2.4. УЧЕТ И ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ТОВАРНЫХ ЗАПАСОВ (ПРИМЕНЕНИЕ СИСТЕМЫ ПЕРИОДИЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАПАСОВ)

Ташназаров С.Н., к.э.н., доцент, кафедра бухгалтерского учета и аудита

Самаркандский институт экономики и сервиса, г. Самарканд

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ

Изучение международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) и разработка соответствующих методологических руководств по применению стандартов является актуальным. Для применения системы периодического учета для национальных компаний автор предлагает открыть ряд бухгалтерских счетов для определения показателей чистой закупки, себестоимости закупок, себестоимости реализованных товаров, чистой реализации и валовой прибыли.

В статье обоснуется методологический порядок определения себестоимости закупок и себестоимости реализованных товаров на счетах.

Переход на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) является актуальным вопросом развития бухгалтерского учета в Содружестве Независимых Государств (СНГ). Необходимость признания и внедрения МСФО обусловлено еще и тем, что Комиссиям ценных бумаг и биржам для иностранной котировки требуется составление финансовой отчетности на основании международных стандартов. Поэтому изучение МСФО, вопросы трансформации национальных стандартов, разработка методических порядков признания, оценки каждой статьи бухгалтерского баланса являются актуальными. Одним из международных стандартов является МСФО 2 «Запасы», основной целью которого является определение порядка учета и оценки запасов. Очень важными вопросами являются оценка, признание и порядок определения таких показателей, как себестоимость закупок и себестоимость реализованных товаров, которые отражаются в финансовой отчетности. Данная статья посвящена этим вопросам, поэтому является актуальной.

В международной практике широко используется система периодического учета запасов.

В системе периодического учета нет необходимости ведения ежедневной записи в аналитических регистрах о приходах и расходах товарных запасов по каждой номенклатуре товаров. В конце отчетного периода остатки имеющихся товарных запасов определяются путем проведения инвентаризации, т.е. запасы пересчитываются по наличию. Себестоимость реализованных товаров не может быть определена до тех пор, пока не будут известны результаты проведенной инвентаризации. Для применения этой системы учета запасов нужна будет разрабатывать учетную политику, где предусматривается порядок и сроки проведения инвентаризации, счета, применяемые для учета себестоимости запасов, и их корреспонденция, порядок определения себестоимости реализованных товаров. Преимуществом этой системы являются небольшие издержки ведения учета, отсутствие необходимости детального учета и определения себестоимости каждой партии отправленных к реализации товаров. При этой системе учета путем соответствующих бухгалтерских проводок начальные товарные запасы списываются, а конечные товарные запасы восстанавливаются по данным новой проведенной инвентаризации. Основным недостатком этой системы является отсутствие учетных данных об остатках конкретных товаров на желаемый момент до проведения инвентаризации. Несмотря на это, система периодического учета запасов успешно применяется во многих розничных торговых предприятиях.

В зарубежной практике применения системы периодического учета позволяет определить первоначальную стоимость товаров, себестоимости реализованных товаров и финансовых результатов путем использования следующих счетов: «Закупки», «Скидки на закупки», «Возврат закупок и уценка закупленных товаров», «Счета к получению», «Счета к оплате», «Денежные средства», «Товарные запасы», «Реализация», «Скидки на реализацию», «Возврат реализации и уценка реализованных товаров», «Транспортно-закупочные расходы», «Транспортно-отправочные расходы», «Результаты торговли», «Финансовые результаты», «Нераспределенная прибыль».

Изучая зарубежную методологическую литературу, порядок применения периодической системы можно объединить в три подхода.

Первому подходу можно отнести методологический порядок, указанный Р.Х. Хермонсоном и др. [4], К. Ларсоном и др. [5]. Согласно этому подходу, финансовые результаты определяются в одном этапе, непосредственно на счете «Финансовые результаты». Эти авторы при периодической системе учета товаров для определения закупок, продажи и себестоимости реализованных товаров предлагает использовать следующие бухгалтерские записи.

1. При закупке товаров от поставщиков [4, с. 217; 5, с. 192]:
   - счет закупки (на сумму закупленных товаров);
   - счета к оплате (на сумму к оплате за эти товары).
2. На сумму скидки, предоставленной поставщиками [4, с. 217; 5, с. 192]:
   - счета к оплате (на сумму предоставленной скидки);
   - счет скидки на закупки (на сумму предоставленной скидки).
3. На сумму при возврате товаров поставщикам или уценки товаров поставщиками (при низком качестве, бое и порче товаров или при утрате качества товаров) [4, с. 218; 5, с. 193]:
   - счета к оплате (на сумму возврата и уценки товаров);
   - счет возврата закупок и уценки закупленных товаров (на сумму возврата и уценки товаров).
4. На сумму транспортных расходов перевозки и доставки товаров [4, с. 219; 5, с. 194]:
   - транспортно-закупочные расходы (на сумму транспортных расходов доставки товаров);
   - денежные средства (оплаченные транспортные расходы).
5. При продаже товаров покупателям [4, с. 212; 5, с. 87]:
   - счета к получению (на сумму проданных товаров);

   - реализация (на сумму проданных товаров).
6. При предоставлении скидок покупателям [4, с. 212; 5, с. 189]:
   - скидки на реализацию (на сумму предоставленных скидок);
   - счета к получению (на сумму предоставленных скидок).
7. При возврате проданных товаров от покупателей или уценке проданных товаров [4, с. 213; 2, с. 188]:
   - возврат реализации и уценка проданных товаров (на сумму возврата или уценки проданных товаров);
   - счета к получению (на сумму возврата или уценки проданных товаров).
8. На сумму транспортных расходов, связанных с отправкой товаров [4, с. 219]:
   - транспорт – отправка, расходы (на сумму транспортных расходов проданных товаров);
   - денежные средства (на сумму оплаченных транспортных расходов).
9. В конце отчетного периода после определения товарных остатков путем инвентаризации этот остаток восстанавливается, и все счета имеющегося кредитового оборота закрываются с помощью следующих бухгалтерских проводок [4, с. 231; 5, с. 200]:
   - Д-т «Конечный остаток товарных запасов» (конечный остаток товарных запасов);
   - Д-т «Реализация» (на сумму проданных товаров);
   - Д-т «Скидки на закупок» (скидка на закупку поставщиками);
   - Д-т «Возврат закупок и уценка закупленных товаров» (возврат или уценка);
   - К-т «Финансовые результаты» (на общую сумму дебетуемых счетов).
10. В конце отчетного периода начальный остаток товарных запасов списывается, и все счета, имеющие дебетовые обороты, закрываются с помощью следующих проводок [4, с. 231; 5, с. 201]:
   - Д-т «Финансовые результаты» (на общую сумму всех кредитуемых счетов);
   - К-т «Начальный остаток товарных запасов (конечный остаток прошлого отчетного периода);
   - К-т «Скидки на реализации» (скидки, предоставленные покупателям);
   - К-т «Возврат реализации и уценка проданных товаров» (возврат и уценка);
   - К-т «Закупки» (закупленные товары);
   - К-т «Транспортно-закупочные расходы (транспортные расходы на доставку товаров);
   - К-т «Транспорт – отправка, расходы (транспортные расходы проданных товаров);
   - К-т «Расходы на продаже» (расходы на продажи);
   - К-т «Административные расходы» (административные расходы).
11. В конце отчетного периода счет «Финансовые результаты» закрывается:
   - Д-т «Финансовые результаты» (разница между кредитовым и дебетовым оборотами);
   - К-т «Нераспределенная прибыль» или «Собственный капитал» (прибыль).
12. Счета к получению и счета к оплате корреспондируются со счетами денежных средств.

К второму подходу можно отнести методический порядок, отмеченный Ф. Вудом. Автор в своей книге обоснует на практическом примере отмеченные бухгалтерские проводки – 1, 3, 4, 5, 7 – авторами первого подхода. В отличие от первого подхода, автор предлагает отражать товарные запасы и с ними связанные финансовые результаты на одном комбинированном счете «Торговля, прибыли и убытки» на нескольких этапах [1, 34-42-с.; 88-96-с;114-12-с.]. Ознакомимся с сущностью и методическим порядком каждого этапа.

Первоначально на первом этапе на счете «Торговля, прибыли и убытки» определяется сумма чистой закупки (от валовой закупки отнимается сумма возврата закупок):

- «Торговля, прибыли и убытки» (сумма кредитуемых счетов);
- «Закупки» (на сумму закупленных товаров);
- «Возврат закупок» (минус возврат товаров поставщикам).

На втором этапе определяется себестоимость реализованных товаров (на сумму чистой закупки, определенной на первом этапе, прибавляются начальные остатки товарных запасов и транспортно-закупочные расходы и отнимается конечные товарные запасы):

- «Торговля, прибыли и убытки» (сумма кредитуемых счетов);
- «Начальные товарные запасы (начальные товарные запасы);
- «Доставка» (транспорно-закупочные расходы);
- «Конечные товарные запасы» (минус конечные товарные запасы).

На третьем этапе определяется сумма чистой реализации (от валовой реализации отнимается возврат реализации). Этот процесс отражается со следующими проводками:

- «Реализация» (на сумму валовой реализации);
- «Возврат реализации» (минус возврат товаров покупателям);
- «Торговля, прибыли и убытки» (на общую сумму дебетуемых счетов).

На четвертом этапе определяется валовой доход от реализации товаров. Для этого не требуется дополнительные бухгалтерские проводки. Для определения валового дохода от общей суммы чистой реализации, которая отражена на комбинированном счете «Торговля, прибыли и убытки», и определенные на третьем этапе, отнимается сумма себестоимости реализованных товаров, определенная на втором этапе расчетов.

На последнем, пятом, этапе определяется сумма чистой прибыли. Для этого управленческие и операционные расходы (заработная плата, освещение и отопление, арендная плата, расходы транспорт-отправки и др.) с помощью следующих бухгалтерских проводок переносятся на счет финансовых результатов:

- «Торговля, прибыли и убытки» (на общую сумму кредитуемых счетов);
- «Расходы на реализацию» (на сумму реализации);
- «Административные расходы» (на сумму административных расходов).

К третьему подходу можно отнести работы Р. Либби, Р. Энтони и др. В отличие от других подходов, авторы предлагают и показывают методический порядок определения себестоимости реализованных товаров с использованием счета себестоимости реализованных товаров.

Р. Либби и другие авторы отмечают в своих работах бухгалтерские проводки – 1, 2, 3, 5, 7, – отраженные в работах авторов первого подхода [6, с. 377-379].

Авторы отмечают, что «Возврат закупок и уценка закупленных товаров», «Скидки на закупки» относятся на уменьшение себестоимости закупок, и в результате остаток счета «Закупки» отражает чистую стоимость закупок.

Таким же образом «Возврат реализации и уценка проданных товаров», «Скидка на реализацию» также относятся на уменьшение суммы реализации. В результате остаток счета «Реализация» отражает сумму чистой реализации.

После определения чистой закупки и чистой реализации на счете «Себестоимость реализованных товаров» формируется все необходимые информации для расчета себестоимости реализованных товаров. Операции, связанные с этим процессом, отражается с помощью следующих бухгалтерских проводок.

В конце отчетного периода восстанавливаются конечные товарные запасы, определенные путем инвентаризации:

- «Конечные товарные запасы» (определенные конечные товарные запасы);
- «Себестоимость реализованных товаров» (конечные товарные запасы).

Начальные товарные запасы списываются, и все счета, имеющие дебетовые обороты, закрываются с помощью проводки:

- «Себестоимость реализованных товаров» (на общую сумму кредитуемых счетов);
- «Начальные товарные запасы» (конечные запасы прошлого отчетного периода);
- «Закупки» (на сумму закупленных товаров).

В результате этих проводок на счете «Себестоимость реализованных товаров» формируется нужная информация для расчета показателя «Себестоимости реализованных товаров», т.е. разница между дебетовым и кредитовым оборотам дает сумму названного показателя. Другие вторые и третье этапы работ осуществляются так же как на втором подходе.

Согласно Национального стандарту бухгалтерского учета (НСБУ) Республики Узбекистан «План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и инструкция по их применению» №21, разработаны методический порядок применения периодической системы учета товарных запасов с использованием бухгалтерских счетов. На наш взгляд, применяемая методика определения себестоимости реализованных товаров на торговых предприятиях отвечает требованиям принципов бухгалтерского учета. Основываясь на бухгалтерских проводках, приведенных в НСБУ №21, можно выявить следующую формулу определения себестоимости реализованных товаров:

- закупка товаров при периодической системе учета товаров – 28 750,0 тыс. сумм.;
- плюс: уменьшение товарных остатков;
- минус: увеличение товарных остатков – 2 950,0;
- себестоимость реализованных товаров – 25 800,0.

Существует необходимость совершенствовать эту методику учета запасов. Основываясь на международном опыте для учета показателей товарных запасов, себестоимости реализованных товаров, чистой реализации и валовой прибыли в Плане счетов до счетов, предназначенных для определения финансовых результатов, предлагаем открыть следующие транзитные счета:

- 1710 «Закупки» – для учета суммы закупок и других поступлений от поставщиков (вместо действующего счета 9140);
- 1720 «Скидки на закупки» – для учета суммы скидок, предоставленных поставщиками;
- 1730 «Возврат закупок» – для учета суммы возврата товаров и уценке закупленных товаров;
- 1810 «Транспортно-заготовительные расходы» – для учета суммы транспортно-заготовительных расходов;
- 1820 «Налоги и сборы, связанные с процессом закупок» – для учета налогов, таможенных пошлин и других сборов, связанных с процессом закупок;
- 1830 «Посреднические услуги при закупке»;
- 1840 «Сертификация и расходы по испытанию» – для учета расходов по сертификации и испытанию согласно техническим условиям;
- 1850 «Другие расходы, связанные с процессом закупок» – для учета других расходов, связанных с процессом закупок;
- 1910 «Скидки на реализацию» – для учета сумм предоставленных скидок покупателям;
- 1920 «Возврат реализации и уценка реализованных товаров» – для учета сумм товаров, возвращенных от покупателей, а также уценки реализованных товаров по причине порчи и потери качества;
- 9140 «Себестоимость закупленных товаров при периодической системе учета» – для учета себестоимости закупок;
- 9910 «Результаты торговли» – для определения валовой прибыли от реализации;
- 9920 «Финансовые результаты от операционной деятельности» – для определения прибыли от операционной деятельности.

Рассмотрим методологический порядок определения себестоимости закупок, себестоимости реализованных товаров и финансовых результатов при периодическом учете товарных запасов на основе использования выше предлагаемых счетов. Результаты научных разработок по корреспонденции бухгалтерских счетов при периодическом учете товарных запасов приводим табл. 1.

На основании табл. 1 можно отметить некоторые преимущества и особенности предлагаемой методику определения себестоимости закупок, себестоимости реализованных товаров и финансовых результатов при периодической системе учета товарных запасов.

Во-первых, в предлагаемой методике для учета процесса закупки, перевозки и транспортировки, скидки на закупки, возврата закупок и уценки закупленных товаров предназначаются отдельные счета, порядок открытия и ведения которых отвечают требованием международных принципов бухгалтерского учета.

Во-вторых, в табл. 1 обоснуется методологический порядок определения себестоимости закупок на отдельном счете 9140 «Себестоимость закупки товарно-материальных ценностей при периодической системе».

Согласно этой методике, все затраты, связанные с процессом закупки и скидок на закупки, учитывается на соответствующих и предназначенных для этой цели счетах 1710, 1720, 1730, 1810, 1820, 1830, 1840, 1850, 1910, 1920.

Таблица 1

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЙ ПОРЯДОК РАСЧЕТА СЕБЕСТОИМОСТИ ЗАКУПОК И СЕБЕСТОИМОСТИ РЕАЛИЗАЦИИ ПРИ ПЕРИОДИЧЕСКОЙ СИСТЕМЕ УЧЕТА ТОВАРНЫХ ЗАПАСОВ[1]

№	Содержание хозяйственных операций	Счета*		Сумм, тыс. сум
		дебет	кредит	
1	При закупке товаров от поставщиков	1710	6010	12500,0
2	Принято к оплате поставщикам, транспортные расходы на доставку этих товаров	1810	6010	185,0
3,	Согласно условиям договора, поставщикам предоставлена скидки на закупки	6010	1720	125,0
4,	Осуществлен возврат части товаров поставщикам из-за низкого качества	6010	1730	240,0
5,	Внесен вклад иностранными учредителями в уставной капитал в виде товарных запасов на сумму фактурной стоимости товара	1710	4610	11400,0
	на сумму таможенных пошлин и налога на добавленную стоимость (НДС)**	1820	6410	5030,0
6,	Начислена сумма реализованных товаров покупателям	4010	9020	33400,0
7,	Предоставлена скидка на реализацию	1910	4010	245,0
8,	Осуществлен возврат части товаров от покупателей	1920	4010	320,0
9,	Определяем себестоимость закупки товаров: сумма закупки за отчетный период (12 500 + 11 400)	9140	1710	23900,0
	Сумма расходов на доставку (185 + 5030)	9140	1810	5215,0
	На сумму скидки на закупок	1720	9140	125,0
	На сумму возврата закупок	1730	9140	240,0
10,	Определяем себестоимости реализованных товаров: Списаны начальные товарные остатки	9120	2910	8450,0
	Себестоимость закупки товаров, разница между дебетовым и кредитовым оборотами счета 9140 (23 900 + 5 215 – 125 – 240)	9120	9140	28750,0
	В конце отчетного периода определены конечные остатки товарных запасов путем инвентаризации	2910	9120	11400,0
	Себестоимость реализованных товаров, разница между дебетовым и кредитовым оборотами счёта 9120 (8 450 + 28 750 – – 11 400)	9910	9120	25800,0
11	Определяем сумму чистой реализации: на сумму скидок на реализации	9020	1910	245,0
	Возврат реализации или уценка товаров	9020	1920	320,0
	Чистая реализация, разница между кредитовым и дебетовым оборотами счета 9020 (33 400 – 245 – 320)	9020	9910	32835,0
12	Определяем сумму валовой прибыли: на сумму валовой прибыли (32 835 – 25 800)	9910	9920	7035,0

[1] Примечание к табл. 1: * – название 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам», 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков», 2910 «Товары на складах» и 9020 «Доходы от реализации товаров», 9120 «Себестоимость реализованных товаров» счетов соответствует НСБУ №21 (С. 265-276); название предлагаемых 1710, 1720, 1730, 1810, 1820, 1830, 1840, 1850, 1910, 1920, 9140, 9910 и 9920 счетов приведены на стр. 6-7 текста; ** – если предприятие платит единый налог.

Использования этих счетов дает возможность рассчитать показатели чистой закупки, себестоимости закупки и чистой реализации, которые очень важны для определения себестоимости реализованных товаров и валовой прибыли от реализации, В конце отчетного месяца итоговая сумма дебетового и кредитового оборота этих счетов переносится соответствующими бухгалтерскими проводками на счет 9140.

В результате на счете собирается все промежуточные показатели для расчета себестоимости закупленных товаров, Разница между дебетовыми и кредитовыми оборотами счета 9140 дает нам показателя себестоимости закупленных товаров. Этот показатель в сумме переносится путем соответствующий проводки указанной в табл. 1 на счете 9120 «Себестоимость реализованных товаров» для определения себестоимости реализованных товаров.

В-третьих, для расчета себестоимости реализованных товаров на счете 9120 «Себестоимость реализованных товаров», кроме показателя себестоимости закупленных товаров, еще необходимо данные характеризующие начальных и конечных остатков товарных запасов. Соответствующими бухгалтерскими проводками начальные товарные запасы списываются, и конечные товарные запасы, определенные путем инвентаризации, восстанавливаются. В результате на счете 9120 собираются все необходимые показатели для расчета себестоимости реализованных товаров. Этот показатель определяется как разница между дебетовыми и кредитовыми оборотами счета 9120 и переносится на счет 9910 «Результаты торговли». Этот показатель является важным промежуточным показателем, который переносится в финансовую отчетность «О финансовых результатах»,

В-четвертых, этот методический порядок в соответствии с международными и национальными стандартами дает возможность поэтапного определения показателей конечных финансовых результатов. На счете 9910 «Результате торговли» формируются необходимые показатели для расчета валов прибыли, который определяется путем отнимания от чистой суммой реализации себестоимости реализации, Этот показатель переносится на счет 9920 «Финансовые результаты от операционной деятельности» для расчета финансовых результатов от операционной деятельности, Таким же образом продолжаются расчеты показателей конечных фи-

нансовых результатов до определения чистой прибыли на счетах.

Предложенная нами методика расчета показателей чистой закупки, себестоимости закупок, себестоимости реализованных товаров, чистой реализации, валовой прибыли от реализации с применением бухгалтерских счетов имеют теоретическую и практическую значимость, которые также отвечают требованием международных и национальных стандартов бухгалтерского учета, В результате улучшается качество информации о товарных запасах, отражаемых в бухгалтерским балансе, и финансовых результатах, отражаемых в отчете о финансовых результатах.

Литература

1. Вуд Ф. Бухгалтерский учет для предпринимателей [Текст] / Фрэнк Вуд. – 5-е изд. Ч. 1. – М. : Аскери. 1989. – 250 с.
2. Вуд Ф. Бухгалтерский учет для предпринимателей [Текст] / Фрэнк Вуд. – 5-е изд. Ч. 2. – М. : Аскери. 1989. – 354 с.
3. Энтони Р. Учет: ситуация и примеры [Текст] : пер. с анг. / Р. Энтони. Дж. Рис ; под ред. и с предисл. А.М. Петрачкова. – М. : Финансы и статистика. 1993. – 560 с.
4. Hermanson R.H. Accounting: a business perspective [Electronic resource] / Roger H. Hermanson. James Don Edwards. Michael W. Maher. – 6th ed. – Irwin. 1995. – 926 p.
5. Larson K.D. Financial accounting [Text] / Kermit D. Larson. Paul B. W. Miller. – 6th ed. – Irwin. 1995. – 686 p.
6. Libby R. et al. Financial accounting [Text] / Robert Libby. Patricia A. Libby. Daniel G. Short. – Irwin. 1996. – 752 p.

Ключевые слова

Запасы; система периодического учета товаров; инвентаризация; себестоимость закупок; скидки на закупки; возврат закупок и уценка закупленных товаров; скидки на реализации; возврат реализации и уценка проданных товаров; себестоимость реализованных товаров; чистая реализация.

Ташназаров Самиддин Низамович

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы, В настоящее время в Республике Узбекистан осуществляются работы по переходу к международным стандартам финансовой отчетности (МСФО), Изучение МСФО и разработка соответствующих методологических разработок по применению стандартов является актуальными, Для финансовой отчетности очень важным показателям является остатки оцененных запасов, себестоимость реализованных товаров, В зарубежной практике существуют две системы учета запасов: периодическая система и непрерывная система, На практике существует необходимость разработки методологического порядка применения этих систем. Данная работа посвящена решению этих проблем, Поэтому данная статья посвящена актуальным вопросам бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Научная новизна и практическая значимость, Автор предлагает открыть ряд бухгалтерских счетов для определения показателей чистой закупки, себестоимости закупок, себестоимости реализованных товаров, чистой реализации, валовой прибыли, и показывает на примере методологический порядок расчета этих показателей. В предлагаемой методике для учета процесса закупок, перевозки и транспортировки, скидки на закупки, возврат закупок и уценка закупленных товаров предназначаются отдельные счета, порядок открытия и ведения которых отвечают требованием международных принципов бухгалтерского учета.

В статье обоснуется методологический порядок определения себестоимости закупок на счете 9140 «Себестоимость закупки товарно-материальных ценностей при периодической системе», и себестоимости реализованных товаров на счете 9120 «Себестоимость реализованных товаров».

Предложенная авторам методика расчета показателей имеют теоретическую и практическую значимость. В результате применения предложенной методики улучшается качество информации о товарных запасах, отражаемых в финансовой отчетности,

Заключения, Рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и рекомендуется к опубликованию.

Уразов К.Б.. д.э.н., профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета и аудита Самаркандского института экономики и сервиса, г. Самарканд.

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ