



МЕТОДИ ЗА ОТЧИТАНЕ УПОТРЕБАТА (РАЗХОДА) НА КРАТКОТРАЙНИ МАТЕРИАЛНИ АКТИВИ

Проф. д. ик. н. Дамян Дамянов
Стопанска академия „Димитър А. Ценов” – Свищов
Дипломиран експерт-счетоводител
Регистриран одитор
E-mail: ddamianov@thezonebg.com

Ключови думи

*Методи за отчитане
употребата на
материалните
запаси*

*Текущо
(перманентно) и
общо (периодно)
отчитане*

*Аналитично
отчитане*

Резюме

Определена е същността и класификацията на методите за отчитане употребата на материалните запаси според изискванията на международните и националните счетоводни стандарти.

Разработени са конкретни примери за прилагане на методите: средно претеглена цена, първа входяща – първа изходяща (FIFO) и последна входяща – първа изходяща (LIFO) в два варианта: текущо (перманентно) и общо (периодно, еднократно) отчитане. Представена е нова форма на организация на аналитичното отчитане.

1. Същност на методите за отчитане употребата на краткотрайните материални активи

През 1991 година в нашата страна се прие Законът за счетоводството¹. След това с Постановление на Министерския съвет № 27 от 20 февруари 1991 година бе приет и Национален сметкоплан, който влезе в сила от 1 април 1991 година², изменен с Постановление № 100 от 21 май 1999 година³ и на основание § 8 (2) от Закона за счетоводството (ДВ бр. 98 от 16 ноември 2001 г.).

По-късно – последователно с няколко постановления – (Постановление № 276 от 30 декември 1992 година) за приемане на Национални счетоводни стандарти⁴, бяха приети най-напред 18 Национални счетоводни стандарта, които влязоха в сила от 1 януари 1993 г. и с постановление № 64 от 31 март 1994 г. в допълнение на Постановление № 276 – бяха приети 7 Национални счетоводни стандарта⁵, а с Постановление № 151 от 25 февруари 1995 година четири

¹ Държавен вестник, бр. 4, 15.02.1991 г.

² Държавен вестник, бр. 26, 02.04.1991 г.

³ Държавен вестник, бр. 51, 04.06.1999 г.

⁴ Държавен вестник, бр. 4, 15.01.1993 г.

⁵ Държавен вестник, бр. 17, 25.02.1994 г. и бр. 30 от 08.04.1994 г.

Национални счетоводни стандарта⁶ и с Постановление № 99 от 25 април 1996 г. още два Национални счетоводни стандарта⁷ с изменение на Постановление № 65 от 25 март 1998 г.⁸ и с Постановление № 100 от 21 май 1999 година бяха направени отново промени, с които се регламентират 35 Национални счетоводни стандарта⁹.

След това с изменение на Постановление № 65 се приеха 41 Национални счетоводни стандарта (ДВ, бр. 22 от 27 февруари 2002 г.). А сега с Постановление на Министерския съвет № 46 от 21 март 2005 г. се въведеха Национални стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия (ДВ, бр. 30 от 7 април 2005 г.). По този начин се изгради и се усъвършенства националното счетоводно законодателство, което е гаранция за правилното счетоводно отразяване на сделките и събитията в прехода от затворено към отворено пазарно стопанство и за синхронизиране на счетоводството според изискванията на Международните счетоводни стандарти.

Счетоводството се осъществява при спазването на определени принципи: действащо предприятие, текущо начисляване, предпазливост, съпоставимост между приходите и разходите, предимство на съдържанието пред формата, връзка и възможно запазване на счетоводната политика и документална обосноваване¹⁰.

Наред с изискването да се съблюдават задължителните постановки и принципи Националното счетоводно законодателство позволява приемането и на редица свободни икономически решения. Например: Въз основа на Националния сметкоплан за стопанската дейност предприятията съставят индивидуален сметкоплан¹¹.

Подобно е положението и при краткотрайните материални активи, които се оценяват при тяхното потребление по един от **следните методи**:

1. **конкретно определена стойност по доставени партии**¹²;
2. **първа входяща, първа изходяща стойност (Fifo)**;
3. **средна претеглена стойност**;
4. **последна входяща, първа изходяща стойност (Lifo)**.

Всичко това създава възможности за превръщане на счетоводните работници в създатели, организатори, финансови мениджъри и гаранتي за икономическите интереси и успехи в предприятието.

У нас в продължение на много години успешно се прилага **документалния метод** за отчитане потреблението на краткотрайните материални активи. Той

⁶ Държавен вестник, бр. 69, 04.08.1995 г.

⁷ Държавен вестник, бр. 40, 10.05.1996 г.

⁸ Държавен вестник, бр. 36, 31.03.1998 г.

⁹ Държавен вестник, бр. 51, 04.06.1999 г. и бр. 82 от 17.09.1999 г.

¹⁰ Закон за счетоводството. В: **Национални счетоводни стандарти. Национален сметкоплан за стопанската дейност. Закон за независимия финансов одит.** София, Форком, 2002, чл. 4, с. 547-548.

¹¹ Пак там, чл. 5 (1), с. 548.

¹² Счетоводен стандарт 2 *Отчитане на стоково-материалните запаси.* В: Цит. **Национални счетоводни стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия**, с. 57-58.

има място за прилагане и в бъдеще, тъй като се основава на един от принципите за осъществяване на счетоводството – документалната обосновааност. При него обаче се изразходва много отчетен труд. Затова той се прилага ефективно при големите предприятия. За малките и средните предприятия с номенклатурни номера на краткотрайните материални активи до 100-200 – най-много 1000 номенклатурни номера, както и за предприятията на едноличните търговци е целесъобразно да се прилагат по избор един от поредицата методи, препоръчани в Международните и Националните счетоводни стандарти.

В Международен счетоводен стандарт 2 *Стоково-материални запаси* се посочва като възможно използването на следните методи:

- **метод на стандартната себестойност**, при който се вземат предвид нормалните нива на материали и доставки, труда, ефективността и максимален капацитет на оползотворяване;
- **метод на цени на дребно**, който се използва в търговията за измерване на големи количества стоково-материални запаси от бързо изменящи се стоки, които имат еднакви надценки, като продажната цена се намалява в съответния процент на брутната надценка. Възможно е да се използва и усреднен процент на надценки по групи;
- **метод на конкретна индентификация** на разходите по конкретни обекти, който се прилага в случаите, когато закупените или произведените стоково-материални запаси са предназначени за изразходване при конкретни обекти и не могат да бъдат взаимнозаменяеми;
- **метод първа входяща, първа изходяща (FIFO)**, при който стоково-материалните запаси, които са закупени първи, се продават или употребяват първи, а оставащите в запаси в края на периода са закупени или произведени последни;
- **метод средно претеглена стойност**, при който разходите за всяка единица се определят на основата на средно претеглената стойност в началото на периода, като изчисленията могат да се правят периодично или след постъпване на всяка нова доставка, или производството¹³;
- **метод последна входяща, първа изходяща (LIFO)**, при който последните закупени или произведени стоково-материални запаси се продават първи, а оставащите в запаси в края на периода са тези, които са закупени първи, който не се използва като алтернативен след 2005 годна в Международен счетоводен стандарт 2 *Материални запаси*. В него се предвижда само използването на метода на „конкретната индентификация на себестойността” или методите „първа входяща – първа изходяща” (FIFO) или „среднопретеглена стойност”.¹⁴

¹³ Методът първа входяща, първа изходяща и метода средно претеглена стойност се определят към категорията на “Препоръчителен подход”, а методът последна входяща, първа изходяща като “алтернативен подход”.

¹⁴ **Международен** счетоводен стандарт 2 *Материални запаси*. В: **Международни** стандарти за финансово отчитане (МСФО) 2005, с. 677.

За прилагане на тези методи не е разработена методика в стандарта. Дадени са само формулировки за изразяване на тяхната същност, както и условията, които предполагат тяхното използване¹⁵. Освен това стандартът се свързва с прилагането на методите за отчитане употребата на стоково-материалните запаси в контекста на формиране на тяхната доставна себестойност. Формирането на доставната себестойност е главна цел в изложението на Международен счетоводен стандарт 2 *Стоково-материални запаси*. А методиката за прилагане на методите за отчитане на краткотрайните материални активи зависи не от съставките, които формират доставната себестойност, а от последователността за отчитане на потреблението или от величината на цената и други фактори.

В Германия методите за отчитане употребата на материалните запаси през последните години се представят винаги в две разновидности: отчитане на употребата общо за периода (Perioden Methode) и отчитане употребата текущо, постепенно, стъпаловидно през време на отчетния период (Permanente Methode)¹⁶.

2. Класификация на методите за отчитане употребата на краткотрайните материални активи

Въз основа на изложеното се установява, че разнообразието на методите за отчитане употребата на краткотрайните материални активи е твърде голямо. Ето защо е нужно да се направи опит за тяхното класифициране според съответни класификационни признаци. Те биха могли да бъдат следните:

- **според последователността на доставките:** методи за отчитане на потреблението от входа към изхода и от изхода към входа;
- **според цената на доставките:** методи по себестойност и по цени на дребно;
- **според периода на отчитане на потреблението:** методи за непрекъснато, текущо, постоянно, стъпаловидно, перманентно и методи за общо, периодично отчитане;
- **според точността при установяване на потреблението:** методи на обща средна цена и метод на изравнена средна цена по отделни доставки или производства;
- **според обектите за отчитане на потреблението:** методи за конкретно определена цена по обекти на потребление и методи за неопределена конкретна цена на потребление.

Класификационните признаци за определяне на методите за отчитане потреблението на краткотрайните материални активи могат да се представят обобщено в следната таблица:

¹⁵ За метода стандартна себестойност и метода цени на дребно не е разработена методика още и в специалната счетоводна литература.

¹⁶ **Wolfgang**, Eisele. Technik des betrieblichen Rechnungswesens. 7. Auflage, Verlag Vahlen, München, 2002, S. 301.

№ по ред	Методи за отчитане потреблението на материалните запаси	Класификационни признаци				
1.	Първа входяща - първа изходяща цена (FIFO)	Последователност на доставките				период на отчитане: - текущо, - периодично
2.	Последна входяща - първа изходяща цена (LIFO)	последователност на доставките				период на отчитане: - текущо, - периодично
3.	Стандартна себестойност		цена на доставките			период на отчитане: - текущо, - периодично
4.	Цени на дребно		цена на доставките			период на отчитане: - текущо, - периодично
5.	Средна претеглена цена			точност на потреблението		период на отчитане: - текущо, - периодично
6.	Конкретно определена цена (индентификационна)				обекти на потребление	период на отчитане: - текущо, - периодично

В Националния сметкоплан има дадени конкретни примери за прилагането на методите за употребата на материалните запаси¹⁷.

Първият пример е за прилагане на метода „първа входяща, първа изходяща цена (себестойност)”. Определя се, че краткотрайните материални активи се отчитат по реда на тяхното постъпване. В примера не се предвижда остатък, какъвто има винаги в сметките за отчитане на материалните запаси. Освен това примерът е даден за отчитане по отделни месеци на текущата година, докато в страните от Европейския съюз се приема и отчитането на потреблението на материалните запаси в края на отчетната година.

¹⁷ **Национален** сметкоплан. В: цит. **Национални** счетоводни стандарти, Национален сметкоплан, Закон за счетоводството и Закон за независимия финансов одит, с. 536-538.

Примерът е разработен така:

Приход на материал „А“:

юни	30 бр. x 200 лв. =	6000 лв.
юли	18 бр. x 300 лв. =	5400 лв.
август	10 бр. x 400 лв. =	4000 лв.
октомври	<u>50 бр. x 700 лв. =</u>	<u>35000 лв.</u>
Общо	108 бр. за	50400 лв.

При положение че са изразходени материали в натурални единици за материал „А“: септември 40 бр., ноември 20 бр. и декември 17 бр., разходът в стойност по отделни месеци се установява така:

септември:	30 бр. x 200 лв. =	6000 лв.
	<u>10 бр. x 300 лв. =</u>	<u>3000 лв.</u>
Общо:	40 бр. за	9000 лв.
ноември:	8 бр. x 300 лв. =	2400 лв.
	10 бр. x 400 лв. =	4000 лв.
	<u>2 бр. x 700 лв. =</u>	<u>1400 лв.</u>
Общо:	20 бр. за	7800 лв.
декември:	17 бр. x 700 лв. =	11900 лв.
Всичко разход:	77 бр. =	28700 лв.
Наличност в края на периода от материал „А“:		
Всичко разход:	31 бр. x 700 лв. =	1700 лв.

Както се вижда, разходът в натурални единици в стойност се установява последователно от първата доставка (първоначална на входа) до последната доставка (първоначална до изхода), т.е. първоначална на входа за следващия отчетен период. Затова практиката нарича този метод „метод на изчерпването“. От примера не се разбира защо, след като се приема да се отчита употребата по месеци, не е употребен материал „А“ още през месец юни, юли, август и октомври, а се употребява само за месец септември, ноември и декември. Това показва, че методиката за прилагане на метода първа входяща – първа изходяща цена (себестойност) не е представена по най-подходящия начин в Националния сметкоплан. Подобно е положението в конкретния пример за метода: последна входяща – първа изходяща цена (себестойност). При него се постъпва в обратен ред. Последната доставка е основа за установяване на потреблението. Ако са достатъчни количествата, потреблението се установява от последната доставка, а ако не са достатъчни, се преминава възходящо към по-горни доставки. През следващия период новите доставки стават последни входящи. Затова се започва от тях като начален етап за установяване на разхода. Така в крайна сметка първата доставка става първа изходяща за следващия отчетен период. В примера, даден в Националния сметкоплан¹⁸, първият разход е през септември. Оттук разходът започва да се установява от месец август възходящо нагоре:

¹⁸ Ц и т. **Национален сметкоплан**, с. 255-256.

Разход за м. септември:	август	10 бр. x 400 лв. = 4000 лв.
	юли	18 бр. x 300 лв. = 5400 лв.
	юни	12 бр. x 200 лв. = 2400 лв.
	Общо	40 бр. 11800 лв.

За отчитане на разхода през месец ноември и декември последната входяща е от месец октомври. Ето защо при установяване на разхода се изхожда от последната входяща през месец октомври:

Разход за м. ноември:	октомври	20 бр. x 700 лв. = 14000 лв.
Разход за м. декември:	октомври	17 бр. x 700 лв. = 11900 лв.
	Общо	77 бр. 37700 лв.

Наличност на материал „А” в края на отчетния период:

	юни	18 бр. x 200 лв. = 3600 лв.
	октомври	3 бр. x 700 лв. = 2100 лв.
	Общо	21 бр. 5700 лв.

В примера за прилагане на метода на средната претеглена цена (себестойност) за отчетния период най-напред се определя средна оценка за постъпленията до първия разход – месец септември:

$$\frac{(30 \times 200) + (18 \times 300) + (10 \times 400)}{30 + 18 + 10} = \frac{15400}{58} = 266 \text{ средна претеглена цена}$$

Разход за м. септември:	40 бр. x 266 лв. = 10640 лв.
-------------------------	------------------------------

За установяване на средната претеглена цена за разхода на материали през месец ноември и декември следва да се прибави постъплението от месец октомври. Затова пресмятането на средната претеглена цена продължава с отчитане и на този приход:

$$\frac{(15400 - 10600) + (50 \times 700)}{(58 - 40) + 50} = \frac{39800}{68} = 585 \text{ средна претеглена цена}$$

Разход за м. ноември:	20 бр. x 585 лв. = 11700 лв.
Разход за м. декември:	17 бр. x 585 лв. = 9945 лв.
Наличност в края на отчетния период за материал “А”	31 бр. x 585 лв. = 18135 лв.

Методът на средно претеглена цена (себестойност) е най-често прилаганият метод не само у нас, но и в други страни¹⁹. Това е така, тъй като се установява най-лесно средната цена чрез разделяне на общата стойност на съответните натурални измерители. Разбира се, тук следва да се изхожда от определени условия в предприятието. Например тя е подходяща, когато краткотрайните материални активи са еднородни и разликата в пазарната цена по отделните доставки не е голяма.

При избора на съответен метод за оценяване потреблението на материалните запаси счетоводната практика следва да се ориентира и като изхожда от конкретните и специфични условия на работа, но винаги да се съобразява с принципите на предпазливост, законосъобразност и целесъобразност. Не е без значение и обемът на отчетната работа, броят на номенклатурните номера, разнообразието на краткотрайните материални активи. Практиката може да се насочи към използването на утвърдени вече и по-разнообразни методи в други страни.

Във Федерална република Германия методите за установяване употребата на материалните запаси се прилагат в два варианта: периодно (общо, едноратно) или перманентно (текущо, постепенно, стъпаловидно, хронологично) отчитане.

Методиката на прилагането на отчитането на употребата (изразходването) на материалните запаси по отделните методи в две разновидности е, както следва:

Методът на средна оценка се прилага в две разновидности като средно достигната цена общо за периода и постепенно плъзгаща се изравнена средна цена след всеки отделен разход на материалните запаси (Gewogene Durchschnittsmethode und Gleitende Durchschnittsmethode)²⁰.

Пример: средно достигната цена общо за периода

Начално състояние	500 натурални единици	x 15 DM	= 7500
1. Постъпление	350 натурални единици	x 18 DM	= 6300
2. Постъпление	500 натурални единици	x 12 DM	= 6000
3. Постъпление	450 натурални единици	x 16 DM	= 7200
Сума	1800		27000

$$\text{Средна цена} = \frac{27000 \text{ DM}}{1800 \text{ HE}} = 15 \text{ DM/HE}$$

Разход	1300HE x 15 DM	= 19500
Крайно състояние	500HE x 15 DM	= 7500

Пример: постепенна, плъзгаща се изравнена средна цена

¹⁹ Wolfgang, Eisele. Technik des betrieblichen Rechnungswesens. 7. Auflage, Verlag Vahlen, 2002, S. 301.

²⁰ Ц и т. съч. Wolfgang, Eisele, S. 256.

Начално състояние	500 HE x 15 DM/HE	= 7500
<u>1. Постъпление</u>	<u>350 HE x 18 DM</u>	<u>= 6300</u>
Състояние	850 HE	= 13800

13800 DM

$$\text{Средна цена} = \frac{13800 \text{ DM}}{850 \text{ HE}} = 16.24 \text{ DM/HE}$$

<u>1. Разход</u>	<u>400 HE x 16.24 DM/HE</u>	<u>= 6496</u>
Състояние	450 HE	= 7304
<u>2. Постъпление</u>	<u>500 HE x 12 DM/HE</u>	<u>= 6000</u>
Състояние	950 HE	13304

13304 DM

$$\text{Средна цена} = \frac{13304 \text{ DM}}{950 \text{ HE}} = 14.00 \text{ DM/HE}$$

<u>2. Разход</u>	<u>300 HE x 14.00 DM/HE</u>	<u>= 4200</u>
Състояние	650 HE	9104

<u>3. Постъпление</u>	<u>450 HE x 16 DM/HE</u>	<u>= 7200</u>
Състояние	1100 HE	16301

16301 DM

$$\text{Средна цена} = \frac{16301 \text{ DM}}{1100 \text{ HE}} = 14.82 \text{ DM/HE}$$

<u>3. Разход</u>	<u>600 HE x 14.82 DM/HE</u>	<u>= 892</u>
Крайно състояние	500 HE	7412

Методът първа входяща – първа изходяща (FIFO), независимо от това какъв вариант на прилагане се избира – общо или текущо отчитане на употребата – винаги се спазва последователността на придобиването на материалните запаси – доставени или произведени.

Общото отчитане е целесъобразно при малки и средни предприятия, при които броят на номенклатурните номера на материалните запаси не е голям. В тези предприятия данъчното облагане е в края на отчетния период – обикновено година или авансово от предходната година. Но дори да се приеме и друг данъчен период – например тримесечие, по-целесъобразно е употребата да се отчита общо. По този начин се изразходва по-малко отчетен труд за установяване на разхода на материални запаси, където влияе върху величината на финансовия резултат, а оттам и върху данъчното облагане.

При общото отчитане на потреблението се изхожда от аналитичните сметки за всеки отделен материален запас. В тях през течение на отчетния период се записват постъпленията. Употребата се отразява или въз основа на всеки отделен първичен счетоводен документ през цялата година или чрез инвентаризация в

края на отчетния период за установяване на крайните наличности в натурални измерители за всеки отделен вид материални запаси.

Ето как се представят тези два варианта на метода FIFO²¹.

Пример: Метод – (FIFO – Methode)

Начално състояние	500 HE x 15 DM/HE	= 7500
1. Постъпление	350 HE x 18 DM	= 6300
2. Постъпление	500 HE x 12 DM	= 6000
3. Постъпление	450 HE x 16 DM	= 7200
Сума	1800 HE	27000
Употреба 1300 HE		
	500 (начален остатък) x 15 DM/HE	= 7500
	350 (1. Постъпление) x 18 DM/HE	= 6300
	450 (2. Постъпление) x 12 DM/HE	= 5400
		19200
Крайно състояние 450 (3. Постъпление) x 16 DM/HE		= 7200
	50 (2. Постъпление) x 12 DM/HE	= 600
		7800

Този начин на организиране на аналитичното отчитане отговаря на постановката, залегнала в Националния сметкоплан, където се определя, че: „По сметките за отчитане на материалните запаси може да не се записват данни за дебитни и кредитни обороти. В края на отчетния период се отразяват измененията в наличните материални запаси. В тези случаи задължително ежедневно се организира отразяване в натурални измерители на приходите и разходите по картоните за складово отчитане – по видове материални запаси в зависимост от конкретната организация на счетоводството в предприятието. Въз основа на разликите се установява увеличението или намалението на количествените остатъци в края на месеца”²².

Guido Eilenberger²³ приема през отчетния период в отделните аналитични сметки по видове материални запаси да се отразяват хронологически постъпления, а в края на отчетния период – чрез инвентаризация да се установят наличните количества. След това – като разлика между общите постъпления, вкл. началния остатък и установените количества – чрез инвентаризация се установява потреблението в натурални измерители и стойност.

Пример за общото отчитане употребата на материалните запаси (Perioden – FIFO – Verfahren)

²¹ Цит. съч. **Wolfgang**, Eisele, S. 257.

²² Цит. **Национален** сметкоплан, с. 258.

²³ **Eilenberger**, Guido. *Betriebliches Rechnungswesen*. 5 Aufl., Oldenbourg Verlag, Wien, 1997, S. 87.

Начално състояние	8000 HE x 100 DM/HE	= 800000
1. Постъпление	3000 HE x 110 DM/HE	= 330000
2. Постъпление	5500 HE x 105 DM/HE	= 557500
3. Постъпление	9500 HE x 120 DM/HE	= 1140000
	26000 HE	2847500

Крайна наличност	2700 HE x 120 DM/HE	= 324000
4. Употреба	23300 HE	2523500

При **текущо, отделно, постепенно, стъпаловидно** отчитане (Permanente – FIFO – Methode) се спазва последователността при отчитане на потреблението на материалните запаси за всеки отделен разход, като последователно се изписват (изчерпват) съответните количества.

Пример: текущо, отделно, постепенно, стъпаловидно отчитане (Permanente Methode).

Начално състояние	8000 E x 100 DM/E	= 800000
1. Употреба	6400 E x 100 DM/E	= 640000
Състояние	1600 E	160000
1. Постъпление	3000 E x 110 DM/E	= 330000
Състояние	4600 E	490000
2. Постъпление	5500 E x 105 DM/E	= 577500
Състояние	10100 E	1067500
2. Разход	<u>7300 E</u>	
	1600 E x 100 DM/E = 160000	
	3000 E x 110 DM/E = 330000	
	<u>2700 E x 105 DM/E = 283500</u>	
	7300 E	= 773500
Състояние	2800 E	294000
3. Постъпление	9500 E x 120 DM/E	= 1140000
Състояние	12300 E	1140000
3. Употреба	<u>3200 E</u>	
	2800 E x 105	= 294000
	400 E x 120	= 48000
Състояние	9100 E	1092000
4. Употреба	6400 E x 120 DM/E	= 768000
Крайно състояние	2700 E x 120 DM/E	= 324000

От данните се установява, че

- при първата употреба от началния остатък 8000 се изписват 6400 натурални единици;

- при втората употреба се изписват общо 7300 натурални единици: 1600 от началния остатък, 3000 от първото постъпление и 2700 от второто постъпление. Остават като наличност 2800 натурални единици;
- при третата употреба се изписват общо 3200 натурални единици: 2800 от второто постъпление и 400 от третото постъпление;
- при четвъртата употреба от третото постъпление се изписват 6400 натурални единици.

Крайният остатък е равен на 2700 натурални единици ($9500 - 400 - 6400 = 2700$). Той е първа изходяща цена (себестойност) в следващия отчетен период.

Методът LIFO отговаря на метода “Последна входяща – първа изходяща цена (себестойност)”.

Употребата на материални запаси при метода LIFO е в обратна последователност в сравнение с метода FIFO. При отчитането се изхожда винаги от последната доставка или производство на материални запаси, приети в склада. По този начин крайната наличност в края на отчетния период остава по цена от първата начална доставка. При условията на инфлация по този начин се влиза в текущата отчетна година през следващия период с по-ниска цена, което е в съответствие с един от принципите на счетоводството – предпазливост. И тук са възможни два варианта: *Perioden – LIFO – Verfahren* и *Permanente – LIFO – Methode*.

Пример: Общо (периодно) отчитане на потреблението (*Preioden – LIFO – Methode*)²⁴.

Начално състояние	500 HE x 15 DM/HE	= 7500
1. Постъпление	350 HE x 18 DM/HE	= 6300
2. Постъпление	500 HE x 12 DM/HE	= 6000
1. Постъпление	450 HE x 16 DM/HE	= 7200
Сума	1800	27000

Употреба 1300HE

450 HE (3. Постъпление) x 16 DM/HE = 7200

500 HE (2. Постъпление) x 12 DM/HE = 6000

350 HE (1. Постъпление) x 18 DM/HE = 6300

Сума 1300 HE 19500 19500

Крайно състояние 500 HE (Начално състояние) x 15 DM/HE 7500

Установява се, че постъплението се отчита текущо през цялата година в аналитичните сметки по отделни видове материални запаси. Също така текущо през годината се вписва в аналитичните сметки и разходът. Но общата сума на

²⁴ Ц и т. съч. **Wolfgang**, Eiesele, S. 258.

потребените материални запаси се установява в края на отчетния период, за да се отчете като разход и се установи крайната наличност.

Пример: перманентно (текущо, постепенно, стъпаловидно) отчитане на потреблението (Permanente – LIFO – Methode)²⁵

Начално състояние	500 HE x 15 DM/HE	= 7500
1. Постъпление	350 HE x 18 DM/HE	= 6300
Състояние	850 HE	= 13800
1. Употреба	350 HE x 18 DM/HE	= 6300
	<u>50 HE x 15 DM/HE</u>	<u>= 750</u>
	400 HE	7050
		= 7050
Състояние	450 HE	= 6750
2. Постъпление	500 HE x 12 DM/HE	= 6000
Състояние	950 HE	= 12750
2. Употреба	300 HE x 12 DM/HE	= 3600
Състояние	650 HE	= 9150
3. Постъпление	450 HE x 16 DM/HE	= 7200
Състояние	1100 HE	= 16350
3. Употреба	450 HE x 16 DM/HE	= 7200
	<u>150 HE x 12 DM/HE</u>	<u>= 1800</u>
	600 HE	9000
		= 9000
Крайно състояние	500 HE	= 7350

От примера е видно, че последното постъпление в склада е 350 натурални единици. Затова при първата употреба в размер на 400 натурални единици се отчитат: 350 HE x 18 DM/HE и 50 HE x 15 DM/HE от по-горната наличност на началното състояние. При втората употреба последното постъпление в склада е 500 натурални единици. Те са достатъчни, за да се отчете употреба в размер на 300 единици x 12 DM/HE и остават в склада 200 единици. При третата употреба последното постъпление е 450 HE x 16 DM/HE. Затова най-напред се отчита разход за 450 HE x 16 DM/HE, но тъй като общо изразходените натурални единици са 600, разликата от 150 HE се отчита x 12 DM/HE от предходната наличност. При това като крайна наличност остават 450 натурални единици от началното състояние x 15 DM/HE = 6750 и 50 натурални единици от второто постъпление x 12 DM/HE = 600, а общо 500 натурални единици за 7350 DM.

Методът LIFO се използва в случаите, когато инфлацията е висока и нестабилна. През отчетния период се отчита потреблението на материалните запаси по най-високата цена на придобиване или производство. Това увеличава разходите и намалява финансовия резултат, а оттам и данъчното облагане. В същото време крайният остатък остава с най-ниска цена, с която се започва като

²⁵ Ц и т. съч. **Wolfgang**, Eiesele, S. 258.

първа входяща през новия отчетен период. Следователно по-ниският размер на разходите през следващия отчетен период довежда до по-добри финансови резултати и по-високо данъчно облагане. Но след едногодишен период инфлацията може да е по-ниска или предприятието стабилно и укрепнало, за да могат да се плащат и по-голям размер данъци.

3. Синтетично и аналитично отчитане употребата на краткотрайните материални активи

Счетоводното отчитане на употребата (изразходването) на краткотрайните материални активи се осъществява чрез отделна синтетична сметка **601 Разходи за материали**.

Сметката се дебитираща с установената сума на разхода чрез прилагане на съответен метод в края на всеки месец (когато разходите по икономически елементи се отчитат месечно с натрупване) или в края на годината (при еднократно отчитане на разхода) срещу **кредитиране** на съответните сметки на краткотрайните материални активи.

Сметката се кредитира в края на всеки месец или еднократно в края на годината срещу **дебитиране** на сметка 123 Печалби и загуби от текущата година при директно отчитане или **сметки от група 61 Разходи за дейността** при индиректно отчитане на разхода.

Данните за синтетичното отчитане се обобщават чрез рекапитулиране на употребата (разхода) за всеки отделен вид краткотраен материален актив, установен от аналитичното отчитане.

Нашата практика в продължение на много години използва аналитични сметки с традиционно съдържание, независимо от метода за отчитане на материалните запаси. Те включват начален остатък, приход, разход и остатъци в края на отчетния период. Същите са пригодни за използване при метода на двойната картотека, линейния метод, оперативен (счетоводния) салдов метод и други методи.

Потреблението на краткотрайните материални активи, свързано с отчитане на разхода по отделни доставки, цена на придобиване, средна претеглена цена, конкретно определена цена или други изисква прилагане на аналитични сметки с друго съдържание. Затова трябва да се използват аналитични сметки, които да позволяват най-удобното прилагане на отделните методи за отчитане на употребата на краткотрайните материални активи.

Ето как би могло да се организира отчитането в аналитична сметка за материал „А” чрез метода първа входяща, първа изходяща цена (себестойност) – FIFO – във вариант периодно (еднократно) и перманентно (стъпаловидно, постоянно) отчитане: (Вж. аналитична сметка за материал „А”).

Сметка 302 Материали
аналитична сметка Материал „А”

Периодно отчитане

№	Основание	мярк а	Ед. цена	приход		разход	
				коли- чество	стой- ност	коли- чество	стой- ност
0	Начален остатък 01.01.200. г.	кг	5	1000	5000		
1	Приход 31.01.200. г.	кг	6	2000	12000		
2	Приход 27.02.200. г.	кг	8	3000	24000		
3	Приход 31.08.200. г.	кг	10	4000	40000		
	Всичко:			10000	81000		
4	Краен остатък 31.12.200. г.	кг	10	1000	10000		
5	Употреба (разход) за 200. г.					9000	71000

Сметка 302 Материали
аналитична сметка Материал „А”

Перманентно отчитане

№	Основание	мяр- ка	Ед. цена	приход		разход	
				коли- чество	стой- ност	коли- чество	стой- ност
0	Начален остатък 01.01.200. г.	кг	5	1000	5000		
1	Приход 31.01.200. г.	кг	6	2000	12000		
2	Приход 27.02.200. г.	кг	8	3000	24000		
3	Употреба 31.03.200.г.	кг	5			1000	5000
		кг	6			1000	6000
	Всичко:			6000	41000	2000	11000
	Остатък на 01.04.	кг	6	1000	6000		
		кг	8	3000	24000		
4	Приход 31.08.200. г.	кг	10	4000	40000		
5	Употреба 30.09.200. г.	кг	6			1000	6000
		кг	8			3000	24000
	Всичко:			8000	70000	4000	30000
	Остатък на 01.10.	кг	10	4000	40000		
6	Употреба 31.12.200. г.	кг	10			3000	30000
	Всичко:			4000	40000	3000	30000
	Остатък на 31.12.	кг	10	1000	10000		

Вижда се, че началният остатък, остатъците през отчетната година и остатъкът в края на отчетната година се установяват, без да е необходимо за тях да има отделни графи в аналитичната сметка. Вертикалното вписване на прихода (постъплението) и разхода на материалните запаси улеснява и позволява установяването на съответните остатъци. При това същото е удобно както при ръчно, така и при автоматично вписване на съответните данни за прихода, разхода и остатъка.

X X

X

Познаването на методите за отчитане потреблението на материалните запаси и тяхното правилно използване в зависимост от конкретните условия в предприятието позволява да се избере най-правилното и ефективно икономическо решение. По този начин чрез прилагане на съответен метод се влияе на финансовия резултат, а оттам и на данъчното облагане.

Разбирането на същността, предимствата и недостатъците на отделните методи за отчитане потреблението на материалните запаси позволява също така да се обоснове евентуалната промяна, когато тя е необходима, за да се отрази действието на обективните икономически условия.

Библиографска справка:

1. **Национални счетоводни стандарти. Национален сметкоплан за стопанската дейност. Закон за независимия финансов одит. Закон за счетоводството.** София, Форком, 2002, 607 с.

2. **Международни стандарти за финансово отчитане (МСФО) 2005, част I.** ФКМСС, 2005, 1167 с.

3. **Eilenberger, Guido.** *Betriebliches Rechnungswesen.* 5 Aufl., Munchen/Wien, 1997, S. 308.

4. **Wolfgang, Eisele.** *Technik des betrieblichen Rechnungswesens.* 7. Auflage, Verlag Vahlen, Munchen, 2002, 1225 S.

METHODS OF MEASURING THE DECREASE IN CURRENT ASSETS

Prof. Damyan Damyanov, D. Sc. (Econ.)

D. A. Tsenov Academy of Economics – Svishtov

Certified Public Accountant, Registered Auditor

E-mail: ddamianov@thezonebg.com

Key words:

*Methods for reporting
the use of inventories*

*Current (permanent)
and total (period)
reporting*

Analytical reporting

Summary

Determined is the nature and classification of methods for reporting the use of inventories as required by international and national accounting standards.

Developed are specific examples of the application of methods: weighted average price, first in - first out (FIFO) and last in - first out (LIFO) in two versions: the current (permanent) and total (period once) reporting. Presented is a new form of organization of analytical reporting.