним и ФИФО, на взгляд автора, в большей степени отвечает принципу осмотрительности (консерватизма), позволяя не вселять излишнего оптимизма в сердца пользователей бухгалтерской отчетности.

Список литературы:

1. Новые ПБУ и новое в российском бухгалтерском учете. [Электронный ресурс] /«Бух.1С» Интернет-ресурс для бухгалтеров.- Режим доступа: <http://www.buh.ru/document-1213>. Дата обращения 07.03.2012.
2. Прибыль [Электронный ресурс].- Режим доступа: <http://ru.wikipedia.org/wiki/>. Дата обращения 07.03.2012.
3. Роль учетной политики и техника ее формирования [Электронный ресурс] /«Бух.1С» Интернет-ресурс для бухгалтеров. - Режим доступа: <http://www.buh.ru/>. Дата обращения 07.03.2012.
4. Учетная политика для целей бухгалтерского учета [Электронный ресурс] /«Бух.1С» Интернет-ресурс для бухгалтеров.- Режим доступа: <http://www.buh.ru/> . Дата обращения 07.03.2012.
5. Учетная политика организации [Электронный ресурс] /«Бух.1С» Интернет-ресурс для бухгалтеров.- Режим доступа: <http://www.buh.ru/> . Дата обращения 07.03.2012.

Тюхова Елена Анатольевна

*к.э.н., ст. преподаватель кафедры финансового учета
Орловского государственного института экономики и торговли
e-mail: tuhova1310@mail.ru*

Белусова Татьяна Николаева
студентка 3 курса финансово-экономического факультета
Орловского государственного института экономики и торговли
e-mail: tatjana.belou2012@yandex.ru