

ПРИМЕНЕНИЕ СПОСОБОВ ОЦЕНКИ ЗАПАСОВ В ЦЕНООБРАЗОВАНИИ

Галина КЕВРА,
кандидат
экономических
наук, доцент

Нормы законодательства, определяющие порядок включения стоимости запасов в затраты, учитываемые при ценообразовании

В соответствии с требованиями национального законодательства субъекты предпринимательской деятельности, осуществляющие производство и реализацию товаров (далее – организации-изготовители), включенных в перечень, определенный п. 1 Указа Президента Республики Беларусь от 25 февраля 2011 г. № 72 «О некоторых вопросах регулирования цен (тарифов) в Республике Беларусь» (далее – Указ № 72), цены (тарифы) на которые регулируются Советом Министров Республики Беларусь, государственными органами (организациями) в порядке, установленном ими в соответствии с законодательными актами, при определении уровня применяемых цен (тарифов) на эти товары (работы, услуги) обязаны обосновывать его соответствующими экономическими расчетами (калькуляцией себестоимости с расшифровкой статей затрат на товары (работы, услуги) собственного производства, на товары, производимые из сырья, переданного резидентом или нерезидентом Республики Беларусь на переработку на давальческих условиях (кроме товаров, произведенных из сырья, переданного нерезидентом Республики Беларусь на переработку, подлежащих вывозу за пределы республики).

Требования о необходимости подтверждения регулируемых отпускных цен, устанавливаемых производителями, определены Инструкцией о порядке установления и применения регулируемых цен (тарифов), утвержденной постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 22 июля 2011 г. № 111 (далее – Инструкция № 111).

При этом наличие экономических расчетов у субъектов предпринимательской деятельности, применяющих упрощенную систему налогообложения, не является обязательным (п. 8 Инструкции № 111).

Перечень статей затрат себестоимости, учитываемых при составлении плановой калькуляции по расчету отпускных цен, их состав определяются отраслевыми методическими рекомендациями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) с учетом характера и структуры производства. При этом устанавливаемая для соответствующей отрасли (подотрасли, вида деятельности) группировка затрат по статьям должна обеспечить выделение затрат, непосредственно связанных с производством отдельных видов продукции, в т.ч. материальных. Расшифровки материальных затрат должны содержать информацию о перечне сырья, основных и вспомогательных материалов, полуфабрикатов и комплектующих изделий, горюче-смазочных материалов, запасных частей, тары (далее – материалы), используемых в производстве товаров, оказании услуг (работ), нормы их расхода, цены, стоимость.

В свою очередь, стоимость материалов, включаемых в затраты на производство и реализацию товаров, определяется в соответствии с учетной политикой, принятой в организации, исходя из утвержденных технологически обоснованных норм их расхода и цен, устанавливаемых с использованием одного из способов оценки запасов. При этом нормы расхода материалов, включаемых в состав затрат на производство товаров, определяются в пределах, не превышающих нормы, установленные нормативно-технологической документацией.

Справочно

Под «нормой расхода материалов» понимается максимально допустимое их количество для изготовления единицы товара установленного качества с учетом планируемых условий производства.

Методологические подходы к определению стоимости материалов, включаемых в затраты, учитываемые при ценообразовании, с использованием одного из способов оценки запасов, определены положениями Инструкции по бухгалтерскому учету запасов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 ноября 2010 г. № 133 (далее – Инструкция № 133).

Согласно п. 14 Инструкции № 133 стоимость материалов, включаемых в затраты на производство и реализацию товаров, определяется с использованием одного из следующих способов оценки запасов:

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

При этом применение одного из перечисленных способов оценки запасов по группе (виду) материалов производится в течение отчетного года и определяется в учетной политике организации.

ОЦЕНКА МАТЕРИАЛОВ ПО СРЕДНЕЙ СЕБЕСТОИМОСТИ КАЖДОЙ ЕДИНИЦЫ

При списании (отпуске) материалов по себестоимости каждой единицы материалов могут применяться 2 варианта исчисления себестоимости единицы материалов:

- включая все расходы, связанные с приобретением материала;
- включая только стоимость материала (упрощенный вариант).

Применение упрощенного варианта допускается при отсутствии возможности непосредственного отнесения транспортно-заготовительных и других затрат, связанных с приобретением материалов, на их себестоимость. В этом случае величина отклонения (разница между фактическими затратами по приобретению материала и его ценой) распределяется пропорционально стоимости списанных (отпущенных) материалов по ценам приобретения.

ОЦЕНКА МАТЕРИАЛОВ ПО СРЕДНЕЙ СЕБЕСТОИМОСТИ

Применение способа оценки материалов по средней себестоимости может осуществляться следующими вариантами:

- исходя из среднемесячной фактической себестоимости (взвешенная оценка);
- путем определения фактической себестоимости материала в момент его отпуска (скользящая оценка).

Вариант исчисления средней себестоимости материалов должен раскрываться в учетной политике организации.

Оценка материалов по средней себестоимости исходя из среднемесячной фактической себестоимости (взвешенная оценка) производится по каждой группе (виду) материалов путем деления общей фактической себестоимости группы (вида) материалов определенного наименования на их количество, складывающихся соответственно из себестоимости и количества материалов, числящихся в остатке на начало отчетного периода, и материалов, поступивших в течение отчетного периода.

При этом фактическая себестоимость материалов, приобретенных за плату, определяется в сумме фактических затрат организации на их приобретение, в состав которых включаются:

- стоимость материалов по ценам приобретения;
- таможенные сборы и пошлины;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материалы;
- затраты по заготовке и доставке материалов до места их использования, включая расходы по страхованию;
- затраты по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию в предусмотренных в организации целях;
- транспортно-заготовительные и иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материалов.

В свою очередь, фактическая себестоимость материалов:

- при их изготовлении в организации определяется в сумме фактических затрат, связанных с производством данных запасов;
- полученных организацией безвозмездно, определяется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация устанавливает стоимость таких же или аналогичных

материалов, или исходя из их рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету;

- приобретенных в обмен на другие неденежные активы, признается рыночная стоимость полученных материалов. Если рыночную стоимость материалов, полученных в обмен на неденежные активы, невозможно определить, то материалы принимаются к бухгалтерскому учету по стоимости передаваемых или подлежащих передаче другой организации неденежных активов, по которой они были отражены в бухгалтерском учете передающей стороны.

В фактическую себестоимость материалов, определяемую в соответствии с п. 9-12 Инструкции № 133, включаются также фактические затраты организации на доставку материалов и приведение их в состояние, пригодное для использования.

В состав транспортно-заготовительных затрат (далее – ТЗЗ), связанных с приобретением и доставкой материалов в организацию, включаются:

- затраты по погрузке материалов в транспортные средства и их транспортировке, подлежащие оплате покупателем сверх цены этих материалов;
- вознаграждения за оказанные услуги, причитающиеся посредническим организациям;
- затраты на хранение материалов в местах приобретения, на железнодорожных станциях, портах;
- другие затраты, непосредственно связанные с приобретением и доставкой материалов в организацию.

Затраты по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию, включают в себя затраты организации по переработке, обработке, доработке и улучшению

технических характеристик приобретаемых материалов, не связанные с производственным процессом. При выполнении таких работ сторонними организациями в затраты по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию, включаются стоимость выполненных работ и затраты по перевозке к месту выполнения работ и обратно, по погрузке и выгрузке.

Рассмотрим применение этого метода оценки запасов на следующем примере.

Пример 1

Организация-изготовитель «А» осуществляет производство и реализацию мягкой мебели, при изготовлении которой используется однотонная и цветная ткань мебельная «Лиана» (ГОСТ ТУ РБ 24220-80). Норма расхода ткани мебельной «Лиана» шириной 1400 мм на изготовление дивана-кровати «Орион» составляет 12 п.м. Определение стоимости ткани мебельной, включаемой в затраты, учитываемые при ценообразовании, производится в соответствии с учетной политикой, принятой в организации, с использованием способа оценки запасов по средней себестоимости.

Последовательность расчета стоимости ткани мебельной «Лиана», включаемой организацией «А» в затраты, учитываемые при формировании отпускной цены на диван-кровать «Орион» серии К 251.13.01, с использованием способа оценки запасов по средней себестоимости (взвешенная оценка), приведена ниже.

| № п/п | Содержание операций | Количество, п.м | Цена приобретения, руб. (без НДС) | Стоимость по оценке согласно учетной политике, руб. (без НДС) |
|-------|--|------------------------|-----------------------------------|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Остаток ткани мебельной на начало отчетного периода (на 1 июня 2013 г.) | 200 | 107 022 | 21 404 400 (200 · 107 022) |
| 2 | Поступило ткани мебельной в отчетном периоде (в июне 2013 г.) по ценам приобретения (заготовления), всего, в т.ч.: | 2800 (980 + 890 + 930) | х | 302 250 300 (107 310 000 + 93 049 500 + 101 890 800) |
| 2.1 | 6 июня 2013 г. | 980 | 109 500 | 107 310 000 (980 · 109 500) |
| 2.2 | 14 июня 2013 г. | 890 | 104 550 | 93 049 500 (890 · 104 550) |
| 2.3 | 22 июня 2013 г. | 930 | 109 560 | 101 890 800 (930 · 109 560) |
| 3 | ТЗЗ, связанные с приобретением и доставкой ткани мебельной в отчетном периоде (в июне 2013 г.) | х | х | 13 068 300 |
| 4 | Общая фактическая себестоимость ткани мебельной, приобретенной в отчетном периоде (в июне 2013 г.), с учетом стоимости ткани, числящейся в остатке на начало отчетного периода (на 1 июня 2013 г.) | 3000 (200 + 2800) | х | 336 723 000 (21 404 400 + 302 250 300 + 13 068 300) |
| 4.1 | Средняя себестоимость ткани мебельной, применяемая при оценке ее стоимости в отчетном периоде (в июне 2013 г.) | х | 112 241 (336 723 000 / 3000) | х |
| 5 | Израсходовано ткани мебельной на производство мягкой мебели в отчетном периоде (в июне 2013 г.) | 2900 | 112 241 | 325 498 900 (2900 · 112 241) |

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|-----|--|----------------------|-------------------------------|---|
| 6 | Остаток ткани мебельной на конец отчетного периода (на 30 июня 2013 г.) | 100 (3000 – 2900) | x | 11 224 100 (336 723 000 – 325 498 900) |
| 6.1 | Средняя себестоимость ткани мебельной, применяемая при оценке ее стоимости, числящейся в остатке на конец отчетного периода (на 30 июня 2013 г.) | x | 112 241 (11 224 100 / 100) | x |

Стоимость ткани мебельной «Лиана», включаемой организацией «А» в затраты, учитываемые при формировании отпускной цены на диван-кровать «Орион» серии К 251.13.01, определяется с использованием способа оценки запасов по средней себестоимости, исходя из средней себестоимости ткани, сложившейся на конец отчетного периода (на 30 июня 2013 г.), и нормы ее расхода на изготовление дивана-кровать: $112\,241 \cdot 11 = 1\,234\,651$ руб. (без НДС).

Следует отметить, что оценка материалов по средней себестоимости, исходя из среднемесячной фактической себестоимости (взвешенная оценка), может вызывать некоторые неудобства при ее практическом применении по причине проведения такой оценки только по истечении отчетного периода (месяца). В связи с этим законодательством предусмотрено определение

средней себестоимости материалов в момент их отпуска (скользящая оценка).

Оценка материалов по средней себестоимости исходя из их фактической себестоимости, определяемой в момент их отпуска (скользящая оценка), осуществляется путем деления общей фактической себестоимости группы (вида) материалов определенного наименования, числящихся в остатке на начало отчетного периода, и материалов, поступивших до момента отпуска в производство и (или) на другие цели, на их количество.

Последовательность расчета стоимости ткани мебельной «Лиана», включаемой организацией «А» в затраты, учитываемые при формировании отпускной цены на диван-кровать «Орион» серии К 251.13.01, с использованием способа оценки запасов по средней себестоимости (скользящая оценка), приведена ниже.

| № п/п | Содержание операций | Количество, п.м | Цена приобретения, руб. (без НДС) | Стоимость по оценке согласно учетной политике, руб. (без НДС) |
|-------|---|---------------------|-----------------------------------|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Остаток ткани мебельной на начало отчетного периода (на 1 июня 2013 г.) | 200 | 107 022 | 21 404 400 (200 · 107 022) |
| 2 | Поступило ткани мебельной 6 июня 2013 г. | 980 | 109 500 | 107 310 000 (980 · 109 500) |
| 3 | ТЗЗ, связанные с приобретением и доставкой ткани мебельной 6 июня 2013 г. | x | x | 4 639 760 |
| 4 | Фактическая себестоимость ткани мебельной, приобретенной 6 июня 2013 г., с учетом стоимости ткани, числящейся в остатке на 1 июня 2013 г. | 1180 (980 + 200) | x | 133 354 160 (107 310 000 + 4 639 760 + 21 404 400) |
| 5 | Средняя себестоимость ткани мебельной, применяемая при оценке ее стоимости в отчетном периоде | x | 113 012 (133 354 160 / 1180) | x |
| 6 | Израсходовано ткани мебельной на производство мягкой мебели в отчетном периоде | 1100 | 113 012 | 124 313 200 (1100 · 113 012) |
| 7 | Остаток ткани мебельной на конец отчетного периода | 80 (1180 – 1100) | x | 9 040 960 (133 354 160 – 124 313 200) |
| 8 | Поступило ткани мебельной 14 июня 2013 г. | 890 | 104 550 | 93 049 500 (890 · 104 550) |
| 9 | ТЗЗ, связанные с приобретением и доставкой ткани мебельной 14 июня 2013 г. | x | x | 4 022 850 |
| 10 | Фактическая себестоимость ткани мебельной, приобретенной 14 июня 2013 г., с учетом стоимости ткани, числящейся в остатке на конец отчетного периода (на 6 июня 2013 г.) | 970 (890 + 80) | x | 106 113 310 (93 049 500 + 4 022 850 + 9 040 960) |
| 11 | Средняя себестоимость ткани мебельной, применяемая при оценке ее стоимости в отчетном периоде | x | 109 395 (106 113 310 / 970) | x |
| 12 | Израсходовано ткани мебельной на производство мягкой мебели в отчетном периоде | 900 | 109 395 | 98 455 500 (900 · 109 395) |

Окончание

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|----|--|---------------------|-------------------------------|--|
| 13 | Остаток ткани мебельной на конец отчетного периода (на 22 июня 2013 г.) | 70 (970 – 900) | x | 7 657 810 (106 113 310 – 98 455 500) |
| 14 | Поступило ткани мебельной 22 июня 2013 г. | 930 | 109 560 | 101 890 800 (930 · 109 560) |
| 15 | ТЗЗ, связанные с приобретением и доставкой ткани мебельной 22 июня 2013 г. | x | x | 4 405 690 |
| 16 | Фактическая себестоимость ткани мебельной, приобретенной в отчетном периоде (22 июня 2013 г.), с учетом стоимости ткани, числящейся в остатке на начало отчетного периода (на 14 июня 2013 г.) | 1000 (930 + 70) | x | 113 954 300 (101 90 800 + 7 657 810 + 4 405 690) |
| 17 | Средняя себестоимость ткани мебельной, применяемая при оценке ее стоимости в отчетном периоде | x | 113 954 (113 954 300 / 1000) | x |
| 18 | Израсходовано ткани мебельной на производство мягкой мебели в отчетном периоде | 900 | 113 954 | 102 558 600 (900 · 113 954) |
| 19 | Остаток ткани мебельной на конец отчетного периода (на 31 июня 2013 г.) | 100 (1000 – 900) | x | 11 395 700 (113 954 300 – 102 558 600) |
| 20 | Средняя себестоимость ткани мебельной, применяемая при оценке ее стоимости, числящейся в остатке на конец отчетного периода (на 30 июня 2013 г.) | x | 113 957 (11 395 700 / 100) | x |

ОЦЕНКА МАТЕРИАЛОВ ПО СЕБЕСТОИМОСТИ ПЕРВЫХ ПО ВРЕМЕНИ ПРИОБРЕТЕНИЯ ЗАПАСОВ (СПОСОБ ФИФО)

Оценка по себестоимости первых по времени приобретения материалов (способ ФИФО) основана на допущении, что материалы используются в течение отчетного периода в последовательности их приобретения (поступления), т.е. материалы, первыми поступающие в производство (реализацию), должны быть оценены по себестоимости первых в последовательности приобретений с учетом себестоимости материалов, числящихся на начало отчетного периода. При применении этого способа оценка материалов, находящихся в запасе (на складе) на конец отчетного периода, производится по фактической себестоимости последних по времени приобретений, а в себестоимости реализованных товаров, продукции, работ, услуг учитывается себестоимость ранних по времени приобретений.

Рассмотрим применение этого метода на следующем примере.

Пример 2

Организация-изготовитель «А» осуществляет производство и реализацию мягкой мебели, при изготовлении которой используется однотонная и цветная ткань мебельная «Лиана» (ГОСТ ТУ РБ 24220-80). Норма расхода ткани мебельной «Лиана» шириной 1400 мм на изготовление дивана-кровати «Орион» составляет 6 п.м. Определение стоимости ткани мебельной, включаемой в затраты, учитываемые при ценообразовании, производится в соответствии с учетной политикой, принятой в организации, с использованием способа оценки запасов по себестоимости первых по времени приобретения запасов (способ ФИФО).

Рассмотрим последовательность расчета стоимости ткани мебельной «Лиана», включаемой организацией «А» в затраты, учитываемые при формировании отпускной цены на диван-кровать «Орион» серии К 251.13.01, с использованием исходной информации, приведенной ниже.

| № п/п | Содержание операций | Количество, п.м | Цена приобретения, руб. (без НДС) | Стоимость по оценке согласно учетной политике, руб. (без НДС) |
|-------|--|---------------------------|-----------------------------------|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Остаток ткани мебельной на начало отчетного периода (на 1 июня 2013 г.) | 200 | 107 022 | 21 404 400 (200 · 107 022) |
| 2 | Поступило ткани мебельной в отчетном периоде (в июне 2013 г.) по ценам приобретения (заготовления), всего, в т.ч.: | 2800 (980 + 890 + 930) | x | 302 250 300 (107 310 000 + 93 049 500 + 101 890 800) |
| 2.1 | 6 июня 2013 г. | 980 | 109 500 | 107 310 000 (980 · 109 500) |

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|-----|--|----------------------|-------------------------------|--|
| 2.2 | 14 июня 2013 г. | 890 | 104 550 | 93 049 500 (890 · 104 550) |
| 2.3 | 22 июня 2013 г. | 930 | 109 560 | 101 890 800 (930 · 109 560) |
| 3 | Поступило ткани мебельной в отчетном периоде (в июне 2013 г.) с учетом ткани, числящейся в остатке на начало отчетного периода (на 1 июня 2013 г.) | 3000 (200 + 2800) | x | 323 654 700 (21 404 400 + 302 250 300) |
| 4 | Израсходовано ткани мебельной на производство мягкой мебели в отчетном периоде (в июне 2013 г.), всего, в т.ч.: | 2900 | x | 312 698 700 (21 404 400 + 107 310 000 + 93 049 500 + 90 934 800) |
| 4.1 | из остатка ткани мебельной на начало отчетного периода (на 1 июня 2013 г.) | 200 | 107 022 | 21 404 400 (200 · 107 022) |
| 4.2 | из 1-й партии, поступившей 6 июня 2013 г. | 980 | 109 500 | 107 310 000 (980 · 109 500) |
| 4.3 | из 2-й партии (14 июня 2013 г.) | 890 | 104 550 | 93 049 500 (890 · 104 550) |
| 4.4 | из 3-й партии (14 июня 2013 г.) | 830 | 109 560 | 90 934 800 (830 · 109 560) |
| 5 | Остаток ткани мебельной на конец отчетного периода (на 31 июня 2013 г.) | 100 (3000 – 2900) | 109 560 | 10 956 000 (323 654 700 – 312 698 700) |
| 5.1 | Цена на ткань мебельную, применяемая при оценке ее стоимости, числящейся в остатке на конец отчетного периода (на 30 июня 2013 г.) | x | 109 560 (10 956 000 / 100) | x |

При определении стоимости ткани мебельной «Лиана», включаемой организацией «А» в затраты, учитываемые при формировании отпускной цены на диван-кровать «Орион» серии К 251.13.01, по себестоимости первых по времени приобретения запасов (способ ФИФО) необходимо обратить внимание на следующие особенности:

1. Расчет стоимости ткани мебельной, использованной в производстве мягкой мебели в течение отчетного периода (в июне 2013 г.), и стоимости ткани, числящейся в остатке на конец отчетного периода (на 30 июня 2013 г.), по себестоимости первых по времени приобретения запасов (способ ФИФО) осуществляется последовательно исходя из цены ткани, числящейся в остатке на начало отчетного периода (на 1 июня 2013 г.), затем – первой по времени поступления партии (6 июня 2013 г.), последующей (14 июня 2013 г.) и т.д. в порядке очередности.

2. Стоимость ткани мебельной «Лиана», включаемой организацией «А» в затраты, учитываемые при составлении плановой калькуляции по расчету отпускной цены на диван-кровать «Орион» серии К 251.13.01, по себестоимости первых по времени приобретения запасов (способ ФИФО), определяется исходя из цены ткани, сложившейся на конец отчетного пери-

ода (на 30 июня 2013 г.), и нормы ее расхода на изготовление дивана-кровати «Орион»:

$$109\,560 \cdot 11 = 1\,205\,160 \text{ руб. (без НДС).}$$

В заключение следует отметить, что применение методов оценки материалов, включаемых в затраты, учитываемые при ценообразовании, производится в порядке, аналогичном установленному, при их включении в себестоимость для целей бухгалтерского учета. При этом выбор одного из приведенных способов оценки запасов осуществляется организациями-изготовителями самостоятельно в соответствии с принятой учетной политикой.

Следует также обратить внимание, что согласно п. 2.3 Указа № 72 реализация товаров (работ, услуг) индивидуальным предпринимателем или юридическим лицом при отсутствии экономических расчетов (калькуляции с расшифровкой статей затрат на товары (работы, услуги) собственного производства, товары, произведенные из сырья, переданного резидентом или нерезидентом Республики Беларусь на переработку на давальческих условиях, расчета отпускных цен в установленном порядке на импортируемые товары), подтверждающих уровень применяемых цен (тарифов), за исключением регулируемых в соответствии с Указом № 72, не является правонарушением.