

УПРАВЛЕНИЕ НА МАТЕРИАЛНИТЕ ЗАПАСИ В ПРЕДПРИЯТИЕТО ПОСРЕДСТВОМ ПРИЛАГАНЕ НА МСФО 2 МАТЕРИАЛНИ ЗАПАСИ

Светлозар СТЕФАНОВ¹

¹ Икономически университет – Варна
svetstefanov@ue-varna.bg

Резюме. Акцентът в настоящата статия се поставя върху проблемите на оценката и представянето на материалните запаси по смисъла на международен счетоводен стандарт 2 Материални запаси. Стандартът дава конкретни насоки, свързани с калкулирането на себестойността на готовата продукция, признаването на разходите при производство и продажба на готовата продукция, както и насоки, за определяне на нетната реализируема стойност. Последната се дефинира като предполагаемата цена на продажбата, намалена с разходите за продажба или с разходите за завършване на производствения цикъл. Себестойността на материалните запаси включва разходите по закупуването и преработката им, както и всички други разходи, пряко свързани с привеждане на материалните запаси във вид подходящ за последващо използване. Величината на разхода за употребените материали или продадените стоки и готова продукция се определя по един от следните методи: конкретно определена стойност, първа входяща – първа изходяща цена или средно претеглена цена по доставени партии. При продажбата на материални запаси, балансовата им стойност се отчита като разход в периода на признаване на приходите от продажби. Обезценката на материалните запаси до нетната им реализируема стойност се отчита като текущ разход и се признава за разход за дейността за периода, през който е направена обезценката.

Ключови думи: материални запаси, себестойност, нетна реализируема стойност, обезценка.

1. Въведение

Оценката, представянето и оповестяването на материалните запаси отправят редица предизвикателства пред счетоводителите в практиката. Последното се предопределя от факта, че материалните запаси заемат значителен относителен дял в структурата на активите на производствените и търговски предприятия и от тяхното оценяване, зависи правилното определяне на себестойността на готовата продукция и незавършеното производство, а оттам и представянето на достоверен финансов резултат. Предизвикателствата най-често се свеждат до следното:

- Определяне на първоначалната оценка на материалните запаси;
- Достоверно представяне на себестойността на произведената и продадена продукция и услуги, в съответствие с принципа за предпазливост;
- Определяне на себестойността на незавършените изделия, което е предпоставка за представяне на реален финансов резултат;

- Оценка, представяне и оповестяване на материалните запаси в годишния финансов отчет.

Тези въпроси се уреждат от МСС 2 Материални запаси. Стандартът регламентира отчитането на производствените разходи, подходи за оценка на материалните запаси при потребление, начинът на определяне на чистата реализируема стойност, признаването на материалните запаси като разход, както и дава конкретни насоки за разпределение на производствените разходи при комплексните производства, свързано с калкулиране на себестойността на продукцията и услугите.

2. Методология

С цел обезпечаване на осъществяването на нормалната стопанска дейност, всяко предприятие следва да поддържа оптимален размер на материалните запаси. По смисъла на МСС 2 Материални запаси (IAS 2 Inventories), материалите запаси се класифицират като:

- Стоки, закупени с цел последваща продажба;
- Готова продукция, произведена в предприятието и предназначена за продажба;
- Незавършено производство;
- Суровини и материали, предназначени за използване в производствения процес.

Управлението на материалните запаси е процес, насочен към търсенето на възможности за максимизиране на приходите (Thomas and Zhang 2002; Roychowdhury 2006; Cohen and Zarowin 2010; Gunny 2010; Badertscher 2011; Zang 2012; Kim and Park 2014). Процесът на управлението на материалните запаси може да бъде обезпечен с информация, получавана по счетоводен път, посредством прилагането на МСС 2 Материални запаси. В този смисъл, акцентът в настоящата статия се поставя върху:

- Първоначалното и последващо оценяване на материалните запаси;
- Определяне на величината на разхода за материали при влягането на материалите в производството или на себестойността на продадената продукция, с цел представяне на достоверен финансов резултат.

Първоначално материалните запаси се оценяват по историческа цена. По отношение на материалните запаси, тя може да намери две проявни форми: цена на придобиване и себестойност. Материалните запаси се оценяват по цена на придобиване, когато са придобити чрез покупка от външни предприятия, например придобити суровини и материали, предназначен за влягане в производствения процес или стоки, придобити с цел последваща продажба. Като пример за материален запас, оценяван първоначално по себестойност, може да се посочи готовата продукция, предназначена за последваща продажба на клиенти. В цената на придобиване следва да намерят отражения всички разходи, пряко свързани с придобиването на материалите и стоките и привеждането им във вид, подходящ за последващо използване или продажба. Като такива следва да бъдат посочени, покупна цена, транспортни и товаро-разтоварни разходи, мита и други невъзстановимо данъци върху вноса. Себестойността включва разходите, пряко свързани с процеса на производството, преките разходи по преработката на суровините и материалите, при условията на

нормален производствен капацитет. В себестойността не намират отражение финансовите разходи и разходите по продажбите. В по-редки случаи, най-вече при безвъзмездно получаване или намиране на незаприходени излишъци при инвентаризация, материалните запаси могат да бъдат оценени по справедлива стойност.

Балансовата стойност на продадените материалните запаси се признава като разход за периода на признаване на приходите от продажба. Това е в съответствие с един от общоприетите счетоводни принципи, а именно съпоставимостта между приходите и разходите.

В МСС 2 Материални запаси се посочват и правилата за представяне на материалните запаси в Отчета за финансовото състояние. В края на отчетния период (31.12.) материалните запаси се преоценяват по по-ниската от първоначалната им стойност и нетната реализируема стойност. Последната може да се дефинира като предполагаемата цена на продажбата, намалена с разходите за продажба или разходите за завършване на производствения цикъл. Това е единствената група активи, които се преоценяват в съответствие с принципа за предпазливост (консерватизъм), насочен към гарантиране интересите на собствениците и кредиторите на предприятието. Прилагането на този принцип за последваща оценка на материалните запаси е в съответствие с общото правило, съгласно което активите не следва да се отчитат по оценка, превишаваща сумите, които ще бъдат получени от тяхната продажба или последващо използване. Определянето на нетната реализируема стойност следва да се базира на възможно най-достоверни доказателства за действащите пазарни цени на активен пазар. При нейното определяне следва да се има предвид и предназначението на материалните запаси. Например при сключени договори за продажба на стоки на клиенти по конкретно определена цена, тези стоки следва да бъдат представени в Отчета за финансовото състояние именно по тази предварително договорена с клиента продажна цена.

В края на всеки следващ отчетен период материалните запаси, подлежат на преоценка. При положение, че по отношение на някои групи материални запаси е налице увеличение на нетната реализируема стойност, следва да се извърши преоценка в посока на увеличение, до размера на предходното намаление. Тази оценка в посока на увеличение е в съответствие с принципа за вярното и честно представяне. Независимо от извършваните преоценки на наличните в края на периода материални запаси, максималната оценка, по която последните могат да бъдат представени в Отчета за финансовото състояние, е първоначалната им стойност.

Освен при придобиване могат да съществуват оценки за текущо отчитане на материалните запаси при потребление. Теоретично са възможни няколко метода за оценка на материалните запаси при потребление като: конкретно определена цена, първа входяща – първа изходяща цена, последна входяща – първа изходяща цена, средна претеглена цена, следваща входяща – първа изходяща цена и др. МСС 2 Материални запаси допуска използването на следните методи за оценка на материалните запаси при потребление: конкретно определена цена; първа входяща – първа изходяща цена и средна претеглена цена. Методът последна входяща – първа изходяща цена е допустим само по българското счетоводно законодателство, докато по МСС 2 от няколко години не е допустим, както за счетоводни, така и за данъчни цели. Основният аргумент, този метод да не се допуска за прилагане, е възможността,

посредством прилагането му да се реализира т. нар. „масирана данъчна ваканция” (Kleinbard, Plesko & Goodman, 2006). Методите за изписване на материалните запаси при потребление не са строго регламентирани. Следователно предприятието следва да избере един от посочените в МСС 2 Материални запаси методи за оценка при потребление. Изборът на метод за оценка на материалните запаси при тяхното намаление (влагане на материали в производството, продажба на продукцията и стоки, безвъзмездно предаване на материални запаси, отписване поради липси) е един от най-важните елементи на счетоводната политика на предприятието и следва задължително да бъде оповестен в приложението към годишния счетоводен отчет. Изборът на метод за оценка при потребление се основава на следната система от фактори:

1. От целите, които си е поставило предприятието – да спести данъци, да реализира по – висока печалба и др.
2. От тенденциите в промените на цените;
3. От обръщаемостта на материалните запаси;
4. От обема и структурата на запасите.

Основната разлика между отделните методи се състои в различния момент от време, в който се изписва цента на придобиване на материалните запаси към изразходваните количества. Методът конкретноопределена стойност се прилага, когато тяхното потребление засяга конкретни партии производства, проекти или клиенти. В случаите когато тези условия не са налице, се прилагат методите първа входяща – първа изходяща стойност или среднопретеглената стойност. При метода първа входяща – първа изходяща цена оценката на разхода се осъществява последователно по реда на изчерпване количествата на партидите от доставените материали, т.е. изписването става по реда на постъпването на материалите в склада. За разлика от него при метода последна входяща-първа изходяща цена изписването се извършва в обратен ред, т.е. най напред се изписват последните доставени количества по тяхната цена, след това тези от предпоследната и т.н. При метода средна претеглена цена оценката на отписаните материални запаси се осъществява като общата стойност на материалите се разделя на количеството доставени материали. С така получената средна цена се умножава количеството изразходвани материални запаси през даден период..

Определянето на разхода за материали прилагайки различните методи за оценка на материалните запаси при потребление, може да се представи по следния начин (Таблица 1)

Таблица 1

Определяне величината на разхода по различните методи

| Доставка на материал”А” | Изразходване (потребление) на материал “А” | Оценка на изразходвания материал | | |
|--------------------------|--|--|------------------------------------|----------------------|
| | | Първа входяща Първа изходяща | Последна входяща Първа изходяща | Средна претеглена |
| 50 кг х 2 лв. = 100 лв. | 40 кг. | 40 кг. х 2 лв. = 80 лв. | 40 кг. х 3 лв. = 120 лв. | |
| 60 кг. Х 3 лв. = 180 лв. | 30 кг. | 10 кг х 2 лв. = 20 лв. 20 кг х 3 лв. = 60 лв. | 30 кг х 3 лв. = 90 лв. | 650/220 =2,95 лв. |

| | | | | |
|--------------------------|---------|---|------------------------|----------------------|
| 40 кг x 4 лв. = 160 лв. | 50 кг. | 40 кг. x 3 лв. = 120 лв. 10 кг. x 4 лв. = 40 лв. | | 650/220 =2,95 лв. |
| 70 кг. x 3 лв. = 210 лв. | 20 кг. | 20 кг. x 4 лв. = 80 лв. | 20 кг x 3 лв. = 60 лв. | 650/220 =2,95 лв. |
| Общо 220 кг = 650 лв. | 140 кг. | 400 лв. | 460 лв. | 413 лв. |

Имайки предвид данните от таблицата може да се направи изводът, че при метода последна входяща – първа изходяща цена разходът е най-голям, откъдето следва, че размерът на облагаемата печалба и данъкът върху печалбата ще бъдат най-малки при равни други условия. Това е и основната причина, поради която предприятията биха предпочели използването на този метод с цел спестяването на данъци, особено в случаите, когато икономиката на страната се характеризира с наличието на висока инфлация. Освен това прилагането на този метод е в съответствие с принципа за предпазливост, тъй като при подобна оценка се възстановява стойността на материалите по цени, много близки до тези при които същите материали ще бъдат закупени в следващи периоди от време. При обратна тенденция, а именно към спадане на цените по-изгоден става методът първа входяща – първа изходяща цена.

Както вече беше посочено, изборът на метод за оценка на материалните запаси при потребление е елемент на счетоводната политика на предприятието. Промяната на метода за оценка на материалните запаси при потребление ще окаже влияние върху величината на материалните запаси в края на периода и върху реализирания финансов резултат. Последното е от съществено значение за финансовия анализ и следва да се има предвид при анализа на рентабилността, ликвидността и текущата платежоспособност.

3. Заключение

В резултат на направеното проучване могат да се формулират следните изводи.

1. Първоначално материалните запаси се оценяват по историческа цена.
2. Производствените разходи, пряко свързани с производството на готовата продукция, намират отражение в себестойността на продукцията при условията на нормален производствен капацитет.
3. Разпределението на производствените разходи и включването им в себестойността на продукцията при нормален производствен капацитет се извършва по различен начин за постоянните и променливи разходи. Постоянните разходи се включват в себестойността на готовата продукция, посредством определени коефициенти, получени като отношение на размера на разходите и определена база (човекочасове, машиночасове и др.).

Променливите разходи се разпределят за всяка единица продукция, на база на реалното използване на машините и съоръженията на предприятието.

4. При нисък обем на производството, величината на постоянните разходи не следва да се увеличава, като неразпределените разходи се отчитат като други разходи за дейността или директно като загуба за предприятието.

5. Когато обемът на производството превишава нормалния производствен капацитет, определеният коефициент за разпределение на разходите следва да се коригира в посока на намаление. По този начин се цели, размерът на производствените разходи за единица продукция да се намали и да не се допусне представяне на материалните запаси по оценка, превишаваща тяхната себестойност.

6. За целите на представянето им в Отчета за финансовото състояние, материалните запаси се оценяват по по-ниската от следните две оценки: историческа цена и нетна реализируема стойност.

7. Фокусът на бъдещи изследвания може да бъде насочен към изследване на възможностите за прилагане на конкретните постановки на МСС 2 Материални запаси в различни отрасли на националната икономика, в зависимост от специфичния характер на производството във всеки отрасъл.

Използвана литература

- Badertscher, B. A. 2011. Overvaluation and the choice of alternative earnings management mechanisms. *The Accounting Review* 86 (5): 1491-518.
- Cohen, D. A., and P. Zarowin. 2010. Accrual-based and real earnings management activities around seasoned equity offerings. *Journal of Accounting & Economics* 50 (1): 2-19. 26.
- Gunny, K. A. 2010. The relation between earnings management using real activities manipulation and future performance: Evidence from meeting earnings benchmarks. *Contemporary Accounting Research* 27 (3): 855-88.
- Kim, Y., and M. S. Park. 2014. Real activities manipulation and auditors' client-retention decisions. *The Accounting Review* 89 (1): 367-401.
- Kleinbard, E. D., Plesko, G. A., & Goodman, C. M. (2006). Is It Time to Liquidate LIFO?. *Tax Notes*, 113(3), 237-253.
- Roychowdhury, S. 2006. Earnings management through real activities manipulation. *Journal of Accounting & Economics* 42 (3): 335-70.
- Thomas, J. K., and H. Zhang. 2002. Inventory changes and future returns. *Review of Accounting Studies* (7): 163-87.
- Zang, A. 2012. Evidence on the trade-off between real activities manipulation and accrual-based earnings management. *The Accounting Review* 87 (2): 675-703.

INVENTORY MANAGEMENT IN THE ENTERPRISE THROUGH THE APPLICATION OF IFRS 2 INVENTORIES

Svetlozar STEFANOV¹

¹ University of Economics, Varna, Bulgaria
svetstefanov@ue-varna.bg

Abstract. The focus in the article is on the issues of valuation and presentation of the inventories under the meaning on the International Accounting Standard 2 Inventories. The Standard provides guidance on the determination of costs of finished products and its recognition as and expense in the production and sale finished products, including guidance for determination of the net realizable value. The latter is defined as the estimated selling price less the estimated costs of completion and estimated costs necessary to make the sale. The cost of inventories comprises all costs of purchase, cost of conversion and other costs incurred in bringing the inventories to a condition suitable for subsequent use. The amount of the cost for materials used or products sold and the finished product is determined using one of the following methods: a specifically defined value, first-in – first out or weighted average cost of lots delivered. When inventories are sold, the carrying amount of those inventories is recognized as an expense in the period in which the related sales revenue is recognized. The amount of any write-down of inventories to net realizable value is recorded as a current expense and is recognized as an expense in the period the write-down occurs.

Key words: Inventory, IAS 2, cost of inventories, net realisable value.