

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ

2.5. МЕТОД ПОЛИОЦЕНКИ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАПАСОВ: ПРАКТИЧЕСКОЕ ПРИМЕНЕНИЕ В УЧЕТЕ И ОТЧЕТНОСТИ

Ульянова Н.В., к.э.н., доцент, кафедра учета,
анализа и аудита, экономический факультет

*Московский государственный
университет им. М.В. Ломоносова, г. Москва*

В предложенной статье автор рассматривает практическое применение метода полиоценки при составлении финансовой отчетности. Метод полиоценки применяется к каждой статье оборотных активов и отражает как обесценение, так и удорожание оборотных материальных запасов. За счет информации об изменении стоимости и ценности в процессе операционного цикла финансовая отчетность раскрывает взаимосвязь эффективности операционной деятельности и финансового положения организации.

Развитие метода оценки во многом обусловлено информационными требованиями, предъявляемыми к отчетности. Цель отчетности, составленной в соответствии международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), – представить информацию внешним кредиторам, заемщикам, инвесторам для принятия решений об эффективности вложений финансовых и иных ресурсов в организацию. В финансовой отчетности используются различные оценки: историческая, текущая, возможная цена продажи, приведенная стоимость. Однако консервативный подход предопределяет выбор наименьшей оценки как наиболее уместной для ожиданий внешних заемщиков. Для оборотных запасов указанный принцип установлен непосредственно МСФО (IAS) 2 «Запасы» [1].

Следуя информационным требованиям внешних пользователей, международная финансовая отчетность обходит вопросы управления, которые в действительности не могут ни влиять на финансовое состояние организации, на будущие доходы ее заемщиков капитала. По нашему мнению, в финансовой отчетности необходимо использование таких оценок, которые раскрывают эффективность управления операционной деятельностью во взаимосвязи с финансовым положением организации, тем самым формируя логически целостную отчетную информацию.

Предложенный нами метод полиоценки [5] базируется на взаимосвязанных, корректирующих оценках, которые в совокупности составляют информацию о постепенном наращении созданной стоимости и ценности в операционном цикле и, в итоге, позволяют судить о финансовом состоянии организации и лиц, финансирующих ее деятельность. Метод полиоценки включает три стоимости. Первоначальная стоимость – затраты, связанные с приобретением оборотных материальных запасов. Нако-

пленная стоимость – сумма первоначальной стоимости материальных запасов и затрат, связанных с их переработкой и продажей. Альтернативная стоимость – потенциальная оценка продажи, уменьшенная на затраты, связанные с продажей. Все три стоимости последовательно формируются на счетах учета и раскрываются в отчетности так часто, как того требуют задачи управления.

Сравним процедурные особенности формирования оценки в соответствии с требованиями МСФО и метода полиоценки и проанализируем качество полученной отчетной информации.

Порядок формирования первоначальной стоимости материальных запасов

В соответствии с МСФО (IAS) 2 «Запасы» в себестоимость запасов включаются затраты на приобретение, к которым относятся: цена покупки, импортные пошлины и прочие налоги, затраты на транспортировку, погрузку-разгрузку и затраты, непосредственно относящиеся к приобретению запасов [1, п. 9].

Из приведенного определения следует, что в себестоимость приобретения запасов включаются затраты, привнесенные извне и возникающие до момента поступления материальных запасов на склад организации.

Что касается затрат на хранение, перемещение, проверку качества, сортировку, которые возникают после оприходования на склад и до потребления запасов, то для них предусмотрена отдельная норма МСФО (IAS) 2 «Запасы»: «себестоимость запасов должна включать все затраты на приобретение, затраты на переработку и прочие затраты, понесенные для того, чтобы обеспечить текущее местонахождение и состояние запасов» [1, п. 10].

Приведенная норма позволяет предположить, что любые затраты, которые возникают до момента потребления запасов включаются в затраты на приобретение, т.е. увеличивают первоначальную стоимость запасов.

Для полиоценки важно разделить затраты на приобретение, которые во многом навязываются организации контрагентами и конъюнктурой рынка, и затраты, связанные с доведением запасов до состояния, в котором они пригодны для использования в операционной деятельности. Первая группа затрат включается в первоначальную стоимость, влияние организации на ее величину ограничено.

Вторая группа затрат – это результат эффективной логистики закупок и технологии хранения и производства. Она формирует накопленную стоимость запасов (в данном случае накопленную стоимость до начала производства), т.е. отражает те затраты, которые вложены в запасы для того чтобы начать производственный цикл. Накопленная стоимость непрерывно растет до момента выбытия и / или использования запасов в производстве.

Проведенный анализ показал, что понятие первоначальной стоимости в трактовке МСФО несколько шире, чем аналогичное понятие в методе полиоценки. Первоначальная стоимость включает в себя в том

числе и затраты, произведенные до начала производства; метод полиоценки относит эти затраты к накопленной стоимости. Тем не менее, применение накопленной стоимости запасов до начала производства не противоречит принципам составления отчетности в соответствии с требованиями МСФО.

Порядок формирования накопленной производственной стоимости и стоимости продажи

В соответствии с МСФО (IAS) 2 «Запасы» затраты на переработку включают прямые переменные и косвенные постоянные (накладные производственные) затраты¹. При этом производственные накладные затраты распределяются на основе нормальной загрузки производственных мощностей [1, п. 13]. Если объем производства по факту оказался ниже ожидаемого, то распределенные нормативные затраты не корректируются. В результате себестоимость единицы выпуска ниже, чем если производилась корректировка исходя из фактической загрузки мощностей. Указанные затраты признаются в качестве расходов в период возникновения и одновременно уменьшают финансовый результат периода, в котором произошло снижение объема производства. Напротив, если фактический объем производства превысил ожидаемый, то сумма накладных производственных затрат, относимых на каждую единицу продукции, корректируется, т.е. себестоимость единицы выпуска уменьшается.

Следовательно, если объем производства снижается, то рост себестоимости выпущенной готовой продукции за счет повышения доли накладных затрат, приходящихся на единицу выпуска, не отражается в себестоимости единицы. Сверхнормативные накладные затраты списываются в сумме прочих затрат. Если объем выпуска растет, то ранее распределенные нормативные затраты корректируются и себестоимость единицы выпуска снижается.

Затраты на продажу в соответствии с МСФО (IAS) 2 «Запасы» признаются расходами отчетного периода, в котором они возникли, независимо от факта продажи готовой продукции [1, п. 16]. Следовательно, финансовый результат уменьшается на величину указанных затрат, хотя продажи еще не осуществлены.

Очевидно, что описанный порядок признания накладных производственных затрат и затрат на продажу подчинен принципу наименьшей оценки и принципу консерватизма, согласно которому организация должна быть в большей степени готова к признанию расходов и убытков, чем доходов и прибыли.

По нашему мнению, применение указанных принципов может приводить к неоднозначной трактовке данных финансовой отчетности и не в полной мере отвечает интересам внешних заемщиков капитала. Снижение объемов производства может свидетельствовать о том, что продукция не будет продана по

ранее установленной цене и / или будет продана в меньшем объеме и / или ее себестоимость будет расти в связи с дополнительными затратами, связанными с продажами. Однако искусственное сохранение себестоимости на ранее запланированном уровне создает иллюзию стабильности операционной деятельности и финансового положения в текущем и будущих отчетных периодах. Единовременное списание сверхнормативных накладных производственных затрат и затрат на продажу в текущем периоде может нивелироваться в среднесрочной перспективе другими доходами от операционной деятельности (например, снижением ранее созданных резервов под предстоящие затраты и расходы).

Следовательно, внешние кредиторы и заемщики получают недостаточную информацию, чтобы оценить риск того, что продукция, которая пока находится в стадии незавершенного производства или хранится на складе, может быть продана в меньшем объеме и / или с меньшей прибылью.

Принцип консервативности по своей сути противоречит принципу непрерывности деятельности, сопоставимости доходов и расходов, причинности и целостности информации. Происходит информационный разрыв между сущностью доходов и расходов. Доходы от продажи уменьшаются на сверхнормативные производственные расходы и расходы на продажу, которые могут относиться к произведенной, но не проданной продукции.

С одной стороны, такой порядок нацелен на поддержание наименьшей оценки себестоимости готовой продукции в балансе и на пессимистическое отражение финансового результата в отчетном периоде. С другой стороны, нарушается логика анализа доходов и сопряженных с ними расходов, что и позволяет в течение некоторого времени сохранять иллюзию стабильности финансового состояния организации. Аналогичное мнение высказывается в трудах отечественных и иностранных ученых [2, с. 189; 3, с. 46].

В отличие от описанной процедуры, метод полиоценки предполагает формирование накопленной стоимости запасов непрерывно, начиная с закупки и продолжая в периоде производства и продажи. Затраты, источником которых являются запасы на любой стадии операционного цикла, включаются в стоимость запасов. Накопленная стоимость, будучи продолжением философии процессного управления, предполагает капитализацию затрат бизнес-процессов, которые нацелены на создание ценности, позволяющей продать в итоге готовую продукцию.

Другими словами, накопленная стоимость – это сумма первоначальной стоимости запасов и затрат, которые возникли с момента оприходования материалов до фактической реализации готовой продукции. Капитализацию затрат предлагается отражать на счетах учета следующим образом (табл. 1).

Таблица 1

УЧЕТ НАКОПЛЕННОЙ СТОИМОСТИ ОБОРОТНЫХ ЗАПАСОВ В ОПЕРАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
-----------------------------------	-------	--------

¹ В данной статье не рассматриваются критерии классификации затрат. Хотя очевидно, что прямые и переменные затраты (равно как косвенные и постоянные затраты) относятся к различным классификациям.

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
Оприходованы материалы по первоначальной стоимости	10	60, 71
Признаны затраты, включенные в накопленную стоимость материалов до начала производства	10	60, 23, 25, 26
Материалы переданы в незавершенное производство по накопленной стоимости	20	10
Признаны затраты, включенные в накопленную производственную стоимость	20	70, 69, 23, 25, 26
Выпущена готовая продукция	43	20
Признаны затраты, включенные в накопленную стоимость продажи	43	60, 70, 69, 23, 26, 44

В учете для формирования накопленной стоимости может использоваться иерархический справочник статей затрат или другие аналитические инструменты по усмотрению организации.

В финансовой отчетности накопленная стоимость для каждого вида оборотных активов отражается как корректирующая статья к первоначальной стоимости, т.е. показывает, как на каждом этапе операционного цикла происходит прирост затрат внутри организации. Накопленная стоимость отражает эффективность управления себестоимостью.

Очевидно, что порядок формирования накопленной стоимости в учете и отчетности противоречит требованиям международной финансовой отчетности о единовременном списании сверхнормативных накладных производственных затрат и затрат на продажу. Чтобы сгладить это противоречие, полиоценка использует потенциальную стоимость продажи. Рассмотрим порядок формирования чистой цены продажи и потенциальной стоимости и их отражение в отчетности.

Сущность чистой цены продажи и потенциальной стоимости

В соответствии с п. 6 МСФО (IAS) 2 «Запасы» чистая возможная цена продажи – расчетная цена продажи в ходе обычной деятельности за вычетом расчетных затрат на завершение производства и расчетных затрат, которые необходимо понести для продажи [1, п. 6].

Для материальных запасов установлена специальная норма: сырье и прочие материалы, предназначенные для использования в производстве, не списываются до уровня ниже себестоимости, если готовую продукцию, в состав которой они войдут, предполагается продать по цене, соответствующей себестоимости или выше себестоимости [1, п. 32]. Фактически это означает нарушение принципов наименьшей оценки и консерватизма; оценка материальных запасов сохраняется на стабильном уровне первоначальной стоимости приобретения, хотя эта стоимость не является наименьшей.

Фактическая себестоимость незавершенного производства сравнивается с чистой ценой продажи, уменьшенной на величину затрат, необходимых для завершения производства и реализации готовой продукции. Рассмотрим порядок оценки незавершенного производства при отсутствии договорных отношений на продажу выпускаемой готовой продукции; при снижении цен на сырье и материалы;

при нарушении нормальной технологии производства.

При оценке фактической себестоимости незавершенного производства учитывается, в первую очередь, наличие договоров с покупателями и фиксирование объема продаж и твердой цены реализации. При этом качество договорных отношений (их длительность и стабильность) международными стандартами не принимаются во внимание. В результате для определения чистой цены продажи незавершенного производства используется:

- объем и цена, установленные договором на продажу (как правило, условия договоров нацелены на получение прибыли, поэтому обесценение незавершенного производства маловероятно);
- общая (экспертная) цена продажи готовой продукции при отсутствии договоров на продажу. В этом случае организации рекомендуется рассмотреть данный факт как условие для признания оценочного обязательства в учете и отчетности [1, п. 31] в связи с отсутствием покупателей и твердой (согласованной) цены реализации и объема.

Оценочное обязательство создается за счет прочих расходов, поэтому обесценение незавершенного производства в учете и отчетности не отражается.

Если чистая цена продажи готовой продукции опускается за счет снижения цен на сырье и материалы, то в учете отражается снижение цен на сырье и материалы. Поэтому признавать обесценение незавершенного производства (в состав которого входит сырье и материалы по уже сниженной цене), как правило, не требуется.

Если чистая цена продажи готовой продукции снижается за счет нарушения технологии производства и / или снижения качества готовой продукции, то в соответствии с принципом консерватизма затраты, связанные с нарушением технологии производства и качества, списываются одновременно при определении финансового результата как прочие затраты. Поэтому оценка оставшегося незавершенного производства, как правило, остается неизменной и соответствует обычному уровню себестоимости незавершенного производства.

Из приведенных положений следует, что фактически обесценение незавершенного производства осуществляется только при резком снижении цен на рынке идентичной (аналогичной) готовой продукции. Обычно это готовая продукция, цены на которую котируются на торговых биржах (зерно, кофе, мясо, живой скот, нефть и нефтепродукты, цветные, черные и драгоценные металлы, лес, некоторые продукты машиностроения и химических отраслей промышленности). В остальных случаях описанная процедура оценки позволяет поддерживать себестоимость незавершенного производства на стабильном уровне предыдущих отчетных периодов.

Аналогичный порядок оценки предусмотрен международными стандартами и для готовой продукции. При оценке разрешается использовать объем и цены, предусмотренные договором; при отсутствии договора – цены чистой продажи на доступном рынке. Обесценение готовой продукции отражается лишь при резком снижении цен. В остальных случаях производится единовременное признание расходов, связанных со

снижением объемов продаж, нарушений условий качества, начислением резервов. Списание указанных расходов при определении финансового результата отчетного периода позволяет сохранить себестоимость выпуска на стабильном уровне. Следовательно, процедура оценки, установленная МСФО, позволяет организации сохранять стабильность оценок оборотных запасов, тем самым формируя у внешних заемщиков оптимистические ожидания о будущих потоках денежных средств.

Метод полиоценки под потенциальной стоимостью понимает цену, по которой можно продать данный вид оборотных активов в текущий момент времени независимо от наличия или отсутствия активного рынка на идентичные активы. Потенциальная стоимость уменьшается на затраты, связанные с осуществлением сделки. По содержанию потенциальная стоимость аналогична чистой цене реализации, используемой в МСФО. Однако в отличие от МСФО потенциальная стоимость определяется:

- для каждого вида оборотных запасов, независимо от цены реализации запасов на следующих этапах операционного цикла;
- как в случае обесценения оборотных активов, так и в случае повышения их потребительской ценности на каждом этапе операционного цикла.

Эти процедурные особенности позволяют оценить вложенные затраты связаны с добавлением потребительской ценности, что значительно расширяет коммуникативность отчетной информации об управлении и его влиянии на финансовое положение организации. Рассмотрим, как можно интерпретировать отчетную информацию о снижении стоимости оборотных запасов на каждом этапе операционного цикла.

В случае повреждения, частичного устаревания материалов и / или снижения их рыночной цены потенциальная стоимость может оказаться ниже накопленной. В данном случае в учете и отчетности отражается снижение стоимости материалов. Если же на стадии незавершенного производства или готовой продукции потенциальная стоимость превосходит накопленную стоимость, то это свидетельствует об эффективности технологии производства и адекватной ассортиментной политики организации.

Для незавершенного производства потенциальная стоимость может быть ниже накопленной стоимости, так как спрос на незавершенное производство, как правило, отсутствует; рынок неактивен. Это свидетельствует о том, что период нахождения запасов виде незавершенного производства необходимо сводить к минимуму с учетом технологических особенностей. Если производственный цикл в силу технологии является длительным и / или срок годности годовой продукции существенно ограничен, то незавершенное производство имеет цену только в случае наличия стабильных договорных отношений с покупателями. В этом случае целесообразно для расчета потенциальной стоимости продажи незавершенного производства использовать цену продажи, установленную договором. Это позволит анализировать прирост затрат на стадии производства и формировать гибкую ценовую политику, ориентированную на покупателя. В остальных случаях

(при отсутствии активного рынка и заключенных договоров на последующую продажу) потенциальная стоимость незавершенного производства может быть признана нулевой.

Наконец, если потенциальная стоимость готовой продукции ниже накопленной стоимости, в то время как для материальных запасов наблюдается обратная ситуация или равенство оценок, то это свидетельствует о необходимости либо стимулировать спрос на имеющуюся готовую продукцию путем предоставления скидок и бонусов и иных инструментов продаж и / или о сокращении объемов выпуска. Если рынок готовой продукции не активен, а договора с покупателями не заключены, то потенциальная стоимость готовой продукции может быть также признана нулевой. В обоих случаях это есть сигнал о том, что операционная деятельность становится неэффективной и стабильность финансового положения организации находится под угрозой.

Использование потенциальной стоимости оборотных запасов на каждом этапе операционного цикла не требует проведения каких-либо расчетов, но предоставляет достаточную информацию для последующей оценки рентабельности операционной деятельности и прогнозирования потоков денежных средств. Эта информация полезна как для внутренних, так и внешних пользователей отчетности.

В учете и отчетности потенциальная стоимость отражается как разница между накопленной и потенциальной стоимостью для каждого вида оборотных активов, т.е. за счет бухгалтерской корректировки накопленная стоимость приводится к потенциальной стоимости. Последовательный переход к потенциальной стоимости, с одной стороны, сохраняет концептуальную основу международной финансовой отчетности, т.е. сохраняется эволюционный подход к совершенствованию учета и отчетности. С другой стороны, за счет предъявления новых требований к процедуре оценки значительно расширяется информация для оценки будущей прибыли и, как следствие, финансового состояния организации.

Рассмотрим, как на счетах учета отражаются бухгалтерские корректировки, связанные с изменением стоимости оборотных запасов.

Порядок отражения на счетах учета переоценки запасов

Согласно МСФО (*IAS*) 2 «Запасы», сумма любого списания стоимости запасов до чистой возможной цены продажи, и все потери запасов должны быть признаны в качестве расходов в том периоде, в котором имели место списание или потери. Сумма любого восстановления в отношении ранее проведенного списания запасов, вызванного увеличением чистой возможной цены продажи, должна быть признана как уменьшение величины запасов, отраженных в составе расходов, в том периоде, в котором произошло восстановление [1, п. 34]. Как видно, любое обесценение относится непосредственно на счет финансовых результатов, а любое восстановление стоимости уменьшает обесценение запасов, которое производится в текущем отчетном периоде.

Описанная процедура затрудняет выявление факторов, определяющих финансовый результат отчетного периода, так как переоценка уменьшает (увеличивает) финансовый результат, независимо от факта продажи оборотных запасов. Метод полиоценки предполагает обязательное разграничение результатов переоценки, относящихся к запасам, которые были в отчетном периоде, и результатов переоценки, которые относятся к запасам, числящимся в составе активов организации. По нашему мнению, любые затраты и убытки становятся безвозвратными только в том случае, если активы, к которым они относятся, выбывают. До момента выбытия указанные затраты и убытки не могут влиять ни на финансовое положение, ни на финансовые результаты организации в отчетном периоде. Это утверждение вытекает из принципа непрерывности деятельности и сопоставимости доходов и расходов.

В этой связи результаты переоценки, относящиеся к оборотным активам, предлагается отражать в виде резерва, который, с одной стороны, корректирует накопленную стоимость оборотных запасов; с другой стороны – корректирует прибыль / убыток будущих периодов. Для корректировки стоимости запасов предлагается использовать счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», который традиционно применяется для переоценки запасов. Однако в данном случае указанный счет должен иметь иное название – например, «Резерв под изменение стоимости оборотных запасов», поскольку он будет применяться как в случае обесценения, так и повышения потенциальной стоимости.

Для корректировки прибыли и убытка, вызванной изменением стоимости непроданных оборотных запасов, предлагается использовать счет 96 «Резервы предстоящих расходов». В данном случае счет 96 получает свое новое развитие: он становится активно-пассивным; его название следует также уточнить – «Резервы предстоящих прибылей и убытков». По дебету счета отражаются убытки от переоценки оборотных активов, по кредиту – прибыль от переоценки оборотных активов, которые предполагается использовать в операционной деятельности в будущем.

Использование счета 96 мы считаем вполне обоснованным, поскольку в настоящее время его природа – это информирование о возможных будущих расходах и оттоках денежных средств, связанных с признанием указанным расходов. В нашем случае это информирование не только о возможных расходах, но и доходах. Формирование таких данных в отчетности, не позволяет манипулировать скрытыми резервами, о которых упоминал И. Шер, когда предлагал использовать принцип «наименьшей оценки» [4, с. 100].

Порядок записей по счетам 14 и 96 представлен в табл. 2, 3.

Таблица 2

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ МЕТОДА ПОЛИОЦЕНКИ ПРИ ОБЕСЦЕНЕНИИ ОБОРОТНЫХ ЗАПАСОВ

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
Оприходованы материалы по первоначальной стоимости	10	60,71
Признаны затраты, включенные в накопленную стоимость материалов до начала производства	10	60,23
Признан резерв под обесценение материалов	96	14
Материалы переданы в незавершенное производство	20	10
Восстановлен резерв под обесценение материалов	96 сторно	14 сторно
Признаны затраты, включенные в накопленную производственную стоимость	20	70, 69, 23, 25, 26
Признан резерв под обесценение незавершенного производства	96	14
Выпущена готовая продукция	43	20
Восстановлен резерв под обесценение незавершенного производства	96 сторно	14 сторно
Признаны затраты, включенные в накопленную стоимость продажи	43	60, 70, 69, 23, 26, 44
Признан резерв под обесценение готовой продукции	96	14
Признан доход от продажи готовой продукции по цене продажи	62	90
Признан расход в виде накопленной стоимости готовой продукции	90	43
Восстановлен резерв под обесценение готовой продукции	96 сторно	14 сторно
Признан финансовый результат от продажи	90/99	99/90

Таблица 3

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ МЕТОДА ПОЛИОЦЕНКИ ПРИ УДОРОЖАНИИ ОБОРОТНЫХ ЗАПАСОВ

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
Оприходованы материалы по первоначальной стоимости	10	60,71
Признаны затраты, включенные в накопленную стоимость материалов до начала производства	10	60,23
Признан резерв под удорожание материалов	14	96
Материалы переданы в незавершенное производство	20	10
Восстановлен резерв под удорожание материалов	14 сторно	96 сторно
Признаны затраты, включенные в накопленную производственную стоимость	20	70, 69, 23, 25, 26
Признан резерв под удорожание незавершенного производства	14	96
Выпущена готовая продукция	43	20
Восстановлен резерв под удорожание незавершенного производства	14 сторно	96 сторно
Признаны затраты, включенные в накопленную стоимость продажи	43	60, 70, 69, 23, 26, 44
Признан резерв под удорожание готовой продукции	14	96
Признан доход от продажи готовой продукции по цене продажи	62	90
Признан расход в виде накоплен-	90	43

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
ной стоимости готовой продукции		
Восстановлен резерв под удорожание готовой продукции	14 сторно	96 сторно
Признан финансовый результат от продажи	90/99	99/90

Как видно, счет 14 не корреспондирует со счетами учета оборотных запасов; остаток по указанному счету является корректировкой (уточнением) стоимости запасов; в балансе остаток по счету 14 показывается в виде отдельной статьи для соответствующего вида оборотных запасов. На счете 14 ведется аналитический учет результатов переоценки в разрезе справочника номенклатур, применяемого для оборотных запасов.

Остаток по дебету и кредиту счета 96 в пассиве баланса показывается развернуто. Оборот по дебету отражается в составе капитала со знаком «минус» в виде корректирующей статьи прибыли отчетного периода и указывает на то, что фактическая прибыль пока не уменьшается, но есть вероятность,

что это произойдет в будущем. Оборот по кредиту означает, что в будущем есть вероятность роста прибыли от операционной деятельности.

Рассмотрим практический пример использования метода полиоценки и сравним информативность отчетных данных, полученных в соответствии с требованиями МСФО и метода полиоценки.

Пример. Организация приобрела 5000 кг сахара по цене 30 руб./кг. За время хранения его накопленная стоимость возросла до 32 руб./кг. Потенциальная цена продажи сахара – 27 руб./кг.

Организация изготавливает и продает кондитерский сироп. Срок хранения сиропа ограничен. Минимальные технологические затраты достигаются, когда для варки сиропа одновременно используется в производстве 3 000 кг сахара. Договор на продажу заключен только на 2 000 кг сиропа по цене реализации 33 руб./кг.

В учете отражаются следующие бухгалтерские записи (табл. 4).

Таблица 4

СРАВНИТЕЛЬНАЯ ТАБЛИЦА БУХГАЛТЕРСКИХ ЗАПИСЕЙ ПО УЧЕТУ ЗАПАСОВ

Содержание операции	Бухгалтерские записи в соответствии с МСФО			Бухгалтерские записи в соответствии с методом полиоценки		
	сумма	Дт	Кт	сумма	Дт	Кт
Первый отчетный период						
Оприходовано сырье	150 000 5000 кг * 30 руб./кг	10	60	150 000 5000 кг * 30 руб./кг	10	60
Признаны затраты, относящиеся к первоначальной (накопленной) стоимости	10 000 5000 кг * 2 руб./кг	10	23, 25	10 000 5000 кг * 2 руб./кг	10	23, 25
Отражено обесценение материалов по потенциальной стоимости	25 000 5000 кг * (32 руб. – 27 руб.)	91	10	25 000 5000 кг * (32 руб. – 27 руб.)	96	14
Второй отчетный период						
Отпущены и потреблены материалы в производстве	81 000 3000 кг * 27 руб./кг	20	10	96 000 (150 000 руб. + 10 000 руб.) / / 5 000 кг * 3 000 кг	20	10
Восстановлен резерв под обесценение	–	–	–	15 000 3 000 кг * (32 руб. – 27 руб.)	96 ст.	14 ст.
Начислены затраты по производству готовой продукции	4 500	20	23, 25	4 500	20	23, 25
Создан резерв (оценочное обязательство) под обесценение незавершенного производства	28 500 27 руб. * 1 000 кг + 4 500 руб. / 3 000 кг * 1 000 кг	91	96	100 500 96 000 руб. + 4 500 руб.	96	14
Выпущена готовая продукция [справочно: себестоимость единицы]	57 000 (3 000 кг * 27 руб. + + 4 500 руб. / 3 000 кг * * 2000 кг) [28,5 руб./кг]	43	20	67 000 (96 000 руб. + 4 500 руб.) / / 3 000 кг * 2 000 кг [33,50 руб./кг]	43	20
Восстановлен резерв под обесценение незавершенного производства	–	–	–	67 000 100 500 руб. / 3 000 кг * * 2 000 кг	96 ст.	14 ст.
Создан резерв под обесценение готовой продукции	–	–	–	1000 2 000 кг * (33,50 руб. – 33,00 руб.)	96	14
Начислен доход от реализации готовой продукции	66 000 (2 000 кг * 33,00 руб./кг)	62	90	66 000 (2 000 кг * 33,00 руб./кг)	62	90
Списана себестоимость продаж	57 000	90	43	67 000	90	43
Восстановлен резерв под обесценение готовой продукции	–	–	–	1 000	96 ст.	14 ст.
Отражен финансовый результат от продажи	9 000 (66 000 руб. – 57 000 руб.)	90	99	1000 (66 000 руб. – 67 000 руб.)	99	90

При оценке незавершенного производства по МСФО используется чистая цена продажи готовой

продукции 33,00 руб./кг. Указанная цена должна быть уменьшена на величину затрат, связанных с

доведением незавершенного производства до состояния готовой продукции, подлежащей продаже. Величина указанных затрат составляет 4 500 руб. В незавершенном производстве числится 1 000 кг. Следовательно, расчетная величина затрат составляет 1 500 руб. (4 500 руб. / 3 000 кг * 1 000 кг). Для определения чистой цены реализации незавершенного производства необходимо указанные затраты вычесть из цены продажи готовой продукции: 33,00 * 1 000 кг – 1 500 руб. = 31 500 руб. По данным учета фактическая стоимость незавершенного производства составляет 28 500 руб. Как видно, за счет отражения обесценения материалов фактическая стоимость незавершенного производства меньше, чем его расчетная величина. Поэтому обесценение незавершенного производства не отражается.

Следует отметить, что в данном случае чистая цена продажи готовой продукции 33,00 руб./кг выше чем себестоимость выпуска по данным учета.

Поэтому даже при отсутствии договора на продажу оставшегося сиропа в количестве 1 000 кг организация может не создавать условное обязательство. Однако исходя из принципа консервативности, бухгалтер начислил оценочное обязательство.

При использовании метода полиоценки следует учесть, что договор на продажу готовой продукции, находящейся на стадии незавершенного производства, пока не заключен.

Поскольку продукция имеет ограниченный срок хранения, то исходя из принципа наименьшей оценки было принято решение принять потенциальную стоимость незавершенного производства за нулевую. Сравним фрагменты отчетных данных (табл. 5-7).

Таблица 5

СРАВНИТЕЛЬНЫЙ ФРАГМЕНТ БАЛАНСА В СООТВЕТСТВИИ С МСФО

Статья баланса	МСФО	
	актив	пассив
На конец первого отчетного периода		
Материальные запасы	135 000	–
Прибыль / убыток отчетного периода	–	(25 000)
Кредиторская задолженность за материалы	–	160 000
Итого	135 000	135 000
На конец второго отчетного периода		
Материальные запасы	54 000	–
Незавершенное производство (НЗП)	28 500	–
Дебиторская задолженность	66 000	–
Прибыль / убыток отчетного периода	–	(44 500) [66 000 – – 57 000 – – 25 000 – – 28 500]
Кредиторская задолженность за материалы	–	160 000
Кредиторская задолженность по текущим затратам на производство	–	4 500
Оценочное обязательство	–	28 500
Итого	148 500	148 500

Таблица 6

ФРАГМЕНТ БАЛАНСА НА ОСНОВЕ МЕТОДА ПОЛИОЦЕНКИ

Статья баланса	Актив	Пассив
Конец первого отчетного периода		
Материальные запасы	145 000	–
В том числе:		
первоначальная стоимость	150 000	–
накопленная стоимость	10 000	–
потенциальная стоимость	(25 000)	–
Возможная корректировка прибыли / убытка будущих отчетных периодов	–	(25 000)
Кредиторская задолженность	–	160 000
Итого	135 000	135 000
Конец второго отчетного периода		
Материалы	54 000	–
В том числе:		
первоначальная стоимость	60 000	–
накопленная стоимость	4 000	–
потенциальная стоимость	(10 000)	–
НЗП	0	–
В том числе:		
накопленная стоимость	33 500	–
потенциальная стоимость	(33 500)	–
Дебиторская задолженность	66 000	–
Прибыль / убыток отчетного периода	–	(1 000) [66 000 – – 67 000]
Возможная корректировка прибыли / убытка будущего отчетного периода	–	(43 500) [10 000 + + 33 500]
Кредиторская задолженность за материалы	–	160 000
Кредиторская задолженность по текущим затратам на производство	–	4 500
Итого	120 000	120 000

Таблица 7

СРАВНИТЕЛЬНЫЙ ФРАГМЕНТ ОТЧЕТА О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ НА КОНЕЦ ВТОРОГО ОТЧЕТНОГО ПЕРИОДА

Статья	Сумма по МСФО	Сумма при методе полиоценки
Доход от продажи	66 000	66 000
Себестоимость продажи	(57 000)	(67 000)
Прибыль / убыток от реализации	9 000	(1 000)
Прибыль / убыток от изменения оценки и оценочные обязательства	(53 500) [25 000 + + 28 500]	–
Прибыль / убыток	(44 500)	(1 000)

Баланс за первый отчетный период в обоих случаях имеет одинаковый итог – 135 000 руб.

Баланс за второй отчетный период, составленный в соответствии с требованиями МСФО, отражает рост актива до 148 500 руб. По данным баланса это связано с осуществлением операционной деятельности и получением прибыли от продаж в сумме 9 000 руб. Что касается убытка в отчете о финансовых результатах – 44 500 руб. – то он может быть в среднесрочной перспективе нивелирован за счет других видов прочих доходов (курсовых разниц, процентов, снижением начисленных резервов и т.д.). В целом отчетность отражает начало опера-

ционной деятельности, рост оборотных активов, рост платежеспособности в краткосрочной перспективе. В будущем за счет расширения операционной деятельности финансовое положение организации может улучшиться; убытки могут уменьшиться.

Баланс за второй отчетный период, составленный в соответствии с методом полиоценки, отражает сокращение активов до 120 000 руб. За счет корректирующей статьи прибыли / убытка в пассиве видно, что сокращение капитала происходит за счет неэффективного использования оборотных активов. Данные актива баланса указывают, что наибольший разрыв между накопленной и потенциальной стоимостью наблюдается на стадии незавершенного производства. Поэтому при отсутствии договорных отношений с покупателями производство невыгодно; предполагаемый убыток 33 500 руб.

Если реализовывать сахар без дополнительной обработки, то убыток по данным баланса составит 10 000 руб. (60 000 руб. + 4 000 руб. – 54 000 руб.). Наименьшие убытки возникают на стадии продажи готовой продукции, где разрыв между накопленной и потенциальной стоимостью минимальный, что видно из отчета о финансовом результате. Организации целесообразно стимулировать спрос на кондитерский сироп, например, за счет предоставления отсрочки платежа или дополнительной скидки с продажной цены, чтобы продать готовую продукцию, которая пока числится в незавершенном производстве, и переработать остатки сырья. В этом случае организации, вероятно, удастся сохранить платежеспособность в краткосрочном периоде.

Таким образом, основные отличия метода полиоценки от метода оценки в соответствии с МСФО относительно оборотных материальных запасов состоят в следующем:

- полиоценка включает в себя три последовательные оценки (первоначальная, накопленная, потенциальная), которые формируются так часто, как того требуют задачи управления;
- накопленная стоимость предполагает капитализацию затрат в соответствии с допущением непрерывности деятельности организации;
- потенциальная стоимость определяется для каждого вида материальных запасов;
- потенциальная стоимость используется как для отражения обесценения, так и удорожания запасов;
- потенциальная стоимость для незавершенного производства и готовой продукции определяется не столько исходя из наличия активного рынка, сколько из наличия стабильных договорных отношений (это правило обязательно для продукции с коротким сроком хранения и / или длительным производственным циклом).

За счет метода полиоценки финансовая отчетность как бы вмещает в себя управленческий раздел, за счет чего и происходит раскрытие взаимосвязи между операционной деятельностью и финансовым состоянием организации. Между тем, если данные управленческого характера, по мнению организации, носят строго конфиденциальный характер, то они могут не раскрываться в балансе. Баланс может быть сведен к потенциальной стоимости (чистой цене продажи). В принципе такая отчетность не противоречит концепции МСФО. Следовательно, несмотря на существенные отличия

полиоценки, организации могут использовать ее при ведении учета и отчетности в соответствии с МСФО, хотя процедурные особенности полиоценки

потребуется либо некоторой трансформации полученной отчетности, либо их подробного изложения в пояснительной записке.

Литература

1. Запасы [Электронный ресурс] : междунар. стандарт финансовой отчетности IAS 2 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 25 нояб. 2011 г. №160. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
2. Обербринкманн Ф. Современное понимание бухгалтерского баланса [Текст] : пер. с нем. / Франк Обербринкманн ; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 189 с.
3. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета [Текст] / Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 46 с.
4. Соколов Я.В. История бухгалтерского учета [Текст] : учеб. / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 100 с.
5. Ульянова Н.В. Теоретические подходы к оценке запасов [Текст] / Н.В. Ульянов // Аудит и финансовый анализ. – 2016. – №4.

Ключевые слова

Оборотные запасы; материалы; незавершенное производство; готовая продукция; оценка; первоначальная стоимость; чистая цена продажи; обесценение запасов; переоценка запасов; финансовое состояние.

Ульянова Наталья Васильевна

РЕЦЕНЗИЯ

В представленной публикации автор продолжает научно-практическое исследование метода полиоценки запасов, предложенного им ранее. Автор доказывает, что метод полиоценки обесценивает пользователей отчетности целостной и взаимосвязанной информацией за счет последовательного раскрытия первоначальной, накопленной и потенциальной стоимости в отчетности.

В публикации детально рассматриваются технические инструменты традиционного метода оценки и полиоценки и сравнивается качество получаемой отчетной информации. Предложенный метод полиоценки, не нарушая концепции международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), предлагает эволюционное развитие учета как системы, в которой управленческие и финансовые аспекты отчетности рассматриваются в единстве. В этой связи статья представляет несомненный научный интерес.

Информационные преимущества полиоценки демонстрируются на практическом примере. На основании форм баланса и отчета о финансовых результатах, составленных в соответствии с требованиями МСФО и метода полиоценки, автор показывает, как расширяется отчетная информация и возможности ее интерпретации. Разработанный инструментарий может использоваться организациями в учетной практике уже сегодня, причем не только для составления отчетности в соответствии с требованиями МСФО, но и в соответствии с концепцией интегрированной отчетности.

Это значительно повышает актуальность публикации и ее практическую ценность; статья может быть интересна бухгалтерам, аудиторам, аналитикам, собственникам бизнеса и всем лицам, заинтересованным в деятельности экономического субъекта.

Представленная статья содержит научную новизну и практическую ценность и отвечает требованиям, предъявляемым к работам, размещаемым в научных журналах.

Суйц В.П., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой учета, анализа и аудита Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова, г. Москва.

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ