



УЧЁТ ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАПАСОВ: ОТЕЧЕСТВЕННЫЙ И ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

Ирина Базарова,

соискатель Ташкентский финансовый институт
Ташкент, Узбекистан

ACCOUNTING FOR INVENTORY: DOMESTIC AND FOREIGN EXPERIENCE

Irina Bazarova,

Researcher of Tashkent Institute of Finance,
Tashkent, Uzbekistan

JEL Classification: M1, M4, M41

Аннотация. В данной статье рассматриваются вопросы внедрения международных стандартов бухгалтерского учета на основе достижений европейской практики - международных стандартов финансовой отчетности. Раскрыты основные достижения по интеграции национальной системы бухгалтерского учета в мировое сообщество. Разработаны рекомендации и основополагающие выводы по приоритетным направлениям дальнейшего реформирования бухгалтерского учета товарно-материальных запасов на основе международных стандартов МСФО.

Abstract. This article deals with the implementation of international accounting standards based on the achievements of European practice - international financial reporting standards. The main achievements in integrating the national accounting system into the world community are revealed. Recommendations and fundamental conclusions have been developed on priority areas for further reforming the accounting of inventories based on international IFRS standards.

Ключевые слова: товарно-материальные запасы, управленческий учет, международные стандарты финансовой отчетности, методы оценки, финансовая отчетность.

Key words: inventories, management accounting, international financial reporting standards, valuation methods, financial reporting.

Введение. На данном этапе развития бухгалтерского учета, на первое место встали вопросы соответствия национальных и международных стандартов. Эти вопросы не теряют актуальность, в силу своей важности и значимости, постоянного совершенствования обеих систем стандартов, и начала применения Международных стандартов финансовой отчетности в Узбекистане.

В Указе первого Президента РУз № УП-4720 от 24 апреля 2015 года «О мерах по внедрению современных методов корпоративного управления в акционерных обществах» отмечено, что в период 2015-2018 годов все акционерные общества перейдут к публикации годовой финансовой (бухгалтерской) отчетности и проведению ее внешнего аудита в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности и Международными стандартами аудита.

Законами Республики Узбекистан «О бухгалтерском учёте» и «Об аудиторской деятельности» созданы все условия для применения международных стандартов. В соответствии с ПП-3946 от 19.09.2018 г. разработан проект, согласно которому с 1 января 2020 года аудиторские компании осуществляют аудиторскую деятельность только на основе Международных стандартов

аудита, издаваемых Международной федерацией бухгалтеров.

Принятое 24.02.2020 г. Постановление Президента РУз № 4611 «О дополнительных мерах по переходу на международные стандарты финансовой отчётности» предусматривает кардинальный пересмотр процесса перехода на МСФО субъектов предпринимательства.

Были определены ряд юридических лиц, которые будут на основании международных стандартов аудита будут в обязательном порядке составлять финансовую отчетность уже со следующего, то есть с 1 января 2021. Туда вошли коммерческие банки, акционерные общества, страховые компании и юридические лица, которые считаются крупными налогоплательщиками.

Одним из главных условий успешной деятельности предприятия является состояние и эффективность использования товарно-материальных запасов. Развитие рыночных отношений требуют новых условий их организации. Высокий уровень инфляции, неплатежи и другие кризисные явления вынуждают предприятия изменять свою политику по отношению к текущим активам, искать новые источники формирования, поиск путей решения проблемы эффективности их использования.

Необходимым условием непрерывности хозяйственной деятельности является постоянное возобновление его материальной основы - средств производства. В свою очередь, это предопределяет непрерывность движения самих средств производства, происходящего в виде их кругооборота.

Основная часть. В условиях цифровизации в системе управленческого учета возникают новые концепции. Основной информационной базой является финансовая отчетность хозяйствующих субъектов. В свою очередь, международные стандарты финансовой отчетности играют решающую роль в развитии учетно-контрольной системы и как

информационного источника разработки и принятия управленческих решений. В данное время, и в научной литературе и на практике широко дискутируются концепция устойчивого развития. Концепция устойчивого развития невозможна без организации и постановки качественного управленческого учета. Международная система финансовой отчётности признана эффективной моделью современного подхода к управленческому учету. Концепция международных стандартов выступает как основная платформа для использования хозяйствующими субъектами определенных характеристик отчетности, которая обеспечивает значимость и полезность информации. Актуальность вопросов, разработки механизмов стратегии развития управленческого учета, определяется рядом факторов, и в условиях цифровой экономики только возрастает. Важнейший фактор – изменение внешней среды: политической, экономической, социальной. Нестабильность внешних условий, кризисы в экономике и политике, изменения в законодательстве: административного, налогового, и трудового не позволяют эффективно и планомерно управлять устойчивым развитием организации. Накопленный ранее опыт принятия управленческих решений в данной ситуации эффективность и значимость теряет. В условиях цифровой экономики актуальность приобретают теоретико-методологические разработки вопросов концепции развития управленческого учета для удовлетворения потребностей современного общества, и бизнеса в частности.[22]

Основу управленческого учёта составляют производственные затраты. В составе производственных затрат особо-важное значение имеют производственные запасы.

Объектом исследования является действующая практика учета товарно-материальных запасов на предприятиях различных отраслей и форм собственности в соответствии с

тенденциями современной отечественной и международной практики.

Материал и метод. Следуя научно-исследовательской логике, подготовка и формирование научной работы предваряло поиск и изучение литературы, а также результаты научной деятельности современных ученых, занимающихся вопросами учёта производственных запасов.

Рассмотрим содержание таких понятий, как товарно-материальные запасы (ТМЗ) и товарно-материальные ценности (ТМЦ). Тождественны ли, или совершенно разные понятия. Понятие ТМЗ получило большее распространение, так как сам национальный стандарт бухгалтерского учёта за № 4 носит название «Товарно-материальные запасы» (зарегистрировано МЮ 30.06.2020 №3259). Понятие ТМЦ встречается в законодательных документах по бухгалтерскому учету нечасто. Во-первых, его можно найти в названии забалансового счета 002 «ТМЦ, принятые на ответственное хранение». Из смысла названия счета вытекает то, что ТМЦ — это непосредственно товары и материалы, ведь только они могут поступать от поставщиков, если речь идет об оборотных активах. Во-вторых, в методических указаниях по организации и проведении инвентаризации, утвержденных приказом Минфина Республики Узбекистан от 02.11.1999 № [833](#), расшифровано, что в ТМЦ входят производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы. Таким образом, понятия ТМЗ и ТМЦ обозначают одни и те же классы активов и являются тождественными, синонимичными друг другу понятиями.

Товарно-материальные запасы - материальные активы, хранящиеся в целях дальнейшей продажи в ходе ведения деятельности и находящиеся в процессе производства, а также используемые в процессе производства продукции, выполнения работ или оказания услуг либо для осуществления административных и социально-

культурных функций. НСБУ №4 «Товарно-материальные запасы» (Утвержден Приказом министра финансов от 28.05.2020 г. N 24, зарегистрированным МЮ 30.06.2020 г. N 3259).

В соответствии с МСФО/IAS-2, «Запасы» это активы:

1. предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности;
2. в процессе производства для такой продажи; или
3. в форме сырья или материалов, предназначенных для использования в производственном процессе или предоставлении услуг.

К товарно-материальным запасам, в соответствии с МСФО/IAS-2 «Запасы» относятся:

- запасы сырья, материалов, покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий, конструкций и деталей, топлива, тары и материалов, запасных частей, прочих материалов предназначенных для использования в производстве или выполнении работ и услуг;
- незавершенное производство;
- готовая продукция, товары, предназначенные для продажи в ходе деятельности субъекта.

Запасы, как и другой любой актив, отражаются в учете только при наличии следующих критериев признания (необходимых характеристик для возможности включения учетного элемента в баланс или отчет о прибылях и убытках организации):

- при наличии вероятности получения экономической выгоды по данному активу в будущем;
- при возможности оценки фактических затрат на приобретение или производство объекта учета.

Серьезные требования предъявляются к учету материалов. Данные учета должны содержать всю необходимую информацию для осуществления контроля за движением и рациональным использованием производственных запасов. Отсутствие четкого учета приводит к срывам контроля за наличием

и расходом материалов, которые должны находиться в сфере влияния руководства предприятия. Надо, чтобы учет был оперативным и точным, а объем информации достаточной для принятия управленческих решений.

Эти основополагающие требования конкретизированы в индивидуальных задачах:

- получение достаточных данных об остатках материалов, по их объему и структуре, необходимых для управления и обеспечения бесперебойной работы;

- контроль за сохранением материалов как в местах хранения так и в местах потребления;

- выявление и отражение фактической себестоимости приобретения материальных ценностей;

- контроль за использованием материалов в процессе производства и использование в соответствии с установленными нормами;

- своевременное и правильное начисление фактической себестоимости израсходованных материальных ресурсов и их отнесение на себестоимость продукции.

- систематический контроль за выявлением излишних и неиспользуемых материалов, их реализацией;

- своевременное осуществление расчетов с поставщиками материалов.

Главная задача - оптимизация размеров производственных затрат, исходя из особенностей заготовления, производства и рационального использования в производстве.

Установка оптимального уровня производственных запасов, имеет важное значение для контроля за сохранностью материальных ценностей, направленных на экономическую заинтересованность предприятия в экономии материальных ресурсов.

Сохранность и рациональное использование обусловлено тем, что материальные ресурсы - часть национального богатства страны. Добыча обходится дорого, а запасы полезных ископаемых невозполнимы.

Экономическая стратегия должна исходить из реализации курса на ресурсы сбережения. Особое внимание надо уделить снижению материальных затрат и материалоемкости продукции путем принятия новых решений, внедрения новых технологий, норм переработки и т.д. Этого можно достигнуть увеличением использования прогрессивных конструктивных материалов, металлических порошков и пластмасс, заменой дорогостоящих материалов более дешевыми, синтетическими без снижения качества продукции, сокращением отходов производства.

К основным способам ведения учета материалов относятся:

- методы групп и оценки материальных ценностей.

- система документооборота по оформлению операций движения материалов;

- использование счетов бухгалтерского учёта и системы учетных регистров для ведения синтетического и аналитического учета материалов;

- порядок проведения инвентаризации и отражения ее результатов в регистрах бухгалтерского учёта;

- порядок обработки учета информации.

Важное значение имеет организация системы снабжения предприятия материальными ценностями, наличие хорошего складского хозяйства, оснащение учебных подразделений и мест хранения материалов современной вычислительной техникой, средствами регистрации и передачи информации.

Для правильного учета материалов на предприятии надо установить список личной ответственности за приемку/выдачу материальных ценностей, оформление операций и хранение материалов. С такими лицами должны заключаться письменные договоры о материальной ответственности.

Должны быть определены лица, которым можно подписывать документы на выдачу материалов и т.д.

В процессе производства материалы используются различно. Одни из них полностью потребляются в производственном процессе (сырье и

материалы), другие – изменяют только свою форму (смазочные материалы, краски), третьи – входят в изделия без каких – либо внешних изменений (запасные части), четвертые – только способствуют изготовлению изделий, не входят в их массу или химический состав (инструменты).

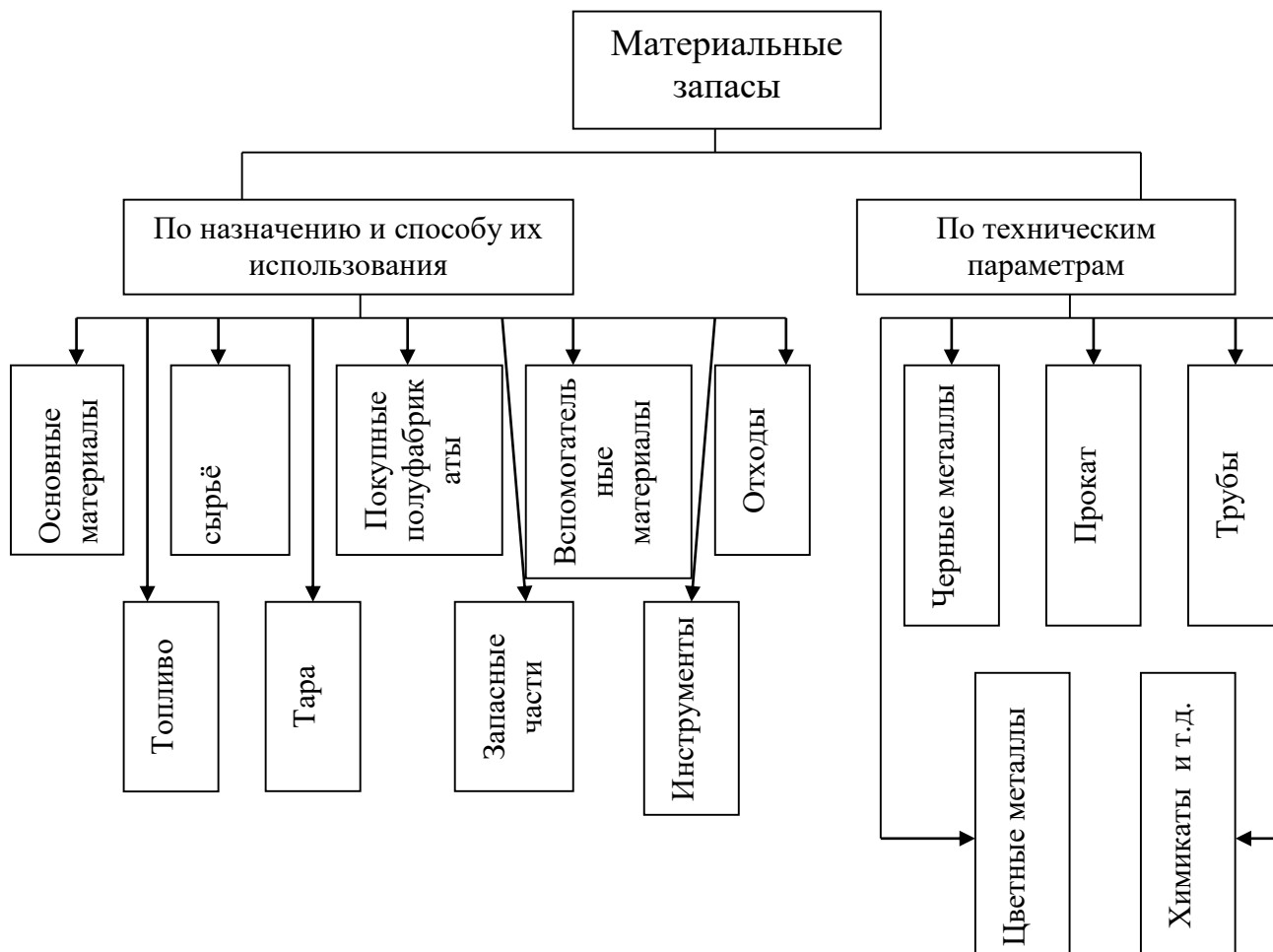


Схема 1. Классификация материалов

1. По критерию функциональной роли материалов и их назначению в процессе производства (экономическая классификация):

- сырье (руда, хлопок-сырец и т.д.);
- основные материалы (металл, ткань);
- покупные полуфабрикаты (детали, которые войдут в изделия);
- вспомогательные материалы;
- отходы;
- тара (инвентарная - многократно обслуживает производство, учитывается

в составе ОС - напр., контейнер; неинвентарная - реализация вместе с товаром; залоговая - дается залог, затем возвращается тара);

- топливо;
- запасные части;
- инструменты.

2. По техническим характеристикам и физико-химическим свойствам предметов труда (техническая классификация):

- это систематизированный перечень, потребляемых в производстве материальных ценностей с указанием

наименования, сорта, марки, единицы измерения; каждой позиции присваивается свой номенклатурный номер. Типовая номенклатура утверждена Госкомстат РУз для всех предприятий.

В соответствии с МСФО 2 «Запасы», основной вопрос в учете товарно-материальных запасов заключается в определении себестоимости, которая должна быть признана как актив, и оставаться таковой до момента признания соответствующего дохода от реализации.

По МСФО 2 «Запасы» оценка запасов ведется по наименьшей из двух величин: фактической (исторической) стоимости и возможной чистой цены продаж. При этом, фактическая стоимость включает в себя все затраты по приобретению, производству (conversion costs), и все прочие затраты, произведенные при доведении запасов до текущего состояния и местонахождения. Невозмещаемые налоги и пошлины входят в фактическую стоимость, предоставленные торговые скидки и возмещения - уменьшают ее.

При этом себестоимость товарно-материальных запасов включает: затраты на приобретение запасов, транспортно-заготовительные расходы, связанные с их доставкой к месту хранения и приведением в надлежащее состояние. Затраты на приобретение товарно-материальных запасов включают в себя цену покупки; пошлины на ввоз; комиссионные вознаграждения, уплаченные снабженческим, посредническим организациям; транспортно-заготовительные и прочие расходы, прямо связанные с приобретением запасов. Торговые скидки, возвраты переплат и прочие подобные поправки вычитаются при определении затрат на приобретение. [18]

Затраты на переработку товарно-материальных запасов (выполнение работ, услуг) включают стоимость используемых в процессе производства природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов,

амортизацию основных средств, а также другие затраты, прямо связанные с единицами производства продукции (работ, услуг), обусловленные технологией и организацией производства и признаются как производственная себестоимость продукции (работ, услуг). [14]

Чистая стоимость реализации товарно-материальных запасов представляет собой предполагаемую продажную цену за минусом расходов на комплектацию и организацию их продажи. Чистая стоимость реализации используется обычно тогда, когда себестоимость не может быть восстановлена по следующим причинам:

- данные товарно-материальные запасы были повреждены;
- они частично или полностью устарели;
- их продажная цена снизилась.

В соответствии с МСФО 2 «Запасы», возможная чистая цена продаж (net realisable value, NRV) - оценка цены продаж при нормальном ведении деятельности, за вычетом необходимых затрат на сбыт продукции, которые могут оцениваться как сумма прямых затрат или как нормативный процент к стоимости. Не допускается вычет планируемой прибыли от продаж.

Как правило, в промышленных производствах запасы материалов и прочих вспомогательных средств не списывают ниже себестоимости (до чистой стоимости реализации), если ожидается, что готовая продукция, в которую они будут переработаны, будет реализована по цене равной или превышающей себестоимость. Если же ожидается, что снижение цены на материалы приведет к тому, что доход, полученный от реализации готовой продукции, будет ниже ее себестоимости, стоимость материалов частично списывают до чистой стоимости реализации.

Себестоимость запасов может оказаться невозмещаемой в случае их повреждения, физического или морального устаревания, снижения их

продажной стоимости, т.е. цена продажи ниже себестоимости. В этом случае определяется возможная чистая цена продажи или переоценка по возможной чистой цене продаж. Переоценка производится по каждому виду оборотных материальных активов или по группам однородных активов. При этом необходимо соблюдение следующего порядка:

– если активы предназначены для реализации, расчеты производятся на основе текущих рыночных цен реализации;

– если активы предназначены для продажи по заключенным контрактам, расчеты производятся по контрактным ценам в объеме, предусмотренном контрактом, а оставшиеся запасы переоцениваются по текущим рыночным ценам;

– сырье и материалы не переоцениваются, если готовая продукция будет реализована по ценам равным или превышающим себестоимость, в противном случае они переоцениваются по восстановительной стоимости.

Разница по переоценке списывается в расход в отчетном периоде, в котором такая разница была установлена. Если запасы сохраняются в будущих отчетных периодах, то в каждом последующем периоде происходит переоценка по новой возможной чистой цене продаж. Новая стоимость определяется по меньшей величине себестоимости или пересмотренной возможной чистой цене продаж. [15]

Фактической себестоимостью товарно-материальных запасов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат предприятия на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Республики Узбекистан).

Затраты на приобретение запасов включают в себя покупную цену, импортные пошлины и налоги, расходы на транспортировку, обработку и другие

затраты, непосредственно связанные с приобретением актива.

Затраты на переработку включают в себя затраты по оплате труда, постоянные и переменные накладные, производственные расходы на переработку сырья в готовую продукцию.

Переменные расходы зависят от изменения объемов производства и включают в себя материальные и трудовые затраты, осуществляемые в ходе нормального производственного процесса. Постоянные расходы практически не изменяются при изменении объемов производства и включают в себя затраты по обслуживанию зданий, оборудования, амортизации и на административно-управленческие расходы.

Прочие затраты включаются в себестоимость запасов в случае, когда они связаны, например при изготовлении продукции для конкретных заказчиков.

К фактическим затратам на приобретение товарно-материальных запасов относятся:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);

- суммы, уплачиваемые предприятиям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением товарно-материальных запасов;

- таможенные пошлины;

- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены товарно-материальные запасы;

- затраты по заготовке и доставке товарно-материальных запасов до места их использования, включая расходы по страхованию.

Как уже было выявлено выше, в Республике Узбекистан, в соответствии с национальными им международными стандартами учета и отчетности, товарно-материальные запасы оцениваются по наименьшей оценке из себестоимости и чистой стоимости реализации.

Для определения наименьшей величины из себестоимости и чистой

стоимости реализации товарно-материальных запасов могут быть использованы следующие методы:

— постатейный метод, при котором выбирается наименьшее значение из балансовой стоимости и чистой стоимости реализации каждого наименования товарно-материальных запасов;

— метод основных материальных групп, при котором выбирается наименьшее значение из балансовой стоимости и чистой стоимости реализации группы товарно-материальных запасов;

— метод общего уровня запасов - выбирается наименьшее значение из балансовой стоимости и чистой стоимости реализации всех товарно-материальных запасов. [8, с.173]

Методы определения себестоимости по фактическим затратам и ценам продажи могут использоваться для удобства, если их результаты приближенно выражают значение себестоимости. Нормативы сырья и материалов, труда, эффективности и мощности должны регулярно проверяться и пересматриваться с учетом конкретных обстоятельств.

Существуют и дополнительные методы оценки товарно-материальных запасов. Это методы оценки ТМЗ по наименьшей себестоимости и рыночной стоимости и метод оценки стоимости с использованием валовой прибыли или метод оценки товара в розничной торговле.

При этом себестоимость товарно-материальных запасов включает: затраты на приобретение запасов, транспортно – заготовительные расходы, связанные с их доставкой к месту хранения и приведением в надлежащее состояние. Затраты на приобретение товарно-материальных запасов включают в себя цену покупки; пошлины на ввоз; комиссионные вознаграждения, уплаченные снабженческим, посредническим организациям; транспортно – заготовительные и прочие

расходы прямо связанные с приобретением запасов. Торговые скидки, возвраты переплат и прочие подобные поправки вычитаются при определении затрат на приобретение.

Метод рыночной стоимости. Когда полезность товаров не столь велика, как их себестоимость, необходим отход от правила установления цены ТМЗ на основе себестоимости. Полезностью товаров обычно считается их рыночная стоимость, откуда и идет название данного метода оценки ТМЗ. Для расчета термин "рыночная стоимость" означает текущую восстановительную стоимость, не превышающую верхний предел чистой стоимости реализации (продажная цена минус определяемые затраты на завершение и выбытие) и не падающую ниже нижнего уровня чистой стоимости реализации, скорректированной на сумму обычной нормы прибыли. По этому методу могут учитываться как все товарно-материальные ценности вместе, так и каждая статья в отдельности.

Метод розничных цен используется в розничной торговле. Этот метод применяется для оценки запасов, имеющих одинаковый процент торговой наценки. Себестоимость определяется путем уменьшения общей стоимости проданных товаров на соответствующий процент валовой маржи.[16]

Предприятия могут оценивать товарно-материальные запасы одним из следующих методов оценки: средневзвешенной стоимости, ФИФО.

Международные стандарты финансовой отчетности не регламентируют и не предписывают определенную структуру для Типового Плана счетов. МСФО - это свод принципов, которые и должны найти отражение в учетной политике при описании правил признания, оценки, представления и раскрытия информации об отдельных объектах учета. Следовательно, компания, которая ведёт учет и составляет финансовую отчетность в соответствии с МСФО,

может разработать и использовать План счетов, отличный от Плана счетов других компаний. Например, в США и Великобритании каждая компания может использовать собственный План счетов, а во Франции, Германии существует единый План счетов, как и в Узбекистане, и его применение обязательно для всех предприятий.

В Законе Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» предусматривается переход на МСФО посредством разработки и внедрения соответствующих национальных стандартов бухгалтерского учета, согласующихся с требованиями МСФО.

Международный стандарт финансовой отчетности 2 «Запасы» (IAS 2. Inventories) предписывает предприятиям определять форму учета товарно-материальных запасов в системе калькуляции по прошлым затратам.

Этот стандарт является практическим руководством в определении себестоимости и ее последующего признания как расхода, включая любое частичное списание стоимости до чистой стоимости реализации. Он также является руководством по применению формул стоимости, которые используются для определения затрат на товарно-материальных запасов.

Сфера применения - системы учета запасов и финансовая отчетность, основанная на данных таких систем. Стандарт жестко устанавливает методику переноса косвенных производственных затрат на стоимость готовой продукции, пересекаясь с областью производственного управленческого учета. Стандарт устанавливает требования к ежегодной процедуре инвентаризации и переоценки запасов.

Основные определения МСФО 2:

- Запасы - активы, предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности, или для производства товаров (услуг) для такой продажи, а также сырье и материалы, используемые в процессе производства.

Запасы также включают недвижимость, предназначенную для перепродажи. Запасы компании, производящей услуги, включают в себя стоимость оказанных услуг, по которым еще не признана выручка.

- Возможная чистая цена продаж (net realisable value, NRV) - оценка цены продаж при нормальном ведении деятельности, за вычетом необходимых затрат на сбыт продукции, которые могут оцениваться как сумма прямых затрат или как нормативный процент к стоимости. Не допускается вычет планируемой прибыли от продаж. Оценка запасов ведется по наименьшей из двух величин: фактической (исторической) стоимости и возможной чистой цены продаж.

Фактическая стоимость включает в себя все затраты по приобретению, производству (conversion costs), и все прочие затраты, произведенные при доведении запасов до текущего состояния и местонахождения. Невозмещаемые налоги и пошлины входят в фактическую стоимость, предоставленные торговые скидки и возмещения - уменьшают ее.

Если предприятие использует альтернативный метод учета по МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов», то возможны редкие ситуации, когда в стоимость товаров, оплачиваемых в иностранной валюте, включаются также курсовые разницы. Это производится исключительно при крупной девальвации валюты, в отношении абсолютно неизбежных затрат.

Исключение из общего порядка: фактическая стоимость запасов сельхозпродукции, определяется в момент ее сбора по справедливой стоимости за вычетом транспортных расходов (с признанием прибылей или убытков в стоимости продукции). В дальнейшем запасы сельхозпродукции на хранении и в переработке учитываются на общих основаниях по МСФО 2.

Методика распределения косвенных затрат производства. Кроме прямых производственных расходов, в стоимость

запасов также включаются косвенные (переменные и постоянные) расходы (overheads), распределяемые по продуктам на систематической основе. Стандарт требует распределения постоянных косвенных затрат методом стандарт-кост, при котором относительный норматив распределения накладных расходов фиксируется для нормальной загрузки (normal capacity) производственных мощностей. Нормальная загрузка планируется исходя из средних фактических показателей предыдущих лет и, как правило, существенно ниже 100% максимальной. Фактический выпуск продукции, конечно же, всегда отличается от нормальной загрузки.

Если фактический выпуск ниже нормальной загрузки, относительная норма распределения не корректируется. На запасы распределяется только часть постоянных затрат - пропорционально степени загрузки производства; нераспределенные постоянные затраты списываются на расходы периода. Таким образом, существенное падение выпуска в периоды затишья не приводит к завышенной оценке готовой продукции (т.е. к маскировке состоявшихся убытков в виде балансовых активов).

Если фактический выпуск выше нормальной загрузки, норма распределения уменьшается (так, чтобы стоимость не превысила фактических затрат).

Этот стандарт не задает жестко принципов распределения затрат между различными продуктами - главное, чтобы методика применялась последовательно и обоснованно. В отношении побочных продуктов, мало значимых в общем выпуске, допускается их оценка по возможной чистой цене продаж. Эта сумма вычитается из общего объема затрат, далее распределяемых по основным продуктам.

Не включаются в стоимость запасов, а списываются на расходы периода:

- сверхнормативные потери сырья, трудовых затрат и т.п.
- затраты на хранение.

Себестоимость готовой продукции фиксируется при передаче на склад и в дальнейшем, как правило, не увеличивается. Однако затраты на хранение, необходимое по технологии производства (например, выдержка вина) - увеличивает стоимость запасов.

- административные расходы, кроме относящихся непосредственно к производству

- сбытовые расходы

Затраты по займам включаются в стоимость строго определенных запасов, если предприятие выбрало альтернативный метод учета затрат по займам.

Поскольку методы учета и порядок признания элементов финансовой отчетности устанавливаются в соответствии с требованиями законодательства Республики Узбекистан о бухгалтерском учете и стандартами бухгалтерского учета, то при переходе на международные стандарты в нашей стране изменили план счетов, чтобы упростить бухгалтерам сбор информации и построение финансовой отчетности в соответствии с МСФО.

МСФО 2 не требует, что тот или иной метод оценки ТМЗ должен применяться ко всем запасам предприятия. Следовательно, допускается оценивать разные классы запасов - разными методами, исходя из логики материальных потоков.

Таким образом, согласно МСФО 2, предприятие обязано применять один и тот же метод внутри каждого класса запасов в пределах одного хозяйственного сегмента.

В соответствии с МСФО 2 раскрытию в финансовой отчетности подлежит следующая информация о ТМЗ:

- Учетная политика, в т.ч. метод расчета стоимости запасов
- Общая балансовая стоимость запасов, с постатейным раскрытием в принятой предприятием классификации
- Балансовую стоимость запасов, учитываемую по чистой стоимости реализации
- Сумму дооценки ранее

уцененных запасов, признанную как доход.

- Обстоятельства, обосновывающие дооценку ранее уцененных запасов

- Балансовую стоимость запасов, заложенных в обеспечение обязательств.

Также международный стандарт финансовой отчетности в части учета и оценки ТМЗ рекомендует использовать следующие необходимые технологии и процедуры:

- Регулярная, как минимум - по окончании отчетного периода (года) - инвентаризация запасов с целью выявить запасы, возможная чистая цена продаж которых упала ниже балансовой стоимости.

- Практика установления возможной цены продаж и принятия обоснованных решений по обязательным уценкам и доценкам запасов.

Переход на МСФО в Узбекистане обеспечит более жесткое регулирование оценки ТМЗ. Можно сделать вывод о том, что в своих целях предприятия могут применять различные методы оценки ТМЗ. Выбор одного из методов может обеспечить предприятию меньший налог на прибыль, или наоборот, если оценивается бизнес, выбор других методов позволит увеличить стоимость ТМЗ, оставшихся на предприятии.

На уровне предприятия товарно-материальные запасы представляют собой один из факторов, определяющих учетную политику предприятия и характеризующих качество принимаемых управленческих решений. Однако многие предприятия не уделяют должного внимания данному аспекту своей деятельности.

Оценка товарно-материальных запасов – это определение их стоимости. Оценку материалов разрешается производить различными вышеописанными методами оценки запасов.

В отечественной практике традиционным для бухгалтерского учета при списании ТМЗ в производство

является метод оценки ТМЗ по средневзвешенной стоимости. При этом материальные ресурсы в течение отчетного месяца списываются по учетным ценам, а в конце месяца на соответствующие затратные счета относится доля отклонения фактической себестоимости товарно-материальных запасов от их стоимости по учетным ценам.

Выбор метода оценки товарно-материальных ценностей закрепляется в учетной политике предприятия. В любом случае используемый бухгалтерами предприятия метод оценки ТМЗ должен быть разъяснен в приложениях к финансовой отчетности, т.к. метод оценки оказывает материальное влияние на финансовые результаты. Необходимо применять один и тот же метод из года в год, а если метод меняется, то необходимо отразить данный факт, причину изменения и какое влияние это окажет на чистую прибыль.

В МСФО 2 допускается оценивать разные классы запасов - разными методами, исходя из логики материальных потоков.

Основные пути сокращения производственных запасов сводятся к их рациональному использованию, ликвидации сверхнормативных запасов материалов, совершенствованию нормирования, улучшению организации снабжения, в том числе путем установления четких поставок и обеспечения их выполнения, оптимального выбора поставщиков, налаженной работы транспорта. Важная роль принадлежит улучшению организации складского хозяйства.

Заключение. Выбор эффективных управленческих целевых решений вынуждает совершенствовать аналитические инструменты управленческого учета. Большинство современных организации ведут управленческий учет с учетом положений МСФО. Однако, возникают вопросы, какие стандарты (отечественные или МСФО) использовать для решения этих задач и целей. Проблема в том, что

Международная практика и стандарты не содержат практических, конкретных указаний по обработке и сбору информации, а определяют только общие правила, не уделяя внимания технике учета, корреспонденции счетов и другим техническим вопросам. Руководители организаций предпочитают МСФО, видят в международной отчетности основу для постановки управленческого учета, опираясь на данные финансового анализа. Это соответствует современным требованиям ведения бизнеса, особенно при выходе на международные рынки и ожиданиях финансовой помощи от иностранных инвесторов. Стандарты МСФО в первую очередь ориентированы на внешних пользователей. Необходимо обеспечить пользователей качественной, сопоставимой информацией для проведения сравнительного анализа с отчетностью организаций смежных отраслей.

На уровне предприятия товарно-материальные запасы представляют собой один из факторов, определяющих учетную политику предприятия и характеризующих качество принимаемых управленческих решений. Однако многие предприятия не уделяют должного внимания данному аспекту своей деятельности.

Оценка товарно-материальных запасов – это определение их стоимости. Оценка материалов разрешается производить различными вышеописанными методами оценки запасов.

В отечественной практике традиционным для бухгалтерского учета при списании ТМЗ в производство является метод оценки ТМЗ по средневзвешенной стоимости. При этом материальные ресурсы в течение отчетного месяца списываются по учетным ценам, а в конце месяца на соответствующие затратные счета относится доля отклонения фактической себестоимости товарно-материальных запасов от их стоимости по учетным ценам.

Выбор метода оценки товарно-материальных ценностей закрепляется в учетной политике предприятия. В любом случае используемый бухгалтерами предприятия метод оценки ТМЗ должен быть разъяснен в приложениях к финансовой отчетности, т.к. метод оценки оказывает материальное влияние на финансовые результаты. Необходимо применять один и тот же метод из года в год, а если метод меняется, то необходимо отразить данный факт, причину изменения и какое влияние это окажет на чистую прибыль.

В МСФО 2 допускается оценивать разные классы запасов - разными методами, исходя из логики материальных потоков.

Основные пути сокращения производственных запасов сводятся к их рациональному использованию, ликвидации сверхнормативных запасов материалов, совершенствованию нормирования, улучшению организации снабжения, в том числе путем установления четких поставок и обеспечения их выполнения, оптимального выбора поставщиков, налаженной работы транспорта. Важная роль принадлежит улучшению организации складского хозяйства.

При переходе на МСФО при формировании учетной политики необходимо учесть основные этапы.[22]

1. Проанализировать факторы бизнес-среды (внутренние и внешние).
2. Выделить ключевые элементы учётной политики, ориентированные на конечные цели компании (расширение производственных мощностей, внедрение новых технологий, дальнейшее освоение рынков, и другие...).
3. Формирование проекта управленческой политики.
4. Согласование сформированного проекта с руководителями конкретных подразделений (ответственные лица).
5. Утверждение положения по учётной политике и документальное ее оформление для целей управленческого учета.
6. Ознакомление исполнителей с

утвержденной учётной политикой.

В ходе производственного процесса или оказания услуг отдельные положения учетной политики могут меняться и корректироваться. Изменения внешних и внутренних факторов непосредственно влияют на методы составления отчетности, ее структуру, необходимую для проведения управленческого анализа. С развитием бизнеса меняются риски, система оценок при ведении хозяйственной деятельности, методология и показатели финансовых коэффициентов для управленческого анализа. Необходимо сохранить приоритет учетно-аналитической системы при отражении фактов хозяйственной жизни в условиях эффективного синтеза бухгалтерского

учета, аудита и анализа в соответствии с законодательством. Основная проблема применения МСФО не только в Узбекистане, но и в других странах, это сближение с национальными стандартами и ментальность пользователей отчетности. Трудности в стандартизации связаны со сложностью получения качественной информацией. Само применение стандартов МСФО не обеспечивает гарантию притока инвестиций, но значительно увеличивает сравнимость показателей и прозрачность отчетности для принятия управленческих решений. Управленческая отчетность, составленная по МСФО, более информативна, как по форме, так и по содержанию.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ:

1. Закон РУз «О бухгалтерском учете» 30.08.1996г (Новая редакция от 2016 г.)
2. Указ Президента РУз № УП-4720 от 24 апреля 2015 года «О мерах по внедрению современных методов корпоративного управления в акционерных обществах».
3. Постановление Президента РУз № 3946 от 19.09.18г. «О мерах по дальнейшему развитию аудиторской деятельности в Республике Узбекистан»
4. Постановление Президента РУз № 4611 от 24.02.20г. «О дополнительных мерах по переходу на международные стандарты финансовой отчетности».
5. Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов от 15 октября 2003г. № 444. (с изменениями и дополнениями 2010г.)
6. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и инструкция по его применению. НСБУ № 21.
7. НСБУ №1 «Учетная политика и финансовая отчетность».
8. И.А.Завалишина «Бухгалтерский учет по новому плану счетов» №3 2003 г.
9. Гулямова Ф.Г. Самоучитель по бухгалтерскому учету. Выпуск 8 «Мир экономики и права» Ташкент 2009г.
10. Ларионов А.Д. Бухгалтерский учет. – М.: «Проспект», 2008
11. Кирьянова З.В. Теория бухгалтерского учета/ Москва «Финансы и статистика», 2000
12. Кожин В. Бухгалтерский учет/Москва, 2009
13. Крутик А.Б.Хайкин И.М. Основы финансовой деятельности предприятия/ С-ПБ, 2009
14. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета. Пер. с англ. Под ред. Я.В.Соколова – 2-е изд., стереотип. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 132с.
15. Нурсейтов Э.О. Бухгалтерский учет в организациях/ Учебное пособие.-Алматы, 2006.-190-191с



16. Нурғалиева Р.Н. Промежуточный финансовый учет. Учебное пособие в 2-х частях – КЭУ, 2005-21с
17. Пучкова С.И.. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учебное пособие. – М.: «ФБК-Пресс», 2009.
18. Радостовец В.К. и др. Бухгалтерский учет на предприятии. Издание 3 доп. и перераб. - Алматы: Центраудит, 2002 г.- 32с.
19. Тишков И.Е. «Бухгалтерский учет» Минск «Вывейшая школа» 2002г
20. «Консультант для бухгалтера , аудитора, менеджера и экономиста». Выпуск 2 Т.: «Узбекистан» 2007г.
21. «Консультант для бухгалтера , аудитора, менеджера и экономиста». Выпуск 1 Т.: «Мехнат» 2006г.
22. Коллективная монография. Совершенствование системы управленческого учёта, анализа и аудита в условиях цифровой экономики. Под редакцией д.э.н., проф. С.В.Пономарёвой и д.э.н., проф.Т.М.Рогуленко. Москва. Scince.ru. 2021г.