

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, АНАЛИЗ, АУДИТ: СОВРЕМЕННОСТЬ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ

УДК 657

СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ УЧЁТА ЗАПАСОВ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ И ПО МСФО

Буйницкий Алексей Леонидович, студент,
Тарасова Людмила Станиславовна, к.э.н, доцент,
Гродненский государственный университет имени Янки Купалы
Bujnickij Alexey Leonidovich, Student, alexey.3by1@mail.ru,
Tarasova Lyudmila Stanislavovna, PhD in Economics, l.s.tarasova@mail.ru,
Yanka Kupala State University of Grodno

Аннотация. В данной статье рассмотрены основные особенности учета запасов по международным стандартам финансового учета и отчетности (МСФО), проведен сравнительный анализ с методикой бухгалтерского учета запасов в Республике Беларусь.

Ключевые слова: запасы, оценка запасов, международные стандарты финансовой отчетности.

Одним из основных направлений современного развития белорусской учетной системы является ее приближение к западным системам, основанным на международных стандартах финансовой отчетности, которые определяют общие подходы к формированию показателей отчетности.

Поскольку, бухгалтерская отчетность, составленная в соответствии с законодательством Республики Беларусь отлична от международных стандартов финансовой отчетности, различается и полнота информации, представленной в ней.

Вопросам учета запасов посвящен IAS № 2 «Запасы» [2]. Согласно МСФО IAS 2, запасы – активы:

- предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности;
- находящиеся в процессе производства для такой продажи;
- находящиеся в виде сырья или материалов, которые будут потребляться в процессе производства или оказания услуг.

Учёт производственных запасов в Республике Беларусь регламентируется Инструкцией по бухгалтерскому учету запасов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь №133 (далее - инструкция №133) [3].

Рассмотрим основные сходства и расхождения в методике учета запасов согласно инструкции №133 и IAS 2 «Запасы». Сравнение основных положений представим в таблице 1.

Анализируя данные, приведенные в таблице 1, можно сделать вывод, что особенностью отечественного учёта является то, что в качестве запасов признаются животные на выращивании и откорме. В международном стандарте не предусмотрено включать в состав запасов животные на выращивании и откорме. Данный вид активов приравнивается к биологическим активам, особая группа оборотных средств предприятия.

Таблица 1. – Основные различия в составе запасов, предусмотренных Инструкцией № 133 и МСФО IAS 2 «Запасы»

Сравниваемый критерий	Инструкция № 133	МСФО IAS 2 «Запасы»
Виды запасов	<p>Виды:</p> <ul style="list-style-type: none"> – материалы (сырье, основные и вспомогательные материалы, полуфабрикаты и комплектующие изделия, горюче-смазочные материалы, запасные части, тара); – отдельные предметы в составе средств в обороте (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. 	<p>Виды запасов:</p> <ul style="list-style-type: none"> – товары, купленные и предназначенные для перепродажи (включая товары, купленные организацией розничной торговли и предназначенные для перепродажи); – земля и другое имущество, предназначенные для перепродажи; – готовая продукция или незавершенное производство организации, включая сырье и материалы, предназначенные для использования в процессе производства.

Источник: собственная разработка на основе [2, 3]

Для учета запасов важным аспектом является их оценка. Определение себестоимости готовой продукции зависит от принятого способа оценки сырья и материалов, использованных в процессе производства, и распределение постоянных и переменных накладных производственных расходов. Рассмотрим основные различия в национальной оценке запасов и оценке запасов согласно МСФО (IAS) 2 (таблица 2).

Рассматривая таблицу 2, можно заметить сходство в применяемых методах оценки запасов при поступлении. Так согласно инструкции №133 запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости, в то время как МСФО IAS 2 «Запасы» предоставляют альтернативный способ оценки запасов – по чистой возможной цене продажи.

Согласно МСФО IAS 2 «Запасы», себестоимость запасов может оказаться невозмещаемой в случае их повреждения, полного или частичного устаревания или снижения их цены продажи. Себестоимость запасов также может оказаться невозмещаемой в случае увеличения расчетных затрат на завершение производства или расчетных затрат на продажу. Практика списания запасов ниже себестоимости до уровня чистой возможной цены продажи согласуется с принципом, предусматривающим, что активы не должны учитываться по стоимости, превышающей сумму, которая, как ожидается, может быть получена от их продажи или использования.

Таблица 2. – Основные различия в оценке запасов при поступлении, предусмотренных Инструкцией № 133 и МСФО IAS 2 «Запасы»

Сравниваемый критерий	Инструкция № 133	МСФО IAS 2 «Запасы»
Метод оценки запасов	<p>Запасы должны оцениваться по фактической себестоимости.</p> <p>Фактическая себестоимость запасов, приобретенных за плату, определяется в сумме фактических затрат организации на приобретение.</p> <p>К фактическим затратам на приобретение запасов относятся:</p> <ul style="list-style-type: none"> – стоимость запасов по ценам приобретения; – таможенные сборы и пошлины; вознаграждения, уплачиваемые посреднической организацией, через которую приобретены запасы; – затраты по заготовке и доставке запасов до места их использования, включая расходы по страхованию; – затраты по доведению запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в предусмотренных в организации целях; – транспортно-заготовительные и иные затраты, непосредственно связанные с приобретением запасов. <p>Торговые и другие аналогичные скидки не включаются в фактическую себестоимость приобретенных запасов.</p>	<p>Запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: по себестоимости или по чистой возможной цене продажи.</p> <p>Фактическая себестоимость запасов представляет собой сумму:</p> <ul style="list-style-type: none"> –затрат на их приобретение; –затрат на переработку; –прочих затрат, понесенные для того, чтобы обеспечить текущее местонахождение и состояние запасов.

Источник: собственная разработка на основе [2, 3]

Кроме того, следует провести сравнительную характеристику способов оценки при списании запасов (таблица 3).

Стоит отметить, что, согласно законодательству Республики Беларусь, запасы, которые устарели, повреждены или цена реализации которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного периода за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей. МСФО 2 гласит о том, что если себестоимость запасов окажется невозмещаемой в случае их повреждения, полного или частичного устаревания, то эти запасы необходимо отразить в балансе по чистой возможной цене продажи.

В Республике Беларусь подготовлен проект стандарта «О некоторых вопросах бухгалтерского учета запасов» в целях совершенствования бухгалтерского учета запасов на основе Международных стандартов финансовой отчетности [1]. Стандарт распространяется на организации, за исключением Нацбанка Республики Беларусь, банков, ОАО «Банк развития Республики Беларусь», небанковских кредитно-финансовых организаций, банковских групп, банковских холдингов, бюджетных организаций.

Таблица 3. – Основные различия в оценке запасов при списании, предусмотренных Инструкцией № 133 и МСФО IAS 2 «Запасы»

Сравниваемый критерий	Инструкция № 133	МСФО IAS 2 «Запасы»
Способы оценки при списании запасов	<p>При отпуске запасов (кроме товаров, учитываемых по розничным ценам) в производство и ином выбытии их оценка производится одним из следующих способов:</p> <ul style="list-style-type: none"> – по себестоимости каждой единицы; – по средней себестоимости; – по себестоимости первых по времени приобретения запасов (способ ФИФО). <p>Применение одного из перечисленных способов по группе (виду) запасов производится в течение отчетного года и определяется в учетной политике организации.</p>	<p>При отпуске запасов в производство и ином выбытии их оценка производится одним из следующих способов:</p> <ul style="list-style-type: none"> – себестоимость каждой единицы; – метод ФИФО (или “первое поступление - первый отпуск”); – метод средневзвешенной стоимости.

Источник: собственная разработка на основе [2, 3]

Со вступлением в силу стандарта организации стоимость подлежащей возврату поставщику многооборотной тары, числящейся на счетах 10 «Материалы» (субсчет 10-4 «Тара и тарные материалы»), 41 «Товары» (субсчет 41-3 «Тара под товаром и порожня»), будут отражать по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и кредиту счетов 10 «Материалы» (субсчет 10-4 «Тара и тарные материалы»), 41 «Товары» (субсчет 41-3 «Тара под товаром и порожня») и по дебету забалансового счета, введенного в план счетов бухгалтерского учета организации.

Фактическую себестоимость многооборотной тары, переданной покупателю, организации будут отражать по дебету счетов 10 «Материалы» (субсчет 10-4 «Тара и тарные материалы»), 41 «Товары» (субсчет 41-3 «Тара под товаром и порожня») и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» [4].

Таким образом, проведенный сравнительный анализ позволяет констатировать, что принципы учёта материально-производственных запасов в соответствии с действующим законодательством Республики Беларусь и МСФО достаточно близки. В международном стандарте финансовой отчетности, как и в национальной практике учета запасов, используются одинаковые методы оценки при списании запасов. Отличие в составе запасов заключается в том, что в международном стандарте не предусмотрено включать в состав запасов животные на выращивании и откорме. Наиболее значимое различие – в требовании МСФО отражать запасы в отчетности по наименьшей из двух величин - себестоимости или рыночной стоимости.

Список использованных источников

1. Бухгалтерский портал [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.gb.by/novosti/minfin-vynes-na-obshchestvennoe-obsuzhde> - Дата доступа: 18.10.2022.

2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы». – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193531/. – Дата доступа: 14.10.2022.

3. Постановление министерства финансов Республики Беларусь от 12.11.2010 г. №133 «Об утверждении инструкции по бухгалтерскому учету запасов и признании утратившими силу некоторых постановлений министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.minfin.gov.by/upload/accounting/acts/postmf_121110_133.pdf - Дата доступа: 17.10.2022.

4. Постановление министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 г. №50 «Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.minfin.gov.by/upload/accounting/acts/postmf_290611_50.pdf - Дата доступа: 18.10.2022.