

ВЫБОР ОПТИМАЛЬНОГО СПОСОБА ОЦЕНКИ МАТЕРИАЛОВ В БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ

В статье рассматриваются критерии и обоснования выбора оптимального способа оценки материалов при их отпуске в производство и другим направлениям. Оценивается влияние каждого способа на величину финансового результата и стоимость материалов на конец месяца. В статье даны рекомендации по применению конкретного способа оценки материалов в разных условиях ведения деятельности.

В условиях плановой экономики основная задача работников бухгалтерии сводилась к своевременному информированию руководства организации и вышестоящего органа о ходе выполнения плановых заданий и к представлению в установленные сроки бухгалтерской отчетности в предусмотренные нормативными документами адреса. Самостоятельные решения работников бухгалтерских служб предприятий и организаций не только не поощрялись, но и пресекались. От бухгалтера требовалось только неукоснительное исполнение инструкций, нарушение которых грозило тяжелыми разбирательствами с «оргвыводами», а иногда и последующим увольнением или даже лишением свободы.

Одним из результатов реформирования бухгалтерского учета в России явилось стимулирование творческого потенциала бухгалтера путем предоставления ограниченной свободы выбора способов и методов ведения бухгалтерского учета, предоставленной разными положениями по бухгалтерскому учету.

В современных условиях бухгалтерский учет становится одной из составляющих системы управления организацией. Бухгалтеры не только подготавливают информацию о результатах предпринимательской деятельности, но и принимают активное участие в прогнозировании, планировании, нормировании, анализе. Реализация указанной роли бухгалтера проследим на примере организации учета материалов.

Самостоятельность и инициативность при организации учета материалов бухгалтер должен проявлять при формировании учетной политики по нескольким направлениям:

во-первых, следует выбрать способ оценки материалов в системе бухгалтерского учета; во-вторых, следует выбрать способ оценки материалов при отпуске в производство и ином выбытии; в-третьих, следует принять решение создавать (не создавать) резерв под снижение стоимости материальных ценностей. По всем изложенным направлениям организация должна выбрать рациональные способы учета материалов, так как это влияет не только на конечные результаты финансовой деятельности организации, но и на формирование налогооблагаемой прибыли. Самым важным элементом учетной политики в части материалов является выбор способа их оценки при отпуске в производство и ином выбытии.

Основы учета, в том числе оценки материалов, находящихся в организациях на правах собственности, хозяйственного ведения и оперативного управления определены в нескольких нормативных документах, регулирующих бухгалтерский учет (1, 2). Так, в соответствии с ПБУ 5/01 материалы, отпущенные в производство или выбывающие иным образом, можно оценивать одним из четырех способов:

- ⇒ по себестоимости каждой единицы;
- ⇒ по средней себестоимости;
- ⇒ по себестоимости первых по времени приобретения материалов (метод ФИФО);
- ⇒ по себестоимости последних по времени приобретения материалов (метод ЛИФО).

Для принятия обоснованного решения по вопросу выбора оптимального варианта оценки материалов, бухгалтеру следует провести самостоятельно финансово-налоговый анализ результатов применения всех разрешенных способов, выявить и оценить влияние каждого из четырех допустимых методов оценки материалов на финансовые результаты, размер стоимости материалов на конец месяца, величину расходов, учитываемых при ис-

числении налога на прибыль. Финансово-налоговый анализ по указанным направлениям проведен на условных данных.

Способ оценки по себестоимости каждой единицы. Оценка отпущенных материалов по себестоимости каждой единицы должна применяться организацией в случае, если используемые материалы подлежат особому учету (драгоценные металлы, драгоценные камни, химические реактивы) или они не могут обычным образом заменять друг друга (особые детали для сборки изделий и т.п.)(2). При данном способе в аналитическом учете бухгалтер должен формировать информацию о движении материалов по таким показателям как: вид, количество, цена и остаток их по каждой партии.

Данный способ характеризуется повышенной аналитичностью информации об остатке материалов, их поступлении и выбытии. Тем организациям, которые не обязаны применять этот способ оценки материалов, целесообразно применять, если у них небольшая номенклатура используемых материалов и учет ведется с применением средств вычислительной техники. При большом разнообразии материалов и объемах выпускаемой продукции очень сложно своевременно учесть все изменения в движении материалов и определить из какой партии непосредственно был отпущен материал по назначению.

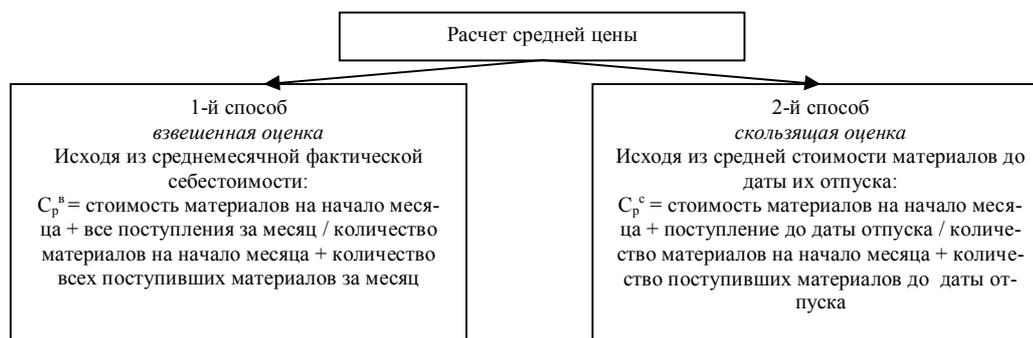
Предположив, что в условной организации ведется достоверный и своевременный аналитический учет движения материалов, была рассчитана фактическая себестоимость материалов, отпущенных в производство и на продажу (таблица 1).

Таблица 1

Оценка материалов по себестоимости каждой единицы

№ п/п	Показатели	Количество, м.	Цена за единицу, руб./м.	Сумма, руб.
1	Остаток на 01.03	100	10	1000
2	Поступило 02.03	300	11	3300
	02.03	200	10	2000
3	Отпущено:			
	- в производство 04.03	100	10	1000
	- в реализацию 04.03	300	11	3300
		100	10	1000
4	Поступило 10.03	1150	12	13800
5	Отпущено:12.03			
	- в производство	100	10	1000
	- в реализацию	800	12	960
		300	12	3600
6	Поступило 29.03	100	11	1100
		50	13	650
7	Остаток на 31.03.	200	X	2350
	в том числе	100	11	1100
		50	13	650
		50	12	600

При применении трех других способов оценки материалов, чтобы определить себестоимость материалов, отпущенных по разным направлениям, бухгалтер должен рассчитать их средние цены. В Методических рекомендациях предложено два способа расчета средней цены:



Варианты исчисления средней цены материалов организация также должна выбрать и раскрыть в учетной политике.

Далее, проанализируем результаты расчета стоимости материалов при применении каждого из трех оставшихся способов оценки материалов и исчисления средней цены.

Таблица 2

Оценка материалов способом средней фактической себестоимости
(взвешенная оценка)

№ п/п	Показатели	Количество, м	Цена за ед./м	Сумма, руб.
1	Остаток на 01.03:	100	10	1000
2	Поступило:			
	02.03	300	11	3300
		200	10	2000
	10.03	1150	12	13800
	29.03	100	11	1100
		50	13	650
	Итого поступило:	1800	х	20850
	Итого поступило с остатком:	1900	11,50 (21850/1900)	21850
3	Расход:	1700	11,5	19550
	в том числе			
	- на производство	1100	11,5	12650
	- на продажу	600	11,5	6900
4	Остаток на 31.03	200	11,5	2300

Таблица 3

Оценка материалов способом средней фактической себестоимости
(скользящая оценка)

№ п/п	Показатели	Количество, м	Цена за ед./м	Сумма, руб.
1	Остаток на 01.03	100	10	1000
2	Поступило:			
	02.03	300	11	3300
	02.03	200	10	2000
	Итого поступило с остатком:	600	10,5	6300
	04.03 Израсходовано:	500	10,5	5250
	- на производство	300	10,5	3150
	- на продажу	200	10,5	2100
	Остаток на 04.03.	100	10,5	1050
	Поступило:10.03	1150	12	13800
3	Итого поступило с остатком:	1250	11,88(14850/	14850
	12.03 Израсходовано:	1200	1250)	14256
	- на производство	800	х	9504
	- на продажи	400	11,88	4752
	Остаток:	50	11,88	594
	Поступило:29.03	100	11,88	1100
		50	11	650
4	Итого поступило с остатком	200	13	2344
	Остаток:31.03.	200	11,72 (2344/200)	2344
			11,72	

Методы ФИФО и ЛИФО являются относительно новыми в практике отечественного бухгалтерского учета. Они присущи рыночной экономике и установлены международными стандартами учета. Эти принципы позволяют учитывать инфляционные процессы,

вследствие которых цены на закупаемые материалы подвержены постоянным изменениям в течение отчетного периода.

По методу ФИФО (FIFO – first-in-first-out: первый пришел – первый ушел): оценка материалов производится по ценам первых закупок. Он основан на предположении, что материалы, первыми поступающие в производство, должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретения. Остаток запасов на конец отчетного периода оценивают по себестоимости последних по времени приобретения.

По методу ЛИФО (LIFO – last-in-first-out – последний пришел - первый ушел) – оценка материалов производится по ценам последних закупок. Этот метод основан на предположении, что материалы, отпущенные в производство, оцениваются по цене последнего их приобретения, затем предыдущего и т.д. При этом материалы, находящиеся на складе на конец месяца, оцениваются по себестоимости ранних по времени приобретения.

Таблица 4

Оценка материалов по методу ФИФО и ЛИФО (взвешенная оценка)

№ п/п	Показатели	Количество, м		Цена за ед./м		Сумма, руб	
		ФИФО	ЛИ-ФО	ФИФО	ЛИФО	ФИ-ФО	ЛИ-ФО
1	Остаток на 01.03	100		10		1000	
2	Поступило: 02.03 (1 партия) (2 партия) 10.03 (3 партия) 29.03 (4 партия) (5 партия) Итого поступило:	300 200 1150 100 50	300 200 1150 100 50	11 10 12 11 13	11 10 12 11 13	3300 2000 13800 1100 650 20850	3300 2000 13800 1100 650 20850
3	Израсходовано: в том числе: - на производство - на продажи	1700 1100 600	1700 1100 600	11,47 11,47 11,47	11,62 11,62 11,62	19500 12617 6882	19750 12780 6970
4	Остаток на 31.03 В том числе: - по цене партии - -	200 50 100 50	200 100 100 50	х 12* 11** 13***	х 11^ 10^^	2350 600 1000 650	2100 1100 1000 650

*- по цене 3 партии, ^ - по цене 1 партии,
** - по цене 4 партии, ^^ - по цене 2 партии,
*** - по цене 5 партии

Таблица 5

Оценка материалов по методу ФИФО и ЛИФО (скользящая оценка)

№ п/п	Показатели	Количество, м		Цена за ед./м		Сумма, руб	
		ФИФО	ЛИФО	ФИФО	ЛИФО	ФИФО	ЛИ-ФО
1	Остаток на 01.03:	100		10		1000	
2	Поступило: 02.03 (1 партия) (2 партия) 04.03 Израсходовано: в том числе: - на производство - на продажу Остаток на 04.03:	300 200 500 300 200 100	300 200 500 300 200 100	11 10 10,6 10,6 10,6 10	11 10 10,6 10,6 10,6 10	3300 2000 5300 3180 2120 1000	3300 2000 5300 3180 2120 1000
3	Поступило: 10.03 (3 партия) 12.03 Израсходовано:	1150 1200	1150 1200	12 11,83	12 11,92	13800 14200	13800 14300

4	в том числе:						
	- на производство	800	800	11,83	11,92	9464	9534
	- на продажу	400	400	11,83	11,92	4736	4766
	Остаток на 12.03:	50	50	12	10	600	500
	Поступило:						
	29.03 (4 партия)	100	100	11	11	1100	1100
	(5 партия)	50	50	13	13	650	650
	Остаток на 31.03.	200	200			2350	2250
	в том числе:						
	- по цене партии	50	50	13*	10^	650	500
	100	100	11**	11^^	1100	1100	
	50	50	12***	13^^^	600	650	

*- по цене 5 партии, ^ - по цене 2 партии,
 ** - по цене 4 партии, ^^ - по цене 4 партии,
 *** - по цене 3 партии, ^^ - по цене 5 партии.

Из таблиц 4 и 5 видно, что при использовании метода ФИФО величина стоимости материалов на конец отчетного периода и стоимости всех выбывших материалов, не зависит от способа расчета средней себестоимости (2350 и 19500 руб. соответственно). Это объясняется тем, что одни и те же материалы будут первыми пришедшими и первыми ушедшими независимо от того, когда они оцениваются: в конце месяца или в течение месяца. Вместе с тем способ расчета средней себестоимости влияет на себестоимость материалов, выбывших по разным направлениям. Это происходит за счет округления средней цены.

В результате применения метода ФИФО стоимость запасов на конец отчетного периода удастся максимально приблизить к текущей рыночной стоимости. При постоянном росте цен на материалы себестоимость проданной продукции занижается, в результате чего значение бухгалтерской прибыли растет. В период снижения цен на материалы происходит обратный процесс: возрастает себестоимость и снижается бухгалтерская прибыль. Соответствующим образом изменяется и налогооблагаемая база по налогу на прибыль.

Использование метода ЛИФО позволяет наиболее точно сопоставить доходы и расходы конкретного отчетного периода. Результаты расчетов стоимости материалов на конец отчетного периода и себестоимости запасов, отпущенных по разным направлениям, различаются в зависимости от используемого способа расчета средней цены (взвешенной или скользящей оценки). Стоимость материалов на остатке 2100 и 2250 руб., израсходованных – 19600 и 19750 руб. соответственно. Это связано с тем, что при взвешенной оценке учитываются все закупки материалов отчетного периода, которые соотносятся с расходами, а при скользящей оценке учитываются только последние закупки перед расходом материалов. Те закупки, которые были произведены после расхода не участвуют в расчетах, так как они увеличивают себестоимость материалов, оставшихся на конец отчетного периода.

Применение метода ЛИФО при росте цен на материалы приводит к наименьшей по сравнению с другими методами величине чистой прибыли вследствие того, что запасы, списываемые в расход, оцениваются по текущим рыночным ценам. В этом случае себестоимость продукции своевременно отражает колебания рыночных цен и организация получает более реальное представление о прибыли от продажи продукции.

Проведенные расчеты имеют большое значение для выявления и оценки влияния различных способов оценки материалов на бухгалтерскую и налогооблагаемую прибыль и стоимость материалов на конец месяца (таблица 6). Предположим, что выручка отчетного периода составляет 25000 руб., величина расходов по обычным видам деятельности отчетного периода (за исключением стоимости израсходованных материалов) составляет 1000 руб., определим величину прибыли и другие показатели при каждом способе оценки.

Таблица 6

Влияние метода оценки материалов на финансовые показатели

Финансовые показатели	Способы расчета средней цены						
	По себест-ти кажд. ед.	Взвешенная оценка материалов			Скользкая оценка материалов		
		По средней себест-ти	ФИФО	ЛИФО	По средней себест-ти	ФИФО	ЛИФО
Выручка, руб.	25000	25000	25000	25000	25000	25000	25000
Себест-ть израсход. материалов, руб.	19500	19550	19500	19750	19506	19500	19600
Остальн. расходы, руб.	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
Прибыль, руб.	4500	4450	4500	4494	4494	4500	4400
Стоимость материалов на конец месяца, руб.	2350	2300	2350	2100	2344	2350	2250
Процент возмещения расходов по приобрет. материалов	89,24	89,47	89,24	90,39	89,27	89,24	89,70

Из таблицы 6 можно сделать интересные выводы. При использовании методов средней себестоимости и ЛИФО существенное значение имеет выбранный способ расчета средней цены – взвешенная оценка или скользящая. В рассматриваемом примере самые низкие показатели прибыли (4250 руб.) и стоимости материалов на конец месяца (2100 руб.) получены в результате оценки материалов методом ЛИФО при взвешенной средней цене. Самые высокие показатели прибыли (4500 руб.) и стоимости материалов на конец месяца (2350 руб.) – результат использования метода ФИФО при любом способе расчета средней цены и метода оценки по себестоимости каждой единицы запасов.

Таким образом, в рассматриваемом примере для организации с точки зрения исчисления налога на прибыль наиболее оптимальным может быть применение метода ЛИФО при использовании системы периодического учета материалов. С точки зрения возмещения расходов по приобретению материалов и формирования новых финансовых ресурсов в условиях постепенного удорожания ресурсов оптимальным также можно считать метод ЛИФО, так как, оценка материалов по цене последней партии позволяет возместить в приведенном примере более 90 % расходов на приобретение оборотных средств. Кроме того, несмотря на меньшую величину прибыли, организация имеет большую величину всех финансовых ресурсов, направленных для приобретения материалов с целью совершения нового оборота (22980 руб.) в сравнении с оценкой материалов по методу ФИФО (22920 руб.).

Необходимо отметить, что с 1 января 2005 года в МСФО метод оценки запасов "ЛИФО" запрещен (4). Учитывая то, что российский бухгалтерский учет принимает рекомендации МСФО, то следует ожидать внесения изменений в ПБУ 5/01 в части оценки запасов. Запрещение метода "ЛИФО" в России приведет к неполному возмещению стоимости израсходованных материалов в процессе производства. Это будет приводить к неэффективному оттоку финансовых ресурсов, т.к. при применении других способов оценки материалов рыночные цены учитываются косвенно.

При стабильных ценах на материалы целесообразно применять для их оценки метод ФИФО при любой системе учета.

Если цены на отдельные виды материалов колеблются, то оптимальным будет способ их оценки по средней себестоимости, исчисленной по взвешенной средней цене.

Если оценивать систему учета материалов, т.е. способ расчета средней цены, то скользкая средняя цена не приемлема в условиях ручной обработки информации при большой номенклатуре материалов и частом отпуске. Кроме того, из показателей таблицы 8 видно, что затраты по оценке материалов таким способом не приносят большего экономического эффекта. Его применение не позволяет выполнить принципы рациональности и экономичности ведения бухгалтерского учета.

Реформирование бухгалтерского учета обязывает главных бухгалтеров принимать самостоятельные решения и аргументировать их для руководства. Обоснованный выбор метода оценки материалов характеризует не только квалификацию главного бухгалтера, но и налоговую и финансовую политику организации.

ЛИТЕРАТУРА

1. «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), приказ Минфина РФ от 09.06.01г. №44н.
2. **Волошин Д.А.** Комментарий к Методическим указаниям по применению ПБУ 5/01// Главбух. – 2002. - №4. – с.67-78.
3. **Астахов В.П.** Бухгалтерский (финансовый) учет: Учебное пособие. Серия «Экономика и управление». Ростов н/Д, Издательский центр «МарТ», 2002. – 832 с.
4. **Аверчев И.** Курс на МСФО//Консультант. – 2004. - №19. - С. 81

И.А.БОРОДАЙ

АНАЛИЗ ПРОЦЕССА ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ НАСЕЛЕНИЯ И ОРГАНОВ МЕСТНОГО САМОУПРАВЛЕНИЯ ПСКОВСКОГО РАЙОНА ПСКОВСКОЙ ОБЛАСТИ

В статье рассматриваются проблемы взаимодействия населения и органов местного самоуправления.

В 2003 году начался новый этап реформирования системы местного самоуправления в Российской Федерации, который связан с появлением нового федерального закона «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации». Главная цель реформы – максимально приблизить местную власть к населению, дать реальную возможность гражданам местного сообщества использовать свои права и обязанности в осуществлении местного самоуправления на своей территории. Эффективность этого процесса во многом зависит не только от наличия нормативно-правовых актов, обеспечивающих организационную и экономическую самостоятельность муниципальных образований, но и от понимания населением сущности местного самоуправления, от осознания своей роли в процессе управления на местах.

Чтобы стимулировать самоорганизационные процессы на уровне муниципальных образований (городских и сельских поселений, муниципальных районов и округов), необходимо преодолеть оторванность процесса местного самоуправления от непосредственных нужд и желаний населения. Федеральный закон 2003 года, в отличие от федерального закона 1995 года, закрепляет большее количество форм непосредственного осуществления населением местного самоуправления и участия населения в осуществлении местного самоуправления: местный референдум; муниципальные выборы; голосование по отзыву депутата, члена выборного органа местного самоуправления, выборного должностного лица местного самоуправления, голосование по вопросам изменения границ муниципального образования, преобразования муниципального образования; сход граждан; правотворческая инициатива граждан; публичные слушания; территориальное общественное самоуправление; собрания граждан; конференция граждан (собрание делегатов); опрос граждан; индивидуальные и коллективные обращения в органы местного самоуправления./1/