

Отражение на счетах бухгалтерского учета движения и использования нематериальных активов обобщено в таблице 1.

Таблица 1

Корреспонденция счетов бухгалтерского учета нематериальных активов и их амортизации

Содержание операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Поступление нематериальных активов:		
за плату от поставщиков	08	60
безвозмездно от других субъектов хозяйствования	08	98
в качестве вклада учредителей в уставный капитал (фонд) предприятия	08	75
при создании объекта нематериальных активов на предприятии	08	10, 70, 69 и др.
Принятие в эксплуатацию объекта нематериальных активов	04	08
Оприходование неучтенных нематериальных активов	04	92
Начисление амортизации по нематериальным активам, используемым в предпринимательской деятельности	44, 26	05
Отражение в учете реализации нематериальных активов:		
на сумму начисленной амортизации	05	04
на остаточную стоимость	91	04
на сумму начисленных расходов по реализации нематериальных активов	91	76, 70, 69
на сумму начисленных налогов, уплачиваемых из выручки от реализации нематериальных активов	91	68
на стоимость реализованных нематериальных активов по договорной цене	62	91
на финансовый результат от реализации нематериальных активов:		
прибыль	91	99
убыток	99	91
Отражение в учете безвозмездной передачи нематериальных активов:		
на сумму начисленной амортизации	05	04
на остаточную стоимость	92	04
на сумму начисленных налогов	92	68
на финансовый результат (убыток)	99	92
Отражение в учете передачи нематериальных активов в счет вклада в уставный капитал (фонд) другого предприятия:		
на сумму начисленной амортизации	05	04
на остаточную стоимость нематериальных активов	91	04
на сумму вклада согласно договору	58	91
на финансовый результат от финансовых вложений:		
прибыль	91	99
убыток	99	91

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании: Учебно-практ. пособие / Под ред. д.э.н., профессора Л.И. Кравченко. — Мн.: ФУАинформ, 2008.
2. Бухгалтерский учет: Учебник / Под ред. проф. Я.В. Соколова. — М.: Проспект, 2004.
3. Бухгалтерский учет: Теория. Проводки. Регистры. Сквозной пример. Отчетность: Учеб.-практ. пособие / Под общей ред. Н.И. Ладутько. — Мн.: ФУАинформ, 2007.
4. Дробышевский Н.П. Бухгалтерский учет в строительстве: Учебно-практ. пособие. — Мн.: ФУАинформ, 2006.
5. Муравицкая Н.К., Лукьяненко Г.И. Бухгалтерский учет. Финансовый учет. Управленческий учет. Финансовая отчетность. — М.: Кнорус, 2005.
6. Федотов А.В. Бухгалтерский учет в торговле: теория и практика: Учебное пособие. — М.: ИНФРА-М, 2001.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ЗАПАСОВ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО

А.В. Федоркевич, канд. экон. наук, доцент БГЭУ

Современная стадия развития отношений между субъектами хозяйствования во многом определяется происходящими процессами интернационализации экономик различных стран, увеличением мобильности

финансовых, сырьевых и товарных потоков. хозяйственное сближение стран требует унификации правил ведения бухгалтерского учета и состава бухгалтерской отчетности для обеспечения заинтересованных лиц учетно-аналитической информацией. Однако внедрение в отечественную учетную практику международных стандартов финансовой отчетности в их неизменном виде нецелесообразно по ряду причин. Следует учесть, что отечественная система бухгалтерского учета всегда базировалась на достаточно жестких нормативных положениях и инструкциях, которые были обязательны к исполнению. В тоже время международные стандарты носят рекомендательный характер и не ориентированы на их обязательное исполнение. Кроме того, порядок учета большинства хозяйственных операций в зарубежной практике устанавливается самим бухгалтером на основе его профессионального суждения с учетом допустимых вариантов. В сложившейся ситуации наиболее перспективны разработка и внедрение в практику организаций национальных учетных стандартов, которые согласуются с международными принципами ведения бухгалтерского учета и международными стандартами составления отчетности. В то же время они в необходимой степени ориентированы на исторически сложившуюся отечественную практику организации и ведения бухгалтерского учета.

Проводимые в настоящее время в Республике Беларусь преобразования системы бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности основываются на Программе перехода на международные стандарты бухгалтерского учета, утвержденной постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 04 мая 1998 г. № 694, в редакции постановления Совета Министров Республики Беларусь от 09 июля 2003г № 922 и призваны обеспечить приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с международными стандартами финансовой отчетности и требованиями рыночной экономики.

В соответствии с основными направлениями развития учета на национальном уровне за основу разработки отечественных учетных стандартов принимаются Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), издаваемые Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО).

С момента принятия Программы перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь были разработаны и внедрены отечественные стандарты бухгалтерского учета, определяющие порядок учета основных средств и нематериальных активов; имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте; учета доходов и расходов организации и другие.

Бухгалтерский учет запасов и методика отражения их в финансовой отчетности в международных стандартах регламентируется МСФО 2 «Запасы». Указанный стандарт не применяется к незавершенным работам, возникающим в процессе выполнения строительных контрактов, к запасам продукции сельского и лесного хозяйства, а также к полезным ископаемым.

В международной практике под запасами подразумеваются активы, предназначенные для продажи в течение обычного делового цикла или для производственного потребления с целью изготовления и реализации продукции.

Согласно стандарту, **запасы** – это активы, которые:

- предназначены для продажи в ходе обычной деятельности;
- созданы в процессе производства для такой продажи (готовая продукция, незавершенное производство);
- представлены в форме сырья и материалов, предназначенных для использования в производственном процессе или при оказании услуг.

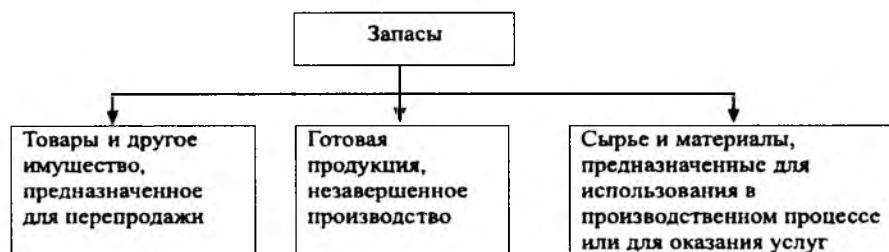


Рис. 1. Классификация запасов в соответствии с МСФО 2 «Запасы».

Если деятельность компании относится к сфере услуг, то запасы включают затраты на услуги, выручка от предоставления которых еще не признана (незавершенная деятельность юристов, аудиторов и т.д.).

В Республике Беларусь отсутствует единый нормативный акт, регламентирующий бухгалтерский учет запасов и порядок их отражения в бухгалтерской отчетности. Кроме того, законодательно не закреплено и само определение запасов.

Инструкцией о порядке бухгалтерского учета материалов, утвержденной постановлением Минфина РБ 17.07.07 г. № 114, установлен порядок бухгалтерского учета сырья и материалов, покупных полуфабрикатов и

комплектующих изделий, топлива, тары и тарных материалов, запасных частей, инвентаря и хозяйственных принадлежностей, специальной оснастки и специальной одежды организаций.

Для организаций промышленности, учитывая специфику их деятельности, разработана Инструкция о порядке бухгалтерского учета материалов, незавершенного производства, готовой и отгруженной продукции организациями промышленности, утвержденной постановлением Минфина РБ и Министерства экономики РБ 31.12.03 г. № 191/263.

Сельскохозяйственные организации используют Методические указания по бухгалтерскому учету сельскохозяйственной продукции и производственных запасов, утвержденные приказом Министерства сельского хозяйства и продовольствия РБ № 363 от 14.08.07 г.

В соответствии с МСФО 2 «Запасы», запасы в отчетности могут признаваться как активы и как расходы.

Признание запасов в качестве актива осуществляется по следующим критериям:

- существует вероятность притока будущих экономических выгод в компанию;
- запасы имеют стоимость или оценку, которая может быть надежно измерена.



Рис. 2. Процедура проверки запасов организации на соответствие их критериям признания в качестве актива.

Признание запасов в качестве расхода производится после их продажи. Стоимость запасов списывается на расходы в том отчетном периоде, когда признается соответствующий доход.

!!! Любая уценка запасов до чистой цены продажи и все потери запасов должны признаваться расходом периода списания или возникновения потерь. Напротив, сумма возврата любого частичного списания запасов должна признаваться как уменьшение расходов в период осуществления дооценки.

В соответствии с МСФО 2 «Запасы», запасы в **обязательном порядке** должны оцениваться по наименьшей из двух величин:

- себестоимости;
 - возможной чистой стоимости реализации.
- В себестоимость запасов включаются:
- покупная цена;
 - импортные пошлины;
 - налоги (кроме возмещаемых государством);
 - транспортные расходы;
 - другие затраты, относящиеся непосредственно к процессу приобретения запасов.

!!! Условия включения в себестоимость запасов затрат по займам определены в МСФО 23 «Затраты по займам», как альтернативный метод определения фактической себестоимости запасов в том случае,

если подготовка этих запасов к предполагаемому использованию или для продажи требует длительного времени.

Нормативные акты РБ содержат противоречивые указания о порядке учета процентов по кредитам и займам:

№	Наименование нормативного акта	Указания о порядке учета процентов по кредитам и займам
1	«Инструкция о порядке бухгалтерского учета материалов», утверждена постановлением Минфина РБ от 17.07.07 г. № 114	В состав транспортно-заготовительных расходов включаются: - плата по процентам за предоставленные кредиты и займы, связанные с приобретением материалов
2	Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) (в ред. от 07.06.2005 г. № 104/72/43/65)	В себестоимость продукции (работ, услуг) включается: 2.2.19. проценты по полученным ссудам, кредитам и займам (за исключением процентов по просроченным ссудам, кредитам и займам, а также займам, связанным с приобретением основных средств и нематериальных активов и иных внеоборотных (долгосрочных) активов).
3	«Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета» постановление Минфина РБ от 30.05.03 г. № 89.	Счет 91 «Операционные доходы и расходы» предназначен для обобщения информации об операционных доходах и расходах отчетного периода, а именно: о расходах (процентах), начисленных организацией после принятия к бухгалтерскому учету приобретенных за счет краткосрочных и долгосрочных кредитов и займов товарно-материальных ценностей, а также процентах по иным краткосрочным и долгосрочным кредитам и займам (кроме кредитов и займов, полученных на приобретение основных средств и нематериальных активов, проценты по которым в конце года относятся на стоимость соответствующих активов)

Под возможной чистой стоимостью реализации согласно МСФО 2, следует понимать разницу между *Возможной ценой реализации* и *возможными затратами на продажу*.

Методику оценки запасов по МСФО 2 рассмотрим на примере 1.

Пример 1. Фирма «Дарида» для оценки запасов на отчетную дату составляет следующую таблицу:

Наименование	Фактическая стоимость приобретения	Возможная цена реализации	Возможные затраты на продажу	Возможная чистая стоимость реализации	Наименьшая оценка
1	2	3	4	5=3-4	6 (min 2; 5)
Материал А	980	1010	39	971	971
Материал В	875	920	30	890	875
Материал С	2240	2530	87	2443	2240
Материал D	4320	4290	183	4107	4107
Итого:	8415	8750	339	8411	8193

Если бы компания не вела отдельный учет запасов, то по правилу наименьшей оценки в балансе была бы признана сумма **8411\$**. Однако МСФО 2 обязывает вести отдельный учет запасов. Поэтому в балансе должна быть отражена сумма **8193\$**.

!!! Согласно законодательству РБ материалы отражаются в балансе по фактической себестоимости.

Согласно МСФО 2 «Запасы» оценка запасов, отпущенных в производство (или реализованных на сторону), должна осуществляться путем идентификации затрат организации с конкретными видами запасов. Это требование относится к тем их видам, которые:

- не могут рассматриваться как взаимозаменяемые;
- произведены или предназначены для выполнения специального заказа.

Если идентификация затрат невозможна и запасы не отвечают указанным требованиям, стандарт предлагает применение основного и альтернативного подходов к оценке потребленных запасов (рис. 3).

Согласно п. 34 «Инструкции о порядке бухгалтерского учета материалов» от 17.07.07 г. № 114, оценка материалов, отпущенных в производство или ином выбытии, производится следующими способами:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по способу ЛИФО.

Несмотря на некоторые терминологические различия, первые два способа, по существу, идентичны рекомендуемым МСФО 2 «Запасы».

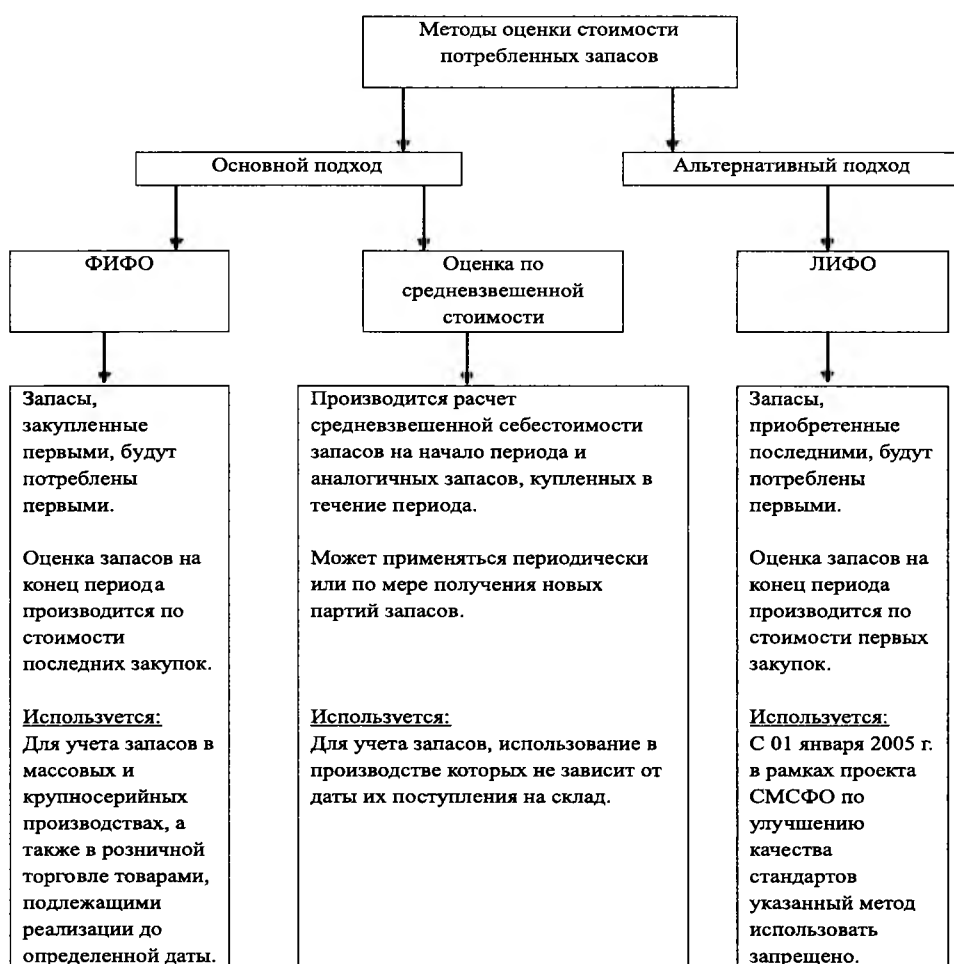


Рис. 3. Сравнение сущности и сферы применения подходов к оценке запасов

Методы списания запасов, рекомендуемые МСФО и стандартами РБ

МСФО 2 «Запасы»	Инструкция № 114 РБ
Путем идентификации затрат	По себестоимости каждой единицы
По средневзвешенной стоимости	По средней себестоимости
Первое поступление – первый отпуск (ФИФО)	–
–	По себестоимости последних по времени приобретения материалов (ЛИФО)

!!! В соответствии с изменениями в *Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)*, которые вступили в силу с 26 января 2009 г., в Республике Беларусь разрешено включение в состав себестоимости сырья и материалов по ценам первого приобретения (ФИФО).

Устранение перечисленных несоответствий национальных стандартов Международному стандарту финансовой отчетности 2 «Запасы» позволит усовершенствовать бухгалтерский учет запасов и привести его в соответствие с требованиями рыночной экономики.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Международные стандарты финансовой отчетности (на русском языке). — М.: Аскери-АССА, 2003.
2. Вахрушина М.А. Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. пособие. — М.: Омега-Л, 2007. — 568 с.
3. Аверчев И.В. Международные стандарты финансовой отчетности в задачах и примерах. — М.: Эксмо, 2007. — 400 с.
4. «Инструкция о порядке бухгалтерского учета материалов», утв. постановлением Минфина РБ 17.07.07 г. № 114.
5. «Инструкция о порядке бухгалтерского учета материалов, незавершенного производства, готовой и отгруженной продукции организациями промышленности», утв. постановлением Минфина РБ и Министерства экономики РБ 31.12.03 г. № 191/263.
6. «Методические указания по бухгалтерскому учету сельскохозяйственной продукции и производственных запасов», утв. приказом Министерства сельского хозяйства и продовольствия РБ № 363 от 14.08.07 г.