

НОВОЕ В УЧЕТЕ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

В. Н Лемеш, к.э.н., доцент

Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.11.2010 № 133 утверждена Инструкция по бухгалтерскому учету запасов (далее – Инструкция № 133), а также отменено ряд постановлений Министерства финансов, регулирующих различные аспекты учета запасов, в том числе постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 23 марта 2004 г. № 41 «О лимите стоимости активов, учитываемых в бухгалтерском учете в составе средств в обороте». Это значит, что стоимостной критерий разграничения средств в обороте и объектов основных средств нормативно теперь не закреплён. Рассмотрим некоторые аспекты организации учета запасов в связи с принятием Инструкции № 133.

Нормативно-правовое регулирование

Несмотря на значительную либерализацию учетных процессов, по-прежнему остается значительное количество нормативных правовых актов, регулирующих различные аспекты учета запасов. Наиболее значимые из них, приведены в таблице 1.

Таблица 1

Нормативно-правовое регулирование операций с запасами

№ п/п	Нормативные правовые акты, регулирующие различные аспекты данного вопроса	Какие аспекты регулируются
1	2	3
1	Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденные постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 мая 2003 г. № 89 (с изменениями и дополнениями)	Определяет общий порядок группировки счетов и субсчетов по активам, в том числе по запасам
2	Директива Президента Республики Беларусь от 14.06.2007 № 3 «Экономия и бережливость – главные факторы экономической безопасности государства»	Определены направления и мероприятия, способствующие энергетической безопасности и энергетической независимости нашей страны
3	Инструкция по инвентаризации активов и обязательств, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.11.2007 № 180	1. Устанавливает единый порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организаций, ведущих в соответствии с законодательством бухгалтерский учет, оформления результатов инвентаризации и отражения их в бухгалтерском учете. 2. Для целей настоящей Инструкции к инвентаризируемым активам относятся оборотные активы (запасы и затраты (в том числе сырье, материалы (покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия; конструкции и детали; топливо; тара и тарные материалы; запасные части; прочие материалы; материалы, переданные в переработку на сторону; строительные материалы; инвентарь и хозяйственные принадлежности; специальная оснастка и специальная одежда на складе; специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации) и другие активы, животные на выращивании и откорме (в том числе молодняк животных), незавершенное производство и полуфабрикаты, расходы на реализацию, готовая продукция и товары для реализации (в том числе товары на складах, товары в розничной торговле, тара под товаром и порожня, покупные изделия, продукция подсобного сельского хозяйства), товары отгруженные, выполненные этапы по незавершенным работам, расходы будущих периодов, прочие запасы и затраты)
4	Инструкция о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 14.02.2008 № 19 (с изменениями и дополнениями)	Определяет общий порядок формирования показателей бухгалтерской отчетности, в том числе по запасам
5	Инструкция по бухгалтерскому учету запасов, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.11.2010 № 133	Устанавливает общий порядок бухгалтерского учета запасов.

1	2	3
6	Инструкция о порядке применения норм расхода топлива для механических транспортных средств, машин, механизмов и оборудования, утвержденная постановлением Министерства транспорта и коммуникаций Республики Беларусь от 31.12.2008 № 141 (с изменениями и дополнениями)	Устанавливает порядок применения норм расхода топлива для механических транспортных средств, машин, механизмов и оборудования
7	Инструкция о порядке отражения в бухгалтерском учете и отчетности оплаты расхода автомобильного топлива, используемого при обучении управлению механическим транспортным средством», утвержденная постановлением Министерства транспорта и коммуникаций Республики Беларусь от 29.06.2007 № 37 (с изменениями и дополнениями)	Устанавливает единые требования по отражению в бухгалтерском учете и отчетности оплаты расхода автомобильного топлива, используемого при обучении управлению механическим транспортным средством
8	Методические указания по бухгалтерскому учету сельскохозяйственной продукции и производственных запасов для сельскохозяйственных и иных организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции, утвержденные приказом Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 14.08.2007 N 363 (с изменениями и дополнениями)	Регулируется общий порядок бухгалтерского учета запасов в сельскохозяйственных и иных организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции
9	Инструкция о порядке бухгалтерского учета строительных материалов, утвержденная постановлением Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 24.01.2008 № 4 (с изменениями и дополнениями)	Устанавливает порядок бухгалтерского учета строительных материалов организациями, исполняющими в соответствии с законодательством функции подрядчика, застройщика, заказчика.
10	Инструкции о порядке формирования и применения цен и тарифов, утвержденной постановлением Министерства экономики Республики Беларусь от 10.09.2008 № 183 (с изменениями и дополнениями)	Определяет общие подходы при формировании цен и тарифов
11	Положение о приемке товаров по количеству и качеству, утвержденное постановлением Совета Министров от 03.09.2008 № 1290	Определяется общий порядок и правила приемки товаров по количеству и качеству, а также условия, необходимые для проведения объективной и достоверной приемки товаров по количеству и качеству, если договором не предусмотрено иное
12	Рекомендации по приему, реализации, сдаче, уценке и списанию товаров и периодических изданий на предприятиях почтовой связи, утвержденные приказом Министерства связи Республики Беларусь от 07.10.1999 № 184	Запрещена приемка товара с истекшим сроком годности и предусмотрен возврат товара, в ходе реализации которого в организациях связи обнаруживается брак
13	Типовой договор на поставку потребительских товаров на внутренний рынок предприятиям всех форм собственности, утвержденный приказом Министерства торговли, Министерства промышленности, Министерства экономики от 11.05.1998 № 67/31/39	Приведено ряд особенностей приемки потребительских товаров на внутренний рынок предприятиям всех форм собственности
14	Положение о поставках товаров в Республике Беларусь, утвержденное постановлением Кабинета Министров от 08.07.1996 № 444 (с изменениями и дополнениями)	Регулирует отношения по поставкам товаров в Республике Беларусь

Окончание табл. 1

1	2	3
15	Правила перевозок грузов внутренним водным транспортом, утвержденные постановлением Министерства транспорта и коммуникаций Республики Беларусь от 26.01.2005 № 3	218. Нормы естественной убыли массы грузов при перевозке их внутренним водным транспортом (далее – нормы естественной убыли массы грузов) применяются при выдаче грузов грузополучателю. их перевалке, перегрузке. 219. Нормы естественной убыли массы грузов устанавливаются согласно приложению 7 и являются предельными.
16	Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 13.01.2003 № 22 «О размере вреда, причиненного государственному имуществу» (с изменениями и дополнениями)	1. Установить, что вред, причиненный государственному имуществу (включая денежные средства) в связи с утратой, повреждением (порчей), недостачей, с 1 апреля 2003 г. подлежит возмещению в размере, определенном законодательством, с увеличением его на последний официально опубликованный Национальным статистическим комитетом индекс потребительских цен на день вынесения контролирующими органами решения о его возмещении, за исключением денежных средств, увеличение размера процентов по которым определяется учетной ставкой Национального банка на день исполнения обязательства или его части.
17	Инструкция о порядке определения размера причиненного государственному имуществу вреда в связи с утратой, повреждением (порчей), недостачей при проведении проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности государственных юридических лиц, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства экономики Республики Беларусь от 24.03.2003 № 39/69 (с изменениями и дополнениями)	Распространяется на юридические лица и физических лиц, находящихся на территории Республики Беларусь, действиями (бездействием) которых причинен вред государственному имуществу.
18	Рекомендациями по приему, реализации, сдаче, уценке и списанию товаров и периодических изданий на предприятиях почтовой связи, утвержденными приказом Министерства связи Республики Беларусь от 07.10.1999 № 184	1.1. Принятые предприятием в установленном порядке товары приносятся в день поступления по их фактическому наличию. В случае невозможности оприходования товара датой его фактического поступления (вызов эксперта, проверка цены, качества, количества) товар принимается на ответственное хранение. Не подлежат приемке предприятием товары с истекшими сроками годности, хранения (реализации). При обнаружении брака в ходе реализации товара в отделениях связи товар может быть возвращен поставщику для замены на годный в соответствии с условиями договора.
19	Инструкция о порядке бухгалтерского учета материалов, незавершенного производства, готовой и отгруженной продукции организациями промышленности, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства экономики Республики Беларусь от 31.12.2003 N 191/263 (с изменениями и дополнениями)	Устанавливает особенности бухгалтерского учета сырья и материалов, покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий, топлива, тары и тарных материалов, запасных частей, специальной оснастки, незавершенного производства, готовой и отгруженной продукции в отдельных организациях промышленности
20	Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях, утвержденной Постановлением Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 06.04.2004 N 28	Приводятся счета с учетом специфики сельскохозяйственного производства

Требования нормативных правовых актов по некоторым аспектам учетной политики для целей бухгалтерского по запасам приведены в таблице 2.

Таблица 2

Варианты учетной политики для целей бухгалтерского учета

№ п/п	Способ, метод	Для целей бухгалтерского учета
1	2	3
1	Бухгалтерский учет средств в обороте	1. Для учета начисленного износа к сч. 10 «Материалы» открывается субсчет 13 «Износ предметов». Погашение стоимости предметов производится путем начисления износа с отражением по дебету затратных счетов и кредиту сч. 10-13. Предметы учитываются на счетах 10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности», 10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации» по первоначальной стоимости. 2. Предметы на счетах 10-9 и 10-11 учитываются по остаточной стоимости. Погашение их стоимости (начисление износа) производится по дебету затратных счетов и кредиту счетов 10-9, 10-11. Основание: Правила перехода на Типовой план счетов бухгалтерского учета, утвержденные постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 16.12.2003 № 174
2	Оценка производственных запасов	1. Производственные запасы оцениваются по фактической себестоимости их приобретения (заготовления) с отражением по сч. 10. 2. Производственные запасы учитываются по учетным ценам с использованием счетов 10, 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». 3. Производственные запасы учитываются по учетным ценам с использованием счетов 10, 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». 4. Производственные запасы в части сельскохозяйственной продукции собственного производства отчетного года учитываются по плановой себестоимости (до составления годовой отчетной калькуляции). Основание: комментарий к сч. 10 «Материалы» Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета (далее – Инструкция № 89); п. 39 Инструкции № 133
3	Отпуск запасов в производство	по себестоимости каждой единицы; по средней себестоимости; по себестоимости первых по времени приобретения запасов (способ ФИФО). Основание: п. 14 Инструкции № 133
4	Порядок распределения издержек обращения	Издержки обращения распределяются на реализованные товары и на товары, оставшиеся нерезализованными на конец месяца, пропорционально: 1) стоимости товаров по продажным ценам с учетом НДС; 2) стоимости товаров по продажным ценам без учета НДС; 3) стоимости товаров по покупным ценам. Основание: Методические указания по составу и учету издержек обращения (производства), финансовых результатов деятельности организаций торговли и общественного питания, утвержденные приказом Министерства торговли Республики Беларусь от 20.09.2002 № 86
5	Способ калькулирования единицы продукции	1. способ суммирования затрат. 2. способ прямого расчета. 3. способ пропорционального распределения затрат. 4. способ исключения затрат на побочную продукцию. 5. коэффициентный способ. 6. комбинированный способ. Основание: Отраслевые методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг)
6	Учет готовой продукции (работ, услуг)	1. Учет выпуска продукции (работ, услуг) ведется с использованием сч. 40 «Выпуск продукции, работ, услуг». 2. Учет выпуска продукции (работ, услуг) ведется без использования сч. 40. Выпуск продукции отражается в бухгалтерском учете записью: дебет 43 – кредит 20, 23 – по учетной (нормативной, плановой, фактической) себестоимости. Основание: комментарий к счетам 40 и 43 Инструкции № 89
7	Учет товаров	1. Учет товаров ведется на сч. 41 «Товары» по покупным ценам. 2. Учет товаров ведется на сч. 41 по продажным ценам. Основание: комментарий к сч. 41 Инструкции № 89, п. 8 Инструкции № 133
8	Оценка запасов на конец отчетного периода	Создается резерв под снижение стоимости материальных ценностей; Не создается резерв под снижение стоимости материальных ценностей. Основание: п. 18 Инструкции № 133
9	Единица бухгалтерского учета запасов	номенклатурный номер партия, однородная группа. Основание: п. 25 Инструкции № 133

Окончание табл. 2

1	2	3
10	При списании (отпуске) материалов по себестоимости каждой единицы материалов	включая все расходы, связанные с приобретением запаса; включая только стоимость материала (упрощенный вариант). Основание: п. 48 Инструкции № 133
11	По средней себестоимости материалов, отпущенных в производство или списанных на иные цели	исходя из среднемесячной фактической себестоимости (взвешенная оценка), в расчет которой включаются количество и стоимость материалов на начало отчетного периода и все поступления за отчетный период; путем определения фактической себестоимости материала в момент его отпуска (скользящая оценка), при этом в расчет средней оценки включаются количество и стоимость материалов на начало отчетного периода и все поступления до момента отпуска. Основание: п. 49 Инструкции № 133
12	Учетные цены материалов	цены приобретения; фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего отчетного периода; планово-расчетные цены; средняя цена группы; средняя цена каждого наименования материалов. Основание: п. 50 Инструкции № 133
13	Отражение транспортно-заготовительных расходов	отнесения транспортно-заготовительных затрат на счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» или 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»; непосредственного (прямого) включения транспортно-заготовительных затрат в фактическую себестоимость материала (присоединение к цене приобретения материала, присоединение к оценке вклада в уставный фонд, внесенного в виде материалов, присоединение к стоимости безвозмездно полученных материалов и др.). Основание: п. 51 Инструкции № 133
14	Распределение транспортно-заготовительных расходов	при небольшом удельном весе транспортно-заготовительных затрат или величины отклонений в стоимости материалов (не более десяти процентов к учетной стоимости материалов) их сумма может полностью списываться на счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и на увеличение стоимости реализованных материалов; удельный вес транспортно-заготовительных затрат или величины отклонений (в процентах к учетной стоимости материала) может округляться до целых единиц; в течение отчетного периода транспортно-заготовительные затраты или величина отклонений могут распределяться исходя из удельного веса (в процентах к учетной стоимости соответствующих материалов), сложившегося на начало данного отчетного периода; транспортно-заготовительные затраты или величина отклонений могут распределяться пропорционально их удельному весу (нормативу), закреплению в плановых (нормативных) калькуляциях, к учетной стоимости используемых материалов; транспортно-заготовительные затраты или отклонения могут ежемесячно (в отчетном периоде) полностью списываться на увеличение стоимости израсходованных (отпущенных) материалов, если их удельный вес (в процентах к стоимости по цене приобретения материалов или учетной цене) не превышает пяти процентов. Основание: п. 56 Инструкции № 133
15	Оценка остатков незавершенного производства	1. По прямым статьям затрат. 2. По стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов. 3. По фактическим производственным затратам. 4. По нормативной производственной себестоимости. Основание: п. 108 Инструкции № 133 и Отраслевые методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг)

Согласно Инструкции № 133, в качестве запасов к бухгалтерскому учету 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. Одни из них полностью потребляются в производственном процессе (сырье, материалы, топливо, полуфабрикаты и т.п.), другие – изменяют только свою форму (смазочные материалы, лаки, краски), третьи – входят в изделия без каких-либо внешних изменений (запасные части), четвертые – только способствуют изготовлению изделий, не включаясь в их массу или химический состав (специальная оснастка).

По функциональной роли и назначению в процессе производства производственные запасы подразделяются на (п. 3 Инструкции № 133):

- сырье, основные и вспомогательные материалы, полуфабрикаты и комплектующие изделия, горюче-смазочные материалы, запасные части, тара (далее – материалы);

- инвентарь, хозяйственные принадлежности, инструменты, оснастка и приспособления, сменное оборудование, специальная (защитная), форменная и фирменная одежда и обувь, временные (нетитульные) сооружения и приспособления (далее – отдельные предметы в составе средств в обороте);
- животные на выращивании и откорме;
- незавершенное производство;
- готовая продукция;
- товары.

Формы первичных документов и регистров бухгалтерского учета

В отличие от ранее действовавшей Инструкции № 114, Инструкция № 133 не приводит указания на типовые формы первичных документов. В данном случае законодатель учел требования пунктам 4.6 Директивы Президента Республики Беларусь от 31.12.2010 № 4 «О развитии предпринимательской инициативы и стимулировании деловой активности в Республике Беларусь», которым предусмотрено существенное сокращение перечня обязательных для применения первичных учетных документов и количества реквизитов в них. Правильная постановка учета требует единой научно-обоснованной организации первичной документации. Множество данных первичного учета, многообразие реквизитов в формах первичных документов создают значительные трудности при ведении работ на первой стадии учетного процесса. Создание современной системы первичных учетных документов и бухгалтерских регистров является весьма актуальным.

В настоящее время они сформулированы в Законе о бухгалтерском учете и отчетности и Положении о документах и документообороте в бухгалтерском учете, утвержденном Министерством финансов СССР от 29.07.1983 № 105 (табл. 3). Нормы данного Положения в силу ст. 1 Закона Республики Беларусь от 28.05.1999 № 261-З «О применении на территории Республики Беларусь законодательства СССР» действуют на территории Республики Беларусь в части, непротиворечащей Закону Республики Беларусь от 18.10.1994 № 3321-XII «О бухгалтерском учете и отчетности».

Таблица 3

Обязательные реквизиты первичных документов

№ п/п	Приведенные в ст. 9 Закона о бухгалтерском учете и отчетности	Приведенные в п. 2.5 Положения № 105	Обоснованы теорией бухгалтерского учета
1	Наименование документа	Наименование документа (формы)	Название документа
2	Номер документа	Код формы	—
3	Дата составления документа	Дата составления	Дата составления
4	Место составления документа	—	Место составления документа
5	Содержание и основание совершения хозяйственной операции	Содержание хозяйственной операции	Содержание хозяйственной операции
6	Измерение и оценка в натуральных, количественных и денежных показателях совершенной хозяйственной операции	Измерители хозяйственной операции (в количественном и стоимостном выражении)	Измерители хозяйственной операции
7	Должности лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления	Наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления	—
8	Фамилии, инициалы лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления	Расшифровки наименований должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, личные подписи	—
9	Личные подписи лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления	Личные подписи лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления	Подписи ответственных лиц

Уточним необходимость обязательных реквизитов с учетом требования ст. 9 Закона о бухгалтерском учете и отчетности (табл. 4).

Таблица 4

Обязательные реквизиты первичных документов

№ п/п	Приведенные в ст. 9 Закона о бухгалтерском учете и отчетности	Анализ показателя	Вывод относительно наличия
1	Наименование документа	Указывает на вид осуществляемой хозяйственной операции, что позволяет идентифицировать хозяйственную операцию по формальному признаку (кассовые операции (приходные и расходные кассовые ордера), движение имущества (товарные и товарно-транспортные накладные)	Используется для удобства учетных процедур
2	Номер документа	Вводился при автоматизации учетных работ в 50-70 годы прошлого столетия для группировки используемых при обработке документов. В настоящее время потерял актуальность, выполняя вспомогательную функцию при обработке учетной информации.	Используется для удобства обработки учетных данных
3	Дата составления документа	При отсутствии данного реквизита затруднен хронологический порядок регистрации хозяйственных операций, а также в некоторых случаях обоснованность периода, к которому он относится.	Обязательный реквизит
4	Место составления документа	Может быть обязательным в том случае, когда от этого зависит оценка хозяйственной операции либо другой элемент метода бухгалтерского учета. Например, страна командирования при зарубежной командировке, применение соответствующей ставки налога при реализации продукции и др.	В большинстве случаев используется для удобства учетных процедур
5	Содержание и основание совершения хозяйственной операции	Реквизит является основой для фиксации хозяйственной операции и должен содержать полную информацию для правильной регистрации хозяйственной операции.	Обязательный реквизит
6	Измерение и оценка в натуральных, количественных и денежных показателях совершенной хозяйственной операции	Данный реквизит дополняет содержание хозяйственной операции и позволяет в учете отразить стоимостную, а в необходимых случаях, натуральную оценку хозяйственной операции	Обязательный реквизит
7	Должности лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления	Является вспомогательным реквизитом, позволяющим по формальному признаку идентифицировать правомочность тех лиц, которые подписали документ в соответствии с действующей в организации СВК	Вспомогательный реквизит
8	Фамилии, инициалы лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления	Является вспомогательным реквизитом, позволяющим по формальному признаку идентифицировать правомочность тех лиц, которые подписали документ в соответствии с действующей в организации СВК	Вспомогательный реквизит
9	Личные подписи лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления	Отсутствие подписей ответственных лиц приводит к недействительности документа	Обязательный реквизит

Отметим, что в большинстве случаев необходимо также указание организации, в которой составлялся данный документ.

Оценка запасов

Одним из элементов метода бухгалтерского учета является оценка. Применительно к хозяйственным операциям по запасам для различных целей используется различная оценка (рис. 1).

Оценка запасов при поступлении

Запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости (п. 6 Инструкции № 133). В бухгалтерском учете формирование фактической себестоимости производственных запасов зависит от источников их поступления (рис. 2).

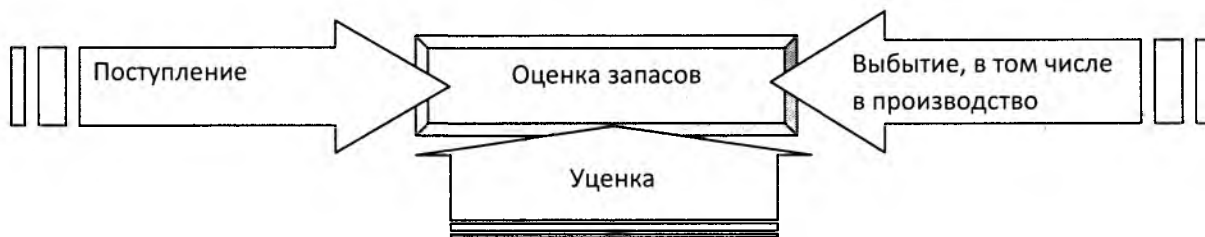


Рис. 1. Оценка запасов

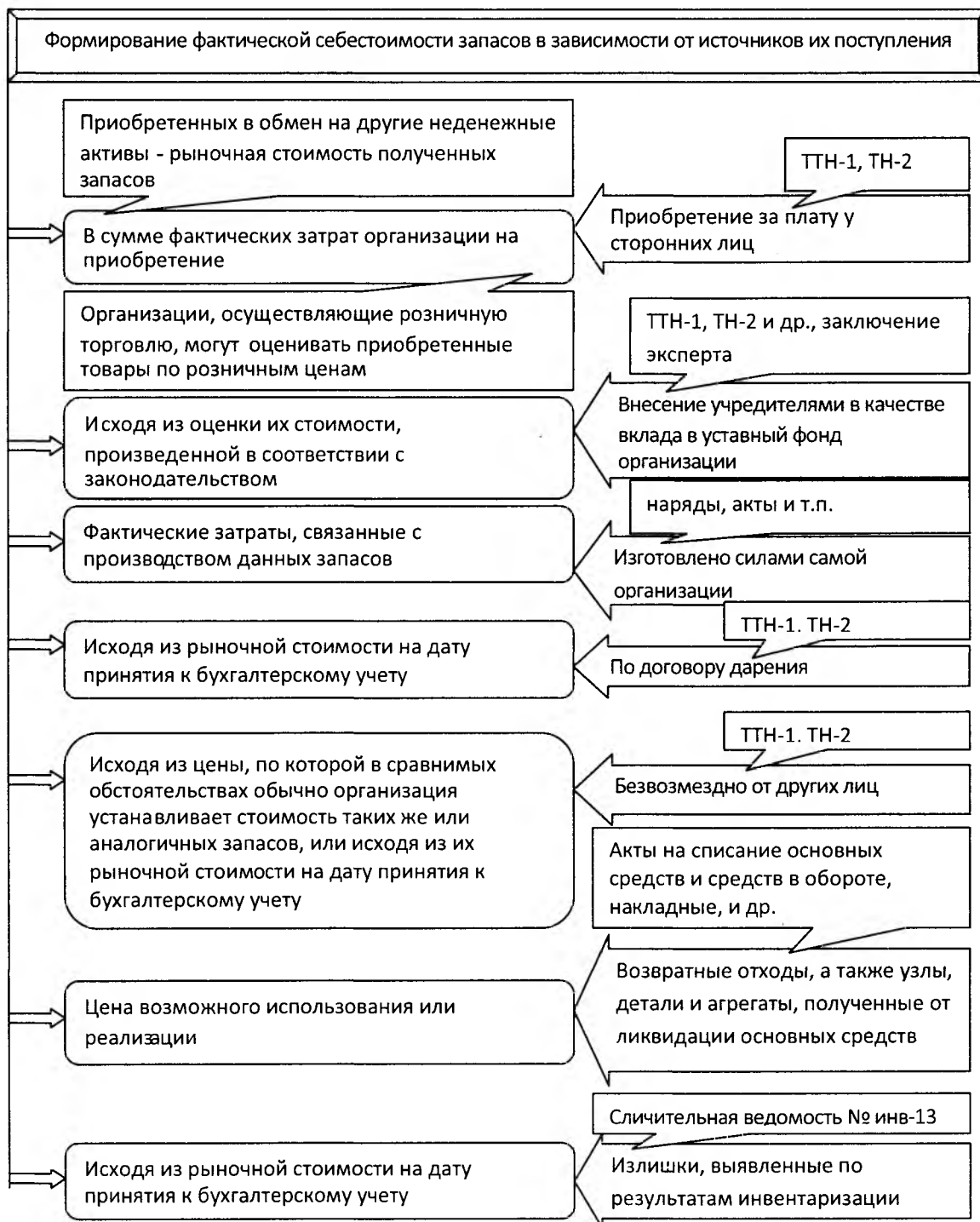


Рис. 2. Формирование фактической себестоимости запасов в зависимости от источников их поступления

В том случае, когда организация приобретает запасы у сторонних лиц за плату фактическая себестоимость запасов определяется в сумме фактических затрат организации на приобретение (п. 7 Инструкции № 133).

К фактическим затратам на приобретение запасов относятся:

- 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 запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в предусмотренных в организации целях;
- транспортно-заготовительные и иные затраты, непосредственно связанные с приобретением запасов.

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

Товары, приобретенные организацией для реализации, оцениваются по стоимости их приобретения. Организации, осуществляющие розничную торговлю, могут оценивать приобретенные товары по розничным ценам (п. 8 Инструкции № 133).

Фактической себестоимостью запасов, приобретенных в обмен на другие неденежные активы, признается *рыночная стоимость* полученных запасов. Если рыночную стоимость запасов, полученных в обмен на неденежные активы, невозможно определить, то запасы принимаются к бухгалтерскому учету *по стоимости передаваемых или подлежащих передаче* другой организации неденежных активов, *по которой они были отражены в бухгалтерском учете передающей стороны* (п. 12 Инструкции № 133).

Как видим, в данном случае в отличие от ранее действовавшего порядка, законодатель предусмотрел два варианта. Под неденежными активами понимается любое имущество организации кроме денежных средств. При этом уточнен порядок определения оценки запасов при , приобретенных в обмен на другие неденежные активы, – рыночная стоимость.

В целях регулирования оценочной деятельности, обеспечения прав и законных интересов граждан и юридических лиц при проведении оценки стоимости объектов гражданских прав, соблюдения экономических интересов Республики Беларусь и ее административно-территориальных единиц Президентом Республики Беларусь принят Указ от 13.10.2006 № 615 «Об оценочной деятельности в Республике Беларусь» (далее – Указ № 615), которым утверждено Положение об оценке стоимости объектов гражданских прав в Республике Беларусь, (далее – Положение № 615).

Пунктом 2 Положения № 615 предусмотрено два вида оценки:

- внутренняя оценка – оценка, проводимая самостоятельно юридическими и физическими лицами, в том числе индивидуальными предпринимателями, на основании собственного решения, без привлечения исполнителя оценки;
- независимая оценка – оценка, проводимая исполнителями оценки на основании гражданско-правовых договоров либо судебных постановлений с соблюдением требований, определенных в настоящем Положении.

Следовательно, определение рыночной стоимости может быть осуществлено приведенными выше методами.

Фактическая себестоимость запасов, внесенных в качестве вклада в уставный фонд организации, определяется исходя из оценки их стоимости, произведенной в соответствии с законодательством (п. 10 Инструкции № 133).

В уставный фонд коммерческой организации не может быть внесено имущество, если право на отчуждение этого имущества ограничено собственником, законодательством или договором.

Законодательными актами могут быть установлены и иные ограничения в отношении имущества, вносимого в качестве вклада в уставный фонд коммерческой организации.

Оценка стоимости неденежного вклада в уставный фонд коммерческой организации подлежит экспертизе достоверности такой оценки в случаях и порядке, предусмотренных законодательством. В настоящее время действуют Порядок проведения экспертизы достоверности оценки имущества, вносимого в виде неденежного вклада в уставный фонд юридического лица, утвержденный приказом Министерства экономики Республики Беларусь от 1.04.1996 № 26 с изменениями и дополнениями от 17.01.2003 № 10 (далее – Порядок № 26) и Положение о проведении экспертизы достоверности оценки имущества, вносимого в виде неденежного вклада в уставный фонд юридического лица, утвержденное постановлением Кабинета Министров Республики Беларусь от 12.02.1996 № 92 с изменениями и дополнениями от 20.10.2003 № 1389 (далее – Положение № 92).

Объектами экспертизы достоверности оценки неденежных вкладов являются материальные и нематериальные активы субъектов хозяйствования (пп. 1.3 Порядка № 26):

- основные средства;
- неденежные оборотные средства;

- финансовые вложения;
- объекты незавершенного строительства;
- отдельные виды нематериальных активов;
- любые имущественные права на основные средства, неденежные оборотные средства, финансовые вложения, объекты незавершенного строительства, включая разные формы залога.

Объектами экспертизы неденежного вклада иностранного инвестора в уставные фонды юридических лиц, расположенных на территории Республики Беларусь, является имущество (имущественные ценности), признанное межправительственными Соглашениями инвестициями.

Целью экспертизы достоверности оценки имущества, вносимого в виде неденежного вклада в уставный фонд юридического лица, является подтверждение правильности этой оценки (п. 2 Положения № 92). В соответствии с требованиями Положения № 92 *в обязательном порядке* экспертизе подлежит достоверность оценки любого имущества, вносимого в виде неденежного вклада в уставный фонд юридического лица.

Экспертиза достоверности оценки имущества, ввозимого в Республику Беларусь в виде неденежного вклада в уставный фонд предприятия с иностранными инвестициями, производится после его таможенного оформления (п. 5 Положения № 92).

Экспертизу достоверности оценки имущества, находящегося в собственности юридического лица, уставный фонд которого сформирован без доли государственной собственности, и вносимого в виде неденежного вклада в уставный фонд иного юридического лица, правомочны проводить юридические лица и индивидуальные предприниматели, имеющие специальное разрешение (лицензию) Министерства экономики на осуществление данного вида деятельности и государственного учреждения «Национальный центр интеллектуальной собственности» (для объектов интеллектуальной собственности).

Предприятие с иностранными инвестициями представляет акт указанной экспертизы вместе с документальным подтверждением факта формирования уставного фонда в установленном размере за соответствующий период.

Заключение экспертизы достоверности оценки имущества, вносимого в виде неденежного вклада в уставный фонд юридического лица, оформляется в двух экземплярах, подписывается руководителем юридического лица или физическим лицом, проводившим экспертизу, и заверяются печатью. Один экземпляр направляется (передается) заявителю.

Заключение экспертизы действительно в течение шести месяцев с даты оценки имущества (пп. 4.2 Порядка № 26).

Фактическая себестоимость запасов *при их изготовлении* в организации определяется в сумме фактических затрат, связанных с производством данных запасов (п. 9 Инструкции № 133).

Фактическая себестоимость запасов, *полученных организацией безвозмездно*, определяется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация устанавливает стоимость таких же или аналогичных запасов, или исходя из их рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету (п. 11 Инструкции № 133).

Уценка запасов

Как и ранее Инструкцией № 133 предусматривается уценка запасов. Однако вводится новый термин – «чистая стоимость реализации». Чистая стоимость реализации определяется по каждой единице запасов или по группе запасов путем вычитания из ожидаемой цены реализации ожидаемых расходов на завершение производства и (или) реализацию. При определении чистой стоимости реализации учитываются изменения цены или себестоимости запасов, непосредственно относящиеся к событиям, произошедшим после окончания отчетного периода, если эти события подтверждают условия, существовавшие на конец данного периода (п. 20 Инструкции № 133).

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 (п. 19 Инструкции № 133).

Материалы, предназначенные для использования в производстве продукции, *не уцениваются до уровня ниже их себестоимости*, если готовую продукцию, в состав которой они войдут, предполагается реализовать по цене, соответствующей себестоимости или выше себестоимости (п. 20 Инструкции № 133).

Оценка запасов при отпуске

В настоящее время в связи с вступлением в силу Инструкции № 133 при отпуске запасов (кроме товаров, учитываемых по розничным ценам) в производство и ином выбытии их оценка производится одним из следующих способов (п. 14 Инструкции № 133) (рис. 3):

- по себестоимости каждой единицы;

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

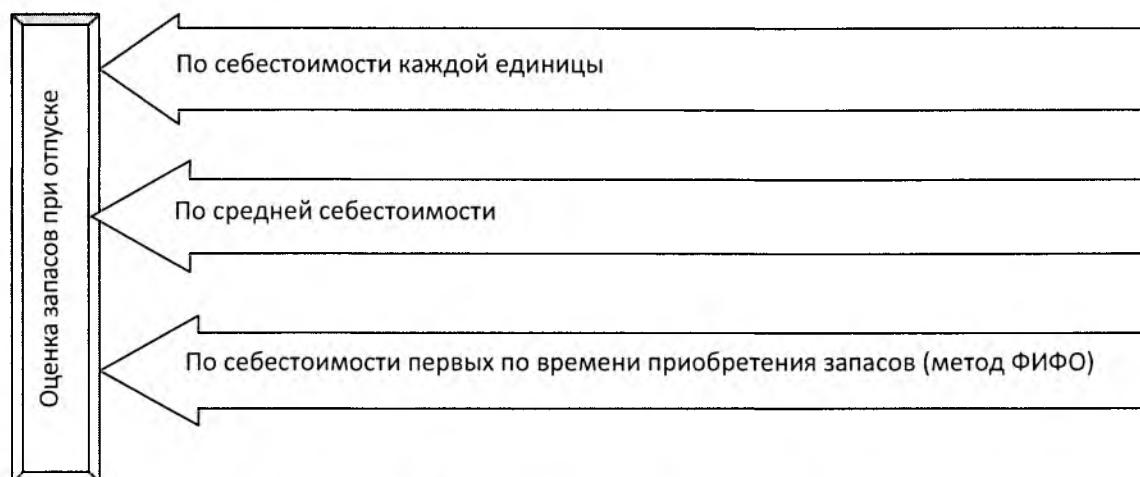


Рис. 3. Оценка запасов при отпуске

Запасы, используемые организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т.п.), или запасы, которые не могут обычным образом заменять друг друга, должны оцениваться *по себестоимости каждой единицы таких запасов* (п. 15 Инструкции № 133).

Оценка запасов *по средней себестоимости* производится по каждой группе (виду) запасов путем деления общей себестоимости группы (вида) запасов на их количество, складывающихся соответственно из себестоимости и количества остатка на начало отчетного периода и поступивших запасов в течение этого отчетного периода (п. 16 Инструкции № 133).

Оценка по себестоимости первых по времени приобретения запасов (способ ФИФО) основана на допущении, что запасы используются в течение отчетного периода в последовательности их приобретения (поступления), то есть запасы, первыми поступающие в производство (реализацию), должны быть оценены по себестоимости первых в последовательности приобретений с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало отчетного периода. При применении этого способа оценка запасов, находящихся в запасе (на складе) на конец отчетного периода, производится по фактической себестоимости последних по времени приобретений, а в себестоимости реализованных товаров, продукции, работ, услуг учитывается себестоимость ранних по времени приобретений (п. 17 Инструкции № 133).

АМОРТИЗАЦИЯ В ТЕОРИИ И ПРАКТИКЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Л. И. Кравченко, В. В. Кожарский, Н. В. Кожарская

Трудно сказать, когда появились упоминания об амортизации. Амортизация заимствовано в XX веке из немецкого языка. Амортизация – возмещение износа основных средств, постепенное перенесение их стоимости на каждую единицу вырабатываемой продукции. Амортизация является источником воспроизводства основных средств предприятия, используемых в процессе производственно – хозяйственной деятельности.

Амортизация стала трактоваться как понятие двойственное: с одной стороны она представляет собой ту сумму, на которую в течение определенного периода уменьшается реальный основной капитал, а с другой – выражает сумму ценностей, накопленную в активе для восполнения утраты стоимости имущества.

Понятие износа и амортизации не тождественны. Это две несоизмеримые категории. В бухгалтерском понимании стоимостной износ – это сумма накопленных амортизационных отчислений за период использования актива, величина уже распределяемой стоимости объекта учета, т. е. износ, выполняет функцию не более чем регулятора стоимости. Амортизация как форма или резерва имеет смысл тогда, когда организация собирается производить замену существующих объектов по истечении срока их эксплуатации. С одной стороны, трактовка амортизации в духе динамической теории и качестве затрат, прямо или косвенно вычитающихся из дохода, официально принята как в белорусских, так и в международных стандартах учета. В этой связи амортизация – это