

Магістр 2 курсу
факультету обліку і аудиту ХНЕУ

**ПРОБЛЕМА ВЫБОРА СИСТЕМЫ УЧЕТА И МЕТОДОВ
ВЫБЫТИЯ ЗАПАСОВ, ИХ ВЛИЯНИЕ НА ФИНАНСОВЫЙ РЕЗУЛЬТАТ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
ПРЕДПРИЯТИЙ
СОГЛАСНО НАЦИОНАЛЬНЫМ И МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

Аннотация. Рассмотрены проблемы выбора предприятием системы учета запасов и методов их выбытия согласно национальным и международным стандартам бухгалтерского учета, а также влияние данного выбора на финансовый результат деятельности предприятия.

Анотація. Розглянуто проблеми вибору підприємством системи обліку запасів та методів їх вибуття згідно з національними та міжнародними стандартами, а також вплив даного вибору на фінансовий результат діяльності підприємства.

Annotation. In the article the problems of choosing an inventory accounting system and the techniques for the measurement of cost (cost formulas) were investigated according to the national and the international accounting standards, as well as the influence of the made choice on the financial results of company was.

Ключевые слова: постоянная система учета запасов, переменная система учета запасов, методы выбытия запасов, финансовый результат деятельности предприятия.

Вопросы учета запасов непосредственно связаны с формированием себестоимости реализации продукции, что, в свою очередь, предопределяет возможные размеры чистой прибыли компании. Актуальность темы исследования заключается в том, что продуманная система управления запасами является базой для разработки эффективной системы их планирования и контроля и, следовательно, помогает принимать правильные и обоснованные управленческие решения.

Изучением вопросов организации учета запасов согласно международным и национальным стандартам в целом и влияния используемых на предприятиях системы учета и методов выбытия запасов в частности занимались такие отечественные и зарубежные ученые, как: Голов С. Ф. [1], Дружиловская Т. Ю. [2], М. Ляшенко [3], Попович В. И., Пушкарь М. С. и др.

В процессе написания статьи были поставлены и решены следующие задачи: определение особенностей, преимуществ и недостатков использования предприятиями периодической и постоянной системы учета запасов; сравнение методов выбытия запасов согласно международным и национальным стандартам бухгалтерского учета; влияние выбора системы учета и методов выбытия запасов на финансовый результат деятельности предприятия.

Цель исследования заключается в определении преимуществ и недостатков использования предприятием периодической и постоянной системы учета запасов, сравнение особенностей учета запасов согласно национальным и международным стандартам бухгалтерского учета.

Объектом исследования являются вопросы учета запасов согласно национальным и международным стандартам бухгалтерского учета.

Предмет исследования – влияние выбора системы учета и методов выбытия запасов на финансовый результат деятельности предприятия.

В практике международного учета существуют две системы управления запасами (inventory management systems), которые, согласно международным принципам бухгалтерского учета (generally accepted accounting principles (GAAP)), могут использоваться компаниями на выбор с учетом специфики и особенностей деятельности. К ним относятся система постоянного и периодического учета запасов (perpetual inventory system и periodic inventory system соответственно) [4].

Система постоянного (непрерывного) учета запасов характеризуется четкой фиксацией и подробным отражением на счетах учета их поступлений и выбытий. В результате, в течение всего отчетного периода, предоставляется более точная и максимально обновленная информация о наличии определенных видов запасов и себестоимости реализованных запасов. Себестоимость реализованных запасов отражается по мере реализации на счете "Себестоимость реализованной продукции (товаров)".

Таким образом, при использовании системы постоянного (непрерывного) учета запасов

достигается более полный контроль за движением каждой единицы учета запасов.

При периодической системе учета запасов фиксируется количество и денежная оценка

номенклатур, фактически имеющихся в наличии в конце учетного периода, путем инвентаризации. Важно отметить, что при этом денежная оценка отпускаемых в центры использования материалов не производится. В конце учетного периода остатки неиспользованных запасов определяются путем инвентаризации.

Для большего понимания разницы в применении двух вышеописанных систем необходимо отметить, что периодическая система учета запасов используется для учета относительно недорогих товаров. Например, для продуктового магазина может быть достаточно затратно вести ежедневный учет каждой единицы продукции (буханки хлеба или шоколадки), которую они закупают и реализуют конечному потребителю. Вместо этого, такие магазины периодически пересчитывают их товарные запасы для определения оставшегося на дату пересчета количества и подсчета себестоимости реализованных товаров [2].

Непрерывную систему учета запасов используют при производстве и/или реализации

более дорогостоящей продукции (ювелирные изделия, мебель, автомобили и т. п.), где учет движения каждой единицы запасов является объективно необходимым для определения себестоимости реализации продукции.

Основным отличием в бухгалтерском учете непрерывной и периодической систем заключается в следующем: в соответствии с системой непрерывного учета на счете "Запасы" постоянно отражаются новые покупки, продажи и другие операции с запасами (товарами).

При ведении системы периодического учета запасов данные по этому счету остаются на первоначальном уровне до тех пор, пока не будет проведена в конце отчетного периода инвентаризация наличных товарных запасов. Таким образом, учет отпуска запасов в центры потребления в течение учетного периода (во всяком случае денежная их оценка) не производится. В результате счета, которые используются в условиях системы периодического учета, то есть счета расходов, такие, как "Покупка товаров", "Возврат и уценка купленных товаров", "Скидки с покупок" и "Транспортные расходы по покупке товаров", в условиях системы непрерывного учета запасов не используются. Помимо этого, по мере продажи товаров счет "Себестоимость реализованных товаров" используются для накопления себестоимости всех проданных покупателям товаров.

Более детальная сравнительная характеристика двух систем представлена в таблице.

Сравнительная характеристика систем периодического и постоянного учета запасов

Система периодического учета запасов	Система постоянного учета запасов
1	2
Счета запасов (inventory account) и себестоимости реализованной продукции (cost of goods sold) не используются до проведения инвентаризации (physical count) в конце отчетного периода	Счета запасов (inventory account) и себестоимости реализованной продукции (cost of goods sold) используются в течение всего отчетного периода

Окончание таблицы

1	2
Для отражения поступления запасов используется счет закупок (purchases account)	Счет закупок (purchases account) не используется, закупки отражаются непосредственно на счете запасов (inventory account)
Возврат закупленных запасов/закупок поставщику отражается на соответствующем одноименном счете (purchases returns account)	Аналогично счету закупок (purchases account) счет возврата закупленных запасов поставщику (Purchases Returns account) не используется, возвраты отражаются непосредственно на счете запасов (inventory account)
Себестоимость реализованной продукции (cost of goods sold) исчисляется исходя из остатка запасов на конец отчетного периода	Отражение себестоимости реализованной продукции (cost of goods sold) происходит при продаже путем уменьшения счета запасов (inventory account)
При возврате товаров покупателем данная операция не влияет на счет запасов (inventory account)	Возвраты товаров от покупателей уменьшают себестоимость реализованной продукции (cost of goods sold) и отражаются на счете запасов (inventory account)

Сравнивая учет запасов в национальной и международной практике, важно отметить, что украинские предприятия используют лишь постоянную систему учета запасов. В то же время зарубежные компании при наличии двух систем все больше переходят к использованию постоянной системы учета запасов. Данная тенденция преимущественно обусловлена тем, что периодическая система учета запасов подходит для малых начинающих компаний, но с ростом и развитием бизнеса использование этой системы не обеспечит достаточных данных для эффективного управления запасами.

Не зависимо от системы учета запасов на практике возникает проблема оценки отпуска запасов, то есть их выбытия, так как себестоимость их поступления (приобретения, производства) в разных периодах разная [1].

В МСБУ 2 "Запасы" (IAS 2 "Inventories"), как и в П(С)БУ 9 "Запасы", предусмотрено несколько методов оценки запасов при их списании. Прежде чем начать обработку/переработку приобретенных запасов, их необходимо передать/отпустить в

производство. П(С)БУ 9 для этого процесса использует термин "оценка выбытия запасов", а МСБУ 2 – методы определения себестоимости (Techniques for the Measurement of Cost) и формулы себестоимости (Cost Formulas). По сути, в МСБУ 2 и П(С)БУ 9 присутствуют лишь категориальные отличия, тогда как методы оценки выбытия запасов в украинском учете являются аналогами методов определения себестоимости и формул себестоимости в международном учете [5; 6].

К методам определения себестоимости запасов согласно МСБУ 2 относятся: метод стандартных затрат (Standard cost) и метод розничных цен (Retail method).

Метод Standard cost и метод Retail method используются для определения приблизительного значения себестоимости, и их применение оправдано в тех случаях, когда точно учесть фактические расходы в себестоимости запасов невозможно, то есть когда невозможно применить Cost Formulas.

Метод стандартных (нормативных) затрат (Standard cost) основывается на применении калькуляции нормативной себестоимости единицы продукции с последующим учетом отклонений. Применяется в массовых и технологически сложных производствах. В международной практике управленческого учета этот метод широко известен как Standard cost.

Метод розничных цен (Retail method) применяется для оценки товарных запасов, состоящих из большого количества быстро меняющейся товарной номенклатуры, которые имеют одинаковую норму прибыли (планируемый процент валовой прибыли) и для учета которых использовать другие методы оценки нецелесообразно [5].

К формулам себестоимости, принятым международным стандартом, относятся следующие: идентифицированной себестоимости соответствующей единицы, или метод конкретной идентификации (Specific identification of their individual costs); средневзвешенной себестоимости (Weighted average cost formula); себестоимости первых по времени поступлений (FIFO) [1].

Себестоимость отдельных видов запасов, которые не являются взаимозаменяемыми и/или предназначены для реализации специальных проектов, должна определяться методом идентифицированной себестоимости соответствующей единицы. Этот метод предполагает точное соблюдение правила: определенные затраты относят на себестоимость определенных запасов. Однако такой метод прямого отнесения не подходит для случаев, когда есть большое количество взаимозаменяемых запасов. В остальных случаях МСБУ 2 рекомендует метод средневзвешенной себестоимости (Weighted average cost formula) или метод себестоимости первых по времени поступлений (FIFO) [5].

Из вышеизложенного можно подытожить, что в существующих системах управления запасами нет ярко выраженных преимуществ или недостатков, так как они удовлетворяют учетные потребности того многообразия различных компаний, которые представлены на международном рынке. Но, учитывая прогрессивное развитие и внедрение новых технологий во всех сферах хозяйствования, большинство зарубежных компаний использует компьютеризированную систему фиксации движения запасов.

Следует также отметить, что при применении формулы FIFO себестоимость запасов в условиях периодического и постоянного учета одинакова. В условиях роста цен на запасы формула FIFO обеспечивает наиболее низкую себестоимость продажи, результатом чего будет наибольшая прибыль. Вместе с тем оценка запасов в балансе по формуле FIFO наиболее приближена к их фактической себестоимости.

Формула средневзвешенной себестоимости продажи обеспечивает более ровную величину прибыли, испытывает наименьшее влияние колебания закупочных цен. Вместе с тем данная формула требует более сложных расчетов, и в условиях роста цен себестоимость запасов на конец периода обычно ниже рыночной стоимости.

Таким образом, движение запасов, а также выбранный механизм учета этого движения, прямо влияют на финансовый результат деятельности компаний, так как находят свое непосредственное отражение как в балансе компании на счетах сырья и незавершенного производства, если речь идет о производстве продукции, и на счетах товаров, если рассматривается баланс торгового предприятия, так и в отчете о прибылях и убытках при определении себестоимости продажи.

Л и т е р а т у р а: 1. Голов С. Ф. Бухгалтерский учет и финансовая отчетность по международным стандартам / С. Ф. Голов, В. Н. Костюченко. – Х. : Фактор, 2007. – 976 с. 2. Дружиловская Т. Ю. Признание, оценка и учет запасов по российским и международным стандартам / Т. Ю. Дружиловская // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 1. – С. 57–62. 3. Ляшенко М. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку / Ляшенко М. // Школа бухгалтера. – 2007. – № 16. – 28 с. 4. Rosemary Peavler Perpetual or Periodic Inventory: Which Should Your Company Use? Inventory Management Systems for Your Company [Electronic resource]. – Access mode : <http://bizfinance.about.com/od/Inventory-Management/a/perpetual-or-periodic-inventory-which-should-your-company-use.htm>. 5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 (МСБО 2) "Запаси" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_021. 6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-991>.