

ПОЛИТИКА УПРАВЛЕНИЯ ЗАПАСАМИ В РАМКАХ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

В статье предлагается использовать международные стандарты финансовой отчетности для формирования политики управления запасами. Такая политика позволяет решить три важные задачи: учитывать запасы по «правильной» цене, выбрать статьи затрат, относимых на запасы (сформировать себестоимость), разделить ответственность за расходы между отделом закупок и отделом логистики.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: запасы, себестоимость, накладные расходы, МСФО

Практикующие менеджеры знают, насколько важны для бизнеса решения в области учета запасов. Грамотная учетная политика в отношении запасов способна ускорить их оборачиваемость, изменить отношение менеджеров к избыточным запасам, способствовать оптимальному ценообразованию.

К сожалению, правила бухучета строго регламентируют учет запасов. Так, ПБУ 5/01 (п. 25) не позволяет уменьшать их себестоимость, но позволяет создавать резервы, на величину которых можно уменьшить стоимость запасов: *«Материально-производственные запасы, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо текущая рыночная стоимость, стоимость продажи которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Резерв под снижение стоимости материальных ценностей образуется за счет финансовых результатов организации на величину разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью*



Багузин Сергей Викторович — к. ф.-м. н., операционный директор компании Treolan, группа компаний «ЛАНИТ» (г. Москва)

материально-производственных запасов, если последняя выше текущей рыночной стоимости» [1].

НК РФ (часть 2, ст. 254, п. 2) и вовсе не предусматривает уменьшения стоимости запасов: «Стоимость материально-производственных запасов, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость и акцизов, за исключением случаев, предусмотренных настоящим Кодексом), включая комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с приобретением материально-производственных запасов» [2].

Столь строгая регламентация объясняется очень просто: завышение себестоимости запасов на руку компаниям, которые таким образом могут уменьшить налоговую базу по налогу на прибыль. Международные правила финансовой отчетности, с моей точки зрения, более адекватны современным российским бизнес-реалиям [3]. В то же время при формировании политики в рамках управленческого учета запасов компании вольны выбирать те правила, которые, с их точки зрения, будут наилучшим образом способствовать достижению целей бизнеса.

Хочу предложить вам вариант учетной политики оптовой торговой компании, основанный на положениях МСФО.

УЧЕТ ЗАПАСОВ

Рассмотрим фрагмент учетной политики оптовой торговой компании.

1. Цель настоящей политики — установить порядок учета запасов, наилучшим образом способствующий достижению целей бизнеса. Политика определяет:

- способы оценки запасов как активов компании;
- выбор статей затрат, относимых на запасы;
- способы расчета себестоимости, используемые для отнесения затрат на запасы;
- подразделения компании, ответственные за затраты, связанные с запасами.

2. Настоящая политика применяется в отношении всех запасов, приобретенных компанией для последующей продажи, включая:

- товары, предназначенные для последующей комплектации или разуконкомплектации;
- товары, возвращенные покупателями;
- товары несоответствующего качества и др.

3. Политика не применяется в отношении запасов, приобретенных для осуществления коммерческой и административно-хозяйственной деятельности компании, включая канцтовары, презентационные, упаковочные, расходные материалы и т.п.

4. Единицами учета запасов являются элементы классификатора продукции: бренды, группы, подгруппы, артикулы.

5. Два центра финансовой ответственности управляют стоимостью запасов:

- отдел закупок¹;
- отдел логистики.

6. Запасы учитываются по наименьшей из двух величин:

- по себестоимости, которая включает затраты на приобретение;
- по планируемой цене продажи; если текущие рыночные цены опустились ниже себестоимости, для оценки запасов необходимо использовать возможную цену продажи в ходе обычной торговой деятельности.

7. Затраты на приобретение запасов включают в себя:

- цену покупки и (если применимо) импортные пошлины, но не включают НДС;
- логистические затраты — затраты на транспортировку, погрузку-разгрузку и прочие затраты,

¹ Организационная структура компании может и не предусматривать такого разделения. В любом случае следует различать отдел закупок торговой компании и отдел снабжения производственной компании. В оптовых торговых компаниях закупки часто совмещены с тем, что называется «управление брендом» или «продакт-маркетинг». — Прим. авт.

непосредственно относимые на приобретение запасов, очищенные от НДС.

8. Бонусы и скидки, предоставляемые поставщиком товаров, уменьшают цену покупки. Бонусы учитываются на основе целевых установок. Важнейшим показателем эффективности работы отдела закупок является получение выгодных финансовых условий по закупкам и бонусам. Разница между фактически полученными бонусами и целевыми показателями относится на результаты работы отдела закупок за соответствующий отчетный период.

9. Уровень логистических затрат определяется на основе нормативов, вводимых на основе статистических данных за прошлые периоды и целевых установок.

■ Важнейшим показателем эффективности деятельности отдела логистики является поддержание фактических логистических затрат не выше нормативного уровня, а также соблюдение нормативных сроков доставки товаров.

■ Разница между фактическими и нормативными логистическими затратами относится на результаты работы отдела логистики за соответствующий отчетный период.

■ Однако если фактические логистические затраты превысили нормативные по причине особых требований отдела закупок к поставке конкретной партии товаров или из-за формирования неоптимальной партии, разница относится на результаты работы отдела закупок.

10. Учитывая, что для финансирования оборотных средств компания использует займы, и то, что инвестиции в запасы являются существенными, устанавливается нормативный процент на периоды финансирования запасов со дня, следующего за днем окончания срока кредитной линии у поставщика, и до дня отгрузки покупателю. Указанный процент включается в себестоимость запасов.

11. Следующие затраты не включаются в себестоимость запасов и признаются расходами периода:

- сверхнормативные логистические затраты;
- затраты, возникшие в связи с выбытием (уценкой) запасов из-за несоответствия качества;

■ затраты на складскую логистику (хранение, обработка, потери);

■ заработная плата;

■ коммерческие, административные и прочие накладные расходы.

12. Себестоимость запасов, закупленных для конкретных проектов (сделок), выделяется и определяется с использованием специфической идентификации конкретных затрат. Себестоимость остальных запасов определяется с использованием метода средневзвешенной стоимости, рассчитываемой при получении каждой новой партии.

13. Себестоимость запасов может оказаться невозмещаемой в случае их повреждения, полного или частичного устаревания или снижения их продажной цены. Себестоимость запасов также может оказаться невозмещаемой из-за длительного хранения и роста расходов, связанных с инвестициями в запасы. Тем не менее активы не должны учитываться по стоимости, превышающей сумму, которая, как ожидается, может быть получена от их продажи. Поэтому отдел закупок ответственен за своевременное списание стоимости запасов до планируемой цены продажи.

14. Запасы списываются до планируемой цены продажи постатейно (см. п. 4). Суммы списания относятся на финансовые результаты отдела закупок в соответствующий отчетный период.

15. Если после списания запасы в течение релевантного периода времени не удалось продать, следует провести списание повторно.

16. Если обстоятельства, обусловившие необходимость списания запасов до уровня ниже себестоимости, перестают существовать или имеется явное свидетельство увеличения планируемой цены продажи, списанная ранее сумма сторнируется (сторнирование производится в пределах суммы первоначального списания, но не более).

17. Финансовая отчетность компании должна раскрывать:

- общую балансовую стоимость запасов;
- суммы списания запасов, признанные в качестве расходов периода, и суммы реверсивных записей в отношении ранее сделанных списаний;

- сверку фактических и нормативных логистических затрат;
- сверку фактически уплаченных и отнесенных на себестоимость процентов по кредитам.

ЦЕЛИ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

Учетная политика преследует три основные цели. Во-первых, *учет запасов по «правильной» цене*. Завышение стоимости активов негативно сказывается на точности управленческого учета. Если ожидаемая цена продажи опустилась ниже себестоимости, уценка запасов позволит верно отразить стоимость активов. Поскольку списания будут приводить к уменьшению прибыли отдела закупок (и бонусов исполнителей), менеджеры могут сыграть на этом. Учетная политика предусматривает как экономические стимулы к списанию — рост себестоимости с течением времени (п. 10), так и административные (п. 13).

Вторая цель — *выбор статей затрат, относимых на запасы*. Что включать в себестоимость запасов, вопрос неоднозначный. В рамках современного подхода рекомендуется включать в себестоимость только полностью переменные затраты [4]. Для торговой компании в себестоимость однозначно входят закупочная цена товаров, доставка на склад, дополнительная упаковка и другие статьи, напрямую связанные с товаропотоком. Все остальные статьи требуют тщательного анализа, и я не рекомендовал бы их включать в себестоимость априори. Например, относить ли к себестоимости расходы на складирование? Если вы используете ответственное хранение без резервирования площади, то вы можете однозначно сопоставить товары и счета за хранение, поэтому такие расходы можно отнести на себестоимость. Если же вы арендуете склад, то дополнительный товаропоток (в некотором диапазоне значений) практически не изменит ваши суммарные расходы, и потому относить расходы по складу на себестоимость вряд ли оправданно. Аналогично и в отношении заработной платы сотрудников офиса

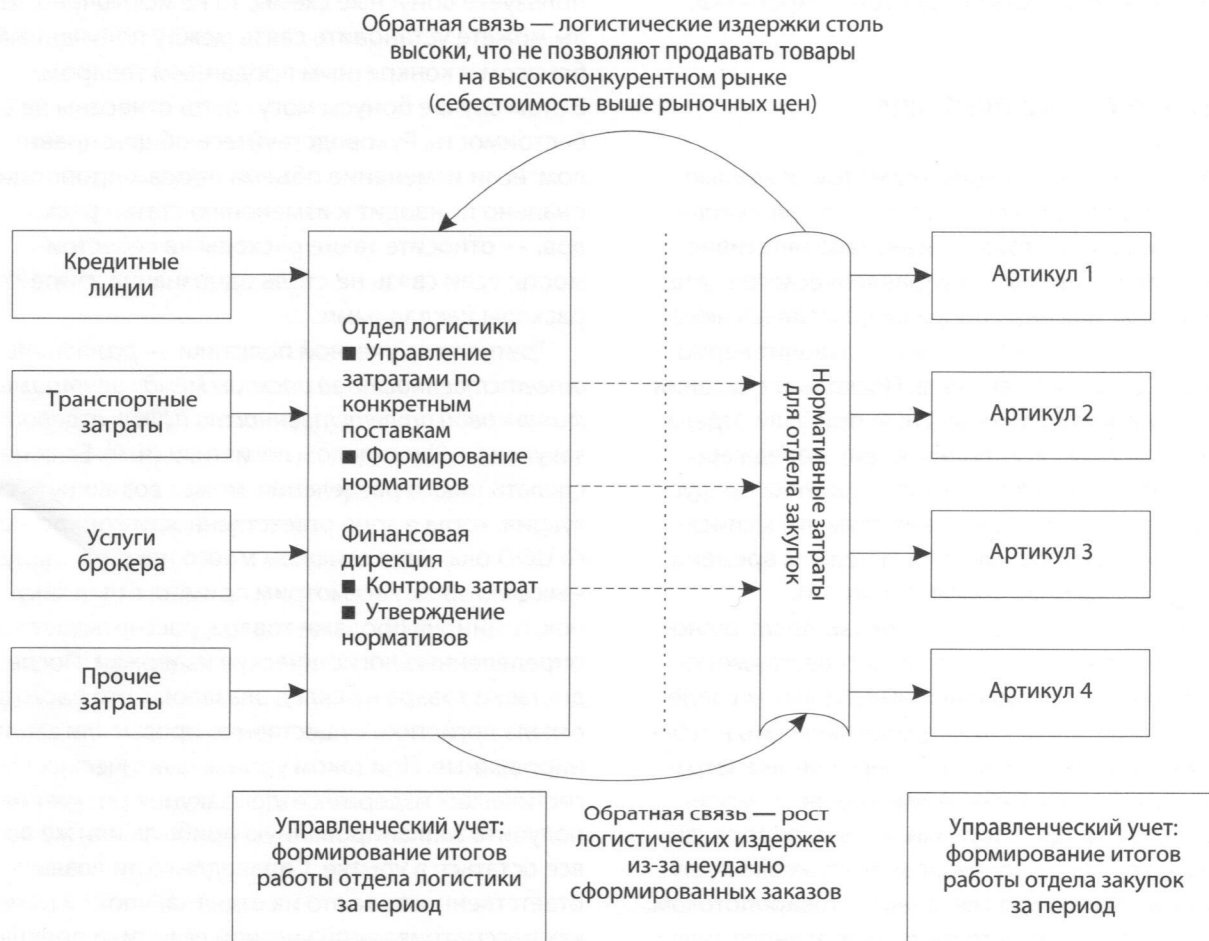
и склада. Вы же не сократите (по крайней мере не сразу) сотрудника, если заберете у него продуктивную линейку? В то же время если вы используете бонусные схемы, то не исключено, что вы можете установить связь между полученным бонусом и конкретным проданным товаром. В этом случае бонусы могут быть отнесены на себестоимость. Руководствуйтесь общим правилом: если изменение объема продаж пропорционально приводит к изменению статьи расходов, — относите такие расходы на себестоимость; если связь не столь однозначна, считайте расходы накладными.

Третья цель учетной политики — *разделить ответственность за расходы между центрами финансовой ответственности (ЦФО)*: отделом закупок (п. 8) и отделом логистики (п. 9). Если не сделать такого разделения, может возникнуть ситуация, когда в зоне ответственности конкретного ЦФО окажется слишком много неконтролируемых факторов. Рассмотрим пример: отдел закупок, планируя продажи товара, рассчитывает на определенные логистические издержки. После доставки товара на склад оказалось, что расходы отдела логистики существенно превысили запланированные. При таком уровне фактических логистических издержек отдел закупок рискует не получить запланированную прибыль или же вообще остаться в убытке. Справедливо ли возлагать ответственность за это на отдел закупок? В рамках рассматриваемой учетной политики предлагается разделить ответственность за затраты между отделами логистики и закупок (рис. 1).

На основе анализа статистики затрат отдел логистики формирует нормативы, которые отдел закупок учитывает при расчете себестоимости запасов. Представленная на рис. 1 система включает два цикла обратной связи:

- отдел закупок сообщает отделу логистики, что уровень нормативных логистических затрат слишком велик, и не позволяет продавать по сложившимся рыночным ценам;
- отдел логистики информирует отдел закупок, что заказ сформирован неоптимальным

Рис. 1. Разделение ответственности за затраты между отделами логистики и закупок



образом и это может привести (или уже привело) к росту логистических затрат.

Не включаются в себестоимость запасов расходы, не связанные непосредственно с ценой закупки и логистическими затратами. Например, товар был поврежден при транспортировке. Потери относятся на результаты работы отдела логистики за период, а не будут перераспределены на другие товары той же партии. Или другой пример. Зарубежный поставщик допустил пересорт

и готов принять неверно поставленный товар в российском представительстве. Компенсация при этом составит лишь инвойсную стоимость товара. НДС, пошлина (если применимо) и логистические затраты будут отнесены на убытки импортера. Если учетная политика подразумевает распределение этих затрат по товарам той же партии, отдел закупок будет не в состоянии повлиять на ситуацию. Если же в рамках учетной политики эти затраты будут отнесены на работу отдела

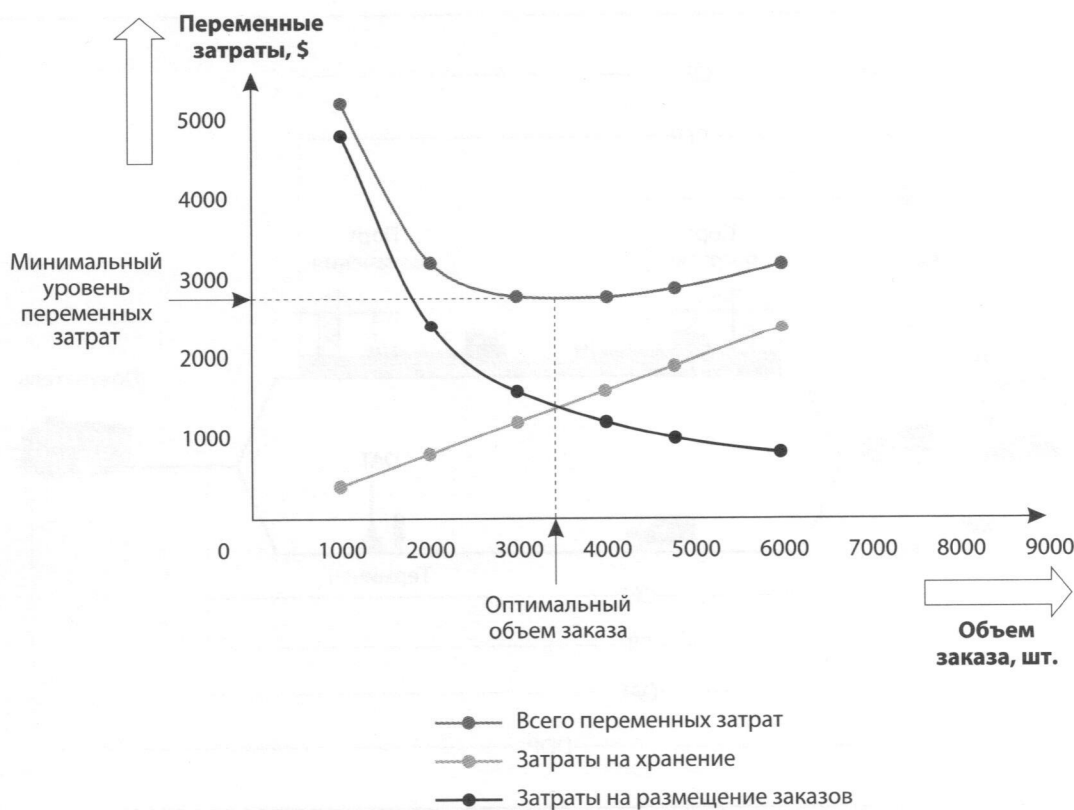
логистики, у последнего появится альтернатива, возможно, потери от реэкспорта будут ниже, чем от возврата. Этот пример также показывает, насколько глубокой может быть взаимная связь отделов в компании. Если такие издержки лягут на отдел закупок, у него также появится альтернатива — попытаться продать неверно поставленный товар.

Еще один важный элемент учетной политики — введение платы за инвестиции в запасы (п. 10). Благодаря такому подходу отдел закупок постоянно будет рассматривать две альтернативы: продать немного дешевле, но сегодня или

отложить сделку, надеясь в будущем выручить большую сумму. Кроме того, такая плата позволит стимулировать более частые и меньшие по объему поставки (рис. 2).

Хотя это и не относится напрямую к политике учета запасов, очень важным также является вопрос, в каком случае необходимо создавать складской запас товаров, а в каком — торговать только под заказ, т.е. при наличии конкретных договоренностей с покупателем. Рассмотрим подробнее один из самых сложных вопросов предлагаемой политики — установление нормативов логистических издержек.

Рис. 2. Экономичный размер заказа



Примечание: в случае введения платы за инвестиции в запасы линия «Затраты на хранение» будет более крутой, что сдвинет точку оптимума на графике влево.

УСТАНОВЛЕНИЕ НОРМАТИВОВ ЛОГИСТИЧЕСКИХ ИЗДЕРЖЕК

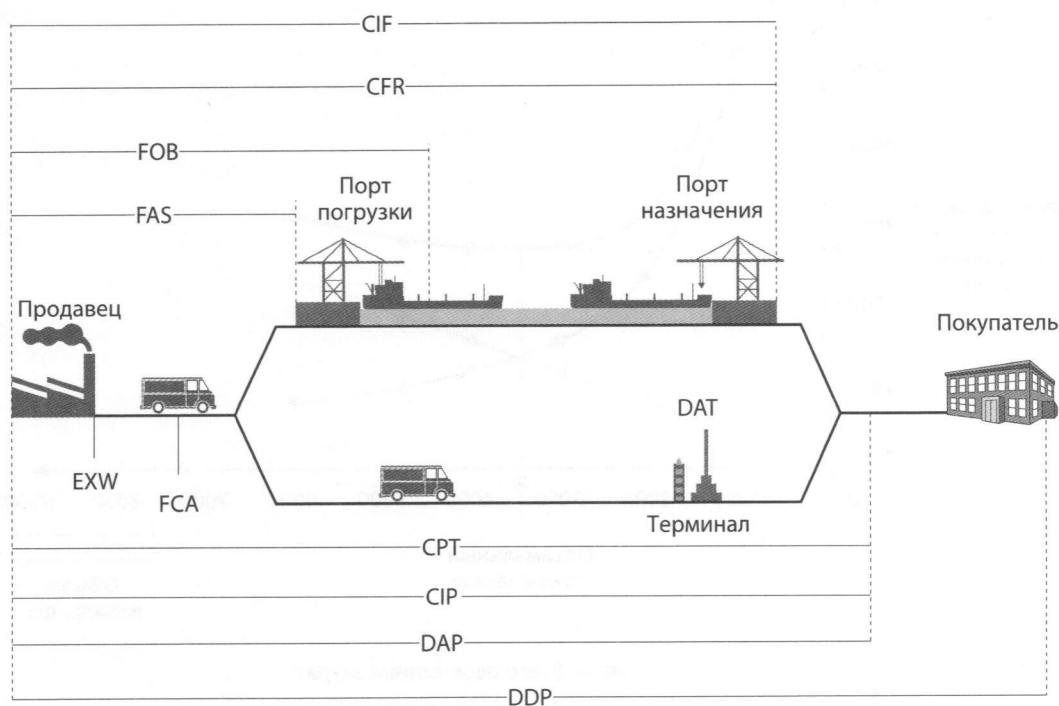
Специфика закупок оптовой торговой компании заключается в многообразии условий поставок (рис. 3).

Как правило, чем больше плечо поставки, относящееся к зоне ответственности покупателя, тем больше стоимость логистики и ее разброс. Минимальное плечо у поставки на условиях DDP (товар доставляется покупателю в место назначения, указанное в договоре, очищенный от всех пошлин и рисков), а максимальное плечо у поставок на условиях EXW (товар забирается покупателем с указанного в договоре склада продавца,

оплата экспортных пошлин вменяется в обязанность покупателю). Чем больше разброс, тем с меньшей точностью можно предсказать стоимость логистики конкретной партии (рис. 4). Заметим, что для условий DDP стоимость логистики, как правило, равна нулю (если продавец поставляет товары на склад покупателя), разброс также равен нулю. Неопределенность в себестоимости товаров для покупателя отсутствует.

Видно, что с переходом от условий поставки DAP к условиям EXW средняя стоимость логистики выросла с \$10 500 до \$18 400, а разброс с \$2250 до \$8000. Какой норматив на логистические издержки установить в этих условиях? На этот вопрос нет однозначного ответа, и в разных

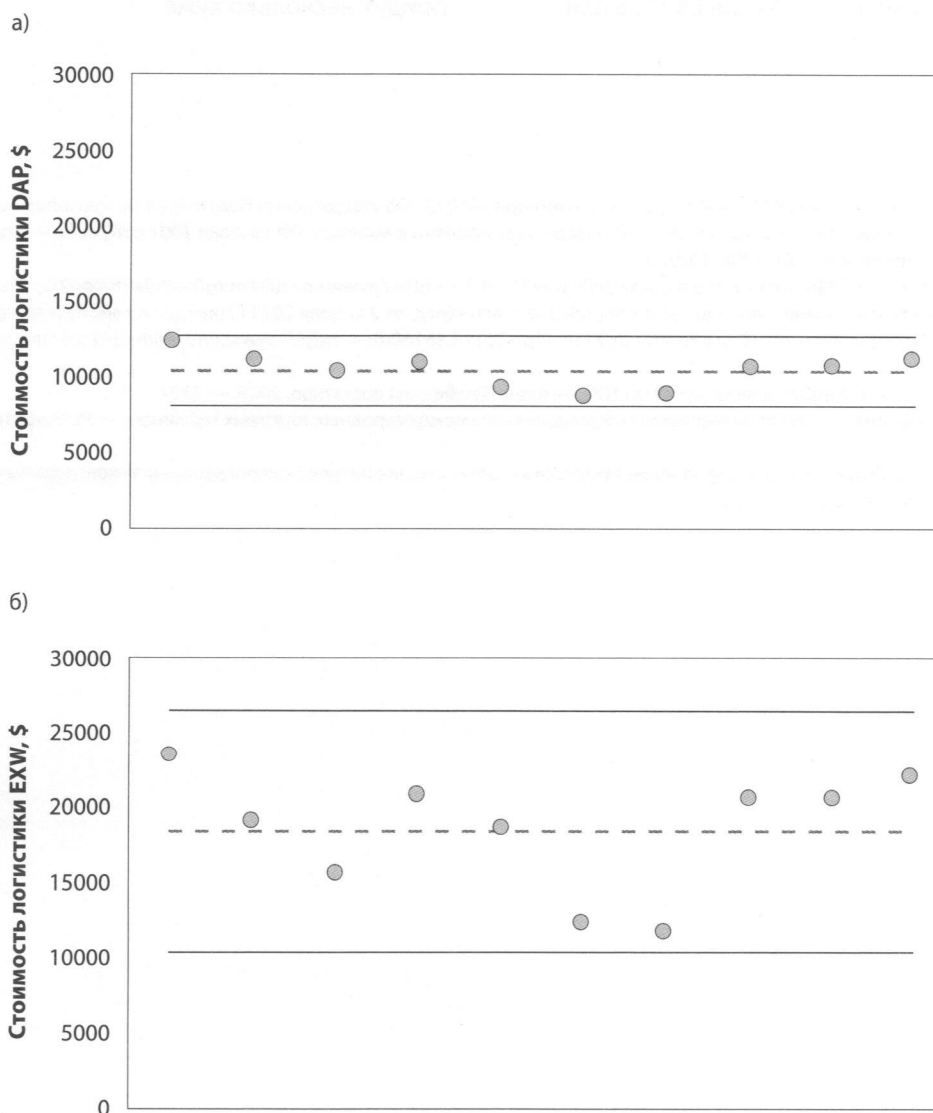
Рис. 3. Области действия терминов Инкотермс 2010



Примечание: Инкотермс (англ. Incoterms, International Commerce Terms) — международные правила в формате словаря, обеспечивающие однозначные толкования наиболее широко используемых торговых терминов в области внешней торговли, прежде всего относительно места перехода ответственности от продавца к покупателю; подробная расшифровка аббревиатур представлена в источнике.

Источник: [5].

Рис. 4. Рост среднего значения и разброса стоимости логистики в зависимости от условий поставки: а) DAP, б) EXW



Примечание: каждая точка соответствует одной поставке, пунктирная линия — среднему значению μ , а две сплошные линии — верхней и нижней границе диапазона: $\mu \pm 2\sigma$ (где σ — стандартное отклонение); в качестве меры разброса взята величина 2σ , это позволяет надеяться, что 95% точек попадут в границы диапазона.
 Источник: [6].

компаниях менеджеры, принимающие решение, вполне могут вынести различные суждения. Мне представляется интересным вариант, когда норматив для отдела закупок несколько выше среднего за предыдущий период (в нашем примере, это \$11 000 для DAP и \$19 500 для EXW), а для

отдела логистики несколько ниже среднего (\$10 000 для DAP и \$17 500 для EXW). Во-первых, создается некое напряжение в отношении выполнения планов; во-вторых, формируется резерв, который позволит избежать убытков, если дела пойдут несколько хуже.

ЛИТЕРАТУРА

1. Приказ Минфина РФ от 9 июня 2001 г. №44н (ред. от 25 октября 2010 г.) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01» (зарегистрировано в Минюсте РФ 19 июля 2001 г. №2806). — http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_107302/.
2. Налоговый кодекс РФ (НК РФ), часть 2 от 5 августа 2000 г. №117-ФЗ. — http://www.consultant.ru/popular/nalog2/3_4.html#p6516.
3. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» (ред. от 2 апреля 2013 г.) (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 25 ноября 2011 г. №160н). — http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_147859/.
4. Корбетт Т. Учет прохода. Управленческий учет по ТОС. — Киев: Необхідно і достатньо, 2009. — 232 с.
5. Инкотермс 2010. Правила ICC по использованию национальных и международных торговых терминов. — М.: Инфотропик Медиа, 2010. — 274 с.
6. Уилер Д., Чамберс Д. Статистическое управление процессами: оптимизация бизнеса с использованием контрольных карт Шухарта. — М.: Альпина Бизнес Букс, 2009. — 409 с.