

Найдена М. В., магистрант,
УО «Белорусский государственный университет транспорта»,
г. Гомель, Республика Беларусь

МЕЖДУНАРОДНАЯ ПРАКТИКА УЧЕТА ЗАПАСОВ

Переход нашей страны к условиям рыночной экономики predetermined существенные изменения в подходах к формированию информации в системе бухгалтерского учета. Одним из направлений совершенствования является ориентация его на Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). На сегодняшний день в Республике Беларусь выбран один из наиболее рациональных способов их применения – адаптация. Она предполагает постепенное совершенствование белорусских правил учета и отчетности, направленное на формирование финансовой информации высокого качества.

В рамках международной практики основным нормативным актом, регламентирующим учет материально-производственных запасов, является Международный стандарт финансовой отчетности 2 «Запасы» [6]. В Республике Беларусь методологические основы и порядок формирования информации о запасах определены Инструкцией по бухгалтерскому учету запасов, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.11.2010 № 133 [7].

Согласно МСФО 2 «Запасы» материально-производственные запасы – это активы, предназначенные для продажи в ходе нормальной деятельности; находящиеся в процессе производства для такой продажи; существующие в форме сырья или материалов, предназначенных для использования в производственном процессе или процессе предоставления услуг [6].

В соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету запасов, в качестве запасов принимаются активы, учтенные в составе средств в обороте, приобретенные и (или) предназначенные для реализации, или находящиеся в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, или находящиеся в виде сырья, материалов и других аналогичных активов, которые будут потребляться в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, или используемые для управленческих нужд организации [7].

Из вышеуказанных понятий запасов следует, что в целом отечественная и международная практика имеют единообразный предмет стандартизации. Однако, согласно МСФО 2 «Запасы», к материально-производственным запасам относятся незавершенное производство и недвижимость, предназначенные для перепродажи, а также активы, используемые при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации более чем 12 месяцев или больше обычного операционного цикла. В то время как в отечественной практике вышеперечисленные активы не признают в качестве запасов [7].

При отпуске запасов в производство и ином выбытии, согласно МСФО 2 «Запасы», их оценка должна осуществляться по наименьшей из двух величин - фактической (исторической) стоимости и возможной чистой цены продажи [6]. Фактическая стоимость включает все затраты по приобретению и производству, а также все прочие затраты, произведенные при доведении запасов до текущего состояния и местонахождения. Невозмещаемые налоги и пошлины входят в фактическую стоимость, а предоставленные торговые скидки и возмещения уменьшают ее.

В соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету запасов, отпуск запасов и иное их выбытие производится одним из следующих способов:

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

Способы оценки материально-производственных запасов представлены в таблице 1.

Таблица 1 – Методы оценки себестоимости запасов

МСФО 2 «Запасы»	Инструкцией по бухгалтерскому учету запасов
Метод специфической идентификации индивидуальных затрат	Метод оценки по себестоимости каждой единицы
Метод средневзвешенной стоимости	Метод средней себестоимости
Метод ФИФО (по себестоимости первых во времени приобретения запасов)	Метод ФИФО (по себестоимости первых во времени приобретения запасов)

В международной и в белорусской системе бухгалтерского учета по себестоимости каждой единицы учитываются запасы, используемые в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни).

Сравнение двух наиболее часто используемых методов потребленных запасов представлено в таблице 2.

Таблица 2 – Методы оценки стоимости потребленных запасов

ФИФО	Оценка по средневзвешенной стоимости
Запасы, закупленные (изготовленные) первыми будут потреблены первыми	Сущность метода состоит в расчете средневзвешенной себестоимости запасов на начало периода и аналогичных запасов, купленных в течении периода
Остатки запасов на конец периода оцениваются по стоимости последних закупок	Может применяться периодически или по мере получения новых партий
Используется для учета запасов в массовых и крупносерийных производствах	Служит для учета запасов, продажа которых не зависит от даты их поступления на склад

Наиболее распространенным в отечественной практике является способ оценки запасов по средней себестоимости, а в международной, напротив, рекомендуется применять метод по себестоимости первых по времени приобретения запасов.

Необходимо отметить, что согласно МСФО может также применяться метод учета по розничным ценам (в розничной торговле) для оценки товарных запасов, для которых нецелесообразно использовать другие методы оценки себестоимости. При применении данного метода себестоимость проданных запасов определяется путем уменьшения общей стоимости проданного запаса на соответствующий процент торговой наценки. На основании требований МСФО 2 для всех запасов, сходных по характеру и их использованию организацией, должны применяться одинаковые методы оценки. Для запасов различного характера разрешено использование разных методов оценки.

Общее правило отражения запасов в учете состоит в следующем: запасы отражаются только тогда, когда право собственности на них переходит к покупателю. Обычно их отражают в момент получения, однако существуют определенные правила для некоторых конкретных ситуаций. Американские стандарты, например, устанавливают такие правила для товаров в пути (отражаются в учете в момент перехода

права собственности вне зависимости от физического поступления товаров) и товаров, переданных на комиссию (остаются на балансе у собственника) [5].

Инструкция по бухгалтерскому учету запасов позволяет включать в себестоимость материально-производственных запасов затраты на оплату процентов по заемным средствам, если они связаны с приобретением материально-производственных запасов и произведены до даты их оприходования на складах организации.

Согласно МСФО 23 «Затраты по займам», проценты по заемным средствам могут быть отнесены на первоначальную стоимость запасов, если подготовка этих запасов к предполагаемому использованию или продаже требует значительного времени. В случаях, если заемные средства, полученные на приобретение запасов, были временно инвестированы в другие активы, на первоначальную стоимость запасов относится сумма затрат по займам за вычетом инвестиционного дохода [6]. В Инструкции по бухгалтерскому учету запасов об этом, напротив, ничего не упоминается.

Стоимость запасов может оплачиваться поставщику в иностранной валюте. При крупной девальвации или снижении стоимости валюты могут возникнуть не погашаемые обязательства перед поставщиками. В этом случае, в соответствии с Международными стандартами, на себестоимость запасов могут относиться также курсовые разницы, связанные с приобретением этих запасов. Учет курсовых разниц регламентируется МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов». Причем согласно данному стандарту такие курсовые разницы должны включаться в стоимость соответствующего актива только при условии, что скорректированная стоимость не превышает меньшее из двух значений – восстановительную стоимость и суммы, возмещаемые за счет продажи или использования актива [6].

На основании Инструкции по бухгалтерскому учету запасов нельзя сделать вывод о возможности отнесения сумм курсовых разниц на себестоимость запасов. Согласно же Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета, курсовые разницы по операциям в иностранной валюте отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции со счетами соответствующих расчетов.

Порядок раскрытия информации о запасах в финансовой отчетности экономических субъектов отражен в таблице 3.

Таблица 3 – Раскрытие информации о запасах в отчетности организации

Элемент раскрытия	МСФО 2 «Запасы»	Инструкцией по бухгалтерскому учету запасов
Способы оценки	Учетная политика, принятая для оценки запасов, в том числе использованный способ расчета их себестоимости	Способы оценки запасов по видам
Балансовая стоимость запасов	Общая балансовая стоимость запасов и балансовая стоимость по статьям классификации, принятой данной организацией	Такого требования нет, но информация раскрывается в бухгалтерском балансе
Стоимость запасов за вычетом затрат на продажу	Балансовая стоимость запасов, учтенная по справедливой стоимости, за вычетом затрат на продажу	Такого требования нет
Последствия изменения учетной политики	Такого требования нет, но информация подлежит раскрытию в соответствии с МСБ (IAS) 8	Раскрытие в пояснительной записке

Из вышеизложенного можно сделать следующий вывод: в целом принципы учета материальных запасов в белорусской и международной практике весьма близки, а существующие различия объясняются особенностями нормативной и законодательной базы в Республике Беларусь.

Дальнейшее совершенствование бухгалтерского учета должно быть направлено на активизацию использования Международных стандартов финансовой отчетности путем построения эффективного учетного процесса в организациях.

В заключение следует отметить, что согласно концепции финансовой отчетности ее основной целью является полезность для различных категорий пользователей в целях принятия ими разного рода решений. Перспективы развития отчетности отечественных организаций связаны с изменением ее целевого назначения и смещением пользовательских приоритетов от инвестора к институциональному инвестору, от бухгалтера к профессиональному финансовому аналитику.

Литература

1. Бабаев, Ю. А. Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. / Ю. А. Бабаев, А. М. Перров. – Москва : ТВ Велби, «Проспект», 2015. – 326 с.
2. Бережнова, Е. И. Трансформация российской финансовой отчетности в соответствии с МСФО / Е. И. Бережнова // Бухгалтерский учет – 2016. – № 8. – С. 121–127.
3. Брыкин, И. М. Российские и международные стандарты учета и отчетности: сравнительный анализ / И. М. Брыкин // Аудиторские ведомости. – 2017. – № 9. – С. 76–86.
4. Вахрушина, М. А. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник / М. А. Вахрушина. – 4-е изд., перераб. и доп. – Москва : Рид групп, 2011. – 656 с.
5. Жминько, С. И. Оценка материально-производственных запасов организации // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – № 6.
6. Инструкция о введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности, утвержденная постановлением Совета министров Республики Беларусь и Национального банка Республики Беларусь от 19.08.2016 № 657/20 // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2017.
7. Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 № 50 // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2017.
8. Инструкция по бухгалтерскому учёту запасов: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 12.11.2010 № 133 // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2017.