

УДК 631.162:657.4:006.032(476)

**УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ  
В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ И ЕГО СООТВЕТСТВИЕ МСФО**

**Т.С. Луцкая**

УО «Гродненский государственный аграрный университет»,  
г. Гродно, Республика Беларусь

*(Поступила в редакцию 30.06.2014 г.)*

**Аннотация.** В данной статье рассмотрена сравнительная характеристика учета производственных запасов в Республике Беларусь и согласно МСФО. Выделены особенности применения МСФО в бухгалтерском учете производ-

*ственных запасов и основные расхождения учета производственных запасов Республики Беларусь и МСФО.*

*Summary. The given paper considers the comparison of inventory accounting in the Republic of Belarus and in accordance with the IFRS. The particularities of IFRS application in inventory accounting and the main differences under accounting of production reserves of Belarus and IFRS are highlighted.*

**Введение.** В настоящее время хозяйственное сближение стран требует унификации правил ведения бухгалтерского учета и отчетности для обеспечения заинтересованных лиц необходимой учетно-аналитической информацией.

В сложившейся ситуации наиболее перспективной является ориентация на Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), издаваемые Советом по международным стандартам финансовой отчетности.

На сегодняшний день основной тенденцией развития бухгалтерского учета и отчетности в Республике Беларусь является формирование единой методологии, объединяющей в себе принципы бухгалтерского учета, методы формирования и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности и приближение их к требованиям международных стандартов финансовой отчетности.

Внедрение МСФО является одним из элементов международной привлекательности как предприятия, так и экономики страны в целом. Отсутствие или частичное внедрение препятствует привлечению в страну инвестиций. Для инвесторов это свидетельствует об отсутствии прозрачности финансовой отчетности. А нет прозрачности – нет доверия, нет доверия – нет инвестиций, нет инвестиций – нет роста [6].

Производственные запасы являются неотъемлемой частью любого производственного процесса.

Бухгалтерский учет запасов и методика отражения их в финансовой отчетности в международных стандартах регламентируется МСФО IAS 2 «Запасы».

**Цель работы** – изучить порядок учета производственных запасов в Республике Беларусь и согласно МСФО, определить пути их сближения.

Объектом исследования выступает бухгалтерский учет производственных запасов в РБ и согласно МСФО IAS 2 «Запасы», а предмет исследования – методика оценки и учета производственных запасов.

**Материал и методика исследований** – обзор и анализ действующих нормативно-правовых актов отечественной и международной практик, а также научных трудов ученых-экономистов при помощи методов логики, индукции и дедукции, анализа и синтеза, сравнения и др.

**Результаты исследований и их обсуждение.** В процессе производственно-хозяйственной деятельности наряду со средствами труда участвуют и предметы труда, которые обслуживают один производственный цикл, их стоимость полностью включается в себестоимость готовой продукции (работ, услуг). Данная особенность оказывает определяющее влияние на организацию учета предметов труда, называемых в практике производственными запасами [1, с. 199].

В Республике Беларусь учет производственных запасов и порядок их отражения в бухгалтерской отчетности регламентируется Инструкцией по бухгалтерскому учету запасов, утвержденной постановлением Министерства финансов РБ от 12 ноября 2010 г. № 133 (далее – Инструкция № 133). Согласно данной инструкции в качестве запасов к бухгалтерскому учету принимаются активы, учтенные в составе средств в обороте, приобретенные или предназначенные для реализации, или находящиеся в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, или находящиеся в виде сырья, материалов и др. аналогичных активов, которые будут потребляться в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, или используемые для управленческих нужд организации. В свою очередь, к запасам относятся:

- сырье, основные и вспомогательные материалы, полуфабрикаты и комплектующие изделия, горюче-смазочные материалы, запасные части, тара;
- инвентарь, хозяйственные принадлежности, инструменты, оснастка и приспособления, сменное оборудование, специальная (защитная), форменная и фирменная одежда и обувь, временные (нетитульные) сооружения и приспособления;
- животные на выращивании и откорме;
- незавершенное производство;
- готовая продукция;
- товары [4].

В то же время следует отметить, что согласно МСФО IAS 41 «Сельское хозяйство» животные на выращивании и откорме относятся к биологическим активам и в финансовой отчетности отражаются отдельно.

Международный стандарт (МСФО) IAS 2 «Запасы» раскрывает значение такого термина как активы, предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности, находящиеся в процессе производства для такой продажи или находящиеся в виде сырья или материалов, которые будут потребляться в процессе производства или предоставления услуг [2].

Исходя из данного определения, для целей составления отчетности по МСФО запасами могут считаться:

- 1) сырье и материалы;

- 2) незавершенное производство;
- 3) готовая продукция;
- 4) товары.

В соответствии с Типовым планом счетов бухгалтерского учета, Инструкции о порядке применения типового плана счетов, утвержденной Постановлением министерства финансов от 29 июня 2011 г. № 50 к счету «Материалы» могут открываться следующие субсчета:

10-1 «Сырье и материалы»;

10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали»;

10-3 «Топливо»;

10-4 «Тара и тарные материалы»;

10-5 «Запасные части»;

10-6 «Прочие материалы»;

10-7 «Материалы, переданные в переработку на сторону»;

10-8 «Строительные материалы»;

10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности»;

10-10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе»;

10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации».

В то же время вышеперечисленные группы материалов также подлежат анализу в целях составления отчетности по МСФО. В первую очередь это касается статьи «Запасные части». Пункт 8 МСФО IAS 16 «Основные средства» устанавливает, что такие статьи, как запасные части, резервное оборудование и вспомогательное оборудование классифицируются как основные средства, если организация рассчитывает использовать их в течение более одного периода. А также, если запасные части и сервисное оборудование могут использоваться только в связи с эксплуатацией объекта основных средств, они учитываются как основные средства.

Что касается инвентаря и хозяйственных принадлежностей, то в п. 9 МСФО IAS 16 «Основные средства» сказано, что данный стандарт не определяет, что именно составляет объект основных средств. Таким образом, при использовании критериев признания применительно к конкретной ситуации, в которой находится предприятие, требуется профессиональное суждение. В некоторых случаях целесообразно объединить отдельные незначительные объекты, например, шаблоны, инструменты и штампы, и использовать критерии применительно к их агрегированной стоимости [3]. Таким образом, инвентарь со сроком эксплуатации свыше одного года может рассматриваться как основные средства.

В соответствии с Инструкцией № 133 запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. В бухгалтерском учете формирование фактической себестоимости производственных запасов

зависит от источников их поступления. К фактическим затратам на приобретение запасов относят:

- стоимость запасов по ценам приобретения;
- таможенные сборы и пошлины;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены запасы;
- затраты по заготовке и доставке запасов до места их использования, включая расходы по страхованию;
- затраты по доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в организациях;
- транспортно-заготовительные и иные затраты, непосредственно связанные с приобретением запасов.

Торговые и другие аналогичные скидки не включаются в фактическую себестоимость приобретенных запасов.

В свою очередь, согласно пункта 9 МСФО IAS 2, запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: по себестоимости или по чистой цене продажи. Себестоимость запасов должна включать все затраты на приобретение, затраты на переработку и прочие затраты, понесенные для того, чтобы обеспечить текущее местонахождение и состояние запасов.

Под чистой ценой продажи, согласно МСФО 2, следует понимать расчетную продажную цену в ходе обычной деятельности за вычетом расчетных затрат на завершение производства и расчетных затрат, которые необходимо понести для продажи [2].

Необходимость снижения стоимости запасов до чистой цены продаж, как правило, связана с потерей запасами своих потребительских свойств, моральным устареванием, резким снижением продажной стоимости, порчей.

Существует еще такое понятие, как справедливая стоимость – сумма, на которую можно обменять актив или произвести расчет по обязательству при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию, независимыми сторонами.

Чистая цена продажи относится к чистой сумме, которую рассчитывает выручить предприятие от продажи запасов в ходе обычной деятельности. Справедливая стоимость отражает сумму, на которую можно обменять те же запасы на рынке при совершении операции между хорошо осведомленными покупателями и продавцами, желающими совершить такую операцию. Первое представляет собой стоимость, специфическую для предприятия, последнее – нет. Чистая цена продажи запасов может отличаться от справедливой стоимости.

Несмотря на тот факт, что чистая цена продажи, при оценке которой учитываются специфические особенности деятельности конкретной организации, и справедливая стоимость, отражающая стоимость данного вида запасов на свободном рынке в целом, могут отличаться, и тот, и другой показатель являются выражением рыночной цены на этот вид запасов.

Как видим, МСФО предполагает, что изначально запасы подлежат учету по себестоимости, которая определяется в порядке, в целом аналогичном принятому в белорусском законодательстве. Однако если рыночная стоимость (чистая цена продажи) запасов снижается, то запасы должны учитываться уже не по себестоимости, а по этой самой рыночной стоимости (чистой цене продажи), что и должно обеспечить достоверность бухгалтерской отчетности организации.

В белорусском законодательстве достигается тот же эффект посредством создания резерва [5].

В Республике Беларусь, в соответствии с Инструкцией № 133, при отпуске запасов (кроме товаров, учитываемых по розничным ценам) в производство и ином выбытии их оценка производится одним из следующих способов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения запасов (способ ФИФО).

Применение одного из перечисленных способов по группе (виду) запасов производится в течение отчетного года и определяется в учетной политике организации.

МСФО предусмотрены следующие способы, при помощи которых можно списывать материально-производственные запасы:

- метод специфической идентификации конкретных видов запасов. Его используют в отношении запасов, которые не являются взаимозаменяемыми, а также товаров или услуг, произведенных и выделенных для конкретных проектов;

- метод ФИФО. Предполагается, что те статьи запасов, которые были куплены или произведены первыми, будут проданы первыми, и что, соответственно, те статьи, которые остаются в запасах на конец периода, были куплены или произведены последними;

- метод средней стоимости — когда все запасы имеют одинаковую среднюю цену в периоде.

Предприятие должно использовать один и тот же способ расчета себестоимости для всех запасов, имеющих одинаковый характер и способ использования предприятием. Применительно к запасам с неодинаковым характером или способом использования может быть оправдано приме-

ние разных способов расчета себестоимости [2]. Однако, в некоторых случаях, если имеются серьезные основания, организация может изменить способ расчёта себестоимости запасов. В свою очередь, причины и последствия перехода на новый способ должны раскрываться в отчетности.

Таким образом, международные стандарты устанавливают общие требования к составлению отчетности, а подход к их реализации бухгалтер определяет самостоятельно, исходя из конкретной экономической ситуации. Для адаптации белорусского бухгалтерского учёта к МСФО немаловажным является соблюдение таких принципов бухгалтерского учета, как приоритет содержания сущности над формой представления финансовой информации; полнота раскрытия информации; профессиональное суждение и др.

**Заключение.** Таким образом, можно сделать вывод, что принципы учёта материально-производственных запасов в соответствии с действующим законодательством о бухгалтерском учёте РБ и МСФО достаточно близки. Однако существующие отличия в части определения состава запасов, их оценки в отечественной практике бухгалтерского учета запасов от требований международных стандартов свидетельствуют о том, что процесс реформирования бухгалтерского учёта достаточно длительный и сложный. Трудности применения МСФО в РБ вытекают из отличий мировых стандартов и системы бухгалтерского учета и отчетности в РБ. Сложность состоит и в том, что МСФО не определяет четких правил отражения конкретных хозяйственных операций, поскольку они регламентируют принципы составления отчетности, в то время как в сложившейся белорусской практике предусмотрено четкое регулирование всего учетного процесса.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: учеб. / А.П. Михалкевич, П.Я. Папковская, С.К. Матальская; под ред. А.П.Михалкевича. – 4-е изд., перераб. и доп. – Минск: БГЭУ, 2006. – 688 с.
2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 "Запасы" [Электронный ресурс]: Правовые ресурсы – 2013. Режим доступа: [www.consultant.ru](http://www.consultant.ru) – Дата доступа: 20.06.2014.
3. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 "Основные средства" [Электронный ресурс]: МСФО журнал – 2013. Режим доступа: [www.finotchet.ru](http://www.finotchet.ru) – Дата доступа: 24.06.2014.
4. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 12.11.2010 N 133 "Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету запасов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов".
5. Сузанский, В. Бухгалтерский учет резерва под снижение стоимости материальных ценностей / В. Сузанский // Главный бухгалтер. – 2012. – № 36. – 50-55 с.

6. Сухарева, Т.В. Особенности трансформации отечественной отчетности в соответствии с МСФО / Т.В. Сухарева // Бухгалтерский учет и анализ – научн.-практ. журнал – 2009. – № 5(147). – 48-49 с.