

МЕТОДЫ ОЦЕНКИ производственных запасов в ценообразовании

Галина КЕВРА, экономист

Применение методов оценки производственных запасов для оценки сырья и материалов, включаемых в затраты, учитываемые при ценообразовании, производится в порядке, аналогичном применяемому при их включении в себестоимость для целей бухгалтерского учета. Выбор методов оценки запасов осуществляется организациями-изготовителями самостоятельно в соответствии с учетной политикой, принятой в организации.

Следуя законодательству...

В соответствии с п. 47.1 Инструкции о порядке формирования и применения цен и тарифов, утвержденной постановлением Министерства экономики Республики Беларусь от 10 сентября 2008 г. № 183 (в редакции от 20 января 2010 г.; далее – Инструкция № 183), субъекты предпринимательской деятельности (далее – организации-изготовители) при определении уровня отпускных цен на товары собственного производства или произведенные на давальческих условиях обосновывают их экономическими расчетами в форме плановой калькуляции с расшифровкой статей затрат, в т.ч. материальных.

Расшифровки материальных затрат должны содержать информацию о перечне сырья, материалов, комплектующих (далее – материалы), используемых при производстве товаров (работ, услуг), нормы расхода, цены, стоимость. Экономические расчеты и иные документы, обосновывающие стоимость материалов и учитываемые при ценообразовании, заверяются подписями лиц, ответственных за их составление, и хранятся на бумажных и (или) электронных носителях.

Согласно п. 9 Основных положений по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), утвержденных постановлением Министерства

экономики, Министерства финансов и Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь от 30 октября 2008 г. № 210/161/151, включение в состав себестоимости материалов производится в соответствии с учетной политикой, принятой в организации, с использованием одного из следующих методов оценки запасов: по средневзвешенным ценам; по учетным ценам с учетом отклонений от их фактической стоимости; по ценам последнего приобретения (ЛИФО), по ценам первого приобретения (ФИФО). Применение иных методов оценки запасов при их включении в себестоимость устанавливается законодательством.

Далее рассматриваются примеры расчета стоимости материала «Х», применяемого организацией «А» при производстве товара «У» в отчетном периоде (1-30 апреля 2010 г.), включаемой в затраты, учитываемые при ценообразовании, с использованием установленных законодательством методов их оценки. Норма расхода материала «Х» на изготовление единицы товара «У» составляет 0,5 ед.

Пример 1

Включение материала «Х» в состав себестоимости методом оценки запасов по средневзвешенным ценам

Расчет стоимости материала «Х» в отчетном периоде, включаемой в затраты, учитываемые при составлении плановой калькуляции отпускной цены товара «У», приведен в таблице 1.

Таблица 1

Показатель	Количество, ед.	Цена приобретения, руб.	Сумма, руб.
Остаток материала «Х» на начало отчетного периода	100	1 540	154 000 = 100 · 1 540
Поступило материала «Х», в т.ч.:	1 100	-	1 724 000
7 апреля 2010 г.	250	1 560	390 000
15 апреля 2010 г.	300	1 550	465 000
22 апреля 2010 г.	550	1 580	869 000
Количество материала «Х» в отчетном периоде с учетом остатка на начало отчетного периода	1 200	-	1 878 000 = 1 724 000 + 154 000
Использовано материала «Х» в производстве товара «У»	1 150	1 565	1 799 750 = 1 150 · 1 565
Остаток материала «Х» на конец отчетного периода	50	1 565 = 78 250 / 50	78 250 = 1 878 000 - 1 799 750

Анализ расчета

Фактическая себестоимость материала «Х», приобретенного в отчетном периоде, с учетом стоимости остатка на начало отчетного периода составит:

$$1 724 000 + 154 000 = 1 878 000 \text{ руб.}$$

При этом фактическая себестоимость приобретенных материалов определяется исходя из стоимости материалов по ценам приобретения, транспортно-заготовительных расходов, расходов на доведение материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию в предусмотренных организацией целях (п. 30 Инструкции о порядке бухгалтерского учета материалов, утвержденной

и далее все расчеты выполняются без учета НДС.

постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 17 июля 2007 г. № 114).

Средневзвешенная цена материала «Х», использованного в производстве, применяемая при оценке его стоимости, определяется исходя из фактической себестоимости материала «Х», приобретенного в отчетном периоде, с учетом стоимости остатка на начало отчетного периода и его количества:

$$1 878 000 / 1 200 = 1 565 \text{ руб.}$$

Стоимость материала «Х», использованного в производстве товара «У», составит:

$$1 150 \cdot 1 565 = 1 799 750 \text{ руб.}$$

Стоимость материала «Х», числящаяся в остатке на конец отчетного периода, составит:

$$1 878 000 - 1 799 750 = 78 250 \text{ руб.}$$

Средневзвешенная цена материала «Х», применяемая при оценке его стоимости, числящейся в остатке на конец отчетного периода, составит:

$$78 250 / 50 = 1 565 \text{ руб.}$$

Стоимость материала «Х», включаемая в затраты, учитываемые при составлении плановой калькуляции отпускной цены на товар «У», с использованием метода оценки запасов по средневзвешенным ценам, определяется исходя из средневзвешенной цены материала «Х», сложившейся на конец отчетного периода, и нормы его расхода на изготовление единицы товара «У»:

$$1 565 \cdot 0,5 = 783 \text{ руб.}$$

Определять средневзвешенные цены материалов можно периодически (метод простой средневзвешенной) или после получения каждой дополнительной партии (метод скользящей средневзвешенной).

Пример 2

Включение материала «Х» в состав себестоимости методом оценки запасов по учетным ценам с учетом отклонений от их фактической стоимости

Расчет стоимости материала «Х» в отчетном периоде, включаемой в затраты, учитываемые при составлении плановой калькуляции отпускной цены товара «У», приведен в таблице 2. В качестве учетных цен материала «Х» применяются покупные (договорные (фактурные)) цены.

Анализ расчета

Стоимость материала «Х», приобретенного в отчетном периоде по учетным ценам, составит:

$$308\ 500 + 367\ 400 + 686\ 800 = 1\ 362\ 700 \text{ руб.}$$

Сумма отклонений фактической себестоимости материала «Х», приобретенного в отчетном периоде, от его стоимости по учетным ценам составит:

$$81\ 500 + 97\ 600 + 182\ 200 = 361\ 300 \text{ руб.}$$

Стоимость материала «Х», приобретенного в отчетном периоде (с учетом стоимости его остатка на начало отчетного периода) по учетным ценам, составит:

$$1\ 362\ 700 + 121\ 700 = 1\ 484\ 400 \text{ руб.}$$

Сумма отклонений фактической себестоимости материала «Х», приобретенного организацией «А» в отчетном периоде (с учетом стоимости его остатка на начало отчетного периода), от его стоимости по учетным ценам составит:

$$361\ 300 + 32\ 300 = 393\ 600 \text{ руб.}$$

Процент (коэффициент) отклонений фактической себестоимости материала «Х», приобретенного в отчетном периоде (с учетом стоимости его остатка на начало отчетного периода), от его стоимости по учетным ценам составит:

$$393\ 600 / 1\ 484\ 400 \cdot 100 = 26,516\%.$$

Процент (коэффициент) отклонений определяется исходя из суммы отклонений, образовавшихся в отчетном периоде (с учетом остатка отклонений на начало отчетного периода), и стоимости материала «Х», приобретенного в отчетном периоде (с учетом стоимости его остатка на начало отчетного периода) по учетным ценам.

Учетная цена материала «Х», использованного в производстве товара «У», применяемая при оценке его стоимости, определяется в соответствии с учетной политикой, принятой в организации, с использованием метода оценки запасов по средневзвешенным ценам:

$$1\ 484\ 400 / 1\ 200 = 1\ 237 \text{ руб.}$$

Учетная стоимость материала «Х», использованного в производстве товара «У», составит:

$$1\ 150 \cdot 1\ 237 = 1\ 422\ 550 \text{ руб.}$$

Таблица 2

Показатель	Количество, ед.	Стоимость по учетным ценам (сч. 10 «Материалы»), руб.	Отклонение (сч. 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»), руб.
Остаток материала «Х» на начало отчетного периода	100	121 700	32 300
Поступило материала «Х», в т.ч.:	1 100	1 362 700	361 300
7 апреля 2010 г.	250	308 500	81 500
15 апреля 2010 г.	300	367 400	97 600
22 апреля 2010 г.	550	686 800	182 200
Количество материала «Х» в отчетном периоде с учетом его остатка на начало отчетного периода	1 200	1 484 400 = 1 362 700 + 121 700	393 600 = 361 300 + 32 300
Использовано материала «Х» в производстве товара «У»	1 150	1 422 550 = 1 150 · 1 237	376 976 = 1 422 550 · 0,265
Остаток материала «Х» на конец отчетного периода	50	61 850 = 1 484 400 – 1 422 550	16 624 = 393 600 – 376 976

Сумма отклонений стоимости материала «Х», использованного в производстве товара «У», составит:

$$1\,422\,550 \cdot 26,516 / 100 = 377\,203 \text{ руб.}$$

Учетная стоимость материала «Х», числящегося в остатке на конец отчетного периода, составит:

$$1\,484\,400 - 1\,422\,550 = 61\,850 \text{ руб.}$$

Сумма отклонений стоимости материала «Х», числящейся в остатке на конец отчетного периода, составит:

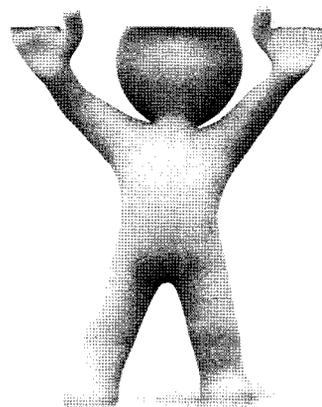
$$393\,600 - 377\,203 = 16\,397 \text{ руб.}$$

Учетная цена материала «Х» с учетом отклонений от его фактической стоимости, применяемая при оценке его стоимости, числящейся в остатке на конец отчетного периода, составит:

$$(61\,850 + 16\,397) / 50 = 1\,565 \text{ руб.}$$

Стоимость материала «Х», включаемая в затраты, учитываемые при составлении плановой калькуляции отпускной цены товара «У», с использованием метода оценки запасов по учетным ценам с учетом отклонений

Отклонения планово-расчетных и средних цен от рыночных не должны превышать 10%. При существенных отклонениях они подлежат рассмотрению.



от их фактической стоимости, определяется исходя из учетной цены материала «Х» с учетом отклонений от его фактической стоимости, сложившейся на конец отчетного периода, и нормы расхода на изготовление единицы товара «У»:

$$1\,565 \cdot 0,5 = 783 \text{ руб.}$$

В качестве учетных цен материалов применяются:

- **покупные (договорные (фактурные)) цены.** В этом случае другие расходы, входящие в фактическую себестоимость материалов, учитываются отдельно в составе транспортно-заготовительных расходов (ТЗР);
- **фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего месяца или отчетного периода (отчетного года).** В этом случае расхождения между фактической себестоимостью материалов текущего месяца и их учетной ценой учитываются в составе ТЗР;
- **планово-расчетные цены,** рассчитанные как средняя фактическая стоимость заготовки материалов за длительный период или как плановая стоимость заготовки материалов, устанавливаемая на основе договорных цен с добавлением планируемых ТЗР. В этом случае отклонения покупных цен

от планово-расчетных учитываются в составе ТЗР. Планово-расчетные цены разрабатываются и утверждаются организацией применительно к уровню фактической себестоимости соответствующих материалов. Они предназначены для использования внутри организации;

- **средняя цена группы.** В этом случае разница между фактической себестоимостью материалов и средней ценой группы учитывается в составе ТЗР. Средняя цена группы является разновидностью планово-расчетной цены. Она устанавливается в тех случаях, когда производится укрупнение номенклатурных номеров материалов путем объединения в один номенклатурный номер нескольких размеров, сортов, видов однородных материалов, имеющих незначительные колебания в ценах. При этом на складе такие материалы учитываются на одной карточке складского учета.

Пример 3**Включение материала «Х» в состав себестоимости методом оценки запасов ЛИФО**

Расчет стоимости материала «Х» в отчетном периоде, включаемой в затраты, учитываемые при составлении плановой калькуляции отпускной цены товара «У», приведен в таблице 3.

Стоимость материала «Х», включаемая в затраты, учитываемые при составлении плановой калькуляции отпускной цены товара «У», с использованием метода ЛИФО, определяется на базе цены, сложившейся на конец отчетного периода, и нормы его расхода на изготовление единицы товара «У»:

$$1\,540 \cdot 0,5 = 770 \text{ руб.}$$

Таблица 3

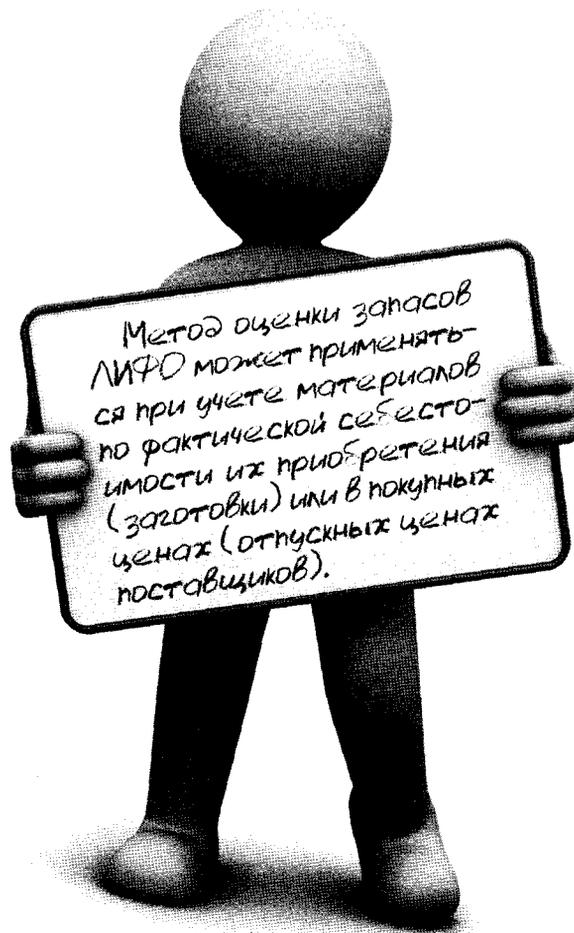
Показатель	Количество, ед.	Цена приобретения, руб.	Сумма, руб.
Остаток материала «Х» на начало отчетного периода	100	1 540	154 000 = 100 · 1 540
Поступило материала «Х», в т.ч.:	1 100	-	1 724 000
7 апреля 2010 г. (1-я партия)	250	1 560	390 000
15 апреля 2010 г. (2-я партия)	300	1 550	465 000
22 апреля 2010 г. (3-я партия)	550	1 580	869 000
Количество материала «Х» в отчетном периоде с учетом его остатка на начало отчетного периода	1 200	-	1 878 000 = 1 724 000 + 154 000
Использовано материала «Х» в производстве товара «У», в т.ч.:	1 150	-	1 801 000
из 3-й партии	550	1 580	869 000 = 550 · 1 580
2-й партии	300	1 550	465 000 = 300 · 1 550
1-й партии	250	1 560	390 000 = 250 · 1 560
остатка на начало отчетного периода	50	1 540	77 000 = 50 · 1 540
Остаток материала «Х» на конец отчетного периода	50	1 540	77 000 = 50 · 1 540

Анализ расчета

Расчет стоимости материала «Х», использованного в производстве товара «У» в отчетном периоде, и стоимости его остатка на конец отчетного периода с использованием метода оценки запасов ЛИФО осуществляется на основе покупной цены последней по времени поступления партии материала «Х» (22 апреля 2010 г.), затем – предыдущей (15 апреля 2010 г.) и т.д., включая цену материала «Х», числящегося в остатке на начало отчетного периода.

Цена материала «Х», применяемая при составлении плановой калькуляции отпускной цены товара «У» с использованием метода оценки запасов ЛИФО, определяется на основе цены материала «Х», числящегося в остатке на конец отчетного периода.

Анализ информации, приведенной в таблице 3, показывает, что цена материала «Х», числящегося в остатке на конец отчетного периода, определяется на основе цены того же материала, числящегося в остатке на начало отчетного периода, – 1 540 руб.



Пример 4**Включение материала «Х» в состав себестоимости методом оценки запасов ФИФО**

Расчет стоимости материала «Х» в отчетном периоде, включаемой в затраты, учитываемые при составлении плановой калькуляции отпускной цены товара «У», приведен в таблице 4.

Стоимость материала «Х», включаемая в затраты, учитываемые при составлении плановой калькуляции отпускной цены товара «У», с использованием метода ФИФО, определяется на основе цены материала «Х», сложившейся на конец отчетного периода, и нормы его расхода на изготовление единицы товара «У»:

$$1\,580 \cdot 0,5 = 790 \text{ руб.}$$

Таблица 4

Показатель	Количество, ед.	Цена приобретения, руб.	Сумма, руб.
Остаток материала «Х» на начало отчетного периода	100	1 540	154 000 = 100 · 1 540
Поступило материала «Х», в т.ч.:	1 100	–	1 724 000
7 апреля 2010 г. (1-я партия)	250	1 560	390 000
15 апреля 2010 г. (2-я партия)	300	1 550	465 000
22 апреля 2010 г. (3-я партия)	550	1 580	869 000
Количество материала «Х» в отчетном периоде с учетом его остатка на начало отчетного периода	1 200	–	1 878 000 = 1 724 000 + 154 000
Использовано материала «Х» в производстве товара «У», в т.ч.:	1 150	–	1 799 000
из остатка на начало отчетного периода	100	1 540	154 000 = 100 · 1 540
1-й партии	250	1 560	390 000 = 250 · 1 560
2-й партии	300	1 550	465 000 = 300 · 1 550
3-й партии	500	1 580	790 000 = 500 · 1 580
Остаток материала «Х» на конец отчетного периода	50	1 580	79 000 = 50 · 1 580

Анализ расчета

Расчет стоимости материала «Х», использованного в производстве товара «У» в отчетном периоде, и стоимости его остатка на конец отчетного периода с использованием метода оценки запасов ФИФО осуществляется на основе цен материала «Х», числящегося в остатке на начало отчетного периода, затем первой по времени поступления и последующих партий в порядке очередности.

Анализ информации, приведенной в таблице 4, показывает, что стоимость материала «Х», числящегося в остатке на конец отчетного периода, определяется на основе цены приобретения 3-й партии материала «Х», т.е. последней по времени поступления, которая составляет 1 580 руб.

Метод оценки запасов ФИФО может применяться при учете материалов по фактической себестоимости их приобретения (заготовки) или в покупных ценах (отпускных ценах поставщиков).

