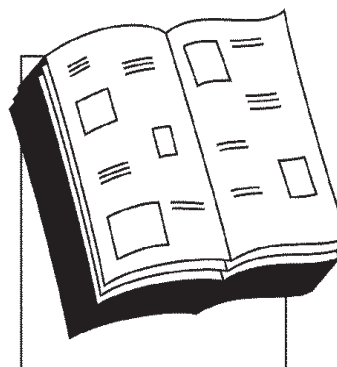


## ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА, АНАЛИЗА, АУДИТА И СТАТИСТИКИ



**Т. Н. НАЛЕЦКАЯ**

---

### РАЗВИТИЕ МЕТОДИК ОЦЕНКИ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ ОРГАНИЗАЦИЙ

---

В статье рассматривается экономическая сущность объектов бухгалтерского учета, отражаемых в составе производственных запасов промышленных организаций в активе бухгалтерского баланса. Исходя из их принадлежности к той или иной стадии оборота средств промышленной организации, делается вывод о неоправданности унификации оценки данных краткосрочных активов. Приводятся рекомендации по развитию методик оценки производственных запасов с целью удовлетворения информационных потребностей всех заинтересованных групп пользователей, повышения оперативности и достоверности предоставляемых данных.

**Ключевые слова:** краткосрочные активы; материальные запасы; унификация оценки активов.

**УДК** 657.62

Бухгалтерский учет является информационной базой для принятия решений как на уровне организаций, так и на уровне отраслей и экономики страны в целом. Это предполагает необходимость удовлетворения потребностей всех заинтересованных групп пользователей и гармонизацию подходов к формированию важнейших показателей в системе планирования, бухгалтерского учета, бухгалтерской и статической отчетности с целью обеспечения сопоставимости, достоверности и оперативности предоставления данных. Как справедливо отмечает Н. Н. Карзаева, на современном этапе развития научной мысли в области бухгалтерского учета формирование показателей отчетности «...зависит не столько от формальной логики бухгалтерской системы, а прежде всего от интересов ее пользователей, которые меньше всего считаются с логикой построения счетов...» [1, 24].

Проведенное исследование методик формирования статей краткосрочных активов бухгалтерского баланса показало, что сложившаяся практика не в полной мере соответствует потребностям пользователей отчетностью. В первую очередь это относится к краткосрочным материальным производственным

---

*Татьяна Николаевна НАЛЕЦКАЯ (t\_tatsiana@inbox.ru), кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности Белорусского государственного экономического университета (г. Минск, Беларусь).*

запасам, к готовой продукции в частности. Это противоречие позволяет сделать вывод об актуальности и практической значимости темы исследования.

В соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету запасов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 12.11.2010 г. № 133 (в ред. постановления Минфина от 27.04.2011 г. № 25) (далее — инструкция № 133), производственные запасы промышленных организаций представляют собой активы, приобретенные и (или) предназначенные для реализации, находящиеся в виде сырья, материалов и других аналогичных активов, которые будут потребляться или уже находятся в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, а также необходимые для управленческих нужд организации. Названные материальные ценности формируют величину остатков таких отражаемых в бухгалтерском балансе немонетарных активов, как материалы, незавершенное производство, готовая продукция и товары [2].

Содержащийся в настоящее время в нормативных правовых документах состав краткосрочных производственных запасов организации продиктован требованиями Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). В структуре МСФО вопросам признания, оценки и отражения в бухгалтерской отчетности краткосрочных материальных запасов посвящен стандарт IAS 2 «Запасы», согласно которому под запасами понимаются активы:

- «(а) предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности;
- (б) находящиеся в процессе производства для такой продажи; или
- (с) находящиеся в виде сырья или материалов, которые будут потребляться в процессе производства или предоставления услуг» [3, 2].

В соответствии с Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.12. 2016 г. № 104 [4], информация об остатках запасов представляется в Бухгалтерском балансе. Общая их сумма показывается по строке 210 «Запасы». К группе (а) можно отнести активы, отражаемые по строкам 214 «Готовая продукция и товары» и 215 «Товары отгруженные». К группе (б) — активы, отражаемые по строкам 213 «Незавершенное производство» и 212 «Животные на выращивании и откорме». В группу (с) входят активы, отражаемые по строке 211 «Материалы». Ко всем производственным запасам как в соответствии с национальным законодательством, так и в соответствии с МСФО применяются единые требования по раскрытию информации и методы оценки.

Экономическая сущность данных объектов бухгалтерского учета разнообразна и должна рассматриваться в тесной связи с их нахождением в обороте средств организации. Общеизвестную схему оборота средств промышленной организации можно представить в виде рисунка (многоточием обозначен перерыв в процессе обращения).

$$\overset{1}{\text{Д}} — \overset{2}{\text{Т}} \dots \overset{3}{\text{П}} \dots \overset{3}{\text{Т}'} — \overset{2}{\text{Д}'}$$

Общая схема оборота средств промышленной организации

Краткосрочные активы, находящиеся на первой и второй стадиях оборота средств организации (сырье, материалы, тара, запасные части, комплектующие, незавершенное производство, полуфабрикаты, топливо), извлечены из сферы обращения и предназначены для использования при изготовлении готовой продукции либо уже находятся в процессе преобразования в сфере производства. Они компенсируют затраты на свое приобретение (создание) и обретут способность приносить организации экономическую выгоду, приняв участие в производственном процессе (будут включены в прямые затраты)

либо при его организации и обслуживании (их стоимость будет включена в соответствующие косвенные затраты) в качестве средств и предметов труда. Можно согласиться с мнением М. Бонема, который отмечает следующее: «...запасы на балансе имеют характеристики, сходные с расходами будущих периодов или основными средствами, т. е. фактически являются отложенными затратами» [5, 1327].

Экономическая сущность таких элементов производственных запасов, как материалы, прочие запасы и незавершенное производство, может быть охарактеризована как расходы, которые будут признаны в будущих периодах.

В отличие от рассмотренных выше краткосрочных активов организации, компенсирующих затраты на свое приобретение (создание), лишь приняв участие в производственном процессе в качестве средств и предметов труда, готовая продукция является итогом производственной деятельности. Основная цель создания этого актива — привлечение в обозримом будущем денежных средств и их эквивалентов в объеме, превышающем затраты на его создание и реализацию. В связи с этим готовая продукция должна трактоваться как носитель будущих доходов организации и понесенных на ее создание затрат.

Отнесение краткосрочных активов к той или иной стадии оборота средств промышленной организации влияет на его экономическую сущность и должно приниматься во внимание при установлении требований по раскрытию информации и методов оценки соответствующих показателей отчетности. Вместе с тем, как отмечалось выше, ко всем производственным запасам в настоящее время необоснованно применяются единые методы оценки.

Так, в соответствии с Инструкцией № 133 запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. В последующих периодах тестируется чистая стоимость реализации запасов, с тем чтобы фактическая себестоимость материалов соответствовала наименьшей из фактической себестоимости или пересмотренной возможной чистой стоимости реализации. Данный подход в полной мере отвечает требованиям МСФО (IAS) 2 «Запасы». При этом в соответствии с абзацем четвертым п. 20 Инструкции № 133 материалы, предназначенные для использования в производстве продукции, не уцениваются до уровня ниже их себестоимости, если готовую продукцию, в состав которой они войдут, предполагается реализовать по цене, соответствующей себестоимости или выше. Пользуясь этими нормами законодательства, организации промышленности применяют оценку по фактической себестоимости ко всем отражаемым в бухгалтерском балансе запасам краткосрочных материальных активов на всех стадиях оборота средств.

Оценка по фактической себестоимости таких запасов организаций промышленности, как материалы и незавершенное производство, являющихся по экономической сущности расходами будущих периодов, представляется вполне обоснованной. Одновременно по отношению к готовой продукции, являющейся носителем как затрат, так и будущих экономических выгод, названный подход к оценке приводит к недополучению существенной для принятия управленческих решений информации. Это подтверждается тем, что использование в учетно-аналитической практике организаций промышленности оценки готовой продукции по себестоимости обеспечивает возможность обобщения на счетах синтетического учета и представления в отчетности исключительно информации о затратах, понесенных на создание готовой продукции, в целях последующего расчета финансового результата от ее реализации. Эта оценка не предполагает возможности определения по данным бухгалтерского учета стоимости данного актива в ценах его реализации, ожидаемых к получению доходов и прибыли при выпуске данного актива из производства и нахождении в запасах. В этих условиях выявить отклонение показателей

стоимости готовой продукции в отпускных ценах от затрат, понесенных на ее производство, можно лишь на стадии отгрузки. До этого осуществлять оценку достигнутого уровня показателей эффективности готовой продукции, включенной в производственный план, и корректировать ассортимент выпускаемой продукции и ценовую политику организации можно лишь на основе информации, полученной путем проведения дополнительных трудоемких расчетов, осуществляемых вне системы бухгалтерского учета, что значительно снижает оперативность получения необходимых данных и ставит под сомнение их достоверность.

Доминирование оценки производственных запасов по себестоимости при обобщении информации на синтетических счетах и в бухгалтерской отчетности организаций промышленности обуславливается тем, что на протяжении многих лет приоритетной задачей бухгалтерского учета признавалось обеспечение возможности осуществления наиболее простого и доступного для понимания расчета финансовых результатов, что соответствует теории динамического баланса. Теории динамического баланса противопоставляется теория статического баланса. В основу последней положена необходимость определения суммы, необходимой для погашения кредиторской задолженности организации. В соответствии с теорией статического баланса готовая продукция должна быть оценена по стоимости ее потенциальной продажи на рынке, а в случае ее отсутствия — по цене, указанной в предыдущем или аналогичном договоре. Следует отметить, что абсолютное следование одному из приведенных подходов и полное отрицание другого приведет к ущемлению интересов отдельных групп пользователей информации, сформированных в системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организаций, в связи с чем на практике наблюдается смешение отдельных положений теорий статического и динамического баланса.

По отношению к краткосрочным запасам в МСФО, а именно в МСФО (IAS) 2 «Запасы», в настоящее время нашел отражение подход, который занимает промежуточное положение между теорией статического баланса (оценка готовой продукции в составе активов по ценам ее возможной реализации) и теорией динамического баланса (оценка готовой продукции в составе средств по себестоимости). Суть рассматриваемой методики состоит в оценке запасов «...по наименьшей из двух величин: по себестоимости или по чистой цене продажи» [3, 2]. При этом в каждом отчетном периоде балансовая стоимость конкретного вида запасов определяется на основе результатов сравнения их себестоимости со стоимостью, рассчитанной исходя из чистой цены продажи, под которой понимается «...расчетная продажная цена в ходе обычной деятельности за вычетом расчетных затрат на завершение производства и расчетных затрат, которые необходимо понести для продажи» [3, 2]. Применение рассматриваемого подхода приводит к тому, что в стоимости остатков производственных запасов, отражаемых в бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, часть изделий включается по их себестоимости, а часть — по ценам возможной реализации. Вследствие смешения оценок пользователи отчетности не получают информацию ни о затратах, понесенных на приобретение либо создание производственных запасов, ни о реальной стоимости реализации данных видов краткосрочных активов организации на отчетную дату, что не позволяет достичь цели как динамического, так и статического баланса.

Система бухгалтерского учета должна обеспечивать формирование данных не только для принятия решений на микроуровне организаций, но и для мезо-, и для макроуровней управления экономикой страны посредством предоставления статистических показателей. Применяемые в настоящее время

методики оценки и бухгалтерского учета готовой продукции не обеспечивают возможность формирования показателей о производстве и отгрузке промышленной продукции, необходимых для заполнения форм государственной статистической отчетности.

Основным фактором, препятствующим формированию необходимых показателей производства и отгрузки готовой продукции, используемых при заполнении статистических показателей непосредственно по данным системы бухгалтерского учета, является противоречие между оценкой готовой продукции по фактической себестоимости и методологией системы национальных счетов, применяемой для определения показателей производства продукции Национальным статистическим комитетом Республики Беларусь.

Необходимость обеспечить сопоставимость показателей произведенной, реализованной и оставшейся на складе готовой продукции диктует применение на уровнях мезо- и макроэкономической статистики подхода, в соответствии с которым «...основным принципом оценки рыночного выпуска является использование рыночных цен, преобладающих в период производства товаров и оказания услуг» [6]. При этом «...с целью устранения влияния различных ставок налогов и субсидий на продукты на структуру производства выпуск, промежуточное потребление и валовая добавленная стоимость по видам экономической деятельности рассчитываются в основных ценах» [6]. Под термином «основная цена» при этом понимается «...цена, получаемая производителем за единицу товара или услуги, исключая любые налоги на продукты и включая субсидии на продукты (кроме субсидий на импорт)» [6]. В связи с этим можно привести высказывание Ж. Ришара: «...если бухгалтер предприятия думает о себестоимости и цене реализации и может с трудом, из практических соображений, допустить, что непроданная продукция будет оценена по текущим рыночным ценам, то национальный счетовод, принимая во внимание макроэкономические наблюдения, посмотрит на эту проблему по-другому: чтобы обеспечить однородность своих расчетов, он должен будет оценивать продукцию на складах по текущим ценам, с тем чтобы обеспечивать сопоставимость и возможность сложения ее с проданной продукцией» [7, 104].

Отсутствие гармонизации подходов, применяемых при формировании информации о производстве и отгрузке готовой продукции в бухгалтерском учете и статистике, приводит к тому, что соответствующие показатели не вытекают непосредственно из синтетического учета, в связи с чем возникает необходимость проведения трудоемких вспомогательных расчетов и осуществления контроля достоверности статистической отчетности.

Проведенное исследование подходов к формированию показателей производственных запасов, отражаемых в бухгалтерском учете и отчетности организаций промышленности, позволило сделать следующие выводы:

– экономическая сущность объектов бухгалтерского учета, отражаемых в составе производственных запасов, разнородна и находится в тесной связи со стадией оборота средств организации, в которой они принимают участие. Данный аспект не учитывается в современной практике, что приводит к неоправданной унификации подходов к оценке и представлению в отчетности соответствующих показателей актива бухгалтерской отчетности промышленных организаций и значительному ограничению предоставляемых ее пользователям данных;

– использование в учетно-аналитической практике организаций промышленности оценки готовой продукции по себестоимости обеспечивает: возмож-



ность обобщения на счетах синтетического учета и представления в отчетности исключительно информации о затратах, понесенных на создание готовой продукции, в целях последующего расчета финансового результата от ее реализации и не предполагает возможности определения по данным бухгалтерского учета стоимости данного актива в ценах его реализации; ожидаемые к получению доходы и прибыль, рентабельность на этапе выпуска данного актива из производства и нахождения в запасах. Это не обосновано в условиях высокой востребованности и полезности данной информации для принятия управленческих решений.

В целях гармонизации подходов к формированию показателей готовой продукции при планировании в бухгалтерском учете, бухгалтерской и статистической отчетности рекомендуем обеспечить возможность формирования в бухгалтерском учете показателей готовой продукции не только по себестоимости, но и в оценке по текущим отпускным ценам без косвенных налогов. Сформировать в бухгалтерском учете показатели готовой продукции в двухмерной оценке можно путем использования в учетно-аналитической практике методики синтетического учета с использованием сопоставительных и регулирующих счетов. Это позволит удовлетворять потребности всех заинтересованных групп пользователей по данным сформированным в системе бухгалтерского учета хозяйствующих субъектов, что повысит оперативность и достоверность предоставляемой информации.

#### Литература и электронные публикации в Интернете

1. Карзаева, Н. Н. Оценка как инструмент достижения сопоставимости показателей бухгалтерской отчетности : автореф. дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12 / Н. Н. Карзаева ; С.-Петерб. гос. ун-т экономики и финансов. — СПб., 2006. — 31 с.  
*Karzaeva, N. N. Otsenka kak instrument dostizheniya sopostavivosti pokazateley buhgalterskoy otchetnosti [Evaluation as an instrument for achieving comparability of accounting indicators] : avtoref. dis. ... d-ra ekon. nauk : 08.00.12 / N. N. Karzaeva ; S.-Peterb. gos. un-t ekonomiki i finansov. — SPb., 2006. — 31 p.*
2. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету запасов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 09.03.2016 г. № 133 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2016.
3. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» [Электронный ресурс] // Сайт Совета по МСФО. — Режим доступа: [http://minfin.ru/common/upload/library/2016/03/main/RU\\_BlueBook\\_GVT\\_2015\\_IAS\\_2.pdf](http://minfin.ru/common/upload/library/2016/03/main/RU_BlueBook_GVT_2015_IAS_2.pdf). — Дата доступа: 01.12.2016.
4. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность» [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 12.12. 2016 г. № 104 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2016.
5. Применение МСФО : в 3 ч. : пер. с англ. / М. Бонэм [и др.] — 6-е изд., перераб. и доп. — М. : Альпина Бизнес Букс : Ernst & Young, 2011. — Ч. 2 — С. 1130—2128.
6. Методика по формированию счета производства [Электронный ресурс] : утв. постановлением Нац. стат. ком. Респ. Беларусь от 24.12.2015 г. № 211 // КонсультантПлюс. Беларусь. / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2016.
7. Ришар, Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика : пер. с фр. / Ж. Ришар ; под ред. Я. В. Соколова. — М. : Финансы и статистика, 2000. — 160 с.  
*Rishar, Zh. Buhgalterskiy uchët: teoriya i praktika [Accounting: Theory and Practice] : per. s fr. / Zh. Rishar ; pod red. Ya. V. Sokolova. — M. : Finansyi i statistika, 2000. — 160 p.*

---

---

**TATSIANA NALECKAYA**

---

***DEVELOPMENT OF PROCEDURES FOR  
ORGANIZATION'S INVENTORY VALUATION***

---

**Author affiliation.** *Tatsiana NALECKAYA (r\_tatsiana@inbox.ru), Belarusian State Economic University (Minsk, Belarus).*

**Abstract.** The article considers economic essence of accounting objects posted under inventories of manufacturing organizations in the assets of the balance sheet. Based on their belonging to a certain stage of turnover of the manufacturing organization the conclusion is made that unification of valuation of these short-term assets is not justifiable. Recommendations are given on the development of inventory valuation methods in order to meet the information needs of all interested user groups, to improve operational efficiency and fairness of the data provided.

**Keywords:** short-term assets; inventory; turnover; unification of asset valuation.

UDC 657.62

---

*Статья поступила  
в редакцию 23.01. 2017 г.*

**ИЗДАТЕЛЬСКИЙ ЦЕНТР БГЭУ  
представляет**

**Налоги и налогообложение** : практикум / В. К. Ханкевич [и др.] ; под ред. В. К. Ханкевича. — Минск : БГЭУ, 2017. — 271 с.

Практикум представляет собой основу методического обеспечения для проведения семинарских занятий по курсу «Налоги и налогообложение». Подготовлен в соответствии с Налоговым кодексом Республики Беларусь, содержит задачи, тесты и вопросы для самоконтроля. Практикум структурирован по основным элементам программы учебной дисциплины.

Для студентов экономических специальностей высших и средних специальных учебных заведений, магистрантов и аспирантов, слушателей курсов повышения квалификации, специалистов различных отраслей экономики, преподавателей.