4.3.1. Способы ведения складского учета

4.3. Склад и бухгалтерия

Складской учет предшествует учету бухгалтерскому, которому поставляет данные о составе и стоимости материально-производственных запасов. Складской учет отличается от бухгалтерского тем, что совмещает в себе принципы и технологии финансового и оперативного учета. Если финансовый учет является главной составной частью бухгалтерского учета, то оперативный «противостоит» ему. Некоторые специалисты по этой причине находят оперативный учет излишним, не нужным для производства.(См.: Медведев М.Ю. Теория бухгалтерского учета. М., 2007. стр. 15) Если для машинного производства (но не сельскохозяйственного!) и коммерции такой критический подход и оправдан отчасти, то в отношении складского хозяйства подобная позиция абсурдна.

Существует множество учетных объектов, к которым мало применима стоимостная оценка, каковой исключительно и оперирует бухучет. Есть важные для складского дела параметры учетных объектов, не имеющие стоимостной оценки совершенно: бухгалтер лишен возможности выразить через финансовые величины численность складского персонала, движение потоков сырья и готовой продукции, различительные свойства хранящихся материалов и изделий (такие как способы упаковки, цвет, сроки хранения и т. д.).(Палий В.Ф. Основы калькулирования. М., 1980. стр. 134) Однако в ряде случаев именно такие, нефинансовые параметры, играют исключительно важную роль. Так цвет тары под химически опасные вещества нельзя выразить в бухучете, однако цвет – ключевой момент, поскольку именно он по традиции служит опознавательным знаком для работников, имеющих дело с химикалиями.

4.3.1. Способы ведения складского учета

Ранее рассматривался документооборот между складом и различными службами предприятия. Принципиальное отличие бухгалтерской службы от иных подразделений состоит в том, что на ней этот кругооборот замыкается – сюда стекаются разнообразные документы складского учета, формирующие базу первичной документации предприятия (см. рекомендуемую схему на рис. 6(По: Bondar G.H., Hopewood W.S. Accounting Information Systems. – New Jersey, 1995. P. 259-261)).

С точки зрения разделения складского и бухгалтерского учета учет материальных ценностей может вестись двумя способами – сортовым и партионным. Каждый из них включает в себя несколько разных методов.

Сортовой способ учета. Сортовой способ учета на складах применяется в том случае, если хранение материальных ценностей организовано по наименованию и сортам без учета времени поступления и цены их приобретения. Данный способ включает в себя количественно-суммовой и сальдовый методы.

Количественно-суммовой метод состоит в том, что на складах и в бухгалтерии компании организуется одновременно количественный и суммовой учет по номенклатурным номерам ценностей. Возможны два варианта количественно-суммового метода. При первом варианте на складе ведется лишь количественный учет. Первичная документация по движению материальных ценностей сдается в бухгалтерскую службу. В карточках складского учета выводятся обороты за месяц и остатки на начало следующего периода, что позволяет составить оборотные ведомости по каждому складу. По итогам оборотных ведомостей складского хозяйства в бухгалтерии составляется сводная оборотная ведомость в целом по всем складам.

В случае с вторым вариантом количественно-суммового метода бухгалтерией не

используются карточки, но имеет место группировка приходных и расходных документов по номенклатурным номерам, на основании чего производится подсчет итоговых данных за месяц (по приходу и расходу). Эти итоги заносятся в оборотные ведомости с последующим составлением сводной оборотной ведомости и сверкой ее данных с данными карточек складского учета.

Сальдовый метод отличается от количественно-суммового тем, что при нем на складах организуется только количественный учет по видам ценностей (номенклатурным номерам), а в бухгалтерии ведется только суммовой учет в денежном выражении. При сальдовом методе учета на складах ведется количественный учет в карточках или в книгах складского учета на основании первичных документов. По окончании отчетного периода первичные документы по движению материальных ценностей сдаются в бухгалтерию.

Количественные остатки материальных ценностей на основании карточек или книг складского учета по каждому номенклатурному номеру показано переносить в сальдовую ведомость или книгу завскладом (вариант – сотрудником бухгалтерии). На основании итогов сальдовых ведомостей составляется сводная сальдовая ведомость по группам материалов, субсчетам и синтетическим счетам учета материальных ценностей, а также сводная – по складу в целом. Информация из сальдовых ведомостей и сводной сальдовой ведомости ежемесячно сверяются с данными синтетического учета.

Допустимо применять в компании одновременно оба метода, если в одних складах учет выгоднее организовать с применением оборотных ведомостей, а в других – с применением сальдовых ведомостей.

Партионный способ учета. При партионном способе складской учет ведется в таком же порядке, как и при сортовом, но отдельно по каждой партии материальных ценностей. Применение этого способа должно осуществляться одновременно и на складе, и в бухгалтерии, поскольку в противном случае возникнет несогласование между данными складского и бухгалтерского учета.

Напомним, что партией в складском деле называется однородный товар, поступивший по одному транспортному документу.(Товары, поступившие одним видом транспорта (в одной автоколонне, железнодорожном вагоне, судне, барже), независимо от количества транспортных документов, а также товары одного наименования, поступившие одновременно по нескольким транспортным документам одного поставщика без расхождений по количеству и качеству допускается считать одной партией. См.: Базарова А.С. Организация складского учета. – ЗАО «BKR-Интерком – Аудит» 2005.) При партионном способе учета каждая партия ТМЦ на складе хранится отдельно и регистрируется в журнале поступающих материальных ценностей, причем порядковый номер регистрации служит номером данной партии и впоследствии указывается в расходных документах рядом с наименованием материалов/изделий, отпущенных из данной партии.

На каждую партию заводится партионная карта в двух экземплярах, один из которых нужен для склада, второй – для бухгалтерии. После полного отпуска со склада ценностей из данной партии ее партионная карта закрывается, а по факту израсходования материальных ценностей конкретной партии составляется соответствующий акт, который подписывается завскладом. Акт и карта передаются в бухгалтерию на проверку.

Партионный учет полезен тем, что позволяет определить результаты расходования партии без проведения инвентаризации, за счет чего усиливается контроль над сохранностью ценностей, а это в немалой степени предотвращает возможные потери. К сожалению, при таком способе учета трудно использовать складскую площадь рационально, а также отсутствует возможность оперативного управления запасами. Вот почему выбор в пользу того или иного способа складского учета делается исходя из расчетов потенциальных пустых расходов – выбирается тот способ, при котором в конкретном хозяйстве финансовые потери окажутся минимальны и будут с избытком покрыты доходами от применения выбранного

способа.

# Методы складского учета и их применение в учетных программах

В учетных программах, реализующих складской учет, для расчета себестоимости складских остатков, а также себестоимости продаваемых (или выбываемых по каким-либо причинам – перемещение, списание и т.п.) со склада товаров применяют различные методы. В этой статье будут описаны несколько методов складского учета:

- Учет «по среднему»;
- Учет по партиям (разными способами);
- Учет в фиксированных ценах;

Обычно, метод ведения складского учета определяется учетной политикой компании на год в целом, однако, для оперативного учета этот срок моет быть произвольным, вплоть до месяца.

## Учет методом «по среднему»

Данный метод широко применяется в «синтетическом» бухгалтерском учете, а также при ручном ведении складского учета. Для аналитического учета этот метод в настоящее время применяется мало, т.к. учетные программы легко реализуют партионный учет, который является более полным и достоверным.

**Учет остатков товаров**

При реализации метода «по среднему» для ведения склада используется следующая аналитика:

- Место хранения;
- Номенклатура;

Бывает, что для расчета себестоимости аналитика «Место хранения» не используется (это определяется учетной политикой компании), в этом случае себестоимость рассчитывается по компании в целом, без учета конкретных мест хранения товаров. Тогда для возможности вести в программе количественный учет по местам хранения обычно реализуется отдельный учетный блок.

**Приход товаров на склад**

Товар приходуется по количеству и стоимости, указанной в приходном документе, например, приходной накладной. Остатки товаров увеличиваются на количество и стоимость, указанные в приходном документе.

**Выбытие товаров со склада**

Стоимость товаров рассчитывается через оценку текущего склада. Учетная программа обычно позволяет получить остаток любого товара на любом складе (и в любой момент времени) по количеству и стоимости и рассчитать стоимость единицы товара. Стоимость продаваемых товаров – это произведение количества на стоимость единицы товара на момент проведения в учете операции по выбытию товара. Наценка – это разность между продажной суммой и стоимостью проданных товаров.

## Партионный учет

Этот метод складского учета широко применяется в аналитических программах, которые служат для ведения складского учета. Под «партией» обычно понимается операция (или документ), которым была оприходована себестоимость товара на складе. Это может быть приходная накладная, акт приема-передачи, счет-фактура поставщика и т.п. Партионный учет подразумевает, что, во-первых, складские остатки можно детализировать до партий, а, во-вторых, что любые операции по выбытию товаров должны иметь возможность анализа до списываемых партий.

На уровне собственно партионного учета можно выделить несколько основных его разновидностей:

- FIFO;

• LIFO;
• Ручной партионный учет;
• Комбинированный партионный учет;
Кроме того, можно реализовать и использовать другие методы автоматического или полуавтоматического партионного складского учета. Такие специальные методы описаны ниже.
Методы «FIFO» и «LIFO» автоматические, реализуемые без участия пользователя на уровне алгоритма учетной программы. Автоматические методы опираются в первую очередь на даты оприходования товаров и в этой очередности списывают партии.
Полностью ручной партионный учет предполагает указание всех списываемых партий пользователем. Комбинированный партионный учет позволяет изменить или уточнить автоматические методы списания некоторым образом, например, указать предпочтительную для списания партию или партии.
**Учет остатков товаров**
При реализации партионного учета для ведения склада используется следующая аналитика:
• Место хранения;
• Номенклатура;
• Партия;
Также, как и для учета методом «по среднему», бывает, что для расчета себестоимости аналитика «Место хранения» не используется (это определяется учетной политикой компании), в этом случае себестоимость рассчитывается по компании в целом, без учета конкретных мест хранения товаров. Тогда для возможности вести в программе количественный учет по местам хранения обычно реализуется отдельный учетный блок.
**Приход** товаров на склад
Товар приходуется по количеству и стоимости, указанной в приходном документе, например, приходной накладной. Остатки товаров увеличиваются на количество и стоимость, указанные в приходном документе. Приходный документ и является «партией» товара.
Обычно не все виды приходных документов являются «партиеобразующими». Партию образуют только документы первичного оприходования товаров, например, приходные накладные или приходные ордера. Не образуют «партию» некоторые документы внутреннего движения товаров (например, перемещения между складами).
**Выбытие товаров со склада**

Стоимость товаров рассчитывается через оценку текущего склада (по таблице партий). Учетная программа обычно позволяет получить остаток любого товара на любом складе (и в любой момент времени) по количеству и стоимости и рассчитать стоимость единицы товара для каждой партии товара. Стоимость продаваемых товаров – это произведение количества на стоимость единицы товара на момент проведения в учете операции по выбытию товара. Наценка – это разность между продажной суммой и стоимостью проданных товаров.
**Методы реализации партионного учета**
В учетных программах, ориентированных на реализацию партионного складского учета, обычно применяется один из автоматических методов списания партий FIFO или LIFO. Наиболее распространен первый метод (FIFO), при котором сначала списываются партии товара оприходованные раньше других по дате перехода права собственности. Этот метод в целом подходит для всех компаний и в условиях постоянных складских остатков мало чувствителен к порядку ввода документов (ввод информации задним числом).
Метод LIFO списывает партии в обратном порядке. Применение данного метода оправдано в некоторых специальных случаях, например, в условиях инфляции (постоянного повышения закупочных цен) и постоянных значительных складских

остатков и оборотов этот метод (по сравнению с другими) позволяет занизить наценку и прибыль, а, следовательно, и НДС. Однако, этот метод очень чувствителен к порядку ввода документов (ввод информации задним числом).
Ручной партионный учет предполагает полностью ручное указание списываемых партий на этапе оформления расходного документа. Такой метод списания можно реализовать только в условиях очень небольшого количества операций и пользователей, например, один пользователь и несколько операций в день. Ручной подбор списываемых партий требует постоянного анализа складских остатков с детализацией до партии и полного запрета ввода и коррекции операций, связанных со складским учетом задним числом. На этапе планирования ручное указание партии реализовать невозможно. Основные сложности реализации ручного партионного учета:
- Необходимость указания нескольких партий на одну позицию номенклатуры расходного документа;
- Полная неопределенность в случае списания в минус;
- Потенциальное «зависание» небольших остатков партий товаров;

Комбинированный партионный учет предполагает сочетание одного из автоматических методов (FIFO или LIFO) и указания некоего дополнительного критерия для первоочередного списания партий. В качестве этого критерия могут выступать:
- Поставщик;
- Договор поставщика;
- Приложение к договору с поставщиком;
- Собственно приходный документ;

Комбинированный партионный учет позволяет преодолеть все основные трудности ручного партионного учета, однако накладывает ограничение – критерий для внеочередного списания партий можно указать только один.

**Специальные методы автоматического складского учета**

В учетных программах партионный учет реализуется через выборку или расчет таблицы (списка) партий товара в наличии. При принятии к учету расходных операций эта таблица



упорядочивается (сортируется) по некоторому критерию (для методов FIFO и LIFO – по датам партии) и списание партий происходит по такой отсортированной таблице.
В оперативном или управленческом учете можно предложить и другие методы сортировки таблицы партий и тем самым реализовать новые методы автоматического партионного учета. Сортировка обычно выполняется по числовым параметрам партии или параметрам типа «Дата» (сортировка в алфавитном порядке по наименованиям для партионного учета не уместна). Таким образом, наряду с датой партии, можно предложить сортировку таблицы партий по следующим параметрам:
- Стоимость единицы товара;
  - По возрастанию (сначала списываются самые дешевые партии);
  - По убыванию (сначала списываются самые дорогие партии);
- Дата окончания срока годности (только по возрастанию);

Партионный учет по срокам годности может применяться для продуктов, лекарственных средств и т.п.
Партионный учет на основе стоимости единицы товара может успешно применяться в оптовой торговле. Такой партионный учет позволяет, например, минимизировать или максимизировать как стоимость складских остатков, так и прибыль компании.

## Учет в фиксированных ценах

Складской учет в фиксированных ценах, например, в розничных, используется на складах (местах хранения товаров), связанных с розничной торговлей. Далее этот метод описываться не будет.

## Мотивы выбора учетной политики в трейдерских компаниях

Как известно из финансового анализа, выбор тех или иных методов складского учета позволяет влиять на балансовые показатели компании как в части активов (стоимость товаров на складах), так и в части пассивов: прибыль к распределению, налоги к уплате и т.п.

Так например, в условиях постоянного роста цен применение партионного учета методом FIFO позволяет продавать более старые и дешевые партии, поэтому такой метод покажет большую прибыль, чем метод LIFO. И наоборот, в условиях падающего рынка, метод FIFO покажет меньшую прибыль, чем метод LIFO. Таким образом, эти методы партионного складского учета в части их влияния на финансовые результаты торговли зависимы от динамики цен.

Однако, если стоит задача показать в складском учете за некоторый период максимальную прибыль (или минимизировать убытки), то вместо метода FIFO можно применять методы автоматического партионного складского учета по стоимости единицы товара.

В целом для отрасли оптовой торговли можно рекомендовать к использованию следующие методы автоматического складского учета:

- По среднему;
- По партиям FIFO
- По партиям LIFO
- По партиям по стоимости единицы товара (по возрастанию);
- По партиям по стоимости единицы товара (по убыванию);

Все методы партионного складского учета желательно дополнять возможностью ручного выбора предпочтительных партий к списанию. Кроме того, желательно давать возможность изменения применяемых методов складского учета в разные периоды времени (например, вплоть до месяцев или кварталов).